

政府契約の会計的意味

その1. 会計単位としての機能

村 瀬 儀 祐

はじめに

1. 政府契約の規模拡大
 2. 政府契約における契約の制度的形式のもつ性格
 3. 政府契約制度の変化
 4. 「交渉契約」の種類と実態
 5. 政府契約と会計単位
- おわりに

は じ め に

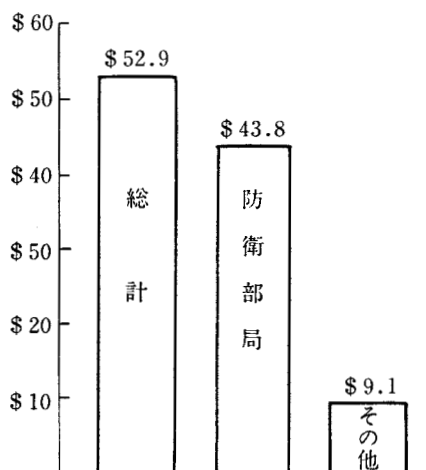
第2次世界大戦後のアメリカ資本主義において、政府契約はいちじるしい発展を示した。アメリカ合衆国は、『契約国家』(“contract state”)とも呼ばれているのである¹⁾。すなわち、現代のアメリカ合衆国においては、これまで政府の本来的な事業と思われてきたものを民間機関(企業、大学、各種団体)に、契約の制度的形式を媒介にして委譲するといった動きが顕著なものとなっている。この政府事業の民間機関への委譲は、政府と第1次の首位契約者(prime contractor)との間でのみおこなわれるのではなく、さらに首位契約者と下請契約者(subcontractor)との間でもおこなわれる。そこでは、政府事業の民間機関への委譲が、幾層にも連なる契約の連鎖のもとになされる。このような政府契約の発展のなかで、政府契約についての多くの会計上の問題が生まれてきている。本稿は、今日、重要な意味をもってきている政府契約の会計問題を分析する手始めとして、政府契約会計の基本的な問題点を明らかにしようとするものである。

1. 政府契約の規模拡大

アメリカ合衆国において、政府が自らの事業を民間の会社に委譲するといった動きは、今日にはじまったことではない。例えば、郵便の配達、道路、運河、ダム建設、地域開発など、これらは、政府と民間会社との契約をつうじて、民間

会社によって遂行されてきた。しかし問題は、第2次世界大戦以前とそれ以後とでは、同じ契約の形式をとった政府事業の民間会社委譲と言っても、そこに、規模のうえからも、また質的な意味からも、大きな相違が認められることである。

表一 連邦政府契約（1968年度）
（単位 1,000,000,000ドル）



出所) Bruce L. R. Smith and D. C. Hague edited.
The Dilemma of Accountability in Modern Government.
1971. New York. P. 20.

まず、第2次世界大戦後の政府契約の規模の拡大についてみていくことにしよう。今日の政府契約の実態を表一でみれば、その規模の大きさは歴然としている。すなわち、1968年のアメリカ合衆国政府の契約総額は、低く見積って529億ドルとなっており、これは連邦予算総額1,724億ドルのおおよそ32パーセントを占めている。なかでも最大の政府契約機関は国防省（Department of Defense）となっている。国防省以外の政府契約機関の契約額は国防省の契約額の約5分の1になっているが、しかし、最近では、国防省以外の政府部局の契約は急速にのびている。とくに、契約による政府事業の外部委譲の傾向は、最近になって設立

された新しい政府部局ほど大きいものとなっている。例えば、健康、教育、福祉省（Department of Health, Education and Welfare）はその予算のわずか6パーセント、住宅供給・都市開発省（Department of Housing and Urban Development）－1965年設立－はその予算の10パーセントのみを自部門の職員給与にあて、あとの残りの大半は企業、大学、研究機関などの民間機関との契約に費している。さらに航空宇宙局（National Aeronautics and Space Administration）－1958年設立－はその予算の90パーセントを民間機関との契約に費している。また、国防省（DOD）内部においても、その伝統的な活動とくらべて、より新しい活動とプログラムについてはそのほとんどが外部との契約にまわされるようになっている²⁾。「第2次世界大戦までと終戦直後の数年間、連邦政府職員に対する賃金の支払は予算における最大のカテゴリーとしてあった。しかし、その後、支出の最大項目は、企業とその他のものが政府機関に対して供給する財と用役のための、私的セクターとの契約に支払われるものとなった³⁾」のである。

政府契約は、第2次世界大戦中、軍需品の契約を中心として発展した。当時、「軍事生産は政府が独占的に行うべきものであり、外部からの購入は非常時において例外的かつ短期的なものに限るということは、アメリカ政府においてはほとんど公理ようになっていた。しかし、第2次大戦後は軍需品は外部の民間契約者から供給されるのが本来的となった。例外的な非常事態と考えられていた手順が通常のできごとになってきた。もっとも驚くべきことは、軍事技術研究も外部の契約に出されつつあるということである。企業も大学も軍事研究にますます従事しつつある。たしかに、アメリカの連邦政府は、医学や社会科学の場合と同様に、軍事および宇宙開発の領域で主要な研究費負担者になっている。しかし、一世代前には一国の軍事研究が政府機関で行われるのは公理であったのであるが、そのころと比べて政府自らがなう軍事研究の割合は小さくなっている⁴⁾」のである。

軍需契約ばかりでない。政府のあらゆる活動も民間会社などの契約によって遂行されるようになってきている。これまで軍需契約を専門にやってきた軍需会社も、今日、軍需事業以外の分野にも進出し、連邦政府ばかりでなく、州地方自

治体とも、さらにはアメリカ内部にとどまることなく、他国の政府とも契約を結ぶようになってきている。このような政府契約の範囲と規模の拡大についての最近の傾向の一端についてみれば、従来、軍需契約を手がけてきた会社の新しい契約分野——運輸 (transportation)、ウォーターシステム (water system)、コミュニケーションシステム、地球開発など——への進出界況をあげることができ。例えば、運輸部面では、Lockeed Aircraft Corporation はスーダン政府との契約により運輸プランの開発をおこなっており、T. R. W. Inc. は運輸省 (Department of Transportation) との契約により運輸システムの研究をおこなっている。ウォーターシステムについてみれば、Aerojet-General, General Dynamics, McDonnell-Douglas, United Aircraft の4社は、廃水の浄化の研究をおこない、General Dynamics はロスアンジェルスとサンディエゴ市の衛生局とともに仕事をおこない、Westinghouse Electric Corporationは、河川の汚染の主な原因となっている「酸性鉱物水 (acid mine drainage)」の浄化の研究をペンシルバニア州との契約によりおこなっている。コミュニケーションシステムについては、Aerojet-General Corporation はカリフォルニア州、ウェストバージニア州との契約において「州規模の情報システム (state-wide information system)」のデザインをしている。最後に地域開発についてみれば、Litton Industries はギリシャ政府との契約で、地域の経済発展のシステムアナリシスをもとに、未開発分野の産業成長計画を作成し、さらに、その計画のもとに、新しい投資を導入する事業をおこなっている⁵⁾。

以上にみた政府契約の規模の拡大は、同時に、政府と民間会社との間に「密接かつ継続的な関係⁶⁾」、両者がおたがいに依存しあう「共生的関係 (symbiotic relationship)⁷⁾」をもつくり出した。それは、一つの結合体と言っているほどのものとなっている。連邦政府機構と企業組織とは、政策、計画の決定から作業の管理や経営にいたるまで、あらゆる部面でお互いに入りまじっており、どれが連邦政府のものであるか、また、どれが企業のものであるか、明確に境界を引くことすら困難となってきたのである。バイデンバウム (M. L. Weidemaum) はこの点を国防省と軍需会社との関係にふれて、次のように表現している。

「軍事部局と軍事部局につかえる主な会社との相互の密接でかつ継続的な関係は、アメリカ経済の公的セクターとアメリカ産業の大きな部門との性格を変えつつある。かなりの程度に、政府は私的企業の伝統的な役割をとりつつあり、他方、会社は会社らしくなくなってきており、政府部局あるいは政府の兵器工場の特徴の多くを身につけつつある。ある意味では、国防省とその主要な供給者との密接かつ継続的な関係は、一つの集合体（convergence）となりつつある。このことは、アメリカ経済の重要部門において、公的活動と私的活動との間の相違の多くをばかし、減らしつつある⁸⁾」

このような軍事生産にみる政府と民間会社との融合、癒着の結合関係は、軍事生産ばかりでなく他の事業分野での政府と民間会社との関係においても見い出され、また、この傾向はさらに増大しつつある。われわれは、今日の政府契約の発展のなかで、政府と民間会社との関係と、そのもとでの契約という制度的形式そのものの持つ性格について、さらに分析を深めていくことにしよう。

2. 政府契約における契約の制度的形式の持つ性格

契約とは、抽象的には、「2人以上の人が、彼ら相互の間に権利義務の関係を発生させることを目的とする合意である⁹⁾」と説明される。契約においては、例えば、一方が売り、他方が買うというように、少なくとも契約当事者相互間の対立関係、すなわち契約当事者の独立性が想定される。契約当事者の独立性が想定されなければ、契約という制度的現象はなりたたない。それでは、この契約の原理的理解は、今日の政府契約にみる政府と民間会社との現実的な関係のもとでは、いかなる意味をもつであろうか。

まず、われわれは、今日の軍需契約における国防省と民間会社との関係の実態からみていくことにしよう。今日の軍事生産における国防省と民間会社との関係は、それが一つの結合体と言えるほどに融合、癒着を深めていることである。この実態は、第1に独占と政府との人的結合の進展、第2に独占による政府所有資産の全面的利用、第3に独占による政府金融の全面的利用、これらを中心に明らかにすることができる。

第1の人的結合については、あまりにも有名である。いま、国防省から産業会社への退役軍人の天下りの実態の一端をみれば、1968年において、軍需契約の3分の2以上を受けもっている100社は、その給与名簿に2,072名の大佐もしくは艦長以上の退役軍人をかかえており、その主な内訳は表一2のとおりである。このような国防省から軍需会社への退役軍人の天下りとは逆に、軍需会社から国防省への会社役員の派遣もある。また、議会に対しては、独占の利害を守るために議会で専門に活動する会社役員（ロビストとも呼ばれる）を、全体として、議会の2人のメンバーにつき1人の割合で派遣して、様々な影響を及ぼしている¹⁰⁾。このような人的な結合のもとで、軍事生産の計画の立案、作業管理、経営の機能遂行の面では、会社役員も政府職員も同じ目的のもとに活動し、両者の機能面での区別はされにくいものとなっている。

表一2 主要軍需会社への退役軍人の天下り人数

会 社 名	退役軍人の雇用人数
Lockeed Aircraft Corp	210名
Boing Co.	169名
McDnell Douglas Corp	141名
General Dynamics Corp	113名
North American Rockwell Corp	104名
General Electric Co.	89名

出所) Sidney Lens. *The militay-Industrial Complex*. 1970. Philadelphia. (小原敬士訳『軍産複合体制』岩波新書. 10頁)

第2に、独占による政府所有資産の全面的利用の実態についてみていこう。国防省は契約会社に対して、あらゆる種類の資産を提供している。1957年から1961年にいたるまで、30社の主要な契約会社は自己所有固定資産14億ドルに対して、15億ドルの政府所有財産を利用した。1965年には、国防省は契約会社に対して5,600万ドルと評価されたプラントと設備を供給し、1967年には3,300万ドルと評価されたプラントと設備を供給した¹¹⁾。このように、軍需契約会社は、政府供給の固定資産を全面的に利用している。いま、空軍と契約を結ぶ会社で、その固定資産の半分以上を政府提供の固定資産に依存している会社のリストをあげれば、

表—3 政府設備を50パーセント以上もつ大規模空軍契約者（1960）

契 約 会 社	所 在 地	総 投 資 額 (単位： 百万ドル)	政 府 所 有 設備の割合 (パーセント)
Helicopter Division, Bell	Fort Worth, Texas	18.7	51.9
Wichita Division, Boeing	Wichita Kansas	126.6	98.1
Arma Division, Bosch	Garden City, N. Y	9.9	59.6
Douglas Aircraft	Tulsa, Oklahoma	66.8	99.9
Astronautics Division, General Dynamics	San Diego, Calif.	63.5	61.3
Convair Division, General Dynamics	Fort Worth, Texas	99.5	100.0
General Electric	Cincinnati, Ohio	166.1	54.1
AC Spark Plug Division, General Motors	Milwaukee, Wisc.	41.3	55.0
Hayes Aircraft	Birmingham, Ala.	7.3	75.3
Tucson Division, Hughes Aircraft	Tucson, Arizona	31.3	90.4
Kearfott	Clifton, N. J.	0.8	100.0
Marietta Division, Lockheed	Marietta, Georgia	92.3	85.3
Norair Division, Northrop	Hawthorne, Calif.	42.8	67.8
Raytheon	Waltham, Mass.	19.6	62.8
Ryan Aeronautical	San Diego, Calif.	7.0	50.0

出所) Special Subcommittee on Procurement Practices of the Department of Defense, Committee on Armed Services, United States Congress, *Hearings Pursuant to Section 4 Public Law 86-89*, 86th Congress, 2nd Session, 1960, pp. 603-604. (Seymour Melman. *Pentagon Capitalism*, p. 147)

表—3のごとくである。さらに、1967年の時点での軍需契約会社における政府所有製造設備の利用状況をみると、1,900の軍需契約会社は209,000個の政府所有製造設備を利用しており、それは全体で25億ドルと評価されている¹²⁾。そのうち、上位15社の政府資産の利用状況をみれば、表—4のごとくである。これらの上位

表一 4 政府所有産業設備の最大15所有会社（1967年度）

会 社 名	個 数	原 価
1 General Electric	9,011	\$ 114,752,148
2 North American Aviation	8,924	105,636,333
3 AVCO	6,395	89,633,519
4 General Motors	6,014	83,979,781
5 General Dynamics	7,298	79,174,713
6 Lockheed	8,359	77,068,029
7 TRW	3,495	64,706,654
8 Douglas Air	4,777	57,837,398
9 ALCOA	457	47,505,011
10 Aerojet	3,666	46,119,900
11 Ling-Temco-Vought	2,964	42,047,137
12 United Air	2,141	37,115,005
13 Boeing	3,286	36,915,820
14 Curtis-Wright	2,173	36,661,534
15 Raytheon	4,329	32,896,692
15会社の総計	13,289(A)	952,049,674(B)
1,900会社（推定）の総計	209,000(C)	2,578,627,370(D)
	$\frac{A}{C} \approx 0.06$	$\frac{B}{D} \approx 0.36$

出所) U. S. Congress, Joint Economic Committee, Economy in Government Procurement and Property Management, Washington, D. C., 1968
(Seymour Melman. *ibid.*, 1970 New York. P. 79) より作成

15の軍需契約会社は、政府所有製造設備の3分の1以上を利用しており、政府資産の供給が少数の会社に集中していることが明らかとなっている。また軍需契約会社によって利用されている政府資産の種類は、プラントや設備ばかりでなく、原材料を含めて多様な項目にわたっている。これら国防省によって供給された全ての種類の資産総額は、1967年において、147億ドルと評価された。その内訳は表一5のとおりである。以上にみたように、いかに、国防省が軍需契約会社に対大規模な資産供与をおこなっているか明らかである。しかも、この政府資産の供与において、軍需契約会社が他の産業会社に対する「競争的な利点 (competitive advantages) がないかぎり」¹³⁾、固定設備の賃借料の支払の義務は軍需契約会社

表一 5 契約者所有の政府財産
(1967年7月30日現在 単位 1,000,000,000ドル)

産業プラント設備（ほとんど金属設備は 1,000ドルをこえている）	\$ 2.6
1,000ドル以下の他のプラント設備（備品, 事務機械, その他）	2.0
原材料, エレクトロニクス装置, 衣料, ズック	
組立部品, 部品, ハドウェア項目	4.7
不動産（建物, プラント, その他）	2.4
特別な用具, 試験設備	3.0
総 計	\$ 14.7

出所) Joint Economic Committee, Congress of the United States, Report of the Subcommittee on Economy in Government, Economy in Government Procurement and Property Management, Washington, D.C., April, 1968. (Seymour Melman. *ibid.*, P. 80)

に課されることはない。すなわち、軍需契約会社の多くは、無償で政府資産の供与を受けているのである。

第3に、独占による政府金融の全面的利用の実態についてみていこう。軍需契約において、国防省による軍需会社に対する資金供給の方式には、「工程払い (progress payment)」と「前払い (advance payment)」がその主要なものとなっている。まず「工程払い」からみていこう。

「工程払い」は、政府金融の最も一般的な形態であり、それは、普通、契約の作業進行に応じて、発生した原価、作業完成度を基礎として支払われる。「工程払い」の形態は、契約の方式がことなるにしたがって違っている。すなわち「固定価格契約 (fixed-price contract)」方式（一後述）のもとでは、国防省による送り状、証票のチェックにもとづいて支払われ、「原価償還契約 (cost reimbursement contract)」方式（一後述）のもとでは、国防省の監査にもとづき、月々支払われる。いずれも、「軍事調達規則 (Armed Services Procurement Regulation)」を中心とする規則にのっとり計算された会計資料とその監査にもとづいて支払われるのには変りはない。一般に、普通の「工程払い」は、1968年3月1日以前の契約については、発生した総原価の70パーセント以上、1968年3月1日以後の契約については80パーセント以上をこえて支払いがなされてはならないとされている。（小企業との契約については、1968年以前は75パーセント、それ以

後は85パーセントの限度がつけられている¹⁴⁾。しかし、この割合をこえても「工程払い」はできる。これは、「特別工程払 (unusual progress payment)」と呼ばれ、国防省の特別の承認が必要とされる。この「特別工程払い」は、国防省と軍需契約会社との関係において、今日、「レギュラーな部分となっている¹⁵⁾」。そして、これを規定している規則は、「特別工程払い」が「普通、同一の契約者との将来の契約にまでわたっている (usually cover future contracts with the same contractor)」という興味ある特徴を示している¹⁶⁾。換言すれば、この条項は、「工程払い」の及ぶ範囲が将来発生した契約原価まで含められることとなり、「工程払い」がすでに発生した原価総額の80パーセントをこえても支払われることが出来ることを意味するものである。しかも、この「工程払い」には、一切の利子負担も課されない。それは、「顧客の資金にまったく依存して契約者が活動することを可能とする無利子のローン (interest-free loans) に等しいものである¹⁷⁾。」この「工程払い」は、1964年には総額33億ドル、1970年には総額100億ドルが支払われ、6年間で3倍といういじりしい上昇ぶりを示している¹⁸⁾。

政府金融は、また「前払い」の形でも軍需契約会社に支払われる。これは、契約が成立した時点で、費用の発生、役務の遂行に先だって支払われるものであり、その支払いは、国防省の財務分析にもとづいてなされる。こうした「前払い」は、一般に「民間経営のいくつかの局面が原因となって生じた会社の金融上の困難を援助するために支払われるものであると知られている¹⁹⁾。」もちろん、この「前払い」についても、利子負担は必要とされない。

以上にみた「工程払い」と「前払い」の政府金融は、軍需契約会社が他の源泉から調達しなければならない資金の必要額を減少させている。軍需契約会社は、利子負担のともなう民間金融よりも政府金融にますます依存することとなる。なるほど、「軍事調達規則」は、軍需契約会社の経営が政府金融によらず民間金融によって運営されることを推奨している。それは民間からの借入金返済についての保証を国防省がおこなう事例にもみられる。しかし、「軍事調達規則」は、利子は軍需契約価格に引当できない原価として規定していることから明らかなよ

うに、軍需契約会社は、契約原価に算入されない利子のつく民間金融よりも政府金融に依存することを追求するものとなっている²⁰⁾。なおつけくわえて言うならば、「軍事調達規則」にむいては、政府金融の供給は「迅速であること²¹⁾」を旨としている。

以上、われわれは、軍需契約において、国防省と産業会社の関係を人的結合、政府資産の利用、政府金融の利用の実態についてみてきた。ここでは、国防省と産業会社が、人的結合、政府資産の利用、政府金融の利用を媒介にして、両者が融合、癒着し、一つの結合体を形成するまでになっていると言える。この関係のもとでは、政府は、大半の資産を供給し、また確実に迅速な政府資金供給し、あらゆる危険を負担しているのに対して、他方、産業会社は、自らの手を汚すことなく、最少の投資をもって経営をおこない、危険をともしない確実な利潤を獲得することになっている。ここでみられる事実は、政府と産業会社との結合体が独占の利害の擁護という一点にむいて運営され、政府機構が独占に従属しているということである。(この結合体の内部では、独占どおしの競争と対立のもとに様々な矛盾と軋轢が生み出されているが。)このような、政府と産業会社との関係は、アレン (Tames S. Allen) が原子力委員会 (Atomic Energy Commission) と産業会社との関係について指摘したことがそのままあてはまる。すなわち、ここでは、契約の「当事者相互間の多かれ少なかれ対等な立場というものは、ほとんどみられない。さらに、両当事者は、協力関係のもう一つの特徴であるべき自主的な立場から、契約に入るのでもない。」ここでみられることは、「私的企業体制への国家の最も徹底した従属」である。この意味で、政府は、独占の利害を守るための単なる「中央管轄機関ないし清算機関にすぎない²²⁾」のである。

さらに、軍需契約は国防省と第1次の首位の契約会社との間でのみおこなわれるのではない。第1次契約者のもとでは、幾層にも連らなった下請契約者の群が存在する。この場合の首位契約者と下請契約者との関係においても、両者が対等の立場で契約を結ぶものではない。下請契約者は、首位契約者の子会社か、コングロマリット企業の一事業部門であったり、また、首位契約者の属する企業グループの一つであったりするであろう。ここでは下請契約者の独立性はみられず、

独占の利害に従属した支配関係が存在する。

さて、契約の原理的な理解では、まず、契約当事者間の対立関係、契約当事者の独立性が想定された。しかし、契約について想定されるこの契約当事者間の対立関係と契約当事者の独立性は、今日の政府契約にみる政府と産業会社との結合関係のもとでは、もはや実質的な意味をもたず、単なる制度的形式、虚構と言うに等しいものとなっている²³⁾。契約の手続き過程（制度的過程）と、そして独占の支配という客観的、現実的な経済過程とは同じものではない。それでは、虚構としての性格をもつ契約の制度的形式と独占の支配という客観的、現実的な経済過程とは、いかなる関係にあるであろうか。この問題は、会計の制度的現象と経済過程のもとで生起する経済現象との関係を明らかにする問題でもあるように思われる。

軍事生産においてみられる政府機関と企業組織との結合、そしてこの結合体に対する独占の支配とその支配にもとづく利潤の獲得、これは、いわば、国家独占資本主義のもとで、法則的に生起することがらである。軍事生産における独占の支配と利潤の獲得、これに関連する諸々の経済現象は、客観的現実的法則的現象である。他方、この経済法則に規定されて成立する客観的経済現象に対して、奉仕的な作用をはたす社会諸現象を成立する。この社会諸現象のひとつが、ここで問題とするところの契約の制度的現象であり、契約に関連する会計現象である。

「経済現象が客観的、現実的、法則的現象であるのにたいして、これに制度的奉仕を為すところの会計現象は、形式的、手段的現象である。両現象は、一方の実質、他方の形式という、このように異なる性質によって、一体となって、実質としての経済現象を成立せしめているのである²⁴⁾。」すなわち、経済現象は経済法則のもとに生起するが、しかし、この現象としての生起は、いわば、潜在的、実質的な生起とも言うべきもので、現象としての成立の実現化は、会計の制度的形式による支持と奉仕をもってはじめて可能となる。「経済現象が、会計による制度的奉仕を受けることなしには成立しえないのは、経済現象それ自体の性質によるのである。あるいは、それは、経済現象を存立せしめている経済法則の性質によるのである。経済法則そのもの、または、経済現象そのものの性質

のなかに、制度的奉仕の機能に依拠せざるをえない特徴があるものと判断せられざるをえない²⁵⁾。」軍事生産における独占の支配と利潤の獲得に関連する経済現象は、契約の制度的形式、契約会計の制度的形式による合理化をもって、はじめて、現象としての成立が実現する。国家独占資本主義は、その運動の進行に対して、かかる契約の制度的形式、契約会計の制度的形式の支えを必要としているのである。軍需契約の制度的形式における、契約当事者の間の対立関係とその独立性の仮定は、経済過程の現実とはことなった単なる虚構としての意味しかもちえないが、しかし、まさに、この虚構としての制度的形式は、虚構であることをもって、独占の支配と利潤の獲得を実現にまで導びき、これを正式なものとするのである。経済現象の合理化という契約の制度的形式、契約会計の制度的形式の役割と機能は、今日、これまでにない積極的な性質をもつようになってきている。しかも、それは、また、深刻な矛盾の拡大を促進しているのである。ここに、虚構としての契約の制度的形式のもつ意味がある。われわれは、この問題の検討をさらに深めるために、軍需契約の制度的形式そのものの内容に立ちいって検討をすすめてみよう。

3. 政府契約制度の変化

第2次世界大戦後の政府契約の発展のなかで、契約の形式も大きくその内容を変えることとなった。すなわち、伝統的な契約方式であった「公開競争入札 (open competitive bidding)」方式はすてられ、「交渉契約 (negotiated contact)」方式が政府契約の大半を占めるにいたった。「公開競争入札」は、政府の購入要件の明示にしたがって、それぞれの入札者が競って入札を行ない、このうち政府にとって最も便宜のあるものを選ぶというものである。この契約方式は、契約当事者の間の対立関係とその独立性を想定する契約の論理に最も適合したものと言えよう。「交渉契約」とは、政府の必要とするものを特定の契約者と交渉によって獲得するものである。この方式には、推定原価の分析やデーター、その他、契約価格をうらづける「合理的」な会計的証拠の提示が要請され、また契約遂行状況に対する政府の監査が必要とされる。ブルース、スミス

(Burce L. R. Smith)は、「公開競争入札」方式から「交渉契約」方式への転換の理由を、契約の対象の変化、すなわち、「日常的な財と用役の獲得から複雑な財と用役の獲得へ転換したこと²⁶⁾」に求めている。以下、ブルース、スミスの指摘するところをみていこう。すなわち、「19世紀と第2次世界大戦までの20世紀においては、契約は前もって詳細な明細書の対象となりうるような、よく性格のわかった財と用役に対してなされる傾向が典型的であった。公開競争入札 (open competitive bidding) がここでは一般に普及しており、政府は入札に対して宣伝された要請に応じて最も低い入札者に契約を与えていた。政府は、他の購入者と同じように、市場で実際にある商品を購入する傾向にあった。さらに政府の契約に関する支出の規模は、政府部局が自ら雇用する職員の給料とその直接的な活動に対して支払われた額とくらべて少ないものであった。」ところが「第2次世界大戦中とそれ以後、ドラマチックな変化がはじまった。私的機関との契約のための支出額は、するどく上昇したのである。新設の政府部局と既設の政府部局内部での新しいプログラムは、直接的な政府活動に対するよりもむしろ契約の活動にそれらの資金の大部分を費すものとなったのである。」政府契約の拡大とともに、契約の方式の変化も生じた。すなわち、「契約は、もはや初期のより簡素な時代におけるような競争入札によって圧倒的になされるものではなく、今や、政府部局と契約者との間の交渉による契約が増加するものとなった。1974年の軍事調達規則 (Armed Services Procurement Act) ——そして民間部局に適用される他の規則につけくわえて、1949年の連邦財産ならびに行政業務法 (Federal Property and Administrative Services Act) ——は、様々なクラスの契約活動に対する伝統的な公開宣伝入札 (open advertisement for bids) の実務について、例外をゆるした。そして、政府部局は、交渉契約 (negotiated contracts) を例外というよりもむしろ通則とするように、その権限をすばやく用いることとなったのである。例えば、国防省は、1968年の財政年度において、ドルで測定したその軍需契約額の89パーセントを交渉契約でおこない、そして、あとのわずか11パーセントを競争入札によって契約している。この数字は、日常的な財と用役の獲得から複雑な財と用役の獲得へ転換したことの大ざっぱな評価を示すも

のである。もはや政府は、単に、商品棚から出来あいのありふれたものを購入するのではなく、多くの場合、前もってあらかじめ明確に指定することのできない何ものかを購入するようになってきているのである²⁷⁾。」すなわち、兵器システムの開発にみるように、その技術上の、あるいは需要上の不確実性のため、兵器の原価と価格はあらかじめ詳細に決定できなく、このような契約対象の変化により、契約方式は「公開競争入札」から「交渉契約」に転換したと言うのである。

確かに政府契約の対象は変化した。しかし、政府契約の対象の変化が即、契約方式を「公開競争入札」から「交渉契約」へ変化させた単純に言えるものではない。この場合、契約方式の転換を生み出した主導的契機は、政府と独占の緊密でかつ継続的な関係の成立、独占による政府機関の支配に求められるものである。独占による政府機関を利用しての利潤の取得という、国家独占資本主義のもとで法則的に生起する過程が「交渉契約」という契約の制度的形式を必要としたのである。

今日の政府契約は、少数の独占的大企業に集中し、政府事業の遂行において、政府機関と独占的大企業の経営組織とは、深い結合関係を示している。例えば、1967年の軍需契約についてみれば、100の主要な会社は、軍需契約高のうち 65パーセントを占めている²⁸⁾。とくに、技術上、需要上の不確定要素の強い政府契約は、上位の会社に集中している。例えば、1964年の国防省の研究、開発契約は、その支出額のうち、上位10社が53パーセント、上位3社が23パーセントを占めており、1963年の航空宇宙局（NASA）の研究・開発契約は、その支出額のうち、上位10社が61パーセント、上位3社が37パーセントを占めている。この研究、開発契約は、引きつづいて、生産契約を導びき出すものである。この点からも、技術的に高度で、複雑かつ高額な契約は、その大半が少数の独占的大企業に集中していると言える。これに対して、比較的標準的な要素の強い政府契約は、政府との直接の契約ではなく、首位契約者と契約を結ぶ下請契約者の契約に集中していると言えるであろう。

このような特定の独占的大企業と政府機関の緊密でかつ継続的な関係のもとで、「交渉契約」が政府契約の支配的な形態となったのである。そこでは、もは

や対等な形での「交渉」は、その文字どおりの意味をもたなく、独占による政府機関の支配と独占的高利潤の獲得を合理化する一つの制度的形式となった。「交渉契約」の制度的手続き過程は、独占の支配と利潤の獲得の経済過程を隠蔽的に合理化し、この過程の進行を実現にまで導びく手段となる。われわれは、さらに、この「交渉契約」の制度的形式について、深く検討してみることにしよう。

4. 「交渉契約」の種類と実態

政府契約の大半を占める「交渉契約」方式には、さらにいくつかの種類がある。それは大きくわけて、「固定価格契約」方式と「原価償還契約」方式の2つに分類されている。以下それぞれの契約方式の内容についてみていこう。

「固定価格契約」方式には、次のものがある³¹⁾。

「不動固定価格契約 (Firm Fixed-Price Contract)」

この契約方式は、契約において定められた価格の変更は、契約遂行中、一切なされず、契約遂行の責任は全て、契約遂行者の側に負わされる、とされるものである。この契約方式は、「交渉契約」よりも、むしろ「公開競争入札」に適している。

「エスカレーションつき固価格方式 (Fixed-Price Contract with Escalation)」

この契約方式は、契約にあたって特に定められた偶発事故が生じた場合にのみ、契約価格の修正が認められる。というものである。その偶発事故とは、原材料の価格変化、賃金率の変化が主たるものとされている。この契約方式も「交渉契約」より「公開競争入札」に適している。

「固定価格奨励契約 (Fixed Price Incentive Contract)」

この契約方式には、「不動目標 (Firm Target)」方式と「連続目標 (Successive Target)」方式との2種類がある。前者の「不動目標」方式とは、まず最初に、目標原価 (target cost)、目標利益 (target profit)、価格の許容最高限度 (price ceiling)、最終的な利益と価格の決定方式、これらの項目について交渉がなされる (ただし、利益の許容最高限度と最低限度は交渉されない)。そして契約の完了の時点で、最終的原価が交渉され、その時に、あらかじめ交渉によって

定められていた方式にしたがって価格が決められる。価格の決定の方式とは、価格許容最高限度額の範囲内で、当初に推定された原価と最終的に交渉された原価との差額について、政府と契約者がいかに責任を分かつか規定するものである。すなわち、最終的原価が目標原価より小さければ、契約者の最終的利益はその分だけ目標利益よりも多くなり、また逆に、最終的原価が目標原価をこえるものであるならば、契約者の最終的利益はその分だけ目標利益よりも少なくなるか、あるいは欠損を計上することとなる。後者の「連続目標」方式は、まず、当初目標原価 (initial target cost)、当初目標利益 (initial target profit)、価格許容最高限度、不動目標利益 (firm target profit) を確定する方法、その方法が適用される特定の生産時点 (production point)、これらの項目についてそれぞれ交渉がなされる。生産時点は、契約の終了前の特定の時点に定められる。この生産時点に到達した時、不動目標原価 (firm target cost) が交渉され、そして、不動目標利益 (firm target profit) がすでに交渉によって定められていた方法にもとづいて自動的に決定されることとなる。また、この時点で不動固定価格 (firm fixed-price) が交渉される。すなわち、最終的な原価と価格を決定する方法は、不動目標利益と不動目標原価を用いて交渉されるのである。この点がすでにのべた「不動目標」方式と違う点である。「不動目標」方式にあっては、契約の終結の時点で最終的原価が決められるのに対して、「連続目標」方式にあっては、契約遂行の途中のある時点で、不動目標原価という形で原価が決められるのである。「不動目標」方式であれ、「連続目標」方式であれ、「固定価格奨励契約」のもとでは、契約価格は、最終的に交渉された原価が明らかに目標原価を大きく違っている場合には、許容最高限度の範囲内で修正されるものとなる。この「固定価格奨励契約」方式の採用は、原価と価格の会計情報が信頼できること、そのため契約者側の会計システムが十分なものであることを必要条件としている。

以上の「固定価格契約」のほかに、大量生産タイプの契約に用いられる契約方式で、「契約履行期間における定期的時点もしくは特定の時点で、見込み価格を修正する条項がついた固定価格契約 (Fixed-Price Contract, with Prospective Price Redetermination at a Stated Time or Time During Performance)」方

式、さらに、100,000 ドル 以下の推定原価で契約される研究、開発事業に用いられている「契約完了後、遡及力をもつ価格修正の条項のついた 固定価格契約 (Fixed-Price Contract with Retroactive Price Redetermination After Completion)」方式がある。

次に「原価償還契約」方式の種類についてみていくと、次のごとくになる³²⁾。

「原価契約 (Cost Contract)」

この契約方式は、契約者に対して、いっさいの手数料が支払われないものである。それは、主に、大学などの非営利機関との研究・開発契約に用いられる。

「原価分担契約 (Cost-Sharing Contract)」

この契約方式は、研究・開発契約に用いられ、契約者に対しては、引当可能な原価の合意された部分のみが償還される。すなわち、契約者に、手数料ばかりでなく、契約履行に必要な原価の一部分しか支払われない、というものである。しかし、契約履行によって得られた知識・技術は、軍事目的以外にも利用できるとされる。

「原価プラス奨励手数料契約 (Cost-Plus-Incentive-Fee Contract)」

この契約方式は、まず最初に、目標原価、目標手数料、手数料の最大限度と最小限度、手数料の修正の方法、これらの項目がそれぞれ交渉される。最終的な手数料は、契約の完了後、当初に交渉された修正方法にしたがって決定される。もし、引当可能総原価が目標原価より小さければ、最終的な手数料は目標手数量よりも多くなり、逆に、引当可能総原価が目標原価よりも大きければ、最終的な手数料は目標手数料より少ないものとなる。

「原価プラス賞与手数料契約 (Cost-Plus-Award-Fee Contract)」

この契約方式は、特別の手数料条項のついた原価償還契約方式である。この場合、手数料は2つの部分からなる。それは、(1)契約履行とともに変化することのない固定額、(2)この固定額につけ加えられる賞与額である。(2)は品質 (quality)、適時性 (timeliness)、独創力 (ingenuity)、原価効率 (cost effectiveness) に対するモチベーションをつくり出そうとの意図のもとにもうけられたものである。そして、手数料の固定額部分は、推定原価の3パーセント以内であること、

賞与額を含んだ手数料総額は推定原価の10パーセント以内であることが要請されている。(ただし、実験、開発、研究事業契約の場合は15パーセントとなっている)。手数料の賞与額の決定は、政府による定期的な監査にもとづいてなされる。この契約方式は、以前から航空宇宙局(NASA)の契約に広く用いられ、1969年に「軍事調達規則」に明文化され、今日、海軍によっても用いられている。しかし、この契約方式は、その手続きの複雑なこと、広い範囲にわたって政府の監査を受けなければならないこと、手数料の賞与額をめぐるのわずらわしい討議を必要とすること、これらが原因となって、あまり普及しておらず、その採用はかぎられていると言われている。

原価プラス固定手数料契約 (Cost-Plus-A-Fixed-Fee Contract)

この契約方式は、実際に費消した原価を規定の範囲内で償還するというものである。手数料は、あらかじめ定められた一定額が支払われるのみであって、特別の交渉事項がないかぎり不変のままで固定される。この意味でいかなる奨励条項もないものである。

以上の「原価償還契約」方式の他に、特定の固定時間率(specified fixed hourly rates)にて費やされた直接労働時間と資材とに対する支払を規定する「時間、原材料契約 (Time-And-Material Contract)」方式、またこの契約方式の変種とも言われる「労働一時間契約 (Labor-Hour Contract)」方式、さらに、特別の奨励事項(例えば、ミサイルの攻撃範囲、飛行機・船舶のスピード、エンジンの強度、熟料の経済性等々に関する)のついた「遂行奨励事項付契約 (Contract with Performance Incentive)」方式がある。

以上にみたように、「交渉契約」方式には実に多種多様なものがある。このうち、どの方式を採用するかは、国防省の必要軍需品目についての「価格分析」, 「原価推定」, 「必要性の緊度」, 「契約者の技術的能力と財務的な責任」, 「契約者の会計システムの十分性」, 「ほかにおこなわれている契約」, 「事業の性質」, 等々のいくつかの要素についてのテストをもとに、契約会社との交渉によって決められる、とされている³³⁾。一般に、「固定価格契約」方式は、契約価格の上限が固定され、契約者の契約履行はこの価格上限の範囲で遂行されなければ

ならず、契約履行上の責任と危険は契約者の側におかれると言われている。例えば、政府資産の利用に関する規定には、「契約者は、合理的な陳腐化による以外は、政府資産のいかなる損失も、または政府資産に対するダメージについても危険を負い、それに責任がある³⁴⁾」とされる。これに対して、「原価償還契約」方式の場合は、合理的と判断される原価はすべて償還されることになっており、政府が契約履行に関する責任と危険を負わなければならない、とされる。例えば、政府資産の利用に関する規定には、「契約者は、契約者側の社員の意図的な誤操作、あるいは誠実性の欠如に、破壊、ダメージもしくは損失が帰されるものでないかぎり、政府資産に対する損失、破壊、ダメージについては責任を負わない³⁵⁾」とされている。また「固定価格契約」方式は、政府の監査による介入は少なく、「原価償還契約」方式は、不断の政府の監査がなされるものとされている。両者の契約方式のうち、「固定価格契約」方式は、契約者に原価効率向上のインセンティブをもたらし、契約者に高い利潤の機会を生み出す点で、よりすぐれた契約方式であるとされている。しかし、今日の契約対象の技術上、需要上の不確実性、原価推定の合理的基礎の欠如などを理由として、「固定価格契約」方式よりも、「原価償還契約」方式が多く採用されている。いま第2次世界大戦後の契約方式の採用の実態についてみると、次のごとくである。

まず、1951年から1961年までの期間をみると、「固定価格契約」のうち「不動産固定価格契約」方式は、国防省の総契約高において58パーセントから47パーセントへと下落し、逆に「原価償還契約」のうち「原価プラス固定手数料契約」方式は、13パーセントから39パーセントへと上昇した³⁶⁾。この期間は、着実に「原価償還契約」方式が増大したことを示している。しかし、1960年代になって、マクナマラ(Robert S. MacNamara)が国防長官に就任し、そして1962年の会計年度からはじめられた「原価節減計画(Cost Reduction Program)」のもとで、「原価プラス固定手数料契約」方式は原価の無駄を引きおこすものとして排撃され³⁷⁾、かわって「不動産固定価格契約」方式や各種のインセンティブタイプの契約方式の奨励がなされた。すなわち、ここで意図されたものは、軍需契約において、「商業的市場の環境(the environment of the commercial marketplace)

をつくり出すか、もしくはシュミュレートするか³⁸⁾」によって、契約会社の競争を組織化することである。そして、「最大限の競争の目的が達成されることができない場合は、契約の採用において、競争的商業市場をシュミュレートした状況が求められる。それは、(1)契約者の側に可能なかぎりの多くの危険を負わせ、(2)ありうる最大の利益を提供することによって、その代償とする³⁹⁾」こととした。この政策的意図のもとで、「原価プラス固定手数料契約」方式は幾分の減少をもたらしたが、しかし、「不動固定価格契約」方式は期待されたほどのびておらず、全体として上昇したのは、「固定価格奨励契約」方式や各種のインセンティブタイプの「原価償還契約」方式であった⁴⁰⁾。したがって、現在、「軍需契約の大部分は、いまだに原価償還基準にもとづいている⁴¹⁾」と言える。また、マクナマラ国防長官退任後の1970年代になって、政策設定のレベルにおいても、「原価償還契約」方式の復権が主張されだしてきている。すなわち、1970年代は、「1960年代に排除されていた1950年代の政策に非常に似ている兵器調達の新しい」概念が設定され⁴²⁾」るようになっており、軍需契約は、「原価償還方式の用具をもってケースバイケースで決定されるべきこと⁴³⁾」とする強い意見もあらわれてきている。かくして、「この環境のもとで、原価プラス固定手数料契約は犬小屋から出てきて、不動固定価格契約は名誉を与えられた賓客と言うより群衆のなかの一人と言うに似つかわしいものとなった⁴⁴⁾」のである。

以上にみたように、今日の政府契約方式において支配的形態となっている「交渉契約」のうち、その中心となっているものは、「原価償還契約」方式であり、各種のインセンティブタイプの契約方式である。この「交渉契約」——原価償還契約」またはインセンティブタイプの契約の制度的形式こそ、政府と独占の結合、独占による政府機関の支配にもとづく利潤の取得の過程を主導的な契約として生み出され、この過程を合理化するにすぐれた形式であると言える。「交渉契約」においては、「固定価格契約」方式と言えども、固定価格が交渉にもとづいて決定される以上、そこに独占の利害が貫徹するものとなる。しかし、「原価償還契約」方式の方が、より原価算定における弾力性があり、独占の利害との関係では、よりすぐれた制度的形式であると言える。また、各種のインセンティブタイ

プの契約方式も、生産工程の「合理化」をおしすすめるうですぐれたものであり、この制度的形式も独占の利害と対立しない。「交渉契約」——「原価償還契約」またはインセンティブタイプの契約の制度形式の成立を、単に政府契約の対象が不確定要素の多いものに変化したことのみに求める理解は、皮相的な理解であると言わなければならない。

「原価償還契約」方式のもとでは、会計的「合理性」をもつ、いわば制度的に支持された原価は全て償還される。この方式のもとでは、「工程払い」の政府金融の供与も、会計的、制度的「合理性」をもって計算された原価に対してなされる。ここでは、原価推定を大幅に上回る「原価超過」も、それが、会計的、制度的「合理性」をもつかぎり全て償還されることとなる。今日の政府契約において、当初の見積原価を大幅に上回る「原価超過」は、異常のことがらではなく、普通のこととなっている。

例えば、ダンホフ (Clarence H. Danhof) は、1950年代の軍需契約額は、全体として、当初の契約見積を300ないし700パーセントも上回る原価を計上していたと指摘している。また、メルマン (Seymour Melman) も、1960年代のマクナマラ国防長官の「原価節減計画」のもとでも、「原価超過」の傾向は変わらなかったとしている。すなわち、

「ロバート、マクナマラの時代とそれ以前と以後のペンタゴンの記録は、明確な原価超過の事実を示している。マクナマラ以前では、主要兵器システムの平均価格は、その当初の原価見積の 3.2倍であった。マクナマラの時代では、有名な F-111 飛行機は1機あたり390万ドルの当初の原価見積とくらべて、1969年の12月には1,270万ドルの原価、すなわち、当初の原価見積の3.25倍を費やした。……『原価効率』計画のよく宣伝された体制のもとでのこのような結果は、その時代の特徴でもある。……中略……『原価効率』の規則のもとでの原価超過のパターンは、国家経営体 (state management) の異常の行動様式ではなく、ノーマルなパターンとなっている⁴⁶⁾」

ロバート・マクナマラの時代の政府契約の政策は、「原価削減」を生み出したものでもなかった。また、政府契約において、「商業的市場の環境をつくり出す

か、もしくはシュミュレートする」ことによって、独占的大企業とおしの競争を組織化するものでもなかった。その目的は、インセンティブタイプの契約方式を導入することによって、政府機関が独占と一体となって、職場の末端にいたるまで労働者の競争を組織化し、「合理化」を計るという、「経営第一主義 (managerial primacy)⁴⁷⁾」の体制を制度的に形成し、促進するものであった⁴⁸⁾。この体制のもとで、最も新しい経営、会計の組織と技法が開発されていったのである⁴⁹⁾。

以上にみたように、第2次世界大戦後の政府契約は、「公開競争入札」——「不動固定価格契約」方式から「交渉契約」——「原価償還契約」またはインセンティブタイプの契約方式へと転換することとなった。この「交渉契約」——「原価償還契約」またはインセンティブタイプの契約方式は、非常に緻密な会計制度に装われている。しかし、この会計的な緻密性と「合理性」も契約の制度形式を前提として成立しているものであり、その虚構的な性格はまぬがれない。すなわち、政府契約の会計制度は、客観的な軍需価格と原価、利潤を明らかにするものではなく、これを隠蔽し、そのことをもって、独占による政府支配、軍需独占価格の設定を合理化し、それを実現にまで導びく制度的手段として機能する。第2次世界大戦後の政府契約の特徴は、緻密な会計的「合理性」をそなえた制度的形式によって、きわめて組織的な形での独占による軍需利潤の獲得を合理化していること、この点に求めることができる。われわれはさらに、政府契約会計そのものの検討に入らなければならない。

5. 政府契約と会計単位

アメリカ合衆国における軍事生産の組織形態は、国防省を頂点として、そのもとで国防省と契約を結ぶ大会社（首位契約者）と、さらにその大会社と契約を結ぶ会社（下請契約者）とが広く分布している巨大なピラミッド的構造をもつ。首位契約者は、軍需契約を単独で遂行することはない。すなわち、「単一の企業が巨大な軍事プログラムのすべての主要局面を遂行することはできなく、したがって、全体の統括者 (system management) が下請経営 (submanagements) を選

び、それらの各々が仕事の主要局面に対して責任をもつこととなる。いわゆる首位契約者は、それ自身の工場内で、仕事のすべてを遂行する必要はない。最終的製品価値の約 50 パーセントは、様々な下請経営によって遂行されている⁵⁰⁾」のである。いま、この軍事生産におけるピラミッド的組織形態の大ざっぱな評価をメルマンの指摘するところによってみれば次のごとくになる。

「ペンタゴンによってコントロールされている産業ネットワークに含まれる企業数の正確な集計はない。これは何千という首位契約者がその仕事を下請契約者にまわすからである。個々の例では、4 層とそれ以上の下請契約者を追跡することはできる。もし、15,000 から 20,000 の企業が首位契約者に含まれるとするならば、その場合、国防省に従事している産業部門や他の部門の企業数の総計は少なくとも 3 倍まで、その倍数がある。例えば、大陸間ミサイル (Nike-X) のある説明では、約 50 兆ドルの原価が計上されていた (5.6 年以内に製造されるとして)。ここでは、55,000 の会社がこのシステムそのもののために、ハードウェアを製造し、役務を提供していたと推定される。このプロジェクトについては、システムの全般的統括者は、Bell Telephone Laboratories であり、製造についての首位契約者は、Western Electric Company であった。しかしながら、この仕事の遂行にあたって、Western Electric は、新しい発注の 60 パーセント以上を同盟関係にあるおよそ 3,000 の会社にまわしたのである⁵¹⁾」

すなわち、軍需契約において、首位契約者は、その契約の少なくとも 50 パーセント以上を下請契約者にまわし、また、その下請契約者は、さらにその下請契約者に、首位契約者との契約の一定部分をまわしている。その下請契約者の連らなりは、少なくとも 4 層以上は追跡できるというのである。首位契約者が選択する下請契約者は、首位契約者の子会社か、あるいはその一事業部門としての性格をもつ会社であろうし、また、首位契約者の属する企業グループの一つであったりするであろう。「軍事調達規則」は、首位契約者の下請契約者との関係について規定し、「これらの規則の目的は下請契約の仕事を首位契約者が十分に管理することを保証することである。連邦トップマネージャーは、個々の下請契約者の配置を

検討し、決定する権利を保持している⁵²⁾」と言われる。しかし、今日の企業が特定の企業グループに属し、そこに支配と被支配の関係が存在するとき、「軍事調達規則」の「下請契約者の配置を検討し、決定する権利」を国防省が保持するという規定も、その意味どおり、国防省の権利を規定したものではない。すなわち、現実では、軍需契約は特定の企業グループによって、支配・被支配の関係のもとで共同で遂行されており、ここでは下請契約者の選択は、特定の企業グループの全体的な利害に規定されてなされる。「軍事調達規則」は、支配会社の下請管理を保証し、独占の利害に規制された形で、軍事生産が遂行されるのを制度的に追認するにすぎない。

さて、軍需契約においては、契約会社の独立性が想定される。契約単位としての独立性は、また会計単位としての独立性を意味する。したがって、軍需契約の制度的過程は、広大な契約単位＝会社単位群の間での契約取引の手続きをもって遂行される。この契約単位＝会計単位は、法的に独立性をもつ法人としての株式会社であったり、あるいは、幾つもの株式会社の連結した一つのまとまりのある企業集団であったり、あるいは、また、株式会社の法的に形態にとられない機能的に分化された企業の一事業部門であったりするであろう。しかし、ここで想定される契約単位＝会計単位の独立性は、現実の企業の支配関係のもとでは、単なる制度的形式、虚構としての性格しかもちえない。軍需契約の制度的過程は、客観的、現実的な経済過程と同じではない。むしろ、それは、客観的、現実的な経済過程とは離れてつくり出された擬制であることによって、逆に、客観的、現実的な経済過程の進行を促進する役割をもつのである。すなわち、契約単位＝会計単位の独立性と、この独立性を基礎として成立する契約の取引過程は、それが制度的形式、虚構であることをもって、独占による軍需利潤の獲得を制度的に合理化し、促進するものとなっている。具体的にみれば、契約単位（会計単位）間の取引を活用して作為的につくり出される莫大な原価の水増しによる軍需独占価格の合理化の事実がそれである。

政府契約において、下請契約者の契約価格は、普通、首位契約者の原価費目のうち、材料費項目に含められている。この材料費には、下請契約者の契約価格が

表一 6 Deneral Motor Corp, Allison 部門
軍用エンジン勘定 1952—1956

		単位：100万ドル
売 上		1,340
費 用		
材 料 費（下請契約分を含む）	757	（62%）
直接労務費	25	
材料費・直接労務費の小計	782	
技術費・研究開発費	212	
管 理 費	16	
経 費	80	
専用工具費	37	
試作費・工程準備費	35	
減価償却費	6	
超勤手当，夜勤手当，直接・間接労務に対する割増給	7	
そ の 他	40	
間接費小計	435	（35%）
費 用 合 計	1,217	（100%）
税引前利益	123	
対売上高比率	9.7%	
税引後利益	51	
対売上高比率	3.83%	

Victor Perlo. *Militarism & Industry*. New York. 1963. P. 189. (清水嘉治・太田
譲訳『軍国主義と産業』新評論，264頁)

一括して計上されているため，そのうち，どれほどが下請契約者の算定した原価であるか，また利益であるかまったく不明である．これは，首位契約者の貸借対照表にも，また損益計算書にも決して表われないものである．首位契約者の契約額のうち，およそ50パーセントが下請契約者の契約にまわされるとすれば，首位契約者の材料費は，下請契約者の原価と利益を含んで，原価総額のうちその半分以上をしめることとなる．いま，General Mortor が議会に提出した「アリソン事業部軍用エンジン勘定」（1952～1956）を表一6でみれば，そこでは，下請契約分を含む材料費（75,700万ドル）は，原価総額（121,700万ドル）のうち62パーセントを占めている．このように材料費の原価費目の占める割合は大きい．この傾向は，今日の首位契約者の契約にも一般的みられる傾向である．軍需契約原

価計算において、材料費、とくに下請契約者の契約価格の算定の問題は、これまで多くの論議的となったものである。「軍事調達規則」は、その論議を反映して、その規定（セクション15、第2部、15—205—22、(e)）において、下請契約者が子会社、自部門の事業であった場合のその契約価格の取扱いについて次のごとく述べている。

すなわち、「通常の管理下にある契約者の事業部門、子会社、もしくは支社との間で売却され、譲渡されるすべての原材料、供給物、用役に対する引当は、発生した原価にもとづかなければならない⁵³⁾。」ただし、この規定には、みずぐすことのできない次のような例外規定がもうけられている。「契約者の商業的事業に対して、あるいは、通常の管理下にある契約者の事業部門、子会社、もしくは支社に対して、原材料、供給物、用役の内部組織振替を原価にもとづかず他の基準にて価格決定をすることが、組織振替の確定した実務であるとき、この場合において、引当ては価格にもとづることができる⁵⁴⁾。」引当てが利益をも含めた販売価格にもとづいてなされる場合とは、(1)価格が「一般大衆に対して、相当の数量において、売却商事項目の確定したカタログもしくは市価 (established catalog or market price of commercial itmes sold in substantial quantities to the general public) にもとづく」場合、(2)価格が「十分な価格競争の結果である」場合、この2つである。すなわち、この規定では、契約会社の材料費計算において、自己の事業部門、子会社からの購入、移転品目については、発生原価にもとづいて算定されとしながら、他方では、内部振替価格決定の実務が確立しているところでは、市価が明確に指定でき、価格競争の結果成立したものであるならば、発生原価ではなく、利益を折り込んだ販売価格にもとづいて算定されとしている。したがって事業部制を採用し、堅固な内部振替価格の実務が確立している独占的大企業においては、下請事業部門の契約価格は、発生原価でなく利益を折り込んだ販売価格にて計算されることとなる。事業部門の振替価格は、契約原価費目において一括して材料費として計上され、その実態は容易につかむことはできない。この点をパーロー (Victor Perlo) は、次のように、具体的事例を用いて述べている。

「General Electric 社は、また、自社内の民需事業部からモーター事業部が購入する材料について重要なヒントをあたえてくれる。General Electric 社の軍用モーターの価格には『商業用標準部品』の原価がはいっているわけで、自社内の製造事業部がつけた『利益込み販売価格』がその原価となっているのである。この販売価格がいくらで、利益はいくらかについて何も示されていない。説明がないのは偶然ではない。それはこの品目が高価格で高利潤なのを暗示している⁵⁶⁾。」

材料費計算における、下請契約価格の取扱について規定した「軍事調達規則」も、結局は、利益込み販売価格で、事業部、子会社からの内部振替を決定することを認めたものであった。内部振替会計の実務が確立している独占の大企業においては、軍需価格決定について、事業部、子会社からの内部振替は、発生原価でなく、利益込み販売価格にもとづいてなされるが普通であろう。しかも、この内部振替価格のうち、原価項目そのものの決定については、きわめて広範な恣意が介入し、普通、大きく水増しされる。それは、計上された材料費目からは、決して内容が明らかにされることのないものである。「軍事調達規則」も、事業部、子会社からの下請契約価格に、その確定について大きな困難がともなうことを認めて、次のように指摘している。

「いかなる契約に関しても、一定項目の原価の合理性と引当可能性は、とくに、効果的な競争抑制 (competitive restraints) を受けない企業もしくは独立の部門に関しては、その決定が困難である⁵⁷⁾」

さらに、軍需契約価格計算で問題となるのは、法的には親会社の支配をうけていないとされ、法的に独立性を承認された会社でも、現実の経済関係のもとでは支配をうけている会社、または、同じ企業グループに属する会社の場合である。法的には、企業の支配・被支配の関係を、特定の親会社による持株比率（普通、議決権株の50パーセント）によってみる。しかし、普通、この法的に承認される企業の支配・被支配の範囲をこえて、現実の経済過程での企業の支配、被支配の関係は存在しているのである。この場合の下請契約価格の決定は、「軍事調達規則」の子会社、事業部の規定の範囲外のものとなり、その規制はうけない、ここ

では、契約単位＝会計単位は、制度的にもその独立性が承認されている。この法的に独立性を認められた契約単位＝会計単位の間で形成される契約取引を媒介として、膨大な契約原価の水増し計上はつくり出されていく。すなわち、ここでの契約単位＝会計単位の独立性も、単なる制度的形式であり、現実の経済過程との関係でみれば、一つの虚構的な形式である。この契約単位の制度的な独立性は、「利益と原価のピラミッド化 (pyramiding of profit and cost)⁵⁸⁾」の手段となる。幾層にも連なる契約単位＝会計単位との間の制度的な取引の手続過程をへながら、水増原価の積みかさねがおこなわれていくのである。「実際のところ、下請契約は、利益のピラミッド化の手段として、法外な規模にて運用されている⁵⁹⁾。」

先にあげたメルマンの例では、一つの軍需契約において4層以上の下請契約の契約単位の層が存在した。大陸間ミサイル (Nike-X) 契約の場合では、15,000会社(契約単位)が存在した。この15,000の契約単位のすべてが、それぞれ、現実の経済過程において、いかなる支配、被支配の関係からも離れた独立のものとは想定されがたい。この広大な契約単位群におけるそれぞれ法的な独立性は、まさに虚構的性格をもつことによって、原価と利益の水増しとその積み上げのための制度的手段となって機能する。例えば、この大陸間ミサイル (Nike-X) 契約について、パーローは、ミサイル運搬用トレーラー部分の下請契約に関連して、興味ある実態を示している。すなわち、第3次下請契約者である Fruehvf Trailer 社は、ミサイル運搬用トレーラーの契約に、製造原価 4,690 万ドル、一般管理費 240 万ドル、利益 450 万ドルとを加えた 5,380 万ドルを計上し、これをその上位契約者である Douglas 社にまわした。Douglas 社はトレーラーに一指も触れずに、利益 370 万ドルを加えた 5,750 万ドルの価格をもって、首位契約者の Western Electric 社にまわした。Western Electric 社もやはりトレーラーに手を触れずに、一般管理費 220 万ドルと利益 330 万ドルをつけ加えた。最終的なアメリカ政府へのミサイル運搬トレーラーの請求総額は 6,300 万ドルとなったとしているのである⁶⁰⁾。

軍需契約会計において、契約単位＝会計単位の制度的独立性を手段としてつくり出された原価と利益の水増し計上とその積み上げは、確実に償還される。その

水増しされた原価は、会計制度的には「合理的」なものであり、この制度的「合理性」の故に償還が保障されるのである。この場合、制度的に独立の契約単位＝会計単位の各段階で採用せられる原価会計システムは画一的なものではない。政府契約の原価会計システムは、契約単位＝会計単位のそれぞれの段階でその運用のされ方が異なっているとみるべきである。今日の政府契約の原価計算規則は、原価会計システムの選択について大きな弾力性を認めており、契約者は原価会計システムの採用において広範な自由裁量を認められている⁶¹⁾。この原価会計システム選択の弾力性のもとで、下請契約者は、多様な原価会計システムのうちから適当なものを選択して、原価と価格の計算をおこなっている。ここでは下請契約者の自主性をもって、原価会計システムの選択がなされているとはいいたい。各層の契約単位＝会計単位のもとで選択される原価会計の手続き過程は、それぞれの段階によってことになった用いられ方をするが、それは、各々の契約単位の自主的判断でもってなされるのではなく、独占の全体的な利害に規制されて遂行されるのである。そして、この各層での原価会計システムの運用の手続き過程は、現実の経済過程のもとで獲得される軍需利潤が、支配の上層に位置するもの程あつく吸収され、集中されるこの現実的、客観的な過程を隠蔽的に合理化するものとなる。

お わ り に

以上、政府契約会計の制度形式の基本的な位置づけと、第2次世界大戦後の政府契約の制度的形式の変化、そして、契約単位＝会計単位の独立性の制度的仮定のもっている意味について検討を加えてきた。しかし、政府契約における原価会計制度そのもの、そして、政府契約の公表会計上の処理、政府監査の問題について触れることが出来なかった。この問題の検討は次稿にゆずることとしたい。本稿はそのための一つの準備的な作業にすぎない。

注

- 1) Bruce L. R. Smith. "Accountability and Independence in the Contract State" (*The Dilemma of Accountability in Modern Government*, edited by Bruce L. R. Smith and D. C. Hague, New York. 1971 p. 3.)
- 2) Bruce L. R. Smith. *ibid.*, pp. 21~22.

- 3) Bruce L. R. Smith. *ibid.*, p. 10.
- 4) Peter F. Drucker. *The Age of Discontinuity*. New York. 1969. (林雄二郎訳『断絶の時代』ダイヤモンド社, 233頁)
- 5) Murray L. Weidemaum, "The Government-Oriented Coporation" (*The Dilemma of Accountability in Modern Government*, edited by Bruce L. R. Smith and D. C. Hague. New York. 1971. pp. 131~132)
- 6) Murray L. Weidemaum, "Arms and American Economy: A Domestic Convergence Hypothesis" *American Economic Review*. American Economic Association. 1968. p. 428.
- 7) Murray L. Weidemaum. *op. cit.*, p. 129.
- 8) Murray L. Weidemaum. "Arms and American Economy: A Domestic Convergence Hypothesis" *American Economic Review*. American Economic Association. 1968. p. 428.
- 9) 『経済学辞典』大阪市立大学経済研究所編, 岩波書店. 1965. 275頁
- 10) Seymour Melman. *Pentagon Capitalism: The Political Economy of War*. 1971. p. 195.
- 11) Seymour Melman. *ibid.*, pp. 47~48
- 12) Seymour Melman. *ibid.*, p. 79.
 もちろん, この評価額は, 取得原価主義にもとづいたものであり, 実際は, これよりもはるかに大きい額となるであろう.
- 13) Paul M. Trueger. *Accounting Guide for Defense Contracts*. sixth edition. Chicago. 1971. p. 709.
- 14) Paul M. Trueger. *ibid.*, p. 273.
- 15) Seymour Melman, *op. cit.*, p. 49.
- 16) Seymour Melman. *ibid.*, p. 50.
- 17) "New Battle over Defense Profit, *Time*, March, 8. 1971. (Richard G. J. Vangermeersch, edited, *Accounting: Socially Responsible and Socially Relevant*. New York. 1972. p. 97)
- 18) Richard G. J. Vangermeersch. *ibid.* p. 97.
- 19) Seymour Melman. *op. cit.*, p. 50.
- 20) バイデンバウムは, 利子を契約価格に引当できないと規定する「軍事調達規則は, 私的な運転資本の利用に対して特別の意欲をくじくものを規定している。」「結果は, 私的資本よりもむしろ公的資本が政府契約者の活動に対する金融において, その額を増大することとなる」と述べている。(Murray L. Weidemaum. "The Government-Oriented Coporation. Bruce L. R. Smith and D. C. Hague. edited. *ibid.*, p. 139)
- 21) Paul M. Truger. *op. cit.*, p. 269.
- 22) James S. Allen. *Atomic Imperialism: The State, Monopoly and the Bomb*. New York. 1952. (世界経済研究所訳『原爆帝国主義—国家・独占・爆弾—』大月書店. 5頁)
- 23) メルマンは, われわれと違った立場から, 政府契約において, 契約当事者の独立性が虚構の意味しかもたないと述べている。すなわち, メルマンは, 今日の軍事生産が一つの「国家経営体 (state management)」として, あたかも企業の事業部制のごとく運営されており, 国防省はトップマネジメントに相当し, 国防省と契約

を結ぶ首位契約会社と下請契約会社はそのサブマネジメントに相当するとしている。すなわち「ペンタゴンは、まさしく、企業それ自体の内に存在する多数の部門を監視する産業経営のごとく活動している」(Seymour Melman. *ibid.*, p. vii.) としている。ここでは、国防省と軍需会社との関係は、買い手と売り手の関係、両者が対立関係をもって契約するという関係は中心となっていない。軍需会社は国防省の一つの経営部門であり、その会社としての私的な性格は、「法定な私有財産権 (legal privacy-in-property right) を中心にしてみたところのうまく教化された虚構の一つの形式 (a form of well-cultivated fiction) である。」(Seymour Melman. *ibid.*, p. 79.)。したがって、この「契約者経営の私的な性格と契約者活動の自主性についての虚構」(Seymour Melman. *ibid.*, p. 65.) は、まさに虚構としての意味をもつものであり、「国家経営体」の現実と一致しない。いまや、この「国家経営体」は、自己の経営意志決定の強化と拡大を自己目的として活動しており、アメリカの政治経済の新しい局面は、かかる観点から解明される、としている。以上のメルマンの理解は、軍需会社が資本としての自律性とその私的な性格を揚棄してしまっているかのように述べている点で、まちがっているが、国防省と軍需会社が一つの結合体となり、そこでは、売り買いという契約の形式そのものが虚構となっているという点は、そのかぎりであたっていると言えよう。われわれは、軍産の結合体が独占の利害に規制され、統制され、支配されているという理解から、契約の制度的形式が虚構と化しているとみるのである。

- 24) 宮上一男「企業会計の制度的性質」会計。第106巻、第3号、9月号、森山書店、昭和49年。112頁。
- 25) 宮上一男 前掲論文。113頁。
- 26) Bruce L. R. Smith. *op. cit.*, p. 9.
- 27) Bruce L. R. Smith. *ibid.*, pp. 9~10.
- 28) 「交渉契約」は、国防省以外の他の政府部局においても、大きな割合を示している。例えば、1968年の財政年度において、政府の各部門の「公開競争入札」の割合は、健康、教育、福祉省 (Department of Health, Education and Welfare) で 10.7パーセント、運輸省 (Department of Transportation) で 22.0パーセント、航空宇宙局 (National Aeronautics and Space Agency) で 2.0パーセント、経済機会局 (Office of Economic Opportunity) で 0.00パーセント、農業部門 (Agriculture) で 29.2パーセントとなっている。したがって、これらの政府部局では、交渉契約が大半をしめていることになる。しかも、これらの政府部局は、「交渉契約が突出して大きいことを隠蔽することをねらって『競争交渉 (competitive negotiation)』という新しい概念を案出しており」、これを「公開競争入札」のなかに入れていたため、実際の「交渉契約」方式の採用の割合は、さらに大きいものとなる (Bruce L. R. Smith. *ibid.*, p. 60.)
- 29) Seymour Melman *op. cit.*, p. 76
この上位10社とは、McDonnell Douglas Corp., General Dynamics Corp., Lockheed Aircraft Corp., General Electric Company, United Aircraft Corp., Boeing Co., North American Aviation, American Telephone and Telegraph Co., General Motors, Ling-Temco-Vought である。
- 30) Edwin Mansfield. *The Economics of Technological Change*. W. W. Norton & Company. Inc. 1968 (伊藤史朗訳『技術進歩の経済学』日本経済新聞社、223頁)

- 31) Paul M. Truger. *op. cit.*, pp. 81~82.
- 32) Paul M. Truger. *ibid.*, pp. 82~83.
- 33) Paul M. Truger. *ibid.*, p. 118.
- 34) Paul M. Truger. *ibid.*, p. 710.
- 35) Paul M. Truger. *ibid.*, p. 710.
- 36) Paul M. Truger. *ibid.* p. 117.
- 37) 原価償還タイプの契約方式に対する批判は第1次世界大戦期よりはじまっている。「政府契約との関係で原価会計を設定する方向での一貫した努力のもっとも最初の試みは、第1次世界大戦期にまさかのぼることができる。戦争契約で利潤の獲得を制限する目的は、一般に、その実現に失敗した。実際のところ、原価プラス原価比率契約 (cost-plus-a-percentage-of-cost contract) は、稼得されることの出来る利潤の割合を制限した。しかしながら、それは利潤額の批判には役立たなかった。『原価プラス』契約の最大の欠陥とすら考えられてきたものは、原価管理に対するインセンティブとしての失敗であった。実際のところ、それは、少数の非能率的な契約者に、材料費、賃金の途方もない浪費的な出費によって、多大な利潤を蓄積する機会をあたえた。」(Paul M. Truger, *ibid.* p. 2.)
- 38) Paul M. Truger. *ibid.*, p. 281.
- 39) Paul M. Truger. *ibid.*, p. 281.
- 40) 「固定価格契約のパーセンテージの増大と原価プラス固定手数料契約のパーセンテージの減少は、はばまれ、それは逆となった。」(Paul M. Truger. *ibid.*, p. 119.)
- 41) Murray L. Weidenbaum, "Arms and the American Economy: a Domestic Convergence Hypothesis, *American Economic Review*. American Economic Association. 1968. p. 431.
- 42) Paul M. Truger. *op. cit.*, p. 1.
- 43) Paul M. Truger. *ibid.*, p. 18.
- 44) Paul M. Truger. *ibid.*, p. 120.
- 45) Sidney Lens. *Military-Industrial Complex*. Philadelphia. 1970 (小原敬士訳『軍産複合体制』岩波新書. 5頁)
- 46) Seymour Melman. *op. cit.* pp. 23~24.
- 47) Seymour Melman. *ibid.*, p. 13.
- 48) メルマンは、ロバート・マクナマラが「フォード会社の中央部局のトップマネージャーとしての彼の経験を国防長官部局 (the Office of the Secretary of Defense) のもとで同じような組織を形成するために引き出した。これらの中央部局 (国防省とフォード会社一筆者) の間には同一性があり、そのちがいは意志決定規模が (国防省の方が一筆者) 非常に大きいことである。」としている。(Seymour Melman. *ibid.*, p. 13.) このようにして、政府機関の活動は、独占的大企業の経営活動と変わらないものとなつた。
- 49) 例えば、ZD・QCなどの経営管理方式は、軍需契約の遂行において、独占的大企業によって、開発されたものである。(長谷川廣「ZD運動と現代企業」『経済評論』10月号、臨時増刊、経営会計学特集、昭和42年)
- 50) Seymour Melman. *op. cit.*, p. 52.
- 51) Seymour Melman. *ibid.*, p. 81.
- 52) Seymour Melman *ibid.*, p. 52.

- 53) Paul M. Truger. *op. cit.*, p. 301.
- 54) Paul M. Truger. *ibid.*, pp. 301~302.
- 55) Paul M. Truger. *ibid.*, p. 302.
- 56) Victor Perlo. *Militarism and Industry*. New York. 1963. p. 28. (清水嘉治, 太田諒訳『軍国主義と産業』新評論. p. 36.)
 また, アメリカ會計検査局は, 最近の報告において, 下請契約者の価格決定問題について, 「下請契約者は過大な利益を得ており, 首位契約者はこの過大利益をとりかえし, それを政府にもどすことに怠慢である」と断言している (Paul M. Truger. *op. cit.*, p. 148.)
- 57) Paul M. Truger. *ibid.*, p. 308.
- 58) Victor Perlo. *op. cit.* p. 35. (邦訳, 46頁)
- 59) Victor Perlo. *ibid.*, p. 35. (邦訳, 45頁)
- 60) Victor Perlo. *ibid.*, p. 36 (邦訳, 46~47頁)
- 61) Paul M. Truger. *op. cit.*, p. 286.