

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—

高 野 学

目 次

- 1 はじめに
- 2 調達物品等の調達業務および契約業務
 - (1) 調達物品等の調達対象と調達業務
 - (2) 調達物品等の契約業務
- 3 調達物品等の予定価格と計算価格の算定方法
 - (1) 予定価格の算定方法
 - (2) 市場価格方式による計算価格の算定方法
 - (3) 原価計算方式による計算価格の算定方法
 - ①原価計算方式の計算構造
 - ②原価計算方式とマークアップ率
- 4 原価計算方式における製造原価の費目と計算方法
 - (1) 材料費
 - (2) 労務費
 - (3) 経費
 - (4) 非原価項目
- 5 原価計算方式における経費率の計算方法
 - (1) 賃率、製造間接費率、加工費率の計算方法
 - (2) 一般管理及び販売費率の計算方法
 - (3) 支払利子率の計算方法
 - (4) 基準計算利益率の計算方法
- 6 おわりに

1 はじめに

1962年11月に制定された「原価計算基準」は、原価計算の目的の一つとして価格計算目的を掲げており、その内容は原価に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想定している。この「原価計算基準」における価格計算目的は、1958年に日本生産性本部が刊行した『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、そして防衛庁が防衛装備品の調達価格を見積る際に原価資料が必要となることから原価計算の目的に組み入れられることとなった¹⁾。

防衛庁が調達する防衛装備品は調達物品等とよばれ、その契約見積価格である予定価格の算定方法は、1962年5月に制定された「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」とする）において規定されている。「訓令」では、予定価格を算定するための基準となる計算価格の算定方法として、市場価格方式および原価計算方式を定めている。このうち、原価計算方式は原価に利益を加えて計算価格を算定する価格形成としての価格決定となっており、防衛庁が計算価格を算定する際には契約相手方から原価資料を入手する必要がある。そのため、「原価計算基準」の原価計算の目的の中に価格計算目的が掲げられることになり、「訓令」における原価計算方式が「原価計算基準」に価格計算目的を組み入れる一つの契機となった。

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一つの理由、契機となった調達物品等の予定価格の算定方法について、1975年改正以前の「訓令」に基づき検討する²⁾。調達物品等の予定価格の算定方法に関する先行研究として、東海は1975年改正以後の「訓令」に基づく市場価格方式および原価計算方式の計算構造を明らかにしている（東海〔1999、2000、2004〕）。また、本間は戦時中から戦後の軍需品調達に使用される原価計算、その他の会計システム等の中で1975年改正以前・以後の「訓令」、「原価計算基準」を取り上げており、主に利子・利益の概念とその計算方法の変遷について考察している（本間〔2010、2011〕）。本稿では、調達物品等の予定価格の算定方法、とりわけ1975年改正以前の

「訓令」における原価計算方式を研究対象とし、原価計算方式の製造原価ならびに経費率の内容、算定方法を検討するとともに、「原価計算基準」と比較できる項目については比較しながら考察を行う。なお、本稿での「訓令」の条文については、1975年改正以前のものを示している。

2 調達物品等の調達業務および契約業務

（1）調達物品等の調達対象と調達業務

防衛庁が調達する調達物品等は、自衛隊の任務遂行に必要な装備品、船舶、航空機、食糧、その他の需品といった装備品等とそれらの輸送、修理等を行う役務からなる（「訓令」第2条第1号、「防衛庁設置法」第5条第4号）。防衛庁の調達物品等の調達を担っていたのは調達実施本部であり³⁾、調達実施本部が実施する調達は中央調達とよばれた。一方、調達実施本部以外のその他の部隊および機関が調達する調達物品等は、地方調達とよばれた。図表1では、調達物品等における調達対象の種類ならびに調達主体による分類を示している。

図表1 調達物品等における調達対象の種類と調達主体による分類

調達対象の種類	調達物品等 <ul style="list-style-type: none"> — 装備品等 <ul style="list-style-type: none"> — 装備品 — 船舶 — 航空機 — 食糧、その他の需品 — 役務（輸送、修理等）
調達主体による分類	<ul style="list-style-type: none"> — 中央調達・・・調達実施本部が調達する調達物品等 — 地方調達・・・その他の部隊および機関が調達する調達物品等

（出所）海上幕僚監部経理補給部〔1963〕、4頁をもとにして筆者作成。

中央調達で実施される調達業務の流れについては、図表2に示している。調達物品等の調達に際しては、まずどのように調達を実施するか、その契約方式等を決定する。次に、直接材料の消費量や消費価格など予定価格の

算定に必要となる標準数値を設定するため、各種の原価資料調査が行われる⁴⁾。続いて、調達物品等の予定価格が算定され、契約が締結される。契約締結後は、調達物品等の実際価格または実際原価を調査し、予定価格の適否の審査を行う原価監査が実施される⁵⁾。さらに、調達物品等の契約内容について確認するため、納入前と納入時の二段階で監督・検査が行われる。最後に、調達物品等の納入後、契約業者に対して契約代金の支払いが行われることとなる。本稿では、契約に先立って実施される調達物品等の予定価格の算定に焦点を当てる。

図表2 中央調達における調達業務の流れ



(出所) 防衛庁調達実施本部十年史編さん委員会編〔1965年〕、112～113頁をもとにして筆者作成。

(2) 調達物品等の契約業務

調達実施本部の契約担当課は、調達要求機関である各幕僚監部等からの調達要求書の送付を受け、業態調査などの結果から図表3に示されるような契約方式、契約方法、契約の種類を決定することになる。

図表3 調達物品等における契約方式、契約方法、契約の種類

契約方式	契約方法	契約の種類
(1) 一般競争契約	(1) 確定契約 ① 一般確定契約 ② 超過利益返納条項付契約	(1) 売買契約 (2) 製造請負契約
	(2) 指名競争契約	(3) 役務請負契約 (4) 試作研究請負契約
(3) 随意契約	(3) 概算契約 ① 一般概算契約 ② 特定費目実費精算条項付契約	(5) 賃貸借契約

(出所) 防衛庁中央調達50年史編纂部会〔2005〕、66～67頁および防衛省装備施設本部ホームページ「防衛省装備施設本部の概況（平成25年版）」をもとにして筆者作成。

契約相手方の選定手段となる契約方式は、一定の資格を有する不特定多数の者で競争入札を行う一般競争契約、特定した複数の者で競争入札を行う指名競争契約、一定の条件下で特定した者と商議によって契約を締結する随意契約の3つがある。図表4に示されるように、調達実施本部が創設された1954年から10年間の契約方式別の調達件数および調達金額の推移をみると、調達件数では1954年度を除いて指名競争契約が一番多く、次いで随意契約、一般競争契約の順となっている。しかし、調達金額をみると随意契約が最も高くなっており、次いで指名競争契約、一般競争契約の順となっている。調達物品等は、その大部分が複雑かつ高度な仕様内容となっており、また法令や特許等の制約等から市販性が少ないため、契約方式の決定に際しては指名競争契約または随意契約による調達が多くなっている（防衛庁調達実施本部十年史編さん委員会編〔1965〕、115頁）。

契約方法については、確定契約、準確定契約、概算契約の3つの方法がある。確定契約は、契約金額をもって契約相手方に支払う代金を確定する契

図表4 契約方式別の調達件数および調達金額の推移

(単位：件)

年 度	調達件数			
	一般競争契約	指名競争契約	随意契約	合 計
1954	461 (9.7%)	1,989 (42.0%)	2,290 (48.3%)	4,740 (100%)
1955	680 (9.6%)	4,244 (59.7%)	2,181 (30.7%)	7,105 (100%)
1956	329 (6.5%)	2,772 (54.5%)	1,984 (39.0%)	5,085 (100%)
1957	234 (4.5%)	2,772 (52.5%)	2,270 (43.0%)	5,276 (100%)
1958	221 (4.0%)	3,486 (63.7%)	1,765 (32.3%)	5,472 (100%)
1959	203 (3.6%)	3,078 (54.4%)	2,374 (42.0%)	5,655 (100%)
1960	184 (3.1%)	3,642 (61.6%)	2,088 (35.3%)	5,914 (100%)
1961	172 (2.8%)	3,651 (59.6%)	2,304 (37.6%)	6,127 (100%)
1962	221 (3.5%)	3,681 (58.2%)	2,422 (38.3%)	6,324 (100%)
1963	175 (2.8%)	3,588 (56.3%)	2,608 (40.9%)	6,371 (100%)

(単位：百万円)

年 度	調達金額			
	一般競争契約	指名競争契約	随意契約	合 計
1954	800 (3.4%)	5,231 (21.9%)	17,799 (74.7%)	23,830 (100%)
1955	2,058 (5.9%)	14,647 (42.0%)	18,165 (52.1%)	34,871 (100%)
1956	1,102 (2.8%)	14,038 (35.5%)	24,372 (61.7%)	39,513 (100%)
1957	795 (1.5%)	15,016 (28.9%)	36,216 (69.6%)	52,028 (100%)
1958	750 (1.3%)	18,582 (33.5%)	36,193 (65.2%)	55,527 (100%)
1959	751 (1.4%)	21,201 (39.4%)	31,798 (59.2%)	53,752 (100%)
1960	698 (0.6%)	20,419 (16.9%)	99,775 (82.5%)	120,893 (100%)
1961	699 (1.2%)	21,966 (37.0%)	36,656 (61.8%)	59,322 (100%)
1962	764 (0.9%)	22,222 (27.4%)	58,268 (71.7%)	81,255 (100%)
1963	822 (1.0%)	24,142 (29.3%)	57,485 (69.7%)	82,450 (100%)

(出所) 防衛庁調達実施本部十年史編さん委員会編 [1965]、116頁をもとにして筆者作成。

約であり、一般確定契約と超過利益返納条項付契約がある。準確定契約は、代金を契約金額の範囲内であらかじめ定めた基準にしたがって確定する契約であり、中途確定条項付契約、履行後確定条項付契約、特定費目確定条項付契約がある。概算契約は、確定契約および準確定契約によることが適

当でないと認められる場合、代金をあらかじめ定めた基準にしたがって後日確定する契約であり、一般概算契約と特定費目実費精算条項付契約がある⁶⁾。さらに、契約の種類については、売買契約、製造請負契約、役務請負契約、試作研究請負契約、賃貸借契約の5つがある。

3 調達物品等の予定価格と計算価格の算定方法

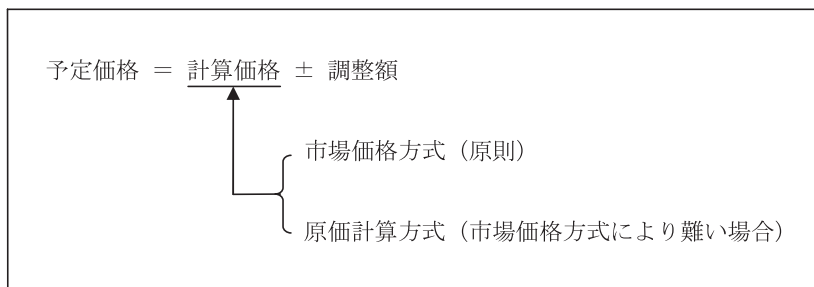
（1）予定価格の算定方法

防衛庁が契約相手方と契約を締結する際には、その入札、契約に先立って予定価格を決定しなければならない。予定価格は、落札決定の基準となる最高制限価格または契約締結の基準となる価格であり（「訓令」第2条第3号）、調達側の防衛庁が契約締結前に算定する。国の歳入、支出、契約等について定める「予算決算及び会計令」は、予定価格について「取引の実例価格、需給の状況、履行の難易、数量の多寡、履行期間の長短等を考慮して適正に定めなければならない」（「予算決算及び会計令」第80条第2項）と規定している。しかし、「予算決算及び会計令」では予定価格の具体的な算定方法までは規定していないため、防衛庁は「訓令」にしたがって調達物品等の予定価格を算定することとなる。

「訓令」では、予定価格の決定に際して計算価格を算定し、この計算価格を基準として予定価格を定めることを規定している（「訓令」第3条、第88条本文）。また、調達物品等の需給の状況を特に考慮する必要がある場合には、計算価格を調整して予定価格を算定することを規定している（「訓令」第88条ただし書）。さらに、予定価格は前例価格による調整（「訓令」第89条）、契約価格比による調整（「訓令」第90条）によって算定することも認めている。予定価格の決定の基準となる計算価格については、原則として市場価格方式によって計算し、市場価格方式により難しい場合には原価計算方式によって計算する（「訓令」第4条第1項）。市場価格方式は統制額、市場価格、その他売買の基準となる価格を基準として計算価格を算定する方式であり（「訓令」第2条第6号）、原価計算方式は計算価格を構成する要素について企業会計原則等を援用して計算価格を算定

する方式である（「訓令」第2条第8号）。先の契約方式とこの計算価格の算定方法との関係に触れると、一般競争契約においては市場価格方式によって算定される場合が多く⁷⁾、指名競争契約および随意契約では原価計算方式によって算定される場合が多い⁸⁾。したがって、前述の調達件数および調達金額との関係でみれば、調達件数は市場価格方式の割合が高いものの、調達金額では原価計算方式による割合が高くなっている。予定価格と計算価格の基本的な関係については、図表5に示している。

図表5 予定価格と計算価格の基本的な関係



（出所）「訓令」をもとにして筆者作成。

（2）市場価格方式による計算価格の算定方法

市場価格方式による計算価格は、図表6に示されるように調達物品等の品代、手数料、販売直接費、梱包費、輸送費の合計額からなる。計算価格から梱包費および輸送費を除いた部分は裸価格とよばれ（「訓令」第12条）、品代、手数料、販売直接費から構成される。以下では、市場価格方式の各計算要素についてみていく。

図表6 市場価格方式における計算価格の算定方法

品代	裸価格	計算価格
手数料		
販売直接費		
	梱包費	
	輸送費	

手数料 = 品代 × 手数料率（第18条第1項）

$$(1) \text{ 手数料率} = \frac{\text{販売価格} - \text{仕入原価}}{\text{仕入原価}} \times 100 \text{（第18条第2項第1号）}$$

$$(2) \text{ 手数料率} = \frac{\text{代行手数料収入}}{\text{代行取扱金額}} \times 100 \text{（第18条第2項第2号）}$$

（出所）「訓令」をもとにして筆者作成。

市場価格方式による計算価格の算定において、中核をなすのは調達物品等の品代である。品代には、図表7に示されるように5つの基準となる価格がある。品代について統制額のあるものは物価統制令に規定される統制額を基準とし、統制額のないものについては卸売業者販売価格または大口需要者売渡価格といった市場価格を基準とする（「訓令」第13条第1項、第2項）。また、市場価格とみなされる価格として、定価、他官庁売買価格、販売実績価格がある（「訓令」第13条第3項）。さらに、調達物品等の調達に際して明確な市場価格がなく、類似計算または分析計算によって市場価格を推定できる場合は、これを品代として計算することができる（「訓令」第14条）⁹⁾。このほかにも、過去の契約実績から調達物品等の前例価格があり、その適用が適当と認められる場合には、その前例価格をもって品代とすることができる（「訓令」第17条）。

図表7 市場価格方式における品代の価格

	基準となる価格
品代	(1) 統制額（第13条第1項） 物価統制令に規定される統制額
	(2) 市場価格（第13条第2項） ・卸売業者販売価格 ・大口需要者売渡価格
	(3) みなし市場価格（第13条第3項） ・定価 ・他官庁売買価格 ・販売実績価格
	(4) 類似計算、分析計算による市場価格の推定（第14条）
	(5) 前例価格（第17条）

（出所）「訓令」をもとにして筆者作成。

手数料については、一般管理及び販売費、支払利子、利益の総額とされ、品代に手数料率を乗じて計算する（第18条第1項）。手数料率は、調達物品等の種類、数量、金額、納期、納入の難易等を考慮のうえ、図表6の（1）、（2）に示される計算式のいずれかを基準とし、調達物品等の販売に関する用役の程度に応じて合理的に配賦されるよう計算を行う（「訓令」第18条第2項）。

販売直接費は、ロイヤルティー、納入検査費、納入試験費、販売手数料など調達物品等またはその契約条件の特性によって特別に必要となる費用であり、かつ品代および手数料以外の費用として直接に賦課することができる費用をいう（「訓令」第19条第1項；海上幕僚監部経理補給部〔1963〕、42～43頁）。この販売直接費の金額は、実費相当額とされる（「訓令」第19条第2項）。

最後に梱包費および輸送費についてであるが、調達物品等の梱包費は後述する原価計算方式によって計算され（「訓令」第20条）、輸送費については原則として実費相当額とすることが規定されている（「訓令」第21条第1項）。ただし、梱包費および輸送費の計算の基礎となる調達物品等の重

量、容積等が明確でない場合には、品代に相当と認められる率を乗じて一括して計算することもできる（「訓令」第22条）。

（3）原価計算方式による計算価格の算定方法

①原価計算方式の計算構造

原価計算方式は、図表8に示されるように調達物品等の製造に関わる製造原価に一般管理及び販売費、支払利子、販売直接費を積み上げて総原価を計算し、さらに利益、梱包費、輸送費を加えて計算価格を算定する方式である。この原価計算方式は、原価に利益等を加えて計算価格を算定するため、まさに価格形成としての価格決定となっている。

図表8 原価計算方式における計算価格の算定方法

直接材料費	加工費	製造原価	総原価	裸価格	計算価格
直接労務費					
製造間接費					
直接経費					
		一般管理及び販売費			
		支払利子			
		販売直接費			
			利益		
				梱包費	
				輸送費	

（出所）「訓令」および海上幕僚監部経理補給部〔1963〕、55頁をもとにして筆者作成。

原価計算方式では、直接材料費、直接労務費、直接経費から構成される製造直接費に製造間接費を加えて製造原価を計算するため（「訓令」第29条、第30条第1項および第2項）、「原価計算基準」における製造原価の計算と同じである（「原価計算基準」八）。また、原価計算方式では直接労務費と製造間接費を包括して加工費とすることが認められており（「訓

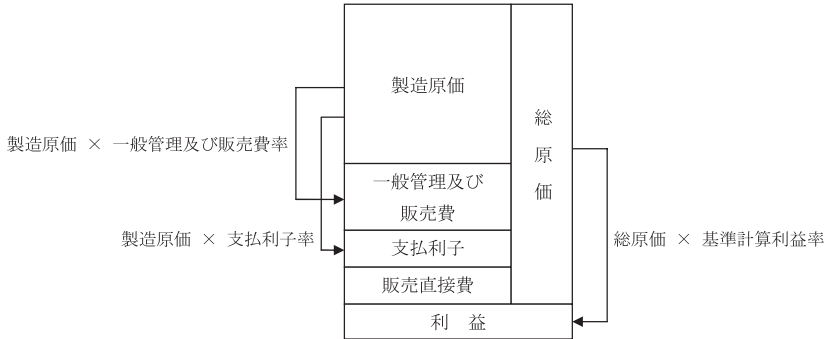
令」第39条第2号）、「原価計算基準」においても同様のことが認められている（「原価計算基準」八（三））。

「原価計算基準」では、製造原価に販売費および一般管理費を加えて総原価を算定するのに対し、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、販売直接費を加えて総原価を算定するため、総原価の概念が「原価計算基準」と原価計算方式で異なることになる。原価計算方式では、「原価計算基準」の「販売費および一般管理費」に相当する項目を「販売直接費」と「一般管理及び販売費」に区分している点、また「原価計算基準」では非原価として取り扱う支払利子を総原価に算入している点が特徴的である。さらに総原価の概念だけではなく、総原価の計算方法についても両者で異なる。「原価計算基準」では、財務諸表作成目的が第一義的な目的であるため、損益計算書の売上高に対する売上原価を計算するとともに、売上高に対応する期間原価として販売費および一般管理費を計算する。他方、「訓令」の原価計算の目的は調達物品等の予定価格を算定する価格計算目的であるため、製造原価に販売直接費を賦課し、さらに一般管理及び販売費、支払利子を配賦することによって各調達物品等の総原価を算定することになる。

②原価計算方式とマークアップ率

前述のように、原価計算方式において総原価を算定するには、各調達物品等の製造原価に一般管理及び販売費、支払利子、販売直接費を加算する。販売直接費は各調達物品等に賦課し、一般管理及び販売費、支払利子は、製造原価にそれぞれ一般管理及び販売費率、支払利率を乗じて各調達物品等に配賦する。また、総原価に加算する利益については、総原価に基準計算利益率を乗じて計算する。これらの関係を示したものが図表9であるが、原価計算方式では製造原価にマークアップ率を乗じて算定した一般管理及び販売費、支払利子を含む総原価に、さらにマークアップ率を乗じて利益を計算する構造となっている¹⁰⁾。

図表9 原価計算方式におけるマークアップの構造



（出所）「訓令」および東海〔1999〕、66頁をもとにして筆者作成。

こうした計算構造では、製造原価が大きくなれば製造原価に基づいて算定される一般管理及び販売費、支払利子が大きくなり、総原価も大きく計算される。さらに、総原価が大きくなることで、総原価に基づいて算定される利益も大きく計算されることになる。そのため、契約相手方のコスト削減に対するインセンティブは働きにくくなり（東海〔1999〕、65～66頁）、さらには製造原価の水増しを助長することにもなりかねない。調達物品等の計算価格は防衛庁が算定するが、その算定に必要な原価資料等は契約相手方から提供されるため、製造原価が大きく計算されるような原価資料が防衛庁に提供されるおそれもある¹¹⁾。

以上のように、原価計算方式による計算価格の算定では、製造原価にマークアップ率を乗じて一般管理及び販売費、支払利子が計算され、さらにこれらの原価を含む総原価にマークアップ率を乗じることによって利益が計算される。そのため、原価計算方式では製造原価の計算が重要になるとともに、製造原価および総原価に乘じるマークアップ率の算定も重要となる。そこで以下では、原価計算方式における製造原価の費目ならびに計算方法についてみていき、さらに原価計算方式における各種のマークアップ率に関係する経費率の計算方法について検討する。

4 原価計算方式における製造原価の費目と計算方法

ここでは、原価計算方式における製造原価を材料費、労務費、経費に区分し、各原価要素の費目ならびに計算方法について「原価計算基準」と比較しながらみていく。

（1）材料費

「訓令」の原価計算方式と「原価計算基準」における材料費の費目の分類、計算方法については、図表10に示している。原価計算方式における直接材料費は、素材費又は原料費（中間製品を含む）、部品費からなり（「訓令」第31条）、これは「原価計算基準」と同様の分類となっている（「原価計算基準」一〇）。他方、原価計算方式における間接材料費は、消耗工具器具備品費、補助経営材料費、工場消耗品費、事務用消耗品に分類され（「訓令」第34条第1項第1号）、補助経営材料費および事務用消耗品については「原価計算基準」においてみられない費目となっている。補助経営材料費とは、動力燃料のように補助経営部門において消費される物品の費用のことであり（「訓令」第34条第1項第1号（ロ））、これは「原価計算基準」における補助材料費に相当すると考えられる。「原価計算基準」の補助材料費は、製品製造を間接的に補助するために消費される物品の原価をいい、一般に補助部門において消費される原価である（黒木〔1962〕、183～184頁；佐藤〔1975〕、225頁および313頁）。そのため、原価計算方式における補助経営材料費は、「原価計算基準」における補助材料費とほぼ同様の費目であると考えられる。ただし、原価計算方式における補助経営材料費は、補助部門の中でも補助経営部門に限定される費目という意味では、原価計算方式特有の分類ともいえる。他方、消耗品費について、原価計算方式は工場消耗品費と事務用消耗品とに分類するのに対し、「原価計算基準」では工場消耗品費のみとなっている。「原価計算基準」における工場消耗品費の中には、事務用消耗品も含まれるため（佐藤〔1975〕、225頁）、消耗品費についても原価計算方式と「原価計算基準」は相違しないといえる。このように、「訓令」の原価計算方式と「原価計

図表10 「訓令」の原価計算方式と「原価計算基準」における材料費の費目の分類、計算方法

「訓令」における原価計算方式	「原価計算基準」
直接材料費（第31条） ・ 素材費又は原料費（中間製品を含む） ・ 部品費 間接材料費（第34条第1項第1号） ・ 消耗工具器具備品費 ・ 補助経営材料費 ・ 工場消耗品費 ・ 事務用消耗品	直接材料費（一〇） ・ 主要材料費（原料費） ・ 買入部品費 間接材料費（一〇） ・ 消耗工具器具備品費 ・ 補助材料費 ・ 工場消耗品費
直接材料費 = 消費量 × 単位当り消費価格（第43条） 消費量：仕様書から消費量を見積り、修正率等を加味して計算（44条） 単位当り消費価格：原則として計算時の市場価格（第45条第1項、第3項）	材料費 = 実際消費量 × 消費価格（一一（一）） 実際消費量：原則として継続記録法によって計算（一一（二）） 消費価格：原則として購入原価（一一（三））

（出所）「訓令」および「原価計算基準」をもとにして筆者作成。

算基準」における材料費の費目の分類については、ほぼ同様であるといえる。

続いて、材料費の計算方法についてみていく。原価計算方式における直接材料費は、「原価計算基準」と同様、消費量に単位当り消費価格を乗じて計算する（「訓令」第43条）。しかし、その計算要素の内容については、原価計算方式と「原価計算基準」で違いがみられる。「原価計算基準」では、原則として継続記録法によって消費量を計算するのに対し（「原価計算基準」一一（二））、原価計算方式では仕様書から調達物品等の生産に必要な直接材料費を見積り、これに歩留率等の修正率を加味して消費量を計算する（「訓令」第44条；海上幕僚監部経理補給部〔1963〕、83頁）。また、消費価格について、「原価計算基準」では原則として購入原

価をもって計算するのに対し（「原価計算基準」一一（三））、原価計算方式では原則として計算時の市場価格（時価）によって計算し（「訓令」第45条第1項、第3項；海上幕僚監部経理補給部〔1963〕、84頁）、正当な理由がある場合には契約相手方の購入価格、その他の価格によることができる（「訓令」第45条第3項）。このような相違は、財務諸表作成のために実際原価で計算するのか、調達物品等の計算価格の算定のために見積原価で計算するのかという「原価計算基準」と「訓令」の原価計算の目的の違いに起因する。なお、引取費用および材料副費については、原価計算方式、「原価計算基準」とともに消費価格に含めることができる（「訓令」第45条第2項；「原価計算基準」一一（四）1、2）。

（2）労務費

「訓令」の原価計算方式と「原価計算基準」における労務費の分類、計算方法については、図表11に示している。原価計算方式における直接労務費は、直接工の直接作業に対する賃金および直接工に対する諸手当としている（「訓令」第32条第1項）。原価計算方式における賃金については基本賃金のほか、定時外作業等に対する割増賃金も含まれるため（「訓令」第32条第1項第1号）、「原価計算基準」における直接賃金と同じ内容である（「原価計算基準」八（一））。また、原価計算方式における諸手当については、直接労務費として掲げられているものの（「訓令」第32条第1項第2号）、間接労務費とすることも可能であり（第32条第2項¹²⁾、間接労務費とすれば原価計算方式と「原価計算基準」の直接労務費の費目に関する分類は同じとなる。他方、間接労務費の費目の分類については、一部違いがみられる。「原価計算基準」では、休業賃金、退職給与引当金繰入額、福利費（健康保険料負担金等）が間接労務費として掲げられる一方（「原価計算基準」一〇）、原価計算方式ではこれらを間接労務費として扱っていない。原価計算方式では、休業賃金という費目自体が存在せず、「原価計算基準」における退職給与引当金繰入額および福利費は、原価計算方式では退職給与金、労務副費として間接経費に分類される（「訓令」第34条

第1項第3号)。「原価計算基準」制定以前の原価計算制度では、退職給与引当金繰入額および法定福利費を間接経費として分類していたが、「原価計算基準」ではこれらを間接労務費として分類することとなった¹³⁾。そのため、原価計算方式における間接労務費の費目の分類方法が、決して特異であるというわけではなく、「原価計算基準」制定以前の原価計算制度の影響を受けていたと考えられる。

図表11 「訓令」の原価計算方式と「原価計算基準」における労務費の費目の分類、計算方法

「訓令」における原価計算方式	「原価計算基準」
直接労務費（第32条第1項） ・賃金（基本賃金のほか、定時外作業等に対する割増賃金を含む） ・諸手当（定時に支給する賞与手当を含む）(注) 間接労務費（第34条第1項第2号） ・間接賃金（直接工の間接作業に対する賃金、間接工に対する賃金） ・手持賃金 ・給料 ・間接諸手当	直接労務費（一〇） ・直接賃金 間接労務費（一〇） ・間接作業賃金 ・間接工賃金 ・手持賃金 ・給料 ・従業員賞与手当 ・休業賃金 ・退職給与引当金繰入額 ・福利費（健康保険料負担金等）
直接労務費 = 工数 × 賃率（第46条第1項） 工数：直接作業時間(加工時間 + 段取時間) 賃率(円)： $\frac{\text{期間直接労務費}}{\text{期間工数}}$ （第47条第1号）	直接労務費 = 実際の作業時間または作業量 × 賃率（一二（一）） 作業時間：直接作業時間（加工時間 + 段取時間） 賃率：実際の個別賃率または職場もしくは作業区分ごとの平均賃率（一二（一））

筆者注：原価計算方式における直接労務費の諸手当については、間接労務費に属する費用とすることもできる（第32条第2項）。

（出所）「訓令」および「原価計算基準」をもとにして筆者作成。

次に労務費の計算方法についてみていく。原価計算方式における直接労務費は、工数に賃率を乗じて計算する（「訓令」第46条第1項）。工数とは、加工時間および段取時間からなる直接作業時間のことを表しており

（海上幕僚監部経理補給部〔1963〕、89頁）、作業の種別、使用機械工具、作業の方法および順序、作業者の能率等を基礎とし、当該事業の実情を考慮して計算される（「訓令」第48条）。「原価計算基準」においても、直接労務費計算の作業時間は加工時間および段取時間からなると解されるため（太田ほか〔1963〕、171頁）、原価計算方式の工数と同じ内容である。他方、賃率について、「原価計算基準」では実際の個別賃率または職場もしくは作業区分ごとの平均賃率が規定されるのに対し（「原価計算基準」一二（一））、原価計算方式では個別賃率、平均賃率の区別はなく、期間直接労務費を期間工数で除する計算式のみの規定となっている（「訓令」第47条第1号）。ただし、原価計算方式では期間工数の集計方法として、直接工の個人ごとに集計する方式と作業員の組や班のグループごとに集計する方式等を想定しているため、計算される賃率は個別賃率、平均賃率のいずれも認められると解することができる（海上幕僚監部経理補給部〔1963〕、90頁）。賃率の計算方法については、後述するように原価計算方式と「原価計算基準」で違いがみられる。

（3）経費

「訓令」の原価計算方式と「原価計算基準」における経費の費目の分類については、図表12に示している。「原価計算基準」では外注加工賃しか直接経費として掲げていないのに対し（「原価計算基準」一〇）¹⁴、原価計算方式では設計費、検査費、専用治工具費、機械及び装置費、工事費、試験研究費、開発費、技術提携費、工業所有権使用料、特別諸掛（外注加工費、用役費等）と10の費目を直接経費として掲げている（「訓令」第33条）¹⁵。原価計算方式における直接経費のこれらの費目は例示的なものであり、製造間接費に属する費用でも調達物品等の特性から直接経費として計算することが適当と認められるものについては、直接経費として計上することができる（「訓令」第49条第1項ただし書）。一方、直接経費として例示される費目の中で、他の製品と共通に配賦することが適当と認められるものは、製造間接費とすることができる（「訓令」第49条第2項）。また、

図表12 「訓令」の原価計算方式と「原価計算基準」における経費の費目の分類

「訓令」における原価計算方式	「原価計算基準」
直接経費（第33条） <ul style="list-style-type: none"> ・設計費 ・専用治工具費 ・工事費 ・開発費 ・工業所有権使用料 ・検査費 ・機械及び装置費 ・試験研究費 ・技術提携費 ・特別諸掛 間接経費（第34条第1項第3号） <ul style="list-style-type: none"> ・労務副費（法定福利費、福利施設負担額、現物給与及び厚生費等従業員からの福利厚生に関する費用） ・退職給与金（正常の退職給与引当金を含む） ・減価償却費 ・不動産賃借料 ・動産賃借料 ・保険料 ・租税公課 ・修繕料 ・電力料 ・ガス料 ・水道料 ・運賃 ・保管料 ・旅費交通費 ・通信費 ・会議費 ・交際費（種類及び金額において正当なものに限る） ・棚卸減耗費 ・外注加工費 ・雑費 	直接経費（一〇） <ul style="list-style-type: none"> ・外注加工費 間接経費（一〇） <ul style="list-style-type: none"> ・福利施設負担額 ・厚生費 ・減価償却費 ・賃借料 ・保険料 ・租税公課 ・修繕料 ・電力料 ・ガス代 ・水道料 ・保管料 ・旅費交通費 ・通信費 ・たな卸減耗費 ・雑費

（出所）「訓令」および「原価計算基準」をもとにして筆者作成。

調達物品等の特性、契約条件から製造原価外とすることが適当と認められる費用については、販売直接費として計上することができる（「訓令」第49条第3項）。このように、原価計算方式における直接経費は「原価計算基準」と比較して多くの費目を掲げるとともに、その計上のしかたは弾力的となっている。これは、原価計算方式によって計算価格を算定する調達物品等の多くが特殊仕様であり、調達物品等の設計や試作品の作製、新技術の開発に必要となる準備費用を認める必要があること、また調達物品等の

契約実態に即して直接経費を計上することを認めているためである。

他方、間接経費の費目の分類についても原価計算方式と「原価計算基準」で一部違いがみられる。前述のように、「原価計算基準」において間接労務費として分類される退職給与引当金繰入額および福利費は、原価計算方式では退職給与金、労務副費として間接経費に分類される。また、原価計算方式では間接経費として外注加工費が掲げられているが、これは製造直接費に計上することが適当でないものに限られ、製造直接費に計上する場合は直接労務費もしくは直接経費として扱う（「訓令」第34条第2項）。原価計算方式の間接経費の費目の中で特徴的なのは、交際費である¹⁶⁾。交際費は、「原価計算基準」制定以前の原価計算制度である物価庁の「製造工業原価計算要綱」（1948年制定）でもその原価性が認められていたが（「製造工業原価計算要綱」第十五—十四）、この費目自体は調達物品等の製造に関係しているとは言い難く、その原価性には疑問が残る¹⁷⁾。これら以外の費目については、原価計算方式と「原価計算基準」でほぼ同様の分類となっている。

次に経費の計算方法についてみていく。原価計算方式の直接経費は、それぞれの費目ごとに計算方法が定められている（「訓令」第50条～第58条）。例えば、設計費、検査費は費用の総額を当該年度の調達数量で除した金額とすることが定められており（「訓令」第50条、第51条）、工業所有権使用料は支払う使用料の実費相当額となる（「訓令」第57条）。他方、「原価計算基準」における経費の計算方法については、当該原価計算期間の実際発生額をもって計算し、必要がある場合には予定価格または予定額で計算することができるという規定が定められている（「原価計算基準」一三（一））。

（4）非原価項目

「訓令」の原価計算方式、「原価計算基準」ともに、図表13に示されるような非原価項目が掲げられている（「訓令」第42条；「原価計算基準」五）。「原価計算基準」では、「原価の本質」（「原価計算基準」三）の

図表13 「訓令」の原価計算方式と「原価計算基準」における非原価項目

「訓令」における原価計算方式（第42条）	「原価計算基準」五
<p>①事業の経営目的に関連しないと認められるもの</p> <ul style="list-style-type: none"> ・投資資産、未稼働及び遊休固定資産に対する減価償却費、管理費、租税等の費用 ・経営目的に関連のない寄付金 ・創業費 ・償却金等 <p>②異常事態と認められるもの</p> <ul style="list-style-type: none"> ・異常な仕損、減損、棚卸減耗 ・火災、震災、風水害、盗難、争議等による損失 ・偶発的事情によって固定資産に著しい減価を生じた場合の特別償却費 ・延滞償金、違約金 ・偶発的債務損失 ・訴訟費 ・臨時退職手当 ・価格変動による資産の評価損 ・資産売却損等 <p>③調達物品等に直接関連のないもの</p> <ul style="list-style-type: none"> ・建設利息 ・価格変動準備金 ・輸出損失準備金 ・貸倒損（貸倒準備金を含む） ・受取手形割引料 ・割賦販売に対する附帯費用 ・調達物品等に直接関連のない物品に対する広告宣伝費、諸研究費、交際費等 <p>④利益をもって支弁することを適当とするもの</p> <ul style="list-style-type: none"> ・利益準備金、任意積立金（次期繰越金を含む） ・法人税、事業税、都道府県民税、市町村民税 ・株主に対する配当金 ・役員賞与金等 	<p>①経営目的に関連しない価値の減少</p> <ul style="list-style-type: none"> ・投資資産たる不動産、有価証券、貸付金等、未稼働の固定資産、長期にわたり休止している設備、その他経営目的に関連しない資産の減価償却費、管理費、租税等の費用 ・寄付金等であって経営目的に関連しない支出 ・支払利息、割引料、社債発行割引料償却、社債発行費償却、株式発行費償却、設立費償却、開業費償却、支払保証料等の財務費用 ・有価証券の評価損および売却損 <p>②異常な状態を原因とする価値の減少</p> <ul style="list-style-type: none"> ・異常な仕損、減損、たな卸減耗等 ・火災、震災、風水害、盗難、争議等の偶発的事故による損失 ・予期し得ない陳腐化等によって固定資産に著しい減価を生じた場合の臨時償却費 ・延滞償金、違約金、罰課金、損害賠償金 ・偶発債務損失 ・訴訟費 ・臨時多額の退職手当 ・固定資産売却損および除却損 ・異常な貸倒損失 <p>③税法上とくに認められている損金算入項目</p> <ul style="list-style-type: none"> ・価格変動準備金繰入額 ・租税特別措置法による償却額のうち通常の償却範囲額をこえる額 <p>④その他の利益剰余金に課する項目</p> <ul style="list-style-type: none"> ・法人税、所得税、都道府県民税、市町村民税 ・配当金 ・役員賞与金 ・任意積立金繰入額 ・建設利息償却

（出所）「訓令」および「原価計算基準」をもとにして筆者作成。

規定を補足するため、注意喚起的に非原価項目が例示されている（黒木〔1962〕、151頁；小林・河原〔1986〕、61頁）。一方、原価計算方式で

は、「原価計算基準」の「原価の本質」のように原価の定義ならびに原価の要件についての規定はないものの、非原価項目を例示することによって、原価と非原価の区別を明確にする。非原価項目の区分について、「原価計算基準」では①経営目的に関連しない価値の減少、②異常な状態を原因とする価値の減少、③税法上とくに認められている損金算入項目、④その他の利益剰余金に課する項目としているのに対し、原価計算方式では①事業の経営目的に関連しないと認められるもの、②異常事態と認められるもの、③調達物品等に直接関連のないもの、④利益をもって支弁することを適当とするものとしており、特に③において両者の相違がみられる。「原価計算基準」では、財務諸表の作成に資するよう企業会計原則ならびに税法との関係で原価性が判断されるのに対し¹⁸⁾、原価計算方式では調達物品等の製造との関連によって原価性が判断されるため、非原価項目の区分が異なっている。

原価計算方式と「原価計算基準」で例示される非原価項目については、共通する項目が多い一方、上記の③の区分以外にも異なる項目がいくつかある。例えば、①の区分において「原価計算基準」では有価証券の評価損および売却損等を例示しているが、原価計算方式ではそれらの例示はない。また、②の区分において原価計算方式では価格変動による資産の評価損が例示されているものの、「原価計算基準」にそのような項目はなく、「原価計算基準」で例示されている罰課金、損害賠償金は原価計算方式では例示されていない。さらに、④の区分において原価計算方式では利益準備金が例示されているが、「原価計算基準」にそのような項目はなく、「原価計算基準」で例示されている所得税は原価計算方式では例示されていない。

なお、前述のように支払利子について、原価計算方式では総原価の構成要素の一つであるため、非原価項目として例示していないが、「原価計算基準」では財務活動に関連して生じる項目を経営目的に関連しない価値の減少とみなすため、非原価項目として扱っている。

5 原価計算方式における経費率の計算方法

「訓令」の原価計算方式では、製造原価の計算に関係する賃率、製造間接費率、加工費率に加え、図表9で示した一般管理及び販売費率、支払利子率、基準計算利益率を総称して経費率とよぶ（海上幕僚監部経理補給部〔1963〕、116頁）。以下では、この経費率の内容および計算方法について検討する。

（1）賃率、製造間接費率、加工費率の計算方法

「訓令」の原価計算方式における直接労務費は、前述のように工数に賃率を乗じて計算し（「訓令」第46条第1項）、賃率は図表14に示されるように期間直接労務費を期間工数で除して計算する（「訓令」第47条第1号）。賃率の計算で用いる期間工数は、調達物品等の製造を行う事業の一定期間における直接作業時間の総計を表す（海上幕僚監部経理補給部〔1963〕、88～89頁）。「原価計算基準」では、直接労務費の計算に際して、実際の作業時間または作業量に賃率を乗じて計算することを規定しているもの（「原価計算基準」一二（一））、賃率の計算方法についての記述はない。一般に平均賃率であれば、職場もしくは作業区分別の直接工の基本給および加給金を職場もしくは作業区分別の直接工の総就業時間で除して計算が行われる（黒木〔1962〕、210～211頁；小林・河原〔1986〕、108頁）。しかし、原価計算方式における賃率計算では、この平均賃率の計算のように直接労務費と間接労務費を合計した直接工の労務費総額を直接作業時間、間接作業時間、手待時間の合計時間である総就業時間で除して計算しない。原価計算方式では、直接工の直接労務費の期間総額を直接工の直接作業時間の期間総計で除して計算するため、通常の賃率の計算方法とは異なっているといえる。

図表14 「訓令」の原価計算方式における賃率、製造間接費率、加工費率の計算方法

$$\begin{aligned} \text{直接労務費} &= \text{工数} \times \text{賃率} \quad (\text{第 46 条第 1 項}) \\ \text{賃率 (円)} &= \frac{\text{期間直接労務費}}{\text{期間工数}} \quad (\text{第 47 条第 1 号}) \\ \text{製造間接費} &= \text{工数} \times \text{製造間接費率} \quad (\text{第 60 条第 1 項}) \\ \text{製造間接費率 (円)} &= \frac{\text{期間製造間接費}}{\text{期間工数}} \quad (\text{第 61 条第 1 号}) \\ \text{加工費} &= \text{工数} \times \text{加工費率} \quad (\text{第 62 条第 1 項}) \\ \text{加工費率 (円)} &= \frac{\text{期間加工費}}{\text{期間工数}} = \frac{\text{期間直接労務費} + \text{期間製造間接費}}{\text{期間工数}} \quad (\text{第 63 条}) \end{aligned}$$

(出所) 「訓令」をもとにして筆者作成。

「訓令」の原価計算方式における製造間接費については、図表14に示されるように各調達物品等の工数に製造間接費率を乗じて計算する（「訓令」第60条第1項）。製造間接費率は、期間製造間接費を期間工数で除して計算し（「訓令」第61条第1号）、期間工数は賃率と同様、調達物品等の製造を行う事業の一定期間における直接作業時間の総計を表す。「原価計算基準」における個別原価計算の製造間接費の配賦では、部門別計算（「原価計算基準」三三（一））、予定配賦（「原価計算基準」三三（二））、固定費・変動費区分の配賦（「原価計算基準」三三（三））を原則としている。原価計算方式における製造間接費の配賦は、「原価計算基準」のように部門別計算についての規定はないものの、海上幕僚監部経理補給部による「訓令」の解説書において製造間接費配賦の部門別計算が例示されていることから（海上幕僚監部経理補給部〔1963〕、108～111頁）、部門別計算を前提にしていると考えられる。また、「原価計算基準」の予定配賦率の計算では、操業度として直接作業時間を例示しているため（「原価計算基準」三三（五））、原価計算方式の製造間接費率の計算で用いる期間

工数と同じである。一方、「原価計算基準」において規定される製造間接費の固定費・変動費区分の配賦について、原価計算方式ではそのような規定はなく、図表14の製造間接費率の計算式をみても固定費と変動費を区別していないことから、この方法での配賦は想定されていないと考えられる。

「訓令」の原価計算方式では、前述のように直接労務費と製造間接費を包括して加工費とすることができ（「訓令」第39条第2号）、加工費は図表14に示されるように各調達物品等の工数に加工費率を乗じて計算する（「訓令」第62条第1項）。上記の直接労務費、製造間接費の計算で用いる費率ならびに製造間接費率の計算式は、ともに分母が期間工数であるため、加工費率についても期間直接労務費と期間製造間接費の合計額を期間工数で除することによって計算される（「訓令」第63条）。「原価計算基準」における個別原価計算では、原則として直接労務費と製造間接費を分離して計算が行われる。ただし、自動化された機械作業のように労働が機械作業と密接に結合した総合的な作業であり、直接労務費と製造間接費とを分離することが困難な場合、その他必要のある場合には、加工費の配賦計算を認容している（「原価計算基準」三四）。「原価計算基準」における加工費については、部門別計算を行い、原則として予定配賦率によって各製造指図書へ配賦される。この予定加工費配賦率の計算は、製造間接費の予定配賦率の計算（「原価計算基準」三三）に準じるため（「原価計算基準」三四）、原価計算方式の加工費率と「原価計算基準」における予定加工費配賦率の計算方法は、固定費・変動費区分の配賦の点で若干異なることになる。他方、加工費の計算の目的についても、原価計算方式と「原価計算基準」で異なる。「原価計算基準」における加工費配賦の規定は、単なる配賦計算の簡便法として認容しているのではなく、原価管理を強く意図している。なぜなら、直接労務費の管理は製造指図書あるいは製品ごとに管理するよりも、作業区分等に基づく部門ごとに管理した方が原価管理のより高い効果が期待されるためである（小林・河原〔1986〕、199頁）。それに対して原価計算方式では、直接労務費と製造間接費を包括して加工費とすることで、原価計算事務を著しく能率化することに主眼を置いてい

る。また、工数および加工費率を比較することによって、契約相手方の選定の目安とすることも可能となる（海上幕僚監部経理補給部〔1963〕、112～113頁）。

（2）一般管理及び販売費率の計算方法

「訓令」の原価計算方式では、「原価計算基準」のように「販売費および一般管理費」という用語を用いず、「販売直接費」と「一般管理及び販売費」という用語を用い、かつ2つの項目に区分している点特徴的である¹⁹⁾。販売直接費とは、「物品税その他特別の費用を必要とすると認められ、かつ、一般管理及び販売費以外の費用として直接に賦課することが適当である費用」のことをいう（「訓令」第76条第1項）²⁰⁾。原価計算方式では、調達物品等に賦課できる項目は可能な限り賦課して計算価格を算定するため、販売費についても調達物品等との関連で直接的に認識できるものを販売直接費として各調達物品等に賦課し、それ以外の販売間接費については一般管理及び販売費として扱う。「原価計算基準」においても、販売費および一般管理費を直接費と間接費とに分類することができるが、これは販売品種等の収益区分（セグメント）に対して直接的に認識されるかどうかによる分類となっている（「原価計算基準」三七（三））。この分類は、予算編成ならびに予算統制といった利益管理に必要な資料を提供するためであり、原価計算方式のように計算価格を算定するために製品（調達物品等）との関連において直接費と間接費とに分類することとは異なる（佐藤〔1975〕、530～531頁；小林・河原〔1986〕、209頁および213頁）。

他方、一般管理及び販売費は「事業全体の管理及び物品の販売に関して共通して発生するすべての費用」のことである（「訓令」第35条）。原価計算方式における一般管理及び販売費と「原価計算基準」における販売費および一般管理費の費目については、図表15に示している。両者の費目を比較すると、その多くが共通している一方、相違もみられる。「原価計算基準」では賃金が掲げられているが、原価計算方式ではそのような費目はみられない。また、原価計算方式では福利厚生費、退職給与金、会議

図表15 原価計算方式の一般管理及び販売費と「原価計算基準」の販売費および
一般管理費の費目

「訓令」における原価計算方式（第35条）	「原価計算基準」（三七（一））
<ul style="list-style-type: none"> ・ 役員給与手当 ・ 従業員給与手当 ・ 福利厚生費 ・ 退職給与金 ・ 事務用消耗品費 ・ 減価償却費 ・ 不動産賃借料 ・ 動産賃借料 ・ 保険料 ・ 租税公課 ・ 修繕料 ・ 水道光熱費 ・ 運賃 ・ 保管料 ・ 旅費交通費 ・ 通信費 ・ 会議費 ・ 交際費（種類及び金額において正当なものに限る） ・ 広告宣伝費（種類及び金額において正当なものに限る） ・ 販売手数料（販売部門の機能の全部又は一部を他に委託した場合の手数料をい、仲介手数料を除く） ・ 雑費 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 給料 ・ 賃金 ・ 消耗品費 ・ 減価償却費 ・ 賃借料 ・ 保険料 ・ 租税公課 ・ 修繕料 ・ 電力料 ・ 運賃 ・ 保管料 ・ 旅費交通費 ・ 通信費 ・ 広告料 等

（出所）「訓令」および「原価計算基準」をもとにして筆者作成。

費、交際費、販売手数料、雑費が掲げられているが、「原価計算基準」ではこれらの費目についての例示はなされていない。ただし、「原価計算基準」では広告料の後に「等」と表記されており（「原価計算基準」三七（一））、ここでの例示以外の費目も含まれる。「財務諸表規則取扱要領」では、「原価計算基準」で例示されている費目以外にも福利厚生費、交際費、販売手数料を掲げていた（「財務諸表規則取扱要領」第百五十五）²¹⁾。「原価計算基準」は財務諸表の作成に資するよう原価を確定する必要があるため、「財務諸表規則取扱要領」で例示されたこれらの費目も販売費および一般管理費に含まれると考えられる。したがって、

「訓令」と「原価計算基準」で異なる費目は、賃金、退職給与金、会議費、雑費となる。

次に、一般管理及び販売費の計算方法についてみていく。「原価計算基準」では、販売費および一般管理費の計算について、製造原価の費目別計算における原価要素の分類を援用し、一定期間の発生額を計算する（「原価計算基準」三八）。これは、「原価計算基準」の第一義的な目的が財務諸表作成目的にあり、一定期間の発生額を財務諸表上の妥当な科目に分類し、期間費用として処理するためである（小林・河原〔1986〕、211頁）。これに対し原価計算方式は、調達物品等の計算価格を算定することを目的としており、一般管理及び販売費を期間費用として処理するのではなく、各調達物品等に配賦する必要がある。そこで原価計算方式では、図表16に示されるように各調達物品等の製造原価に一般管理及び販売費率を乗じることによって、各調達物品等に一般管理及び販売費を配賦する（「訓令」第69条第1項）。

図表16 原価計算方式における一般管理及び販売費の計算方法

$\text{一般管理及び販売費} = \text{製造原価} \times \text{一般管理及び販売費率（第69条第1項）}$	
① 一般管理及び販売費率（％）	$= \frac{\text{期間一般管理及び販売費}}{\text{期間売上原価}} \times 100 \text{（第69条第1項第1号）}$
② 一般管理及び販売費率（％）	$= \frac{\text{期間一般管理及び販売費}}{\text{期間製造費用}} \times 100 \text{（第69条第1項第2号）}$
③ 一般管理及び販売費率（％）	$= \frac{\text{期間一般管理及び販売費}}{\text{期間加工費}} \times 100 \text{（第69条第2項）}$

（出所）「訓令」をもとにして筆者作成。

一般管理及び販売費率の計算方法は、期間一般管理及び販売費を①期間売上原価で除する方法（「訓令」第69条第1項第1号）、②期間製造費用で除する方法（「訓令」第69条第1項第2号）、③期間加工費で除する方法（「訓令」第69条第2項）の3つがある。この①～③の計算式の分母にあた

る項目は、調達物品等の納入企業における直近の財務諸表等から援用する²²⁾。①の計算式の分母に期間売上原価が用いられるのは、期間一般管理及び販売費が売上高（売上原価）に対して每期ほぼ一定額発生する場合であり、また計算実務においても簡便なためである。他方、製品在庫の変動が大きく、①の計算式では期間一般管理及び販売費の配賦計算が歪められる場合には、②の計算式の分母にあるように当期の生産を反映する期間製造費用が用いられる。さらに、財務諸表上の売上原価における材料費、加工費の原価構成と計算価格を算定する調達物品等の原価構成との隔たりが大きく、また材料費の変動が著しい場合には、③の計算式の分母にあるように期間加工費が用いられる。このように、原価計算方式では一般管理及び販売費率について3つの計算方法を準備することにより、調達物品等の特性に応じた合理的かつ柔軟な計算を可能にしている。

本来、一般管理及び販売費は、調達物品等の製造原価の割合に応じて配賦すべきと考えられるが、経理実務上そのような計算は困難であるため、客観的な資料である直近の財務諸表等の項目を援用して計算が行われることになる²³⁾。

（3）支払利率の計算方法

「原価計算基準」では、一定の財貨を生産、販売することを経営目的とし、経営目的に関連しない財務活動に関わる財務費用は非原価項目として扱うため、支払利息を非原価としている（「原価計算基準」三（三）、五（一）3）。また、「原価計算基準」は「企業会計原則」の原価について規定したものであるため、「企業会計原則」において営業外費用とされる財務費用（「企業会計原則」第二・四）については、「原価計算基準」においても非原価とする必要がある（佐藤〔1975〕、179頁）。しかし、支払利率は制度に拘束されなければ原価性を認めることが通常であり（小林・河原〔1986〕、62頁）、「訓令」の原価計算方式では利率原価説の立場から支払利率を原価として取り扱っていた²⁴⁾。

原価計算方式における支払利率については、「訓令」において定義がな

く、計算要素についても明示されていない²⁵⁾。しかし、支払利子の計算に用いる支払利子率の計算式からその内容を把握することができる。支払利子は、当該事業の他人資本にあたる短期借入金、長期借入金、社債等に対する利子であり（「訓令」第73条第2項）、期間支払利息、期間社債利息、期間社債発行差金償却が支払利子の計算要素となる（「訓令」第72条）²⁶⁾。調達物品等の納入企業は、調達物品等の特殊性、特異性から新規開発や試験研究を行い、その量産に際して高価な機械設備を設置する必要がある。このような場合、調達物品等の納入企業は契約上の前払金制度によるほか、借り入れや社債の発行により資金調達を行うことになる（海上幕僚監部経理補給部〔1963〕、131頁）。こうした他人資本に対する利子を補償するため、調達物品等の計算価格に支払利子が含まれていた²⁷⁾。

支払利子は、図表17に示されるように製造原価に支払利子率を乗じて各調達物品等に配賦する（「訓令」第70条）。支払利子率は、実績支払利子率と計算支払利子率のいずれか低率のものを適用し（「訓令」第71条）、総原価に算入される支払利子が小さくなるよう規定されていた。実績支払利子率については、期間支払利息（受取利息がある場合は、当該受取利息を控除する）、期間社債利息、期間社債発行差金償却を期間売上原価または製造費用で除して計算する（「訓令」第72条）²⁸⁾。他方、計算支払利子率は、当該事業の借入資本期間平均実額に標準実績金利を乗じ、これを期間売上原価または製造費用で除して計算する（「訓令」第73条第1項）。ここで借入資本期間平均実額とは、当該事業の利子の支払いを必要とする他人資本（短期借入金、長期借入金、社債等）のうち、当該事業の経営目的に直接関連する一定期間の平均実額のことである（「訓令」第73条第2項）。また、標準実績金利とは、全産業または当該事業の属する業種における平均実績金利のことである（「訓令」第73条第3項）²⁹⁾。このように、実績支払利子率は実際の利子額に基づいて計算されるのに対し、計算支払利子率は当該事業の経営目的に直接関連する他人資本の平均実額を用いるものの、全産業または当該事業の属する業種における金利の平均に基づいて計算される。

図表17 原価計算方式における支払利子の計算方法

$$\text{支払利子} = \text{製造原価} \times \text{支払利子率 (第70条)}$$

$\left. \begin{array}{l} \text{実績支払利子率} \\ \text{計算支払利子率} \end{array} \right\} \text{のいずれか・低率のものを適用 (第71条)}$

$$\cdot \text{実績支払利子率 (\%)} = \frac{\text{期間支払利息} + \text{期間社債利息} + \text{期間社債発行差金償却}}{\text{期間売上原価 (又は製造費用)}} \times 100 \text{ (第72条)}$$

$$\text{期間支払利息} = \text{期間総支払利息} - \text{期間受取利息 (第72条ただし書)}$$

$$\cdot \text{計算支払利子率 (\%)} = \frac{\text{借入資本期間平均実額} \times \text{標準実績金利}}{\text{期間売上原価 (又は製造費用)}} \times 100 \text{ (第73条第1項)}$$

(出所) 「訓令」をもとにして筆者作成。

支払利子の計算方法については、製造原価に支払利子率を乗じる点、実績支払利子率ならびに計算支払利子率の計算において分母に期間売上原価または製造費用を用いる点で一般管理及び販売費の計算方法と類似している。実績支払利子率ならびに計算支払利子率の計算に際して、期間売上原価または製造費用で除する理由は、前述の一般管理及び販売費率と同様であり、それらの項目は直近の財務諸表から援用する。支払利子は、一般管理及び販売費と包括して一般管理費とすることも可能であったが（「訓令」第39条第3号）、これは両者の計算構造が類似していることも関係していたと考えられる。

(4) 基準計算利益率の計算方法

「訓令」の原価計算方式における利益は、「調達物品等の製造、販売その他当該契約の給付の達成のための報酬及び危険負担に対する補償の費用」と定義される（「訓令」第36条）。その構成要素は、①事業の健全な経営のために必要な社内留保、②税金、③適当な配当、④適正な賞与であ

り、調達物品等の納入企業の内部留保ならびに社外流出項目が利益として補償されることになる。

図表18 原価計算方式における利益および基準計算利益率の計算式

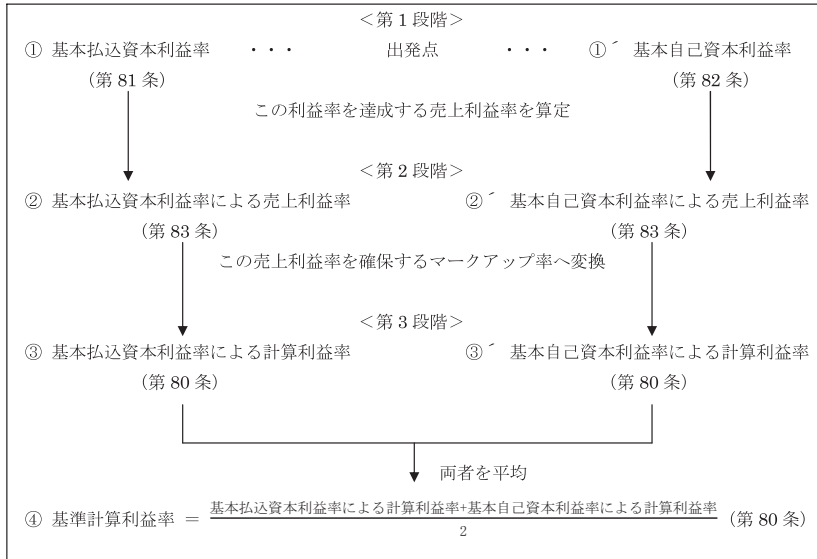
$$\text{利益} = \text{総原価} \times \text{基準計算利益率 (第77条)}$$

$$\text{基準計算利益率} = \frac{\text{基本払込資本利益率による計算利益率} + \text{基本自己資本利益率による計算利益率}}{2} \quad (\text{第80条})$$

(出所) 「訓令」をもとにして筆者作成。

原価計算方式における利益は、図表18に示されるように総原価に基準計算利益率を乗じて計算する（「訓令」第77条）。基準計算利益率は、基本払込資本利益率による計算利益率と基本自己資本利益率による計算利益率の平均値によって計算する（「訓令」80条）。基本払込資本利益率による計算利益率ならびに基本自己資本利益率による計算利益率の計算に際しては、図表19に示されるようにそれぞれ3段階の計算を行う必要があり、さらに両者を平均することによって基準計算利益率が計算される。そのため、基準計算利益率を計算するには、実に7つの計算を要することになる。この基準計算利益率の計算に必要となる基本払込資本利益率による計算利益率の計算式は図表20に、基本自己資本利益率による計算利益率の計算式は図表21に示している。

図表19 基準計算利益率の計算プロセス



(出所) 「訓令」をもとにして筆者作成。

基準計算利益率の計算に際しては、まず第1段階として基本払込資本利益率（計算式は図表20の①）ならびに基本自己資本利益率（計算式は図表21の①'）を計算する。ここでの計算に必要な内部留保、税金、賞与、利益、配当、払込資本、自己資本は、日本銀行統計局『主要企業経営分析』における「7. 業種別総合財務諸表」の資料から全産業または当該事業の属する業種の過去1年以上の実績が用いられる（海上幕僚監部経理補給部〔1963〕、140頁）。そのため、基本払込資本利益率ならびに基本自己資本利益率は、社会平均的な利益率を示すことになり、これらが基準計算利益率を計算する出発点となる（図表19の①、①'）。次に第2段階では、第1段階の基本払込資本利益率、基本自己資本利益率を達成する基本払込資本利益率による売上利益率（計算式は図表20の②）、基本自己資本利益率による売上利益率（計算式は図表21の②'）を計算する。ここでの計算では、第1段階で計算した基本払込資本利益率、基本自己資本利益率のほか、当該事

図表20 基本払込資本利益率による計算利益率の計算式

$$\begin{aligned}
 \text{① 基本払込資本利益率 (\%)} &= \frac{\text{標準実績配当率}}{1 - (\text{標準実績内部留保率} + \text{標準税率} + \text{標準実績賞与率})} \times 100 \\
 &= \frac{\frac{\text{配当}}{\text{払込資本}}}{1 - \left(\frac{\text{内部留保}}{\text{利益}} + \frac{\text{税金}}{\text{利益}} + \frac{\text{賞与}}{\text{利益}} \right)} \times 100 \\
 &= \frac{\frac{\text{配当}}{\text{払込資本}}}{\frac{\text{利益} - (\text{内部留保} + \text{税金} + \text{賞与})}{\text{利益}}} \times 100 \\
 &= \frac{\frac{\text{配当}}{\text{払込資本}}}{\frac{\text{配当}}{\text{利益}}} \times 100 \\
 &= \frac{\text{利益}}{\text{払込資本}} \times 100
 \end{aligned}$$

・内部留保、税金、賞与、利益、配当、払込資本は、全産業または当該事業の属する業種の過去1年以上の実績（2事業年度の平均値）を基準とする。

$$\begin{aligned}
 \text{② 基本払込資本利益率による売上利益率 (\%)} &= \frac{\text{基本払込資本利益率} \times \text{払込資本率}}{\text{経営総資本回転率}} \times 100 \\
 &= \frac{\text{利益}}{\text{払込資本}} \times \frac{\text{払込資本}}{\text{経営総資本}} \div \frac{\text{売上高}}{\text{経営総資本}} \times 100 \\
 &= \frac{\text{利益}}{\text{売上高}} \times 100
 \end{aligned}$$

・払込資本、経営総資本は、当該事業の有価証券報告書から期首および期末在高の平均値を求める。売上高については、当該事業年度と前年度売上高の平均値を求める。

$$\text{③ 基本払込資本利益率による計算利益率 (\%)}^{31} = \left(\frac{1}{1 - \text{売上利益率}} - 1 \right) \times 100$$

（出所）「訓令」ならびに海上幕僚監部経理補給部〔1963〕、138～141頁をもとにして筆者作成。

業の有価証券報告書に記載されている払込資本、経営総資本³⁰⁾、売上高を用いる（海上幕僚監部経理補給部〔1963〕、140～141頁）。この第2段階では、第1段階で計算した基本払込資本利益率、基本自己資本利益率に当

該事業の財務状況等を加味して売上利益率を計算する（図表19の②、②'）。さらに第3段階では、第2段階で計算した売上利益率を確保するマークアップ率、すなわち基本払込資本利益率による計算利益率（計算式は図表20の③）ならびに基本自己資本利益率による計算利益率（計算式は図表21の③'）へと変換する（図表19の③、③'）。そして、最終的に基本払込資本利益率による計算利益率と基本自己資本利益率による計算利益率を平均し、基準計算利益率が計算されることになる（図表19の④）。

図表21 基本自己資本利益率による計算利益率の計算式

$$\begin{aligned} \text{①' 基本自己資本利益率 (\%)} &= \text{基本払込資本利益率} \times \frac{\text{払込資本}}{\text{自己資本}} \times 100 \\ &= \frac{\text{利益}}{\text{払込資本}} \times \frac{\text{払込資本}}{\text{自己資本}} \times 100 \\ &= \frac{\text{利益}}{\text{自己資本}} \times 100 \end{aligned}$$

・利益、払込資本、自己資本は全産業または当該事業の属する業種の過去1年以上の実績（2事業年度の平均値）を基準とする。

$$\begin{aligned} \text{②' 基本自己資本利益率による売上利益率 (\%)} &= \frac{\text{基本自己資本利益率} \times \text{自己資本率}}{\text{経営総資本回転率}} \times 100 \\ &= \frac{\text{利益}}{\text{自己資本}} \times \frac{\text{自己資本}}{\text{経営総資本}} \div \frac{\text{売上高}}{\text{経営総資本}} \times 100 \\ &= \frac{\text{利益}}{\text{売上高}} \times 100 \end{aligned}$$

・自己資本、経営総資本、売上高は当該事業のものを使用する。

$$\text{③' 基本自己資本利益率による計算利益率 (\%)} = \left[\frac{1}{1 - \text{売上利益率}} - 1 \right] \times 100$$

（出所）「訓令」ならびに海上幕僚監部経理補給部〔1963〕、138～141頁をもとにして筆者作成。

この基準計算利益率は、前述のように日本銀行統計局の資料および当該事業の有価証券報告書といった公表された資料を用いて計算を行うため、防衛庁、調達物品等の納入企業以外の第三者においても基準計算利益

率を推定することは可能である。図表22では、公表された資料に基づいて筆者が計算した三菱重工業株式会社の基準計算利益率の推定を示している³²⁾。三菱重工業株式会社における1964～1968年度の基準計算利益率は、事業年度によって多少ばらつきがあるものの、5年間（10事業年度）の平均は5.4%であった。原価計算方式において、基準計算利益率の上限は10%と規定されており（「訓令」第79条第1項）、調達物品等の特性等により特に考慮する必要があると認められるものについては15%まで許容される（「訓令」第79条第1項ただし書）。さらに、15%の限度により難いと認められるものについては、防衛庁長官が指定する率をもって限度とすることも認められている（「訓令」第79条第2項）。しかし、実際の基準計算利益率は、防衛省の関係者によれば10%を超えることはほとんどなかったようである³³⁾。

図表22 三菱重工業株式会社における基準計算利益率の推定（1964～1968年度）

事業年度	1964年度		1965年度		1966年度		1967年度		1968年度		平均
	上期	下期	上期	下期	上期	下期	上期	下期	上期	下期	
利益率	7.1%	5.7%	4.6%	4.3%	4.7%	5.4%	5.7%	5.5%	5.4%	5.6%	5.4%

（筆者注）防衛庁では、日本銀行統計局『主要企業経営分析』から用いる資料について全製造業のものを使用していたため、ここでも全製造業の数値を使用して計算を行った。

（出所）筆者作成。

ところで、基準計算利益率は、基本払込資本利益率による計算利益率と基本自己資本利益率による計算利益率の平均値によって計算するが、前述の利益の構成要素（①社内留保、②税金、③適当な配当、④適正な賞与）をみる限り、基本自己資本利益率による計算利益率のみを基準計算利益率とすることも考えられる。なぜ、原価計算方式では基準計算利益率の計算に際し、基本払込資本利益率による計算利益率を考慮するのであろうか。これは、調達物品等の納入企業によって払込資本（資本金）の割合が異なるため、基本払込資本利益率による計算利益率あるいは基本自己資本利益率による計算利益率のどちらか一方の計算利益率にもとづいて利益計

算を行うと、配当に相当する利益が多く計算されたり、十分な内部留保が確保されなかったりする場合があるからである（公共契約実務研究会編〔1974〕、304頁）。例えば、図表23のケース1に示されるように、自己資本に対する払込資本の割合が小さい調達物品等の納入企業（自己資本に対して払込資本が50%未満）では、基本払込資本利益率による計算利益率（3.5%）よりも基本自己資本利益率による計算利益率（9.1%）の方が高く計算される。このような調達物品等の納入企業では払込資本が小さいため、配当に相当する利益は少なくてもよいと考えられるが、基本自己資本利益率による計算利益率を適用すると利益は多く計算されることになる。他方、図表23のケース2に示されるように、自己資本に対する払込資本の割合が大きい調達物品等の納入企業（自己資本に対して払込資本が50%超）では、基本自己資本利益率による計算利益率（9.1%）よりも基本払込資本利益率による計算利益率（15.4%）の方が高く計算される。こうした調達物品等の納入企業では、基本自己資本利益率による計算利益率を適用すると配当が小さく計算されることになるとともに、十分な内部留保が確保できない。そのため、原価計算方式では調達物品等の納入企業における払込資本の割合を考慮し、基本払込資本利益率による計算利益率と基本自己資本利益率による計算利益率の平均値によって基準計算利益率を計算していたと考えられる。

以上、原価計算方式における利益の計算方法、基準計算利益率の計算方法についてみてきたが、原価計算方式の利益の計算方法では総原価を小さくすると、計算される利益が小さく計算されることになる。そのため、調達物品等の納入企業は、総原価を削減しようとするインセンティブが働かない可能性がある。一方、調達物品等の納入企業が総原価を水増しし、利益を多く獲得しようという行動を誘発することも考えられ、この利益計算は問題点を抱えた方法であるといえる。

図表23 自己資本に対する払込資本の割合と計算利益率の関係

<ケース1：自己資本に対する払込資本（資本金）の割合が小さい場合>
 （当事業） （全産業または当該事業の属する業種）

貸借対照表		利益	40
資 産 400	負 債		
	300	払込資本	60
経営総資本 320	払込資本 20	自己資本	120
経営外資本 80	}	自己資本 100	

損益計算書：売上高 400

基本払込資本利益率による 計算利益率	基本自己資本利益率による 計算利益率	基準計算利益率
3.5%	9.1%	6.3%

<ケース2：自己資本に対する払込資本（資本金）の割合が大きい場合>
 （当事業） （全産業または当該事業の属する業種）

貸借対照表		利益	40
資 産 400	負 債		
	300	払込資本	60
経営総資本 320	払込資本	自己資本	120
経営外資本 80	80	自己資本 100	

損益計算書：売上高 400

基本払込資本利益率による 計算利益率	基本自己資本利益率による 計算利益率	基準計算利益率
15.4%	9.1%	12.3%

(出所) 筆者作成。

6 おわりに

本稿では、1975年改正以前の「訓令」に基づく調達物品等の予定価格の算定方法について検討し、主に「訓令」の原価計算方式による計算価格の算定方法を「原価計算基準」と比較しながら考察を行った。

製造原価については、「訓令」の原価計算方式と「原価計算基準」で多くの相違がみられた。材料費の費目の分類は両者ほぼ同様であったが、材料費の計算に用いる消費量および消費価格の内容については両者で異なっていた。労務費については、直接労務費の費目の分類が異なっていたものの、「訓令」の原価計算方式における諸手当を間接労務費として扱う場合には、両者で同様の費目の分類となる。また、間接労務費の費目の分類については、両者で異なっていた。経費については、直接経費、間接経費ともに両者で費目の分類が異なっていた。製造原価の計算に関わる経費率についても、「訓令」の原価計算方式と「原価計算基準」で相違がみられた。賃率の計算方法は両者で異なっており、「訓令」の原価計算方式における製造間接費率および加工費率の計算方法も、「原価計算基準」における製造間接費の予定配賦率、予定加工費配賦率の計算方法と若干異なっていた。東海は、「訓令」の原価計算方式における製造原価の算定について、「基本的には、『原価計算基準』（昭和37年、大蔵省企業会計審議会）の計算思考と同一の論理展開をしている」と述べているが（東海〔1999〕、65頁）、「訓令」の原価計算方式と「原価計算基準」の製造原価の計算方法は材料費の費目の分類以外、両者で異なっており、両者の計算思考が同一の論理展開をしているとはいえない。

他方、「訓令」の原価計算方式では、一般管理及び販売費、支払利子、利益の取り扱い、それらに関わる経費率の計算方法が特徴的であった。「訓令」の原価計算方式では、販売費を直接費と間接費とに分類し、販売直接費は各調達物品等に賦課する。販売間接費については一般管理費とともに、一般管理及び販売費率を用いて各調達物品等に配賦する。また、「訓令」の原価計算方式では「原価計算基準」と異なり、支払利子を総原価の構成要素とし、支払利子率を用いて各調達物品等に配賦していた。さ

らに、「訓令」の原価計算方式における利益の計算に際しては、調達物品等の納入企業の自己資本に対する払込資本（資本金）の割合を考慮し、7つの計算を経て基準計算利益率を計算していた。

こうした製造原価ならびに経費率における「訓令」と「原価計算基準」の相違は、次の三点に起因する。一つは、「訓令」と「原価計算基準」における原価計算の目的の違いである。「訓令」における原価計算の目的は、調達物品等の予定価格を計算する価格計算目的であるため、調達物品等の製造に必要な原価が容認されることになる。一方、「原価計算基準」における原価計算の目的は、財務諸表作成目的が第一義的であるため、財務諸表の作成との関係で原価が規定されることになる。したがって、「訓令」と「原価計算基準」における原価計算の目的の違いが、両者の原価性ならびに製造原価、総原価の算定方法の相違をもたらすこととなった。二つは、一般の製品とは異なる調達物品等の特殊性、特異性を挙げることができる。「訓令」の原価計算方式では、直接経費として多くの費目が認められるとともに、その計上のしかたは弾力的であるが、これは調達物品等の特殊性、特異性を考慮してのことであり、一般の製品を原価計算対象とする「原価計算基準」の規定とは異なることになる。三つは、「原価計算基準」制定以前の原価計算制度の影響を挙げることができる。「訓令」の原価計算方式は、労務費、経費の分類、一般管理及び販売費ならびに支払利子の配賦など「原価計算基準」制定以前の原価計算制度、とりわけ物価庁の「製造工業原価計算要綱」の規定と類似しており、その影響を受けていたといえる。物価庁の「製造工業原価計算要綱」は、適正な価格の決定および経営能率の増進を原価計算の目的としており（「製造工業原価計算要綱」第一）、「訓令」は「原価計算基準」よりも前に制定されたため、この「製造工業原価計算要綱」の影響を一部受けていたと考えられる。また、本稿では触れていないが、「訓令」における原価計算方式は、「訓令」制定以前の調達物品等の予定価格に関わる規定、例えば調達実施本部の「予定価格算定基準に関する達」（1957年制定）、陸上幕僚監部の「予定価格決定基準」（1959年制定）、海上幕僚監部の「予定価格決定基準に関する

達（案）」（1960年制定）の影響も受けていたのではないかと考えられる。これらに関しては、今後の研究課題としたい。

「訓令」の原価計算方式は1975年以後、支払利子の取り扱い、経費率について改正されることとなった。これらの改正ならびに改正の背景、理由については、別稿で論じることとする。

注

- 1 「原価計算基準」に価格計算目的が組み入れられた経緯、理由については、高野〔2010〕を参照されたい。
- 2 「訓令」は1975年から支払利子、一般管理及び販売費の取り扱い、利益率の計算など経費率に関わる改正が行われているが、本稿ではその改正以前の「訓令」に基づいて検討する。
- 3 調達実施本部は、1954年の防衛庁の発足とともにその附属機関として創設され、その後、幾度かの組織改編を重ね、2001年の中央省庁等の改革に伴って廃止された。現在では、防衛省装備施設本部が中央調達機関となっている。
- 4 原価資料調査には、価格調査、経費率調査、原価調査、資料調査がある。
- 5 原価監査は、超過利益返納条項付契約、中途確定条項付契約、履行後確定条項付契約等の契約において実施される。
- 6 各契約方法の内容については、防衛庁中央調達50年史編纂部会〔2005〕、66～67頁を参照されたい。
- 7 市場価格方式が用いられる調達品目としては、電気通信の一部（有線通信機材）、燃料（石油製品等）、需品（需品、化学機材等）、機械の一部（工作機械等）がある（防衛庁調達実施本部十年史編さん委員会編〔1965〕、121～123頁）。
- 8 原価計算方式が用いられる調達品目としては、武器（火器、弾火薬等）、船舶（艦艇等）、航空機（航空機、機体部品等）、車両（一般車両、戦車、装甲車等）がある（防衛庁調達実施本部十年史編さん委員会編〔1965〕、121～123頁）。
- 9 品代の類似計算は、まず調達物品等と市場価格のある類似物品等の相違する部分について原価計算方式で計算し、その金額を類似物品等の市場価格に加減算して品代を算定する（「訓令」第15条）。また、品代の分析計算は、調達物品等の過去の市場価格または類似物品等の市場価格と当該調達物品等の仕様、需給等から函数を求め、それを用いて品代を計算する（「訓令」第16条）。
- 10 東海は、先行研究の中で1975年改正以後の「訓令」における原価計算方式のマークアップ構造について指摘しており（東海〔1999〕、65～66頁）、ここでの内容を参考に1975年改正以前の「訓令」における原価計算方式のマークアップ構造について検討している。
- 11 もっとも防衛庁は、予定価格の算定後に原価監査を実施するため（図表2参照）、そのような問題を回避することも可能である。しかしながら、原価計算方式で計算

価格を算定する調達物品等は特殊仕様のもも多く、契約相手方と防衛庁の間には情報の非対称性が生じることから、常にこうした問題と隣り合わせにあったと考えられる。

- 12 臨時に支給される手当（ボーナス）は、臨時的なものであり、必ずしも定額として支給されないこともあるため、直接労務費とせずに部門費処理することがある（海上幕僚監部経理補給部〔1963〕、59頁）。
- 13 「原価計算基準」において、退職給与引当金繰入額および福利費は従業員ごとに計算されるものであり、労務関係の原価と考える方が適当とされたため、間接労務費に含まれることとなった（太田ほか〔1963〕、101頁）。
- 14 「原価計算基準」における直接経費は、経費のうち特定の製品に直接跡付けることのできる費目であり、特別費とよばれることもある。この費目として、外注加工費以外にも特許権使用料、特殊機械の賃借料、特殊な設計を外注する場合の設計代、検査を外注する場合の検査料などがある（小菅〔1999〕、91頁）。
- 15 専用治工具費ならびに機械及び装置費は、これらの製作、購入、設置等に必要な費用の償却費をいう。
- 16 1999年6月の「訓令」の改正により、交際費は現在、非原価項目となっている。
- 17 海上幕僚監部経理補給部による「訓令」の解説書においても、交際費の原価性について「調達物品等に関する製造原価としての交際費の正当性を証することは困難であると考えられる」と指摘している（海上幕僚監部経理補給部〔1963〕、65頁）。
- 18 黒木は非原価項目について、本来、企業会計原則で取り扱うべき項目であるとしている。また、低価主義による評価損、事業税など「原価計算基準」で例示しなかった非原価項目については、理論的に意見が分かれるだけではなく、税法との調整の関係もあったからであると述べている（黒木〔1962〕、151頁および162頁）。
- 19 「原価計算基準」では、「販売費および一般管理費」という用語を用いるため、「訓令」の原価計算方式における「一般管理及び販売費」は一般的ではない用語にも感じられる。しかし、「原価計算基準」制定以前の原価計算制度では、以下の表に示されるように「一般管理費及販売費」、「一般管理及び販売費」、「一般管理及び販売費」という用語が用いられていた。

制定年	原価計算制度	用語
1937年	「製造原価計算準則」	なし
1939年	「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」	「販売費及一般管理費」
1940年	「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」	「一般管理費及販売費」
1942年	企画院「製造工業原価計算要綱」	「一般管理及び販売費」
1948年	物価庁「製造工業原価計算要綱」	「一般管理及び販売費」

（出所）筆者作成。

- 20 物品税とは、奢侈品、嗜好品など特定の物品を対象に課される間接消費税のことである。ただし、1989年の消費税導入に伴い、物品税は廃止された。
- 21 「財務諸表規則取扱要領」（「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則取扱要領」）は現在、「財務諸表等規則ガイドライン（抄）」（「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について）に改正

されている。

- 22 原価計算方式では、「訓令」に定める計算項目、計算要素、計算方法によることが困難な場合、当該事業の原価計算要領、その他の会計規定を援用することができる（「訓令」第2条第8号、第40条）。
- 23 一般管理及び販売費の計算方法については、防衛省の関係者からご教示いただいた。
- 24 「原価計算基準」制定以前の原価計算制度である物価庁の「製造工業原価計算要綱」、「訓令」制定以前の調達物品等の予定価格に関わる規定である「予定価格算定基準に関する達」においても、支払利子は総原価の構成要素の一つとされていた（本間〔2011〕、134頁）。
- 25 この点に関して本間は、「訓令」が物価庁の「製造工業原価計算要綱」と「原価計算基準」の切り替え時期の狭間にあったこと、当時の利子に対する取り扱いが影響していたのではないかと指摘している（本間〔2011〕、136頁）。
- 26 社債発行差金については、「企業会計原則と関係諸法令との調整に関連する連続意見書」において「利息の前払に似た性格を有する」とある（連続意見書第五・三・ロ）。「訓令」においても社債発行差金を利息の前払いとしての性格を有すると解したため、社債発行差金償却が支払利子の計算要素に含められていたと考えられる。
- 27 ここでは、支払利子が調達物品等の計算価格に含まれる理由および必要性について触れており、支払利子の原価性について述べているわけではない。
- 28 ここでの「期間」とは、計算直近の2事業年度または過去1年間の期間を指す。
- 29 平均実績金利は、日本銀行統計局『主要企業経営分析』における「利子対有利子負債比率」の全産業、当該事業の属する業種、当該事業の業種の各事業年度の平均のうち、最低の率が用いられる（海上幕僚監部経理補給部〔1963〕、133頁）。
- 30 経営総資本とは、資産から事業の経営目的に関係のない資産および債権を控除したものであり、経営総資本＝資産合計＋受取手形割引高期末残高－建設仮勘定－投資の計算式で計算する。ただし、実務では経営総資本＝資産合計－建設仮勘定－投資の計算式で計算する（海上幕僚監部経理補給部〔1963〕、141頁）。
- 31 計算利益率は、次の計算式を展開することで求められる。

$$\begin{aligned}
 \text{総原価} + \text{利益} &= \text{売上高} \\
 1 + \frac{\text{利益}}{\text{総原価}} &= \frac{\text{売上高}}{\text{総原価}} \\
 \frac{\text{利益}}{\text{総原価}} &= \frac{\text{売上高}}{\text{総原価}} - 1 \\
 \text{利益率} &= \frac{1}{\frac{\text{売上高} - \text{利益}}{\text{売上}}} - 1 \\
 &= \frac{1}{1 - \frac{\text{利益}}{\text{売上高}}} - 1 \\
 &= \frac{1}{1 - \text{売上高利益率}} - 1
 \end{aligned}$$

- 32 新生三菱重工業株式会社の発足は1964年であるため、図表22では1964年からの5年間の基準計算利益率を算出した。
- 33 防衛省の関係者への聞き取り調査によれば、調達物品等の基準計算利益率は5%程度であり、10%を超える基準計算利益率はみられなかったとのことであった。

参考文献

- 太田哲三・黒木正憲・黒澤清・鍋島達・諸井勝之助・松本雅男・飯野利夫〔1963〕『解説原価計算基準』中央経済社。
- 海上幕僚監部経理補給部〔1963〕『予定価格算定基準訓令逐条解説』。
- 黒木正憲〔1962〕『原価計算基準とその解説』大蔵財務協会。
- 公共契約実務研究会編〔1974〕『改訂 公共契約事務管理講座 下』大村書店。
- 小菅正伸〔1999〕『基本原価会計論』中央経済社。
- 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。
- 佐藤進〔1975〕『基準原価計算精説』中央経済社。
- 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。
- 東海幹夫〔1999〕「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。
- 東海幹夫〔2000〕「公的取得活動の『コスト』（第5章）—公共工事と防衛調達の比較研究—」『BUSINESS REVIEW』VOL.47 NO.3。
- 東海幹夫〔2004〕「『公』の行動と原価計算基準の役割」『原価計算研究』Vol.28 No.1。
- 日本銀行統計局〔1968〕『主要企業経営分析 昭和42年度下記』。
- 防衛省装備施設本部ホームページ「防衛省装備施設本部の概況（平成25年版）」（<http://www.mod.go.jp/epco/gaikyou/chapter2-3/chapter2-3.html> 2015年1月13日閲覧）。
- 防衛庁中央調達50年史編纂部会〔2005〕『中央調達五十年史』防衛庁契約本部。
- 防衛庁調達実施本部十年史編さん委員会編〔1965〕『防衛庁調達実施本部十年史』防衛庁調達実施本部。
- 本間正人〔2010〕「調達会計史序説（その3）—軍需品調達の系譜と利子・利益の概念及び計算方法の変遷を中心に—」『産業経理』Vol.70 No.3。
- 本間正人〔2011〕「調達会計史序説（その4・完）—軍需品調達の系譜と利子・利益の概念及び計算方法の変遷を中心に—」『産業経理』Vol.70 No.4。