

# わが国における直接原価計算の 利用実態 (4・完)

— 昭和34～49年の動向 —

田 中 嘉 穂

- I はじめに一展開の意図
- 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, 本誌第54巻第1号)
- V 直接原価計算の利用状況 (本誌第54巻第2号)
- VI 実態を支持する理由 (本誌第54巻第3号および本誌本号)
- VII むすび—今後の課題 (本誌本号)

### 3. 直接原価計算の利用目的

固・変区分の実施形態, 直接原価計算の実施形態, 直接原価計算の実施過程での問題点を見てきたが, 最後に直接原価計算がどのような使われ方をしているのか, その目的についての特徴を見ておきたい。それらを総合的に判断することによって, 直接原価計算の普及の経過を支えている理由がある程度推察できるのではないか。

まず, 直接原価計算の利用目的の実態は, 表—32, 図—45のように集計される。図—45の「実施会社」の実線は, 表—32で「会社総数」から「該当なし」, 「回答なし」を差引いた<sup>(30)</sup>数を表わし, その数はいずれかの選択肢に回答した会社の総数に当たるといえよう。その数は, 本来なら現に直接原価計算を実施し

(30) 表—33の「実施会社」に同じ。

表—32 直接原価計算の目的—I

〈質問〉 貴社では、直接原価計算の目的を次の何れにしていますか。

- (1) 利益計画の立案を容易にするため。
- (2) 個別的改善計画の採算分析に便ならしめるため。
- (3) 品種別センターを容易にするため。
- (4) 価格政策のため。
- (5) 予算統制強化のため。
- (6) 原価管理強化のため。
- (7) 決算事務促進のため。
- (8) 投資計画検討のため。
- (9) その他

年度(昭和)	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	49
利益計画の立案を容易に	(42.2) 98	(43.8) 147	(37.3) 153	(47.9) 169	(47.7) 165	(55.9) 193	(48.9) 218	(49.0) 143	(55.7) 209	(50.3) 159	(50.3) 167	(49.5) 110
個別的改善計画の採算分析	(28.0) 65	(22.6) 76	(23.9) 98	(26.1) 92	(28.9) 100	(26.1) 90	(34.5) 154	(31.5) 92	(27.2) 102	(34.5) 109	(29.2) 97	(28.8) 64
品種別センターを容易に	( 5.2) 12	( 5.7) 19	( 3.9) 16	( 5.7) 20	( 4.6) 16	( 4.9) 17	( 4.7) 21	( 3.1) 9	( 2.1) 8	( 5.4) 17	( 3.3) 11	( 2.3) 5
価格政策	—	(17.0) 57	(17.3) 71	(23.2) 82	(21.4) 74	(24.1) 83	(16.8) 75	(20.9) 61	(14.7) 55	(19.6) 62	(16.9) 56	(22.5) 50
予算統制の強化	(15.9) 37	(12.2) 41	(10.5) 43	(13.3) 47	(11.6) 40	(17.1) 59	(14.3) 64	(11.0) 32	(13.9) 52	(10.8) 34	(12.7) 42	( 7.2) 16
原価管理の強化	(22.4) 52	(23.5) 79	(16.3) 67	(27.5) 97	(22.0) 76	(26.4) 91	(27.6) 123	(24.3) 71	(26.1) 98	(23.7) 75	(29.8) 99	(24.3) 54
決算事務の促進	( 5.6) 13	( 5.1) 17	( 4.4) 18	( 4.2) 15	( 5.5) 19	( 7.0) 24	( 5.6) 25	( 5.5) 16	( 7.5) 28	( 4.4) 14	( 6.6) 22	( 6.8) 15
投資計画の検討	—	—	(10.5) 43	( 9.9) 35	(11.0) 38	(11.0) 38	( 9.6) 43	(11.0) 32	( 9.9) 37	(11.4) 36	(11.7) 39	(14.0) 31
その他	( 1.7) 4	( 0.9) 3	( 1.0) 4	( 3.4) 12	( 1.7) 6	( 1.7) 6	( 1.8) 8	( 1.4) 4	( 0.8) 3	( 0.6) 2	( 1.2) 4	( 0.9) 2
該当なし	(47.8) 111	(45.5) 153	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
回答なし	( 2.6) 6	—	(45.4) 186	(28.3) 100	(28.3) 98	(21.2) 73	(22.4) 100	(21.9) 64	(21.3) 80	(22.8) 72	(18.1) 60	(22.1) 49
計	(171.4) 398	(176.3) 592	(170.5) 699	(189.5) 669	(182.7) 632	(195.4) 674	(186.2) 831	(179.6) 524	(179.2) 672	(183.5) 580	(179.8) 597	(178.4) 396
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年度の質問には(4)および(8)、翌37年度は(8)の選択肢がない。

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」は、アンケートの回答会社総数であり、複数回答数を除いている。

ていると回答した会社数(表—34に掲載)に一致するはずであるが、実際にはそれよりもかなり多くなっている(特に昭和39年以降は、表—34の実施会社総

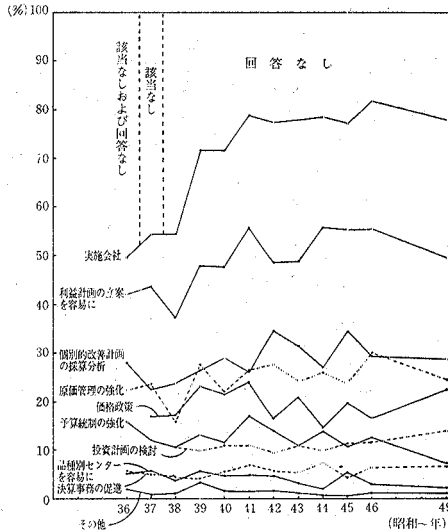


図-45 直接原価計算の目的

数に対して10%~20%以上多い。)。そこで、いくらかでも解釈に正確さを期すため、表-32、図-45を再編成して、前記の直接原価計算の実施会社<sup>(31)</sup>を基準とする構成比およびその図解として表-33、図-46を作り、なおこのような図表と表-22から集計した直接原価計算の実施状況（表-34および図-47）とを比較検討することとしたい。そこからいくつかの実態が指摘できるであろう。

表-32で直接原価計算の利用目的の一つとして、「利益計画の立案を容易にするため」とあるが、その意味は必ずしもはっきりしてはいない。しかし、ここでは言葉通りに解して、次のような意味と見ておきたい。直接原価計算が活動費、能力費のように近代経営によって受け入れやすい概念の組立てによっていること、直接原価計算方式では固定費が利益計画において期間総額としてのみ一括して把握されていること、直接原価計算によって利益への作用因が単純

(31) 表-32において、「会社総数」-（「該当なし」+「回答なし」）の会社数を意味する。

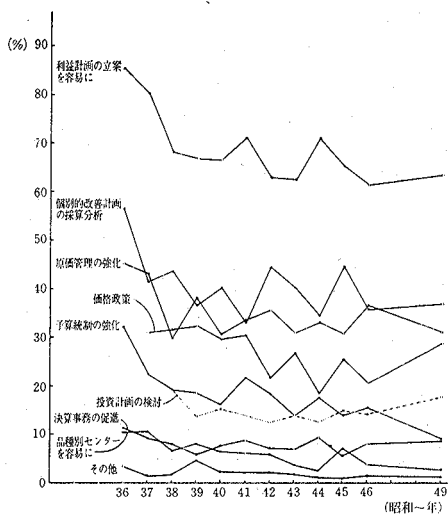
表—33 直接原価計算の目的—II

年度 (昭和)	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	49
実施会社	(100) 115	(100) 183	(100) 224	(100) 253	(100) 248	(100) 272	(100) 346	(100) 228	(100) 295	(100) 244	(100) 272	(100) 173
利益計画の立案を容易に	(85.2) 98	(80.3) 147	(68.3) 153	(66.8) 169	(66.5) 165	(71.0) 193	(63.0) 218	(62.7) 143	(70.8) 209	(65.2) 159	(61.4) 167	(63.6) 110
個別的改善計画の採算分析	(56.5) 65	(41.5) 76	(43.8) 98	(36.4) 92	(40.3) 100	(33.1) 90	(44.5) 154	(40.4) 92	(34.6) 102	(44.7) 109	(35.7) 97	(37.0) 64
品種別センターを容易に	(10.4) 12	(10.4) 19	(7.1) 16	(7.9) 20	(6.5) 16	(6.3) 17	(6.1) 21	(3.9) 9	(2.7) 8	(7.0) 17	(4.0) 11	(2.9) 5
価格政策	—	(31.1) 57	(31.7) 71	(32.4) 82	(29.8) 74	(30.5) 83	(21.7) 75	(26.8) 61	(18.6) 55	(25.4) 62	(20.6) 56	(28.9) 50
予算統制の強化	(32.2) 37	(22.4) 41	(19.2) 43	(18.6) 47	(16.1) 40	(21.7) 59	(18.5) 64	(14.0) 32	(17.6) 52	(13.9) 34	(15.4) 42	(9.2) 16
原価管理の強化	(45.2) 52	(43.2) 79	(29.9) 67	(38.3) 97	(30.6) 76	(33.5) 91	(35.5) 123	(31.1) 71	(33.2) 98	(30.7) 75	(36.4) 99	(31.2) 54
決算事務の促進	(11.3) 13	(9.3) 17	(8.0) 18	(5.9) 15	(7.7) 19	(8.8) 24	(7.2) 25	(7.0) 16	(9.5) 28	(5.7) 14	(8.1) 22	(8.7) 15
投資計画の検討	—	—	(19.2) 43	(13.8) 35	(15.3) 38	(14.0) 38	(12.4) 43	(14.0) 34	(12.5) 37	(14.8) 36	(14.3) 39	(17.9) 31
その他	(3.5) 4	(1.6) 3	(1.8) 4	(4.7) 12	(2.4) 6	(2.2) 6	(2.3) 8	(1.8) 4	(1.0) 3	(0.8) 2	(1.5) 4	(1.2) 2
小計	(244.3) 281	(239.9) 439	(229.0) 513	(224.9) 569	(215.3) 534	(221.0) 601	(211.3) 731	(201.8) 460	(200.7) 592	(208.2) 508	(197.4) 537	(200.6) 347
該当なし	111	153	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
回答なし	6	—	186	100	98	73	100	64	80	72	60	49
計	398	592	699	669	632	674	831	524	672	580	597	396
会社総数	232	336	410	353	346	345	446	292	375	316	332	222

注：「実施会社」は、「会社総数」から「該当なし」および「回答なし」を除いた会社数である。

化されること（生産量が利益に影響しない。）などの理由から、元々複雑な全社的期間総合計画である利益計画を毎期検討する際に能力費の有効利用という観点から積極的な立案・審議が促され、したがって前向きの参加が一層得やすいといった、利益計画での起案・審議促進効果を意味すると回答会社に受け止められているのではないか。

このようなものと理解して、利用目的全体の状況を見ると、いくつかの特徴が指摘される。まず「利益計画の立案を容易に」は、図—46で見られるように他に飛び抜けて多く、図—47との比較参照によれば、直接原価計算の実施形態が制度であるか、制度外の全般的あるいは必要のつど実施するものであるかそ



図—46 直接原価計算の目的 (直接原価計算の実施会社をベースとして)

表—34 直接原価計算の実施状況：全業種

年度 (昭和)	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	49
制度内で全般的に	(26.2)	(21.0) 34	(19.8) 43	(15.6) 33	(16.5) 35	(21.1) 51	(20.7) 57	(19.9) 38	(23.4) 59	(22.0) 48	(23.4) 55	(18.1) 28
制度内で部分的に	32	(9.9) 16	(9.7) 21	(9.4) 20	(8.5) 18	(13.6) 33	(12.7) 35	(11.0) 21	(12.3) 31	(16.1) 35	(13.6) 32	(12.9) 20
制度外で全般的に	—	(20.4) 33	(22.1) 48	(22.2) 47	(20.3) 43	(17.4) 42	(18.8) 52	(21.5) 41	(18.3) 46	(12.8) 28	(17.4) 41	(17.4) 27
制度外で部分的に	—	(48.8) 79	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
制度外で経常的に	(34.4) 42	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
制度外で必要のつど	(39.3) 48	—	(48.4) 105	(52.8) 112	(54.7) 116	(47.9) 116	(47.8) 132	(47.6) 91	(46.0) 116	(49.1) 107	(45.5) 107	(51.6) 80
直接原価計算を実施している会社	(100) 122	(100) 162	(100) 217	(100) 212	(100) 212	(100) 242	(100) 276	(100) 191	(100) 252	(100) 218	(100) 235	(100) 155

の形態のいかんによらず、どの会社も万遍なくこの目的を志向しているように思われる。利益計画は毎期検討されるのが通例であるが、制度外で必要のつど実施する直接原価計算によっても利益計画での立案促進効果が期待されているようである。しかし、「利益計画の立案を容易に」が年度とともにいくらか下がっていく傾向にあるのは、特に制度外で必要のつど実施される直接原価計算

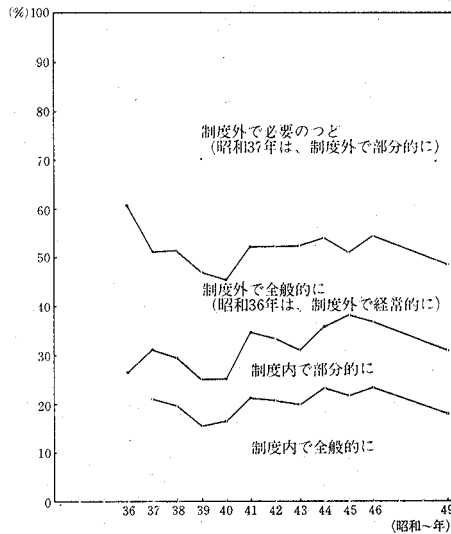


図-47 直接原価計算の実施状況 (直接原価計算の実施会社をベースとして)

ではそのような効果が十分果されないと次第に認識されるようになったからではなかろうか。それにもかかわらず、「利益計画の立案を容易に」は、直接原価計算実施会社にとってほぼ通常の目的になっているといえよう。しかし、その他の目的はそれより一段限定的であって、そこに差があるように思われる。表-33の複数回答の率から見て、直接原価計算は「利益計画の立案を容易に」を含めて全部で2つ前後の目的で利用されているというのが多いケースであろう。

ここで、「調査」における「利益計画の立案を容易に」以外の利用目的を少し整理してみると、若干性質の違いによって分けることができよう。「個別的改善計画の採算分析に便ならしめるため」、「品種別センターを容易にするため」、「価格政策のため」、「投資計画検討のため」は、あくまでも相対的ではあるが、むしろ部分的ないしは個別的な利用であって、少なからず臨時的な利用が可能な目的といえるのではなかろうか。それに対して「予算統制強化のため」、「原価管理強化のため」、「決算事務の促進のため」は、もっと包括的であって、しかも恒常的な利用としての性質が濃厚といえよう。そのような利用目的

の性質分けがある程度できるのであれば、そのいずれの目的に直接原価計算を利用するかは、それに相応しい直接原価計算の実施形態を採る必要があるという意味で、両者は相互に対照的であるといえよう。つまり、前者の部分的、時には臨時的に行われる利用目的は、必ずしもその目的を経常的な直接原価計算によって用を為す必要はなく、制度外で必要のつど行われる直接原価計算によってもその目的を適えることができる。また後者のある程度包括的で恒常な目的のためには、その程度に従って組織的かつ経常的な直接原価計算を必要とするであろう。そのような関連を予想しながら、あらためて図—46、47を比較すると、実態においてはほぼそのような対照的な関係があると見ても矛盾はないのではないか。「決算事務の促進」は、当然直接原価計算制度を実施している場合(特に制度として全般的に実施している場合)にのみ、その利用目的となりうるものであって、その目的で直接原価計算を利用している会社の割合は、制度として直接原価計算を実施している会社の割合の範囲内に十分おさまっている。「予算統制の強化」の目的も、やはり制度として実施する場合が主体となって、場合によっては制度外で全般的に直接原価計算を実施する場合の目的にも十分なりうると思われる。また「原価管理の強化」を目的とする会社は大体40%以下で、直接原価計算を制度として実施する場合および制度外で全般的に実施する場合の構成比はほぼ50%を越えていず、かかる実施形態の利用目的になっていると見ることができよう。その他の目的「品種別センターを容易に」、「投資計画の検討」、「価格政策」、「個別的改善計画の採算分析」のために直接原価計算を実施する会社は、主として制度外で必要のつど実施する会社が掲げている目的と見做しても、集計値に矛盾はなく、不自然でないといえよう。もちろん制度内外で経常的に直接原価計算を実施している会社がこれらの目的を志向している場合もあると見られるが、複数回答の率は平均2倍前後であるから、上記のように見做すのが自然であろう。

(32) 具体的には、拙稿、「わが国における直接原価計算の利用実態(3)」、『香川大学経済論叢』、第54巻第3号、1981年12月、54ページにある直接原価計算の第2類型のようなものを想定している。

利用目的の実態をこのように見ると、「原価管理の強化」、「予算統制の強化」、「決算事務の促進」など恒常的な利用目的が割合に限定的であるのは、制度としての直接原価計算あるいは制度外で一般的に実施する直接原価計算の導入が限られていることによるといえる。「利益計画の立案を容易に」も恒常

表-35 変動予算の編成

<質問> 貴社では変動予算を編成しておられますか。

(1) 編成していない。

(2) 編成している～その場合その方式は次の何れですか。

(イ) 変動率を設けて統制する。

(ロ) 個々の費目について、操業度により区分した変動予算表を作成する。

(ハ) (イ)と(ロ)を併用する。

(ニ) その他

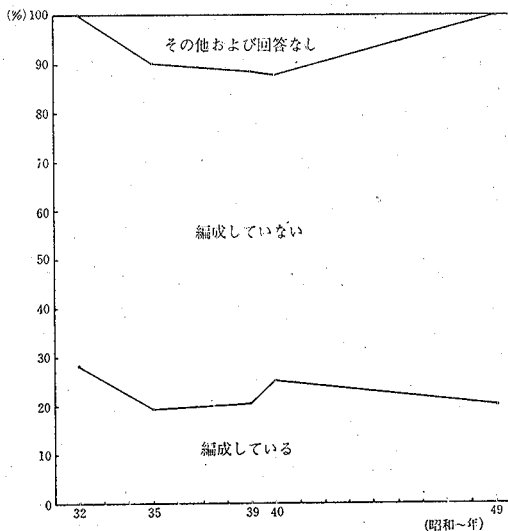
年 度 (昭和)	30	32	35	39	40	49
編成していない	(63.6) 49	(72.0) 72	(70.6) 113	(68.0) 240	(62.7) 217	(79.8) 95
研究中	—	—	(49.3) 79	—	—	—
研究もしていない	—	—	(21.2) 34	—	—	—
編成している	(35.1) 27	(28.0) 28	(19.4) 31	(20.4) 72	(25.1) 87	(20.2) 24
変動率による	(11.7) 9	(9.0) 9	—	(5.1) 18	(7.8) 27	(5.9) 7
変動予算表による	(23.4) 18	(17.0) 17	—	(12.2) 43	(15.0) 52	(6.7) 8
併用する	—	(1.0) 1	—	—	—	(4.2) 5
その他	—	(1.0) 1	—	(3.1) 11	(2.3) 8	(3.4) 4
その他	—	—	(1.3) 2	—	—	—
回答なし	—	—	(8.8) 14	(11.6) 41	(12.2) 42	—
計	(98.7) 76	(100) 100	(100) 160	(100) 353	(100) 346	(100) 119
会社総数	(100) 77	"	"	"	"	"

注：1. 昭和35年度の質問は、編成している場合には、採用時期も尋ねている。  
 2. 「会社総数」は、アンケート調査に回答した会社の総数。  
 3. ( )内の数値は、各選択肢別会社数の構成比(%)。



的な利用目的といえるが、事實は必要のつど為される直接原価計算によってもこの目的が志向されており、やはりより多くの直接原価計算が少なくとも経常的に実施されるのであれば、この目的はもっと有効に果されるといえよう。ともかく恒常的な利用目的がやや抑えられ気味であると思われるのは、制度としての直接原価計算の実施が少なく、制度外の計算、中でも必要のつど実施される直接原価計算のウェイトが高いことの反映であろう。そのような特徴は標準原価計算といくぶん対照的である。

このような直接原価計算の利用目的の状況は、別の調査結果からもいくらかうかがえる。たとえば変動予算について表—35、図—48、表—36のような調査結果がえられている。表—35は、同じく企業経営協会の実施によるものであるが、必ずしも年度によって同種の調査が行われたわけではない。昭和35年は原価管理の調査としてなされた結果の一部であり、他の年度はほぼ同じ質問項目についての主として予算統制の実態調査として行われたものの一部である。母集団、サンプル集団ならびに回収会社の性質が不明ないしは必ずしも同一でないこと、回答会社数が少なすぎると思われる年度が多いこと、不定期に調査さ



図—48 変動予算の採否

表—36 変動予算の採否

〈質問〉 変動予算を採用していますか。

- [ ] (1) 採用している。  
 (2) 採用していない。  
 [ ] ① 採用を検討中。  
 [ ] ② 採用の考えはない。  
 [ ] ③ 過去に採用したが現在はやめている。

年 度 (昭和)	46	56
採用している	(24.7) 72	(22.1) 59
採用していない	(72.5) 211	(74.9) 200
検討中	(18.6) 54	(14.6) 39
採用は考えない	(51.9) 151	(58.1) 155
現在はやめている	(2.1) 6	(2.2) 6
回答なし	(2.7) 8	(3.0) 8
計	(100) 291	(100) 267

注：( )内の数値は、各選択肢別会社数の構成比(%)。

れていることなどから、変動予算の実施の微妙な動向まで推察することは難しい。にもかかわらず一応図—48でそれを図解してみた。また変動予算の実態については、表—36のように日本生産性本部によっても調査されている。これは、回答会社数が割合も多く、しかも5年毎に調査されており、また東証第1

(33) 昭和30年の調査は、昭和30年10月5日までに回答をえた77社の集計結果で、多分、主に企業経営協会原価計算研究会の会員会社を対象としたものである。しかし、「わが国企業においてどの程度予算統制制度が実施されているかということの調査も勿論必要であるが、今回の調査の眼目は、現に実施している企業について、その統制の方法、期待する効果等に主眼点をおいた。」とあるので、あらかじめ予算統制が実施されていることがわかっている企業を対象とした模様であって、他の年度の調査結果と同列におくのは適切でない。同年1月27日にも136社を対象として予算統制の調査をしている(「第37回百人統制質問集計結果」、『経営実務』、第26集、昭和30年3月)ので、その結果を踏まえてさらに詳細な上記の調査がなされたのではないか。(「予算統制の実施状況に関する調査」、『経営実務』、第39集、昭和31年4月。)

部上場会社を母集団としていることが明らかであるが、質問項目が年度によって変っているものが少なくない。<sup>(34)</sup>このように調査の違いはあるが、これらを総合して見ると、粗っぽく次のようにいえるのではないか。ほぼ三大証券市場に上場されている企業程度の実態と見なして、変動予算を採用しているのは20～25%の間といったところではないか。しかも、この調査期間中では変動予算の普及にあまり大きな変化はなく、むしろこの状態がほぼ継続しているように思

昭和32年の調査は、同年4月30日に締切られたもので、企業経営協会「会員各社にお願いして、100社に達する多数の企業から回答を得た……」とされているが、「……回答会社が100社であり、しかもどちらかといえば大企業が対象となっていることを考えると、必ずしもこれをもってわが国の予算統制の状況を完全に把握できるものではないが、回答会社の多くは各業数(「業種」または「業界」の誤りか：拙稿注)を代表し得るにたる規模の企業であるから、わが国における予算統制の実施状況をある程度表わすにたるものであるといえる……」としている。(「予算統制の実施状況について」、金子佐一郎監修、企業経営協会編『予算統制実務全書』昭和32年。)上場規模の企業でも多少大手の方に片寄りがある可能性は、他の年度との比較の際に留意すべきであろう。

昭和35年の調査は、同年に「原価管理実態調査」として企業経営協会原価計算研究会の全会員および会員外の全国主要企業を対象として実施された。(「原価管理実態調査」『経営実務』第89集、昭和35年9月)回答会社160社の特色はすでに見た通りである。

昭和39、40年の調査は、本論で検討している「原価計算実態調査」の一環となされたものである。なお、昭和39年の予算統制に関する部分の調査結果は、伊藤文夫、潮崎俊爾「予算統制の現状とその分析」金子佐一郎監修、企業経営協会編『実務全書予算統制』にその解説が見られる。

昭和49年の調査は、同年4月25日に「……主として第1部上場会社を対象として……」(金子佐一郎監修、企業経営協会編「予算統制利益計画百科」, 昭和50年, 3ページ。)実施された模様であり、事実回答会社119社は、同年の「原価計算実態調査」の回答会社より明らかに大手に片寄っている。(「予算統制・利益計画に関する実態調査」『経営実務』第252号, 昭和49年11月。なお、この調査結果の一部である100社分の集計が、金子佐一郎監修、企業経営協会編「予算統制利益計画百科」, 昭和50年に掲載されたようである。)

- (34) 調査結果は、次に掲載されている。昭和46年の調査は、日本生産性本部経営アカデミー経営財務コース企業予算研究部会「我が国主要企業における予算制度の現状と課題」および津曲直躬、松本謙治編著「わが国の企業予算」昭和47年に、昭和51年の調査は、日本生産性本部経営アカデミー経営財務コースCグループ「わが国企業予算の現状と課題——予算の調整機能をめぐって——」に、昭和56年の調査は、日本生産性本部経営アカデミー経営財務コースCグループ「企業予算の実証研究」昭和57年に集計、解説されている。昭和51年は、変動予算の調査は行われていない。

われる。

ところで変動予算がどのように利用されているかは必ずしもはっきりはしないが、表—26<sup>(35)</sup>および日本生産性本部による表—37とも照合して見ると、利用する場合はかなり経常的に編成、活用されているのではないか。表—35では変動予算の形態としては、変動率による場合、費目別の多桁式変動予算表による場合、併用の形態などが実施されている（変動予算表の活用が最も多い。）が、そのいずれにしる当然異なる複数の操業度に対する原価額の実績値などを検討する必要があり、固・変の把握の手法がかなり煩瑣であること（表—26でも、固・変分解のための数学的方法、グラフ法、最小自乗法などの手続の利用が少

表—37 変動予算の対象

<質問> 変動予算を採用している場合、その適用範囲はどの程度ですか。

年 度 (昭和)	46	56
回答会社数	(100) 77	(100) 50
製造間接費	(44.2) 34	(50.0) 25
材 料 費	(62.3) 48	(86.0) 43
労 務 費	(41.6) 32	(60.0) 30
営 業 費	(49.3) 38	—
販 売 費	—	(72.0) 36
一般管理費	—	(32.0) 16
そ の 他	(16.9) 13	(8.0) 4
小 計	(214.3) 165	(308.0) 154
回答なし	214	217
計	291	267

注：「回答会社数」は、この質問に回答した会社の総数。

(35) 前掲拙稿「わが国における直接原価計算の利用実態(3)」58ページ。

なかったことが想起される。), しかも, 表—26からうかがえるように, これらの分析は個々の費目別になされることが大半であること, 表—37によると変動予算は単に製造間接費のみでなく, 他の費目に対しても2・3の費目に適用され, その適用範囲が広いと思われることなどを考慮すると, 変動予算の活用は, それを実施するとすれば, 経常的な活用が主となっているのではないか。変動費とも固定費ともわからずに判別しがたい費目の適切な処理を経常的な手続として行うのには, やはり経常的に中でも制度として直接原価計算や標準原価計算を実施することが要請されるであろう。そのような見方によると, 変動予算がそれほど普及していないという実態は, 経常的な計算としての直接原価計算, 特に制度としての計算が比較的限られているという実態に関わるものであって, むしろその実態が変動予算の活用をある程度妨げているとも見ることができよう。それとも, 見方を変えて, 変動予算は現在のところそれほど有用性が認められていないというのであろうか。

また, 限界利益を示す損益計算書の実施状況について, 「調査」において表—38のような集計結果が得られている。単年度の調査であって, 時間的な経過まではわからないが, 次のような特徴がうかがえる。限界利益を示す損益計算書は, 昭和37年度当時で40%程度活用されており, かなり行き渡っているようであるが, それを経常的に利用しているのは17%に過ぎない。表—22によると, 当時直接原価計算の採用状況は, 「制度内で全般的に」が10.1%, 「制度内で部分的に」が4.7%, 「制度外で全般的に」が9.8%, 「制度外で部分的に」が23.6%であり, このような状況と比較すると, 次のような実態が想像される。つまり, 当時限界利益を示す損益計算書は, それと密接に関連する直接原価計算の当時の普及状況に較べて, 40%とかなり重用されていたといえる。しかし, それを経常的に活用するケースは17%で利用はかなり少なくなる。ここでも経常的でかつ包括的な直接原価計算の実施が少ないことが, 限界利益を示す損益計算書の経常的な活用を控えさせているように思われる。

このように考えてくると, 標準原価計算の利用目的に較べて, 直接原価計算では, 恒常的な利用目的への活用がやや消極的な気配である。多少推察をまじ

表—38 限界利益を示す損益計算書の採否

〈質問〉 貴社では限界利益を示す損益計算書（直接原価計算のもとにおける損益計算書）を作成していますか。

- (1) 経常的に作成している。
- (2) 必要に応じ作成している。
- (3) 作成していない。
- (4) その他

年 度 (昭和)	37
作成している	(40.8) 137
経常的に	(17.0) 57
必要に応じ	(23.8) 80
作成していない	(16.1) 54
その他	(0.3) 1
該当なし	(42.9) 144
計	(100) 336

注：（ ）内の数値は、各選択肢別会社数の構成比（％）である。

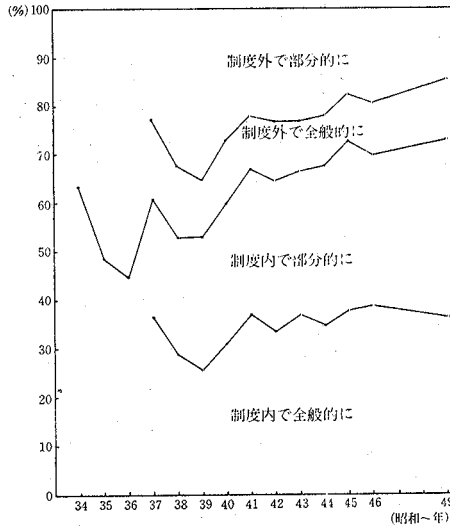
えて解釈したところによると、そのような消極さは、直接原価計算の実施形態として制度としてないしは制度を含めた経常的な計算としての実施の割合が他の形態と較べてそれほど多くなく、かつ時間的な経過を見てもそれほど増えてきていないという実態と関連しているように思われる。標準原価計算の利用目的を見ると、表—18に見たように、原価管理、予算編成、記帳事務の迅速化、棚卸資産評価・売上原価算定など恒常的かつ包括的な計算を要する目的が大半であり、そのことは、当然表—17を編成しなおした表—39、図—49で指摘できるように、標準原価計算は経常的な実施の割合が多く、かつ時間的にも増加しているという事実と関連しているように思われる。直接原価計算では、

(36) 拙稿「わが国における直接原価計算の利用実態(1)」『香川大学経済論叢』第54巻第1号、1981年6月、193ページ。

(37) 前掲拙稿「わが国における直接原価計算の利用実態(1)」187ページ。

表—39 標準原価計算の採否：全業種

年度(昭和)	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	49
制度内で全般的に	(63.4) 45	(48.5) 47	(44.8) 52	(36.4) 48	(28.9) 59	(25.4) 44	(31.0) 57	(36.8) 74	(33.5) 84	(36.9) 66	(34.7) 85	(37.8) 73	(38.7) 87	(36.1) 56
制度内で部分的に				(24.2) 32	(24.0) 49	(27.7) 48	(28.8) 53	(30.3) 61	(31.1) 78	(29.6) 53	(33.1) 81	(34.7) 67	(31.1) 70	(36.8) 57
制度外で全般的に	(36.6) 26	(51.5) 50	(55.2) 64	(16.7) 22	(14.7) 30	(11.6) 20	(13.0) 24	(10.9) 22	(12.0) 30	(10.1) 18	(10.2) 25	(9.8) 19	(10.7) 24	(12.3) 19
制度外で部分的に				(22.7) 30	(32.4) 66	(35.3) 61	(27.2) 50	(21.9) 44	(23.5) 59	(23.5) 42	(22.0) 54	(17.6) 34	(19.6) 44	(14.8) 23
標準原価計算を実施している会社	(100) 71	(100) 97	(100) 116	(100) 132	(100) 204	(100) 173	(100) 184	(100) 201	(100) 251	(100) 179	(100) 245	(100) 193	(100) 225	(100) 155



図—49 標準原価計算の採否（標準原価計算の実施会社をベースとして）

そのような標準原価計算に較べて、部分的、臨時的な利用により多くの重みがかかっており、恒常的、包括的な利用が制限されているように思われる。勿論、部分的、臨時的目的への活用は大いに勧められるべきことであるが、恒常的な利用が期待されるのであれば、その利用がもっと促進されるべきであると思われる。

事実、われわれの見るところでは、原価管理、予算統制、利益計画は、少なくとも形の上ではかなり広く行われており、直接原価計算がそれらのために一

層活用されることが望ましく、かつ期待されているように思われる。たとえば原価管理の実施の概況は、「調査」では表—40~42、図—50のように集計されている。このような集計結果から見ると、90%近い企業が何かの形で原価管理を実施しているように思われる。もちろんこのような集計結果のみでは、原価

表—40 原価管理の実施状況

<質問> 貴社では原価管理を実施していますか。

- イ 実施している。
- ロ 実施していないが研究中。
- ハ 実施も研究もしていない。
- ニ 過去には実施したが現在は実施していない。

年 度 (昭和)	35
実施している	(90.0) 144
研究中	(10.0) 16
研究もしていない	0
現在は実施していない	0
計	(100) 160

表—41 原価管理の機能

<質問> 貴社では原価管理の主たる機能として次の何れを期待していますか。

- (1) 基準(目標)数値を定め、実際数値をそれに近づける。
- (2) 基準(目標)数値のいかんにかかわらず実際数値を引き下げる。
- (3) その他。

年 度 (昭和)	35	37	39	40	41	42	43	44	45	46	49
基準数値に近づける	(69.4) 111	(64.9) 218	(63.2) 223	(65.3) 226	(66.4) 229	(65.7) 293	(66.4) 194	(72.0) 270	(69.6) 220	(71.7) 238	(65.8) 146
実際数値を引き下げる	(25.6) 41	(31.0) 104	(28.6) 101	(27.7) 96	(29.6) 102	(29.6) 132	(30.5) 89	(24.0) 90	(25.9) 82	(24.1) 80	(30.6) 68
その他	( 4.4) 7	( 2.7) 9	( 2.8) 10	( 3.2) 11	( 1.7) 6	( 2.7) 12	( 1.7) 5	( 2.4) 9	( 1.6) 5	( 1.5) 5	( 2.7) 6
回答なし	( 0.6) 1	( 1.5) 5	( 5.4) 19	( 3.8) 13	( 2.3) 8	( 2.0) 9	( 1.4) 4	( 1.6) 6	( 2.8) 9	( 2.7) 9	( 0.9) 2
計	(100) 160	(100) 336	(100) 353	(100) 346	(100) 345	(100) 446	(100) 292	(100) 375	(100) 316	(100) 332	(100) 222



表—42 原価差異の分類

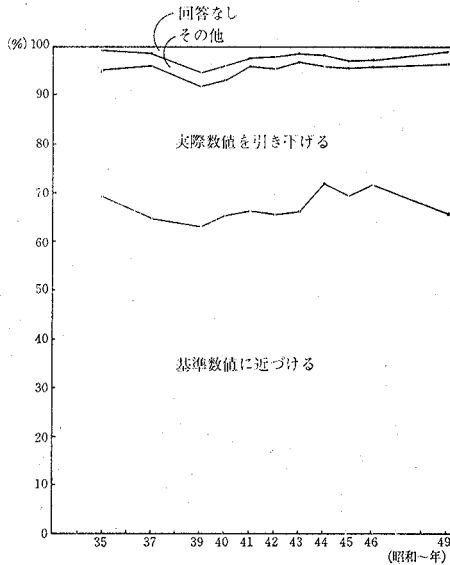
<質問> 貴社で原価差異分析を行っている場合次の何れですか。

- (1) 原価差異分析は行っていない。
- (2) 行っている～その場合
  - (イ) 部門別差異分析
  - (ロ) 製品別差異分析
  - (ハ) 作業別差異分析
  - (ニ) 原価要素別差異分析
  - (ホ) 工場（事業所）別差異分析
  - (ヘ) その他

年 度 (昭和)	35	36	37	38	39	40	41	49
行っていない	—	—	( 2.1) 7	(16.8) 69	(17.6) 62	(14.5) 50	(15.7) 54	(29.7) 66
行っている	(80.6) 129	(68.5) 159	(50.3) 169	(75.9) 311	(72.0) 254	(76.0) 263	(71.3) 246	(51.8) 115
部門別差異分析	(31.3) 50	(43.1) 100	(32.1) 108	(35.1) 144	(34.8) 123	(34.1) 118	(14.8) 51	—
製品別差異分析	(15.6) 25	(34.9) 81	(27.1) 91	(36.3) 149	(36.5) 129	(36.1) 125	(12.2) 42	—
作業別差異分析	( 2.5) 4	( 5.6) 13	( 9.8) 33	( 8.3) 34	( 5.1) 18	( 7.2) 25	( 0.3) 1	—
原価要素別差異分析	—	—	(35.1) 118	(46.8) 192	(48.2) 170	(38.4) 133	—	—
工場別差異分析	—	—	(14.9) 50	(14.9) 61	(13.6) 48	(14.2) 49	—	—
併用	(26.3) 42	—	—	—	—	—	(43.5) 150	—
その他	( 5.0) 8	(5.2) 12	( 1.5) 5	( 4.4) 18	( 2.0) 7	( 2.9) 10	( 0.6) 2	—
該当なし	(19.4) 31	(31.5) 73	(49.7) 167	—	—	—	—	—
回答なし	—	—	( 7.3) 30	(10.5) 37	( 9.5) 33	(13.0) 45	(18.5) 41	—
会社総数	(100) 160	(100) 232	(100) 336	(100) 410	(100) 353	(100) 346	(100) 345	(100) 222

注：1. 「行っている」は、「会社総数」から「該当なし」、「回答なし」、「行っていない」を控除したもので、ほぼ差異分析を行っている会社数に相当すると思われる。

2. 「会社総数」は、アンケートに回答した会社の総数。



図—50 原価管理の機能

管理の実質的な内容まではわからないが、原価管理が現在すでに一般的な共有財産となっていることがうかがえる。

また予算統制の実施状況も、表—43～49にその概要がうかがえる。<sup>(38)</sup> 調査によって年度、調査項目、調査対象などが異なり、単純に同列に比較することは無意味であるが、予算統制実務がほぼ上場会社においてはかなり一般化していることは容易にうかがえよう。粗っぽくいっても、予算統制を期間的に循環する一連の手続きとして実施する企業は昭和40年代で優に80%は越えているといえるのではないか。

(38) 表—43, 48は、前掲調査「第37回百人統計質問集計結果」77, 80ページの集計結果である。母集団、サンプル集団の性格は不明である。恐らく企業経営協会の会員各社を対象としているのであろう。

表—44は、「百人統計」『経営実務』第30集、昭和30年7月、96ページの集計結果。母集団、サンプル集団の性格は不明である。やはり企業経営協会の会員企業を対象としているのであろう。

表—45, 46, 49は、脚注(33)にある企業経営協会の調査による。

表—47は、脚注(34)の日本生産性本部の調査による。

表—43 予算統制の採否

<質問> 貴社は予算統制を実施していますか。

年 度 (昭和)	30
実施している	(83.8) 114
実施していない	(16.2) 22
計	(100) 136

注：（ ）内の数値は、各選択肢別会社数の構成比(%)。

表—44 予算統制の採否

<質問> 次の諸分析・比較及び諸表の作成又は制度の実施をしておりますか。（経営分析、経営比較、損益分岐点図表、標準原価計算、原価差異分析、予算統制、原価報告書）

年 度 (昭和)	30
実施している	(75.4) 86
研究中	(17.5) 20
実施していない	(7.0) 8
計	(100) 114

注：（ ）内の数値は、各選択肢別会社数の構成比(%)。

表—45 予算統制業務の内容（昭和49年度）

<質問> 貴社では予算統制業務をどの程度おこなっていますか。

- (1) 全然おこなっていない。
- (2) おこなっている～その場合次のいずれですか。

予算種別 業務機能	費用予算	収入予算	資金予算	設備投資予算 (資本的支出予算)	見積損益 計算書	予想貸借 対照表	その他
予算の編成							
実績の集計							
予算と実績 の対比							
実績のフィード バックの警告							
予算差異究 明							
その他							

予算統制業務の有無

年度(昭和)	49
行っていない	(0.8) 1
行っている	(98.3) 117
回答なし	(0.8) 1
計	(100) 119

予算統制業務の内容

予算種別 業務機能	費用予算	収入予算	資金予算	設備投資予算 (資本的支出予算)	見積損益 計算書	予想貸借 対照表	その他
予算の編成	(88.8) 98	(78.6) 92	(77.8) 91	(76.9) 90	(78.6) 92	(86.8) 43	(4.3) 5
実績の集計	(85.5) 100	(79.5) 93	(75.2) 88	(74.4) 87	(76.9) 90	(88.5) 45	(4.3) 5
予算と実績 の対比	(87.2) 102	(81.2) 95	(76.1) 89	(75.2) 88	(78.6) 92	(29.9) 35	(4.3) 5
実績のフィード バックの警告	(70.9) 83	(57.3) 67	(44.4) 52	(50.4) 59	(47.0) 55	(16.2) 19	0
予算差異究 明	(71.8) 84	(58.1) 68	(48.7) 57	(47.9) 56	(59.8) 70	(19.7) 23	(4.3) 5
その他	0	0	0	(0.9) 1	0	0	0
会社総数	(100) 117	(100) 117	(100) 117	(100) 117	(100) 117	(100) 117	(100) 117

注：1. 「会社総数」は、予算統制業務を実施している会社の総数。

2. ( )内の数値は、「会社総数」に対する各選択肢別会社数の割合(%)。

表—46 予算の種類

<質問> 貴社で現在採用している予算の種類は次のいずれですか。

- A 販売予算    B 一般管理費予算    C 製造予算  
 D 購買予算    E 研究費予算    F 資本的支出予算(建設・起業)  
 G 資金予算    H 総括予算(損益予算・貸借対照表予算)

年 度(昭和)	30	32	39	40	49
販売予算	(77.9) 60	(92.0) 92	(70.5) 249	(80.3) 278	(88.2) 105
売上高予算	(85.7) 66	—	—	—	—
販売費予算	(85.7) 66	—	—	—	(73.9) 88

他の細目予算	(20.8)	—	—	—	—
16	—	—	—	—	—
一般管理費予算	(88.3)	(92.0)	(70.8)	(81.2)	(84.9)
68	92	250	281	101	—
細目予算	(10.4)	—	—	—	—
8	—	—	—	—	—
製造予算	(68.8)	(89.0)	(73.9)	(81.2)	(76.5)
53	89	261	281	91	—
材料費予算	(76.6)	—	—	—	—
59	—	—	—	—	—
労務費予算	(76.6)	—	—	—	—
59	—	—	—	—	—
経費予算	(80.5)	—	—	—	—
62	—	—	—	—	—
他の細目予算	(6.5)	—	—	—	—
5	—	—	—	—	—
購買予算	(72.7)	(79.0)	(58.4)	(69.7)	(71.4)
56	79	206	241	85	—
細目予算	(7.8)	—	—	—	—
6	—	—	—	—	—
研究費予算	(67.5)	(50.0)	(51.6)	(63.9)	(69.7)
52	50	182	221	83	—
細目予算	(6.5)	—	—	—	—
5	—	—	—	—	—
資本的支出予算	(84.4)	(93.0)	(68.6)	(76.9)	(80.7)
65	93	242	266	96	—
細目予算	(5.2)	—	—	—	—
4	—	—	—	—	—
資金予算	(80.5)	(94.0)	(72.2)	(79.5)	(84.0)
62	94	255	275	100	—
長期資金予算	(70.1)	—	—	—	—
54	—	—	—	—	—
短期資金予算	(71.4)	—	—	—	—
55	—	—	—	—	—
他の細目予算	(1.3)	—	—	—	—
1	—	—	—	—	—
総括予算	(62.3)	(93.0)	(66.0)	(75.1)	(91.6)
48	93	233	260	109	—
損益予算	(68.8)	—	—	—	—
53	—	—	—	—	—
貸借対照表予算	(40.3)	—	—	—	—
31	—	—	—	—	—
他の細目予算	(2.6)	—	—	—	—
2	—	—	—	—	—
その他	(1.3)	—	—	—	—
1	—	—	—	—	—
計	(1,320.8)	(682.0)	(532.0)	(607.8)	(721.0)
	1,017	682	1,878	2,103	858
会社総数	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)
	77	100	353	346	119

注：1. 昭和30年は、上記のように主要な部分予算および総括予算の細目予算についても尋ねている。

2. 「会社総数」は、アンケートに回答した会社総数である。

3. ( )内の数値は、「会社総数」の各選択肢別会社数の割合(%)。

表—47 予算の種類

〈質問〉 予算編成時に作成しているすべての項目に○印を記入して下さい。

- |   |                                       |
|---|---------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> ① 販売予算又は売上高予算    | <input type="checkbox"/> ② 製造予算又は仕入予算 |
| <input type="checkbox"/> ③ 販売費予算          | <input type="checkbox"/> ④ 研究開発費予算    |
| <input type="checkbox"/> ⑤ 一般管理費予算        | <input type="checkbox"/> ⑥ 資金予算       |
| <input type="checkbox"/> ⑦ 設備予算           | <input type="checkbox"/> ⑧ 投融資予算      |
| <input type="checkbox"/> ⑨ 見積損益計算書        | <input type="checkbox"/> ⑩ 見積貸借対照表    |
| <input type="checkbox"/> ⑪ その他具体的に記入して下さい |                                       |

年 度 (昭和)	51	56
販売予算又は売上高予算	(95.1) 174	(98.5) 263
製造予算又は仕入予算	(79.8) 146	(86.9) 232
販 売 費 予 算	(92.9) 170	(93.3) 249
研究開発費予算	(68.9) 126	(81.3) 217
一般管理費予算	(97.3) 178	(98.5) 263
資 金 予 算	(91.3) 167	(88.4) 236
設 備 予 算	(93.4) 171	(91.8) 245
投 融 資 予 算	(70.5) 129	(68.5) 183
見積損益計算書	(90.2) 165	(89.1) 238
見積貸借対照表	(43.2) 79	(47.2) 126
そ の 他	(15.3) 28	( 7.1) 19
回 答 な し	0	(0.4) 1
計	(837.7) 1,533	(850.9) 2,272
会 社 総 数	(100) 183	(100) 267

注：1. 昭和51年度の調査では、上記質問項目の①、②にはそれぞれ売上高予算、仕入予算は含まれていない。

2. 「会社総数」は、アンケートに回答した会社の総数。

表—48 予算と実績の差異分析

<質問> 予算と実績とを対比し差異分析を行いますか。

年 度 (昭和)	30
行 う	(95.9) 109
行わない	(4.4) 5
計	(100) 114

注：（ ）内の数値は、各選択肢別の構成割合（％）。

表—49 予算実績の差異分析

<質問> 貴社では予算と実績との差異を分析しておられますか。

- (1) 分析していない。
- (2) 分析している～その場合の担当者は次の何れですか。
  - (イ) 各予算責任者
  - (ロ) 予算会議事務局（または予算総括責任者）
  - (ハ) (イ)と(ロ)の両者
  - (ニ) その他

年 度 (昭和)	30	32	39	40	49
分析している	—	(98.0) 98	(79.0) 279	(82.9) 287	(93.3) 111
各予算責任者	(35.1) 27	(23.0) 23	(38.8) 137	(39.9) 138	(27.7) 33
予算会議事務局	(57.1) 44	(54.0) 54	(23.8) 84	(23.9) 100	(16.8) 20
両 者	—	(14.0) 14	0	—	(33.6) 40
そ の 他	(11.7) 9	(7.0) 7	(16.4) 58	(14.2) 49	(15.1) 18
分析していない	(6.5) 5	(2.0) 2	(9.9) 35	(7.5) 26	(5.0) 6
回 答 な し	—	0	(11.0) 39	(9.5) 33	(1.7) 2
計	(110.4) 85	(100) 100	(100) 353	(100) 346	(100) 119
会 社 総 数	(100) 77	〃	〃	〃	〃

- 注：1. （ ）内の数値は、会社総数に対する各選択肢別会社数の割合（％）。
- 2. 「会社総数」は、アンケートに回答した会社総数。

利益計画の実態については、表—50~55の<sup>(39)</sup>ような集計結果が得られている。  
 ここでも利益計画の概括的な実施状況を知るために、細部の調査は載せていな

表—50 利益計画の採否

<質問> 貴社では利益計画を立てておりますか。

- (イ) 立てている
- (ロ) 研究中
- (ハ) 立てていない
- (ニ) その他(具体的に)

年 度 (昭和)	49
立てている	(97.5) 116
研究中	(1.7) 2
立てていない	(0.8) 1
その他	0
計	(100) 119

表—51 利益計画の意味

<質問> 利益計画は、販売・生産・設備・資金・組織・研究開発等を含む総合計画として理解しておりますか。

- (イ) そのように考えている
- (ロ) そのようなものとして考えていない
- (ハ) その他(具体的に)

年 度 (昭和)	49
そのように考えている	(95.0) 113
そのように考えていない	(2.5) 3
その他	(1.7) 2
回答なし	(0.8) 1
計	(100) 119

(39) 表—50~2は、企業経営協会による前掲調査「予算統制・利益計画に関する実態調査」の集計結果。

表—53~5は、日本生産性本部による脚注(34)の調査結果である。



いが、これによって利益計画の実施が少なくとも外見上はかなり普及しており、上場企業では昭和50年前後で90%程度は全社的な方針として編成されていると見てもいいのではないか。

表—52 利益計画にもとづく予算の配分

<質問> 貴社において、利益計画にもとづき予算が(1)各部門別、(2)月別に配分されておりますか。

- (1) (イ) 配分されている (ロ) 配分されていない  
 (ハ) その他(具体的に) \_\_\_\_\_
- (2) (イ) 配分されている (ロ) 配分されていない  
 (ハ) その他(具体的に) \_\_\_\_\_

年 度 (昭和)	49
部門別に	
配分している	(90.8) 108
配分していない	(5.0) 6
そ の 他	(1.7) 2
回答なし	(2.5) 3
計	(100) 119
月 別 に	
配分している	(66.4) 79
配分していない	(18.5) 22
そ の 他	(6.7) 8
回答なし	(8.4) 10
計	(100) 119

注：( ) 内の数値は、各選択肢別会社数の構成割合(%)。

表—53 予算編成方針の採否

<質問> 予算編成にあたって、予算編成方針を作成していますか。該当する項目に○印を記入して下さい。  
 { } ① 必ず作成している。  
 { } ② 必要なときに作成している。  
 { } ③ 作成していない。

年 度 (昭和)	56
必ず作成	(74.2) 198
必要なとき作成	(21.7) 58
作成していない	(3.4) 9
回答なし	(0.7) 2
計	(100) 267

注：（ ）内の数値は、各選択肢別会社数の構成比(%)。

表—54 予算編成方針の作成過程

<質問> 予算編成方針の作成方法は、次のどれに最も近いですか。該当する項目の1つに○印を記入して下さい。  
 { } ① トップの基本方針にもとづいて、予算担当部門が作成する。  
 { } ② トップ自らが作成する。  
 { } ③ 予算担当部門が独自に原案を作成する。  
 { } ④ 各部門が設定した基本方針を、予算担当部門が整理して作成する。  
 { } ⑤ その他、具体的に記入して下さい。( )

年 度 (昭和)	51	56
トップの方針により、予算担当部門が作成	(36.1) 66	(56.9) 152
トップが作成	—	(1.1) 3
予算担当部門が独自に作成	(35.0) 64	(12.4) 33
各部門による方針を予算担当部門が整理	(20.2) 37	(23.2) 62
そ の 他	(7.7) 14	(3.0) 8
回 答 な し	(1.1) 2	(3.4) 9
計	(100) 183	(100) 267

注：昭和51年度の質問では、上記③、④に当たる選択肢はそれぞれ「予算担当部門が独自に原案を作成し、トップの承認を得る。」「各部門の事前了解を得たうえで、予算担当部門が作成する。」となっている。

表—55 予算編成方針の精粗

〈質問〉 予算編成方針は、各部門に対してどの程度詳細に指示していますか。該当する項目1つに○印を記入して下さい。

- [ ] ① 全社的な目標だけを指示する。  
 [ ] ② 部門別の目標まで指示する。  
 [ ] ③ 個別会計科目の目標まで指示する。  
 [ ] ④ 予算編成方針は特に指示していない。  
 [ ] ⑤ その他、具体的に記入して下さい。( )

年 度 (昭和)	46	51	56
全社的目標だけ	(34.7) 101	(33.3) 61	(40.1) 107
部門別目標まで	(48.1) 140	(43.2) 79	(46.4) 124
個別科目の目標まで	(11.3) 33	(18.0) 33	(4.1) 11
指示しない	—	(1.6) 3	(3.4) 9
そ の 他	(2.1) 6	(2.7) 5	(2.2) 6
回 答 な し	(3.8) 11	(1.1) 2	(3.7) 10
計	(100) 291	(100) 183	(100) 267

ついでながら、特殊原価調査についても数少ないが、若干調査があるので、見ておきたい。調査結果は、表—56～<sup>(40)</sup>8のようである。特殊原価調査の内容は、選択肢のおき方によってずいぶん影響をうけるようであるが、昭和40年代ではおよそ70～80%の上場企業が平均的に2～4種の特殊原価調査を経験しているといったところであろうか。もちろんここには、短期の特殊原価調査のみでなく、長期の特殊原価調査も含まれているようだから、短期の原価データだけが活用されるとは限らない。それはともかくとして、これまで見てきた部分的ないしは臨時的に実施される原価計算の実施状況とも合せて、特殊原価調査も概してよく行われているように思われる。

(40) 表—56, 58は、「調査」の一部として集計されたものである。  
 表—57は、日本生産性本部による脚注(34)の調査の一部である。

表—56 特殊原価調査の内容

〈質問〉 貴社における特殊原価調査の内容について次に示したもののうち現在までに行なったことのあるものをあげて下さい。

- (1) 改良の機会を発見するための原価分析
- (2) 新製品の追加製造決定
- (3) 製造をその過程で販売するか、さらに加工するかを選択
- (4) 製品の経済生産単位決定
- (5) 原材料の購入決定
- (6) 自家製造するか購入するかを選択
- (7) 一定の価格での事前の受入あるいは拒絶の選択
- (8) 設備の選択
- (9) その他
- (10) 特殊原価調査を行なったことがない。

年 度 (昭和)	37	49
行ったことがある	(100) 293	(100) 201
改良の機会の発見	(49.8) 146	—
新製品の追加生産	(54.3) 159	(46.8) 94
製品の組合せ	—	(21.9) 44
製品の生産中止	—	(23.9) 48
価格の諾否	(23.2) 68	—
価格の検討	—	(48.8) 98
販売か追加加工か	(25.6) 75	—
自製か購入か	(65.2) 191	—
製品の経済的生産ロット	(51.9) 152	—
原材料の購入	(37.9) 111	—
設備の選択	(64.8) 190	—
設備の新設・取替	—	(72.1) 145
設備の購入・賃借	—	(32.8) 66
そ の 他	(8.5) 25	(8.5) 17

小 計	(381.2) 1,117	(254.7) 512
行ったことがない	37	—
該当なし	6	—
回答なし	—	21
会社総数	336	222

- 注：1. 上掲の質問事項は、昭和37年のものであるが、昭和49年は、次のような選択肢になっている。(1)設備の新設・取替の決定時(2)設備の購入・賃借の選択時(3)製品の組合わせ検討時(4)製品の生産中止決定時(5)新製品の新規生産決定時(6)販売価格検討時(7)その他
2. 「行ったことがある」は、「会社総数」から「行ったことがない」、「該当なし」および「回答なし」を差引いたものであり、ほぼ特殊原価調査を実施している会社数を表わすであろう。
3. ( )内の数値は、「行ったことがある」に対する各選択肢別会社数の割合(%)を示す。
4. 「会社総数」は、アンケートを回収した会社の総数。

表—57 特殊原価調査の内容

<質問> 最近特殊原価調査をしたケースは次のどれですか。

年 度 (昭和)	46
回答会社数	(100) 202
新製品の製造	(52.5) 106
操業度の変更	(38.7) 68
設備の拡張	(53.5) 108
設備の取替	(35.1) 71
設備等のリースの決定	(21.8) 44
そ の 他	(5.0) 10
小 計	(201.5) 407
回 答 な し	89
会 社 総 数	291

- 注：1. 「会社総数」は、アンケートを回収した総数。
2. 「回答会社数」は、「会社総数」から「回答なし」を差引いたもの。

表—58 特殊原価調査の提起者

〈質問〉 貴社においてこれまで行われてきた特殊原価調査は下記のうちおもにどのような場合に行われてきましたか。

- (1) 原価会議において取りあげられ調査した場合
- (2) 提案褒賞制度により調査あった場合
- (3) 原価部門(ないし他事業所)から調査要請のあった場合
- (4) 本社またはトップから調査, 要請のあった場合
- (5) 担当者が自発的に調査した場合
- (6) その他

年 度 (昭和)	37
原 価 会 議	(36.0) 121
提案褒賞制度	(7.4) 25
原価部門(または他事業所)	(55.7) 187
本社またはトップ	(75.6) 254
担当者が自発的に	(47.9) 161
そ の 他	(2.4) 8
該 当 な し	(12.2) 41
計	(237.2) 797
会 社 総 数	(100) 336

注: 1. ( ) 内の数値は, 「会社総数」に対する各選択肢別会社数の割合(%)。

2. 「会社総数」は, アンケートの回答会社総数。

このように, 原価管理, 予算統制, 利益計画そのいずれをとっても, 昭和40年代を中心とした実態では, 上場企業ではかなり一般的に実施されている。このような恒常的かつ包括的な利用のために直接原価計算を活用することが, 標準原価計算より少ないということはどういうことを意味するのであろうか。やはり直接的原価計算の本来のメリットが十分活用されていないというべきなのか, 直接原価計算は元々それらの利用目的に対してはきわだったメリットを持っていないと見るべきなのであろうか。経常的な目的への利用という点で, 直接原価計算には何か検討すべき課題が残されているように思われる。

利用目的の実態をまとめると、次の点が指摘できる。

(1) 直接原価計算が最も広く志向する目的としては、利益計画の立案を促進する効果がある。直接原価計算の実施形態のいかによらずこのような効果が通常期待されていると指摘することができ、直接原価計算を実施する会社のおよそ65%がその目的を目指している。

(2) 直接原価計算は、部分的・臨時的計算によっても達成可能な利用目的と、経常的・組織的な計算によらないと十分効果的な活用ができない利用目的とがあるが、標準原価計算の場合に較べて、後者の利用目的への活用が活発でないというのが実態全体の概況である。これは、経常的に直接原価計算を実施する会社が、相対的に少ないことと表裏をなしていると思われる。

(3) 原価管理、予算統制、利益計画は、大部分の上場企業で何らかの形で実施されており、直接原価計算が、それらのために恒常的に活用することが要請されていないとは考え難い。直接原価計算があまり恒常的な利用には有用でないか、直接原価計算に未解決の問題があるか、いずれにしても直接原価計算自体に内在的な問題があるように思われる。

## VII むすび——今後の課題

原価計算の方法について理論的な検討をする場合には、最も代表的な方法や新しい方法についてある視点から整合的で純粋な計算体系が吟味されることになる。しかし、それについて実態認識を得る場合には、現実の多様な形態の原価計算をできるだけ多様な形態のままで受け止め、実態に見られる多様な場所的、時間的傾向が総合的に見て何を意味し、何が問題かを推察する必要がある。フィールドをフィールドとして見るためには、首尾一貫性というよりは、総合的判断が要請されるように思われる。

直接原価計算について実態とそこでの問題を確かめるために、先人の貴重な調査データによりながら検討を進めてきた。直接原価計算の実態だけでは、相対的な問題の所在がわからないため、合わせて他の原価計算の調査データをも活用することとした。結論としていくつかの事実を指摘できるとともに、基本

的な課題も指摘できるように思われる。部分的な事実の指摘は省き、全体の結論のみを大雑把にまとめておきたい。いずれもほぼ上場企業のメーカーの実態であると見なすことができよう。

(1) 昭和30年代の半ばにおいて、すでに、ほとんどの企業が何らかの形で原価計算を実施しており、しかも、推察するところによると、それは臨時的なものではなくて、制度としての計算もしくは制度外であっても経常的に行われる原価計算である。

(2) 直接原価計算は、高度成長期を終えた昭和40年代末期には、70%強から75%弱といったところまで普及し、かなり一般化しているといえる。しかし制度として実施しているのは25%程度、50%弱が制度外でのみ実施していると思われる。制度外の計算では必要のつど実施する会社が35%強あり、結局、直接原価計算を実施する会社のおよそ半分は必要のつど部分的に実施するにとどまる会社であるといえる。この実態は、標準原価計算の当時の状況である、制度としての実施50%程度、制度外での実施約20%（そのうち制度外で部分的に実施はおよそ13%前後）と較べると、直接原価計算の方が明らかに制度外の実施で、しかも必要のつど実施する形態に片寄っている。（しかし、制度として実施する場合には、全般的に実施する会社のウェイトは直接原価計算の方が高い。）

(3) 直接原価計算の普及の時間的な経過を見ると、昭和30年代、40年代を通して明らかに普及が進行してきたといえる。しかし、その間に制度化はある程度進展したが、それほど勢いの強いものでなく（図—47）、依然として制度外の実施のウェイトは高い。この点も標準原価計算の実態との相違がはっきりしており、標準原価計算の普及は明らかに制度化の方向で進んでおり、制度外の実施はますます補助的ないしは補完的な位置を与えられているようである。

前項の指摘と合わせて、直接原価計算は、標準原価計算に較べて昭和30年代から依然として制度外の実施を主としており、中でも臨時的、部分的な活用のウェイトが高い。制度化はあまり進展せず、全体として計算の基盤が弱い感じを受ける。



(4) 総じて直接原価計算の方が基盤が弱いとすると、それはどのような事情によるのか。限られた調査データから推察する限りでは、1つは原価管理、予算統制、利益計画などの恒常的な目的への利用が依然として控え目に推移していること、もう一つは、特に直接原価計算を制度化することによってかえって税務上の調整計算、棚卸資産の評価の問題、自製品と外注品・購入品との価格差の問題、営業部門の販売方針の問題などの解決し難い諸問題が顕在化すると思われることによる。制度としては全部原価計算を実施し、制度外でのみ直接原価計算を行うのであれば、これらの問題はそれほど表面化することはないといえよう。果して、恒常的な利用目的のためには、直接原価計算は制度化ないしは経常的な計算として実施するまでもなく、本来、部分的・臨時的な目的に効力を発揮する計算として位置づけられるべきであるというのか、それとも、恒常的な目的への活用が有効であっても、直接原価計算の制度化によってかえって問題と混乱を生ずるため、思いきって制度化ないしは計算の経常化へは踏み切れないというのか、そのいずれにしる直接原価計算にはその在り方を巡ってなお検討してみる必要があるように思われる。

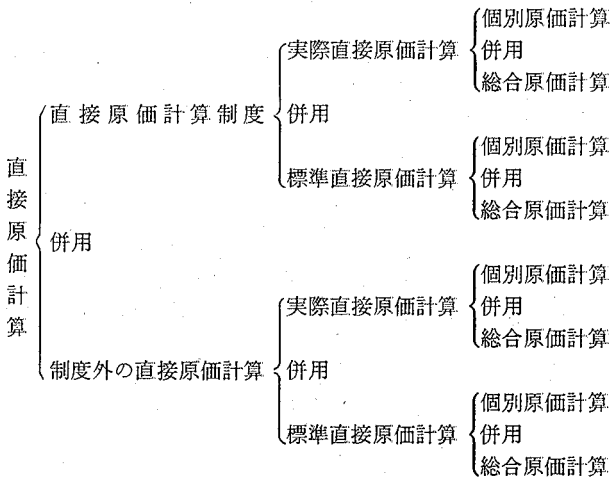
かくして、先人の貴重な調査のおかげで、ほぼ昭和30年代、40年代というちょうど戦後の高度経済成長期、従って経営の激変期に当たるある程度まとまった期間において、上場企業の直接原価計算の発展経過を垣間見ることができた。その結果、実務においては直接原価計算の地位は、標準原価計算に較べて表面上普及はしているけれど、実質的には案外に脆弱であることがわかった。そこになお検討すべき課題が残されているように思われる。1つの基本的な課題としては、多様な原価計算の形態の中で、直接原価計算はどのような位置と在り方が好ましいのか、全体的な検討をする必要があるように思われる。研究サイドからは、ある観点からの純粋な個々の計算体系を提起し、その考え方のみ示せば十分であるとするのなら、敢えてその必要はないが、原価計算の形態がますます多様化していく今日、多様性の中での個々の計算の在り方をも考察し、原価計算をあらためて多様性を含んだ計算全体として見直すことが要請されるのではないか。計算目的の多様性、計算の経済性といっても、そのた

めに様々な実施形態の組合せとしての原価計算全体をどのように構成するのか、その在り方を考慮する必要があると思われる。そのような要請に従わなければ、常に総合的な判断と行動を志向する現実の経営と理論とがますます立場を異にすることになるのではないか。少なくとも、理想的な計算形態と現実実施に適した形態とは区別して考えておく必要があるように思われる。

そこで、直接原価計算の最も相応しい在り方を追究する立場からは、現実に必要な課題が残されているのではないかと。

(1) 直接原価計算の形態としてどのような実施形態があるのか、制度外の計算、統計的計算の形態をも含めて現実性のある形態としてはどのようなものでありうるのか、その全体を見る必要があるのではないかと。

単に観念的に形式を区分すると、次のような形態がありうるであろう。



このうちで計算の経済性を重視しながら現実性のある形態はどれとどれであり、相互の関連が好ましいのであれば、それをも考慮しつつそれぞれは具体的にどのような計算方法として実施可能なのが問題である。

(2) それぞれの実践的な直接原価計算形態が、全部原価計算形態ともどのように協力・補完しあえるのかその全体的な計算の組合せを考慮しつつ、それぞれどのような利用上のメリットを発揮するのかをあらためて評価する必要がある

る。特に、制度としての直接原価計算および制度外の経常的な計算としての直接原価計算に特有なメリットとは何か、慎重な検討が必要であろう。要するに、直接原価計算としてはどのような実施形態が最も好ましいのかその在り方が問われなければならない。

(3) 特に直接原価計算を制度としてないしは経常的に実施する場合に表面化するいくつかの問題点について、なお方法上、理論上の検討を進めていく必要がある。それらはすべてすでに解決済みで、実務サイドにその実施をゆだねられているとはいえないのではないか。特に直接原価計算方式による営業利益の概念、資産の概念はその一つであろう。

総じていえば、現実の底流として原価計算の実施形態がきわめて流動的であるといえ、そのことを現実の問題として捉え、在るべき姿を模索する理論的な取組みが必要ではなからうか。