

氏名	本間正人		
学位の種類	博士（経済学）		
学位記番号	博経済甲第92号		
学位授与年月日	平成26年3月24日		
学位授与の要件	学位規則第3条第3項該当		
学位論文題目	軍需品と原価計算 —軍需品の調達価格計算に用いられた原価計算の発展過程—		
論文審査委員	委員長	教授	鈴木 邦夫
	委員	客員教授	梅原 秀継
	委員	教授	禹 宗杭
	委員	准教授	大石 直樹

## 論文の内容の要旨

軍需品の調達に用いられた原価計算に関するこれまでの研究は、会計制度史からのアプローチが主であり、日本の規程のルーツはどこに求められるのか、制定された規程の意図はどのようなものか、また実際に制定された各種規程がどのように運用されていたのか等の核心的な論点については考察されていない。

このような研究史の状況を踏まえ、本論文は、戦時中の陸軍・海軍および戦後の防衛庁・防衛省（自衛隊）が軍需品を調弁・調達する際に、第1にどのような原価計算の方法を用いたのか（そのルーツと導入、計算方法＝規程の変遷、規程の意図）を系統的・包括的に明らかにし、第2に、それに止まることなく、規程が実際にどのように運用されたのかを明らかにすることを目的としたものである。なお、「調弁」は陸軍・海軍が使用していた用語であり、軍による物資の調達を意味する。

この研究の目的を達成するため、核心的な論点に関わる5点を課題として設定した。第1は、軍需品調弁に用いられた原価計算制度のルーツはなにか、調弁価格算定時の特徴・意図はどのようなものか、第2は、軍が原価計算規定を整備した目的はなにか、民間から徴集した原価データ等をどのように活用したのか、陸軍・海軍における原価計算に対する考え方、運用の違いはどのようなものか、第3は、陸軍の軍需品調弁要領＝規程はどのように変遷したのか、また規程は実際にどのように運用されたのか、第4は、戦時中及び戦後において会計学者と軍、防衛庁（自衛隊）とはどのような関わりあいがあるのか、第5は、戦時中における利益率の計算手法は現在でも妥当な方法なのかである。

その際、第1に、会計制度史・会計史の領域だけでなく、経済史の研究成果（戦時経済統制・生産力拡充など）を踏まえて問題を論じ、第2に、第1次大戦から現在までを見据える長期的な視野に立って問題を検討するとしている。

論文の主要な構成は、戦時中を分析する第 1 部、戦後を分析する第 2 部、および戦時中から戦後を通して利子・利益について分析する第 3 部となっている。論文の章立てはつぎのとおりである。

#### 序章

第 1 節 問題の所在と課題の設定

第 2 節 先行研究について

第 3 節 分析の視角

第 4 節 論文の構成

#### 第 1 部 戦時中の軍需品調弁と原価計算

##### 第 1 章 陸軍の軍需品調弁における原価計算制度

はじめに

第 1 節 欧米の軍需品調弁と原価計算

第 2 節 産業合理化運動とドイツ原価計算論

第 3 節 日本陸軍の調弁価格と原価計算

第 4 節 適正利潤計算における特徴

おわりに

##### 第 2 章 軍用航空機の原価計算と調弁価格

はじめに

第 1 節 陸軍・海軍での同一発動機の価格差が生じた理由

第 2 節 工船用原価計算規定と民間メーカー用原価計算規定の関係

おわりに

##### 第 3 章 陸軍軍需品調弁要領の変遷と調弁価格決定の実態

はじめに

第 1 節 軍需品調弁要領の変遷

第 2 節 軍用自動車調弁の実態

おわりに

##### 第 4 章 統一原価計算制度の開始から終焉まで

はじめに

第 1 節 統一原価計算制度の始まり

第 2 節 統一原価計算制度の変容

第 3 節 各種統制等が原価計算に及ぼした影響

おわりに

#### 第 2 部 戦後の装備品調達と原価計算

##### 第 1 章 調達実施本部における調達と規程整備

はじめに

第1節	調達実施本部における調達
第2節	パッカード・マリン・エンジン問題
第3節	調達規定整備
おわりに	
第2章	陸上自衛隊における補給処原価計算実務集合教育
はじめに	
第1節	陸上自衛隊補給処原価計算実務集合教育の変遷
第2節	陸上自衛隊補給処原価計算実務集合教育のトピック
第3節	適正利潤計算基準に関する対外協力
おわりに	
第3章	調達物品等の予定価格の算定基準に関する訓令の制定と改正
はじめに	
第1章	予定価格算定基準訓令
第2節	産業経理協会への諮問と答申
第3節	予定価格算定基準訓令の改正
おわりに	
補章	第1部と第2部に関する若干の補足
第1節	原価計算基準の価格計算目的と防衛省の調達価格計算
第2節	戦時中と戦後の価格計算について
第3節	まとめ
第3部	利子・利益の概念及び計算方法の変遷
第1章	利子の概念及び計算方法の変遷
はじめに	
第1節	利子原価論争
第2節	利子概念等の変遷
第3節	利子の計算方法の変遷
おわりに	
第2章	利益の概念及び計算方法の変遷
はじめに	
第1節	利益概念等の変遷
第2節	利益計算方法の変遷
おわりに	
第3章	戦時中における利潤率計算と戦後への影響
はじめに	
第1節	利潤統制に対する各種検討状況
第2節	適正利潤率の計算手法に関する検討

### 第3節 利益率算定方法が戦後に及ぼした影響

おわりに

#### 終章

##### 第1節 本稿が明らかにしたこと

##### 第2節 結論

##### 第3節 今後の課題

以上のように章立てをおこなって綿密に分析を積み重ねることで、上記の5つの課題を解明し、つぎのように結論づけている。

#### [課題1について]

陸軍・防衛庁の原価計算制度の形式的なルーツは第1次世界大戦中のイギリスの原価加算契約に、モデルは第2次世界大戦前夜におけるドイツの原価計算制度にある。陸軍は附加利益率（適正利益）の計算にあたり、欧米には見られない資本利益率を資本回転率で除すという特徴のある方法を採用し、それにより軍需品価格の低下を実現しつつ、軍需企業に設備投資へのインセンティブを与える形で生産力の拡充を図ろうとした。

経営資本利益率÷経営資本回転率は、経営資本回転率が総販売高原価÷経営資本であるため、計算式を展開すると、（経営資本利益率×経営資本）÷総販売高原価となる。分子部分に注目すると、経営資本利益率は業種毎の固定値に近いので、経営資本が増加すれば増加するほど利益率が高くなる計算式である。ここには、生産力拡充の観点から、設備投資を行った分だけ利益額を増加させるという、陸軍の隠れた意図があったと考えられる。

#### [課題2について]

軍需品の調弁では、将来の調弁価格決定のための基礎データを得る目的で原価計算を企業に強制しており、軍は各軍需企業が原価データから作成した見積原価に基づき、過去の提出データと突合し原価逡減を考慮した上で、必要な附加利益を加えて調弁価格を決定していた。

航空機は重要な主戦兵器であった関係上、海軍および陸軍でそれぞれ工廠用原価計算規程と民間メーカー用原価計算規程を作成し、原価データ等の突合を可能にしていた。特に、海軍では特定原計標準と航空機細則で平仄を合わせ、コンポーネント単位での比較対照を可能にしており、工廠の原価データ等を重要視して調弁価格を決定していた。これに対し、陸軍では、コンポーネント単位ではなく、機種単位であり、陸軍航空工廠規程の原価データ等に関する報告間隔から判断すると、民間メーカーの原価データ等の方を重視していた。このような違いはあったものの、海軍・陸軍ともに工廠データと民間メーカーデータを比較対照した上で、調弁価格を決定していた。

陸軍では、原価計算に基づく原価に適正利益を附加する適正価格主義（形式的には原価加算契約に該当）が、1941年度から本則となっている。これに対し、海軍では、「契約番号別原価報告書」に基づき、契約担当官がそれを確認して次の契約金額に反映させる仕組み

みとなっていた。また、陸軍は大量の軍需品を充足する必要から、個別企業毎にそれぞれ必要な原価と利益による価格で調弁し、業種平均の原価データと比較して順次能率を向上させていく考えであった。これに対し、海軍では調弁品の平均原価以下で製造できれば利益が出る価格を設定し、製造原価が平均原価を超える軍需企業に対して、能率を向上させ自発的に原価低減を図るよう仕向けていた。

このような考え方・運用の違いは、有事に急激に軍需品の調弁量が増加する陸軍と、平時と有事に陸軍ほど極端な差が生じない海軍の違いから生じたと考えられる。陸軍の場合、有事になると普段調弁していない軍需企業からも調弁を行うようになる。しかし、このような企業はえてして能率が低い上に原価が高く、海軍のような調弁を行うと赤字に耐えられず撤退してしまい、必要な軍需品整備に支障が生じるため、個別に価格を設定する必要があった。これに対し海軍は、普段から海軍購買名簿登録会社を利用し、能率把握を行うことができたので、能率の似たような軍需企業を一つのグループにまとめ、それぞれのグループの調弁価格を単一とするグループ単一価格制を採用したものと考えられる。

#### [課題 3 について]

軍需品調弁要領の方針の変遷を追っていくと、1939 年度要領及び 1940 年度要領にあった「調弁価格の低下」や「低物価の維持」という文言は、緊急要領以降、一切見られなくなり、所要の作戦資材を確保するため、適正な調弁価格を設定し、いわゆる軍需企業の利得心を利用した高利益施策によって、生産増強を図ろうとしていたことが読み取れる。また、軍需品調弁要領自体も、調弁価格の決定方法に関する内容だけではなく、調弁実施要領や契約実施要領をも含んでいる。両実施要領に基づき、軍は工場経営の合理化や下請工場の組織化等を指導するとともに、前金払や概算払を積極的に行い、軍需企業を金融に支援したのである。

ところが、陸軍省自体は、必要原価に附加利益を割り増す形で軍需企業の生産増強を意図する施策を行おうとしていたにもかかわらず、実際の調弁現場では、96 式自動貨車や重修理車の例が示すとおり、そのような運用がなされなかった。会計監督官が算定した本来軍需企業に支払われるべき調弁価格よりも、軍需企業が申請したさらに低い予定販売価格を調弁官が採用して契約を締結していた。実際の調弁現場からすれば、調弁価格を抑えた方が限られた予算内で調弁数量を増加させられる。96 式自動貨車や重修理車を製造していた 2 社の社内留保額をみる限り、陸軍省の意図した個々の軍需企業の生産増強に、高利益施策は直接結び付かなかったと考えられる。

#### [課題 4 について]

陸軍では、元東京帝国大学の中西寅雄を中心とした 4 名がドイツ文献を参考に原価計算要綱等を起草し、わが国の企業風土に合致した原価計算制度を構築した。また、海軍の原価計算制度では、主として東京商科大学の太田哲三がサポートしていた。

戦後は、中西が日本生産性本部中小企業原価計算委員会で制定しようとしていた「適正利益計算基準」等に対し、陸上自衛隊が協力した。すなわち、陸軍省経理局で中西と一緒

に仕事をした元主計少佐荒武太刀夫が、陸上自衛隊に入隊し、陸上幕僚監部監理部長となっていたため、日本生産性本部中小企業原価計算委員会で実務を担当していた埼玉大学の山口達良の下に、旧陸軍主計将校経験者を派遣して協力した。当時、陸上自衛隊の会計職種における佐官クラス以上には、旧軍の主計将校出身者が多く、かつて関係のあった中西に協力したと考えられる。

[課題5について]

陸軍は、もともと能率の良い軍需企業に対しては、生産力拡充のために設備投資を行うように利益率の計算式を設定していた。能率の悪い軍需企業に対しては、業種平均と差がある場合に100%の利益を認めず、これによって能率の向上を促し、さらに原価計算に基づくデータによって能率向上を指導できるように、各種規定を整備したと考えられる。すなわち、陸軍は、経営資本利益率を経営資本回転率で除する手法、経営資本回転率の差額の1/2を加減する手法、業種平均製造原価以下の場合、その差額の1/3あるいは2/3を報奨として与える手法の3つを三位一体として運用することにより、原価を低減しつつ生産力の拡充を図ろうとした。

戦後でも、1950年後半の有形固定資産額・増加率等一覧表に示したどの企業でも1955年から固定資産は順調に増加しており、生産力の拡大を目標とする戦時中の資本回転率で除する手法が有効であった。また、1970年代まで経営資本回転率の差額の1/2を加減する手法も行われている。1950年代後半からの高度経済成長期には、戦時中の手法をそのまま適用しても何ら問題はなかった。

これに対し、最近では、2010年前後の有形固定資産額、増加率等一覧表に示したように、固定資産に関して重工系と電機系では、全く異なった動きを見せている。重工系では、三菱重工業を除き1950年代後半と同じ動きをしているのに対して、電機系では、三菱電機と日立製作所を除き2009年からマイナス基調となっており、なかでも日本電気と東芝の落ち込みが著しい。このような業種によって相違し、固定資産の上昇傾向と下降傾向が明確に分かれている状況では、戦時中と同様の経営資本回転率で除す手法を、一律に適用することは、有効ではない。現在は、重工系だけが特に有利な手法となっている。高度経済成長期に生産性が大幅に上昇し、その後、生産設備を十分な量を備えるに至った現在においては、戦時中の生産力拡充を目的とした利益率の計算手法は、もはやそぐわなくなっている。「陸軍適正利潤率算定要領」（1940年4月）から既に70年以上が経過し、制定当時の社会経済情勢と現在とでは、企業の状況が大幅に変化しているので、新たな利益率の計算方法を検討しなければならない。

## 論文審査の結果の要旨

本論文は、研究史を十分に踏まえて、アジア歴史資料センターがインターネット上で提供している一次資料（防衛省防衛研究所や国立公文書館などが所蔵する資料）や防衛省内

の各所に所蔵されている一次資料、成蹊大学図書館に所蔵されている会計学者黒沢清旧蔵資料などをもちいて、陸軍・防衛庁（防衛省）の原価計算規程のルーツや軍需品調弁（調達）の際の原価計算の方法とその変遷、原価計算を定めた規程の実際の運用などについて、詳細な実証を積み重ねることによって明らかにしたものである。そのため、論文の枚数は、A4判で約330枚にまで達している。

緻密な論理展開と綿密な実証によって課題を分析した本論文には説得力がある。しかも、本論文は、従来の研究で解明されていない、核心的な論点に関わる5点（課題の1から5に関わる点）を分析するという画期的な意義をもっている。したがって、本論文は独創性を十分に備えた論文と評価できる。

ただし、つぎのような今後解明すべき問題も残されている。第1に、調弁価格の決定とは車の両輪の関係にある、陸軍による企業に対する原価監査の実態が未解明である。第2に、陸軍に比べて、海軍の調弁の実態については資料的な制約のために、分析が未だ十分ではない。第3に、なぜ戦後の防衛庁では、陸軍の手法である、個別企業の総原価に利益率を乗じる「適正価格主義」が継承され、海軍の手法が採用されなかったのか、理由が未解明である。第4に、今後、防衛省において利益率の計算手法をどう変更したらよいかにまで考察がいたっていない。第5に、戦時中に熟練工が召集され、不熟練工が工場に大量に導入されて、賃金と作業能率が変化したときに、原価計算のやり方が変化したのかしないのか、また原価がどのように上昇したのかについて、定量的なデータを発掘する必要がある。

しかし、これらは今後に残された課題であって、本論文の研究史上の画期的な意義と独創性を少しも損ねるものではない。本審査委員会は、本論文を博士（経済学）の学位を授与するに相応しいものと判定した。