

わが国における原価管理の実態 (1)

—昭和30～56年の変遷—

田 中 嘉 穂

I はじめに—問題提起

拙論は、原価管理についてこれまでなされた統計的な調査データを活用し、総合的な実態分析を試みるものであり、新たに理論的検討や提言を行うものではない。このような試みに際し、原価管理の調査データとしてわれわれが入手しえたものは、昭和30～56年にわたっている。過去の統計的な実態を分析するものとしては、この間の調査に制約されざるをえなかった。しかし、できるだけ総合的な解釈を得るよう、データを全体関連的に扱う必要があったこと、および解釈の歪みをできるだけ防止するよう、データ相互に他をチェックさせる働きをもたせる必要があったことから、これまでの原価管理データを網羅的に取り上げることにした。

したがって、ここで原価管理の実態とはいっても、それは、多数の経営（特に工業経営）の観察から得た概括的で傾向的な状況を表わすに過ぎないこと、しかも、上記のような限られたデータに基づくものであることをまず留意していただきたい。それにしても、このような法則定立的な調査においては、統計的方法のみでなく、事例研究法的なアプローチも交えて実態を解釈することが好ましいのであるが、そこまでは行き届いていない。

また、過去の調査データは、業種別集計も行っているものが多いが、ここでは、単純集計にもとづく全体的な状況を分析するにとどめていることも、お断りしなければならない。

このような実態分析を試みるに至った問題意識は次の3点である。

第1は、これまでの原価管理論の見直しの一助にしたいということである。周知のように、原価管理論は、戦後から今日に至るまで管理会計の中でも早くから論議された領域の1つであるといえよう。しかし、今日に至ってもなお、従来の原価管理論の枠内またはその延長線上で現実の経営をリードすることができるのかどうかの問題である。特に昭和30年代、40年代の高度経済成長期に、技術革新の進展、企業間競争の進行・拡大、需要の充足・多様化などが生じ、経営もそれに伴って規模の拡大、生産方式の革新、組織の変革、計算機の導入などを経験して今日に至っているといえよう。この段階で、総合的な調査実態と直に対面し、これまで蓄えられた理論の仮説や前提を見直すという試みはあながち意義なしとしないであろう。仮にこれまでの仮説や命題が現実から遊離したものを含むか、現実をリードするほどの具体性を欠いたものであるとすれば、できるだけ身繕いをしたうえで、次の展開に備えることが必要であろう。

原価管理の統計的な実態の分析については、これまでもいくつか試みがなされているが、それらは昭和30年代半ばの導入初期の段階のものであって、その後の経過はあまり触れられていない。その後およそ20年間のデータの蓄積があるにもかかわらず、全体的な検討はなされていないようである。ただ、このデータも、必ずしも系統的、連続的になされてはいないから、期待するほど実態認識の具体性は得られないかもしれない。

第2は、原価管理において会計的手法がどのように位置づけられているか、またその動向はどのようであることを確認することである。会計的手法による原価管理は恐らく万能ではなく、経営工学的手法、物量基準、個別的な価格データの活用などの非会計的手法をも含めて原価管理がなされよう。その中にあって会計的手法はどのような機能を発揮するものとして定着しているか、あるいは定着しつつあるかが問題である。必ずしも明白な実態はつかめないかもしれ

(1) たとえば金子佐一郎監修、企業経営協会編『実態分析 原価管理』、中央経済社、昭和35年、東洋経済新報社編「第5章 企業予算と原価管理 第4節 原価切り下げと原価管理」、『日本経営の解明』、東洋経済新報社、昭和36年。

ないが、できるだけ諸手法の中での会計的手法の位置を確かめ、会計本来の役割りを適切に抽出し、評価していくことが必要であろう。

第3は、今後われわれは、原価管理についてなお調査を継続していく必要があるのではなかろうか。もしそのような調査を新たに行うとすれば、これまでの調査に継続して、あるいはそれに加えてどのような側面を調査すべきであるかを確かめる必要がある。特に昭和50年代の調査はきわめて少なく、できるならこれまでの調査の蓄積の嵩上げをすることが好ましいであろう。しかも、単に個別的な調査としてだけではなくて、時系列的な動向を推察するために、これまでの調査の適切な遺産を引継いでいくことが考慮されるべきであろう。そのためにも、われわれは、少しでもこれまでの調査に積重ねをすべく、これまで蓄えられた調査データを確認しておくことが必要であると考えた。

われわれも、できることなら何らかの原価管理の調査を行いたいと希望しており、直接にはそのためにも、これまでの調査を確かめる必要があった。

II 調査の概要

原価管理に関わる調査データとしてわれわれが取り扱ったものは、次のような公表データである。それぞれの調査の統計的な意味を評価していただくため、まずその概要を紹介しておきたい。各調査プロジェクトに便宜上の名前を付け、それぞれ(1)調査事業の主体(2)調査年度および会社総数(調査の母集団に属する各社に調査票を配布し、折返し回答を回収することができた会社の総数で、以下これを「会社総数」と呼ぶこととしたい。)(3)サンプリング(4)調査結果の収録文献を簡単に掲載しておきたい。

1 「原価計算実態調査」

- (1) 企業経営協会原価計算研究会
- (2) 調査年度とサンプル数は下表の通りである。

年度(昭和)	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	49	53
会社総数	182	160	232	336	410	353	346	345	446	292	375	316	332	222	146

- (3) 昭和 34～49 年度の調査では、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に調査票を配布している。母集団の性質およびサンプリングの方法は紹介されておらず、委細は不明である。ただ、サンプルの性質を、証券市場への上場企業と較べてみると、ほぼ金融・保険業、卸売・小売業、海運業、不動産業、サービス業を除いた 3 大証券市場における上場企業と同程度の規模の経営が対象になっている⁽²⁾といえそうである。

昭和 53 年度の調査は、「……東証一部・二部の上場企業 1,388 社のうち、商業、金融業、保険業、不動産業、陸運業、海運業、空運業、倉庫・運輸関連業、通信業、電気・ガス業、サービス業を除く他の業種の中から、恣意性の介入しないように目次の順序に従って機械的に奇数の順序に該当する企業を標本として抽出し当該企業の工場のうち原則として投下資本額の最大の一カ所⁽³⁾を選び出して調査対象とした。」とされている。結局、512 社に対して調査票が送付されている。

- (4) 調査結果はそれぞれの年度の『経営実務』誌に掲載されている。⁽⁴⁾

2 「百人統計」

(1) 企業経営協会

(2) 昭和 30 年 1 月 27 日——136 社

昭和 30 年（実施月日の記載なし）——114 社

- (3) 「百人統計」というタイトルのもとに『経営実務』誌に連載されている一連の調査の一部である。母集団、サンプリングの方法は紹介されていないが、多分同協会の会員会社を中心にサンプリングしたものと思われる。

(2) 詳細は、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、昭和 56 年 6 月、162～74 ページを参照していただきたい。

(3) 吉川武男「昭和 53 年度原価計算実態調査」『経営実務』第 306 号、昭和 54 年 5 月、6 ページ。

(4) 各掲載誌の紹介は、長くなるので省略した。詳細は前掲拙稿、162 ページを参照していただきたい。

- (4) 「第 37 回百人統計質問集計結果」『経営実務』第 26 集, 昭和 30 年 3 月, 77~85 ページ。「百人統計」『経営実務』第 30 集, 昭和 30 年 7 月, 96~104 ページ。

3 「予算統制実態調査」

- (1) 企業経営協会原価計算研究会

- (2) 昭和 30 年 9 月 30 日締切——77 社

昭和 32 年 4 月 30 日締切——100 社

昭和 39 年（実施月日の記載なし）——353 社

昭和 49 年 4 月 25 日施行——119 社

- (3) 昭和 30 年の調査では、おそらくあらかじめ予備調査がなされ、その結果すでに予算統制制度を採用していると判明した企業（一部実施準備中のものを含む）のみを対象とした模様である。予備調査を含めて、母集団、サンプリングの方法の委細は不明である。掲載されている会社名によると、当時の上場企業が中心となっているといえそうである。

昭和 32 年の調査では、「……会員会社において、100 社に達する多数の企業から回答を得た⁽⁵⁾」とあるので、少なくとも企業経営協会原価計算研究会の会員企業を母集団に含めていたと思われるが、サンプルの性質をうかがわせるそれ以上の手掛りは見当たらない。

昭和 39 年の調査は、同年度の「原価計算実態調査」の一環として実施されたようで、当時の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調査票を配布している。

昭和 49 年の調査では、われわれの推測によると、3 大証券市場の上場企業に較べて第一部上場企業を中心とした比較的規模の大きな会社集団がサンプルとなった模様である。⁽⁶⁾

(5) 金子佐一郎監修、企業経営協会編「調査編 予算統制の実施状況について」『予算統制実務全書』中央経済社、昭和 32 年、443 ページ。

(6) 推測の根拠は、拙稿「わが国における短期利益計画の実態——昭和 30 年代~50 年代の動向——」香川大学会計学研究室編「現代会計の展開」香川大学会計学研究室、昭和 58 年、216 ページを参照していただきたい。

- (4) 「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，1～46ページ。金子佐一郎監修，企業経営協会編「予算統制の実施状況について」『予算統制実務全書』中央経済社，昭和32年，485～515ページ。金子佐一郎監修，企業経営協会編，伊藤文夫，潮崎俊爾「第4部調査編 予算統制の現状と分析」『実務全書予算統制』中央経済社，昭和40年，1,181～1,317ページ。「昭和49年度予算統制・利益計画に関する実態調査」『経営実務』第252集，昭和49年11月，5～24ページ。

4 「内部監査実態調査」

- (1) 企業経営協会内部監査研究会

- (2) 昭和40年（実施月日の記載なし）——134社

昭和45年（実施月日の記載なし）——132社

- (3) 「この調査は企業経営協会内部監査研究会の全会員，および会員外の全国主要企業を対象とした。」⁽⁷⁾とされているが，母集団およびサンプリングのこれ以上の記載は見られない。一社平均の資本金，従業員数から推定すると，当時の東証，大証の第一部上場会社でもかなり経営規模の大きな方に片寄った集団がサンプルとなった模様である。また，業種別会社数の構成を見ると，製造業の中で鉄鋼，造船，造機の構成比が $\frac{1}{2}$ 程度もあること，機械工業がほとんど含まれていないこと，非製造業も $\frac{1}{2}$ 程度含まれていて製造業だけでないことなど，業種別構成にも特色があることに留意すべきである。

- (4) 企業経営協会内部監査研究会「昭和40年度内部監査実態調査」『経営実務』第151集，昭和40年11月，43～60ページ。

5 「日本経営の解明」

- (1) 東洋経済新報社

- (2) 昭和35年（実施期日は，3～5月頃と推定される。）——57社

- (3) 「……アンケートを当方で選んだ100社に郵送し，記入してもらったも

(7) 企業経営協会内部監査研究会「昭和40年度内部監査実態調査」『経営実務』第151集，昭和40年11月，44ページ。

のを集計する方法をとり、一部それを補う意味でインタビューを行った。

100社の選定基準は、全産業を主要な22の業種に分け、各業種のトップ会社を資本金、売り上げ高その他から数社を選び、合計してちょうど100社にするようにした。⁽⁸⁾とあるから、当時の巨大企業が対象となっている。「資本金63億円、従業員1万人、役員17人、これがわれわれが選んだ代表企業を平均したものである(昭和34年4月現在)。」⁽⁹⁾と述べているが、当時の東証第一部上場会社の一社当たり平均資本金24.4億円に比して著しく大きいといえよう。

なお、東洋経済新報社による当時の調査は、昭和34年5月頃から翌35年8月頃にかけて、各テーマ別に五月雨式に実施された様子であるが、拙論ではそのうち「原価切り下げと原価管理」のテーマで行った調査のみ取り上げている。その調査では、「……原価の切り下げおよび原価管理についてアンケート用紙を100社に郵送、68社から回答を得たが、このうち業種の性格上、未記入の会社も多く、結局、57社についてだけ集計した。」⁽¹⁰⁾とあり、かつ、その他のデータからも主に製造業の実態が集計されたようである。

- (4) 「原価切り下げと原価管理」『週刊東洋経済新報』2,946号、昭和35年6月11日、56～63ページ。これは東洋経済新報社編「第5章 企業予算と原価管理」『日本経営の解明』東洋経済新報社、昭和36年、177～199ページに再録されている。

6 「わが国の企業予算」

- (1) 日本生産性本部経営アカデミー経営財務コース。
- (2) 昭和56年9月21日郵送——267社
- (3) 東証第一部上場会社から各業種の抽出率を同一に維持しつつ無作為に抽出した500社に調査票を郵送し、267社(回収率53.4%)を回収して

(8) 「経営の近代化はここまできた」『週刊東洋経済新報』2967号、昭和35年10月15日、40ページ。
 (9) 「経営の近代化はここまできた」前掲誌、41ページ。
 (10) 「原価切り下げと原価管理」『週刊東洋経済新報』2946号、昭和35年6月、56ページ。

いる。

- (4) C研究グループ(赤司孝男, 伊藤清, 井上祥夫, 宍戸英男, 下浦義博, 古屋儀近, 溝口誠一, 宮本三千夫, 山口文夫)「企業予算の実証研究」日本生産性本部経営アカデミー, 昭和57年。

7 「原価管理に関する調査」

- (1) 井上信一

- (2) 昭和56年9月1日～昭和57年3月末日に実施——608社

- (3) 「対象企業は1980年12月末日現在東京証券取引所に上場している全製造企業914社である。……回答企業数623社(うち回答拒否15社), 回答なし276社, 宛先不明1社, 調査対象企業として不適當(製造部門を所有していないなどの理由で)14社であった。したがって回答率は69.3%(623/899)である。……調査票に回答のあった608社について集計分析を行う。」⁽¹¹⁾

- (4) 井上信一「生産方式と原価管理の問題に関する一考察——東証上場製造業の実証分析——」香川大学会計学研究室『現代会計の展開』昭和58年, 279～314ページ。

以上のような関連データを扱うことにしたが, 結果的には, 「原価計算実態調査」のデータが利用データの多くを占めることになった。

また, 調査プロジェクトによってサンプルの性質が異なっているが, それらは, 概ね3大証券市場での上場企業集団(製造業中心), 調査によってはその内の第一部上場会社を中心とした大手に片寄った集団についてその実態を反映したものと見えよう。しかし, 個々のデータを解釈する時には, 場合によっては, サンプルの違いを加味する必要もあろう。

なお, 前述のように, 各調査プロジェクトのほとんどが業種別の集計を行っているが, ここでは全体的な実態や動きを知るために, それには言及していない。

(11) 井上信一「生産方式と原価計算(1)」『香川大学経済論叢』第55巻第2号, 昭和57年9月, 131ページ。

III 「原価管理」の外観

まず、実態としては原価管理はどの程度重視され、またどの程度実施されているのであろうか。図表—1～4によると、原価管理の中味を何ら特定せず、一般的に、原価管理の政策上の軽重、実施の有無、実施時期が尋ねられている。図表—1では、昭和40年当時、コストダウンの政策は、上場企業の90%弱が最重要の政策、ないしは他と同程度に重要な政策であると位置づけている。また、図表—2～4から全般的実施状況をうかがうと、早くも昭和35年当時において、上場している製造業のほぼ90%またはそれに近い経営が、原価管理を実施している状態である。しかも、その実施を開始した時期は、その大半が戦後から昭和30年代の半ばに至る頃であるといえよう。

このような状況から、原価管理は、すでに昭和30年代半ばにおいて一般に広く行われていたといえよう。

図表—1 経営政策とコストダウン（「内部監査実態調査」）

〈質問〉 貴社では今年度（40年）中経営政策中コストダウンにどの程度重点をおいていますか。

- (1) 最重点をおいている。
- (2) ほかの政策と同程度に重点をおいている。
- (3) あまり重点をおいていない。
- (4) その他

年 度(昭和)	40
最重点をおく。	(44.0) 59
他の政策と同程度。	(44.8) 60
あまり重点をおかない。	(2.2) 3
そ の 他	—
計	(91.0) 122
会 社 総 数	(100) 134

注 () 内の数値は、各選択肢別会社数の構成比(%)を示す。以下同様。

図表—2 原価管理の採否（「原価計算実態調査」）

- 〈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
現在は実施せず	0
会 社 総 数	(100) 160

図表—3 原価管理の導入時期（「原価計算実態調査」）

- 〈質問〉 貴社が経営管理手法として原価管理を導入したのは、いつ頃からですか。
- イ 昭和 年頃から採用している。
 - ロ 該当事項なし。

年 度(昭和)	35
採用している。	(85.6) 137
昭和20年以前	(8.1) 13
昭和21～25年	(18.1) 29
昭和26～30年	(36.9) 59
昭和31年以降	(22.5) 36
そ の 他	(0.6) 1
該 当 な し	(8.1) 13
無 回 答	(5.6) 9
会 社 総 数	(100) 160

図表一4 原価切り下げのための計数管理に積極的に乗り出した時期(「日本経営の解明」)

年 度(昭和)	35
大 正	1
戦 前	5 (10.5) 6
昭和23年	2
25	5 (12.3) 7
26	8
27	6
28	4
29	3
30	5 (45.6) 26
31	3
32	4
33	6
34	1 (24.6) 14
未 記 入	(7.0) 4
会 社 総 数	(100) 57

1. 原価管理の諸施策

しかし一言で「原価管理」といっても、上記の調査でいわれる原価管理が、一定の共通理解のもとに実施されていたのか、また一定の共通理解があるとなれば、どのような形で行われていたのか、を確かめる必要がある。さもないと、上記の調査はほとんど意味をなさないことになる。そのため、まず図表一5~10によって、コストダウンまたは原価引き下げのためにどのような方策が実施されていたかをうかがい、一般に原価管理が、どのような経営の諸領域で実施されていたかを推察することにした。いずれの調査も、多岐にわたる項目がおかれているので、経営を客体的に見て、問題の散らばり状況を見るという観点から、諸項目を各施策領域別に整理しながら見ていく必要がある。ここ

図表-5 原価をさらに切り下げるために計画中の手法（「日本経営の解明」）

年 度 (昭和)	35
現下切り下げの現状に満足している	(1.8) 1
原価をさらに切り下げたい	(98.2) 56
会 社 総 数	(100) 57
原価切り下げのための設備の改善合理化	(25.0) 14
原価切り下げのための経営管理組織の編成確立	(19.6) 11
IE, OR 等経営工学的管理技法の採用	(16.1) 9
製品企画・開発・研究・設計の強化・改善	(14.3) 8
物量管理・原単位管理の確立	(12.5) 7
作業方法、製造技術の改善・合理化	(8.9) 5
原価切り下げのための原価意識の浸透	(7.1) 4
標準原価計算、直接原価計算等の原価計算制度の整備	(7.1) 4
経費・冗費の節減	(7.1) 4
現在採用している方法のいっそうの徹底	(5.4) 3
販売費管理の強化	(3.6) 2
販 売 促 進	(3.6) 2
ロ ス 防 止	(3.6) 2
金融費用引き下げの努力	(3.6) 2
そ の 他	(10.7) 6
計	(148.2) 83
回 答 会 社 数	(80.4) 45
未 記 入	(19.6) 11
原価をさらに切り下げたい	(100) 56

- 注 1. 「各社における原価切り下げが現状で満足かどうかを質問し、さらに引き下げをしたいとすれば、どのような新しい手法の採用を計画しているかをフリーアンサーによって回答してもらった。……『原価をさらに引き下げたい』としている56社について、そのための手法として、『現在計画中のもの二つ』を明らかにしてもらった。」「(原価切り下げと原価管理)『週刊東洋経済新報』2,946号、昭和35年6月11日、58～9ページ)
2. 上記の「設備の改善・合理化」は、既設設備の集約・統合、設備の合理化、設備の予防保全の徹底化、設備の補修・検査・整備など。
3. 上記の「経営管理組織の編成確立」は、内部監査制度の確立、事業部制の採用、工場別管理責任制度の確立、コスト・センターの再編成、原価低減委員会・原価検討会議の設置など。
4. 上記の「その他」は、労使関係の正常化、下請会社の管理の合理化、政府の強力な助政策。

図表一6 原価切り下げのための新規採用の制度または手法（「日本経営の解明」）

年 度(昭和)	35
原価低減委員会等の設置	(38.6) 22
原価報告書制度の採用	(50.9) 29
直接原価計算の採用	(15.8) 9
標準原価計算の採用	(28.1) 16
I.E. の積極的採用	(10.5) 6
そ の 他	(17.5) 10
計	(161.4) 92
会 社 総 数	(100) 57

図表一7 設備投資と原価切り下げとの関係（「日本経営の解明」）

年 度(昭和)	35
設備投資を行う際は原価切り下げを主な動機としている	(73.7) 42
設備投資の結果、製品の単位原価がむしろ増大する恐れがあっても、他社に遅れないため設備投資をしている	(35.1) 20
そ の 他	(17.5) 10
計	(126.3) 72
会 社 総 数	(100) 57

図表-8 原価引き下げの重点施策（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 原価引き下げのため、もっとも重点をおいているもの二つをあげて下さい。

年 度 (昭和)	35	36
機械設備の更新	(50.6) 81	(26.7) 62
原材料の転換	(15.6) 25	(7.8) 18
原材料購買管理	(31.9) 51	(18.5) 43
設計の合理化	(17.5) 28	(9.5) 22
工程組合せの合理化	(16.3) 26	(6.5) 15
適切な操業度の維持	(41.9) 67	(24.6) 57
歩留りの向上	(36.9) 59	(35.8) 83
品質管理	(16.9) 27	(9.9) 23
製品品種の標準化	(22.5) 36	(9.1) 21
在庫管理	(8.8) 14	(4.3) 10
作業の標準化	(16.9) 27	(13.4) 31
作業時間の短縮	(15.6) 25	(12.9) 30
工場経費の節減	(25.6) 41	(10.3) 24
労務費の節減	—	(5.6) 13
人員の適正化	—	(6.9) 16
そ の 他	(2.5) 4	(4.3) 10
該当なし	—	(1.3) 3
計	(319.4) 511	(207.3) 481
会社総数	(100) 160	(100) 232

注：昭和35年の調査では3つを選択させている。

図表-9 製造原価の引き下げの重点施策(「原価管理に関する調査」)

〈質問〉 当工場(あるいは事業部)で、現在製造原価の管理(引き下げ)のため、最も重要視されている問題を次の項目から5つ選んで重要性の高い順に番号をつけてください。

- | | |
|-----------------|---------------|
| () 機械設備の更新(増設) | () 原材料の転換 |
| () 原材料購買管理 | () 設計の合理化 |
| () 工程組み合わせの合理化 | () 適切な操業度の維持 |
| () 歩留りの向上 | () 品質管理 |
| () 製品品種の標準化 | () 在庫管理 |
| () 作業の標準化 | () 作業時間の短縮 |
| () 工場経費の節減 | () その他(具体的に) |

年 度(昭和)	56
機械設備の更新(増設)	1.26
原材料の転換	
原材料購買管理	1.95
設計の合理化	1.08
工程組合せの合理化	0.79
適切な操業度の維持	1.46
歩留りの向上	1.81
品質管理	1.35
製品品種の標準化	
在庫管理	0.76
作業の標準化	
作業時間の短縮	1.35
工場経費の節減	1.12
その他	

注: 1. 上記の数値は、重要性が1位であるとしたものに5点、2位に4点、……5位に1点を与え、各項目の総点数を集計し、回答会社数で除した平均点数を表わす。

2. 平均点数は、点数で10位までの項目についてのみ集計されている。

図表-10 コスト・ダウンの方法（「内部監査実態調査」）
 〈質問〉 貴社におけるコストダウンは主として次の何れの方法によっていますか。
 5項目（以内）を選んで○印をつけて下さい。

年 度 (昭和)	40
予 算 統 制	(75.4) 101
(原価計算的な)原価管理	(43.3) 58
内 部 監 査	(16.4) 22
VA, OR, IE	(14.9) 20
人員有効配置	(12.7) 17
人員稼働率及び効率の上昇	(30.6) 41
人 員 削 減	(11.2) 15
事務簡素化（機械化を含む）	(48.5) 65
組織簡素化乃至再編成	(17.2) 23
在 庫 減 少	(32.1) 43
不良資産整理	(9.7) 13
代金回収促進（金利軽減）	(31.3) 42
投 資 抑 制	(9.7) 13
系列会社の経営能率化	(8.2) 11
標準時間の強化	0
レイアウト作業方式の改善	(3.0) 4
製造技術強化（仕様、材質加工法、歩留り等）	(34.3) 46
残 業 規 制	(8.2) 11
製品価格の引上げ	(6.0) 8
資材等の購入価格の引下げ	(23.9) 32
そ の 他	(3.0) 4
計	(439.6) 589
会 社 総 数	(100) 134

では、ひとまず各項目を次のような施策領域に区分して扱うこととしたい。

1. 業務活動の経営内部における改善
 - (1) 作業の改善・整備
 - (2) 作業現場の執行活動の管理
 - (3) 間接費、営業費（固定費）の管理
2. 対外的な業務活動の強化
3. 業務組織の簡素化・軽量化
4. 全社的な管理体制の整備
 - (1) 管理組織の編成・確立
 - (2) 計算手法、管理手法の充実
 - (3) 全般的な基礎条件の整備

なお、調査によっては、自由記載方式による回答が求められたり、あらかじめ選択項目をおく場合には、選択しうる数が異なっていたりするので、解釈に当たり注意していただきたい。

まず図表一5～7において、昭和35年当時の巨大企業の実情がうかがえる。図表一5は、「原価をさらに引き下げたい」とする56社に対して、そのための計画中の手法2つを自由回答法で回答をもとめた結果である。ある程度項目別にまとめてはいるが、比較の実情に近い状況がうかがえよう。それによると、原価引き下げのための方策はかなり多くの局面に分かれており、各社の方策は区々のものである。

しかし、概して、項目数、会社数とも、継続的に行われる業務活動の改善策の事項が多いようである。これには、経営内部の活動の改善策と、取引先との対外的活動の強化策とがあるといえよう。前者については、3種の方策が行われている。第1は、「原価切下げのための設備の改善・合理化」(25.0%)、「作業方法・製造技術の改善・合理化」(8.9%)など生産方法の改善策と、「製品企画・開発・研究・設計の強化・改善」(14.3%)のような製品の改良・合理化策である。いずれにしても、執行に先立って作業の改善・整備をしておこうとする方策といえよう。中でも、図表一7から、この当時の設備投資は、原価切下

げを主な動機とすることが多いようで、多分その延長として、既存設備の統合・合理化・保全・維持・補修などが重視されていたといえよう。第2は、「物量管理・原単位管理の確立」(12.5%)、「ロス防止」(3.6%)のように、主に生産現場の執行活動を管理することに関する方策である。「ロス防止」の具体的な中味はわからないが、一応現場の直接的な管理に近いものと位置づけてみたが、果たしてどうであろうか。第1、第2は、傾向としてはいわば直接的な要素の管理が中心になるものと思われるが、内部的な業務活動の改善策はそれのみでなく、第3の方策として「経費・冗費の節減」(7.1%)、「販売費管理の強化」(3.6%)、「金融費用引き下げの努力」(3.6%)など、間接費・営業費の節減対策が行われている。

業務活動の改善策には、このような各経営の内部活動の改善策の外に、対外的取引の強化策がある。「販売促進」(3.6%)がそれであり、これは直接には原価に関する方策ではないが、効果としては、間接費ないし固定費の相対的な有効利用をねらったものといえよう。そこでは適度な操業度の維持が期待されている。

このような状況から、業務活動の改善策では、業務活動の内部での改善策、中でも作業の改善・整備の方策が、その当時計画中的の方策として重要視されていたようである。

この外の大きな施策領域としては、全社的な管理体制の整備・確立の方策がある。1つは、「原価切り下げのための経営管理組織の編成・確立」(19.6%)のような管理組織に対する方策であり、具体的には図表一5の脚注3にあるような方策が検討されている。

2つ目は、「標準原価計算・直接原価計算等の原価計算制度の整備」(7.1%)、「IE, OR 等経営工学的管理技法の採用」(16.1%)のような計算手法の充実の施策である。原価計算的な手法の整備・充実が案外に少なく、経営工学的管理技法の充実を計画しているものの方が多くなっている。これに関しては、図表一6、10も合わせて参照する必要があるだろう。これによると、昭和35年当時までに導入・実施に重点をおいていた手法としては、IE的技法よりも原価計算的

な手法の方が多かったようである。原価管理の技法としては、まず会計的な手法の整備が工学的技法よりも先行したのであろうか。しかし、それが整備されるにつれて、工学的技法の必要性が注目されていくように見える。また、この状況は、「製品企画・開発・研究・設計の強化・改善」、「設備の改善・合理化」、「作業方法・製造技術の改善・合理化」などの技術的な改善策が比較的重視されていたことと関連しているようにも思われる。参考までに図表-11において、一気に昭和53年の新しい状況になるが、VA, IEの普及はかなり進んでいるようである。

図表-11 原価低減の方法（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 貴社では、原価低減を図るために、次のいずれの方法を採用していますか。

- (1) IE的手法による（インダストリアル・エンジニアリング）
- (2) VA的手法による（価値分析）
- (3) QC的手法による（品質管理）
- (4) OR的手法による（オペレーションズ・リサーチ）
- (5) MBO的手法による（目標管理）
- (6) その他（具体的に）

(注) 原価低減は原価標準そのものの低下を図ることである。

年 度 (昭和)	53
IE	(31.5) 46
VA	(40.4) 59
QC	(48.6) 71
OR	(2.7) 4
MBO	(41.8) 61
そ の 他	(2.1) 3
回 答 な し	(3.4) 5
計	(170.5) 249
会 社 総 数	(100) 146

3つ目は、「原価切り下げのための原価意識の浸透」(7.1%)のような原価管理全体の基礎条件を整備する方策である。これは、以下の分析からも明らかのように、必ずしも管理体制のみでなく、業務活動にも深く関わっているが、便宜上ここに位置づけている。

ところで原価意識の浸透といっても、具体的にどのような行動をいうのであろうか。若干のデータがあるので、ついでに参照しておきたい。図表—12~16 はこれに関する調査である。まず図表—12~14 では、原価意識の向上策を検討する場合、その前提となる実態把握の状況がうかがえる。図表—12, 13 では、時系列的な傾向を推定しようとしているが、図表—12 の脚注にあるように、年度によって質問の内容が微妙に変化している点を留意しておく必要がある。総じていうと、原価意識調査の経験は、昭和 37~53 年を通じて 10%前後と、あまり増加する傾向にはないようである。昭和 46 年あたりまで漸増傾向にあるよ

図表—12 原価意識調査の実施（「原価計算実態調査」）

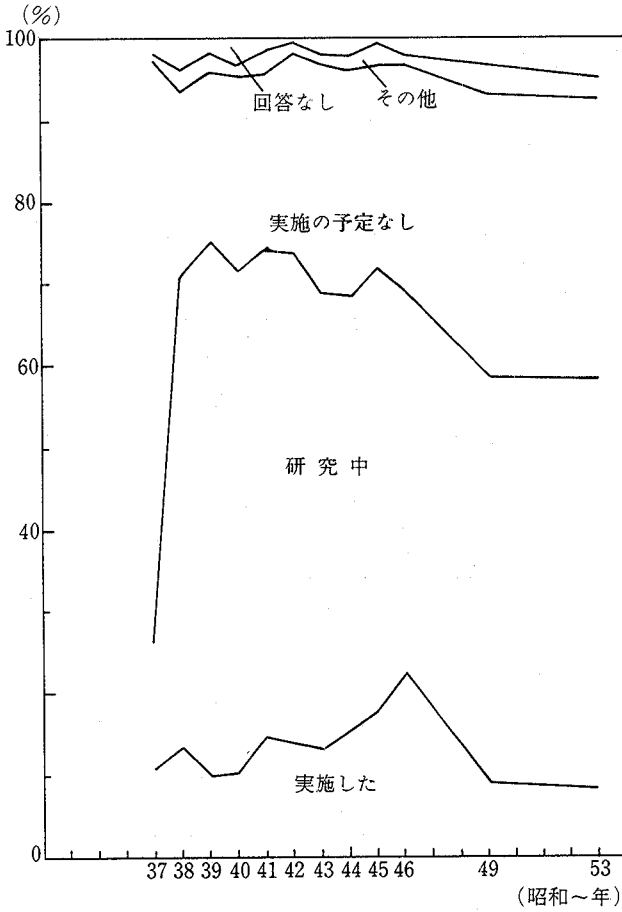
〈質問〉 貴社では、今までに原価意識調査を実施したことがありますか。

- (1) 実施したことがある。
- (2) 現在までのところ実施したことはないが、今後実施したいと研究中である。
- (3) 実施する予定はない。
- (4) その他

年 度(昭和)	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	49	53
実 施 した	(10.7) 36	(13.4) 55	(9.9) 35	(10.4) 36	(14.8) 51	(13.7) 61	(13.0) 38	(15.2) 57	(17.7) 56	(22.3) 74	(9.0) 20	(8.2) 12
研 究 中	(15.8) 53	(57.8) 237	(65.4) 231	(61.3) 212	(59.4) 205	(60.1) 268	(55.8) 163	(53.1) 199	(54.1) 171	(46.7) 155	(49.5) 110	(50.0) 73
実施の予定なし	(70.8) 238	(22.2) 91	(20.7) 73	(23.7) 82	(21.7) 75	(24.4) 109	(28.1) 82	(28.0) 105	(25.0) 79	(27.7) 92	(34.7) 77	(34.2) 50
そ の 他	(0.9) 3	(2.7) 11	(2.3) 8	(1.2) 4	(2.6) 9	(1.3) 6	(1.0) 3	(1.6) 6	(2.5) 8	(1.2) 4	(3.6) 8	(2.7) 4
回 答 な し	(1.8) 6	(3.9) 16	(1.7) 6	(3.5) 12	(1.4) 5	(0.4) 2	(2.1) 6	(2.1) 8	(0.6) 2	(2.1) 7	(3.2) 7	(4.8) 7
会 社 総 数	(100) 336	(100) 410	(100) 353	(100) 346	(100) 345	(100) 446	(100) 292	(100) 375	(100) 316	(100) 332	(100) 222	(100) 146

注 1 昭和 37 年の選択肢は次のようであり、上記と表現が多少異なっている。「(1) おこなったことがある。(2)具体的に検討しているが、現在まではおこなっていない。(3)おこなっていない。(4)その他」

2 昭和 49, 53 年は、実施したことがある場合はその具体的な形態まで尋ねている。



図表一13 原価意識調査の実施（「原価計算実態調査」）

図表-14 原価意識調査の形態（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 貴社では、今までに原価意識調査を実施したことがありますか。

(1) 実施したことがある～その場合

A 対象

(イ) 全社的 (ロ) 部分的 (ハ) について

B 期間

(イ) () 日位 (ロ) () ヶ月位 (ハ) その他

C 方法

(イ) アンケート (ロ) インタビュー (ハ) その他

D 効果

(イ) 効果があったと思う (ロ) 余り効果がない (ハ) その他

E その他（前記以外で注記すべき事柄がある場合）

年 度 (昭和)		49	53
対 象	全 社 的	(45.0) 9	(25.0) 3
	部 分 的	(50.0) 10	(66.7) 8
	回 答 な し	0	(8.3) 1
	計	(95.0) 19	(100) 12
期 間	1 ヶ 月 以 内	(40.0) 8	(25.0) 3
	1 ヶ 月 以 上	(30.0) 6	(25.0) 3
	そ の 他	(15.0) 3	(25.0) 3
	回 答 な し	(10.0) 2	(25.0) 3
	計	(95.0) 19	(100) 12
方 法	ア ン ケ ー ト	(75.0) 15	(66.7) 8
	イ ン タ ビ ュ ー	(25.0) 5	(8.3) 1
	そ の 他	0	(25.0) 3
	回 答 な し	0	0
	計	(100) 20	(100) 12

効	効果があった	(55.0) 11	(58.3) 7
	余りない	(35.0) 7	(33.3) 4
	その他	(5.0) 1	0
果	回答なし	0	(8.3) 1
	計	(95.0) 19	(100) 12
その他		(5.0) 1	0
実施した		(100) 20	(100) 12

図表-15 原価意識を浸透させるための TWI, MTP 等の採用状況 (「日本経営の解明」
 〈質問〉 原価意識を浸透させ、効果的な原価切り下げを推進するため TWI (Training
 within Industry) や MTP (Management Training Program) などの教育訓練
 を行っているか。

年 度 (昭和)	35
定期的に行っている	(42.1) 24
必要に応じてときどき行っている	(43.9) 25
今後行おうと計画	(1.8) 1
過去に行ったことがあるが、余り関心を持っていない	(1.8) 1
全然行っていない	(5.3) 3
その他	(1.8) 1
未 記 入	(3.5) 2
会 社 総 数	(100) 57

注: 「全然行っていない」3社は、海運会社。

図表-16 原価教育・訓練（「原価計算実態調査」）

- 〈質問〉 貴社では原価管理意識昂揚のための原価教育ないし、訓練をおこなっていますか。
- (1) 原価改善を必要とする項目について逐次その必要性を認識せしめるための P・R をおこなっている。
 - (2) 職長その他第 1 線監督者に対し教育機関を設置し原価教育をおこなっている。
 - (3) 経営幹部に対して原価に関する検討をおこなっている。
 - (4) 原価改善の結果、原価低減がおこなわれれば、その一部を奨励給として支給している。
 - (5) 原価改善に関する提案制度をおこなっている。
 - (6) 原価報告書に生産性の測定、原価改善実績等、原価意識に必要と思われる事項をとくにおこなっている。
 - (7) 原価達成目標を図表その他の方法で周知せしめ、その達成度を明らかにしている。
 - (8) とくに原価教育・訓練はおこなっていない。
 - (9) その他

年 度 (昭和)	37
改善を要する原価項目の P・R	(48.5) 163
第 1 線監督者への原価教育機関	(12.2) 41
経営幹部への原価検討の機会	(46.4) 156
原価低減実績に対する奨励給	(3.6) 12
原価改善の提案制度	(34.5) 116
原価報告書の工夫	(28.6) 96
原価目標、達成度の周知	(28.3) 95
特に行っていない	(20.5) 69
そ の 他	(3.9) 13
回 答 な し	(1.2) 4
計	(227.7) 765
会 社 総 数	(100) 336

うにも見えるが、実施した経験を具体的に尋ねると、その割合は減っている。図表-14では、意識調査の具体的な実施形態を尋ねている。比較的最近の状況としては、全社のよりは部分的な調査に、1年以上よりは数カ月内の期間で、インタビュー方式よりはアンケート方式で行うことが主になっている。本格的な調査というよりは、原価管理に補助的に活用されているという印象である。かかる調査は、年々継続しているのか、何年置きかで行われるのか不明であるが、図表-13と照合して、それほど継続的に行われているのでもなかろう。また、このような意識調査は、本来実態把握が目的であると思われるが、それ自体に原価意識を向上させる効果を期待する面もあるようで、調査をすればしたで、行っただけの効果はあるとする経営の方が多くなっている。

では、このような意識調査から得た実態認識を踏まえ、原価管理意識の昂揚策はどのようになされるのであろうか。図表-15、16はその集計結果である。図表-15では、原価意識を浸透させるために、日常的な業務活動から離れた所で、作業員や管理者に対して教育・訓練を行っているかどうかを尋ねている。定期、不定期を含めて、大半の経営(86.0%)は何らかの教育活動を実施しているようである。

しかし、図表-16を見ると、これとやや違った様相がうかがえる。ここでも直接には原価教育ないし訓練を尋ねているが、原価管理意識を高める方策全般が問われているようである。「とくに原価教育・訓練はおこなっていない」(69社)と「回答なし」(4社)の合計73社(21.7%)は、あまり原価管理の意識昂揚策として教育・訓練を意識していないようであるが、これを除いた263社(78.3%)は、平均2~3(1社当たり平均複数回答数2.6)の意識昂揚策を実施している。かなり一般的な関心事となっているが、そこでは大きく分けて2つの方策があり、1つは主に管理階層の意識昂揚策であり、他は作業員の意識昂揚策である。前者の方策では、「職長・その他第1線監督者に対し教育機関を設置し、原価教育をおこなっている。」(12.2%)のように、固有の教育活動を行う方策は、それほど多くはない。むしろ、「経営幹部に対して原価に関する検討をおこなっている。」(46.4%)、「原価報告書に生産性の測定、原価改善実績等、

原価意識に必要と思われる事項をとくにおりこんでいる。」(28.6%)のような、原価に対する管理者の管理活動そのものを奨励するような方策が主流である。経営幹部に対して原価検討の機会を設けているとするものには、固有の職制教育も含まれているであろうが、いくつかの例示からもうかがえるように、原価検討会、原価会議、原価管理委員会、原価引き下げ委員会など、原価管理を主体とする専門委員会の活動、つまり、それ自体が職務の遂行であることも多いであろう。また作業員への原価意識昂揚策としては、作業員一般へ目標・成果を周知・公報する方策と、主として作業員個人への奨励策とがある。前者では、「原価達成目標を図表その他の方法で周知せしめ、その達成度を明らかにしている。」(28.3%)、「原価改善を必要とする項目について逐次その必要性を認識せしめるためのP・Rをおこなっている。」(48.5%)があり、後者には、「原価改善に関する提案制度をおこなっている。」(34.5%)、「原価改善の結果、原価低減がおこなわれれば、その一部を奨励給として支給している。」(3.6%)がある。どちらかといえば前者の方が広く行われ、後者は慎重になされているという印象である。

以上の意識昂揚策の全体を眺めると、職制から離れて固有の教育・訓練を実施することはかなり多いようである。しかし、そのような教育・訓練を、特に原価管理意識の昂揚を目的として行うかということになると、そのような経営はそれほど多くはないようである。むしろ原価意識の浸透策としては、原価意識調査も含めて、日常の職制から離れた活動として行うのではなくて、より多くは、管理や作業の職務遂行を通して構成員の一層の自覚と自主的な行動を促すという配慮が重視されているようである。職制を離れた独立の教育活動がなされるとしても、それは、意識浸透策としては補助的になされるという印象である。「日本経営の解明」における次のような意見聴取はこのような事情を反映しているのではなからうか。「……定期的にTWIなどを実施していると回答した某自動車会社で、つぎのような意見がインタビューにあたって聴取されたこ

(12) 企業経営協会原価計算研究会「昭和37年度原価計算実態調査」『経営実務』110集、昭和37年11月、49ページ。

とは注目すべきであろう。すなわち、『従業員教育の効果は、あまり期待できないのが現実である。教育する側にも、受ける側にも訓練教育という意識が表面に出すぎてしまって、そのときかぎりの問題に終わってしまう傾向があるからだ。だから、むしろ積極的に原価切下げに関する従業員の創意をくみ出し、従業員に管理者的な意識を体得させるためには提案制度を利用することが効果的である。事実、当社では原価切下げに関する提案は活発に行われ、それに対する賞金もかなりの額になっている。』⁽¹³⁾

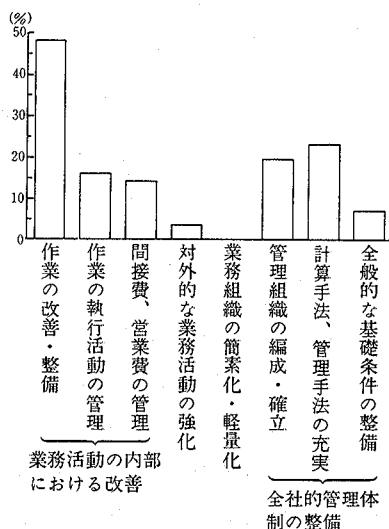
以上、全社的な管理体制の整備・確立の方策として、管理組織の編成・確立、計算手法の充実、全般的な基礎条件の整備の実態を概観した。これらが比較的重視されているということは、原価管理が、全社的な体制の再編・整備を要するほど広範囲な取り組みを必要としていることの反映であろう。図表一六では、全社的な管理体制の整備に関わる施策のみについて尋ねているようであるが、「原価低減委員会等の設置」(38.6%)のような管理組織の再編策、「原価報告書制度の採用」(50.9%)のような全体的な基礎条件の整備策が、その当時までにかなり取り組まれていたことが注目される。

図表一五の状況を全体的に概観するために、各領域別に会社数をまとめて回答会社数56社に対する割合を示すと、図表一七のようである。内部的な業務活動の改善策と全社的な管理体制の整備の方策が、大きな施策領域を成している。なお、ここでは業務組織の簡素化・軽量化に対する方策はなく、これからの方策としてあまり意識されていないようである。

次に前記の調査と大体同じ頃実施された「原価計算実態調査」ではどのような実態がうかがえるであろうか。この調査は、図表一八にある回答肢を、年度によって3つまたは2つ選ばせる方式を採っており、また年度によって選択項目にいくらか加減があることも注意しておく必要がある。各項目を概観すると、全社的な管理体制の整備に関する方策の項目はおかれず、業務活動の改善策と業務組織の簡素化・軽量化策のみがセットされている。ここでも総じて原価引き下げの方策は多岐にわたっており、各社によって取り組みの重点はかなり個

(13) 東洋経済新報社編、前掲書、184ページ。

図表一17 施策領域別会社数の割合（「日本経営の解明」）



性的になっているといえよう。

まず業務活動の改善策から見ていくと、作業の改善・整備の方策として、やはり次の3点が重視されている。即ち、「設計の合理化」（昭和35年は17.5%、翌36年は9.5%、以下同じ。）、「原材料の転換」（15.6%、7.8%）のような製品仕様の改良・合理化策、「機械設備の更新」（50.6%、26.7%。新製品の生産、品質改良等のための新規投資とは区別して、保有設備の合理化にウェイトがあると思われる。）、「工程組合せの合理化」（16.3%、6.5%）のような生産方式の改善策、これらの諸改善策を全体的に見直して作業要素の単純化を図るものとして、「製品品種の標準化」（22.5%、9.1%）、「作業の標準化」（16.9%、13.4%）のような作業要素の規格化・標準化策の3つである。これらは相互に関連しながら、より効率的な作業への改善を目指しているが、総じて最も重視される施策領域といえそうである。中でも「機械設備の更新」が重視されている。製造活動自体は継続的に行われるとしても、できることなら、定常的、反復的ではなく、製品や作業条件を改変しながら実行することが重視されているのであ

ろう。

業務活動の改善策としては、事前の改善策のみでなく、作業活動の執行自体の管理もかなり重視されている。そこでは「品質管理」(16.9%, 9.9%)により一定の品質を維持しながら、「歩留りの向上」(36.9%, 35.8%)と「作業時間の短縮」(15.6%, 12.9%)を図ることが意図されている。

業務活動に伴う間接費、固定費の管理は、「労務費の節減」(一、5.6%)、「工場経費の節減」(25.6%, 10.3%)として取り上げられているが、相対的にはそれほど多いわけではない。やはり直接的な要素の管理の方が重視されているといえよう。

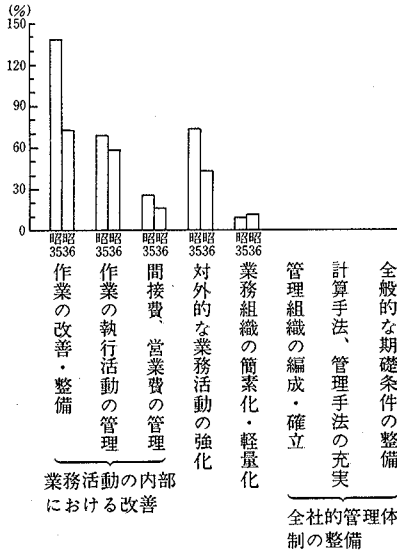
この調査では、対外的な業務活動の強化策がかなり重視されている点が注目される。「原材料購買管理」(31.9%, 18.5%)、「適切な操業度の維持」(41.9%, 24.6%)がそれであり、これらは購買市場、販売市場への働きかけによって経済性を高めようとするものであるといえる。後者の「適切な操業度の維持」は、固定費の有効利用を果たすといえよう。

このような業務活動の管理以外に、主として業務の組織構造面の簡素化・軽量化策が取り上げられている。資材・製品の「在庫管理」(8.8%, 4.3%)、「人員の適正化」(一、6.9%)がそれに当たり、短期資金の滞留の円滑化、余剰人員の削減を目指しているが、この方策自体は、それほど重視されているようではない。

図表一八の以上のような諸施策を各領域別に会社数をまとめ、回答会社数160社(昭和35年)、232社(昭和36年)に対する割合を示すと、図表一八のようになる。業務活動の改善策としては、やはり内部的な業務活動の改善策が重要な施策領域であることを示すが、対外的な業務活動の強化策もかなり重要視されていることがわかる。

「原価管理実態調査」とほぼ同じ項目を使って、昭和56年に調査が行われている。東証上場の製造業608社から得た回答を集計しており、統計的な実態としての信頼度は一層高いであろう。図表一九はその集計であるが、ここでは、回答肢に順位をつけて5つ選ばせており、図表一九の脚注のような配点をし、

図表-18 施策領域別会社数の割合（「原価計算実態調査」）



各回答肢毎に平均点を算定している。

昭和35年と同じ組み合わせの項目を利用しているとはいえ、両者には20年間の開きがあって、連続的な経過とその意味を推察するには空きすぎの感じがする。概観すると、相変わらず原価管理の方策は多様であり、特にいずれかの方策に集中するという傾向はあまりないのではないかと。両調査において20年間の経過があるにしては、各方策の重要性の順位は、全体の様相が一変したというほどではない。高い順位のもの比較的高く、低い順位のもの相変わらず低いようである。しかし、相対的な順位はいくらか変化しており、次のようにいえよう。「作業時間の短縮」、「品質管理」の順位は、下位のグループ（9～13位当たり）であったが、上位グループ（1～4位当たり）に上昇し、「原材料購買管理」は上位のグループ内で、「工程組合せの合理化」、「在庫管理」は下位のグループ内でそれぞれ順位が上昇している。逆に、「機械設備の更新（増設）」は上位グループから中位グループ（5～8位当たり）へ、「製品品種の標準化」、

「作業の標準化」は中位グループから下位グループへ下降している。ただ、「機械設備の更新(増設)」の順位の下降には、56年の調査項目に「(増設)」が付記されていることから、新規の投資を含めるような印象を与え、一部その影響が出ているのかもしれない。しかし、このように多少の移動はあっても、やはり直接費的な要素が重視されている点についてはあまり変わりはないといえよう。

それにしても、このような相対的な順位の変化は、どのような実態を反映しているのだろうか。データが十分でなく、あまりうがった解釈は禁物であるが、一つの見方として生産方式の多品種少量生産化の影響も含まれているのではなかろうか。⁽¹⁴⁾ 作業の執行活動の繁雑化とともに、「品質管理」、「作業時間の短縮」の重要性が高まるとともに、「歩留りの向上」は相変わらず上位にあって、全体として執行活動の管理の重要性を高めている。購入資材、製品等の多様化は、「原材料購買管理」、「在庫管理」の相対的な重要性を高めたように思われる。事前の作業の改善策においては、「製品品種の標準化」、「作業の標準化」のような作業要素の単純化・標準化策が単純には追求できなくなり、代わりに「工程組合せの合理化」など各種要素の選択、組み合わせ策のウェイトを高めたのであろうか。また、機械設備の多機能化、精緻化、システム化は、「機械設備の更新」など設備の改修・合理化余地をかえって減らしたといえるのであろうか。様々な主観的想像はできるけれども、これのみで実態を判断することはできないであろう。

コストダウンの方策に関するものとしては、昭和40年にも調査が行われている。図表-10はその結果である。項目数がさらに増え、選択しうる項目数も5つに増えていることもあって、一見方策の多様化は一層広がった印象を与えるが、施策領域においてやや片寄りが見られる。これまで最も重要な施策領域であった内部的な業務活動の改善策の項目数が相対的に少なく、他の施策領域が

(14) 生産方式の実態については、井上信一、田中嘉穂「生産方式と原価計算——昭和57年の実態分析——」『香川大学経済論叢』第57巻第1号、昭和59年6月を参照していただきたい。

増えている。

まず、業務活動の管理に対する方策を見ると、ここでも業務活動の経営内部での改善策と対外的取引活動の強化策とが置かれている。前者としては、「レイアウト作業方式の改善」(3.0%)、「製造技術強化(仕様、材料加工法、歩留り率)」(34.3%)のような主に生産方法の改善・合理化策と、「人員稼働率及び効率の上昇」(30.6%)、「標準時間の強化」(0%)、「残業規制」(8.2%)のような人の有効利用の方策があり、両者合わせて概して重視されているといえよう。対外的な業務活動の強化策としては、「資材等の購入価格の引下げ」(23.9%)、「系列会社の経営能率化」(8.2%)などの有利な購入策と、「製品価格の引上げ」(6.0%)のような販売策とがある。取引先や市場に働きかけて、直接・間接に原価に有利な効果を期待するものであるが、相対的には施策領域として無視しがたいといった状態であろうか。

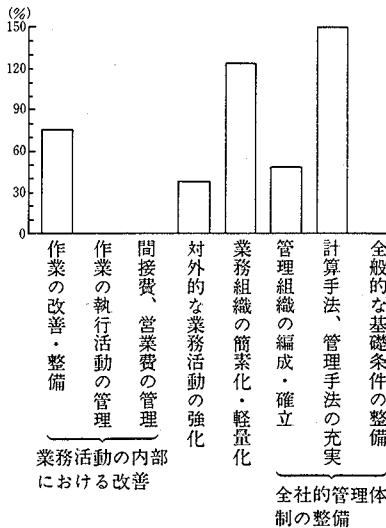
この調査の特色の1つとして、業務組織の簡素化・軽量化策の項目が多く挙げられている点がある。「組織簡素化乃至再編成」(17.2%)、「人員有効配置」(12.7%)、「人員削減」(11.2%)のような人的組織に関わる方策、「在庫減少」(32.1%)、「代金回収促進(金利軽減)」(31.3%)、「不良資産整理」(9.7%)のような資金流動化ないしは流動資産の軽減策、および「投資抑制」(9.7%)のような総資産の抑制策がある。多様な項目がおかれていることもあってか、最も重要な施策領域の1つを成しているようである。

以上のような主として事業活動の改善策に対して、全体的な管理体制の改善策の項目も少なくない。管理組織の編成・確立に関しては「事務簡素化(機械化を含む)」(48.5%)のみであるが、かなり一般的な方策となっている。計算手法・管理手法の充実策としては、「内部監査」(16.4%)、「予算統制」(75.4%)、「(原価計算的な)原価管理」(43.4%)、「VA, OR, IE」(14.9%)があり、最も重視されている。これらに限らず、これまでのデータを全体的に見ると、業務に関する諸施策は各社により区々であるのに対して、管理体制の充実策の方は、かなり多くの経営に共通した施策が散見するという傾向があるのではないか。具体的な原価管理とはいえ、事業の活動面、構造面を全体的、系統的に展

開する体制の確立が望まれ、そのためには会計的手法を連結環にした体制を確立することが期待されるからであろうか。

上記の予算統制、原価計算的な原価管理の状況は、当時の予算統制や標準原価計算の実施状況とほぼ見合っており、その実態を反映しているものと思われる。次のIV章で言及するように、予算統制は、その形態を問わないのであれば、昭和30年当時で80%前後、昭和49年では100%近く普及していたといえる。ただ、予算統制の形態は多様であって、費用の予算・実績比較をするものとなると、それより10~20%程度は少なくなるのではなかろうか。また、標準原価計算の実施状況も、後掲の図表-44, 45のように、昭和40年当時の一般的状況は、制度としての標準原価計算が30%前後、制度外のものも含めると50%前後と思われる。総じて、原価管理において会計的な手法はかなり重要なものと位置づけられているが、かといって、当時90%流布していた「原価管理」は、単に原価計算的な手法による原価引き下げ策だけをいうのでないことも明らかである。

図表-19 施策領域別会社数の割合（「内部監査実態調査」）



図表—10の調査を概観するために、各領域別会社数を回答会社数134社に対する割合で示すと、図表—19のようである。業務組織の簡素化・軽量化策と計算手法・管理手法の充実策の項目が多かったこともあってか、それぞれがかなり重視されている。なお、ここでは、作業の執行活動の管理、間接費・営業費の管理、一般的な基礎条件の整備の諸方策は、選択項目が設定されていない。

以上、本節では、原価管理においてどのような領域の方策が重視されていたかを概観してきた。利用データに制約があって、正確な認識は得難いが、主に昭和30年代後半の状況を中心に、昭和50年代のデータを補足的に利用することができた。特に昭和30年代後半は、多くの経営が原価管理を開始してそれほど時間を経過していない頃であり、導入経験の浅い頃の状況がうかがえよう。

原価管理の必要性は戦後いち早く認識され、昭和30年代半ばには早くも大半がその導入に踏み切っており、それ以来今日までその認識は継続し、定着してきたものと思われる。

しかし、内容的には、原価管理の諸施策は概して多岐にわたっており、一面的、部分的な取り組みに限定されていないようである。業種業態、個別の経営の違いによって管理の重点が異なっている様相がうかがえるが、調査による限り、原価管理の諸施策は一応次のようなものとして受け止められるであろう。各調査によって調査の仕方が異なっているが、ここでは全体関連的に大様にまとめおきたい。

1. 業務活動の経営内部における改善

(1) 作業の改善・整備

① 製品仕様の改良、合理化

製品企画・開発・研究・設計の合理化

原材料の転換

② 生産方法の改善

機械設備の改善・合理化・更新

工程組み合わせの合理化

レイアウト・作業方式の改善

作業方法・製造技術の強化・改良

③ 作業要素の規格化, 標準化

製品品種の標準化

作業の標準化

④ 人の有効利用

人員稼働率及び効率の上昇

標準時間の強化

残業規制

(2) 作業現場の執行活動の管理

品質管理

物量管理・原単位管理

歩留りの向上

ロス防止

作業時間の短縮

(3) 間接費, 営業費(固定費)の管理

労務費の節減

工場経費・冗費の節減

販売費の管理

金融費用の引き下げ

2. 対外的な業務活動の強化

原材料購買管理

資材等の購入価格の引き下げ

系列会社の経営能率化

製品価格の引き上げ

販売促進

適切な操業度の維持

3. 業務組織の簡素化・軽量化

組織簡素化乃至再編成

人員有効配置
人員削減・適正化
在庫管理・在庫減少
代金回収促進（金利軽減）
不良資産整理
投資抑制

4. 全社的な管理体制の整備

(1) 管理組織の編成・確立

事業部制
工場別管理責任制度
コストセンターの再編成
原価低減委員会等の設置
事務簡素化（機械化を含む）

(2) 計算手法、管理手法の充実

内部監査
予算統制
原価計算制度・（原価計算的な）原価管理
経営工学的管理技法

(3) 全般的な基礎条件の整備

原価報告書制度の採用
原価意識の浸透

個々の方策をある程度まとめて施策領域として見ると、業務活動の経営内部における改善策と、全社的な管理体制の整備対策とが最も重要な領域を成しているといえよう。そこでは内部的な業務活動に対する様々な具体的措置と、責任体系を明確にししながら方向づけをしていく管理体制の確立とが問われているのであろう。前者においては間接費より直接費的な要素の管理にウェイトがあると思われ、努めて作業活動の改善・見直しをしつつ、その円滑な執行が問われている。しかし、間接費・営業費の管理は、従たる領域である印象を与え

るが、それなりに重視されているという状況である。全体的な管理体制では、管理組織の編成・確立、計算手法・管理手法の充実、全般的な基礎条件の整備があり、いずれもそれぞれに重視されているが、特に計算手法の充実策として、予算統制や原価計算的な原価管理のような会計的手法を中心にした体制がかなり共通的に重視されている点が注目される。各職場での原価責任を組織的、体系的に明示するとともに、それぞれを統合化する体制の確立が意図されているからであろうか。

しかし、その外にも、対外的な業務活動の強化策と主に業務組織を簡素化・軽量化する方策とがあり、それぞれにかなり重視されている。しかしその位置づけは、前記2つの重要な施策領域の管理を補強するようなものとして取り組まれているという印象である。

このような昭和30年代後半当時の状況は、昭和56年にも状況が一変したというほどの変化はないように思われる。断定はできないが、その間生産方式の多品種少量生産化が進行し、原価管理にも相対的な状況の変化が生じたといえるのかもしれない。

原価管理は少なくとも、原価計算的な手法による管理体制だけを指すのではなく、予算統制的な側面、生産管理的な側面、組織構造面の改変・簡素化などをも含めたものと見られている。

以上のような状況は、原価管理のねらいに関する実態にも反映しているようである。図表-20において、コストダウンのねらいが、損益事情の改善と資金事情の好転のいずれに重点があるかといえば、やはり前者が圧倒的である。資金の滞留を減らし、できれば所要資金量を節約する取り組みもなされてはいたが、やはり業務活動全体の効率化に主眼があるという状況は、前記の諸施策における状況と同じものといえよう。また、このことは図表-21の昭和45年の状況にもうかがえそうである。原価管理の主目標は必ずしも単一ではなく、財務効率、操業能率、労働効率の改善のいくつかにまたがっていることが少なくないが、中でも操業能率、労働効率のような業務活動の効率化を目指すことが多いように思われる。財務効率の意味は必ずしも明白でなく、資金の回転の円滑

図表-20 コストダウンの目的（「内部監査実態調査」）

〈質問〉 貴社におけるコストダウンの目的は次の何れに重点がおかれていますか。

- (1) 損益事情の改善
- (2) 資金事情の好転
- (3) その他

年 度(昭和)	40
損益事情の改善	(82.3) 110
資金事情の好転	(9.7) 13
そ の 他	(7.5) 10
計	(99.3) 133
回 答 会 社 数	(90.3) 121
会 社 総 数	(100) 134

図表-21 原価管理の主目標（「内部監査実態調査」）

〈質問〉 原価管理の主目標は何ですか（複数可）

- a 財務効率
- b 操業能率
- c 労働効率
- d 間 接 費
- e そ の 他

年 度(昭和)	45
財 務 効 率	(40.9) 54
操 業 能 率	(47.0) 62
労 働 効 率	(31.1) 41
間 接 費	(17.4) 23
そ の 他	(9.8) 13
計	(146.2) 193
会 社 総 数	(100) 132

化と節約、対外取引の強化、全社的な諸財務指標の改善などが含意されているのであろうか。それらの改善を主目標とすることも少なくないが、むしろ業務活動の効率化にウェイトがあるといえよう。

2. 事前管理・事後管理

本節では、原価管理の管理要素として、事前管理、事後管理のいずれが行われているかを見ていきたい。原価管理が業務活動の円滑で継続的な実施を図るという場合、一定期間の業務活動についてその実施前を管理するのか、執行過程を管理するのか、実施後を管理するのかが問われよう。そのような観点から、実態がどのようなものであるのかをうかがうことになる。

この点を直接取り扱ったデータは少なく、図表一22、23を参照していく外は

図表一22 原価管理の内容（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 貴社で行っている原価管理の内容としてはどのようなものが含まれていますか。

(1) 事前管理（内容を簡単に記入して下さい）

(2) 事後管理

イ 基準数値（原価）と実績数値（原価）との比較

ロ 差異発生原因分析

ハ 対策樹立

ニ 実施効果の測定

ホ その他

年 度 (昭和)	35
事前管理	(40.0) 64
事後管理	
基準・実績比較	(80.0) 128
差異原因の分析	(72.5) 116
対策樹立	(45.0) 72
実施効果の測定	(23.1) 37
その他	(4.4) 7
計	(265.0) 424
会社総数	(100) 160

図表-23 原価管理の重点——事前管理・事後管理（「原価計算実態調査」）
 〈質問〉 原価管理において、次のいずれに重点をおいていますか。

- イ 事前管理
- ロ 事後管理
- ハ 該当事項なし

年 度(昭和)	35
事 前 管 理	(32.5) 52
事 後 管 理	(55.0) 88
併 用	(8.8) 14
該 当 な し	(3.1) 5
回 答 な し	(0.6) 1
会 社 総 数	(100) 160

ない。図表-22 では、原価管理の内容として事前管理と事後管理のどれを行っているかを尋ねている。複数回答の状況から推察して、2～3の回答肢を実施したものが多くである。これによると、特に基準・実績比較と差異原因の分析は、それぞれ80%近くまでの経営が実施しており、原価管理を実施している経営のほとんどが行っているといえる。次いで、対策樹立と事前管理がそれぞれ40%ないしは40%強で、これもかなり実施されている。総じていうと、基準・実績比較や差異原因の分析の上に、対策樹立や実施効果の測定など一層の事後管理の徹底を図っているものが40～50%あり、基準・実績比較、差異原因の分析の事後管理に加えて事前管理をも重視していると思われる経営が40%程度いるといった状況ではなかろうか。全体としては、基準・実績比較、差異原因の分析を中心として事後管理の方が重視されているが、事前・事後を含めた循環的な管理体制もかなり広く展開されていると見ていいであろう。

この点は、図表-23 でもほぼ同じような状況がうかがえる。これによると、事前管理と事後管理のどちらを重視するかという点では、図表-22 から受ける印象よりも、やや事前管理寄りであると思われる。選択肢がないためか、「併用」

するもの(8.8%)は、少なくなっている。

要するに、昭和35年当時の状況としては、原価管理は、業務活動の執行後に、基準値に対し実績をチェックするという点がまず不可欠のものとされ、しかる後に対策樹立や事前管理などでその有効性を強化するという取り組みがなされていたようである。

しかし、ここで事前管理という場合、具体的にどのような内容をいうのかが若干気懸かりである。そこで図表-22の〈質問〉において、事前管理ではどのようなことを実施しているのかを簡単に記入させているので、その回答を参照しておくことにしたい。事前管理を実施しているものは64社(40.0%)であるが、そのうち59社が具体的実施例を記入している。詳細な調査結果は集計表⁽¹⁵⁾を見ていただくことにし、ここではその概要を示すにとどめたい。

まず事前管理という場合、その多く(34社程度)は、期首において、全面的または部分的に標準原価を設定するか、あるいは、一定期間または特定受注製品(造船、建設、ディーゼル機関、鉄道車輛の業種)の予算を編成した後に、それらの達成を各工場または部門に示達する過程を指しているように思われる。この中にも、様々なタイプがあり、たとえば標準原価制度と予算制度とを併用し、ほぼ変動費の管理を前者に、固定費の管理を後者に委ねていると思われる場合と、単に予算制度によって原価を管理していると称する場合とが最も多く、この外に、単に標準原価によって管理をするという場合(2社)、標準か予算かを明示せず、ただ目標数値の設定と通知を指しているという場合(6社)などが含められる。なお、予算制度による管理をいう経営の中には、部門予算の調整という予算編成過程における特定の局面を強調している場合(2社)もあるが、それもこの中に含めている。いずれにしてもこれらは、業務活動の事前管理を、期首に標準原価または予算原価を編成、指示するという形で、業務の執行前を合理化する過程を捕えていると思われる。

(15) 企業経営協会原価計算研究会「昭和35年度原価計算実態調査」『経営実務』第87集、昭和35年9月、82～3ページ。これは、金子佐一郎監修、企業経営協会編『実態分析原価管理』昭和35年、61～2ページにも再録されている。

事前管理の内容として次に多い(16社)のは、製造活動を中心とした作業改善を行うというものである。その多くは標準原価の設定や改訂に影響すると思われ、その意味では、上記の標準原価の設定の中に含めてもいいのであるが、会計的な手続過程そのものとは異なっていること、およびこのような手続きは必ずしも予算期間の期首にまとめて行われるとは限らず、もっと短期の経常的な手続きの中で改善提案されることがあり、ひとまず分けて捕えておきたい。これの例を挙げると、製品の品質・品種基準、設計段階での管理(工作機械、繊維機械、工場施設の業種)、原材料の品質・価格の基準、標準作業時間の研究、工程組み合わせの合理化、機械設備の改善、製造量及び速度の基準など、ほぼ直接費の個別的な要素に関連するものが中心であると思われるが、要するに、作業活動に関連する要素の具体的な品質、物量、価格の基準を執行前に変更・設定することに事前管理の機能が認められている。実際には、このような個別の品質基準、原単位標準、価格標準の検討と、期首における標準原価の設定または期間総合計画である予算編成とが、手続的にどのように絡まりまたは独立しているのか、その在り方はどのような動静にあるのかが、知りたいところであるが、これのみでは具体的に知りえない。要は、ここでの事前管理は、年次、半年次、四半期次あるいは月次などの製造作業の執行に先立って、具体的な業務の指針を合理化しておこうとするもの、と見ることができる。

前節で原価管理の諸施策を検討したところと較べ、このような意味の事前管理を挙げる経営が意外に少ないという印象を受ける。しかし、広く製造作業、その他業務の改善・整備は、単に標準や予算の編成時期を捕えてのみ行われるのではなくて、基準・実績の比較データをもとに事後的に具体的な「対策樹立」を検討する際にも行われうる事柄であり、恐らく両方のタイミングを契機として業務改善が検討されるのではなかろうか。実際には、V章の図表—49—52、53—55(次巻次号)でうかがうように、標準や予算の改訂・編成期は年次、半年次が圧倒的に多いのであるから、事前の業務改善は、年次、半年次の編成期に行われ、事後の業務改善は、事実上四半期次、月次の事後の基準・実績比較を契機として行われることが多くなるのかもしれない。むしろ、具体的な業務

改善策の検討は、標準改訂時というよりは、四半期次、月次の事後管理時に行われることの方が多いかもしれない。いずれにしても、業務改善は、事前管理でも事後管理でも行われるといえるのであろう。

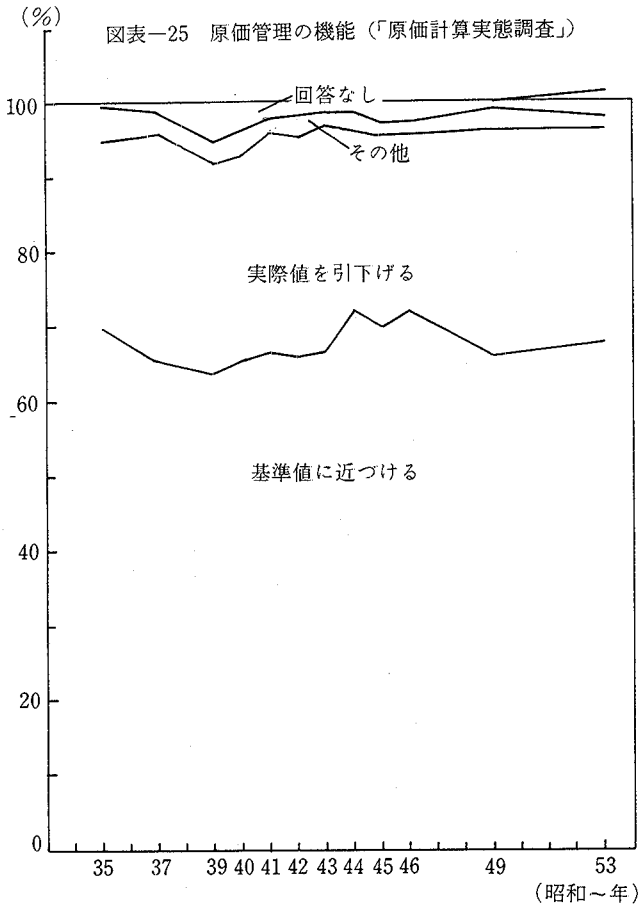
さらに、事前管理の例として、次のような手順を指している場合（5社）もある。つまり、期首における予算は、予算期間の開始とともにその執行に移されるわけであるが、執行に当たり発注時点または支出時点で予算執行を管理するという場合がある。たとえば、予算執行の事前伺、修繕費・消耗品費等の発生点管理、稟議制度による支出チェック、予算枠外支出の審査などである。これらは、年次や月次の予算の執行を管理するものであって、前述の予算編成の過程とは区別されるべきであろう。その見方により、事前に樹てた計画の執行過程の管理をも、事前管理というのは矛盾するようであるが、事前とか執行といっても具体的な業務活動（どのような期間を管理のサイクルとする業務活動であるか）との関連でいえることであって、その取り方によっては同じものが事前になったり、ならなかったりする。そのような相対的な事情が、意味の多様性を生じさせているといえよう。事前管理の実施例として「製品歩留り管理」を挙げる経営（1社）もあるが、これも、年次、半年次、月次といった期間幅のサイクルをもつ作業活動の立場からは、むしろ執行過程の管理に近いものといえよう。実務において、事前管理の意味は多様に理解されているようである。

その外の事前管理の実施例として、短期利益計画や予算編成において、目標達成のために個別的な対策を検討することを指して、利益計画的な意味を込めていると思われるもの（2社）、原価部門の設定のようなむしろ管理の組織編成をいうもの（1社）、原価報告や予算・標準の審議過程がもつ牽制的な心理的効果をいうもの（1社）もあり、事前管理の意味の多様性を添えている。これらが、ある意味で「事前管理」であるといっても、その内容はあまりにも多様であり、事前管理の同質的な中味であるとするには慎重を要するであろう。

こうして見ると、昭和35年当時、原価管理において事前管理といていたものは、大勢の見方としては、管理が年次～月次のサイクルで行われる業務活動について、その執行前を管理するという見方であったといえるのではなからう

か。より具体的には、会計期間または予算期間に先行して行われる標準原価または予算原価の設定過程であり、またそれと直接・間接に関連するであろう具体的な作業活動の改善策の検討である。

ただ、原価管理における事前管理をそのように理解するに当たって、次のような解釈を補っておく必要がある。次のIV章に見るように、この当時何らかの予算統制は、大半の経営で行われていたといえる。また標準値の設定においても、図表-29, 49, 51(後の2者は、次巻次号)から推定されるように、昭和35年当時からすでに70%前後の経営が何らかの形で実施していた模様である。もちろん標準原価計算の実施となると、図表-43~45のように、その当時30~40%程度に留っていたが、単なる個別的な標準値まで含めると広く行われていたようである。とすれば、上記のように事前管理が標準原価や予算原価の設定過程であるとされる場合には、事前管理はもっと広く行われていていいはずである。それが高々40%に留っているのは、どうしてであろうか。何らかの目標値を定めている場合には、それぞれ基準・実績を計算上比較することや形式上差異原因を分析することは、さほど困難ではなからう。しかし、問題は、そのような形式的な措置のいかんではなくて、それが、事前または事後において、無数の可能性の中から、特定の管理者が講ずべき具体的な改善・合理化策を特定化し、その執行をせまることに結びつくかどうかである。実は、事前管理において、無数の製品・原価要素がもつ品質、物量、価格の標準を全体関連的に位置づけながら改善・合理化するために、あるいは、事後管理において、全体の事実経過の中から今後採るべき適切で具体的な対策樹立を確定していくために、個々の目標値を関連づけている標準原価計算によることが好ましいのではないか。個別的な標準値や予算値のみでは、管理が分散的、局部的、形式的になり、管理が徹底しないのではなからうか。持続的で具体的な原価管理のために、標準原価計算を手法の核に据え、管理の漏れをなくすとともに、相互関連的に具体的な措置を追求していくことが要請されるのであろうか。いくらか思い切った解釈をすれば、事前管理、対策樹立において具体的な措置が講ぜられるのは、標準原価計算により包括的で系統的な管理がなされる場合であると



ため、執行過程の管理がどの程度重視されていたかは必ずしも明らかでないが、前節の原価管理の諸施策の実態から見ても、かなり重視されていたのではないかとと思われる。

原価管理の機能を一般的、抽象的に尋ねると、図表-24, 25 のようである。その基本的な機能は、昭和30年代半ばから50年代にいたるまで一貫して、基準値（恐らく基準数値自体の引き下げも含むと見ていいであろう。）をあらかじめ定めておいて、実績数値をそれに近づけようとする管理上の働きかけ全般をいうようである。具体的な数値の設定と比較が核にあって、少なくとも昭和35

年当時の状況は、総じて事前管理よりも事後の再々の基準・実績のチェックの方が強調されていたようである。

3. 金額管理・物量管理

これまでの検討からも示唆されることであるが、原価管理の形態を見る場合、それが主として物量数値を手段にするものであるか、金額数値を手段にするものであるかは、それがどのような管理であるかをうかがわせる一つの手掛かりとなろう。これに関していくつかのデータが見られるが、ここでは、そのうち概括的なものを検討するにとどめ、なお追加的な検討は章をあらためて行うことにしたい。ここでは、図表—26—29を参照するものとする。

図表—26 原価管理の重点——物量管理・金額管理（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 原価管理を物量管理と金額管理のいずれに重点をおいて実施していますか。

- (1) 物量管理に重点をおいている
- (2) 金額管理に重点をおいている
- (3) 原価中心点では物量管理、全般では金額管理
- (4) その他

年 度 (昭和)	35	36
物量管理に重点	(23.8) 38	(8.2) 19
金額管理に重点	(20.6) 33	(13.4) 31
費目により異なる	(43.8) 70	—
上記の併用	(6.3) 10	—
原価中心点は物量、全般は金額	—	(74.6) 173
そ の 他	—	(0.4) 1
該 当 な し	—	(3.4) 8
回 答 な し	(5.6) 9	—
会 社 総 数	(100) 160	(100) 232

注 上記の「質問」は昭和36年のものである。昭和35年の選択肢は、「イ 物量管理に重点をおいている」、「ロ 金額管理に重点をおいている」、「ハ 費目によって重点のおき方が異なる」の3項目である。

図表-27 原価要素の管理尺度と管理担当部課（昭和56年、「原価管理に関する調査」）
 〈質問〉 昭和55年度の決算期の当工場（あるいは事業部）の、次の原価要素の消費金額をお教えてください。（製品製造原価を100としてパーセントでご記入ください。）
 また、それぞれの原価要素の管理担当部課名（たとえば工場工務課など）およびそこで重要視されている管理尺度はどれですか。重要性の高い順に番号をつけてください。

	製造原価に占める割合	管理担当部課名	管理尺度としての重要性の順位
直接原材料費			()材料消費量 ()材料単価 ()その他_____
直接労務費			()作業時間 ()賃率 ()その他_____
外注加工費			()外注数量 ()外注単価 ()その他_____
動力費 (燃料費、電力料、水道料等)			()消費量 ()消費単価 ()その他_____
減価償却費 (工場の機械、装置等)			
その他			
製品製造原価	100		()実際原価 ()標準原価 ()予算原価

費目	管 理 尺 度	1位の 会社数
直接 原材料 費	材 料 消 費 量	(50.5) 307
	材 料 単 価	(44.4) 270
	そ の 他	(2.1) 13
	計	(97.0) 590
直接 労務 費	作 業 時 間	(75.8) 461
	賃 率	(14.5) 88
	そ の 他	(4.1) 25
	計	(94.4) 574
外注 加工 費	外 注 数 量	(24.5) 149
	外 注 単 価	(53.0) 322
	そ の 他	(1.8) 11
	計	(79.3) 482
動 力 費	消 費 量	(83.9) 510
	消 費 単 価	(10.0) 61
	そ の 他	(1.0) 6
	計	(94.9) 577
製品 製造 原価	実 際 原 価	(52.3) 318
	標 準 原 価	(29.4) 179
	予 算 原 価	(16.8) 102
	計	(98.5) 599
会 社 総 数		(100) 608

- 図表-28 原価管理の初期段階（「原価計算実態調査」）
 貴社では原価管理の第1段階として採用したものは何ですか。
- イ 物量管理
 - ロ 原価そのものの検討
 - ハ 原価報告（現場に対する）

年 度(昭和)	35
物 量 管 理	(44.4) 71
原 価 の 検 討	(50.6) 81
原 価 報 告	(31.9) 51
そ の 他	(2.5) 4
計	(129.4) 207
会 社 総 数	(100) 160

図表-29 原価標準はどのような形で与えられているか（「日本経営の解明」）

年 度(昭 和)	35
原価数値で与えている	(28.1) 16
標準材料費を与えている	14
標準労務費を与えている	13
そ の 他	8
数量だけで与えている	(33.3) 19
標準材料消費量を与えている	17
標準作業時間を与えている	14
そ の 他	2
回 答 会 社	(61.4) 35
会 社 総 数	(100) 57

図表—26によると、やはり昭和35、6年当時の状況になるが、原価管理において物量管理と金額管理のいずれに重点をおいているかを尋ねると、両者のいずれにも重点がおかれる、というのが大勢のようである。まず昭和35年では、物量管理に重点をおくもの、金額管理に重点をおくものはそれぞれ23.8%、20.6%であるが、「費目によって重点のおき方が異なる」とするものが43.8%あり、前者よりも多い。費目によって物量管理と金額管理の重点のおき方を違えているという状況は図表—27の昭和56年のデータからも、その一端がうかがえる。ここでは、総合的な質問に対する各費目の管理尺度に対する回答のみを集計しているが、各費目（いずれも重要度の高い代表的な費目である。）によって重視される管理尺度が異なっていることがわかる。年度のずれがあるにしても、この状況から、一般に物量管理か金額管理かを問われても、一律には指摘できないという実態がうかがえよう。

また、昭和36年では、物量管理または金額管理のいずれかに重点をおくものが、それぞれ8.2%、13.4%であるのに対して、「原価中心点では物量管理、全般では金額管理」が74.6%と圧倒的である。ここでも、原価管理は、物量管理と金額管理のいずれに重点をおくかは決め難く、むしろ何らかの形で両者を並用しており、必要に応じて使い方を区別するというのが当時の状況であったといえよう。敢えてどちらかを重視したものだけを見ても、両者に重要度の差はそれほどないようである。調査結果を見る限り、比較的下級の管理階層では物量管理にウェイトをおいた部分管理が、相対的に上の階層では金額管理にウェイトをおいたより総合的な管理が主となっているようである。かかる事情に、費目によって管理手段が違うという点も絡んで、一層複雑な展開がなされているように思われる。

図表—28において、原価管理の初期の実施形態を大まかに尋ねているが、そこでも物量管理のウェイトは低くない。原価管理に対する最初の取り組みとして挙げているのは、作業に密着した物量管理の強化、原価の実態を把握するための原価情報の検討、構成員の原価意識の自覚を期待した原価報告書制度の整備であり、そのうち1～2の取り組みがなされていたようである。この中で、

物量管理は最初から重要課題の一つであったといえよう。

これまでの状況に関連するデータとして、ついでに図表-29も見ておきたい。ここでは標準値を用いた原価管理の状況に限って調査がなされているが、かなりの経営で標準値が利用されている。後掲のように、この調査(「日本経営の解明」)の一環として標準原価計算の採用状況も調査されているが、当時の標準原価計算の採用は36.8%(図表-43)となっている。これに較べると、図表-28で原価標準を「原価数値で与えている」ものが、28.1%とやや少な目になっている。上にいう「標準原価計算」が制度外の標準原価計算も入れてやや多様な形態を含んでいるからであろうか。それはともかく、この調査によると、標準原価計算を採用していなくても、数量標準を設定・指示していると思われる経営がかなりあり、標準を原価で提供するのと同じ程度である。標準を原価で与えているもの(恐らく標準原価計算を行っているもの)は、図表-49(次巻次号)からも推定されることであるが、同時に原単位標準でも管理を行っているであろうから、標準値による原価管理においては、総じて物量管理の方が優先されているといえよう。この調査では、アンケート調査後にインタビュー調査も行っており、次のような見解が聴取されている。「インタビューで聴取したところによると、原価中心点における原価管理のためには、標準消費量や標準時間によるほうがはるかに効果的であるとされていた。その理由として、材料が各種にわたり、また価格標準としての当座標準の決定が困難であること、給与体系の複雑性、残業の多寡等による標準賃率の決定が困難であること、作業管理のためにはむしろ工数管理のほうが適正であること等があげられていた。⁽¹⁶⁾」ここでは、原価管理における物量標準の優位性が強調されているように思われる。

以上のような状況をまとめると、少なくとも昭和30年代半ばにおける原価管理は、物量管理と金額管理とで、どちらか一方のみを重視していたというのではなくて、多くの場合両者は並行して行われていた。物量管理と金額管理とでは機能が異なっており、また管理する側面が異なっているためであろうか、両

(16) 東洋経済新報社編、前掲書、195ページ。

者の利用は管理の様々な場面で区別されている。一般的な傾向としては、下級管理階層の現場管理では物量管理の方に重点がおかれ、中・上級管理階層のより総合的な管理では金額管理の方に重点がおかれているようである。また原価費目の違いによっても、どちらか一方あるいは両方の管理に重点をおく多様な管理が行われているようである。特に管理の部分性、総合性の違いから上のようを使い分けている状況は、第1節の原価管理の諸施策において、一方において作業の改善・整備の方策や作業の執行活動の管理が重視されるとともに、他方全社的な管理体制の整備の一環として特に会計的手法の充実策が重視されていたこととも照応しているのではないか。

標準値による原価管理に限っていえば、作業の現場的な管理では物量標準が中心となり、より総合的な管理では主に標準原価が用いられよう。昭和35年当時、物量標準による管理(60%程度あるのではないか)は原価標準による管理(30%弱)をずっと上まわっていたと思われるから、標準値による管理では、物量標準による管理が先行しており、それをベースとして原価標準による中・上級階層の管理が展開されていたといえるのではなからうか。

一般に原価管理では、作業の改善・整備や作業の執行過程の管理など、具体的な管理が基盤になると考えられているようであるが、かといって原価管理は、下級管理階層に全く譲ねられるというのではなくて、中・上級管理階層もより間接的、総合的な形で関わりをもっているように思われる。

4. 原価管理の対象費目

原価管理の中味をうかがうものとして、最後に原価管理は主にどのような費目を対象としているかを見ておきたい。この点は、各種の調査で比較的良好に取上げられるテーマであり、図表一30~35がその集計結果である。時間的な間隔が空きすぎた感があるが、ある程度の傾向もうかがえよう。

図表一30では、原価管理の対象として重要な費目を3つ選ばせている。まず直接材料費が最も重要な費目としてほぼ共通的である(全体では96.3%)のが注目される。次に重視されるのは、それほど明白ではないが、直接労務費(62.5%)、第3位は工場経費(40.6%)あたりであろう。しかし、業種によっては

図表-30 原価管理の対象となる重要な費目（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 原価管理の対象はどのような原価ですか。次記について重要なものから三つ順位をつけて下さい。

- 直接材料費 ○直接労務費 ○間接材料費
 ○間接労務費 ○動力費 ○工場経費
 ○一般管理費 ○販売費 ○金利

年 度(昭和)	35			
	1 位	2 位	3 位	合 計
順 位				
直 接 材 料 費	(88.8) 142	(6.3) 10	(1.3) 2	(96.3) 154
直 接 労 務 費	(10.6) 17	(38.8) 62	(13.1) 21	(62.5) 100
間 接 材 料 費	(0.6) 1	(10.0) 16	(12.5) 20	(23.1) 37
間 接 労 務 費	(1.3) 2	(5.0) 8	(10.0) 16	(16.3) 26
動 力 費	(1.3) 2	(13.1) 21	(8.1) 13	(22.5) 36
工 場 経 費	0	(10.6) 17	(30.0) 48	(40.6) 65
一 般 管 理 費	0	(3.8) 6	(6.3) 10	(10.0) 16
販 売 費	(0.6) 1	(4.4) 7	(7.5) 12	(12.5) 20
金 利	0	0	(4.4) 7	(4.4) 7
外 法 加 工 費	0	(0.6) 1	(0.6) 1	(1.3) 2
加 工 費	0	(0.6) 1	0	(0.6) 1
薬 品 費	0	(0.6) 1	0	(0.6) 1
修 繕 費	0	0	(0.6) 1	(0.6) 1
計	(103.1) 165	(93.8) 150	(94.4) 151	(291.3) 466
会 社 総 数		(100) 160		

図表-31 コントロールの対象として重視する原価項目（「日本経営の解明」）

年 度(昭和)	35
直接 労 務 費	(52.6) 30
間 接 労 務 費	(38.6) 22
直 接 材 料 費	(70.2) 40
間 接 材 料 費	(43.9) 25
固 定 的 製 造 間 接 費	(36.8) 21
変 動 的 製 造 間 接 費	(45.6) 26
一 般 管 理 費	(38.6) 22
販 売 費	(36.8) 21
金 融 費 用	(19.3) 11
そ の 他	(15.8) 9
計	(398.2) 227
回 答 会 社 数	(96.5) 55
会 社 総 数	(100) 57

注：55社についてのみ集計しているのは、この項目へ回答した会社だけを集計していることによるのであろう。

図表-32 原価管理の対象費目（「原価計算実態調査」）
 〈質問〉 貴社における原価管理の対象はどのような原価ですか。

- | | |
|-----------|-----------|
| (1) 直接材料費 | (6) 工場経費 |
| (2) 直接労務費 | (7) 一般管理費 |
| (3) 間接材料費 | (8) 販売費 |
| (4) 間接労務費 | (9) 金利 |
| (5) 原動用役費 | (10) その他 |

年 度(昭和)	36
直接材料費	(85.8) 199
直接労務費	(41.8) 97
間接材料費	(16.8) 39
間接労務費	(6.0) 14
原動用役費	(10.3) 24
工場経費	(23.3) 54
一般管理費	(6.5) 15
販売費	(8.6) 20
金利	(2.2) 5
その他	(3.4) 8
該当なし	(2.2) 5
計	(206.9) 480
会社総数	(100) 232

図表—33 原価管理の重点——要素別管理（「原価計算実態調査」）
 〈質問〉 貴社では原価管理の重点をとくにつぎの何れにありますか。

年 度 (昭和)	37
材 料 費 管 理	(38.7) 130
労 務 費 管 理	(8.6) 29
経 費 管 理	(4.5) 15
販 売 費 管 理	(2.1) 7
一般管理費管理	(0.9) 3
重点のおき方は同じである	(48.8) 164
そ の 他	(1.8) 6
回 答 な し	(1.8) 6
計	(107.1) 360
会 社 総 数	(100) 336

- 図表-34 コストダウンの重点項目（「内部監査実態調査」）
- 〈質問〉 貴社におけるコストダウンは次の何れに重点がおかれていますか。
 A, B, Cそれぞれについて該当項目に○印をつけてください。
- A { (1) 本社等の事務関係部門。
 (2) 工場等の生産関係部門。
 (3) とくに本社, 工場を分けて重点をおいていない。
- B { (1) 固定費に重点をおいている。
 (2) 変動費に重点をおいている。
 (3) とくに固定費, 変動費を分けて重点をおいていない。
- C { (1) 材料費に重点をおいている。
 (2) 労務費に重点をおいている。
 (3) 経費, 一般管理販売費に重点をおいている。

年 度(昭 和)		40
A	事務関係部門	(9.0) 12
	生産関係部門	(23.1) 31
	両者を分けて重点をおいていない	(60.4) 81
	計	(92.5) 124
回答会社数		(89.6) 120
B	固定費	(17.2) 23
	変動費	(19.4) 26
	両者を分けて重点をおいていない	(46.3) 62
	計	(82.8) 111
回答会社数		"
C	材料費	(37.3) 50
	労務費	(14.9) 20
	経費, 一般管理販売費	(58.2) 78
	計	(110.4) 148
回答会社数		(74.6) 100
会社総数		(100) 134

図表—35 原価管理の対象となる原価要素（「原価管理に関する調査」）

〈質問〉 貴社の原価管理の対象になる原価要素のうち、重要性の高い順に5つ番号をつけてください。

- () 直接原材料費 () 直接労務費 () 外注加工費
- () 間接原材料費 () 間接労務費 () (工場の機械・装置の)減価償却費
- () 動力費 () その他の工場経費 () 一般管理費
- () 販売費 () 支払利息 () その他(具体的に)

年 度(昭 和)	56
直接原材料費	4.60
直接労務費	3.18
外注加工費	1.69
間接原材料費	0.62
間接労務費	1.12
減価償却費	0.77
動力費	1.03
その他の工場経費	0.48
一般管理費	0.41
販売費	0.75

注 上記の集計値は、重要性が1位であるものに5点、2位に4点、……5位に1点を与え、その総得点を回答会社数で除して平均したものである。平均値が上位から10位までを掲載している。

個別の事情があるようで、動力費(22.5%)、間接材料費(23.1%)など他の費目が重視されることもある。販売費(12.5%)、一般管理費(10.0%)関連を重視することは相対的にそれほど多くはない。

同じく昭和35年当時の調査として図表—31がある。コントロールの対象として重視する項目が平均4つ前後選ばれているが、やはり、ここでも直接材料費(70.2%)がきわだっている。次が直接労務費(52.6%)、経費関係(固定製造間接費(36.8%)、変動的製造間接費(45.6%))、間接材料費(43.9%)あたりになり、第3グループとして間接労務費(38.6%)、一般管理費(38.6%)、販売費(36.8%)あたりが含まれよう。選択項目の数をしぼり、複数回答が多いこともあってか、前の調査より一般管理費、販売費が重視されているという印象である。

図表—32は翌36年の調査であるが、事態はあまり変わっていない。原価管理

の対象はどれかを聞いているが、選択肢は平均2つ前後が選ばれている。やはり直接材料費(85.5%)が飛び抜けており、他は直接労務費(41.8%)、工場経費(23.3%)、間接材料費(16.8%)、原動用役費(10.3%)の順である。販売費(8.6%)、一般管理費(6.5%)は相対的に低い順位である。

図表-33は、昭和37年の状況であるが、選択肢はもっと限られ、しかも原価の費目別管理の重点はどれかを尋ねる形をとっている。複数回答はほとんどない。相対的には、材料費管理(38.7%)に重点をおくことが、他の費目別管理よりもずっと多く、次いで労務費管理(8.6%)、経費管理(4.5%)に重点がおかれている。販売費管理(2.1%)、一般管理費(0.9%)はここでもあまり重視されていない。ここでは複数回答がないために、材料費管理の重要性が特に強調されたものといえよう。しかし、ここで注目されるのは、「重点のおき方は同じである」の選択肢が48.8%と最も高いことである。その理由は必ずしも明らかではないが、この調査の少数の記入例⁽¹⁷⁾などを参照したところからも、恐らく回答者としては、特にどの費目に管理の重点をおくかといっても、原価管理では個々の具体的な要素の管理が重要であって、それは、個々の部門によってあるいは時々の政策重点の変更によって取り組みが異なっており、一般化はしにくいといった状況があり、また、原価管理はどれか特定の費目のみを管理するというよりは、広範な費目を全般的に管理するという状況がある、などの点を反映しているのではなかろうか。

このような事情を予想しながら、さらに図表-34を見ると、同様の事態がうかがえよう。ここでは昭和40年のコストダウンの重点をもっと概括的かつ多面的な形で尋ねている。まず、本社等の事務関係部門(9.0%)と工場等の生産関係部門(23.1%)とではやはり相対的には生産関係部門が重視されているが、絶対的には、「とくに本社、工場を分けて重点をおいていない」(60.4%)とするものの方が圧倒的であり、いずれも管理の対象として扱われることが多いと示唆されている。さらに、固定費(17.2%)と変動費(19.4%)とでは、いず

(17) 企業経営協会原価計算研究会「昭和37年度原価計算実態調査」、前掲誌、48～9ページ。

れにもあまり重点の差はなく、またここにおいても、「とくに固定費、変動費を分けて重点をおいていない」(46.3%)とするものが最も多い。ちなみに、昭和40年当時の制度内外での直接原価計算の採用状況は60%程度であり、固定費と変動費の分解はかなり普及していたと思われるが、そのいずれも管理の対象としていたことが多いといえよう。最後に材料費、労務費、経費・一般管理販売費とでは、思いの外経費・一般管理販売費(58.2%)に重点をおくことが多いようである。これまでより、経費、営業費関係の管理に重点が移ってきたようにも思われるが、前後の状況から、これのみで状況の変化を予想することは難しい。総じて、原価管理の対象費目は、経営活動の多方面にわたっていた、といえるのではなかろうか。

図表-35は一気に調査が新しくなり、昭和56年のものである。しかし、全体的な状況は昭和30年代後半とそれほど変わってはいないように思われる。直接材料費(4.60点)の点数が最も高く、次いで直接労務費(3.18点)、外注加工費(1.69点)、間接労務費(1.12点)、動力費(1.03点)などが続いている。販売費(0.75点)は、減価償却費(0.77点)、間接原材料費(0.62点)などとほぼ並んでおり、少しずつ原価管理の対象としての重要性を増してきているのであろうか。

また、この「調査」では、かかる原価管理の対象としての相対的な重要度の差は、各原価要素の構成比に相関していることが指摘されている。図表-36は、各原価要素の消費額の構成比を示している。図表-35の点数の順位とこの構成比の大きさの順位とを較べると、両者はほぼ近似している。しかも、この点を業種別のデータによって比較してみても、両者の密接な相関関係に変わりはない。⁽¹⁹⁾結局、原価管理における「……原価要素の重要視度と原価要素の構成比

(18) 拙稿「昭和50年以降の直接原価計算の実施状況」『香川大学経済論叢』第56巻第1号、昭和58年6月、400～1ページ。

(19) 業種別のデータは、井上信一「生産方式と原価管理の問題に関する一考察——東証上場製造業の実証分析——」香川大学会計学研究室編『現代会計の展開』昭和58年、283、311～4ページを参照していただきたい。

図表-36 製造原価の構成比（昭和56年、「原価管理に関する調査」）

原 価 要 素	製造原価に占める割合	
	平均値	標準偏差
直接原材料費	59.21	19.42
直接労務費	12.13	7.73
外注加工費	8.29	12.07
動力費	5.20	8.52
(工場の)減価償却費	3.46	2.82
その他	11.71	9.54
製品製造原価	100.00	-

注 これは、図表-27の〈質問〉に対する回答の一部を集計したものである。

との相関が高い……⁽²⁰⁾」といえそうである。

以上のように、原価管理をその対象費目という側面から見ると、原価管理はどれか特定の費目のみを集中的に管理するというよりは、業種業態や個別の経営によって事情は異なるにしても、製造原価、販売費、一般管理費を含めて多方面の対象を管理していることが多いといえそうである。しかも、具体的な原価の管理においては、部門により、時々の政策判断などにより、どの費目の管理に重点をおくかは異なるであろう。しかし、それでも、一般的にどの費目に重点をおくかといえば、何とんでも直接材料費が最も重視され、次が直接労務費、工場経費(中でも動力費、外注加工費)、間接材料費などが重視され、場合によっては、間接労務費、販売費が重視されることがあるといった状況であろう。前節の原価管理の諸施策でも、作業の改善・整備策や作業の執行活動の管理など、どちらかといえば直接費要素を中心とした管理が重視されていたが、そのような事態とも相応しているという印象である。しかも、かかる状況は、昭和35年から昭和56年に至るまでそれほど大きくは変わっていないように見える。

かかる一般的な重点のおき方は、概して各原価要素の消費額の構成比の大き

(20) 井上信一「生産方式と原価管理の問題に関する一考察——東証上場製造業の実証分析——」前掲誌、280ページ。

さに即したものであり、構成比のウェイトの高い原価要素は絶えず継続的な管理を必要とするという一般的状況を物語るなのであろう。

5. 原価管理の概要

原価管理は、早くも昭和35年当時、上場企業において90%近くまで行われていたとされるが、果たしてその全体像はどのようなものであったのか。これまで統計的な実態を手探りしてきたわけであるが、必ずしも系統的に行われていない調査やデータに制約されながらも、概ね昭和30年代後半を中心とする実態をうかがい、わずかに昭和50年代半ばの状況によってその後の動静を補うことができた。われわれは、原価管理が経営におけるどの問題領域に注目し、どのような管理のサイクルにおいて、いかなる手法を用いて何を管理しているのかを見るために、原価管理の諸施策、事前管理・事後管理、金額管理・物量管理、原価管理の対象費目の諸側面から原価管理の状況を観察し、おぼろげながらもその総合的な実像を浮かび上がらせようとした。上記の諸側面だけで原価管理の具体的な像を結ぶは無理であるが、利用できるデータの中から想像しうるものに限っていえば、それなりの成果は期待できよう。

概括的ながら、原価管理における管理活動はおよそ次のようなものといえるのではないか。われわれは、管理会計の在り方に関心をいただくものとして、基本的には原価管理における管理手法の展開如何を最終的な課題としているのであるから、これまでの分析をこのような立場からまとめることが適当であらう。原価管理の計数的な手法との関連で諸側面の状況をうかがうという方式によれば、次の図のようにまとめられよう。

実態の傾向をやや強調して示しているが、図に関連して若干説明を補うべきであらう。まず、原価管理でどんな問題領域に関心をもっているかといえば、実態においてそれは必ずしも何か明白に限定された領域として合意があるわけではなく、ほとんどあらゆる側面に及んでいるといってもいいほど多方面に亘っている。しかし、それでも特に中心的な課題は何かといえば、製造活動を中心とした具体的な業務の組織面や活動面の改変・維持と、業務を具体的に管理する体制自体の確立とが中心課題といえるであらう。業務の改変・維持に関

管理のサイクル 管理の手法		事前管理	執行管理	事後管理
		金額管理	間接費の金額	(13)
産 出 高	(10)		(11)	(12)
直接費の金額	(7)		(8)	(9)
物量管理	直接費の価格	(4)	(5)	(6)
	直接費の消費量	(1)	(2)	(3)

- 注 1. 上記は、年次～月次を管理サイクルとする業務活動の管理である。
2. 斜線部分は、特に重視していると思われる管理活動。
3. 検討されている諸施策と原価管理の諸活動（上記の(1)～(15)）との密接な関係は、多少の推測を交えて解釈すれば、およそ次の様であろう。
- 作業の改善・整備 業務組織の改変と(1), (7), (10)
 - 作業現場の執行活動の管理 (2), (8), (11)
 - 間接費, 営業費の管理 (15)
 - 対外的な業務活動の強化 (4)～(6), (10)～(12)
 - 業務組織の簡素化・軽量化 業務組織の改変
 - 管理組織の編成・確立 管理組織の改変
 - 計算手法, 管理手法の充実 ”
 - 一般的な基礎条件の整備 ”
4. 「直接費の価格」は、金額要素であるが、個別的な管理指標であるという意味で、物量管理に含めている。

わる前者においては、中でも直接費要素をめぐる問題が中心的事項として注目されることになるであろう。そこでは、効率的な業務活動の単純な持続だけではなく、効率を一層向上させるための人的・物的な組織の改変にまでも関心が払われている。原価管理は、第1線の業務ないしはそれに近い所での課題を中心とするとはいえ、発展的、躍動的であることが期待されている。このような状況は、昭和50年代に至っても基本的には変わっていないように思われる。

われわれの推測によれば、昭和 40, 50 年代を通じて多品種少量生産化傾向が進行し、管理の関心事はいくらか重点が変化したようにも思われるが、この調査期間中に原価管理の基本的な様相まで変化したか否かまでは明言できない。結局、この間の変化は、あまり明白な裏付けは得られないが、それほど急進的なものではなく、原価管理の諸施策は、一方では、管理の焦点を少しずつ移動させながら、他方では対象領域や側面を多方面かつ多面的に広げてきている、といえるのではなからうか。

管理のサイクルという点では、まず事後管理が注目されていたようであるが、本格的な管理においては事前管理、執行管理、事後管理を循環的かつ具体的に行うことが意図されていたようである。昭和 30 年代半ばにおいて、このような循環的な原価管理は、原価管理を実施するものの半数程度で行われていたようである。ただ循環的な原価管理といっても、循環の輪の大きさによっても具体的な管理の在り方は異なるであろうから、どのような大きさのサイクルによるかが指摘されなければならない。データからの推定では、原価管理は、およそ年次～月次を単位とする期間が管理の節になっていると見られるであろう。恐らく事前管理は標準改訂時、予算編成時の年次、半年次に、事後管理は実績の集計される四半期次、月次になされることが多いのではなからうか。このような循環的な管理では、手法としては物量標準、価格標準、標準原価、予算原価、予算産出高などの基準値およびそれと照応する実績値を用い、合理的な基準値の設定、実施経過の追跡、基準・実績の比較・分析が行われることになるであろう。しかしこれらの手法がバラバラに用いられるのでは管理上の連繋が保たず、標準原価計算を手法の中心に位置づけることによって、全体関連的かつ具体的な管理がなされうるといえるのではなからうか。標準原価計算は、個々の基準値を全体として関連づける結び目としての役を果たすのであろうか。

標準原価計算を導入していない場合には、事後の基準・実績比較や差異原因の分析にとどまることが多く、管理は分散的、部分的で、具体策の追求までは十分行き届かない形式的なものになりやすいのではなからうか。

原価管理を手法の違いによって物量管理と金額管理とに分けることができ

る。ただ、物量あるいは金額といってもその在り方は多様であって、たとえば同じく金額であるといっても、単価としての金額と総額としての金額とでは管理指標の意味は異なってくるであろう。また、物量情報と金額情報とは、計算的に結びついている場合とそうでない場合のいずれもありうるであろう。物量管理、金額管理は、したがって非常に大まかな捕え方ではあるが、ある程度の傾向的な状況は把握できるであろう。一般的には、原価管理では、物量管理と金額管理のどちらか一方が行われるのではなくて、それぞれが持っている機能の違いや把握する側面の違いをうまく使い分け、両方とも並用しているのが実態である。特に現場管理的な下級管理階層ではむしろ物量管理が強調され、中・上級管理階層において管理の総合性が必要になるほど金額管理が強調されるようである。標準値による原価管理では一層そのような区別の傾向がはっきりしている。結局、原価管理は、単純な金額管理によってではなくて、現場的な物量管理に支えられた形のものによらなくては、実質的な原価の引き下げ効果を達成、持続できない、といえるのではなからうか。物量数値と金額数値とは必ずしも計算上の関連をもっているわけではないけれども、金額管理は、直接、間接に物量管理に支えられているのでなければ空疎なものとならう。むしろ、物量管理が原価管理のベースとなっていて、組織的な管理の必要から金額管理が上乘せされていると見られるのではなからうか。なお、上図では、原価管理が、広義には原価のみではなくて、産出高の管理も含めることがあるから、それもあわせて図解している。

原価管理の対象は、個々の経営による違いがあるけれども、いずれかの費目に限定されるというよりは、多方面に亘る各種の費目を広範囲に対象としているようである。これは、原価管理的な配慮を経営の全体に及ぼす必要性が自覚されていたことを示すとともに、恐らく原価の管理が個々の部門にゆだねられ、各部門毎に多様な政策判断のもとに具体的に管理する必要性とも関わっていたのではなからうか。それでも敢えて重視している費目を挙げるとすれば、何といっても直接材料費が圧倒的に注目されている。やはり原価の消費額の構成比の大きな費目ほど、より詳細で注意深い管理がなされてきたようである。この

ような状況は、昭和30年代半ば～昭和50年代半ばでそれほど変化していないように思われる。

概して原価管理は、総合的で果敢な取り組みを必要とする全社的な課題であると広く認識されていたようであるが、それには、原価管理導入の当初からの導入の動機が作用していたといえるのではなからうか。原価管理が普及して間もない昭和35年に、原価管理の動機を尋ねると図表-37、38のようである。両者を総合して見ると、その動機は、同業他社との競争、あるいは貿易・為替の自由化への備え、市場の拡大など概して他との競争を意識した製品の価格引き

図表-37 原価管理の動機（「原価計算実態調査」）

- 〈質問〉 貴社で原価管理を実施した動機は何でしたか。
- イ 販売競争に対処して価格引き下げをはかるため
 - ロ 購入材料価格の上昇に対処するため
 - ハ 賃金上昇に対処するため
 - ニ 設備投資増大による固定費増加に対処するため
 - ホ 金利負担の増大に対処するため
 - ヘ 同業他社が実施したため
 - ト 経営コンサルタントの推せんにより

年 度(昭 和)	35
価格引き下げをはかる	(78.8) 126
材料価格上昇に対処	(10.0) 16
賃金上昇に対処	(7.5) 12
固定費増に対処	(15.6) 25
金利増加に対処	(4.4) 7
他社が実施	(1.9) 3
コンサルタントの推せん	(3.8) 6
その他	(10.6) 17
計	(132.5) 212
会社総数	(100) 160

図表—38 原価切り下げに乗り出した動機(昭和30年以降の経験について) (「日本経営の
 解明」)

年 度(昭 和)	35
価格の引き下げ	(59.6) 34
他社との競争	(52.6) 30
設備投資による固定費の増大	(31.6) 18
海外市場への進出	(19.3) 11
賃金の上昇	(14.0) 8
金利負担の増大	(12.3) 7
新市場の獲得	(12.3) 7
購入材料価格の上昇	(10.5) 6
そ の 他	(14.0) 8
計	(226.3) 129
会 社 総 数	(100) 57

下げが主なものであるといえそうである。固定費、材料価格、賃金、金利の増加といった各種原価の高騰要因に対する適応行動という意味もあるであろうが、それよりはもっと包括的で前向きな動機が強く自覚されていたといえそうである。

このような動機に支えられて、図表—39のような各社によって多少重点の違いを含んだ原価管理が多様に展開されていたといえよう。これらの重点の違いがどこにあるかは必ずしも明らかではないが、原価管理が全体として目指している方向は昭和45年当時でも必ずしも一定ではないようである。

図表—39 原価管理の管理体制（「内部監査実態調査」）

〈質問〉 貴社ではどのような原価管理に重点を置いていますか（複数可）

- a コスト・コントロール
- b 原価低減
- c 原価意識昂揚
- d コスト・マネジメント
- e その他

年 度（昭和）	45
コスト・コントロール	(33.3) 44
原 価 低 減	(59.1) 78
原 価 意 識 昂 揚	(39.4) 52
コスト・マネジメント	(25.8) 34
そ の 他	0
計	(157.6) 208
会 社 総 数	(100) 132

IV 予算統制，標準原価計算の実施状況

前章で原価管理を外観したところによると，原価管理の手法としては，会計的な手法がかなり共通的に用いられていたことがわかる。特に予算統制と標準原価計算を利用する体制は，昭和40年当時においても相当重視されていた。会計的な手法は，恐らく包括的で継続的な管理のための持続的な計算システムとして展開されていたであろう。そのようなシステムを展開するとすれば，それは，経営活動全体に網をかぶせた系統的で経常的な計算のネットワークとなるであろうから，それがどのような形態を採るかは，他の計数的な技法の在り方にもかなり影響するものと思われる。会計の手法がもつ包括性と継続性の故に，会計が様々な計数的な技法の結び目として位置づけられるものと想像される。

そこで，次章以降で原価管理の個別の実態を見るに当たり，全体的な評価を

図表-40 予算統制の採否（「百人統計」）

〈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

図表-41 予算統制の採否（「百人統計」）

〈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
予 算 統 制	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
標 準 原 価 計 算	実施している	(35.1) 40
	研 究 中	(29.8) 34
	実施していない	(35.1) 40
会 社 総 数		(100) 114

誤らないよう、予算統制と標準原価計算の実施状況のあらましを知っておきたい。これに関するデータは以前にも利用したことがあるが、重複を省みず簡単に見ておきたい。

まず図表-40～42で予算統制の実施のあらましがうかがえよう。予算統制の内容はともかく、単に実施しているかどうかだけを尋ねると、昭和30年当方で80%程度が実施していた様子である。昭和49年になるとほぼ100%に近い経営

図表-42 予算統制業務の内容 (昭和49年度, 「予算統制実態調査」)

〈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

で実施されている。予算統制は、一般的には、戦後の比較的早い時期に定着したといえよう。

しかし予算統制の具体的な形態となると、恐らく非常に多様であって、一概には規定しえないであろう。ごくあらましを見るために図表-42の昭和49年の状況をうかがうと、各種予算の中でも費用予算が最も重視されているようで、予算の編成から予算差異の究明にいたるまでの一貫した管理が、少なくとも

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	(83.8) 98	(78.6) 92	(77.8) 91	(76.9) 90	(78.6) 92	(36.8) 43	(4.3) 5
実績の集計	(85.5) 100	(79.5) 93	(75.2) 88	(74.4) 87	(76.9) 90	(38.5) 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 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		

図表—43 標準原価計算の採用状況（「日本経営の解明」）

年度(昭和)	35
採用している	(36.8) 21
採用していない	(36.8) 21
計画中	(10.5) 6
その他	(5.3) 3
未記入	(10.5) 6
会社総数	(100) 57

70%程度の経営で行われている。その他に収入予算、資金予算、設備投資予算、見積損益計算書が、予算編成、実績の集計、予算・実績の対比という形で75%程度の経営で実施されているといった状況である。

他方、標準原価計算の実施状況は、ほぼ連続的に調査がなされており、昭和

図表一44 標準原価計算の採否(「原価計算実態調査」)

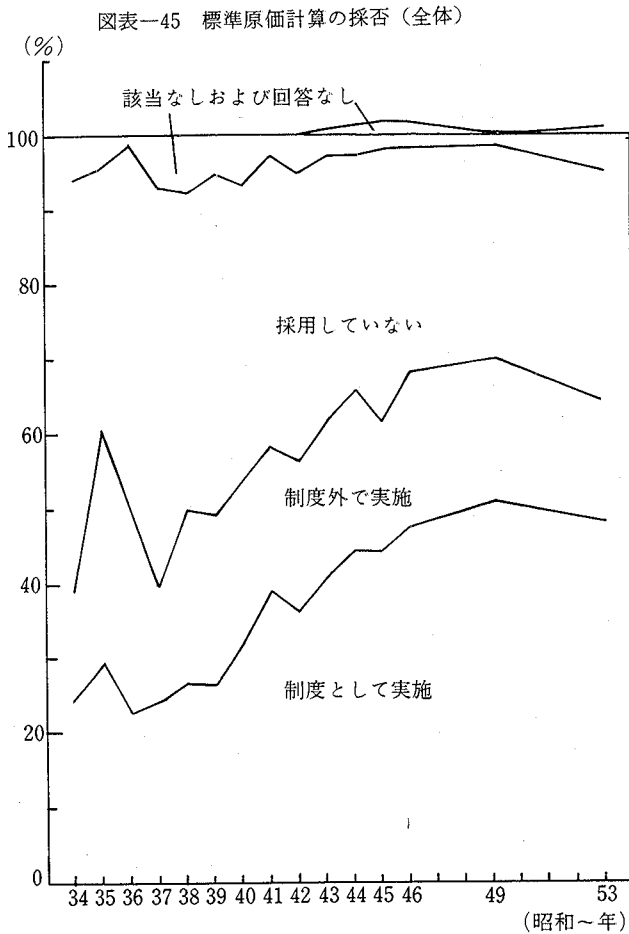
貴社における標準原価計算採用の状態は次の何れですか。

<質問>

- (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) 会計制度外で部分的に行っている。
- (5) 目下採用研究中である。
- (6) 今後も採用する予定はない。

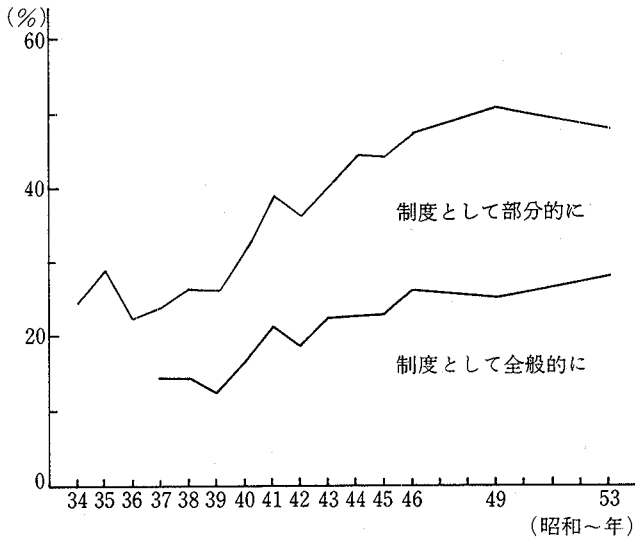
年度(昭和)	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	49	53
制度として全般的に	{24.7}	{29.4}	{22.4}	{14.4}	{14.4}	{12.5}	{16.5}	{21.4}	{18.8}	{22.6}	{22.7}	{23.1}	{26.2}	{25.2}	{28.1}
制度として部分的に	45	47	52	59	59	44	57	74	84	66	85	73	87	56	41
制度外で全般的に	{14.3}	{31.2}	{27.6}	{6.5}	{7.3}	{5.7}	{6.9}	{6.4}	{6.7}	{6.2}	{6.7}	{6.0}	{7.2}	{8.5}	{4.8}
制度外で部分的に	26	30	64	22	30	20	24	22	30	18	25	19	24	19	7
標準でなく予定原価計算を採用	-	-	-	{40.8}	30	61	50	44	59	42	54	34	44	23	16
目下検討中	{3.3}	{28.1}	{7.3}	{31.2}	{31.2}	{35.9}	{32.7}	{31.6}	{29.2}	{28.8}	{23.7}	{25.3}	{19.0}	{19.4}	{17.8}
採用の予定なし	6	45	17	128	128	127	113	109	130	84	89	80	63	43	26
該当なし	94	{6.9}	{41.4}	{11.2}	{11.2}	{9.9}	{7.5}	{7.5}	{9.7}	{7.2}	{8.3}	{11.7}	{11.4}	{9.5}	{13.7}
回答なし	{2.2}	{1.2}	{1.3}	{7.1}	46	35	26	26	43	21	31	37	38	21	20
	4			24	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	{3.8}	{3.1}	-	{7.8}	{7.8}	{5.1}	{6.6}	{2.6}	{4.9}	{3.4}	{3.7}	{3.5}	{3.3}	{1.4}	{5.5}
	7	5	-	32	32	18	23	9	22	10	14	11	11	3	8
計	{100}	{100}	{100}	{100}	{100}	{100}	{100}	{100}	{100}	{100}	{101.1}	{101.6}	{101.5}	{100}	{100.7}
	182	160	232	336	410	353	346	345	446	294	379	321	337	222	147
会社総数	"	"	"	"	"	"	"	"	"	{100}	{100}	{100}	{100}	"	{100}
										292	375	316	332	"	146

注：昭和34～37年の質問は、上記と若干異なっている。特に昭和34、36年度は他の年度と異なる点が多い。たとえば同年度は主製品についてのみ標準原価計算の採否を尋ねている。また上記「目下検討中」の会社は、昭和34年度は一定期日に実施予定をもっている会社、昭和36年度は1年以内の実施予定である会社のみを含む。また制度外で実施している会社数は、「経常的に帳簿組織外において非制度として行っている」会社のみを含む。さらに昭和37年度は、「予定原価計算は採用しているが標準原価計算は採用していない」会社を特に調査しており、上記「目下検討中、採用の予定なし」は「予定原価計算も行っていない」会社を示す。

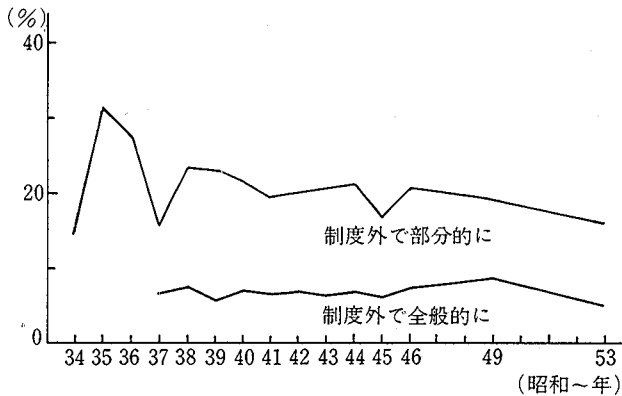


30~53年の間の時系列的な傾向をうかがうことができる。図表-41, 43~48によると、標準原価計算は、昭和30年の35%→昭和53年の65%前後まで着実に普及してきたが、昭和50年頃からやや普及速度に鈍化傾向がうかがえるようである。また、標準原価計算の実施形態は、制度として実施することが多く、標準原価計算の制度化の割合(標準原価計算を制度として実施する会社数/標準原

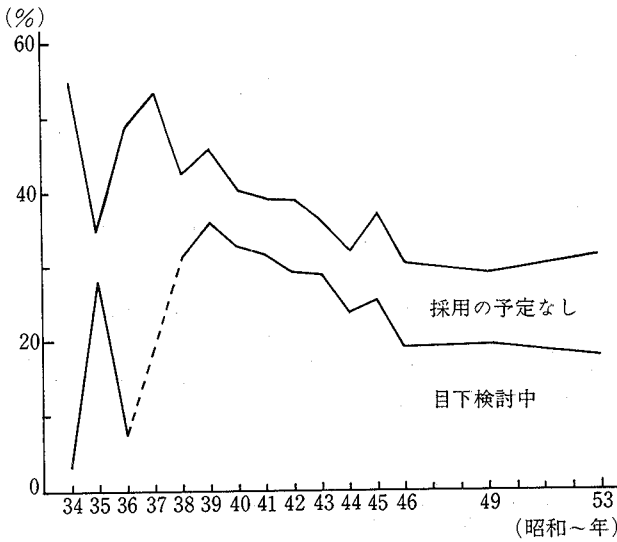
図表-46 標準原価計算の採否（制度として実施）



図表-47 標準原価計算の採否（制度外で実施）



図表-48 標準原価計算の採否（採用していない）



価計算を実施する会社数)は、昭和30年代半ばの1/2→昭和53年の3/4まで一貫して増加し、制度化の傾向をたどっているといえよう。標準原価計算の制度化には、実施上の大きな障害はなかったであろう。