

# 「原価計算基準」における 価格計算目的の意義

高野 学

## 1 はじめに

原価計算では、古くからその主要な目的あるいは根本的な役割として、価格決定が指摘されてきた<sup>1)</sup>。日本においても、戦時中・戦後直後に制定された原価計算制度では、価格決定を制度の主目的としていた。ところが、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」では、価格決定に関する価格計算目的を原価計算制度として規定するのではなく、原価計算の一般的な目的の一つとして列挙するにとどまっている。しかも、「原価計算基準」では、価格計算目的について「価格計算に必要な原価資料を提供すること」という一行のみの記述でしか示されておらず、その内容についての説明は何らなされていないのである。「原価計算基準」では、古くから原価計算の主要な目的あるいは役割とされてきた価格決定について、どのように位置づけ、どのような内容を想定しているのだろうか。

他方、「原価計算基準」における価格計算目的は、「原価計算基準」の草案段階では原価計算の目的の中に入れられておらず、最終案の「原価計算基準」で加えられることとなった。なぜ価格計算目的は、最終案である「原価計算基準」に突如として組み入れられることになったのであろうか。この理由を当時の経済状況に求めた場合、「原価計算基準」における価格計算目的のもう一つの意義が浮かび上がることになる。

そこで本稿では、「原価計算基準」制定以前の原価計算制度から「原価計算基準」制定に至るまでの経緯ならびに原価計算の目的を整理しつつ、「原価計算基準」において何ら説明がなされていない価格計算目的の意義について検討する。また、価格計算目的のもう一つの意義を検証すべく、「原価計算基準」の制定作業が行われた当時の経済的背景についてもみていくことにしたい。

## 2 「原価計算基準」制定以前の原価計算制度

まず、「原価計算基準」における原価計算の目的を検討する前に、「原価計算基準」制定以前の原価計算制度が、どのような目的を規定していたのかについてみていくことにする。ここでは、統一原価計算制度の起点となった商工省の「製造原価計算準則」から、陸軍の「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」および海軍の「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」、企画院の「製造工業原価計算要綱」、そして物価庁の「製造工業原価計算要綱」までの四つを取り上げる。

### (1) 「製造原価計算準則」の制定

日本政府は、昭和初期の深刻な経済不況であった昭和恐慌から抜け出すため、1930（昭和5）年に商工省内に臨時産業合理局を設け、産業合理化を推進させようとした。臨時産業合理局では、財務管理委員会を設置して種々の企業会計制度の研究を行い、1934（昭和9）年に「財務諸表準則」を、1936（昭和11）年に「財産評価準則」等を発表した。そして、1937（昭和12）年11月には、日本における最初の統一原価計算制度として「製造原価計算準則」を制定した。この「製造原価計算準則」の規定は、何ら法的根拠がないため企業に強制することはできず、その基本的な性格は啓蒙的、任意的、勧告的なものであった<sup>2)</sup>。しかしながら、「製造原価計算準則」の制定は、軽工業や重化学工業などの製造業における会計実務に大きな影響を与えることとなった<sup>3)</sup>。それまで、原価計算は各企業で個別に実施することを前提としており、原価計算に関する一般

に認められたルールは存在しなかったためである。この「製造原価計算準則」では、以下のような目的を規定していた。

## 「二、原価計算の目的

原価計算は製造活動の記録計算を為すものにして其の目的は次の如し

- (イ) 原価要素の消費量及価格を管理統制すること
- (ロ) 製品の売価決定の基礎たらしむること
- (ハ) 会計の補助手段として損益計算を明瞭正確ならしめること

此の外価格協定、統制価格決定は公益事業に於ける料率決定等の目的にて行ふことありとす」<sup>4)</sup>

「製造原価計算準則」の目的は、(イ) 原価管理目的、(ロ) 価格計算目的、(ハ) 財務諸表作成目的の三つを掲げている。このほか、価格協定（カルテル）および統制価格の決定、公益事業における料率決定等の目的についても示しているが、これらは価格計算目的の中を含めることができると考えられる。

「製造原価計算準則」では、上記の三つの諸目的について規定しているが、このうちどの目的に重点が置かれているのであろうか。「製造原価計算準則」は、産業合理化を推進させる一環として制定されており、その趣旨にしたがえば原価管理目的が主目的であると考えられる。また、産業合理化運動と関連して、当時は私的カルテルが形成されていたため<sup>5)</sup>、その経済的な背景や要請から価格計算目的についても重点が置かれていたと考えられる。一方で、「製造原価計算準則」が「財務諸表準則」の展開の上に制定されたことを鑑みれば<sup>6)</sup>、財務諸表作成目的に最も重点が置かれていたともみることができる。

この「製造原価計算準則」の主目的が何であるかについての手がかりは、以下に示される「製造原価計算準則」の序言に求めることができる。

「産業を合理化し、之が経済性を発揮せしむるには、其の会計を整理すべきは勿論、進で之と併立して原価計算の制度を樹て、原価の算定に正確を期するは、最も肝要とする所なり。かくて一方経営の内部過程に於ける費用を査閲管理し、以て能率を促進せしむると共に、他方適正なる販売価格の決定に資するを得べし。而も此の制度の樹立は、単に一個経営を利するに止まらずして、之を広く国民経済より見るも無謀なる競争を避け、産業統制に基調を与ふるもの

と謂うべし。是ここに製造原価計算準則を制定する所以なり。」<sup>7)</sup>

すなわち、序言では、経営の内部過程における費用を管理し、能率を促進させる原価管理目的と、適正な販売価格を決定する価格計算目的について述べている。したがって、「製造原価計算準則」の主目的は、原価管理目的、価格計算目的にその重点が置かれていたといえよう。

## (2) 「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」および「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」の制定

産業合理化運動の展開の中で、1937（昭和12）年に「製造原価計算準則」が制定されたのであったが、この年に日華事変（日中戦争）が勃発し、日本経済は戦時体制に突入することとなった。翌年の1938（昭和13）年には、全ての産業経済を国家の統制下に置くことのできる「国家総動員法」が制定され、国家権力による産業統制が強化された。この「国家総動員法」を根拠として、1939（昭和14）年に「軍需品工場事業場検査令」、「価格等統制令」、「物価統制の大綱」等が相次いで制定され、陸海軍によって価格統制および原価統制を含む民間軍需工場への管理・監督が開始されることとなった<sup>8)</sup>。

このような戦時統制経済の進展に伴い、低物価政策の一環として軍需品の調弁価格を統制することが原価計算の重要な目的となった。そこで、陸軍は1939（昭和14）年に「陸軍軍需品工場事業場原価計算要綱」（以下、「陸軍要綱」と略す）を、海軍では1940（昭和15）年に「海軍軍需品工場事業場原価計算準則」（以下、「海軍準則」と略す）を制定した。この「陸軍要綱」および「海軍準則」は、法令によって民間軍需工場に実施を強制させたため、啓蒙的であった「製造原価計算準則」とは根本的にその性格が異なっていた<sup>9)</sup>。

この「陸軍要綱」の目的については、明確に示されているわけではないが、第一条で以下のように規定されている。

「第一条 本要綱は軍需品工場事業場検査令施行規則第一条に依り軍需品工場事業場検査令第三条に定むる工場事業場其他の場所に於て施行すべき軍需品に関する原価計算に付定む」<sup>10)</sup>

また、「海軍準則」についても、以下に示されるように「陸軍要綱」とほぼ

同様のことが規定されている。

「第一条 本準則は軍需品工場事業場検査令第四条の規定に依り海軍軍需品工場事業場検査令施行規則第一条又は同第二条に定むる工場事業場の事業主をして実施せしむる海軍軍需品又は其の原料若は材料の原価計算に関することを規定す」<sup>11)</sup>

「陸軍要綱」および「海軍準則」とともに軍需品に関する原価計算を行う旨が規定されているが、より具体的には軍需品の調弁価格の決定を原価計算の目的としていた。また一方で、その目的は物価統制のための適正価格の決定、すなわち公定価格の決定も含んでいた。物価の高騰は、軍需品の価格の高騰にも影響を与えるため、軍需品の調弁価格の統制を行う上で物価統制を図る必要があった。

このように、「陸軍要綱」および「海軍準則」の目的は、軍需品の調弁価格および公定価格の統制を図るための原価資料を提供することであった。

この陸海軍の原価計算制度で注目すべきは、軍需品の買い手である陸海軍によって民間軍需工場での原価が統制されていた点である。すなわち、戦時統制経済下においては、国家によって原価計算実務が制度的に規制・干渉されていたのであった<sup>12)</sup>。

### (3) 企画院の「製造工業原価計算要綱」の制定

先の「陸軍要綱」および「海軍準則」の制定は、民間軍需工場に対して二つの異なる原価計算制度を同時に強制適用させたため、実務においてその計算手続きは煩雑であった。また、戦争の拡大に伴い、軍需品の調弁価格の決定だけではなく、経済政策の一環として全産業における経営管理および価格統制を実施する必要があった。このような背景から、統一原価計算制度を確立しようという機運が高まっていった<sup>13)</sup>。

そこで、企画院に「原価計算ならびに財務諸表統一協議会」が設置され、統一原価計算制度の確立に向けて検討が行われた。1942（昭和17）年1月に「原価計算規則」が制定され、「価格等統制令」、「会社経理統制令」、「軍需品工場事業場検査令」のそれぞれに定められていた原価計算は、この「原価計算規則」

にしたがうこととなった。また、民間軍需工場に別個に適用されていた「陸軍要綱」および「海軍準則」を廃止し、これを統合するものとして、同年4月に「製造工業原価計算要綱」（以下、「企画院要綱」と略す）が制定された。この「企画院要綱」は、「原価計算規則」における具体的な原価計算手続きの内容を定めたものであり、「原価計算規則」の別冊として制定されることになった。さらに、「企画院要綱」にもとづいて、製鉄、航空、造船、繊維等といった主要業種ごとに業種別原価計算準則が定められた。その後、1943（昭和18）年4月には「原価計算規則」の一部改正に伴い、「鉱業原価計算要綱」が追加され、統一原価計算制度が確立されるに至る<sup>14)</sup>。

この「企画院要綱」は、法的な強制力をもって実施された点で「陸軍要綱」および「海軍準則」と同様であったが、軍需工場のみならず製造業にまで広く適用された点で異なっていた<sup>15)</sup>。「企画院要綱」では、以下のような目的を規定していた。

#### 「第一 原価計算の目的

本要綱に依る原価計算は製造工業に於ける正確なる原価を計算し以て適正なる価格の決定及経営能率の増進の基礎たらしむることを目的とす<sup>16)</sup>

「企画院要綱」では、高度国防経済の確立・運営を最上位の目標として、適正な価格の決定および経営能率の増進の二つの目的を掲げている。「企画院要綱」は、「陸軍要綱」および「海軍準則」を統一した原価計算制度であるため、ここでの適正な価格の決定とは、軍需品の適正な調弁価格の決定および公定価格の決定を意味した。一方、戦争の拡大によって、日本の経済政策は生産拡充から経営能率の増進へと転換したため、「企画院要綱」においても経営能率の増進が原価計算の目的として規定された。しかし、「企画院要綱」では、経営能率の増進について具体的に言及しておらず、軍需品の適正な調弁価格の決定および公定価格の決定がその主目的であった。

#### （４）物価庁の「製造工業原価計算要綱」の制定

第二次大戦の終結とともに、日本の戦時統制経済も終焉を迎えたが、敗戦後の経済混乱期においては、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。そこで、政府は公定価格による物価統制を実施すべく、戦時中の「原価計算規則」を廃止し、1948（昭和23）年に「物価統制令」にもとづく新たな「原価計算規則」を制定した。また、新「原価計算規則」の第二条では、物価庁が指定する製造業者に別記の要綱によって原価計算を実施させる旨が規定されていたため、「製造工業原価計算要綱」（以下、「物価庁要綱」と略す）および「鉱業原価計算要綱」が制定されることとなった。

新たに制定された「原価計算規則」、「物価庁要綱」、「鉱業原価計算要綱」は、「企画院要綱」に若干の修正を加えたものである。そのため、「物価庁要綱」が掲げる目的も、以下に示されるように「企画院要綱」とほぼ同じであった。

#### 「第一 原価計算の目的

本要綱による原価計算は、製造工業における経営の実体を計数的に把握して適正な価格の決定及び経営能率の増進の基礎とすることを目的とする。」<sup>17)</sup>

「物価庁要綱」も、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規定していた。しかし、ここでの適正な価格の決定とは、公定価格の決定のみを指している。「企画院要綱」における適正な価格の決定の中に含まれていた軍需品の調弁価格の決定は、日本経済が戦時統制経済から平時経済へと移行したことに伴い、「物価庁要綱」では除かれることとなった。他方、「物価庁要綱」では経営能率の増進についても規定しているが、これは「企画院要綱」と同様に具体的な条項は定められておらず、公定価格の決定が「物価庁要綱」の主目的であった。

この「物価庁要綱」は法的な強制力を有しており、また戦時中に制定された「企画院要綱」と実質的に同様のものであったため、企業に広く受け入れられることとなった<sup>18)</sup>。

以上、「原価計算基準」制定以前の原価計算制度についてみてきたが、表1に示されるように、どの原価計算制度においても価格決定が原価計算の目的として規定されていたことがわかる。これは、戦時経済下・戦後の経済混乱期に国家主導による経済統制が図られ、その一環として国家による政策的な価格決定が原価計算制度に要請されたためであると考えられる。それでは、戦後の混乱期を経て、経済の成長局面に突入した時代に制定された「原価計算基準」は、

表1 「原価計算基準」制定以前の原価計算制度

制定年	規程	原価計算の目的	法的拘束力
1937年	「製造原価計算準則」	・ 原価管理目的 ・ 価格計算目的 ・ 財務諸表作成目的	啓蒙的
1939年 1940年	「陸軍要綱」 「海軍準則」	・ 軍需品の調弁価格の決定 ・ 公定価格の決定	強制適用
1942年	「企画院要綱」	・ 適正な価格の決定(軍需品の調弁価格および公定価格の決定) ・ 経営能率の増進	強制適用
1948年	「物価庁要綱」	・ 適正な価格の決定(公定価格の決定) ・ 経営能率の増進	強制適用

(出所) 筆者作成。

どのような目的を掲げ、価格決定目的をどのように位置づけたのであろうか。

### 3 「原価計算基準」の制定

#### (1) 「原価計算基準」制定の経緯

日本経済が戦後の混乱期を経て安定化に向かうと、「物価統制令」にもとづく公定価格制度は自然と消滅していき、公定価格の決定を主目的とする「物価庁要綱」は、その実効性を失うこととなった<sup>19)</sup>。また、企業を取り巻く利害関係集団の複雑化に伴い、原価計算に要請される目的も多様化し、さまざまな諸目的を調整し得る新しい原価計算制度の制定が必要となった。

他方、新しい原価計算制度の制定は、会計制度の整備の側面からもその必要性が認識されていた。企業会計審議会は、1949(昭和24)年に「企業会計原則」を公表したが、財務諸表の作成に必要な売上原価、棚卸資産原価の算定に際しては、原価について規定する新しい原価計算制度を制定する必要があった。

このような原価計算に対するあらゆる要請に応えるべく、原価計算を制度化するための実践規範として「原価計算基準」を制定する必要があり、その制定

に向けての作業が開始されることとなった。

「原価計算基準」制定の作業が開始されたのは、1950（昭和25）年11月からであり、その作業を担当したのは、経済安定本部に設置された企業会計基準審議会の第四部会であった。企業会計基準審議会は、四つの部会から構成されており、第一部会は黒澤清を部会長とする企業会計原則、第二部会は上野道輔を部会長とする会計教育、第三部会は岩田巖を部会長とする監査、そして第四部会は中西寅雄を部会長とする原価計算であった。

経済安定本部に設置された企業会計基準審議会は、1952（昭和27）年8月に大蔵省への移管に伴い、企業会計審議会に改称され、その翌年の1953（昭和28）年3月に第四部会は「原価計算基準及び手続要綱（案）」を取りまとめた。しかし、この案は企業会計審議会の承認を得ることができず、第四部会は改めて作業のやり直しを余儀なくされた。また、第四部会は、同年4月および5月に内部研究資料として、「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ることになり、「原価計算基準」制定の作業は一頓挫をきたすこととなる<sup>20</sup>。

その後、中西は第四部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、1957（昭和32）年4月に「原価計算基準（仮案）」を作成して外部の関係団体に配布した。この「原価計算基準（仮案）」は、日本会計研究学会でも討論が行われ<sup>21</sup>、その他の関係団体からも意見を聴取することによって更なる調整が図られた。最終的には、1962（昭和37）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、作業開始から公表まで実に12年の歳月を要することとなった。以上までの「原価計算基準」制定の経緯については、表2に示している。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<sup>22</sup>。

「原価計算基準」の公表まで12年の歳月を要した事情はさまざまであるが、諸井は主な理由として次の二点を挙げている<sup>23</sup>。一つは、この10余年が原価計算の激動期にあたり、理論と実務の両面において目まぐるしい動きがあったためである。このような中で、何をもって一般に公正妥当と認められる原価計算とするかについて、関係者の意見を統一することは困難であった。二つは、経

表2 「原価計算基準」制定の経緯

1950年11月	「原価計算基準」制定のための作業開始（経済安定本部の企業会計基準審議会第四部会）
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
1957年 4月	「原価計算基準（仮案）」を外部の関係各界に配布
1962年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年を参考にして筆者作成。

営管理のための原価計算を「原価計算基準」において、どの程度取り入れるのかについての結論がなかなか得られなかったためである。一方、黒澤は、「原価計算基準」によって企業の原価計算が拘束されることに対して財界側に抵抗があり、その啓蒙に非常に時間がかかったことを挙げている<sup>24)</sup>。

このように、「原価計算基準」は日本経済の安定化、利害関係集団の複雑化、会計制度の整備の側面から、その制定が要請されることになり、中西をはじめとする第四部会のメンバーは、12年という長きにわたって苦心を払われながら「原価計算基準」の制定作業にあたったのである。

## （2）「原価計算基準」における原価計算の目的

次に、「原価計算基準」で掲げられている原価計算の目的についてみていく。「原価計算基準」における原価計算の目的については、改めて示すまでもないが、先の「原価計算基準」制定以前の原価計算制度に倣って、ここでも記すことにしたい。

### 「一 原価計算の目的

原価計算には、各種の異なる目的が与えられるが、主たる目的は、次のとおりである。

- （一） 企業の出資者、債権者、経営者等のために、過去の一定期間における損益ならびに期末における財政状態を財務諸表に表示するために必要な真実の原価を集計すること。

- (二) 価格計算に必要な原価資料を提供すること。
- (三) 経営管理者の各階層に対して、原価管理に必要な原価資料を提供すること。(以下、省略)
- (四) 予算の編成ならびに予算統制のために必要な原価資料を提供すること。(以下、省略)
- (五) 経営の基本計画を設定するに当たり、これに必要な原価情報を提供すること。(以下、省略)

「原価計算基準」では、原価計算の目的として(一)財務諸表作成目的、(二)価格計算目的、(三)原価管理目的、(四)予算編成および予算統制目的、(五)基本計画設定目的の五つを列挙している。ここで注意すべきは、「原価計算基準」制定以前の原価計算制度では、その制度自体の目的として原価計算の目的が規定されていたのに対し、「原価計算基準」における原価計算の目的は、制度としての目的を示しているのではなく、原価計算の一般的な目的を列挙している点である。この点に関し、第四部会長であった中西は、「第一章の一に『原価計算の目的』とありますが、これは原価計算制度、したがって原価計算基準にいうところの原価計算の目的ということではなしに、およそ原価を計算する、いわゆるコストिंगというものの目的は大体こういうものではないか、こういうことをいっているわけです」と述べている<sup>25)</sup>。

「原価計算基準」では、財務会計機構と有機的に結びつき、一定の計算秩序として常時継続的に行われる計算体系を原価計算制度としており、上記の原価計算の目的の中でも財務諸表作成目的、原価管理目的、予算編成および予算統制目的の三つを原価計算制度として規定している。「原価計算基準」は「企業会計原則」の一環を形成し、特に原価に関して規定したものであるため、当然、財務諸表作成目的は原価計算制度として規定されることになる。一方で「原価計算基準」は、財務諸表作成目的だけではなく、原価管理目的、予算編成および予算統制目的といった経営管理目的についても制度として規定している点が、特徴的であるといえる。これらの経営管理目的が制度化されたのは、「原価計算基準」制定の作業開始から公表されるまでの10余年に日本の経済構造が変貌し、企業を取り巻く環境が著しく変化したことによる。とりわけ、1960年

代に入ってから貿易自由化を契機として、日本企業においても経営管理技法についての関心が高まったため、経営管理目的が原価計算制度として組み入れられることとなった<sup>26)</sup>。

ところで、本稿で問題としている価格計算目的は、基本計画設定目的と同様に特殊原価調査の範疇に属する。特殊原価調査は、財務会計機構のらち外において随時断片的に行われるものであるため、原価計算制度の中には組み込まれていない。すなわち、「原価計算基準」における価格計算目的は原価計算の目的として列挙されるにとどまり、原価計算制度としては規定されていないため、その内容は「原価計算基準」の中で明らかにされていないのである。それでは、「原価計算基準」における価格計算目的とは、どのような内容を意味するのであろうか。

また、「原価計算基準」制定以前の原価計算制度では、価格決定目的が制度の主たる目的として規定されていたのにもかかわらず、「原価計算基準」の草案段階では、原価計算の目的の中に価格計算目的が組み入れられていなかったのである。最終案である「原価計算基準」になって、価格計算目的が原価計算の目的の中に組み入れられることになった。それでは、なぜ価格計算目的は突然、「原価計算基準」の制定時になって組み入れられることになったのであろうか。次節では、これらについて検討していく。

## 4 「原価計算基準」における価格計算目的

### (1) 価格計算目的の内容

先にも触れたように、「原価計算基準」における価格計算目的は、「一 原価計算の目的 (二)」のみで示されているだけであって、その内容は「原価計算基準の設定について」という前文でも、「原価計算基準」の本文でも何ら明らかにされていない。そのため、この価格計算目的をどのように解釈するのか、さまざまな見解がみられることになる。青木は、これらの諸見解について、以下の四つを挙げている<sup>27)</sup>。

一つは、原価計算の一般基準、一般的な目的として価格計算のための原価資料の提供が考えられることから、このことを単に指摘しているにすぎないという見解である。

二つは、防衛庁における軍需品等の購入価格の決定には、「原価計算基準」の内容を尊重した別の規則が作成されるべきであるが、そのための基礎的な目的として価格計算目的を示したという見解である。

三つは、防衛庁等の政府機関における調弁価格の計算と、中小企業などの過当競争排除のための価格算定を価格計算目的として捉え、個別企業における価格政策は特殊原価調査とする見解である。

四つは、戦後の物価統制のための原価計算の利用や個別企業における価格設定への活用も含めて、価格計算目的の範囲を広く理解しようとする見解である。

「原価計算基準」における価格計算目的は、これら四つの見解のどれに相当するのであろうか。その手掛かりとして、大蔵省企業会計審議会の幹事であり、第四部会における「原価計算基準」の原案起草者の一人でもあった黒木による解説を取り上げることにしたい。黒木は、「原価計算基準」における価格計算目的について、売価決定および価格形成を意味するものと解してよいとしている<sup>28)</sup>。

ここで売価決定とは、製品の価格をいくりに設定することが経営上有利になるのかという経営者の意思決定に必要な原価資料を提供することであり、価格政策のことを指している。また、黒木はこの価格政策に関して、「経営計画のうちの業務計画の一つであり、他の業務計画に影響をもち、時として基本計画にも影響を及ぼすことがある」と述べている<sup>29)</sup>。

他方、価格形成とは、製造原価に一定の利潤を加算して販売価格を決定するのに必要な原価資料を提供することをいう。価格形成が行われる企業として、黒木は「下請で製品、部品等を製造している完全な子会社、いわゆる事業部制を実施している工場あるいは独占的な個別生産企業」を挙げている<sup>30)</sup>。

上記の売価決定（価格政策）について、黒木は「業務計画の一つ」であり、「時として基本計画にも影響を及ぼすことがある」と述べており、価格計算目的が予算編成および予算統制目的、基本計画設定目的と関連することを指摘し

ている。そのため、これらの関係をみておく必要がある。

「原価計算基準」では、経営計画を業務計画と基本計画とに分け、業務計画を予算編成および予算統制目的と、基本計画を基本計画設定目的と結びつけている。価格決定の問題は、現有製品の販売価格の決定といった企業における個別的な選択事項に関する意思決定であるため、「業務計画の一つ」として予算編成の過程の中に含まれる問題である<sup>31)</sup>。他方、価格決定の問題は、新製品開発計画における売価決定の問題とも関連することから、経営構造の変革を伴う「基本計画にも影響を及ぼす」ことになる。このように、価格決定の問題は予算編成および予算統制目的、基本計画設定目的の中に位置づけて考えることができるため、「原価計算基準」における価格計算目的は、他の目的と並んで独立した一目的として規定されるべきではないという見解もみられる<sup>32)</sup>。しかし、「原価計算基準」では、価格計算目的を予算編成および予算統制目的、基本計画設定目的の中に含まず、それを独立した一つの目的として規定している点に鑑みると、価格計算目的をそれらの目的の一部とは解していないのである。それでは、なぜ「原価計算基準」は価格計算目的を独立した一目的として規定したのかといえ、それは価格計算目的の内容を売価決定（価格政策）としてではなく、価格形成として捉えているからである。

第四部会のメンバーでもあった山邊によれば、この価格計算目的は、「原価計算制度のもとに集計される製品の製造原価あるいは全部原価に利益を付加することによって行なう単純な価格計算」、すなわち価格形成のことを意味しており、特に「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」と述べている<sup>33)</sup>。また、1958（昭和33）年に日本生産性本部から公表された「中小企業のための原価計算」において、価格計算目的が原価計算の重要な目的として位置づけられたことも、価格計算目的を一つの目的として独立させた要因であったとしている<sup>34)</sup>。

以上のことから、「原価計算基準」における価格計算目的の内容は、個々の企業が自主的に行う価格政策を意味するのではなく、防衛庁等が物資調達を行う際に全部原価に一定の利益を加算する原価加算契約（cost-plus contract；コスト・プラス・コントラクト）に限定した意味を有している。これは、先に青

木が紹介した三つめの見解に近いものであり、また「陸軍要綱」、「海軍準則」、「企画院要綱」といった戦時中の原価計算制度で規定された価格決定の思考を引き継いだものであるといえる。

## （２）価格計算目的のもう一つの意義

価格計算目的は、上記でみたように「原価計算基準」における原価計算の独立した一目的として規定されたが、実は「原価計算基準」の草案段階では、原価計算の目的の中に入れていなかった。「原価計算基準」制定以前の原価計算制度では、価格決定目的が制度の主目的として規定されていたにもかかわらず、「原価計算基準」の草案では原価計算の目的の中に価格計算目的が組み入れられていなかったのである。

例えば、「原価計算基準及び手続要綱（案）」では、原価計算の目的を財務諸表作成目的、予算（見積財務諸表）作成目的、原価管理目的、経営計画設定目的としており<sup>35)</sup>、また「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挙げていた<sup>36)</sup>。草案の段階では、原価を積み上げて価格が形成されるというよりは、自由経済の下で需要と供給によって価格が決定されると考えており、また価格決定の問題を特殊原価調査の一つとして捉えていたため、「原価計算基準及び手続要綱（案）」では予算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目的を含めていたと推察される。

ところが、価格計算目的は最終案である「原価計算基準」において突然、原価計算の目的の中に組み入れられることとなった<sup>37)</sup>。この理由は、先に山邊が述べているように、防衛庁等が物資調達を行う際の価格決定を考えたためであり、これに関して黒澤も「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み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<sup>38)</sup>。ただし、ここで注目すべきは、「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」という個所である。黒澤は、「原価計算基準」の中に価格計算目的が組み入れられた理由として、防衛庁等の物資調達のための価格決定以外にも何か別の理由があるとしているが、それについてはここで言及していないため不明である。しかし、価格計算目的が「原価計算基準」の中に組み入れられた別の理由を当時の経済的状況に求めた場合、価格計算目的のもう一つの意義が浮かび上がってくる。それは、敷田が指摘するカルテル価格（独占価格）設定のための価格計算目的である<sup>39)</sup>。

敷田によれば、カルテル価格は、業界内の最小規模企業の提示する最も高い原価に業界内すべての企業が利益を獲得するか、少なくとも業界内から損失が出ない程度の利益を加算して設定される。その際、独占企業間で原価が密かに提出されることになるが、この原価算出の手続きが統一されていなければ、カルテル価格は成立し得ない<sup>40)</sup>。すなわち、カルテル価格の設定のためには、原価計算上の統一基準である「原価計算基準」の下で集計される製品原価あるいは全部原価の算出が不可欠であり、カルテル価格の設定を認めるためにも、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。

それでは、価格計算目的がカルテル価格設定の観点から「原価計算基準」に組み入れられることとなった当時の経済的背景が何かといえば、それはカルテル禁止政策の緩和と貿易自由化の二点に求めることができる。

### ①カルテル禁止政策の緩和

戦前・戦中の日本は、産業政策の一環としてトラスト化・カルテル化を積極的に推し進め、これらを政府の経済統制の一手段として用いていた<sup>41)</sup>。しかし、戦後になるとアメリカ占領軍（GHQ）によって財閥解体、経済力集中排除、私的統制団体除去が実施され、自由経済体制移行に向けての過渡的措置が採られることとなった。さらに、これらの措置の成果を恒久的に維持・促進するための基本法として、「私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律」（以下、独占禁止法とする）が制定された。

独占禁止法は、1947（昭和22）年3月に旧憲法下の最後の帝国議会で可決さ

れ、同年7月から施行された。また、同法の施行機関として公正取引委員会が創設された。独占禁止法では、基本的禁止規定として第3条で「私的独占」と「不当な取引制限」を禁止し、このうち「不当な取引制限」の禁止は、カルテルの禁止を規定している。さらに、第3条の補完的予防規定として、影響軽微な場合を除く共同行為（価格カルテル、数量カルテル、販路カルテル）の画一的な禁止（第4条）、私的統制団体の全面禁止（第5条）、不当な取引制限を伴う国際的協定の禁止（第6条）が設けられた。このように、独占禁止法の制定当初は、カルテル禁止の厳格な規定が設けられていたのであった。ところが、独占禁止法の二度の大幅な改正、とりわけ1953（昭和28）年に行われた第二次改正により、カルテル規制が大幅に緩和されることとなった<sup>42)</sup>。

独占禁止法の第二次改正をカルテル規制に関する部分についてのみ示すと、上記の第4条および第5条の両規定が削除されるとともに、独占禁止法にもとづく適用除外制度として不況カルテル（第24条の3）、合理化カルテル（第24条の4）が容認されることとなった<sup>43)</sup>。また、1952（昭和27）年から1957（昭和32）年にかけては、「特定中小企業の安定に関する臨時措置法」（後に「中小企業安定法」に改称）、「輸出取引法」（後に「輸出入取引法」に改称）といった適用除外立法が制定され、さらに産業別の適用除外制度が次々と成立した。適用除外制度がない場合には、通産省による勧告操短、公開販売制などの行政指導を通じてカルテル結成が容易となった<sup>44)</sup>。

このように、独占禁止法の第二次改正に加え、適用除外制度および行政指導により、カルテル禁止政策は大幅に緩和され、各業種でカルテルの結成が促進されることとなった。そこで、次に当時のカルテルの状況についてみていく。

表3は、1952（昭和27）年3月末から1962（昭和37）年3月末までのカルテルおよび行政指導の件数を示している。独占禁止法第二次改正前の1952（昭和27）年3月末では、カルテルが全く認可されなかったものの、翌年の第二次改正を機にカルテルを行う業種およびカルテル件数は年々増大していったことがわかる。また、行政指導による勧告操短、公開販売制は、それぞれ1958（昭和33）年、1959（昭和34）年からみられるようになった。

表3 カルテルおよび行政指導の件数の推移

## (1) カルテル件数の推移

	1952年 3月末	1953年 3月末	1954年 3月末	1955年 3月末	1956年 3月末	1957年 3月末	1958年 3月末	1959年 3月末	1960年 3月末	1961年 3月末	1962年 3月末
協定数	—	53	79	162	244	312	401	523	609	728	882
協定事項数	—	102	157	313	474	616	724	1,148	1,317	1,442	1,764
業種数	1	8	19	27	53	72	92	134	173	189	198

## (2) 行政指導の件数の推移

	1952年 3月末	1953年 3月末	1954年 3月末	1955年 3月末	1956年 3月末	1957年 3月末	1958年 3月末	1959年 3月末	1960年 3月末	1961年 3月末	1962年 3月末
勧告操短	—	—	—	—	—	—	15	28	15	8	3
公開販売制	—	—	—	—	—	—	—	5	7	6	6

(出所) 吉田仁風『日本のカルテル』東洋経済新報社、1964年、156～161ページを参考に筆者作成。

「原価計算基準」の制定される直近の1962（昭和37）年3月末では、198の業種で882件のカルテルが認可されていた。この年のカルテル件数の内訳を示すと、「中小企業安定法」（549件）と「輸出入取引法」（199件）にもとづくカルテルが、およそ85%を占めていた。また、カルテル協定者の企業規模をみると、大企業でのカルテル件数は全体の1割にも満たず、中小企業でのカルテルがその大部分を占めていた。しかしながら、吉田によれば、1960（昭和35）年3月末における大企業分野でのカルテル件数は、全体の1割にも満たなかったものの、これを出荷額でみると58.8%にものぼり、その比率が相当高かったことを指摘している<sup>45)</sup>。

他方、当時のカルテルの実施内容をみると、最も多く行われていたのが数量制限であり、次いで設備制限、価格制限の順となっている。この中でカルテル価格が直接決定されるのは当然、価格制限であるが、数量制限および設備制限についても価格に影響を及ぼすため、カルテルの大部分はカルテル価格の形成に寄与することになる<sup>46)</sup>。

以上のように、「原価計算基準」の制定作業の開始から制定に至るまでの間、カルテル禁止政策が緩和され、多くの業種でカルテルが頻発する状況にあった。カルテル件数では中小企業がその大部分を占めていたものの、出荷額では大企業が高い比率を示していた。このようなカルテルが横行していた経済的状况下

において、「原価計算基準」でもカルテル価格の設定を認める価格計算目的を原価計算の一般的な目的として組み入れざるを得なかったのではないかと考えられる。

## ②貿易自由化

日本は、1952（昭和27）年にIMF（国際通貨基金）およびIBRD（国際復興開発銀行）に加盟することにより、国際社会への復帰を果たすとともに、經常取引の自由化を進めた。また、1955（昭和30）年には、GATT（関税と貿易に関する一般協定）に正式加盟した。当時の日本は、国際収支が不安定であったことに加え、政府による外貨割当によって貿易・為替の統制が維持されていたため、IMFでは為替制限の認められる14条国として、GATTでは貿易制限の認められる12条国として加盟していた。1958（昭和33）年になると、西ヨーロッパ諸国がEEC（ヨーロッパ経済共同体）を発足させ、輸入制限を積極的に緩和・撤廃させた一方、日本は依然として輸入制限を行い、国際収支の黒字を拡大させていた。そのため、日本は1959（昭和34）年にIMFおよびIBRDから輸入制限に対する厳しい批判を受けることになり、貿易・為替の自由化を早急に迫る国際的な要請が強まることとなった。そこで、日本政府は1960（昭和35）年1月に「貿易・為替自由化促進閣僚会議」を設置し、貿易・為替の自由化を促進する方針を決定した。また、同年6月には「貿易・為替自由化計画大綱」が閣議決定され、自由化に伴う経済政策の基本方針および自由化計画が示されることとなった。こうした貿易自由化を目前にして、日本経済の生産性の向上や原価低減が至上命令となる一方、各業界では競争激化に対する自己防衛本能から、一時やや下火となっていた独占禁止法の緩和、カルテル強化論が再び広がろうとしていた<sup>47)</sup>。

1960（昭和35）年に経済団体連合会（以下、経団連と略す）の自由化対策特別委員会は、「産業、通商の秩序維持と外国の大企業との競争力を強め企業の合併、系列化を進めるため独禁法を改正する」ことを政府に要求した<sup>48)</sup>。しかし、経団連の要求する独占禁止法の改正は、農業団体、中小企業団体、消費者団体の抵抗により、実現することが困難であった。そこで政府は、独占禁止法

の改正に手を触れるのではなく、適用除外制度を強化することによってカルテル政策を推進する方法を採った<sup>49)</sup>。この時期に強化された適用除外制度としては、「輸出入取引法」や「繊維工業設備臨時措置法」等の改正が挙げられる。例えば、「輸出入取引法」の改正においては、輸入カルテルが一段と強化されることになり、輸入原材料の購入数量を制限することによって国内での生産調整を行い、国内産業の競争激化を回避しようとした<sup>50)</sup>。

このように、貿易自由化を契機として諸外国との競争激化に対抗するために産業界からカルテル強化論が再燃し、適用除外制度の改正を通じてカルテル政策が強化されることとなった。1960（昭和35）年に入ってからみられたこのような動きは、まさに「原価計算基準」制定の直前の時期にあたり、価格計算目的がカルテル価格の設定のために「原価計算基準」に組み入れられる背景になっていたと考えられる。また、宮上は、「貿易・為替の自由化の政策のもとで進行せしめられている独占の強化と対米的な従属の深化という条件のもとで、企業資本の充実が、特殊な歴史的性質を付与されて、特殊の独占企業にとっての至上命令となっているのである。このような至上命令としての特殊な企業資本充実の要求が、げんざいの諸々の政策・方策・法規・制度等の一環としての一連の会計諸制度、したがってまた、今次の『原価計算基準』の成立の条件であると同時にこの『基準』の社会的性質を、その根底において規定しているのである」と指摘している<sup>51)</sup>。このような観点から、貿易自由化を目前にして企業資本の充実を実現するために、カルテル政策が強化され、カルテル価格を通じて独占大企業が独占利潤を獲得できるよう、価格計算目的が「原価計算基準」に組み入れられたと考えられる。

## 5 おわりに

本稿では、戦時中・戦後直後の原価計算制度から「原価計算基準」制定に至るまでの経緯、原価計算の目的について整理するとともに、「原価計算基準」における価格計算目的の意義について検討した。「原価計算基準」における価

格計算目的は、価格政策としての価格計算を意味するのではなく、全部原価に利益を付加する価格形成としての価格計算を意味する。具体的には、防衛庁等が物資調達を行う際の原価加算契約を想定して規定されたものであった。また、この価格計算目的の内容は、戦時中の原価計算制度で規定されていた軍需品の調弁価格の決定を引き継いだものであるといえる。

他方、「原価計算基準」における価格計算目的のもう一つの意義として、カルテル価格設定のための価格計算についても検討した。「原価計算基準」の制定作業の開始から制定に至るまでの12年間は、カルテル禁止政策が緩和されるとともに、貿易自由化を目前にしてカルテル政策が強化されたため、多くの業種でカルテルが横行する状況下にあった。このような経済的現実を背景に、「原価計算基準」においてもカルテル価格設定のための価格計算を認める必要があり、草案の段階では原価計算の目的として組み入れられていなかった価格計算目的が、最終案である「原価計算基準」に組み入れられる別の理由になっていたと考えられる。

このように、「原価計算基準」における価格計算目的は、防衛庁等の物資調達の価格計算を前提としながらも、一方ではカルテル価格設定のための価格計算も認めていたと解することができる。このカルテル価格の設定を認めることにより、「原価計算基準」における価格計算目的は、独占大企業に独占利潤を保証し得るものとして機能することになったと考えられる。なお、この検証については今後の研究課題としたい。

#### 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) 黒木正憲「原価計算基準の設定について」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『解説 原価計算基準』中央経済社、1963年、43～44ページ。
- 3) 津曲直躬「戦前・戦中の原価計算基準—財務管理委員会『準則』と企画院『要綱』—」

- 岡本清編『原価計算基準の研究』国元書房、1981年、6ページ。
- 4) 「製造原価計算準則」の全文は、日本公認会計士協会25年史編纂委員会『会計・監査史料』同文館、1977年、25ページに掲載されている。
  - 5) 柴垣和夫『「経済新体制」と統制会—その理念と現実—』東京大学社会科学研究所編『ファシズム期の国家と社会2 戦時日本経済』東京大学出版会、1979年、295～296ページ。
  - 6) 黒澤清『日本会計制度発達史』財経詳報社、1990年、276ページ。
  - 7) 同上書、273ページ。
  - 8) 津曲、前掲論文(注3)、3ページ。
  - 9) 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、9～10ページ。
  - 10) 日本公認会計士協会25年史編纂委員会、前掲書(注4)、35ページ。
  - 11) 同上書、61ページ。
  - 12) 津曲、前掲論文(注3)、3ページ。
  - 13) 黒澤清「中西寅雄と日本の原価計算」中西寅雄『中西寅雄 経営経済学論文選集』千倉書房、1980年、xvi～xvii。
  - 14) 鉱業は戦時中の軍需物資調達において重要な産業であったため、他の業種とは別個に原価計算要綱が制定されることとなった。建部宏明『日本原価計算理論形成史研究』同文館、2003年、302ページ。
  - 15) 今村聡「戦時期わが国の原価計算基準と短期損益計算」『北海学園大学経済論集』第46巻第4号、1999年、246ページ。
  - 16) 日本公認会計士協会25年史編纂委員会、前掲書(注4)、146ページ。
  - 17) 同上書、172ページ。
  - 18) 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ページ。
  - 19) 黒澤清「原価計算基準総論—『第一章 原価計算の目的と原価計算の一般的基準』解説—」『企業会計』第14巻第15号、1962年、26ページ。
  - 20) 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。
  - 21) 1957(昭和32)年5月に開催された日本会計研究学会第16回大会では、「原価計算基準(仮案)」に関する円卓討論会が行われている。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。
  - 22) 黒木、前掲論文(注9)、8ページ。
  - 23) 諸井、前掲論文(注20)、153ページ。
  - 24) ≪黒澤会長に聴く・4≫「原価計算基準と産業経理協会 聞き手：森川八洲男」『産業経理』VOL.49 NO.1、1989年、134ページ。
  - 25) 中西寅雄・山邊六郎・番場嘉一郎・中山隆祐・川久保康雄・小栗幸太郎(座談会)「原価計算基準の研究(1)」『産業経理』第23巻第2号、1963年、132ページ。
  - 26) 今井忍「原価管理論における原価計算基準の基本的性格」『企業会計』第15巻第1号、1963年、46ページおよび千頭輝夫「新原価計算基準をめぐる企業の環境について」『産業経理』第23巻第1号、1963年、112ページ。
  - 27) 青木茂男「原価計算と価格設定」『産業経理』VOL.37 NO.11、1977年、2ページ。

- 28) 黒木正憲『原価計算基準とその解説』大蔵財務協会, 1962年, 82~83ページ。
- 29) 同上書, 82ページ。
- 30) 同上書, 82ページ。
- 31) 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〔I〕—原価計算の目的と種類」『企業会計』Vol.18 No.1, 1966年, 220ページおよび宮本匡章「『原価計算基準』の検討」岡本清編『原価計算基準の研究』国元書房, 1981年, 30ページ。
- 32) 小林靖雄「『原価計算基準』に対する疑問」『産業経理』第23巻第1号, 1963年, 78~79ページ。
- 33) 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, 26ページ。
- 34) 同上論文, 26ページ。
- 35) 諸井, 前掲論文(注18), 3~4ページ。
- 36) 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。
- 37) 価格計算目的が最終案である「原価計算基準」の中に組み入れられた点について, 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。平林喜博『原価計算論研究』同文館, 1980年, 191ページ。
- 38) 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, 173ページ。
- 39) 敷田禮二編『新しい原価計算論』中央経済社, 1988年, 6ページ。
- 40) 同上書, 6~7ページ。
- 41) 公正取引委員会事務局編『独占禁止政策五十年史 上巻』公正取引委員会事務局, 1997年, 1ページ。
- 42) 独占禁止法の第一次改正は1949(昭和24)年に行われ, 国際契約および企業結合に関する規制の緩和が行われた。今村成和『独占禁止法入門〔第三版〕』有斐閣, 1992年, 23ページ。
- 43) 不況カルテルとは, 不況期に安易なカルテルを認めると産業の非効率化を招くだけではなく, 消費者利益も侵害するおそれがあるため, 法律で厳格な認可を定めて一時的にカルテルを許容する制度をいう。他方, 合理化カルテルとは, 個々の企業の合理化に際し, 一企業の合理化だけでは限界がある場合に企業間での規格の統一, 製品の標準化などのカルテルを許容する制度である。
- 44) 勧告操短とは, 行政官庁による操業短縮のことである。また, 公開販売制とは, 販売価格, 生産予定量等を行政庁に届け出て, その指導の下で同時販売を行うことによって価格安定化を図ることである。
- 45) 吉田仁風『日本のカルテル』東洋経済新報社, 1964年, 63ページ。
- 46) 同上書, 65ページ。
- 47) 金沢良雄「貿易の自由化とカルテル政策」『公正取引』No.4, 1960年, 2ページ。
- 48) 「日本経済新聞」1960年4月20日。
- 49) 野口雄一郎「貿易自由化とカルテル政策の再結成」『公正取引』No.6, 1960年, 3ページ。
- 50) 同上論文, 4ページ。
- 51) 宮上一男「『原価計算基準』における原価概念」『会計』第83巻第2号, 1963年, 74ページ。