

わが国における直接原価計算の利用実態 (3)

— 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1号)
- V 直接原価計算の利用状況 (本誌2号)
- VI 実態を支持する理由 (一部本誌本号)
- VII むすび——今後の課題

VI 実態を支持する理由

以上の検討から、われわれはあらまし次のような実態をうかがうことができた。一部業種(金融・保険業, 卸・小売業, 海運業, 不動産業, サービス業など)を除いた三大証券市場に上場されている企業についてみれば, ほとんどの会社が何らかの原価計算制度を採用していると思われる。しかし制度として実施される原価計算は, 実際原価計算, 予定原価計算, 標準原価計算, 直接原価計算あるいはそれらの部分的な組合せが, 総合原価計算, 個別原価計算または併用の形態として実施され, しかもそれぞれがかなり実際に適用されているため, 実に多様であることがうかがえる。まして制度外で実施される原価計算の形態はそれ以上に多様であろう。たとえば標準原価計算の普及状況は, それが制度化をめざして広く浸透したため, 昭和40年代末には, 標準原価計算を制度として実施する会社がおよそ50%, 制度外でのみ実施する会社が20%, あわせて70%が何らかの形で標準原価を導入するという事態にまで至った。それに対して直接原価計算は, やはり調査期間中次第に普及したのであるが, 制度とし

て実施する会社がおよそ25%、制度外の計算として実施する会社が50%弱、あわせて70%強から75%弱の会社で直接原価計算が導入されるに及んだ。

しかし、このような実態を評価する場合に、標準原価計算、直接原価計算それぞれの採用会社には重複があることに留意すべきである。たとえば、標準直接原価計算を実施する会社は、標準原価計算も直接原価計算も実施していることになる。実際にどの程度重複しているのかは予測しがたいが、後で検討するところによると、原価管理を主な目的の一つとして直接原価計算を実施する会社がほぼ安定して25%前後あるところから、おそらく直接原価計算制度を実施する場合には標準直接原価計算が比較的多いのではないか。その他、標準原価計算の実施会社と直接原価計算の実施会社が重なる場合として、部分的に標準原価計算と直接原価計算の両方を導入し、両者を併用するという場合(たとえば、制度として一部は標準全部原価計算、一部は標準直接原価計算を採用、あるいは制度としては標準全部原価計算、制度外で標準直接原価計算を採用など)も少なくないであろう。いずれにしても、これらは同じ会社が標準原価計算も直接原価計算も実施していると回答する場合である。ちなみに標準原価計算を実施している会社数と直接原価計算を実施している会社数とを単純合計すれば、大抵の年度で回収会社数を超えてしまう。実際に両者がどの程度まで重なりあうかはほとんど予想することができない。制度内外で標準原価計算または直接原価計算をそれぞれ実施するパターンが非常に多様で、表-17、22のデータからは、重なり合いの程度を予測することができない。ただ両原価計算をそれぞれ制度として全般的に導入する場合には、ほぼ正確にオーバーラップしている部分を推定することができる。つまり、全般的に行われる原価計算制度を2種類以上採用することはほとんどないであろうから、制度として全般的に標準原価計算または直接原価計算を導入する会社数を比較すると、重なり合いの程度がわかる。図-14(本誌第54巻第1号)と図-28(本誌前号)を比較すると、全般的に標準原価計算制度を適用する会社が昭和37~49年の間に15%弱あたりから25%強まで増加し、全般的に直接原価計算制度を適用する会社が10%あたりからおよそ15%強まで増加していると思われる。したがって期間中を

通じてほぼ2/3が重複していることがわかる。つまり、全般的に標準原価計算制度を実施する会社の2/3近くが標準直接原価計算として行うものであり、1/3強が標準全部原価計算として実施するものである。

このようにして標準原価計算を実施する会社と直接原価計算を実施する会社とはかなり重複していると思われるから、それぞれの採用状況について特色をうかがっても、それが、そのまま会社別に見たそれぞれに固有の特色であるとは必ずしもいえない。しかし第IV、V節で指摘したように、標準原価計算は制度を基調として採用される傾向があり、直接原価計算は制度外の実施が主流であるという点は、きわめて顕著な対照であり、たとえ会社別に見てもそれぞれに固有の特色となりうるであろう。

要するに、直接原価計算は、ほとんどの会社が何らかの原価計算制度を実施している割にはいまだ十分制度として普及しているとはいえない、という印象であり、標準原価計算に較べても、制度化の勢いは弱々しい感をぬぐえない。標準原価計算制度といっても、それを部分的に実施する場合が比較的多いから、標準原価計算の制度化傾向をうのみにするわけにはいかないが、直接原価計算が調査当初から制度外の計算、中でも臨時的、部分的計算を主流にしてきたことはまぎれもない特徴であろう。本節でわれわれは、このような事情がなぜ調査期間中継続してきたのか、できるだけ具体的にその理由を考えてみたい。

1. 直接原価計算の実施形態

われわれは、先に(本誌前号139~40ページ)「直接原価計算」と一口にいうが、その実体はどのような形態のものであるか必ずしも明白でない⁽¹⁸⁾と述べた。ここであらためて「直接原価計算」の一般的形態とはどのようなものか、少し具体的にその形態を想定してみたい。次節以降で直接原価計算の適用状況を解釈するのに役立つであろう。

それに関して、われわれは、企業経営協会が昭和34年に企画した直接原価計算研究委員会の研究成果を参照することとした。文献的には多少古くなるが、

(18) 渡辺憲一、「直接原価計算の研究——直接原価計算研究委員会議事録要旨——」,
『CAR』, No. 257, 企業経営協会, 昭和34年。

実務の形態をうかがうのには示唆するところが大きい。それによると、「直接原価計算制度とは、簡単にいえば、変動費のみをもって製品原価とし、固定費は期間費用とする計算制度のことである。しかし、現在では、いまだ会計慣習も、あるいは税法等の諸法規も、このような完全な意味での直接原価計算を認めていない。とすれば、これに比較的近い処理方法をもって、直接原価計算の実施と見做さざるをえない。」⁽¹⁹⁾として、直接原価計算を制度に限定せずより包括的に捉えている。とすれば、「……その内容は会社によって千差万別で、今回の研究会においても、極言すれば、出席会社と同じ数だけの、直接原価計算方式があったということになるかもしれない。」⁽²⁰⁾

しかし、著者によると大別して直接原価計算は3類型に分けられるという。その第1の型は、「固定費を期末に調整する方法」⁽²¹⁾である。「固定費を期間費用として処理することができない現状では、固定費を期末に売上原価と在庫原価に調整配分する方法が、まず第一にあげられる。そして、更にこれは、次のようなくつかの具体的方法によって行われる。

その一は、期中に発生した固定費を別勘定で把握しておき、期末にそれを売上と在庫に配分し、外部報告目的に適合するような財務諸表を作成する方法である。それは、純粋な形に最も近い直接原価計算の方法である……。

その二として、毎月の固定費総額を、その月の費用として月別の損益を計算し、期末に改めて調整する方法がある。

その三は、毎月、固定費を売上と在庫に調整配分する方法である。この方法を探っている会社では、工場で、毎月、変動費のみによる製品原価を計算して本社へ報告し、本社では、ごく簡単な方式で、当月分固定費のうち、売上原価に流れる額を計算し、それを差引いた利益(全部原価計算による利益と同じ)を算出するという仕組みをとっていた。」⁽²²⁾

その一とその二の違いはよくわからない。それはともかく、この形態は、調整の方法は多様でありえても、経常的には正規の会計帳簿と計算上の関連をもち

(19),(20),(21) 渡辺憲一, 前掲報告要旨, 3ページ。

(22),(23) 渡辺憲一, 前掲報告要旨, 4ページ。

ながら、変動費を製品原価処理し、固定費を期間原価処理しておき、遅くとも期末には全部原価計算方式に調整するというものである。著者は、これを「直接原価計算を制度として採用している会社⁽²³⁾」と称し、出席会社⁽²⁴⁾のうち3社がこの方式であったと述べている。おそらく一般的にも実務家がこのような原価計算を直接原価計算制度と見なすであろうことも容易に想像できる。

第2類型は、「費用を経常的に変動費及び固定費に区分する方法⁽²⁵⁾」を適用する会社である。「最も完全な形としては、変動費勘定、固定費勘定、あるいは変動売上原価勘定、固定売上（原価：拙稿注）勘定等を設定し、簿記機構と結びつけておく。又、勘定口座を設定することなく、単に原価計算表及び損益計算表上で、変動費、固定費に区分している会社もあった。

このような方法は、制度としては全部原価計算であるが、常に、変動費、固定費、限界利益等を表示することによって、経営管理に大いに貢献しているようであった。⁽²⁶⁾この方法では原価計算制度において経常的に変動費と固定費を区分して計算処理を進めるが、処理方式は全部原価計算方式に従うのである。必要があれば、制度外で簡単に直接原価計算方式の損益計算書を作成することができる。

このような原価計算制度を正確にはわれわれは何と名付けるべきであろうか。渡辺氏は制度としては全部原価計算であるとしているが、旧来の全部原価計算とは異質なものが含まれている。この方法をとる会社は3社あったと述べている。果してこの種のタイプは、直接原価計算を制度として実施していることになるのか、制度外で経常的または臨時的に行っていることになるのであるうか、少し意見の分れるところであろう。事実、出席会社（脚注(24)の16社）

(24) 直接原価計算研究委員会が、昭和34年5月15日に会員会社に対して行ったアンケートの調査対象から、出席会社には少なくとも次の会社が参加していることがわかる。明治製菓川崎工場、雪印乳業、日本製紙、北日本製紙、芝浦製糖、東洋レーヨン、山陽パルプ、田中計器工業、富士通信機、古河電気工業、新潟鉄工所、昭和電線電纜、同和鋳業、八欧電機、日本化薬、昭和電工の16社。企業経営協会原価計算委員会、直接原価計算研究委員会、「直接原価計算に関する調査（昭和34. 5. 15）」、『CAR』、No. 257、企業経営協会、昭和34年、16～7ページを参照。

(25)、(26) 渡辺憲一、前掲報告要旨、5ページ。

に実施したアンケートの集計結果は、次のようになっている。⁽²⁷⁾

貴社では直接原価計算を採用していますか。	会社数
イ. 原価計算制度として、帳簿組織に組み入れて行っている。	4
ロ. 経常的に帳簿組織外において非制度として行っている。	2
ハ. 臨時的に帳簿組織外において非制度として行っている。	5
ニ. 行っていない。	4
ホ. その他	1

つまり各社の記入によるアンケートではどのタイプにも3社と集計されているものはない。おそらくロのタイプを中心としてイ、ハ、ニまたはホに回答する可能性（この場合は多分イ）があるであろう。推察の域を出ないが、企業経営協会の「調査」（本誌前号の表-22、図-29）において、直接原価計算を制度外で全般的にまたは経常的に行っていると回答した会社（コンスタントに約12.3%）は、このような形態が多いのではないか。

第3の類型は、「必要ある場合にのみ、変動費、固定費を計算する方法」⁽²⁸⁾を採用する会社である。これによると、「費用分解はしてあるが、毎月経常的に行われぬ。必要ある場合にのみ、いわば特殊原価調査として、製品別、工場別、会社全体の変動費とか限界利益を計算する。出席会社のうち、一番多かったのは、この方法を採用している会社であった。」⁽²⁹⁾おそらくこの方法による会社は、原価計算制度上の費目についてのみ変動費、固定費を分類しておき、必要に応じてその分類をベースにした変動費、固定費の金額を臨時的に計算するのであろう。臨時的な計算がどの程度の範囲を対象とするのかは多様であろうが、このような方式の会社は、おそらく直接原価計算を「特殊原価調査の目的で必要の都度行う」（本誌前号表-22）ものとして自らを位置づけるであろう。

第1～3類型の他にどのようなタイプがあり、それぞれをどのように位置づけるかはこれ以上推測しがたい。しかし、この委員会の討議や調査の経験は、企業経営協会の「調査」に反映されているものと思われ、第1類型を「会計制

(27) 直接原価計算研究委員会、前掲調査、16ページ。

(28),(29) 渡辺憲一、前掲報告要旨、5ページ。

度内で行っている」直接原価計算，第2類型を主として「会計制度外で全般的または経常的に行っている」直接原価計算，第3類型を「特殊原価調査の目的で必要の都度行う」直接原価計算の代表的な例であると見なしても，「調査」の解釈をそれほど大きく誤ることはないであろう。

さらにわれわれは，直接原価計算の実施形態を具体的に推察するために，原価の固・変分解がどれだけ，どのようにして実施されるのか，その実態を見ることにしたい。まず固定費・変動費の分解はどの程度一般に実施されているのか。「調査」による集計結果は次の表—25，それを図示したものが図—42である。

表—25 固定費，変動費の区分

<質問> 貴社では，固定費，変動費の区分を行っていますか。

- (1) 行っていない。
- (2) 行っている～その場合
 - (イ) 財務計算上まで行っている。
 - (ロ) 管理目的としてのみ行っている。
 - (ハ) 特に必要な都度行っている。
 - (ニ) その他

年 度 (昭和)	37	38	39	40	41
行っていない	(28.3) 95	(18.5) 76	(17.0) 60	(11.8) 41	(17.1) 59
行っている	(69.9) 235	(80.5) 330	(82.2) 290	(86.1) 298	(76.2) 263
財務計算上	(14.9) 50	(12.4) 51	(11.6) 41	(16.2) 56	—
管理目的としてのみ	(55.1) 185	(49.5) 203	(50.7) 179	(47.1) 163	—
特に必要な都度		(17.3) 71	(19.3) 68	(21.1) 73	—
全面的に	—	—	—	—	(41.7) 144
一部分につき	—	—	—	—	(32.8) 113
その他	—	(1.2) 5	(0.6) 2	(1.7) 6	(1.7) 6
回答なし	(1.8) 6	(1.0) 4	(0.8) 3	(2.0) 7	(6.7) 23
計	(100) 336	(100) 410	(100) 353	(100) 346	(100) 345

- 注：1. 昭和37年度の質問では，固・変を区分している場合の選択肢は，「元帳勘定で区分記録している」と「元帳勘定で区分記録していない」の2つである。また昭和41年度では，費用分解実施の程度として「全面的に行っている」，「一部分につき行っている」，「行っていない」，「その他(具体的に)」の各選択肢になっている。
2. ()内の数値は，各選択肢別会社数の構成比(%)である。

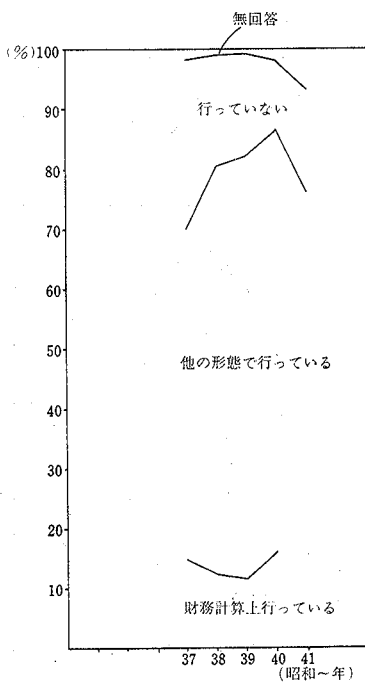


図-42 固・変の分解

これによると、固定費・変動費を区分している会社は、調査期間が比較的短いこと、質問項目の変化などでその動向を見きわめることは難しいが、表-26もあわせて参照すると、昭和36~41年当時、6,70%から80%前後まで普及してきたといえるのではなからうか。この状況を、表-22および図-27(いずれも本誌前号)の直接原価計算の採用状況と比較すると、固・変の区分の普及状況の方が明らかに高い。直接原価計算は、昭和36~41年当時の自然な趨勢としてはおそらく50%弱あたりから60%強程度まで増加する傾向にあったと見られるであろう。したがって固・変を区分する会社は、直接原価計算を実施する会社よりも20%程度は多いといえよう。おそらくそれは、標準全部原価計算、見積全部原価計算、実際

全部原価計算のみを実施する中で原価管理などのために変動費と固定費を区分することがあったことによるのではないか。あるいは、全くの部分的一時的な計算のため、または単に将来の直接原価計算の導入に備えて、前述の第3類型のように制度上の勘定科目を固・変に分類しておくという場合もあるであろう。いずれの場合にしろ、変動費と固定費の区分は一見して当時かなり普及していたように思われる。しかし内容的に見ると財務計算として実施している場合は少数で、当時15%前後といったところか。これは当時直接原価計算を制度として実施していた会社にはほぼ相当し、案外に少ない。財務計算上実施していない場合は、主に制度外で変動費・固定費の集計作業がなされているのであろう。

それでは変動費と固定費の区分は実際にどのような方法によるのであろうか。まず分解方法について尋ねると表-26のような結果が集計されている。年

表--26 固定費・変動費の区分方法

〈質問〉 貴社では、固定費、変動費の区分計算を行う場合、その方法は次の何れによつていますか。

- (1) 個別費用法 (原価要素をその性質により分類する)
- (2) 数学的方法 (最高ならびに、最低の操業度における数値を資料として原価の分解を行う)
- (3) グラフ法 (固定費たるものが明瞭な要素は固定費とし、比例費たるものが明瞭な要素は変動費とし、これ以外の原価要素を、グラフを利用して分離する)
- (4) 最小自乗法
- (5) その他

年 度 (昭 和)	36	37	38	39	40	41
区 分 し て い な い	—	(18.8) 63	—	(17.0) 60	(11.8) 41	—
総 費 用 法						
数 学 法	(0.9) 2	—	—	—	—	(8.7) 30
グ ラ フ 法	(0.4) 1	—	—	—	—	(3.8) 13
スキャッター・グラフ法	(2.2) 5	—	—	—	—	—
最 小 自 乗 法	(3.0) 7	—	—	—	—	(2.6) 9
個 別 費 用 法	(15.9) 37	(64.6) 217	(73.7) 302	(73.9) 261	(79.8) 276	(61.7) 213
数 学 的 方 法	—	(2.1) 7	(0.5) 2	(1.1) 4	(0.9) 3	—
グ ラ フ 法	—	(3.3) 11	(4.1) 17	(1.7) 6	(2.0) 7	—
最 小 自 乗 法	—	(4.5) 15	(2.9) 12	(3.4) 12	(2.3) 8	—
原 価 要 素 別 分 解 法	(26.7) 62	—	—	—	—	—
数 種 の 方 法 を 併 用	(6.0) 14	—	—	—	—	—
そ の 他	(0.9) 2	(2.7) 9	(3.2) 13	(1.7) 6	(1.4) 5	(3.5) 12
該 当 な し	(55.6) 129	—	(20.2) 83	—	—	—
回 答 な し	—	(10.4) 35	—	(1.1) 4	(1.7) 6	(22.6) 78
計	(111.6) 259	(106.3) 357	(104.6) 429	(100) 353	(100) 346	(102.9) 355
会 社 総 数	(100) 232	(100) 336	(100) 410	〃	〃	(100) 345

注：1. 昭和36,41年度は、上記の質問項目と異なっている。昭和36年度は、総費用法(「数学法」,「グラフ法」,「スキャッターグラフ法」,「最小自乗法」),「個別費用法」,「原価要素別分解法」,「数種の方法的併用」,「その他」の選択肢である。昭和41年度は、これらの選択肢から総費用法の中の「スキャッターグラフ法」,「原価要素別分解法」,「数種の方法的併用」が除かれている。

2. ()内の数値は、各選択肢別会社数の構成比(%)である。

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実数を表わす。

度によって質問項目がずれているが、総じて総費用法の適用は固・変を区分する会社(「区分していない」、「該当なし」、「回答なし」の会社を除く。)のうちで10~20%弱と比較的少数であり、少なくとも75%~90%程度は個別費用法を適用している。個別費用法でもおそらく勘定科目精査法のように主に費目の性質によって区分する方法が主であって、数学的方法、グラフ法、最小自乗法などは一部の費目につき全く補強的に利用されるというのが実態であろう。

また費用分解を実施する場合の費用範疇はどうか。昭和41年の単年度についてのみ調査されているが、表-27によってほぼ実態は明らかであろう。費用分解をしている会社のうちで、変動費・固定費のみを区分している会社は90%強で、大半がそれにあたる。おそらく、他の範疇を適用する場合でも、最終的には変動費と固定費に区分されることが多いであろう。

表-27 費用分解の範疇

<質問> 貴社における、費用分解の程度は次のいずれですか。

- (1) 変動費、固定費のみに区分している。
- (2) 増増費、減減費の区分についても行っている。
- (3) その他(具体的に)。

年 度 (昭和)	41
変動費、固定費のみ	(69.9) 241
増増費、減減費の区分も	(2.3) 8
そ の 他	(4.3) 15
回 答 な し	(23.5) 81
計	(100) 345

注：()内の数値は、各選択肢別会社数の構成比(%)を示す。

費用分解する場合の対象期間はどうか。「調査」の結果は表-28である。この表では、まず昭和38年の選択肢で「個別費用法のため、期間の定めはない」が、固・変分解している会社の50%であることが注目される。昭和37年度の「6カ月」および「1カ年」が、昭和38年度の調査ではこの選択肢に流れ

たという印象である。つまり、固・変を分解する場合大半が個別費用法（勘定科目精査法）であるためか、半数程の会社が、特に分解のための期間を考慮せ

表-28 固定費・変動費の区分のための対象期間

<質問> 貴社では、固定費、変動費の区分をする場合、その対象となる期間は次のどれですか。

- (1) 1カ月 (2) 6カ月 (3) 1カ年 (4) 1年以上 (5) その他
(6) 個別費用法のため、期間の定めはない。

年 度 (昭 和)	37	38
1 カ 月	(9.5) 32	(8.5) 35
6 カ 月	(46.1) 155	(24.4) 100
1 カ 年	(9.8) 33	(3.2) 13
1 年 以 上	(2.1) 7	(2.4) 10
そ の 他	(4.2) 14	(1.5) 6
個別費用法のため期間の定めなし	—	(40.0) 164
該 当 な し	(28.3) 95	(20.0) 82
計	(100) 336	(100) 410

注：1. 昭和37年度は、上記選択肢のうち(6)がない。

2. ()内の数値は、各選択肢別会社数の構成比(%)を示す。

ずに、単に費目の性質等から判断していると思われる。制度の勘定科目体系の中に固・変の費目分類を恒常的に組込むか、臨時的に費目分類するかによらず、そこでは期間を特定化しないのである。実際に、経常的または非経常的に固定費・変動費の集計作業をする時には、たとえその時々の利用に応じて原価の集計期間が違ってても、費目分類をほぼそのまま踏襲するという方法をとるのであろう。他方、一定の期間を定めて分解手続をとっている場合には、半年または1年という会計期間（または予算期間）をベースとすることが多く（費用分解をしている会社の30～35%程度か）、その場合は、たとえ勘定科目精査法であっても、数年間の実績データが参照されるのであろう。それは、費用分解が主に

利益計画や予算編成(変動予算を含む。)および期中修正などの期間計画との関連で利用されるからであろう。原価計算期間(あるいは月次予算期間)の1カ月をベースにすることは10%強と案外に少ない。この場合は、主に月次予算の編成(変動予算を含む。)および期中におけるその修正、月次の予算実績差異の分析、月次損益計算などとの関連で用いられるであろう。それにしても重複回答が全く見られないのは、通常、費用分解が勘定科目とからめて一律に行われるからであろうか。総じていうと、費用分解にあたり期間を厳格に特定化することは、それほど必要でないと思われるといえる。

また費用分解に用いられる操業度の尺度については、表-29のように単年度のみ調査されている。操業度尺度としては金額表示、物量表示、労働時間(工数)など会計制度から入手可能な測定尺度を利用することが大半のようである。

表-29 費用分解に用いる操業度の尺度

<質問> 貴社において、費用分解に用いられる操業度の表示方法は次のいずれによつていますか。

- (1) 金額表示 (2) 物量表示 (3) 労働時間(工数)
 (4) 機械運転時間 (5) その他(具体的に)

年 度 (昭和)	41
金 額	(22.0) 76
物 量	(28.4) 98
労 働 時 間	(23.8) 82
機 械 運 転 時 間	(4.9) 17
そ の 他	(3.5) 12
回 答 な し	(31.0) 107
計	(113.6) 392
会 社 総 数	(100) 345

注: 1. ()内の数値は、各選択肢別会社数の構成比(%)を示す。

2. 会社総数とは、重複回答を除いたアンケートの回答会社数を示す。

金額尺度よりも物的尺度の方がずっと多いが、全体として操業度尺度はバラエティに富んでいるという印象である。

調査期間が短期であり、しかも質問項目の変更、年度のずれなどがあって、必ずしも具体的な指摘にはならないが、結局、固定費・変動費の分解は、直接原価計算を実施する場合を中心として広く行われており、昭和40年代への転換期には分解の実務そのものは80%あたりまで一般化していたように思われる。実態として変動費・固定費の原価情報は、大部分の会社で何らかの方法により入手可能な状態にあったといえる。しかし、費用分解の方法は、比較的簡略なものが主流をなしており、しかも表-25の昭和41年度の集計にあるように単に部分的のみ実施する場合も少なくない。方法的には、原価の費目体系の整備、個々の費目の性質や方針、数年間の実績データの簡単な確認、経験的判断などをまじえて、固・変の費目分類をすることが大半であり、補足的のみ部分的または一時的に数学的、統計的分解法が適用されるようである。固・変の費目分類および集計を制度として実施するのはほぼ直接原価計算制度を実施する場合に相当し、多くは、内部利用のため制度外で集計を行っている。しかし、そのような集計でも、費用分類は勘定科目体系をベースにすることが多いと見られる。そのため、固・変分解で対象期間や操業度尺度などの扱いは概括的であることが比較的多いと推定される。

結局、本節の検討で次のことがいえる。実際問題として、一口に「直接原価計算」といっても、第1類型のようないわゆる「直接原価計算制度」だけではなく、それに類似した形態をも広く含める場合には、思いの外その実体をつかむことは難しい。得体のよくわからないものの実状を把握しようとするのであるから、一層混乱するばかりである。それにしても何かの手掛りが必要であるから、われわれは、仮に前述の第1～3類型のような原価計算をここでいう直接原価計算の一つの実態と見なして、現実解釈の手掛りとしたい。それにしても、制度外の計算をも含めた直接原価計算ないしは原価計算の多様性という問題点についてあらためて考えさせられるものがある。

固・変の分解はすでに昭和40年代への転換期においてかなり広く受け入れられ

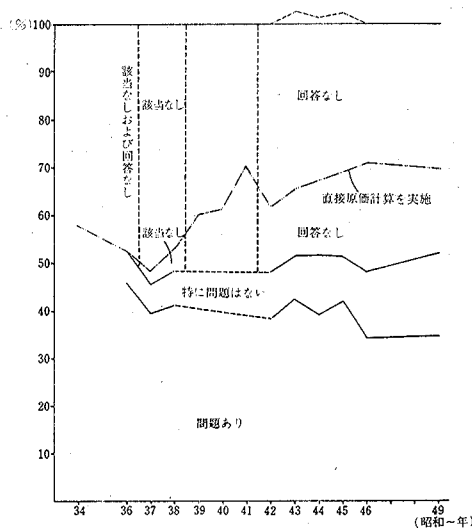
ており、それが直接原価計算の実施を受入れやすくする背景にもなっているように思われる。固・変を分解しているという会社と、直接原価計算を実施しているという会社とで、それほど大きな違いがないことも少なくないであろう。固・変の分解が普及しているといっても、その方法は、個別の勘定科目についての簡単な調査をするという方法が大半であって、分解の対象期間、操業尺度の選定は、分解・集計のつど配慮するというよりは、一律的に扱われている感をぬぐえない。したがって、直接原価計算を実施する場合でも、割合い総合的な経験判断の積み重ねに依存した固・変の分解が多いのではないか。

このような直接原価計算の実施形態をふまえて、直接原価計算が制度外の計算を主流にしている一般的な事情を考察することにした。

2. 直接原価計算の実施上の問題

まず、直接原価計算を実際に導入してみて、実施過程で何が問題か、その実態を見よう。もし実施上何か重大な障害があるとすれば、それが直接原価計算の導入を消極的にさせる一因ともなるであろう。

これについて調査したものが表—30、それを図示したものが図—43である。



図—43 直接原価計算の実施上の問題点

表-30 直接原価計算実施上の問題

<質問> 貴社では、直接原価計算実施の過程において何か問題点がありますか。

- (1) とくに問題はない。
- (2) ある～その場合
 - (イ) 固定費、変動費の区分
 - (ロ) 税務上の調整計算の問題
 - (ハ) 棚卸資産評価の問題
 - (ニ) 自家工場生産品と外注加工品又は購入品との価格差の問題
 - (ホ) 営業部門における販売方針との問題
 - (ヘ) その他

年 度 (昭和)	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	49
特に問題はない	(6.9) 16	(6.0) 20	(7.3) 30	(5.9) 21	(10.1) 35	(10.4) 36	(10.1) 45	(8.9) 26	(12.3) 46	(9.5) 30	(13.9) 46	(17.6) 39
問題あり	(45.7) 106	(39.6) 133	(41.2) 169				(38.1) 170	(42.5) 124	(39.2) 147	(41.8) 132	(34.3) 114	(34.7) 77
固・変の区分	(34.1) 79	(25.9) 87	(21.2) 87	(24.6) 87	(24.6) 85	(22.0) 76	(20.9) 93	(24.7) 72	(22.7) 85	(25.0) 79	(19.6) 65	(16.7) 37
税務上の調整計算	(13.8) 32	(16.1) 54	(9.0) 37	(9.9) 35	(10.4) 36	(8.7) 30	(9.4) 42	(12.0) 35	(13.1) 49	(8.9) 28	(9.0) 30	(10.4) 23
棚卸資産の評価	(12.1) 28	(13.7) 46	(7.6) 31	(9.6) 34	(8.7) 30	(11.0) 38	(9.4) 42	(12.3) 36	(10.9) 41	(10.8) 34	(12.3) 41	(11.3) 25
自製品と外注品・ 購入品の価格差	(9.5) 22	(6.0) 20	(6.8) 28	(6.2) 22	(6.9) 24	(8.7) 30	(6.1) 27	(6.5) 19	(6.7) 25	(9.2) 29	(7.8) 26	(5.4) 12
営業部門の販売方針	—	—	(3.9) 16	(5.1) 18	(4.3) 15	(5.8) 20	(5.6) 25	(4.1) 12	(4.3) 16	(5.7) 18	(4.2) 14	(3.2) 7
そ の 他	(2.6) 6	(4.5) 15	(4.6) 19	(1.7) 6	(2.0) 7	(2.9) 10	(3.8) 17	(3.1) 9	(3.2) 12	(3.5) 11	(1.5) 5	(6.3) 14
該 当 な し	(44.8) 104	(54.5) 183	(51.5) 211	—	—	—	—	—	—	—	—	—
回 答 な し	(2.6) 6	—	—	—	—	—	(51.8) 231	(48.6) 142	(48.5) 182	(48.7) 154	(51.8) 172	(47.7) 106
計	(126.3) 293	(126.5) 425	(112.0) 459	223	232	240	(117.0) 522	(120.2) 351	(121.6) 456	(121.2) 383	(120.2) 399	(118.5) 263
会 社 総 数	(100) 232	(100) 336	(100) 410	(100) 353	(100) 346	(100) 345	(100) 446	(100) 292	(100) 375	(100) 316	(100) 332	(100) 222

- 注：1. 昭和36, 37年度の質問にはホの選択肢がない。昭和39～41年度は、「該当なし」または「回答なし」の会社数が集計されていないので無記入とした。
2. 「問題あり」は、「会社総数」から「特に問題はない」、「該当なし」、「回答なし」を差引いたものである。
3. () 内の数値は、各選択肢別会社数の構成比(%)を示す。
4. 会社総数とは、重複回答を除いたアンケートの回答会社数を意味する。

図-43からわかるように、問題ありと回答している会社数が、「特に問題はない」と回答する会社よりもずっと多い。したがって、直接原価計算を自社において施行を開始しても、必ずしもスムーズに実施されず、新たに配慮すべき問題をかかえていることがわかる。このような事態は、昭和40年代末に至って

もほぼ同様である。しかしそのような事態もよくみれば、明るい兆候が見える。まず図-43に、図-27 (本誌前号) の直接原価計算を実施する会社の割合を示す破線を入れてみよう。すると、直接原価計算は次第に普及しているのにもかかわらず、「問題あり」と回答する会社の割合は相対的に低くなっていくのがわかる。ちなみに、直接原価計算を制度内外で実施する会社数に対する「問題あり」の会社の割合を改めて計算してみると、表-31のようになり、それを図-44に示した。それによると、当初80%台あった「問題あり」の会社は、昭和40年代後半には50%程度までさがっている。他方、「特に問題はない」の割合も少しずつ増加し、「該当なしおよび回答なし」の割合は急速に増加していることがわかる。つまり、傾向としては、直接原価計算を実施する会社のうちで実施上の難しさを現実に意識する会社のウェイトは50%程度までさがって

表-31 直接原価計算実施上の問題 (直接原価計算の実施会社をベースとして)

年 度 (昭和)	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	49
特に問題はない	(13.1) 16	(12.3) 20	(13.8) 30	(9.9) 21	(16.5) 35	(14.9) 36	(16.3) 45	(13.6) 26	(18.3) 46	(13.8) 30	(19.6) 46	(25.2) 39
問 題 あ り	(86.9) 106	(82.1) 133	(77.9) 169				(61.6) 170	(64.9) 124	(58.3) 147	(60.6) 132	(48.5) 114	(49.7) 77
固・変 の 区 分	(64.8) 79	(53.7) 87	(40.1) 87	(41.0) 87	(40.1) 85	(31.4) 76	(33.7) 93	(37.7) 72	(33.7) 85	(36.2) 79	(27.7) 65	(23.9) 37
税務上の調整計算	(26.2) 32	(33.3) 54	(17.1) 37	(16.5) 35	(17.0) 36	(12.4) 30	(15.2) 42	(18.3) 35	(19.4) 49	(12.8) 28	(12.8) 30	(14.8) 23
棚卸資産の評価	(23.0) 28	(28.4) 46	(14.3) 31	(16.0) 34	(14.2) 30	(15.7) 38	(15.2) 42	(18.8) 36	(16.3) 41	(15.6) 34	(17.4) 41	(16.1) 25
自製品と外注品・ 購入品の価格差	(18.0) 22	(12.3) 20	(12.9) 28	(10.4) 22	(11.3) 24	(12.4) 30	(9.8) 27	(9.9) 19	(9.9) 25	(13.3) 29	(11.1) 26	(7.7) 12
営業部門の販売方針	—	—	(7.4) 16	(8.5) 18	(7.1) 15	(8.3) 20	(9.1) 25	(6.3) 12	(6.3) 16	(8.3) 18	(6.0) 14	(4.5) 7
そ の 他	(4.9) 6	(9.3) 15	(8.8) 19	(2.8) 6	(3.3) 7	(4.1) 10	(6.2) 17	(4.7) 9	(4.8) 12	(5.0) 11	(2.1) 5	(9.0) 14
該当なしおよび回答なし	0	(5.6) 9	(8.3) 18				(22.1) 61	(21.5) 41	(23.4) 59	(25.7) 56	(31.9) 75	(25.2) 39
直接原価計算を 実施する会社	(100) 122	(100) 162	(100) 217	(100) 212	(100) 212	(100) 242	(100) 276	(100) 191	(100) 252	(100) 218	(100) 235	(100) 155

- 注：1. 「直接原価計算を実施している会社」とは、表-22 (本誌前号) において、直接原価計算を制度内外で実施している会社の延べ合計数である。
2. 「該当なしまたは回答なし」は、「直接原価計算を実施している会社」から「特に問題はない」と「問題あり」を差引いたものである。それは、「直接原価計算を実施する会社」が、「特に問題はない」、「問題あり」のいずれにも回答していないものと見なすことができれば、直接原価計算を実施する会社であって「該当なし」または「回答なし」に当たる会社を意味する。
3. () 内の数値は、各選択肢別会社数の構成比 (%) を示す。

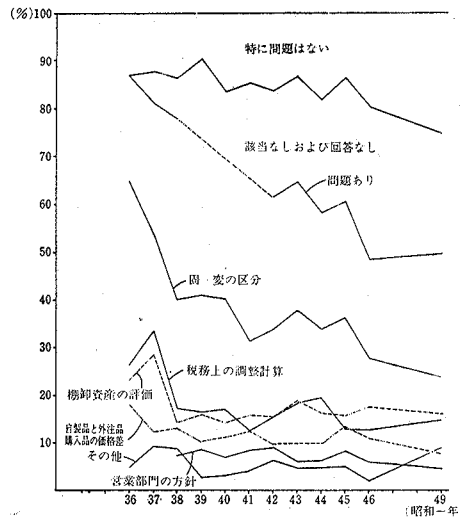


図-44 直接原価計算の実施上の問題点 (直接原価計算の実施会社をベースとして)

きており、おそらく、社内での経験の蓄積による手直し、方法上の工夫、社内での正しい理解、知識や経験の一般的普及等によって次第に実施が軌道にのってきていることを示すのであろう。

問題を意識する会社のウェイトがさがったといっても、そのウェイトは依然として50%あるうえに、意見をはっきり表明しない会社のウェイトもかなりあるから、問題の所在をいまだ軽く見ることはできないが、いまのところ相対的にはっきり解消の方法に向いているといえよう。直接原価計算が質的な意味で定着しつつあるといえる。

それでは実施上の難しさを感じずの問題としては内容的にはどのようなものがあるか。やはり前掲の表-31と図-44からそれをうかがうことができる。質問の選択肢には、方法上の問題として「固定費、変動費の区分」と「税務上の調整計算」の問題があり、前者はその適・不適が直接原価計算の適用の結果すべてに影響する基礎的な問題であり、後者は、直接原価計算を制度として実施す

る場合にのみ生ずる問題といえる。その他の「棚卸資産の評価」、「自製品と外注加工品又は購入品との価格差」、「営業部門における販売方針」の問題は、単なる方法の問題というよりは、全部原価と変動原価による2種類の原価データの内部利用における混乱によるものといえるのではないか。それは、原価データの正しい適用とそのため適切な方針を確立する問題であり、もっと質的または理論的な問題を含んでいるように思われる。

これら諸問題のうち、中でも固・変の区分の問題は基礎的な問題であるだけに調査期間中を通して最大の問題であった。しかしその問題は同時に急速に解消の方向に向っていることも明らかである。前節に見たように、固定費・変動費は、個々の原価費目の性質によって区分するという比較的簡単な方法を主流とするものであったが、それでも長い間の経験の積み重ねによって次第に実践に供しうる正確さを獲得することができたといえるのではないか。費用分解の問題のウェイトがさがっていることが、「問題あり」の会社全体のウェイトをさげることにも最も貢献している。その他の問題の中には、「税務上の調整計算」、「棚卸資産の評価」のように一時期解消に向ったといえる面もあるが、これらを含めた他の問題は、ほとんど解消に向わないまま継続しているという感が強い。問題のウェイトからいえば、実践上の課題としてさほど重要であるという印象はないけれども、固・変区分の問題よりは、かえって問題の根の深さを思わせるものがある。

以上をまとめると、全体としては実施上の問題点はまだ残っているといえよう。昭和40年代末期でも半数ほどの会社が平均的に1~2の問題点を指摘している。1/4のみが特に問題なしとしているにすぎない。また問題の種類としては固・変区分の問題が最大であり、その他さほど顕在的でない問題もある。傾向的には、特に固・変区分の問題が解消されつつあるため、「問題あり」のウェイトは明らかにさがってきている。ただ、それほど実践上は重要と意識されていないようであるが、直接原価計算に固有の根が深いと思われる、方法というよりは質的な問題が残っていることは見逃がせない。これまでの間断ない運用上の工夫によって固・変区分の問題は解消しつつあるが、原価データの正しい

適用方針，伝統的な原価データとの意味の違いなど，概念的な側面を含んだ問題が次第に顕在化しつつあるといえる。「税務上の調整計算」のようになお解消の方向に向いていない問題もあるが，これからは次第に原価データの利用上の混乱の問題も相対的に位置を高めるであろう。