

特別講演

**研究方法の変遷と防衛装備品の
価格、原価、利益に関する研究
—社会への貢献を志向した管理会計研究の軌跡—**

櫻井通晴

<論壇要旨>

本論文は、平成 29 年 8 月 28 日に福岡大学において報告した 2017 年度年次大会での特別講演の内容を、論文として発表することを目的に、加筆・修正したものである。論文として発表するに当たり、内容だけでなくタイトルもまた講演時における「契約価格、原価、利益—研究アプローチの変遷と「訓令」の批判的検討—」から、表題のように変更した。

本稿の主目的は、防衛装備品の調達に関して、現行の「訓令」に加えて、新たにパフォーマンス基準に基づく調達基準を設けることの重要性を指摘することにある。ここでパフォーマンス基準に基づく調達基準とは、「原価を低減し、納期を早め、品質を向上し、革新的な技術を開発し、もって納税者の負担を軽減する原価、利益、価格算定の方式」のことをいう。その目的を達成するため、特別講演という性格を勘案し、まず初めに筆者の研究方法和研究対象の変遷を述べ、なぜ管理会計を専門とする筆者が防衛問題を考察するに至ったかを明らかにする。

<キーワード>

研究方法、防衛装備品、契約価格、訓令、原価計算基準審議会、原価加算方式

**Transition of Research Methodology and its' Field, and the
Research of Price, Cost and Profit on Defense Products
—Focal point of Management Accounting Research—**

Michiharu Sakurai

Abstract

The original presentation paper which was presented at the 2017 annual meeting as a special presentation on August 28, 2017 was revised for this paper. The original title was "Contract Price, Cost and Profit." The main purpose of this paper is to present the needs for revising the present directives (kunrei in Japanese) for the purpose of establish a new one for establishing performance-based procurement standards. In order to attain the aim of this paper, first, the author discloses the transition of research methodology and its' field.

Keywords

research methodology, defense products, contract price, directives, Cost Accounting Standards Board, cost plus method

1. はじめに

本論文の主目的は、防衛装備品の調達に関連して実施してきた過去3年間の研究成果の報告を通じて、管理会計の立場から、防衛装備品調達の現状と問題点を明らかにするとともに、その問題点の解決策を提示することにある。報告の焦点は、防衛省の調達物品の契約価格、原価、利益がどのように決定され、どこに問題点があるかを解明するとともに、当該問題点を解決するために防衛省で「パフォーマンス基準制度」の導入を提唱することにある。本論文でパフォーマンス基準制度とは、「原価を低減し、納期を早め、品質を向上し、革新的な技術の開発を促進し、もって納税者の負担を軽減する制度」(櫻井, 2017: 70)のことをいう。

ただし、論文のもととなった講演内容が特別講演という性格から、筆者にはいま1つの役割が期待されていた。それは、長く管理会計研究に携わってきた研究者の1人として、常に悩みながらも、なぜ防衛問題の研究に至ったかを若い管理会計研究者に伝えることによって、研究テーマに悩む若手研究者の参考に資することである。そこで、まず初めに、本研究に至るまでの筆者の研究アプローチ(研究方法と研究対象)の変遷を述べ、次に、本論の主題であるわが国の防衛装備品の契約価格、原価、利益の決定に関する課題とその対策を述べることにする。

2. 研究アプローチの変遷

管理会計の研究者の研究スタイルには、幾つかのタイプがある。歴史研究を専門とする研究者、ケーススタディの重視する研究者、理論研究を選択する研究者、方法論を好んで研究する研究者、実証研究に特化する研究者などである。幾つかの研究方法を組み合わせて、時代のニーズに合わせて研究を行っている研究者もいる。どのような研究方法を選択するかは、時代の要請によっても異なる。1950年代から1960年代には、アメリカやドイツの研究成果を日本に導入することを意図した研究が多かった。歴史研究も数多くみられるようになった。1960年代から1970年代にかけては、行動科学や統計学など隣接科学の研究が盛んに行われた。日本の経済が世界から注目を浴びるようになった1980年代以降は、管理会計でもケーススタディが多くみられるようになった。一方、経済が低迷している現代では、若い研究者のなかには実証研究に没頭している者が数多くみられるようになった。要するに、管理会計の研究スタイルは、時代的な背景の下で、個々人の選択によって、多様であるといえる。では、わが身を振り返るとき、これまでいかなる研究方法を採用してきたのか。反省の念を込めて、研究を始めてから現代に至るまでの筆者自身の研究アプローチや研究テーマの変遷を振り返ってみたい。

2.1 原価計算・管理会計の基礎理論の研究—1960年代後半～1980年代初頭—

管理会計の基礎理論の多くは、原価計算に負っている。1960年代後半から1980年代初頭までは、歴史的アプローチを使って、原価計算の基礎理論を研究した。併せて、アメリカ会計学会から発表されている原価計算と管理会計の委員会報告書の研究を行った。その主な研究成果は、次の3つで表わすことができよう。

- 1 櫻井通晴訳. 1975. 『A.A.A. 原価・管理会計基準—原文・訳文・解説—』中央経済社.
- 2 櫻井通晴. 1979. 『経営原価計算論—新しい原価計算体系の探究—』中央経済社.
- 3 櫻井通晴. 1981. 『アメリカ管理会計基準研究』白桃書房.

上記で、1は、アメリカ会計学会から発表された原価計算・管理会計の委員会報告書の原文、全訳、解説、訳文および訳注、補論からなる、青木茂男監修の著書である。1981年には増補版を上梓した。増補版では、1969年の「経営意思決定モデル委員会報告書」から1977年の「経営計画と統制—概念・基準委員会報告書」に至る14本の報告書の内容の概要を増補した。2は、概念的には給付（米国では、原価計算対象と呼称）のようにまだドイツの原価計算の影響が残存しているため、概念はドイツ、手法はアメリカという歪な原価計算の概念と手法との整合性を図ろうとした著書である。増補版では、700頁の大著になった。3に掲載された著書は、学位論文である。その著書は、日本公認会計士協会学術賞を受賞した。

2.2 1980年代から1991年までの、社会への貢献を目的とした研究

1980年代になると、アメリカ会計学会の委員会活動が終焉を迎えることになる。確認のため、1983年のバージニア工科大学(VPI)への留学中にピッツバーグにおられた井尻雄二先生（お会いして頂いた当時には、前アメリカ会計学会会長）にお会いいただき、AAAでは纏まった委員会報告書の作成をする時代は終わったことと、多様で新たな研究テーマ出現によって、従来の研究対象を変更するのやむなきに至ったことを痛感することになる。

1984年にバージニア工科大学から帰国した直後に、教え子で研究者の道に進み始めている、伊藤和憲さんなど6名で研究会を行い、当時のアメリカの学界での研究の趨勢を全員に紹介するとともに、将来の研究のあり方を議論した。議論の中心は、当時研究が盛んになりだしたBall and Brown (1968: 159–178)によって代表される実証研究を始めるか否かであった。

実証研究はしかし、時期尚早であるというのが全員の意見であった。その最大の理由は、実証研究を実施するにしても、1980年代の半ばには米国では既に一般的であったメール¹はおろか、実証研究に必要なソフトや統計資料も日本では整備されていない状態であったからである。

帰国直後、日本原価計算研究学会の会長であった宮本匡章教授から、9月に実施する予定の統一論題で、工場自動化が原価計算理論に及ぼす影響をメインタイトルにした学会報告をするようにとの下命を受けた。とはいっても、自分には学会発表するだけの知見が全くなかった。内外の文献を読んでも全く参考にならなかった。それもそのはずで、工場自動化はまさにその時点で現在進行中であったからである。そこで、研究方法としては、まず5つの仮説を立てて、その仮説を論証すべく30社の企業訪問を計画・実施した。その結果、1980年代から90年代初頭の企業で問題解決を求めている内容が分かり、その後の研究のヒントが数多く得られた。学会報告がすべて終了した折、自分の研究方法を大きく方向転換し、社会に貢献することを目的とした研究を志向することを決意した。また研究方法は、書物だけでなく、企業実践から学び、その問題解決に努力することを自分の研究方法とすることを決意した。その結果得られた主要な研究成果は、次の2冊の著書と論文である。

- 1 櫻井通晴他著. 1987. 『ソフトウェア原価計算』白桃書房.
- 2 櫻井通晴. 1988. 「ハイテク環境下における原価企画の有効性」『企業会計』40(5): 17–23.
- 3 櫻井通晴. 1991. 『企業環境の変化と管理会計』同文館.

企業訪問の結果をもとに著作に纏めた研究結果には、世の中の関心と評価が比較的高かったように思われる。1のソフトウェア原価計算は、1984年に加工組立型企業の30社、1985年に装置産業に属する企業10社を訪問した結果、多くの企業からの“膨大になったソフトウェア開発費の原価管理の方法を考案して欲しい”という要望をもとに考案したソフトウェア原価低減ツールである。当初はその要望に対して、海外文献は皆無で手掛りがなくて困惑していた。幸いにして、もしやと考えて訪問した「情報サービス産業協会」(略称、JISA)において、当協会を訪問したその日に、ソフトウェア原価計算の部会長を依頼されるとともに、ソフトウェア原価計算に関わる膨大な企業の基礎資料を提供いただき、1年間の委員会をもとにソフトウェア原価計算の理念や目的、原価の概念、計算方法などを纏め上げた。このソフトウェア原価計算は多くの日本企業で現在でも実践されているが、全く日本独自の原価計算手法である。2は、加工組立型産業の30社を訪問した結果をもとに記述した論文である。ほぼ同時期、創立間もない(株)コンピュータ・サービス(現・SCSK)の事業部制導入を成功裏に行ったが、その謝礼として同社から研究費を頂き、その資金をもとに研究者と実務家による「ハイテク会計研究会」を12回に亘って開催した。その研究成果として、岡本・宮本・櫻井(1988)を上梓した。3番目に記載した著書『企業環境の変化と管理会計』は、工場自動化と管理会計、原価企画、品質管理、ソフトウェア原価計算など日本が世界に向けて誇り得る管理会計手法を紹介するとともに、ハーバード大学での留学中に研究を深めたABC、品質原価計算、ライフサイクル・マネジメント、CIM投資の評価など、管理会計の新動向に関する研究成果をも明らかにしたものである。この著書は、経営科学賞を受賞した。

2.3 バブル崩壊と日本の管理会計研究の変貌—1991年～2003年前後—

バブル崩壊は、崩壊の危機など絶対にないと信じられてきた銀行が次々と倒産に追い込まれるとともに、日本に長期にわたる不況を齎した。経済環境の変化は、日本の管理会計研究者の研究テーマ、したがって研究アプローチをも大きく変貌させるものであった。

1980年代の後半に、キャプランの求めに応じてハーバード大学のビジネススクールで行われたコロキウムで、筆者は工場自動化によって変化する管理会計の実態、とくに原価企画に焦点を当てて発表した。逆に、キャプランとクーバーは、ABC(Activity-Based Costing; 活動基準原価計算)を発表した。以上から、筆者はハーバード大学への留学の必要性を痛感し、直ちにフルブライト試験を受験した。その結果、留学を希望していたハーバード大学のビジネススクールでは、著者をフルブライト客員研究員としての立場で滞在を許可してくれた。同時に、ロバート・S・キャプランとロビン・クーバーを研究相手として、米国には日本の原価企画を移植し、米国からはABCを日本に移植した。その数年後には、バランスト・スコアカードを日本に移植することになる。

留学中の自分のポリシーとしては、多くの日本人の研究者に見られたようにテイク・アンド・テイクではなく、常にギブ・アンド・テイクを心がけてきた。バランスト・スコアカードに関しては、キャプランの他は、ロビン・クーバーに代わってデイビッド・ノートンが研究相手になった。この時代の代表的な研究成果には、次の3つの著書がある。いずれも、日本企業の不況脱出という目的をもって行った研究の結果である。

- 1 櫻井通晴. 1995. 『間接費の管理—ABC/ABMによる効果性重視の経営—』中央経済社.
- 2 櫻井通晴. 2004. 『ABCの基礎とケーススタディ』東洋経済新報社.

3 櫻井通晴. 2003. 『バランスト・スコアカード—理論とケース・スタディー』同文館.

上記のうち、1の著書に対して、日本会計研究学会から太田賞を受賞した。1はABCの、2はバランスト・スコアカードの理論とケーススタディを考察したものである。

この間に、何冊かの翻訳を行った。キャプランとクーパーのABCに関しては、1998年にCost & Effect『コスト戦略と業績管理の統合システム』（ダイヤモンド社、1998）と題して翻訳した。キャプランとノートンのバランスト・スコアカードに関しては、2017年6月6日現在には10回目の増し刷りを迎えた櫻井通晴監訳『戦略バランスト・スコアカード』（東洋経済新報社、2001）をはじめとして、全部で4冊の著書を翻訳した。なお、バランスト・スコアカードの最後の4冊目の翻訳は、同じく東洋経済社から伊藤和憲教授とともに監訳した『戦略実行のプレミアム』である。上記の3の著書は、基本的には4冊のキャプランの翻訳書を基本書として、日本企業に適合するように工夫を加えたうえで、日本版バランスト・スコアカードとして執筆したものといえる。

2.4 原価企画の研究—1980年代～1990年の中葉—

海外への情報発信を始めたのは、霞エンパワーメント代表の早川吉春氏からの突然の依頼に応じて、1985年に、霞が関ビルの35階においてフォスター教授（スタンフォード大学）、Strategic Cost Managementの著書（John K. Shank; 『戦略的コストマネジメント』日本経済新聞社、1995）などで知られるシャンクの他、モービル等の米国を代表する経営者十数人に、日本の原価管理の現状と課題についての講演を行ったことによる。

突然の講演依頼であるので原稿なしでの約2時間の講演のなかで、日本の原価管理の現状、特に原価企画の理念と概念について述べた。その1週間後のことである。シャンクが再び来日し、原価企画に焦点を絞った論文を書いて欲しいと依頼されたのである。

実は、フォスター教授などの調査団の参加者に、原稿なしで原価企画を含めた日本の原価管理を講演できたのは、日本ではまだ誰も手掛けていない日本企業（トヨタは門田安弘教授が調査を行っていたので、いすゞ、ダイハツ、カルソニックなどトヨタ以外の企業）への訪問を通じて、原価企画については、自分独自の原価企画の研究を行っていたからである。

1 櫻井通晴. 1984. 「ハイテク環境下における原価企画の有効性」『企業会計』40(5): 17-23.

2 櫻井通晴. 1988. 「原価企画の管理会計上の意義(1)」『税務経理』49(3): 14-23.

3 櫻井通晴. 1988. 「原価企画の管理会計上の意義(2)」『税務経理』49(5): 2-17.

上記で、1は、ハイテク環境下での原価企画の有効性を主張したものである。ただ、当時はまだ、研究者としては田中雅康、牧戸孝郎、門田安弘の3教授が原価企画を研究していたにすぎなかった。そのため、当時原価企画はまだ管理会計の手法としては一般には認知されるまでには至っていないため、筆者は原価企画を明確に管理会計手法として位置づけることを目的として、税務経理協会にお願いして2,3を論文として掲載していただいたものである。原価企画の研究は、その8年後、日本会計研究学会(1988)から小林哲夫教授を委員長とする特別委員会「原価企画研究の課題」報告書が発表され、爾後何年かは原価企画のバイブルとなった。

当時、日産自動車はまだ原価企画に関しては、全く関心がなかった。当時の経理担当役員は米国流の自動車会社の管理会計制度（例；売上利益率ではなく投資利益率、市場志向型の価格ではなくコストプラス方式）に拘っていて、それが最高であると信じていた。そこで、経理担当役員の交代を待って、日産自動車に原価企画の導入を果たすことができた。利益管理に志向

した日産独自の原価企画が導入されたと考えている。当時、日産自動車には外国からの研究者をお連れしたことも含めて、27回、足を運んだことは、いい思い出である。

2.5 海外への情報発信—1980年代後半～2000年前後—

客員研究員としてハーバード大学のビジネススクールに滞在した前後は、数多くの英文の論文を発表した。とくに、シャンクから依頼されて執筆した論文である、次の1で紹介する論文は、世界の数多くの研究者と実務家によって読まれることになった。この論文が縁で、ボーイング社などの企業の他、ドイツ、イギリス、フランス、イタリア、ブラジル、インドに講演で招聘された。

招聘してくれた大学教授のなかには、先ほど述べたハーバード大学のキャプラン教授があった。ビジネススクール主催のコロキウム (colloquium; 学内討論会) では、下記の2を発表した。キャプランもこの論文を丁寧に添削してくれたが、不思議なことにこの論文はあまり多くの人に読まれたとは思われない。キャプランからは、ハーバード・プレスでの出版も打診されたが敷居が高すぎるのでお断りした。逆に、熱心に英語での著書の出版を薦めてくれた Productivity Press Inc. から下記の3の著書を上梓した。

- 1 Sakurai, Michiharu. 1989. Target Costing and How to Use it. *Journal of Cost Management*, Summer.
- 2 Sakurai, Michiharu, 1990. The Influence of Factory Automation on Management Accounting Practices: A Study of Japanese Companies, in *Measures for Manufacturing Excellence*, edited by Robert S. Kaplan, Harvard Business School Series in Accounting and Control.
- 3 Sakurai, Michiharu. 1996. *Integrated Cost Management, A Companywide Prescription for Higher Profits and Lower Costs*. Productivity Press.

3は、ドイツではフォルバツハ (Horvath) 教授によって翻訳された。ドイツ語の著書の書名は、*Integratives Kosten-Management*, Verlag Vahlen, 1997, また、ブラジルでは *Gerenciamento Integrado de Custos*, Editoria Atlas S.A., 1997 と題して、3の翻訳書が上梓された。なお、ドイツには3回、ブラジルには2回、講演に招かれた。主題は原価企画であった。

上記の3件の他、親友のポール (Paul D. Scarbrough) とは *Japanese Cost Management*, Crisp Publications, 1997 を出版した。実質的には門田安弘教授が1人で努力してくれたものであるが、Yasuhiro Monden and Michiharu Sakurai, *Japanese Management Accounting—A World Class Approach to Profit Management—*, Productivity Press, 1989. を上梓したのも、この時期である。要するに、日本が世界第2の経済大国に上り詰めた時代には、世界の研究者からの日本の管理会計への注目度は、極めて高いものであったということである。

ただ、日本の秘密兵器ともいえる原価企画を海外に移植することが日本の国益を害することがないかについては常に自問自答しながら行動した。その時期の筆者の海外移植の方針は、日本の原価計算と管理会計はその殆どがドイツとアメリカから学んだものであることから、原価企画の海外展開が少しでもその恩返しになれば積極的に活動すべきであると考えて積極的に発表した。逆に、日本の自動車会社と競合する企業からの講演のオファーには、常にお断りした。また、将来、ブーメラン効果として日本企業を脅かすと想定されるアジアの2国からの依頼に応じたこともない。

2.6 コーポレート・レピュテーションとインタンジブルズの研究

管理会計は従来、有形の製品の管理を主な対象にしてきた。しかし、この頃になると、企業人はインタンジブルズの管理への関心を高めていた。そこで、管理会計でもインタンジブルズの研究をすべきだとする考えが次第に募っていった。当初はブランドを管理会計の立場から研究することの可能性を探った。しかし、研究領域がマーケティングとは違って、管理会計からブランドをいくら研究しても、当時は管理会計から研究することの意義を発見することができなかった。

ブランドなどのインタンジブルズに関する海外論文を読み込んでいくなかで、北欧ではコーポレート・レピュテーションの研究が盛んに行われていることを発見した。そこで、この研究を通じて欧米にキャッチアップすることが自分の使命であるとする考えが次第に募っていった。レピュテーションの論文を読み込んでいくうちに、北欧、米国での年次大会に幾度か出席することになり、北欧と米国でそれぞれ発表した。筆者のコーポレート・レピュテーションの研究は、その後自然な形でインタンジブルズの研究に繋がっていった。当時の主要な著書を3冊あげるとすれば、次の著書である。

- 1 櫻井通晴. 2005. 『コーポレート・レピュテーション』中央経済社.
- 2 櫻井通晴. 2011. 『コーポレート・レピュテーションの測定と管理』同文館出版.
- 3 櫻井通晴編著. 2012. 『インタンジブルズの管理会計』中央経済社.

上記の1は、コーポレート・レピュテーション研究の過程で、自然な形で執筆・上梓したものである。2008年には、上記の他、中央経済社の編集者からの示唆もあって、内部統制、全社的なリスクマネジメントなどの内部統制に関わる課題と関連させるとともに、カネボウ、パナソニック、島津製作所、トヨタなどの事例研究を中心にした著書、櫻井通晴『レピュテーション・マネジメント』（中央経済社、2008）を上梓した。この著書は、日本原価計算研究学会から学会賞を頂いた。また、2は、2011年度の管理会計学会の文献賞を頂いた。

コーポレート・レピュテーションの研究は、自然な形でインタンジブルズの研究に移行していったのであるが、3は日本会計研究学会のスタディ・グループの研究成果である。筆者は編著書として全体を統括すると同時に執筆の一部を担当した。

3. 防衛装備品の契約価格、原価、利益に関する研究

2015年からは、本稿の中心的なテーマである自分では全く予期していなかったテーマに取り組むことになる。それが、防衛装備品の契約価格、原価、利益に関する研究である。以下では、この3年半、寝食を忘れるほど没頭してきた防衛省における調達にかかわる現状と課題を中心に述べる。

3.1 1970年代の原価計算基準審議会による原価計算基準の研究

1970年代の初頭に、日本会計研究学会の理事会（日本工業倶楽部）が、ハーバード大学からアンソニー教授を招聘したことがある。恩師青木茂男先生のお蔭で、アンソニーの特別講演を聴き、かつ質問する機会を得たことは、筆者にとって実にまたとない幸運なチャンスであった。

大学院の博士課程1年のときのことで、AIESECの留学制度を利用した留学から帰国したばかりであった。アンソニー教授の講演を聞いて、日本の原価計算基準との関係を先生に質問した。丁寧にお答えいただいたが、それだけではいくつか不明なところがあった。そこで、早速、懇意にいただいていたペンシルバニア大学のマッツ (Adlph Matz) 教授に手紙を書いたところ、直ちに、原価計算基準審議会 (Cost Accounting Standards Board; CASB) の委員であったマッツ先生から、大量かつ貴重な資料が送付されてきた。

そこで筆者は、3つの原価計算に関連する基準、すなわち、①日本の「原価計算基準」、②米国の原価計算基準審議会が制定した原価計算基準 (Cost Accounting Standards; CAS)、および③アメリカ会計学会 (American Accounting Association; AAA) によって発表された原価概念基準委員会報告の比較研究を行うことに決意し、いくつかの論文を発表した。とくに、②に関する研究成果は、原価計算研究学会の重鎮であった山邊六郎教授の指示により、原価計算研究学会の学会誌の創刊号、第2号、第4号に掲載された。以下の論文がそれである。

- 1 櫻井通晴. 1976. 「契約原価算定のための原価計算基準—原価計算基準審議会 (CASB) の研究 (その1)」日本原価計算研究学会創刊号, 1: 15-27.
- 2 櫻井通晴. 1976. 「契約原価算定のための原価計算基準 (2)—MAP 意見書 “契約原価算定のための概念” —」『原価計算』日本原価計算研究学会特別号, 2: 27-40.
- 3 櫻井通晴. 1977. 「CASB の原価計算基準—わが国「原価計算基準」との対比において—」『原価計算』日本原価計算研究学会特別号, 4: 33-49.

当時の原価計算基準審議会の原価基準に関する研究は、ほどなく溝口一雄、小林哲夫先生をはじめとする管理会計研究者が翻訳権を取得したり執筆活動をするなどで研究を進めることになり、筆者は自然の形でこの研究から手を引かざるをえない状況に追い込まれた²。

ただ、人生には何が起こるか分からないものである。以上で掲載した論文の他、1980年に『企業会計』に発表された筆者の論文 (櫻井, 1980) を記憶していた中央大学の富塚教授による防衛基盤整備協会の理事への紹介で、防衛省に関わる研究を再開することになったのである。

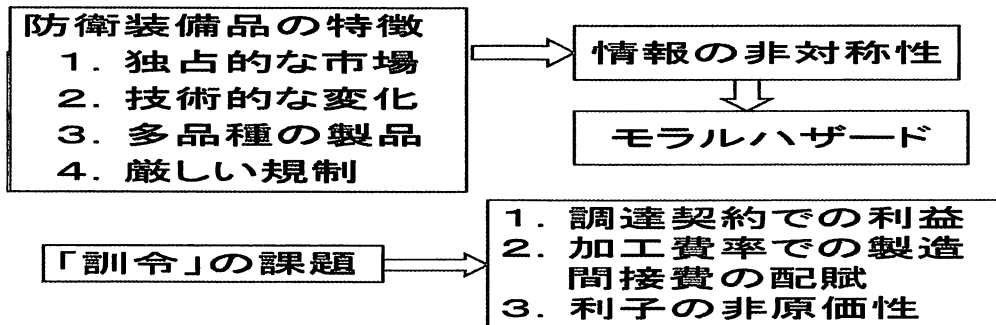
過去の研究は、いってみれば、すべて基本的には自発的な意志に基づく研究である。しかし、防衛省の契約原価に関する研究は、筆者にとっては、国からの依頼という、全く新たな研究であることにおいて、自分の意志で行ってきた従来の原価計算や管理会計の基礎研究や社会に貢献することを志向した研究に続く、全く新しいアプローチを必要とする第3の研究とでもいべきものであった。その研究成果の1つとして発表したのが、以下で述べる防衛装備品の契約価格、原価、利益に関する研究 (櫻井, 2017) である。

3.2 防衛基盤整備協会の委託研究に基づく研究

防衛基盤整備協会から委託研究を受けたのは、2014年6月のことであった。当初は、2年間の契約であった。与えられたミッションは、次の3つであった。第1は、「訓令」の問題点の把握、第2は、海外文献の渉猟と紹介、第3は、問題点解決の方法の提案である。なお、ここで「訓令」とは、「調達物品等の予定価格の算定基準に関する訓令」のことで、この「訓令」によって防衛省における防衛装備品の原価計算方式を律している。

原価計算基準審議会による防衛装備品の原価計算基準の研究を始めてから、実に40年以上の歳月が経過していた。この研究を再開してすぐ、わが国の防衛装備品の調達に係わる制度が世界の趨勢と二周遅れで立ち遅れている状況にあることを発見した。そのことが、ほぼ3年半

図1 防衛装備品調達現状と課題



の間、この研究に没頭することになった最大の理由である。

委託研究の第1年度は、昔取った杵柄である原価計算基準審議会の原価計算基準を中心に研究した。その研究の過程で、この40年の間に、新たな規則が制定されていることを発見した。それが1984年に降制度化されている連邦調達規則 (Federal Acquisition Regulation; FAR)、および国防連邦調達規則—補足 (Defense Federal Acquisition Regulation-Suppliment; DFAR-S) である。米国では、この3つが三位一体となって国防省の契約価格、原価、利益を規制していることがわかってきた。研究を進めるに従って、管理会計の観点から見ると、米国の国防省の基準・規則に比較して、防衛省の「訓令」が大幅に陳腐化していることも発見した。

第2年度目には、防衛省の幹部との勉強会、契約企業との勉強会、および防衛省での検討委員会の機会が与えられた。この勉強会で、官民の意識と制度上の課題が明らかになった。

当初、委託研究は2年で終了する予定であった。しかし、防衛基盤整備協会からは研究を1年延長して、米国の防衛装備品の契約に関する規定と比較することで防衛省の問題点を指摘するよう依頼された。結果的には、第3年度目の研究によって、問題点の指摘に止まらず、その問題点の解決の方向性をも示すことになった。

3.3 防衛装備品調達の現状と課題

契約価格、原価、利益に関する本論文の目的は、2つある。1つは、防衛省の「訓令」に見られる防衛装備品の特徴を明らかにして、その特徴からいかなる問題点が生じるかを解明することである。いま1つは、「訓令」の問題点の解決の方向性を示唆することである。その目的を達成するため、まず初めに、防衛省が抱える防衛装備品の現状と課題から述べる。図1を参照されたい。

図1では、防衛装備品には、民生品とは違った4つの特徴があることを明らかにしている。それは、①独占的な市場、②技術的な変化の著しい製品、③多品種の製品を生産していること、および④厳しい規制である。以上の防衛装備品の特徴から、防衛産業は、米国だけでなく日本でも、①情報の非対称性と、②モラルハザードを生み出すという共通の特徴を持っており、そのことが過去、何回にもわたる防衛装備品の調達における不正事件にまで発展したことの原因となっていることが明らかになってきた。

「訓令」においては、看過できない喫緊の課題が少なくとも4つあることを発見した。それは、①調達契約での利益算定方法、②加工費率を活用した製造間接費の配賦、③借入資本利子

の原価性、許容原価性の問題、および④初度費の扱いであった。ただし、④については、論文・著書執筆の段階で防衛省と財務省との間で激しい議論が始まっていた。そのため、この初度費の問題はいずれ解決に向かうであろうことが予想された。そこで、現状の課題としては、④のテーマを外し、最初の3つの課題を考察することにした。

3.4 防衛装備品の調達契約のための利益

現在の防衛省の価格計算方法のルーツは、旧陸軍の原価計算にもとづく価格計算（原価＋適正利益附加方式）にある。この契約価格算定の原理は、一般に原価加算契約（cost plus contract; コストプラス方式）と称されている価格計算の方式である。

防衛省における調達物品等の予定価格は、「訓令」に従って計算される。予定価格は市場価格方式か、原価計算方式によって計算される。原価計算方式によって利益を計算するには、式1で見ると、総原価に利益率を乗じて利益を算定する（「訓令」第74条）。

$$\text{利 益} = \text{総原価} \times \text{利益率} \quad \text{式 1}$$

式1の計算構造の下では、利益率を所与とすれば、総原価を増大させることで利益が増大する。そのため、企業の原価計算担当者には、防衛省の契約担当官が確認しにくい工数を過大に申告することで、原価を大きくしたいという誘因をもつ危険性がある。事実、この種の不正行為は顕在化している。逆に、この制度では企業による原価低減のインセンティブが湧きにくい。つまり、「訓令」における原価計算方式の最大の特徴（問題点）は、原理的には原価加算方式によっていることから、原価が高まれば利益も増大するので、原価低減のインセンティブには結びつかないことにある。

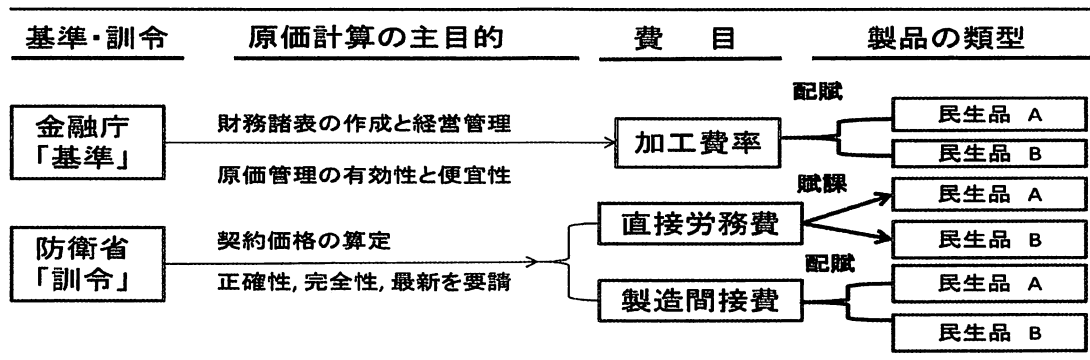
3.5 加工費率を活用した製造間接費の配賦

日本の「原価計算基準」では、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ある場合は、加工費予定配賦率の使用を許容している。それでは、なぜ「原価計算基準」で製造間接費の配賦に代えて加工費の配賦が許容されているのか。それは、財務諸表の作成と原価管理を重視する「原価計算基準」では、原価管理と計算の簡便性が優先されているからである。

防衛省の「訓令」においてもまた、「原価計算基準」が許容している加工費による製造間接費の配賦が許容されている。ただ、問題は、製造間接費の配賦に加工費を用いると、民生品と防衛装備品とを生産している工場では民生品から防衛装備品へのコストの過剰配賦が“合法的に”行われてしまうことにある。「原価計算基準」の理念とは違って、防衛省の予定価格には、公正を中核にした正確かつ完全で最新の計算結果が求められる。したがって、「原価計算基準」が許容しているから「訓令」でも認めてよいという論理は妥当性を欠く。

なぜ妥当性を欠くのか。図2を参照されたい。「原価計算基準」の目的は財務諸表の作成や原価管理にある。さらに計算の便宜性も配慮される。それゆえ、製造間接費の配賦のために加工費での配賦が許容される。しかし、防衛省の「訓令」では、正確、完全、最新であることが要求される。したがって、「訓令」では「原価計算基準」が許容しているという理由から、加工費を用いて製造間接費を配賦することは、特別な政策的意図がない限り、理論的には許容されるべきではないのである。

図2 金融庁「基準」と防衛省の「訓令」のあるべき配賦と賦課



出典：本書の執筆のために、筆者が作成。

3.6 借入資本利子の原価性、許容原価性

借入資本利子の原価計算上の扱いは、日本の場合、その利用目的が財務諸表作成にあれば非原価である。予定価格の計算の場合でも、利子は利益と並んで非原価として位置づけられている（「訓令」第29条）。他方、米国の場合、その利用目的が財務諸表作成目的であれば日本と同じように非原価であるが、契約価格算定のためには、非原価ではなく許容原価(CAS, 414)である。防衛省では借入資本利子が非原価扱いされているのに、国防省の場合には許容原価である。その違いはなぜ生じるのであるか。日米の取扱いのうちいずれが妥当か。筆者には、1970年代に米国の原価計算基準の研究をした時からの疑問が未解決のまま残されていた。

その疑問は、この度の研究によってようやく解くことができた。つまり、米国では、原価算定の目的が財務諸表作成や原価管理にあれば、非原価として扱われる。他方、契約価格の算定がその目的であれば、設備資本の貨幣コストは許容原価である(CAS 414)。なぜなら、設備資本の資本コストは、革新的な設備投資を促す役割を果たしているからである。これが米国のCAS, FAR, およびDFAR-Sの一貫した基準・規則の根底にある考え方なのである。

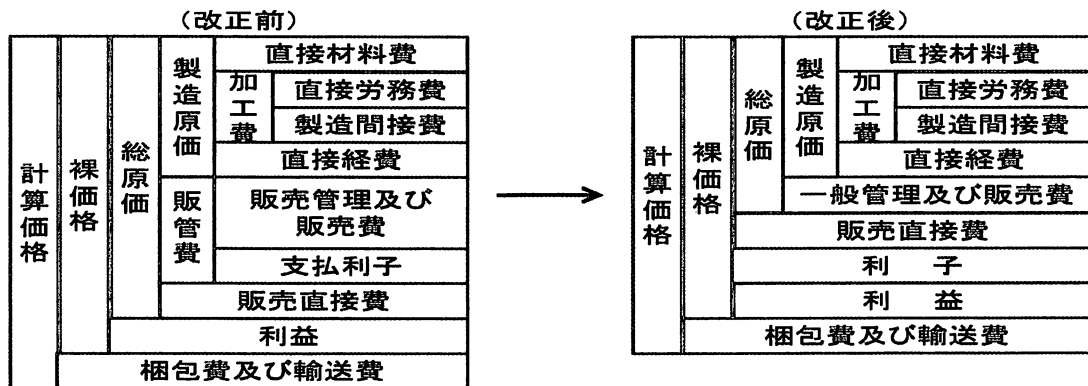
それでは、ドイツではいかなる扱いがなされているか。久保田(1940: 70-71)の研究によれば、ドイツの歴史研究から、第一次世界大戦時の1914年には消費者の論理が尊重され、利子は非許容原価として扱われていた。しかし、大戦後の1918年には、生産者保護の立場から、許容原価として扱われるようになった。

ドイツと同じ観点からの議論は、日本でも見られる。本間(2010: 136)によれば、1975年の衆議院予算委員会での某議員からの「……政府は、防衛産業は保護産業と考えているのじゃないか、そう思わざるをえないのは、支払い利息を原価に入れている点です」とする批判である。その批判を受けて、「訓令」は1975年を境にして、支払利子を原価の一要素として扱うのを改め、裸価格（つまり、価格の一要素）として扱われるようになったのである。図3を参照されたい。

3.7 現行防衛省調達制度の問題点

「訓令」における原価計算方式の最大の問題点は、原理的には原価加算契約によっているので、原価が増加すれば利益も増加することにある。それゆえ、企業にとって効率的な生産へのインセンティブが湧いてこない。また、企業が原価を低減すると、次の契約では、ギリギリま

図3 1975年改正前・改正後の支払利子の扱い



出典：本間 (2010: 136)。なお、改正直後は支払利子であったが、現在では利子に変更されている。

で低減させた水準から始めさせられるので、原価低減の意欲を失う。さらに、技術力に劣り収益性の悪い企業も優れた企業と平等な収益獲得の機会³が与えられているので、技術力が劣り収益性の低い企業にはありがたいが、逆に、優れた技術者を抱えて先進的な防衛装備品を開発・生産できる企業経営者や技術者にとっては、不満が残る。加えて、現代の企業は熾烈な国際競争と株主重視のなかで生き残って行かなければならない。現代の経営管理者にとっては、優れた企業の場合、とくに仮に低い資本利益率のもとでの経営を強いられることがあれば、他の事業部からの冷たい眼差しを受けるだけでなく、株主からも強い批判の声を浴びることになる。さらに、もっと深刻な課題は、現状の制度の下では、納税者が満足できるような低コストで高品質、かつ先進的な防衛装備品の生産と開発が期待できないことにある。

3.8 パフォーマンス基準制度の方向性

現在の「訓令」には、以上で述べてきたような問題点がある。それでは、これらの問題点を改善するには、いかなる対策が必要とされるのか。以下では、改善の方向性を述べる。契約企業自らが進んで原価低減に努力するようになるためには、新たな発想にもとづく契約制度の導入が必要になる。それが、パフォーマンス基準にもとづく契約制度である。その概要は、表1で示してある。

表1の概要で示したように、官は適正で合理的なコストを一定の範囲で負担し、民はコストの多寡（如何）によって報酬が増減する契約制度を構築する。契約制度では、現在の原価計算方式に加えて、固定価格契約⁴を導入する。適用領域は、当初は研究試作・開発で、革新性の高いプロジェクトにのみ適用する。企業がコスト低減に積極的になるようなインセンティブ制度を設けて、その成果である利益の配分に当たっては、通常の利益（フィー）の他に、特別報酬（アワード）を設ける。また、試作品や新規の開発品の場合には、原価の妥当性の判断が困難である。それゆえ、伝統的な意味での原価監査は意味をもたなくなる。そこで、米国の国防省が契約業者に課しているように、原価監査に代えてプロジェクト管理の手法として遍く知られている EVM (Earned Value Management) を導入し、EVM の一要素である統合ベースライン・レビュー (Integrated Baseline Review; IBR) を活用して官と民が原価の妥当性を判断する。

表1の5で WBS/EVM とは、プロジェクトマネジメントの管理に有効な管理会計手法であ

表1 パフォーマンス基準制度のアウトライン

タイトル	パフォーマンス基準制度
1. 概要	1 企業と官が合理的な利益をシェアする。 2 パフォーマンスの優れた企業に特別報酬を提供する。
2. 契約形態	原価計算方式＋固定価格契約 最適な契約形態を官（主導）と企業が協議して選択
3. 適用基準	研究試作・開発で、革新性の高いプロジェクト
4. 利益	契約価格＝原価＋利益（通常の利益＋特別報酬）
5. WBS/EVM	適用を促す （現在の原価監査に代えて、IBR を活用する）
6. 予算措置	低減が見込まれるコスト＋予算措置

る。嘗て、アンソニーとディアデン (Anthony and Dearden, 1980: 811–814) によっても紹介されてきたプロジェクトマネジメントのツールである。日本でも建築業界や IT 企業では広く活用されている。

また、IBR は、官民が共同で管理すべく、米国の国防省や NASA で導入されているレビューの手法である。国防省や NASA が実施しているように、IBR を用いて官民が協議を行う。現在の原価監査に代えて IBR を活用する。予算措置は、原則、低減が見込まれるコストを特別報酬に充てるが、不足の場合には、防衛省に予算措置を講じてもらう。

パフォーマンス基準制度は、簡潔にその意図するところ表現すれば、努力した企業が報いられる制度であるといえる。熾烈なグローバルな経営環境と株主重視の高まりのなかで低い投資利益率の事業が許容されにくい社会環境なかで戦っている日本企業が、防衛装備品の開発と生産に限って平等原則のなかで経営を行うことは次第に難しくなっている。革新的な開発が必要な案件や、高度な技術が必要とされる案件については、それなりの知識と技術を擁する従業員、特別な機械設備が要求されよう。そのような案件に対しては、契約企業にとってある程度までは満足できる条件で防衛装備品を納入できるような制度を構築することを意図した制度である。

4. まとめ

本稿は、2017 年度の管理会計学会年次大会での特別講演の報告内容を、論文形式で加筆・修正したものである。本稿の前半は、メインテーマである防衛省の契約価格、原価、利益の研究に至るまでの筆者の管理会計研究の軌跡を概観した。後半部分は、先般上梓したばかりの櫻井 (2017) に基づき、防衛問題の現状と課題を考察した。

過去3年半の防衛問題に関する関与の経験によれば、これまで深く関与してきた経済産業省とは全く違って、防衛省は想定以上に政治性が強い力をもつ官庁である。そのため、制度改革の実現には数多くの困難に遭遇してきたし、今後も多くの困難が待ち受けていることを了解している。しかし、防衛省はいまこそ大きく変化しない限り、コスト低減による納税者の負担低

減に応えることは難しいのではないかと懸念している。また、伝統的な原価計算方式（原価加算方式）には優れたところが数多くある。それゆえ、パフォーマンス基準制度の導入は一気呵成に実施すべきではなく、とくに新製品の開発、試作品の製造など、原価加算方式では問題が生じやすいところから導入することを提案したい。

現代の社会において、多くの日本企業は国際的および国内で熾烈な競争に晒されながらも、立派に活躍している。日々新製品の開発にしのぎを削っている現代の企業にあって、防衛装備品の開発・生産システムだけを今後とも特別扱いして旧来の制度のままで存続させることが許されるとは到底思われたい。とくに先端的な防衛装備品の調達については、平等という名の悪平等ではなく、原価の引き下げや機能・性能、品質向上に成功し、革新的な技術開発をした企業が真に報いられる制度への変革が求められる。換言すれば、契約業者にとっては、努力した企業（経営者）が真に報いられる制度の構築が求められる。納税者である国民の負担を軽減すべく、防衛省のために廉価で高品質で革新性の富む製品の開発・生産が可能になる制度を構築するための研究を行うことは、研究者の重要な責務の1つである⁵。それが、拙著『契約価格、原価、利益』の出版と本稿の執筆に筆者を駆り立てた真の理由であり動機でもある。

注

- ¹ 1983年の4月に、1年の留学の挨拶のためにバージニア工科大学（略称、VPI）のキロー教授（Larry N. Killough）の研究室を訪れると、最初に、「ミチ（通称のニックネーム）はメールを行っているか？」と聞く。シンガポール国立大学の教授とメールで情報交換しているという。当時、メールについて詳しく聞いても何のことか分からなかった。1984年7月に帰国直後、ITに詳しい教授に日本での普及状況を聞いたところ、東大では一部で実践しているかもしれないという。日本では、懸念にしていた富士通のIT技術者から、メールが完備されたからということで大阪の支社でメールを見せて頂いたことが忘れられない。日本でのC/Sシステムが一気に整備されるようになったのは、1993年のことである。
- ² この度の研究で、筆者がCASBのCASの研究から完全に手を引いた1980年には、CASBの審議会は実質的にその役目を終了していたことが明らかになった。
- ³ 「訓令」でも、事業特性係数（第76条第4項）や契約履行難易度調整係数（第77条）が設けられてはいる。しかし、それらの条件の下で、効率性・効果を上げるために原価低減活動に積極的に努力した企業努力に対しては、米国の国防省に見るような特別な配慮が見られないという意味である。櫻井（2017: 210-215）では、国防省がこれらの努力に対してどんな対策を実施してきたかを述べている。
- ⁴ 防衛省でも、「防衛装備庁における契約事務に関する訓令」（防衛装備庁令第34号）の第25条において、一般確定契約の他、超過利益返納条項付契約が設けられてはいる。しかし、米国の国防省で見られるような意味でのグローバルスタンダードになっている固定価格契約は全く許容されていない。筆者が、防衛省の契約制度は世界の趨勢から2周遅れであると述べているのは、価格契約に関して見られるように、現在の「訓令」においては、近年の理論的な研究成果が随所で欠落しているからである。国防省の固定契約に関しては、櫻井（2017: 163-180）を参照されたい。

- ⁵ 日本学術会議からは、研究者は防衛問題に関する研究をするべきでないとする意見書が発表されていることを十分に了解している。それを承知で敢えて防衛問題の研究を行ってきたのには、2つの理由からである。第1は、現存する自衛隊の契約価格、原価、利益の制度が、納税者である国民に高い負担を強いているのであれば、それを改善するのは、国民の当然の務めである。第2には、現実の国際政治においては、防衛という名目を掲げながらも侵略または自国の主張を押し通すことを目的として軍備を拡張していると想定できる国家がある。そのような国家の野望から少ない予算のなかで少しでも日本の国益を守るために、効率的・効果的な防衛装備品の開発・生産を目的とした学術研究を行うのは、国民の重要な責務の1つではないかと思われるのである。

参考文献

- Anthony, R. N. and J. Dearden. 1980. *Management Control Systems*. Richard D. Irvin.
- Ball, R. and P. Brown. 1968. An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers. *Journal of Accounting Research*, 6(2): 159–178.
- 岡本清，宮本匡章，櫻井通晴編著．1988．『ハイテク会計—環境変化に対応した新会計システムの構築—』同友館．
- 久保田音二郎．1940．「価格統制と原価計算—原価計算利子論を中心として—」『経営学論集』．
- 櫻井通晴．1980．「CASBの原価計算基準とそのインパクト」『企業会計』32(1): 64–74．
- 櫻井通晴．2017．『契約価格、原価、利益—管理会計の視点による防衛装備品の効率的・効果的な開発と生産—』同文館出版．
- 日本会計研究学会．1996．『原価企画研究の課題』森山書店．
- 本間正人．2011．「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』70(4): 132–151．