

## わが国における直接原価計算の利用実態 (2)

— 昭和34～49年の動向 —

田 中 嘉 穂

- I はじめに——展開の意図
- II 調査方法および調査対象
- III 原価計算の形態
- IV 標準原価計算の利用状況（以上、本誌前号）
- V 直接原価計算の利用状況（本誌本号）
- VI 実態を支持する理由
- VII むすび——今後の課題

### V 直接原価計算の利用状況

これまでの展開を背景におきながら、以下の各節では直接原価計算の採用状況およびそのような状況を支持している理由などを考察することにした。

まず直接原価計算の採用の実態を見るために、業種全体と各業種別とに分けて検討することにしよう。まず業種全体に対する設問と会社数は表-22の通りである。

それを図に表わしたものが図-27～30である。図-27は採用実態の全体的様相を示し、図-28～30はその細部を見るために、部分的状況を取り出したものである。昭和43～5年には若干の重複回答があったが、全体の状況判断に大きな影響は与えないであろう。これらの図表によると、直接原価計算を制度として実施する会社の昭和34、41年の構成比、制度外で全般的に実施する会社の昭和34、36年の構成比はやや突飛な動きを示しているが、その理由は必ずしも明白でない。部分的には標本会社数、回答率、設問内容などの年度による変化の影響

表—22 直接原価計算の採用状況：全業種

＜質問＞ 貴社における直接原価計算採用の状態について次の何れですか。

- (1) 会計制度内で全般的に行っている。
- (2) 会計制度内で部分的に行っている。
- (3) 会計制度外で全般的に行っている。
- (4) 特殊原価調査の目的で必要の都度行う。
- (5) 目下研究段階である。
- (6) 今後も採用する予定はない。

年度(昭和)	34	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	49
制度内で 全般的に	(17.6) 32	(13.8) 32	(10.1) 34	(10.5) 43	(9.3) 33	(10.1) 35	(14.8) 51	(12.8) 57	(13.0) 38	(15.7) 59	(15.2) 48	(16.6) 55	(12.6) 28
制度内で 部分的に	—	—	(4.7) 16	(5.1) 21	(5.8) 20	(5.2) 18	(9.6) 33	(7.8) 35	(7.2) 21	(8.3) 31	(11.1) 35	(9.6) 32	(9.0) 20
制度外で 全般的に	—	—	(9.8) 33	(11.7) 48	(13.3) 47	(12.4) 43	(12.2) 42	(11.7) 52	(14.0) 41	(12.3) 46	(8.9) 28	(12.3) 41	(12.2) 27
制度外で 部分的に	—	—	(23.6) 79	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
制度外で 経常的に	(16.5) 30	(18.1) 42	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
制度外で必 要のつど	(23.6) 43	(20.7) 48	—	(25.6) 105	(31.7) 112	(33.5) 116	(33.6) 116	(29.6) 132	(31.2) 91	(30.9) 116	(33.9) 107	(32.3) 107	(36.0) 80
研究中	(1.1) 2	(4.7) 11	(31.2) 105	(27.1) 111	(25.8) 91	(21.7) 75	(21.4) 74	(21.3) 95	(21.2) 62	(20.8) 78	(18.7) 59	(13.6) 45	(12.6) 28
実施の経験 はあるが、 現在実施せ ず	—	—	(1.2) 4	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
採用の予 定はない	(37.4) 68	(42.7) 99	(14.4) 48	(10.0) 41	(7.9) 28	(7.5) 26	(6.1) 21	(8.7) 39	(9.6) 28	(8.3) 31	(8.2) 26	(9.6) 32	(10.8) 24
該当なし	(2.2) 4	0	(5.0) 17	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
回答なし	(1.6) 3	0	—	(10.0) 41	(6.2) 22	(9.6) 33	(2.3) 8	(8.1) 36	(6.2) 18	(5.1) 19	(6.3) 20	(6.0) 20	(6.8) 15
計	(100) 182	(100) 232	(100) 336	(100) 410	(100) 353	(100) 346	(100) 345	(100) 446	(102.4) 299	(101.3) 380	(102.2) 323	(100) 332	(100) 222
会社総数	〃	〃	〃	〃	〃	〃	〃	〃	(100) 292	(100) 375	(100) 316	〃	〃

注：1. 昭和34～7年は、質問が上記と若干異なっている。たとえば昭和34、36年の研  
究中は、具体的な実施の期日または実施形態が明らかなもののみを含む。他に、  
表のように年度によって質問項目がいくらか違う。

2. ( ) 内の数値は、各選択肢別会社数の構成比(%)を示す。

3. 「会社総数」とは、重複回答を除いたアンケートの回答会社総数を意味する。

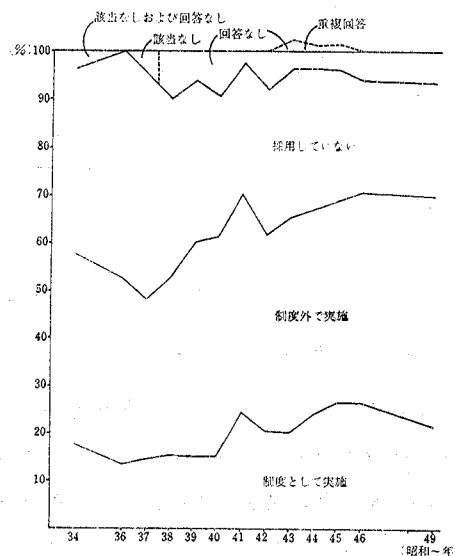


図-27 直接原価計算の採用状況：全業種

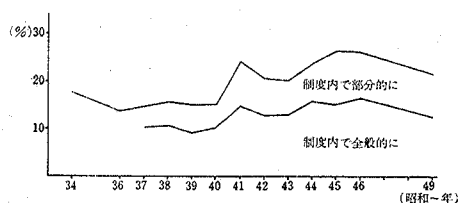


図-28 直接原価計算の採用状況(制度として実施)：全業種

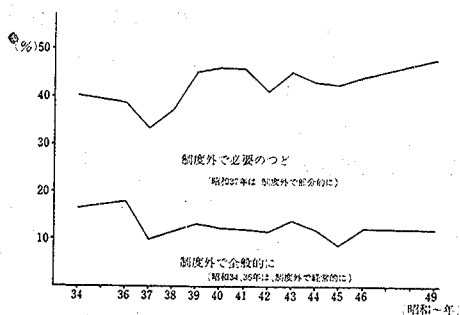


図-29 直接原価計算の採用状況(制度外で実施)：全業種

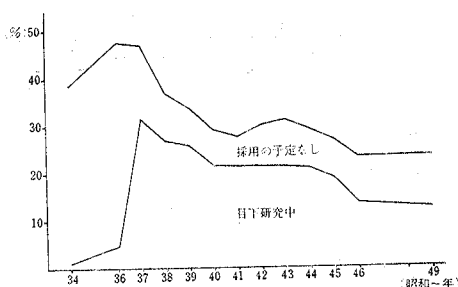


図-30 直接原価計算の採用状況 (採用していない) : 全業種

響も重なっていると思われるが、特に、後述の業種別の状況からもうかがえるように、特定の業種の偶然的な集計結果が影響したのではなかろうか。たとえば、東洋経済新報社の昭和34年の調査によると、次の表-23のような集計会社数が得られている。そこでは『制度外として採用』も含めて『採用している』<sup>(15)</sup>が20社で、35.1%となっている。図-27の一般的動向とも勘案すれば、昭和34

表-23 直接原価計算の採否 (昭和34年)

直接原価計算の採否	会社数
採用している	(35.1) 20
計 画 中	( 8.8) 5
採用していない	(45.6) 26
未 記 入	(10.5) 6
計	( 100) 57

注：( ) 内の数値は、会社構成比 (%)を示す。

年当時の採用率は40%弱といったところが現実的ではなかろうか。したがって、上記のような特殊な状況を一般化しないように留意して、全体を眺めるといくつかの特色がうかがえる。

まず、調査期間中では現在に最も近い昭和40年代末期の状況をみると、ほぼ次のようである。直接原価計算を制度として採用している会社は約25%、制度外で実施している会社は50%弱、採用していない会社は約25%といった

ところが当時の概況であろう。直接原価計算を何らかの形で採用していると回

(15) 東洋経済新報社編、『日本経営の解明』、昭和36年、197ページ。

(16) 東洋経済新報社編、前掲書、197ページ。

答した会社が75%弱を占めるのだから、その普及率は標準原価計算のそれに匹敵し、少なくとも表面的には直接原価計算もかなりの市民権を獲得したといえよう。

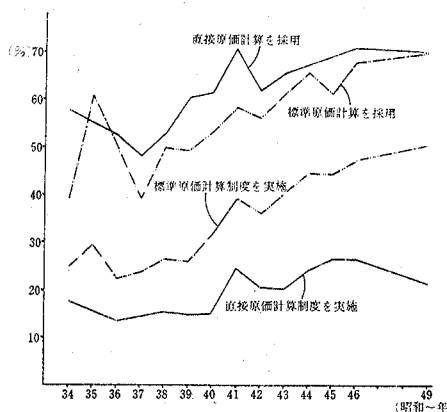
しかし内容的に見ると、標準原価計算の場合に較べて、普及している割には手離して楽観できる状況にない、といった印象である。たとえば直接原価計算を実施する会社75%のうち、制度として実施しているのは約1/3の25%のみで、残り2/3、およそ50%は帳簿外の計算として実施しているにすぎない。標準原価計算の場合に較べて、明らかに直接原価計算の実体は基礎が弱い感じを受ける。たとえ比較的少ない25%であっても制度として実施する会社は、その2/3弱が全社的に採用するものであり、本格的な導入であることがうかがえる。しかし制度外で実施する会社50%についてみると、その約3/4(全体の35%強)は部分的ないしは臨時的に直接原価計算を実施するにすぎない。制度外にあっては、日常的ないしは定期的に実施すると思われる会社は比較的少ない。結局、直接原価計算は、標準原価計算が制度としてそれを実施することを基調としていたのに対して、制度外でのみ実施することが主流をなし、しかも部分的ないしは必要のつど実施するケースが多いといえる。直接原価計算を実施する会社のおよそ半数はそのような会社であるといえよう。

ここであらためて言葉の意味を簡単に検討しておきたい。表-22の質問にあるように、直接原価計算を「会計制度内で行っている」という場合には、正規の会計帳簿と密接な計算上の関連を保有しながら行われる直接原価計算が想像され、かなり実体のはっきりした計算機構が思い浮かべられる。もちろん制度として直接原価計算を行うといっても、そこからアウトプットされる原価情報を無調整で公表財務諸表の作成に持込む制度が期待されるべきではない。調整計算をするか期末に全部原価計算を実施するかはともかく、簿記機構と計算上の関連を有しながら日常的に行われる直接原価計算がこの範疇に含まれると見るべきであろう。質問(3)で「会計制度外で全般的に行っている」、(4)で「特殊原価調査の目的で必要の都度行う。」とあるような、制度外で行われる直接原価計算の実体とはどのようなものであろうか。たとえ制度外であっても、

それが常時経常的にしかも広範囲に適用されるものであれば、たとえ会計帳簿との直接的な関連はなくても、制度としての直接原価計算に類似したある程度の実体が思い浮かべられる。しかし、必要のつどないしは部分的に制度外でのみ実施される直接原価計算となると、それがどのような形態をもっているのか、アンケートに答える会社によってかなりあいまいに受取られる可能性がある。単に変動費と固定費を臨時的、部分的に区分する計算手続きを指すのであれば、後の節で触れるようにそれはすでに昭和30年後半において約80%の会社で行われている。たとえば標準原価管理の一環として変動予算を導入している場合には、製造間接費について固・変の分解がなされる。そのような場合と「制度外の直接原価計算」との区別は、ケースバイケースでかなりあいまいなものになるのではないかと。それでも、「制度外で実施」の回答状況を勘案すれば、おそらく制度外の直接原価計算は、たとえ制度外であっても、どちらかといえば日常的ないしは定期的な実施され、ある程度システムとしてもまとまりのある計算秩序であって、制度としての原価計算の制約を補いながら主に利益計画や予算編成のために適用される、固・変の分解を伴う計算手続が中心的なものと了解する傾向があるのではないかと。しかしこの点は必ずしも明白ではない。

さらに、昭和40年代の末期の一時期の状況は上記のようであるが、調査期間中の全体的な動向を眺めると次のような特色がうかがえる。まず図-27によると、調査期末の上記のような状態は、期間中直接原価計算が普及した結果到達したものであって、そのような状態が恒常的につづいていたのではないことがわかる。調査期間中、直接原価計算を何らかの形で導入している会社は、実質的に40%あたりから70%強あたりまで増えたと思われ、逆に図-30のように全く直接原価計算を採用していない会社は50%から25%あたりまで減少している。40年代後半はその傾向がややゆるやかになるような兆しも見えるが、概して直接原価計算は期間を通じて着実に浸透しつつあったといえる。この傾向を標準原価計算の場合と比較すればどうであろうか。図-13（本誌前号）と図-27を重ねあわせて、両者の傾向をうかがうと、図-31のようになる。両者の制度および制度外を含めた全体の傾向には大きな差は見られないが、どちらかと

いえば意外に直接原価計算の方が普及率が高くなりがちであったけれども、近年にいたってその漸増傾向がやや鈍化し、標準原価計算と直接原価計算の差は縮まりつつあるといった印象をうける。



図—31 標準原価計算および直接原価計算の採用状況：全業種

このような全体の傾向をもう少し内容的に見るとどうであろうか。制度としての直接原価計算は、図—28からゆるやかな漸増傾向（ほぼ10%→25%弱）にあったといえよう。制度内で全般的に実施するものと部分的に実施するものの割合にはほとんど変化がない。制度外でのみ直接原価計算を実施している会社は、図—29のように、30%強あたりから45%強まで漸増傾向にある。その内訳を見ると、制度外で全般的に実施する会社にはほとんど変化がなく、部分的ないしは必要のつど実施する会社が着実に漸増していることがわかる。結局、直接原価計算の漸増傾向を内容的に見ると、制度として実施する会社と制度外において部分的ないしは必要のつど実施する会社の割合がゆるやかに増加したことに帰因しているといえる。標準原価計算の場合には、その増加傾向はそのまま標準原価計算制度の増加傾向を反映したものである、という実態がうかがえたが、それとやや対照的である。このような動向から見ても、直接原価計算は、標準原価計算の場合に較べて、制度外の、中でも部分的ないしは必要のつど実施する形態が、事実としてこれまで主流を形成していたといえよう。

表-24 直接原価計算の採用状況：業種別

年 度	(1) 造船 建設 ディーゼル機関 鉄道車両 その他製造				(2) 精密機械 産業機械 工場機 設				(3) 電気機械 光学機械 自動車 各種測定器				(4) 紙 パルプ 繊維				(5) 一般化学 薬品 肥料 プラス チック フィルム			
	制度	制度外	不採用	計	制度	制度外	不採用	計	制度	制度外	不採用	計	制度	制度外	不採用	計	制度	制度外	不採用	計
34	(10.0) 2	(15.0) 3	(70.0) 14	(100) 20	制度 制度外 不採用 計 20.9 (41.9) 100 9 18 43								19.4 7	(50.0) 18	(25.0) 9	(100) 36				
36	(25.0) 2	(50.0) 4	(25.0) 2	(100) 8	(10.3) 4	(33.3) 13	(56.4) 22	(100) 39	5.7 2	(34.3) 12	(60.0) 21	(100) 35	15.4 6	(38.5) 15	(46.2) 18	(100) 39	(17.8) 8	(42.2) 19	(40.0) 18	(100) 45
37	(8.7) 2	(30.4) 7	(56.5) 13	(100) 23	(14.6) 6	(29.3) 12	(51.2) 21	(100) 41	14.3 8	(30.4) 17	(50.0) 28	(100) 56	12.5 6	(33.3) 16	(47.9) 23	(100) 48	20.3 13	(40.6) 26	(37.5) 24	(100) 64
38	(16.7) 6	(27.8) 10	(44.4) 16	(100) 36	(13.8) 8	(32.8) 19	(44.8) 26	(100) 58	10.4 5	(41.7) 20	(43.8) 21	(100) 48	(28.6) 14	(36.7) 18	(22.4) 11	(100) 49	16.7 14	(46.4) 39	(29.8) 25	(100) 84
39	(15.2) 5	(30.3) 10	(45.5) 15	(100) 35	(18.6) 13	(40.0) 28	(30.0) 21	(100) 70	(8.9) 4	(48.9) 22	(37.8) 17	(100) 45	(17.6) 6	(55.9) 19	(23.5) 8	(100) 34	(14.3) 10	(54.3) 38	(30.0) 21	(100) 70
40	(11.8) 4	(47.1) 16	(23.5) 8	(100) 34	(15.0) 9	(43.3) 26	(31.7) 19	(100) 60	12.5 5	(50.0) 20	(35.0) 14	(100) 40	(29.7) 11	(43.2) 16	(16.2) 6	(100) 37	(13.0) 9	(56.5) 39	(26.1) 18	(100) 69
41	(17.2) 5	(51.7) 15	(27.6) 8	(100) 29	(23.8) 10	(33.3) 14	(38.1) 16	(100) 42	(17.6) 12	(39.7) 27	(38.2) 26	(100) 68	39.4 13	(45.5) 15	(15.2) 5	(100) 33	(22.4) 13	(53.4) 31	(24.1) 14	(100) 58
42	(13.6) 9	(36.4) 24	(43.9) 29	(100) 66	(20.0) 11	(47.3) 26	(32.7) 18	(100) 55	14.7 11	(37.3) 28	(24.0) 18	(100) 75	44.7 17	(36.8) 14	(15.8) 6	(100) 38	(15.7) 13	(45.8) 38	(27.7) 23	(100) 83
43	(15.4) 2	(46.2) 6	(30.8) 4	(100) 13	(20.8) 10	(35.4) 17	(37.5) 18	(100) 48	22.7 15	(39.4) 26	(31.8) 21	(100) 66	(21.7) 5	(56.5) 13	(26.1) 6	(100) 23	(16.4) 10	(55.7) 34	(26.2) 16	(100) 61
44	(11.1) 3	(37.0) 10	(40.7) 11	(100) 27	(16.3) 7	(32.6) 14	(44.2) 19	(100) 44	16.5 13	(48.1) 38	(32.9) 26	(100) 79	(32.5) 13	(32.5) 13	(32.5) 13	(100) 40	(24.1) 20	(54.2) 45	(15.7) 13	(100) 83
45	(23.8) 10	(33.3) 14	(40.5) 17	(100) 42	(18.2) 8	(47.7) 21	(20.5) 9	(100) 44	(33.3) 22	(34.8) 23	(30.3) 20	(100) 66	29.2 7	(54.2) 13	(16.7) 4	(100) 24	(28.4) 19	(46.3) 31	(23.9) 16	(100) 67
46	(25.0) 21	(41.7) 35	(27.4) 23	(100) 84	(26.3) 10	(42.1) 16	(23.7) 9	(100) 38	(21.1) 12	(36.8) 21	(31.6) 18	(100) 57	(33.3) 8	(50.0) 12	(16.7) 4	(100) 24	(26.2) 11	(57.1) 24	(14.3) 6	(100) 42
49	(21.1) 4	(42.1) 8	(31.6) 6	(100) 19	(18.6) 8	(51.2) 22	(23.3) 10	(100) 43	(18.3) 11	(43.3) 26	(28.3) 17	(100) 60	(60.0) 3	(20.0) 1	(20.0) 1	(100) 5	(21.6) 11	(51.0) 26	(21.6) 11	(100) 51

注：1. ( )内の数値は、各選択肢別会社数の構成比(%) (年度別・業種別)を示す。

2. 「計」の数値を2つ記載している場合、上側は重複回答を含む、下側は重複回答を除いた、会社数を意味する。

3. 「制度」、「制度外」、「不採用」の合計と「計」の数値(2つ記載している場合は上側)との差は、「該当なし、および「回答なし」の会社数に相当する。



(6) 窯業 セメント、ガラス				(7) 鉱業 石炭 鉱業精練				(8) 鉄鋼 金属				(9) 食品加工、水産 精糖 醸造				(10) 運輸 ガス、電力、倉庫、新 聞、印刷、機械整備、その他 サービス			
制度	制度外	不採用	計	制度	制度外	不採用	計	制度	制度外	不採用	計	制度	制度外	不採用	計	制度	制度外	不採用	計
(33.3) 12.2 6	(22.2) 46.9 23	(44.4) 40.8 20	(100) 100 49					(33.2) 33.3 6	(33.3) 33.3 6	(33.3) 33.3 6	(100) 100 18	(15.4) 38.5 2	(46.2) 46.2 6	(100) 100 13		0	0	(50.0) 50.0 1	(100) 100 2
(33.3) 3	(22.2) 2	(44.4) 4	(100) 9	0	33.3 2	66.7 4	100 6	16.7 5	(53.3) 16	(30.0) 9	(100) 30	(14.3) 2	(35.7) 5	(50.0) 7	(100) 14	0	(28.6) 2	(71.4) 5	(100) 7
(36.4) 4	(18.2) 2	(45.5) 5	(100) 11	(7.7) 1	(38.5) 5	(46.2) 6	(100) 13	8.2 4	(49.0) 24	(36.7) 18	(100) 49	(21.7) 5	(8.7) 2	(65.2) 15	(100) 23	(12.5) 1	(12.5) 1	(50.0) 4	(100) 8
(15.0) 3	(35.0) 7	(35.0) 7	(100) 20	22.2 2	0	(55.5) 5	(100) 9	(11.1) 7	(47.6) 30	(31.7) 20	(100) 63	(15.4) 4	(30.8) 8	(53.8) 14	(100) 26	(5.9) 2	(11.8) 2	(41.2) 7	(100) 17
(7.1) 1	(21.4) 3	(64.3) 9	(100) 14	(25.0) 1	(75.0) 3	0	(100) 4	(22.0) 11	(46.0) 23	(28.0) 14	(100) 50	(7.7) 2	(42.3) 11	(42.3) 11	(100) 26	0	(28.6) 2	(42.9) 3	(100) 7
(12.5) 2	(43.8) 7	(25.0) 4	(100) 16	0	(100.0) 3	0	(100) 3	17.5 10	(42.1) 24	(33.3) 19	(100) 57	(15.8) 3	(36.8) 7	(47.4) 9	(100) 19	0	9.1 1	36.4 4	(100) 11
(7.1) 1	(42.9) 6	(50.0) 7	(100) 14	(20.0) 1	(60.0) 3	0	(100) 5	(23.6) 17	(56.9) 41	(19.4) 14	(100) 72	(55.6) 10	(22.2) 4	(16.7) 3	(100) 18	(33.3) 2	(33.3) 2	(33.3) 2	(100) 6
0	(41.7) 5	(33.3) 4	(100) 12	(60.0) 3	(20.0) 1	(20.0) 1	(100) 5	(22.4) 19	(48.2) 41	(29.4) 25	(100) 85	(34.8) 8	(26.1) 6	(39.1) 9	(100) 23	25.0 1	25.0 1	25.0 1	(100) 4
(35.7) 5	(35.7) 5	(28.6) 4	(100) 14	(12.5) 1	(50.0) 4	(37.5) 3	(100) 8	14.6 6	(46.3) 19	(31.7) 13	(100) 41	(25.0) 4	(43.8) 7	(31.3) 5	(100) 16	(50.0) 1	(50.0) 1	0	(100) 2
(16.0) 4	(32.0) 8	(44.0) 11	(100) 25	0	100.0 1	0	(100) 1	34.6 18	(46.2) 24	(21.2) 11	101.9 53 100 52	(47.8) 11	(34.8) 8	(21.7) 5	(104.3) 24 (100) 23	(50.0) 1	(50.0) 1	0	(100) 2
(15.4) 2	(46.2) 6	(38.5) 5	(100) 13	0	100.0 1	0	(100) 1	16.9 7	(54.1) 20	(21.6) 8	102.7 38 100 37	(40.0) 8	(30.0) 6	(20.0) 4	(100) 20	0	0	100.0 2	(100) 2
(25.0) 2	(62.5) 5	(12.5) 1	(100) 8	(25.0) 1	(25.0) 1	(25.0) 1	(100) 4	(25.0) 13	(53.8) 28	(17.3) 9	(100) 52	(40.0) 6	(26.7) 4	(20.0) 3	(100) 15	(37.5) 3	(25.0) 2	(37.5) 3	(100) 8
(25.0) 3	(50.0) 6	(16.7) 2	(100) 12	—	—	—	—	(18.5) 5	(63.0) 17	(14.8) 4	(100) 27	(60.0) 3	(20.0) 1	(20.0) 1	(100) 5	—	—	—	—

以上のような特徴は、全業種を含んだ調査対象全体について見たものであるが、これを業種別に検討すると、果してどのような個別の特徴がうかがえるであろうか。業種別の集計会社数は、表-24のように集計され、それを図に表わすと図-32~41のようになる。ここでもやはり業種別の会社数となると数が少なくなり、図の上で上下の変動が大きくなるから、相対的に業種全体の場合よりは、一定の傾向をうかがうことができにくくなる。中でも業種(7)、(10)では、ほとんどそこに一定の状況を見出すことはできない。それにもかかわらず、他の業種ではある程度業種別の状況を把握できるであろう。

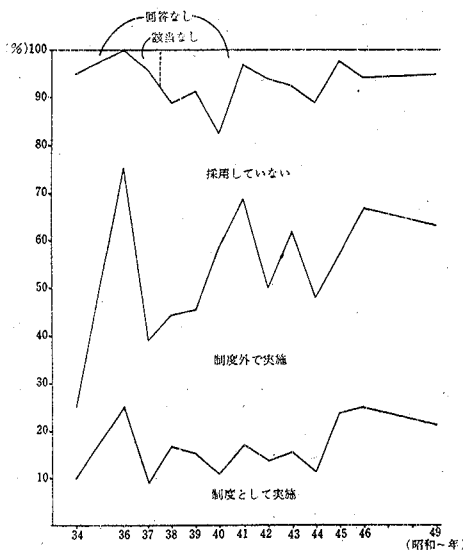


図-32 直接原価計算の採用状況：(1)造船、建設等

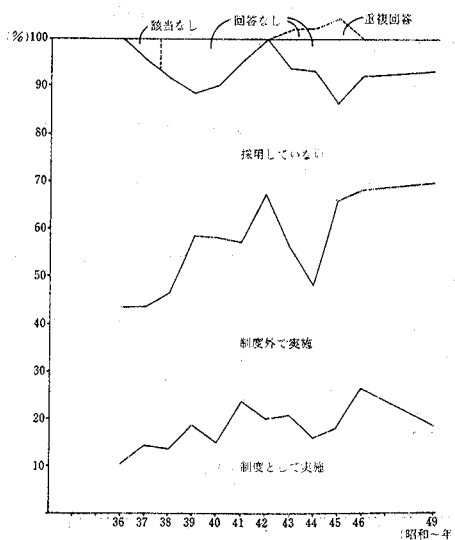


図-33 直接原価計算の採用状況:(2) 精密機械, 産業機械等

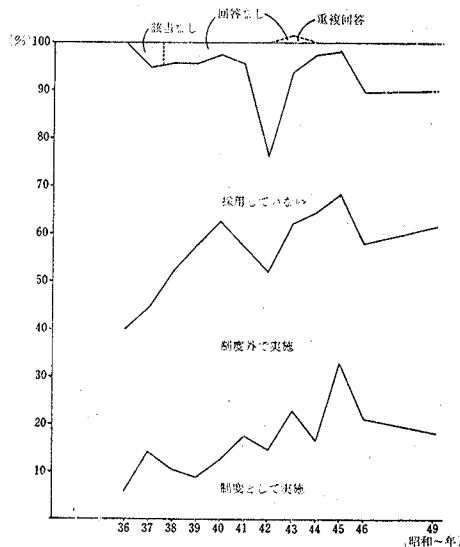
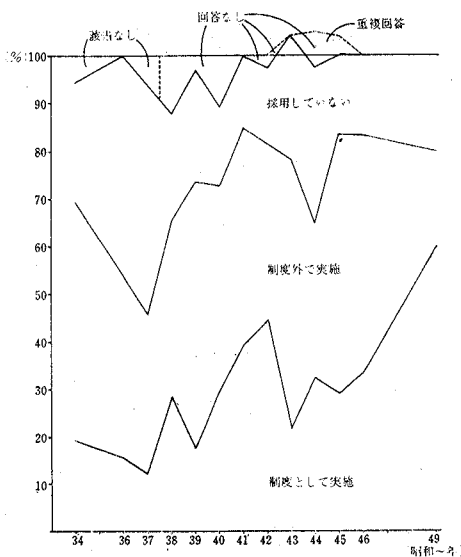
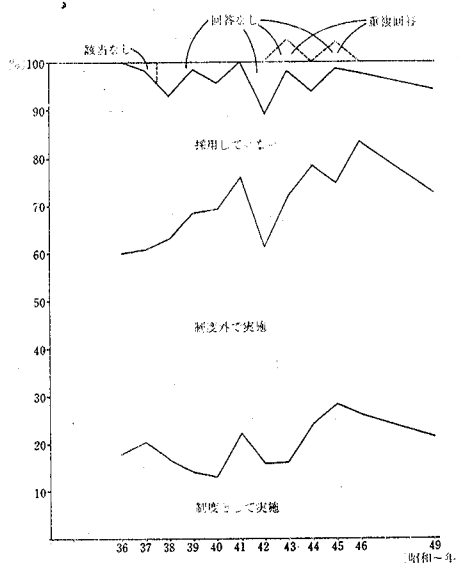


図-34 直接原価計算の採用状況:(3) 電気機器, 光学機械等



図一35 直接原価計算の採用状況：(4) 紙，パルプ等



図一36 直接原価計算の採用状況：(5) 一般化学，薬品等

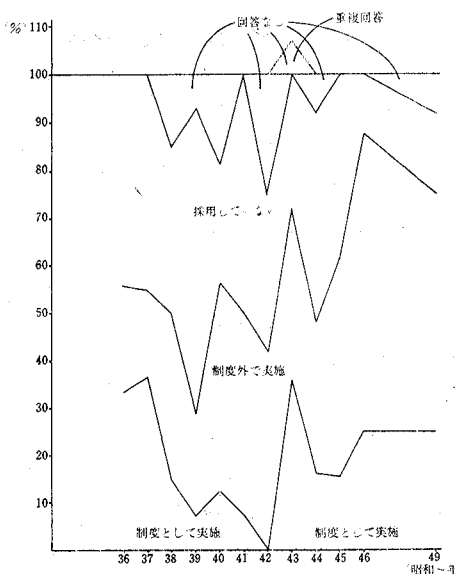


図-37 直接原価計算の採用状況：(6) 窯業，セメント等

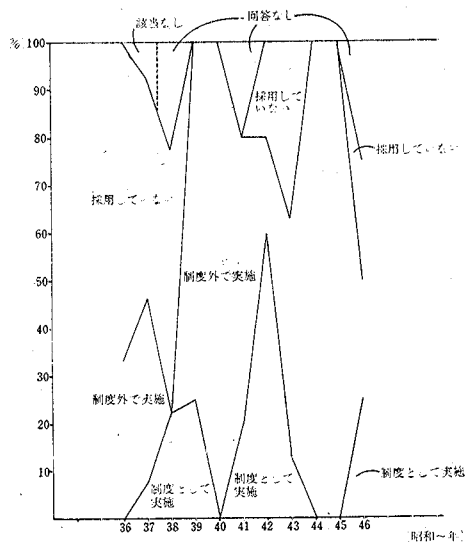


図-38 直接原価計算の採用状況：(7) 鉱業，石炭等

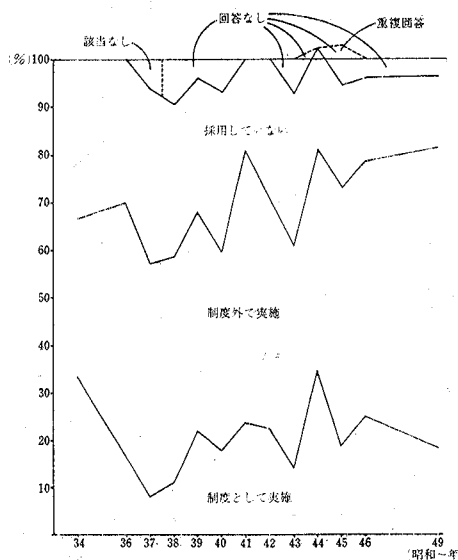


図-39 直接原価計算の採用状況：(8) 鉄鋼，金属

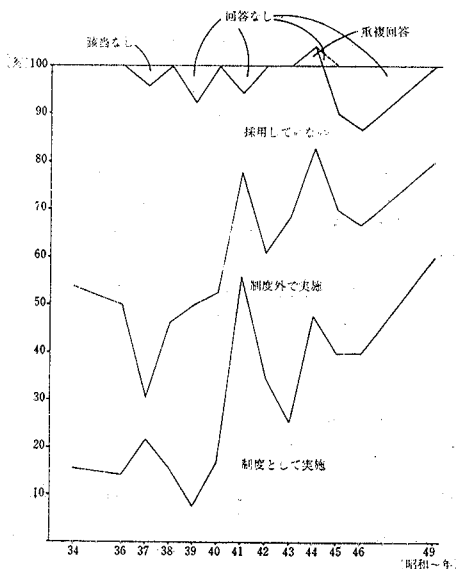
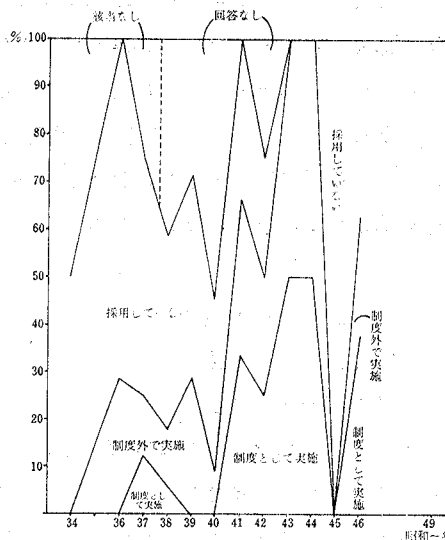


図-40 直接原価計算の採用状況：(9) 食品加工，水産等



図—41 直接原価計算の採用状況：(10) 運輸、ガス等

各業種を眺めると、採用の形態を問わなければどの業種とも一様に直接原価計算は増加傾向にあり、減少する業種はないといえよう。しかし、各業種の細部を含めてあらためて眺めなおすと、業種によって微妙な採用状況の違いがうかがえる。そのような違いによって、業種をいくつかのグループに分けることができるであろう。その違いはそれほど大きなものではないが、たとえば3つのグループに分けることができる。第1のグループは(1)～(3)、第2グループは(5)、(6)、(8)、第3グループは(4)、(9)である。

第1グループの形態別と全体の採用状況の動向はほぼ次のようである。

制度して実施 10%前後→25%弱

制度外で実施 30%前後→40～50%

全体 ほぼ40%→65%前後

このグループでは、だいたい直接原価計算制度も制度外の計算もゆるやかに伸びており、堅実な印象を与えるが、他の業種との比較では、少なくとも昭和49年までは、制度内外ともに直接原価計算への取組みが期間中業種全体の動向(図

—27) を越えることはほとんどない。採用会社の動向は業種全体の動向より多少ともゆるやかな傾向がある。むしろスタートが遅れていたたり、進行のスピードがゆるやかであったり、部分的に業種全体の動向より取組みが多少遅れがちな要素が見受けられる。業種(1), (3)の直接原価計算制度, 業種(2)の制度外の直接原価計算のように期間中にはほぼ全体の動向まで遅れを取戻している面もあるが、まだ業種全体の水準以上ではない。全体としての動向が、前述のように、だいたい

制度として実施	ほぼ10%→25%弱
制度外で実施	30%強 →45%強
全 体	ほぼ40%→70%強

のようであると思われるから、それほど大きな差ではないが、概して調査期間中は、業種全体より対応が遅れがちな業種であったといえよう。

第2グループの採用状況はどうであろうか。そのグループのうちで業種(5), (8)の状況は次のようである。

制度として実施	15%前後→25%弱
制度外で実施	45%前後→55%前後
全 体	60%前後→80%弱

同じグループに属する業種(6)を見ると、だいたい次ような状況がうかがえる。

制度として実施	ほぼ10%→25%
制度外で実施	ほぼ15%→55%
全 体	ほぼ25%→80%

第2グループを第1グループと較べると、制度としての直接原価計算は全体的動向とほぼ一致しており、それほど大きな違いはないが、制度外の計算の利用状況に特徴的な差がある。業種(5), (8)では第1グループよりも制度外の計算を実施する割合が全体的に高く、業種(6)では制度外の計算の伸びがきわめて急速である。業種(6)では、スタートが遅れていても、調査期間末には直接原価計算を採用する会社は、業種(5), (8)の水準に追付いている。



いずれにしても制度外の直接原価計算の利用が相対的に他の業種より活発であるところがこのグループの特徴であり、総じて第1グループよりも直接原価計算の普及は進んでいる。

最後に第3のグループの業種(4),(9)の特徴はどうであろうか。その概況は次のようである。

制度として実施	10%前後→45~50%
制度外で実施	30%または45%弱でほぼ横這い
全 体	40~45%→80%強

このグループで特徴的な点は、制度としての直接原価計算にある。制度外の直接原価計算の割合はそれほど高くはない状態でだいたい横這い傾向にあるが、直接原価計算制度の割合は他の業種に較べてきわめて顕著に伸長している。このグループでは、いずれの業種も直接原価計算を実施する会社のうち優に半数以上がそれを制度としており、むしろ制度として実施する場合が主流を成している。

以上のような業種別の実態を総じていえば次のように要約できる。総じて直接原価計算はどの業種でも採用が進行しつつあり、その点での異同はない。しかし進行過程や進行の結末については業種によって多少の異同があり、概して業種(1)~(3)の主として部品組立型の産業では、直接原価計算に対する応対がやや慎重ないしは遅れがちな感がある。それに対して業種(4)~(6),(8),(9)の主として装置型の産業は、相対的に直接原価計算の採用に積極的であったといえよう。そこでは、直接原価計算制度または制度外の直接原価計算のいずれかに対して、導入の姿勢に普通以上の積極性がうかがえ、結果として、直接原価計算を利用する会社が平均以上に多くなっている。東洋経済新報社による昭和33年の調査でも、明細は不明であるが、直接原価計算は「とくに、紙・パルプ、化学、食品などの業種で目だって採用されている。」<sup>(17)</sup>としてい

(17) 東洋経済新報社編、前掲書、197ページ。

鉄鋼・金属が目立っていると思われるが、概ね「調査」の結果と矛盾せず、似ているといえよう。

以上、直接原価計算の採用状況の要点は次のようである。

- (1) 昭和40年代末期の状態は、直接原価計算を採用している会社の割合いが70%強から75%弱といったところであり、その内訳は、およそ25%が直接原価計算を制度として実施している会社、50%弱が直接原価計算を制度外でのみ実施している会社である。直接原価計算を採用する会社のおよそ半数は、制度外で部分的ないしは必要のつど実施しているものである。
- (2) このような当時の一般的状態は、調査期間を通じて直接原価計算の採用会社が漸増した結果によるものであり、当初からそのような状態にあったわけではない。そのような動向を示すのは、形態的には直接原価計算制度および制度外の部分的ないしは臨時的な計算がなだらかに増加したことによる結果である。
- (3) 総じて直接原価計算は、標準原価計算の場合に比して、表面的にはその採用の水準は同じ程度であるといえる。しかし内容的に吟味すると、標準原価計算に較べて制度化の傾向はゆるやかであり、また調査期間末に制度化を果している会社構成比もおよそ25%で、標準原価計算の50%に較べて基盤が弱々しい印象をうける。少くとも昭和40年代末期で直接原価計算の主流を形成するのは、相変らず制度ではなくて、制度外で部分的ないしは臨時的に実施するものである。おそらくこの傾向は当分はつづくであろう。
- (4) 業種別の状況をうかがうと、ほとどの業種も直接原価計算の導入は進行しているといえよう。しかし相対的には、主として組立型産業はこれまでのところ直接原価計算への対応はやや遅れがちであり、食品業や装置型産業は、それぞれにそれよりは前向きで素早い導入をしてきたように思われる。