

わが国における原価管理の実態(3・完)

——昭和30～56年の変遷——

田 中 嘉 穂

- I はじめに——問題提起
- II 調査の概要
- III 「原価管理」の外観
 - 1. 原価管理の諸施策
 - 2. 事前管理・事後管理
 - 3. 金額管理・物量管理
 - 4. 原価管理の対象費目
 - 5. 原価管理の概要
- IV 予算統制, 標準原価計算の実施状況 (以上, 本誌第 57 巻第 4 号)
- V 原価管理における原価計算の必要性
- VI 原価標準の設定
 - 1. 原価標準の改訂時期
 - 2. 原価標準と予算原価の設定における相互関連
 - 3. 原価標準の算定方法
 - 4. 原価標準の立案・審議・決定
 - 5. 原価標準設定の概要
- VII 原価差異の報告
 - 1. 原価差異分析の内容
 - ① 差異分析の実施状況
 - ② 差異分析の明細
 - ③ 標準価格設定の目的と価格差異分析 (以上, 本誌第 58 巻第 1 号)
 - ④ 管理可能費と管理不能費
 - ⑤ 差異原因の追求および業績評価
 - ⑥ 原価差異分析の概要
 - 2. 管理階層と原価報告書
 - 3. 原価管理報告書の報告頻度と作成所要日数
 - 4. 原価報告書の作成, 検討の主体

5. 原価差異報告の概要と問題点

VIII 原価管理の組織

IX むすび——会計の手法による原価管理とその問題点

1. 会計の手法による原価管理
2. 原価管理の問題点（以上、本巻本号）

④ 管理可能費と管理不能費

図表—78, 82 でうかがったように、一般に原価差異分析は、費目別、部門別、製品別差異の算定を中心としていたことが多い。それぞれの分類基準の意味が区々に理解されたためか、年次の集計数がかかなり乱れているが、概要をほぼこのように理解してもいいであろう。部門別差異分析を実施するためには、当然、原価部門、原価中心点などの計算上の組織単位が設定されなければならないことになるが、図表—83 がそれを裏付けている。ただ原価部門設定の指針は、図表—85, 86 で見たように、組織上の職制区分、原価管理への利用の便宜、計算上の便宜などの管理上の要請というよりは、作業現場が重視されるためかむしろ生産技術上の工程区分、製造作業の相違など生産技術的な違いを核にしていたように思われる。かかる基準を指針として、工程別、作業別、機械別、製品別などの中心点が設定されていたようである。各中心点には専任の管理責任者が配置されていないことが比較的多く（図表—83）、作業時間標準のような物量標準を設定する時の部門が、原価作業単位、小単位部門などの比較的小さな単位であると思われたこと（図表—84）から、原価中心点の設定自体は、多くは、技術的な違いを配慮して比較的小さな単位として設けられていたように思われる。しかし、そのような小さな単位は、恐らく、現場管理で用いる技術的な分析や標準設定のためには利用されたとしても、原価差異分析のような金額情報の作成にはそのまま利用されていたとは限らない。図表—82 で見たように、部門別差異分析（昭和35～41年で60～70%）は広く行われていたが、作業別差異分析は、原価差異分析を行っている会社の精々20%程度であり、必ずしも多くはなかった。この点は、図表—89, 90 から同様であった。

部門別分析にしても作業別分析にしても、各発生場所別の差異分析の報告は、

図表—105 管理可能費の例示（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 次の費目のうち貴社で部門管理者のいわゆる統制可能費として扱われているものに○印をつけて下さい。

- | | | |
|-----------------|---------|-------------|
| イ 直接労務費 | ロ 間接労務費 | ハ 臨時工賃金 |
| ニ 臨時給与（賞与、一時金等） | ホ 法定福利費 | ヘ 厚生費 |
| ト 退職金 | ヘ チ 修繕費 | リ 工場消耗品費 |
| ヲ 消耗工具器具備品費 | ル 減価償却費 | ロ ヲ 租税課金 |
| ワ 保険料 | レ 旅費交通費 | ヲ ヲ 事務用消耗品費 |
| タ 通信費 | ネ 交際費 | ン 会議費 |
| ツ 棚卸減耗費 | ネ 雑貨 | |

年 度（昭和）	35
直接労務費	(58.1) 93
間接労務費	(41.3) 66
臨時工賃金	(50.6) 81
臨時給与	(4.4) 7
法定福利費	(10.0) 16
厚生費	(35.0) 56
退職金	(3.8) 6
修繕費	(77.5) 124
工場消耗品費	(86.9) 139
消耗工具器具備品費	(83.1) 133
減価償却費	(1.3) 2
租税課金	(4.4) 7
保険料	(5.0) 8
旅費交通費	(68.8) 110
事務用消耗品費	(76.9) 123
通信費	(65.6) 105
交際費	(81.3) 130
会議費	(61.9) 99
棚卸減耗費	(30.0) 48
雑貨	(58.1) 93
その他	(9.4) 15
計	(913.1) 1,461
会社総数	(100) 160

該当する管理者に提供されるであろう。そのような報告書では、分析自体の明細やその正確性もさることながら、各管理者の権限と責任によって、明らかに影響力を及ぼしうる原価とそうでない原価とを区別する必要がある。発生場所別に原価を集計したとしても、特定の場所に集計された原価には、下級から上級管理階層に至るまでの異なる管理者にとって管理可能な原価が混在している。管理者の属する階層により、管理可能な原価が実際に異なっていることは、図表-105の示すところである。ここには直接材料費が含まれていないが、明らかに部門管理者に管理可能な費目であると予想してのことであろう。多くの経営が、部門管理者に管理可能であるとしていた費目がいくつかある。20項目のうち、60%以上の経営が統制可能であるとしている費目は8項目（多いものから順に、工場消耗品費、消耗工具器具備品費などの間接材料費や交際費、修繕費、事務用消耗品費、旅費、交通費、通信費、会議費などの諸経費）あり、労務費関連の項目の一部（直接労務費、臨時工賃金、間接労務費）がほぼそれに次いでいる。すでにこの当時、費目的には半数近く、金額的には恐らくそれ以上を下位に委譲し、実質的に部門管理者の権限・責任としていた経営が多かったといえそうである。逆に、多くの経営が部門管理者に統制可能でないとしていた費目（会社数の少ないものから順に、減価償却費、退職金、臨時給与、租税課金、保険料、法定福利費などの、長期的ないしは全社的に考慮されていたと思われる費目）は、上位の統轄管理者によって管理されるものとされたようである。

そこで、特定の管理者に提供する原価報告書としては、特に彼の権限・責任の影響下にある原価を明記する必要がある。現実にもそのような区別がどの程度行われていたかは、図表-106、107である程度うかがえる。データが少なくかつ不揃いなため正確な実態は掴めないが、まず図表-106の昭和35、36年のデータでは、管理可能費、不能費を区分している経営は50%以上であるが、図表-107の昭和53年のデータによると、製造間接費を管理可能費と不能費に区分する経営は34%強である。この間、なぜ割合が低下したかは明らかでない。この割合は、部門別差異分析や原価中心点の設定が30年代後半で70%弱実施

図表-106 管理可能性による各費目の区分 (「原価計算実態調査」)

〈質問〉 管理可能費・管理不能費について、費目ごとに経営階層の管理可能な範囲の基準によって区分していますか。

- (1) 区分していない
- (2) 区分している——その場合
 - (イ) 規程化して区分している
 - (ロ) していない

年 度 (昭和)	35	36
区分していない	(42.5) 68	(47.8) 111
区分している	(56.3) 90	(51.3) *119
規程化している	—	(16.8) 39
規程化していない	—	(34.5) 80
該当なし	—	(0.9) 2
回答なし	(1.3) 2	—
会社総数	(100) 160	(100) 232

注：*の119社は、232—(111+2)により推定した。

されていたのに較べて、それほど高い数値とはいえないが、各管理階層の管理可能費の区分は比較的普及していたという程度であると理解されよう。したがって前述の差異分析は、単純に差異が報告されていたのではなく、割合、当該管理者にとって管理可能な差異を他と区別していたといえそうである。

⑤ 差異原因の追求および業績評価

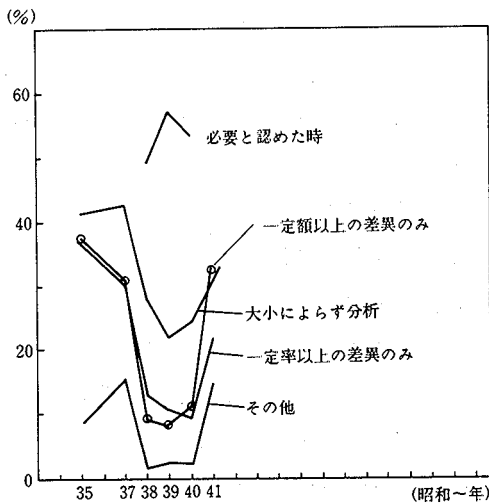
上記の形態で差異が計算的に把握されたとしても、それが直ちに原価引下げに結びつく訳ではない。差異を発生させた操作可能な原因を確認し、それに適切な措置をほどこすことができはじめて一定の管理効果が期待されるから、まず差異発生のつどその原因を把握し、的確な措置をほどこせる状態にあることが要請される。実際に差異原因の究明がどの程度行われていたかは、図表-76, 108, 87, 88 からいくらかうかがえよう。

図表—107 管理可能性による製造間接費の区分（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 貴社においては製造間接費を管理可能費と管理不能費に分けていますか。

- (1) 分けていない
- (2) 工程（原価部門）単位で分けている
- (3) 作業単位で分けている
- (4) その他（具体的に）

年 度（昭和）	53
分けていない	(54.1) 79
分けている	(34.2) 50
工程単位で	(18.5) 27
作業単位で	(8.9) 13
そ の 他	(7.5) 11
回答なし	(11.6) 17
計	(100.7) 147
会社総数	(100) 146



図表—108 原価差異分析の実施程度—3

図表—108は、図表—76を图示したものであり、これによると、年度によって選択肢が異なっているため必ずしも正確ではないが、昭和30年代後半の状況はほぼ次のようであった。差異を算定した経営では、そのほとんどがさらに原因を突き止めるための分析を実施していたといえそうであるが、すべての差異が常時分析されたわけではない。差異計算をする半数弱の経営は、発生原因分析の対象を一定の方針で選んでおり、20%程度は一定額または一定率以上の差異についてのみ分析し、20%は差異の大小によらない別の方針(例えば、重要性の高い費目などか)で分析対象を選んでいたのである。他の半数程度は、明確な方針を定めず、時々必要性を感じた時に原因を分析していたものと思われる。

図表—87、88では、直接材料費の差異計算と差異分析とを区別して尋ねているが、それぞれ差異の計算的把握と原因の探究とを表わすものと思われる。これによると、上記と同じ頃、直接材料費の差異原因の探究は、差異計算を行っていたものの70~90%程度に当たるようである。管理対象として重要性の高い直接材料費は、その多くが原因究明されたものと思われるが、前述の状況と合わせると、総じて差異の発生原因分析は、昭和30年代後半で、差異計算をして

図表—109 原価差異の責任追求(「原価計算実態調査」)

〈質問〉 貴社では、原価差異分析の結果、その責任の追求を行いますか。

- (1) 差異の大小にかかわらず制度的に行っている。
- (2) 差異のいちじるしく大きいものについてのみ行う。
- (3) その他

年 度 (昭和)	38
大小にかかわらず行う	(5.4) 22
大きいもののみ行う	(51.0) 209
そ の 他	(13.9) 57
回答なし	(29.8) 122
会社総数	(100) 410

いた経営の少なくとも半数程度で常時行われていたといえるのではなからうか。

差異の発生をいましめるために、各経営者は、差異の発生に対してどの程度業績評価あるいは責任追求されたであろうか。これに関するデータは多くないが、図表-109~111が参照されよう。図表-109によると、昭和38年の状況では、原価差異分析の結果は、ほとんどの経営で責任追求の手掛かりとして利用されていたようである。ただ責任追求の対象とする差異は、概ね発生した差異の大きさにより、差異の著しく大きいものについて責任が問われたようである。実績に対する責任は、どのようにして果されるかといえば、およそ図表-110、111のようである。やはり昭和30年代後半の状況では、差異分析を行っている経営のほとんどが、割増手当・減給などの報奨・給与の制度や、昇進・配転などの人事異動にはストレートに結びつけていないようである。標準原価計算を実施し、より系統的な差異分析を展開していると思われる経営でも事情は変わらないようである。差異分析は、複合的な責任の所在をつきとめられるほど厳

図表-110 標準原価差異分析の実施、業績評価への利用（「日本経営の解明」）

年 度 (昭 和)	35
標準原価差異分析を実施している	(40.4) 23
未 記 入	(59.6) 34
会 社 総 数	57
標準原価差異により業績評価を行っている	(34.8) 8
多額のものにつき行っている	(8.7) 2
給与の面(割増手当または減給)に反映させている	1
人事の面(昇進または左遷)に反映させている	0
現在計画中	(8.7) 2
行っていない	(47.8) 11
標準原価差異分析を実施している	(100) 23

図表—111 原価差異分析と報奨制度（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 貴社において、原価差異分析を行っている場合、その差異の結果が報奨制度にリンクされていますか。

- (1) 原価差異分析は行っていない
- (2) 行っている～その場合
 - ① リンクしている
 - ② リンクしていない
 - ③ その他（具体的に）

年 度（昭和）	35	41
行っていない	—	(18.0) 62
行っている*	(80.6) 129	(70.7) 244
回答なし	(19.4) 31	(11.3) 39
会社総数	(100) 160	(100) 345
リンクしている	(4.7) 6	(2.9) 7
リンクしていない	(95.3) 123	(95.1) 232
そ の 他	—	(2.0) 5
行っている*	(100) 129	(100) 244

注：*の「行っている」は、「会社総数」－（「行っていない」＋「回答なし」）によって推定した。

密に実施できないのか、差異分析の結果だけでは責任を確定しえないのかあるいは月次を主体とする差異分析と定期的な評価制度とを関連させるのは短絡的過ぎるのか理由は明らかでないが、大勢は差異分析の結果と給与・人事の制度を結合させることには慎重のようである。

差異の計算は、できるだけ具体的な差異の発生原因を確定し、必要ならば適切な措置を講ずることに主眼があり、必ずしも厳格な業績の査定（信償必罰的な評価）にまでは及んでいないようである。

⑥ 原価差異分析の概要

本節VIIの1では、原価差異分析の様相をうかがった。基本的に調査データが

少なく、しかも項目や年度が不揃いで正確な実態が掴みにくかったが、それなりに要点をまとめておきたい。

標準原価差異のみならず、恐らく予算・実績差異、見積・実績差異、場合によっては実績の期間比較などを含めた原価差異分析の全体を見ると、30年代後半では70%程度で実施されていた様子である。中でも標準原価計算（特に制度としての標準原価計算）を実施していた経営では、標準原価差異分析が実施されていたといえよう。しかし、データから垣間見たところでは、そのような差異分析が年度とともに普及していったという様子はうかがえず、むしろ量的には後退していった印象すら受ける。図表-77, 79, 88において、昭和35年と41年とを比較すれば、差異分析の実施状況は41年の方が割合が下がってきている（材料消費量差異、材料価格差異は70%程度から60%程度まで下がっている。）と見ることができる。また、図表-125の45年の調査結果では、さらに数量差異、価格差異の分析が50%程度まで下がり、差異分析の普及に勢いが感じられない。

かかる差異報告の中身はほぼ次のようであった。ほとんどの経営が製造直接費と製造間接費の両方を対象として、次のように分析していたようである。

まず差異の分類基準は、原価要素別（形態別分類を中心にした費目別分類を指すのであろう）、部門別、製品別および直接費の計算要因による要因別（価格差異、消費量差異への分析法）の分析が一般的に適用されており、かかる分析を中心としながら、必要によりさらに事業所別、作業別、間接費の要因別（2分法、3分法などの分析法）などの分析が併用されていたという状況である。直接的な証拠によるのではないが、特に標準原価計算制度を実施していた経営では、より詳細な差異分析がなされていたと思われる。

原価差異分析は、原価管理への利用を目的とするものであるから、差異の部門別ないしは発生場所別分析が最も基礎的なものと位置づけられ、他の分類はこれに組み合わせる形で適用されていたも見られよう。ただ製品別差異分析は、原価管理への利用という観点からは必ずしも必要でないと思われるにもかかわらず、製品別分析がかなり実施されていたのは、恐らくどのような差異も製品

別データをもとに算定されていたことを表しているのではなかろうか。ちなみに図表—89で、材料消費量差異の計算対象となった製品をうかがうと、昭和30年代後半当時、製造指図書別分析よりも期間別分析が圧倒的に多かった。図表—122~124においても差異分析は月額を対象としていることが大部分であり、製品完成時に製品毎の差異を把握するケースはおおよそ10%前後といった状況である。かかる状況は、図表—103の標準原価差異の計算の状況に間接にうかがえるように、昭和53年もほぼ踏襲されていたのではなかろうか。つまり、製品別の差異は、差異を集計したり、細分したりする過程では利用されることがあっても、それを差異の最も基礎的な分析基準にすることは少なかったのではなかろうか。

部門別差異分析での「部門」の大きさは、次のような組織単位であると予想される。一般に差異分析における責任単位ないしは原価発生場所は、相対的に小さな単位である原価中心点をいくつかまとめた中間的な階層としての部門単位が主流であったと思われる。最も重要な材料消費量差異の分析でさえ、そのような部門単位の利用が中心であった。原価中心点は確かに広く利用されていたが、それは、原価管理上の要請もさることながら、作業の技術的な相違を重視しながら比較的小さな単位として設定されており、技術的な構造や作業の物量標準などを重視する生産管理ないしは物量管理上の要請を受入れたものといえるのではないか。そこには、必ずしも正式に任命された専任の責任者が配属されていたとは限らず、現場作業の小グループによる基礎的管理単位として設けられていたようである。それに対して金額情報を扱う差異分析では、そのような原価中心点そのまま利用されたとは限らず、いくつかの作業単位をまとめてより包括的な部門単位が活用されていたといえるのではないか。標準原価差異分析の中には、部門別分析より詳細な作業単位別分析を行うことも少なからずあったようであるが、多くは部門別分析に止まったようであった。原価差異分析の主流は、主に部門単位による中級管理階層の管理を目指していたようであり、作業単位での現場志向的な管理を直接に意図することは比較的少なかったと思われる。

なお製造直接費差異の分析では、その一環として材料価格差異、賃率差異のような価格差異を把握することも多かったのであるが、それは、必ずしも経常的な原価計算機構で算定されるものばかりではない。経常的な原価計算外で価格の予定・実績を比較するケースも少なからず含まれていたようである。いずれの場合も、かかる標準価格、予定価格を導入した意図は、本格的に購買活動の能率管理を目指すことは案外に少なく、どちらかといえば不安定な価格変動の利益への影響を計測したり、価格の攪乱的な影響を消費能率の測定から排除することなどが優先されていたようである。価格差異によって購買活動・労務活動を管理することは実施上難しいという点も、かかる状況に加担していたものと思われる。どちらかといえば価格差異は、価格の管理よりは、製造活動にお

図表-112 能率差異の原因（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 能率差異について貴社においては次に例示したもののうちいずれがもっとも大きな原因ですか。

- (1) 作業者の熟練、不熟練
- (2) 使用材質の変更
- (3) 指定外の機械による作業
- (4) 手直しによる再加工
- (5) 生産数量の多少
- (6) その他

年 度 (昭和)	36
作業者の熟練度	(15.5) 36
材質の変更	(9.9) 23
指定外の機械使用	(0.9) 2
手 直 し	(7.8) 18
生産量の多少	(38.4) 89
そ の 他	(9.5) 22
該 当 な し	(38.8) 90
計	(120.7) 280
会社総数	(100) 232

ける消費能率の管理を優先させていたように思われる。

差異の分類基準についての以上のような状況は、ほぼ製造直接費の状況を反映したものであると思われるが、原則的には製造間接費もほぼ同様であったといえよう。ただ2分法、3分法などの要因別分析の適用は比較的少なかったようである。しかし、これに関しては図表-112, 113のような昭和36年のデータも見られ、そこでは、要因別の間接費差異である能率差異と操業度差異の発生

図表-113 操業度差異の原因 (「原価計算実態調査」)

〈質問〉 操業度差異について貴社においては左記に例示したもののうちいずれがもっとも大きな原因ですか。

- (1) 機械の故障によるもの
- (2) 材料, 前工程よりの部品の遅延によるもの
- (3) 工具, 取付具などの遅延によるもの
- (4) 在庫調整
- (5) 販売量の減少
- (6) 作業命令の不徹底によるもの
- (7) 停電
- (8) その他

年 度 (昭和)	36
機械の故障	(12.9) 30
材料, 部品の遅延	(13.8) 32
工具などの遅延	0
在庫調整	(9.9) 23
販売量減	(24.6) 57
作業命令の不徹底	(1.3) 3
停電	(2.6) 6
その他	(14.2) 33
該当なし	(35.3) 82
計	(114.7) 266
会社総数	(100) 232

原因と見られる諸原因が調査されている。多くの経営がそれに回答しているから、ほぼ60~65%の経営が能率差異、操業度差異を分析していたように見られ、一見図表-91と矛盾している。しかし、この場合の差異は、制度外の差異分析であるか、もしくは物量的な差(製品単位当たりや期間全体の操業度の差など)によって分析されたのであって、2分法、3分法のような原価計算的な差異分析によるのではないのかもしれない。図表-125の45年の調査でも、予算差異、操業度差異の分析が約50%の経営で実施されていたとされるが、これも同じような事情によるのではなからうか。

かくして間接費は、原価管理上意義のある分類としては主に部門別、費目別の差異が利用され、それを補強するものとして要因別、事業所別、作業単位別差異などが並用されていたものと思われる。

差異分析の報告書は、下級から上級に至るまで各階層の管理者に提供されたと思われるが、各階層の管理者に特に管理可能な費目を指示し、他と区別していたことが昭和35、6年当時半数程度あったから、部門別差異情報においても各階層別の管理がかなり考慮されていたといえるのではなからうか。

差異が計算的に把握される場合には、昭和30年代当時、そのうち70~90%はさらに差異の発生原因まで追求されていたようである。多くは、比較的大きな差異、重要性の高い費目の差異、その時々追求の必要性を感じた差異などにつき、重点的あるいは臨時的に追跡されていた。それによつて的確な管理責任の所在を明らかにするとともに、原価引下げの方策が検討されたのであろう。しかし、分析結果を直ちに給与、人事に跳ね返らせることには慎重である経営が大半であった。

2. 管理階層と原価報告書

一般に原価報告書は、差異報告を含めて原価管理を意図するものが多かったと思われる。上場企業の経営管理は当然、階層的、段階的に行われており、各階層によつて管理の機能も微妙に相違していたと思われる。ここでは、実際に各階層に提供される原価報告書が、階層の違いを反映していたかどうかを見ることがしたい。

一口に原価報告書制度といっても形態は多様であろうが、その一般的な採用状況は、図表—75, 114, 115, 118 のようであった。図表—75によると、昭和30年の実施状況は77%, 図表—114, 115 は、直接には原価報告書の提出先や内容についての調査であるが、その回答状況から、昭和36, 45年では何らかの原価報告書を提出しない経営はほとんどないといっているであろう。図表—118も、直接には原価報告書の表示形式を問うものであるが、そこでの回答会社数からも、昭和38~53年の間、ほとんどの経営が報告書制度を採用していたことがうかがえる。原価報告書制度は、昭和30年代当時から一般化していたといえよう。

かかる原価報告書がどの階層に対して報告されていたかは、同じく図表—114, 115, 118 であらうことができる。図表—114 では、昭和36年の状況

図表—114 原価報告書の最終提出先（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 貴社における定期的な原価報告書は、どこまで（上級者）報告していますか。

- (1) 社長
- (2) 事業部長
- (3) 常務取締役
- (4) 担当取締役
- (5) 担当部長
- (6) その他

年 度 (昭和)	36
社 長	(53.0) 123
事 業 部 長	(5.2) 12
常務取締役	(16.4) 38
担当取締役	(9.5) 22
担 当 部 長	(9.9) 23
そ の 他	(3.0) 7
該 当 な し	(3.0) 7
会 社 総 数	(100) 232

図表—115 原価報告書の提出先と明細の程度（「内部監査実態調査」）

〈質問〉 原価報告はどんな形で行われていますか。

- a トップに報告 ① 詳細 ② 簡略
- b 部門の長に報告 ① 詳細 ② 簡略
- c その他

年 度 (昭和)	45
トップに報告	(49.2) 65
詳 細	(15.2) 20
簡 略	(34.1) 45
部門の長に報告	(47.7) 63
詳 細	(32.6) 43
簡 略	(15.2) 20
そ の 他	(1.5) 2
計	(98.5) 130
会社総数	(100) 132

として、定期的な報告書が、社長、常務取締役のような最高の統轄責任者にまで届けられた経営は70%弱程度であり、事業部長、担当取締役、担当部長など特定の事業分野または職能分野の管理者への提出に止まったと見られるものは25%弱と少ない。主要な原価報告書は、概ね最上位の階層まで提出されていたようである。

図表—115の昭和45年の調査では、原価報告書が「トップ」の階層まで報告された経営が49%強、「部門の長」に止まるものが48%弱である。ついでに報告内容の精粗については、トップへの報告では、その約%がトップとミドル以下とで報告の精粗が異なり、トップへの報告の方がより総括的で簡略化され、ミドル以下への報告は、相対的により具体的かつ詳細になる傾向があったといえよう。報告内容の精粗はともかく、ここではトップへの原価報告が半数程度

と少ないが、図表-118を参照するとこれとは異なったイメージが得られる。

図表-118では、昭和38~53年の間ほとんどの経営で、経常的で主要な原価報告書がほぼ上中下いずれの階層に対しても報告されていたように思われる。その傾向は時系列的に安定しており、上場企業の一般的状況を示していると見ていいのではないか。ただ図表-118では、同じく原価報告といっても、原単位表示による報告だけをいうのではなくて、金額表示による報告も含めることが図表-115との違いを生じ、また図表-115では、原価報告の主要な提出先が一つだけ選択されたこと、サンプルの経営規模が当時の巨大企業に片寄りがあっ

図表-116 原価管理報告書の階層別区分 (「原価計算実態調査」)-1

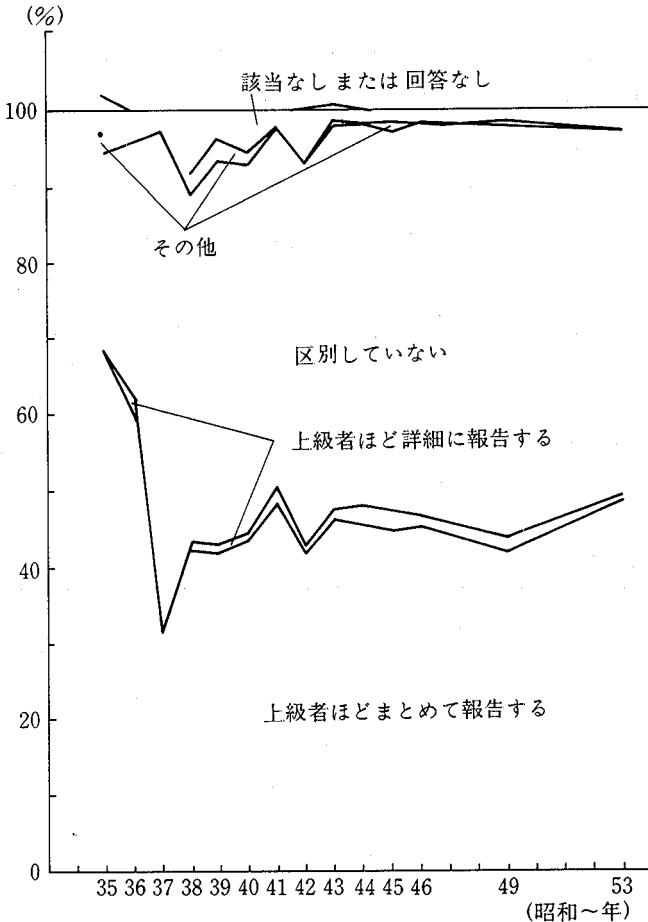
〈質問〉 貴社における原価管理報告書は、管理の階層別にその内容を異にしていますか。

- (1) とくに区別はしていない。
- (2) 上級者ほど要点をまとめて報告する。
- (3) 上級者ほど詳細に報告する。
- (4) その他

年 度 (昭和)	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	49	53
区別していない	(26.3) 42	(34.1) 79	(65.8) 221	(45.6) 187	(50.1) 177	(48.3) 167	(47.0) 162	(50.2) 224	(50.3) 147	(49.9) 187	(49.7) 157	(51.5) 171	(54.1) 120	(47.9) 70
区別している	—	—	(31.5) 106	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
上級者ほどまとめて	(68.1) 109	(59.9) 139	—	(42.2) 173	(41.9) 148	(43.6) 151	(48.4) 167	(41.9) 187	(46.2) 135	(45.6) 171	(44.9) 142	(45.2) 150	(41.9) 93	(48.6) 71
上級者ほど詳細に	(1.7) 0	(1.7) 4	—	(1.2) 5	(1.1) 4	(0.9) 3	(2.0) 7	(0.9) 4	(1.4) 4	(2.4) 9	(2.5) 8	(1.5) 5	(1.8) 4	(0.7) 1
そ の 他	(2.5) 4	—	—	(2.7) 11	(3.1) 11	(1.7) 6	(0.3) 1	(0.2) 1	(0.7) 2	(0.3) 1	(1.3) 4	0	(0.5) 1	0
該当なし	—	(4.3) 10	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
回答なし	(5.0) 8	—	(2.7) 9	(8.3) 34	(3.7) 13	(5.5) 19	(2.3) 8	(6.7) 30	(2.1) 6	(1.9) 7	(1.6) 5	(1.8) 6	(1.8) 4	(2.7) 4
計	(101.9) 163	(100) 232	(100) 336	(100) 410	(100) 353	(100) 346	(100) 345	(100) 446	(100.7) 294	(100) 375	(100) 316	(100) 332	(100) 222	(100) 146
会社総数	(100) 160	(100) 232	(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35年度の調査では、上記〈質問〉の(1), (2)を併用する会社3社が集計されているが、上の表では複数回答はそれぞれの該当する項目に含めた。

2. 昭和37年度の調査では、選択肢は「区別はおこなっていない」、「区別しておこなっている」のみである。



図表-117 原価管理報告書の階層別区分-2

(24) たことなども影響があったかもしれない。恐らく本章VIIの1④で見たように、部門管理者と統轄管理者のそれぞれに直接管理可能な固有の原価があり、それぞれの階層に固有の報告書を手渡す必要があったと見られるのではないか。

しからは各階層への報告書の内容は、階層によってどのように配慮されていたであろうか。まず図表-116, 117で、原価管理用の報告書が、各階層によっ

(24) サンプルの特色については、本誌第57巻第4号、34ページを参照していただきたい。

て内容を異にしていたかどうか尋ねられている。図表—117では、昭和35～53年の時間的傾向は、大体安定していたようである。報告書の内容を「上級者ほど詳細に報告する」経営は2%前後とほとんど例外的であり、「上級者ほど要点をまとめて報告する」経営が大体46%前後である。恐らく上下の階層により管理用報告書を使い分ける場合には、特定の権限・責任によって直接に影響力を行使できる原価をより詳しく報告する必要があると思われる。それによれば、上位者にとって直接に管理可能な原価（上位者に権限・責任が保留されている原価）は上位階層の報告書で、下位者にとって直接に管理可能な原価（下位者に権限・責任が委譲されている原価）は下位階層の報告書でより詳細に報告されることになろう。しかし、そうだからといって、上位者は下位者に管理可能な原価の管理責任から放免されるというのではなく、やはり上位者は下位者に対して一層包括的、全体調整的な立場から総合判断する権限・責任を課されており、上位者には、要約された形で下位者に管理可能な原価の報告をする必要があったであろう。このような事情を包括して、全体的にはなお下層の原価報告書はより詳しく、上層の原価報告書はより要約的になされる傾向があったといえるのではなからうか。原価の権限、責任が下位に委譲されているほど、この傾向は一層顕著であったのではなからうか。

一方、48%前後の経営では、原価報告書の内容を階層によって特に区別しておらず、密度の変わらない報告書が提示され、それだけ上下の管理者に対する報告書の冗長率が高くなっていたものと思われる。にもかかわらず、この方式の経営は期間中ずっと安定して存在しており、何かそうせざるを得ないあるいはその方が好ましいという事情があったのかもしれない。例えば、原価に対する階層間の権限・責任は、図表—105から印象づけられるほどには明快に区分されるものではなく、原価によって階層間の権限・責任が錯綜しているから、むしろ階層間で原価資料を共有することによって上下階層の一体感、信頼感を醸成し、原価に対する管理の漏れを少なくすることが好ましいというのか、あるいは上下で同じ報告を共有することによって、逆に上位者の下位者に対する監督権限を強化し、緊張感を高めることができるというのか、あるいは原価差異

図表-118 原価報告書の階層別表示（「原価計算実態調査」）

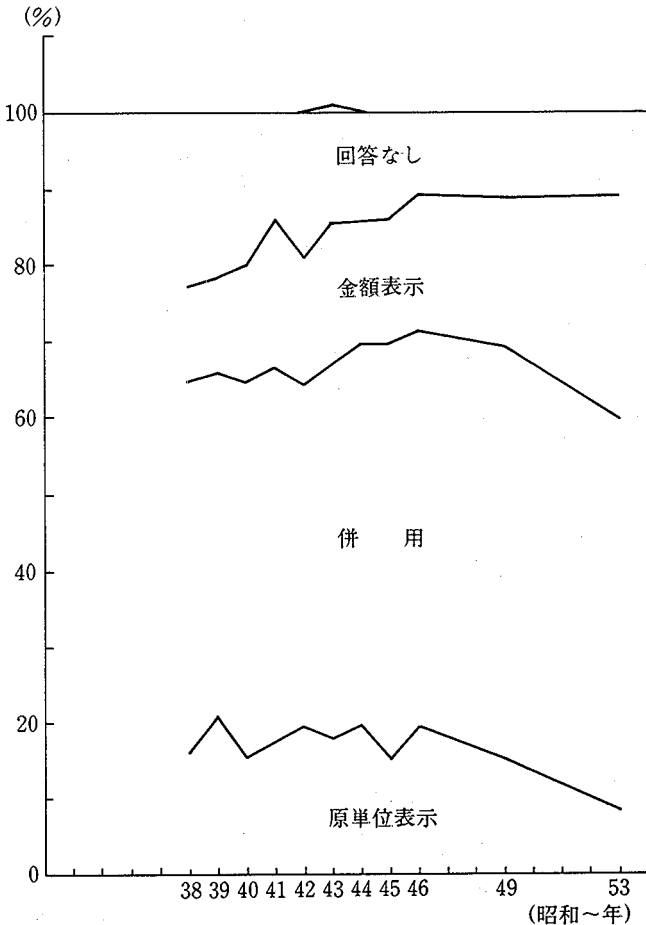
〈質問〉 貴社における原価報告書（経常的で主要なもの）は金額表示ですか、もしくは原単位による表示ですか。

方法	階層		
	A 下級管理者	B 中級管理者	C 上級管理者
(1) 金額による表示			
(2) 原単位による表示			
(3) 両者の併用による表示			

年 度 (昭和)	38	39	40	41	42	43	44	45	46	49	53	
下 級 管 理 者	金額表示	(12.4) 51	(12.5) 44	(15.6) 54	(19.7) 68	(16.8) 75	(18.8) 55	(16.5) 62	(16.5) 52	(18.1) 60	(19.8) 44	(29.5) 43
	原単位表示	(15.9) 65	(20.7) 73	(15.3) 53	(17.4) 60	(19.3) 86	(17.8) 52	(19.5) 73	(15.2) 48	(19.3) 64	(14.9) 33	(8.2) 12
	併用	(48.8) 200	(45.0) 159	(49.1) 170	(49.0) 169	(44.8) 200	(49.0) 143	(49.9) 187	(54.4) 172	(51.8) 172	(54.1) 120	(51.4) 75
	回答なし	(22.9) 94	(21.8) 77	(19.9) 69	(13.9) 48	(19.1) 85	(15.4) 45	(14.1) 53	(13.9) 44	(10.8) 36	(11.3) 25	(11.0) 16
	計	(100) 410	(100) 353	(100) 346	(100) 345	(100) 446	(101.0) 295	(100) 375	(100) 316	(100) 332	(100) 222	(100) 146
	会社総数	(100) 410	(100) 353	(100) 346	(100) 345	(100) 446	(100) 292	(100) 375	(100) 316	(100) 332	(100) 222	(100) 146
中 級 管 理 者	金額表示	(18.5) 76	(22.4) 79	(21.7) 75	(25.8) 89	(21.7) 97	(27.7) 81	(27.5) 103	(24.7) 78	(25.9) 86	(25.2) 56	(31.5) 46
	原単位表示	(4.4) 18	(2.0) 7	(3.8) 13	(4.6) 16	(4.5) 20	(6.8) 20	(7.7) 29	(5.7) 18	(5.7) 19	(2.7) 6	(2.7) 4
	併用	(65.1) 267	(65.2) 230	(65.3) 226	(64.6) 223	(67.5) 301	(62.9) 182	(59.7) 224	(64.2) 203	(65.7) 218	(65.8) 146	(59.6) 87
	回答なし	(12.0) 49	(10.5) 37	(9.2) 32	(4.9) 17	(6.3) 28	(5.5) 16	(5.1) 19	(5.4) 17	(2.7) 9	(6.3) 14	(6.2) 9
	計	(100) 410	(100) 353	(100) 346	(100) 345	(100) 446	(102.4) 299	(100) 375	(100) 316	(100) 332	(100) 222	(100) 146
	会社総数	(100) 410	(100) 353	(100) 346	(100) 345	(100) 446	(100) 292	(100) 375	(100) 316	(100) 332	(100) 222	(100) 146
上 級 管 理 者	金額表示	(39.0) 160	(45.6) 161	(43.9) 152	(47.5) 164	(45.5) 203	(47.9) 140	(48.3) 181	(43.0) 136	(44.3) 147	(47.3) 105	(47.3) 69
	原単位表示	(1.5) 6	(2.0) 7	(1.4) 5	(0.9) 3	(1.1) 5	(1.4) 4	(10.9) 41	(2.5) 8	(1.8) 6	(0.5) 1	0
	併用	(50.5) 207	(47.6) 168	(48.8) 169	(47.8) 165	(50.0) 223	(49.3) 144	(36.8) 138	(51.6) 163	(51.5) 171	(48.2) 107	(48.6) 71
	回答なし	(9.0) 37	(4.8) 17	(5.8) 20	(3.8) 13	(3.4) 15	(2.4) 7	(4.0) 15	(2.8) 9	(2.4) 8	(4.1) 9	(4.1) 6
	計	(100) 410	(100) 353	(100) 346	(100) 345	(100) 446	(101.0) 295	(100) 375	(100) 316	(100) 332	(100) 222	(100) 146
	会社総数	(100) 410	(100) 353	(100) 346	(100) 345	(100) 446	(100) 292	(100) 375	(100) 316	(100) 332	(100) 222	(100) 146

報告のような金額的でしかも概括的な報告のみでは現場作業的な意味を十分理解することができないから、それを補強するための詳細な報告がどの階層に対しても、中でも直接費要素を直接の管理対象とする下級階層ほど必要であるというのかなど、何らかの配慮があったのであろう。概して上下階層間の管理の権限・責任は重なりやすく、微妙であるという印象である。

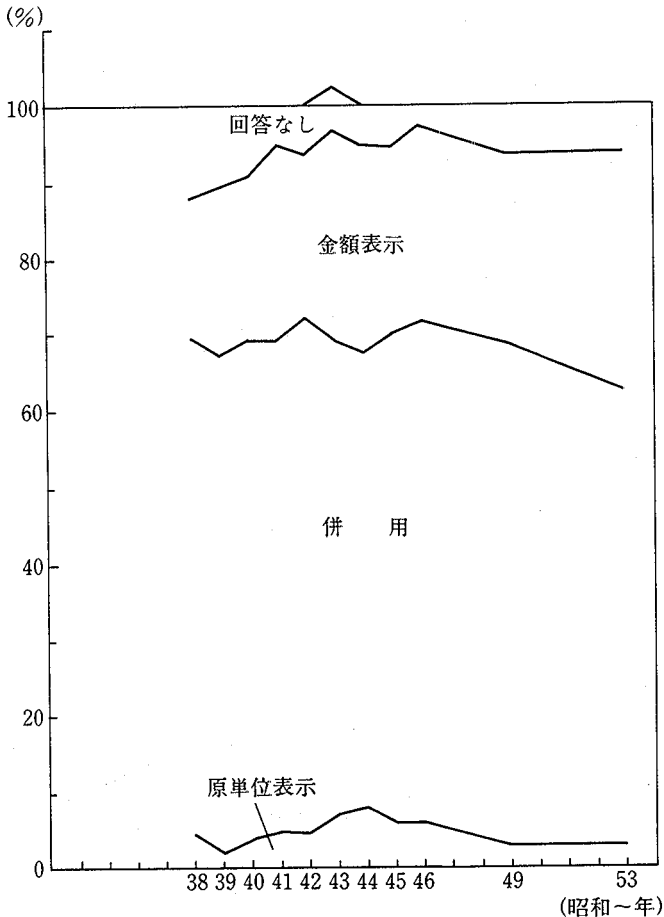
かかる状況を背景にして、さらに図表—118~121を参照することにした。



図表—119 原価報告書の階層別表示—下級管理者

同じく昭和38～53年の連続した状況がうかがえ、経常的で主要な原価報告書が金額表示によるか原単位表示によるかが、上、中、下級管理者毎に調査されている。全体の傾向は図表—119～121のグラフで見ることができ、各階層とも大体安定した状態が続いている。中級、下級管理者で、若干金額表示のウェイトが次第に高くなるようにも見えるが、それほど有意であるかどうか疑わしい。

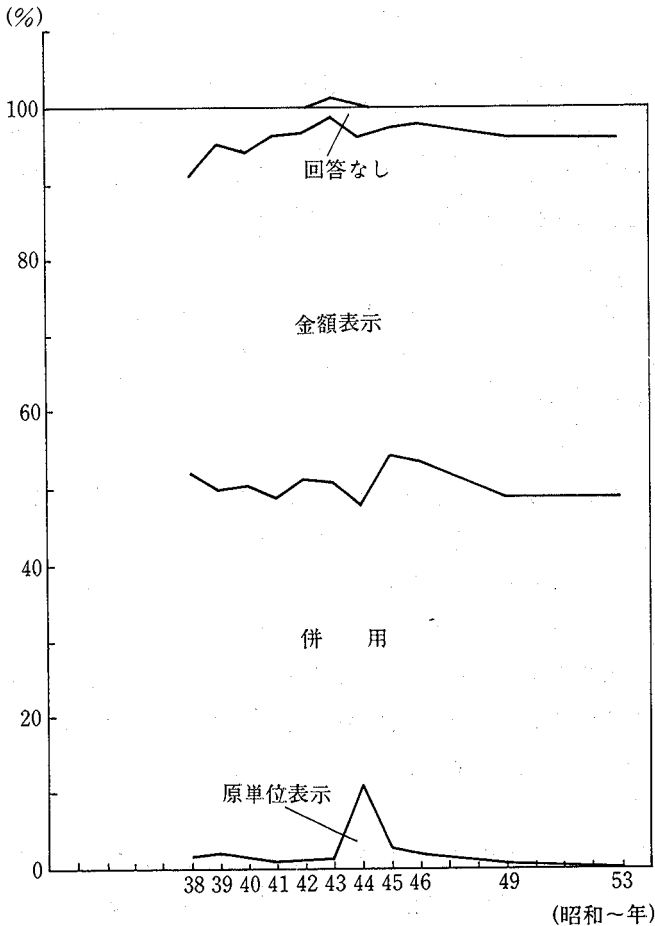
構造的な特徴を捉えるために時間的な傾向を無視して、階層毎に構成比の平



図表—120 原価報告書の階層別表示—中級管理者

均値を出すと次のようである。

これによると、階層別の表示形式の相対的な違いは、それほど極端なものではないが、金額のウェイトは上級になるほど高くなり、原単位表示のウェイトは逆に下級にいくほど高くなる状況が、ほぼ明らかである。



図表—121 原価報告書の階層別表示—上級管理者

表示 \ 階層	下級管理者	中級管理者	上級管理者
金額による表示	18%	25%	45%
併用による表示	50	64	48
原単位による表示	17	5	2
回答なし	16%	7%	4%
計	100%	100%	100%

かかる状況は、先程の、原価管理報告書を「上級者ほど要点をまとめて報告する」経営が半数近くあったことと合わせて、次のような事態が予想できる。つまり半数程度の経営は、原価報告書を階層によって区別し、総じて上級者ほど金額表示によって報告をまとめようとする傾向が高く、下級になるほど原単位表示をまじえてより詳細に報告しようとする傾向があったといえるのではないか。そこでは、上、中、下の各階層に対してそれぞれ金額、併用、併用によって報告するか、併用、併用、原単位の表示を適用するタイプが多かったように思われる。階層別の報告書の違いといっても、それほど際立ったものではないようである。

しかし他方では、先程、原価管理報告書を階層によって区別していなかった経営が半数近くあったが、そのような経営では、どの階層に対しても金額表示かあるいは併用による表示形式を適用するいずれかのタイプが多く、各階層とも密度の変わらない報告書が提示されていたように思われる。

正確には、報告書を金額表示によるか原単位表示によるかという面と、要点をまとめて報告するか、詳細に報告するかという面とは必ずしも同じであるとはいえないであろうが、一般的には上記のように緊密に関連しているように思われる。

結局、階層別の原価の報告書の状況は、ほぼ次のように想像することができる。④の管理可能費と管理不能費のところで見たとように、階層毎に管理可能な原価を区別していた経営が半数近くあったと見られるのであれば、概してこのような経営では、まず各階層に直接に管理可能な原価は原単位表示を含めてできるだけ詳細に報告するとともに、他方、直接には下位者に管理可能な原価は、

上位者にもより包括的、全体管理的な権限・責任が留保されているから、簡潔に要点をまとめた金額本位の報告が上位者に報告されなければならなかったであろう。こういった状況が、各階層にそれぞれ固有の報告書を要請し、権限・責任の委譲の程度に応じて、総じて上級者ほど要約的に、下級者ほど詳細に報告されることになったといえるのではないか。

しかし残りの半数近い経営では、管理可能費を報告書で区別することなく、またどの階層に対してもそれほど密度の変わらない報告が提示されていたように思われる。そこでは、金額表示のみによるか、金額表示と原単位表示の併用が適用されていたであろう。

いずれにしても、階層間の原価報告書の違いは、概してそれほど大きなものではなく、金額情報と原単位情報とは相互に補強しあうような形で利用していたことが多いように思われる。かかる状況は、昭和38～53年の間ずっと継続しており、むしろ原価計算的な金額情報の有効性の限界が認識されていたかのようである。

3. 原価管理報告書の報告頻度と作成所要日数

原価管理で原価報告書を用いる場合、報告がどの程度の時間的間隔をおいてなされるべきかは、作業を管理する時の管理の循環性に係わる問題であるといえる。例えば1ヶ月を単位として管理を行う場合には、それに合わせて少なくとも月次の原価報告書が不可欠となろう。原価報告書の報告頻度は、原価管理の在り方に深く係っているといえる。

原価報告書の頻度については、図表—122～125でその実態がある程度予想できる。図表—122では、昭和35年の原価管理のための報告書は、月次報告の割合が84%弱と大半であり、その他に半月次、四半期次が若干あるといった程度である。製品の完成時に報告する経営もきわめて少ない。図表—123によると、ほぼ同じ頃の材料消費量差異と作業時間差異の報告の状況も、上記とほとんど同じである。差異報告に対する月次の割合は80%前後といったところである。特に昭和35年の調査では、「差異報告をする最短の時間」を尋ねているにもかかわらず、原価を報告する場合には、総じて月次に報告することが大勢

図書-122 原価管理のための報告書の作成回数, 作成日数 (「原価計算実態調査」)

〈質問〉 原価管理のための報告書の種類, 作成回数, 作成所要日数及び目的を次にあげて下さい。

作成回数			作成日数		
	年度 (昭和)	35		年度 (昭和)	35
作成回数	日	毎 (1.0) 2	作成日数	1 ~ 2日	(2.9) 6
	週	毎 0		3 ~ 5日	(9.3) 19
	旬	毎 (0.5) 1		6 ~ 10日	(30.4) 62
	半月	毎 (3.9) 8		11 ~ 15日	(17.2) 35
	月	毎 (83.8) 171		16 ~ 20日	(17.2) 35
	四半期	毎 (4.4) 9		21 ~ 30日	(15.2) 31
	半年	毎 (1.0) 2		1ヶ月以上	(0.5) 1
	製品完成時	(2.5) 5		その他	(1.0) 2
	必要に応じて	(2.5) 5		回答なし	(6.4) 13
	回答なし	(0.5) 1		計	(100) 204
計	(100) 204	会社総数	160		
会社総数	160				

- 注 1. 回答会社の総数は160社のはずであるが, どのような訳か204件が集計されている。
 2. 自由記入式の回答を, 筆者の判断で集計したものである。

であった。図表-124は, 主に差異報告の表示形式を調査するものであるが, 若干報告頻度の様相もうかがえる。図表-123と似て, 84%弱が月次の差異報告を主体としており, 10%内外が製品の完成時に報告していたといえる。図表-125は昭和45年の調査になるが, 会社総数を基準にした割合いであるから, 月次の差異分析がやや少なくな見えるが, 事態はそれほど変わっていないように思われる。

連続した調査でないため, 必ずしも実態を正確に捉えられないが, 昭和40年を中心とした前後の状況では, 原価管理報告書ないしは差異報告書は, 概ね月

図表-123 直接費差異報告の対象期間 (「原価計算実態調査」)

〈質問〉 貴社において、材料消費量差異、作業時間差異の報告は次のいずれですか。

- (1) 差異報告は行っていない
- (2) 行っている~その場合 (該当欄に○印を入れてください)

差異	期間	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)
		日 毎	週 毎	月 毎	四半期毎	半年 毎
(1) 材料消費量差異						
(2) 作業時間差異						

〈材料消費量差異〉

〈作業時間差異〉

年 度 (昭和)	35	41
報告を行っていない	—	(20.0) 69
報告を行っている*	(73.8) 118	(58.3) 201
回答なし	(26.3) 42	—
計	(100) 160	(78.3) 270
会社総数	(100) 160	(100) 345
日 毎	(2.5) 3	(2.0) 4
週 毎	(0.8) 1	(0.5) 1
月 毎	(78.8) 93	(83.6) 168
四半期毎	(1.7) 2	(3.0) 6
半年 毎	(5.1) 6	(10.9) 22
その他	(11.0) 13	—
報告を行っている*	(100) 118	(100) 201

年 度 (昭和)	35	41
報告を行っていない	—	(20.0) 69
報告を行っている*	(58.8) 94	(49.0) 169
回答なし	(41.3) 66	—
計	(100) 160	(69.0) 238
会社総数	(100) 160	(100) 345
日 毎	0	(3.6) 6
週 毎	0	(3.6) 6
月 毎	(79.8) 75	(84.0) 142
四半期毎	(1.1) 1	(3.6) 6
半年 毎	(3.2) 3	(5.3) 9
その他	(16.0) 15	—
報告を行っている*	(100) 94	(100) 169

注：1. 上記の〈質問〉は昭和41年度の調査項目である。昭和35年度では、差異報告の「最短の期間」を尋ねている。
 2. *の「報告を行っている」は、「日毎」+「週毎」+「月毎」+「四半期毎」+「半年毎」+「その他」によって推定したが、特に昭和41年度は必ずしも正確ではない。

図表-124 差異の表示形態（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 貴社において原価差異分析を行う場合、その差異表示の方法は次のいずれですか。

- (1) 原価差異分析は行っていない
 (2) 行っている～その場合
- ① 月度では物量の標準、実際および差異を示すのみ
 - ② 月度では金額の標準、実際および差異を示すのみ
 - ③ 月度では物量の標準、実際および差異を示し、期末に金額で表示する
 - ④ 月度では金額の標準、実際および差異を示し、期末に物量で表示する
 - ⑤ 月度に物量、金額の両方で表示する
 - ⑥ 製品完成時に物量金額の両方で示し、中間では表示しない
 - ⑦ その他（具体的に）

年 度 (昭和)	35	41
行っていない	—	(15.7) 54
行っている*	(81.9) 131	(74.2) 256
該当なし	} (18.1) 29	—
回答なし		—
計	(100) 160	(89.9) 310
会社総数	(100) 160	(100) 345
月度は物量差異	(2.3) 3	(3.1) 8
月度は金額差異	(26.7) 35	(27.0) 69
月度は物量差異、期末は金額表示	(1.5) 2	(1.6) 4
月度は金額差異、期末に物量表示	(0.8) 1	(0.4) 1
月度は物量・金額表示	(52.7) 69	(52.0) 133
製品の完成時に物量・金額表示	(6.9) 9	(13.3) 34
上記の併用	(3.8) 5	—
その他	(5.3) 7	(2.7) 7
行っている*	(100) 131	(100) 256

注：*の「行っている」は各表示形態の会社数の合計によって推定したが、複数回答もありうるので必ずしも正確ではないであろう。

次の報告書が主体であったといえよう。期中の製品完成時に報告されることは比較的少ない。原価管理報告書といっても、下級から上級階層に至るまでの階層別の報告頻度の違いが知りたいところであるが、「月毎」に回答が集中している状況から推察して、最も主要な報告である中級階層の部門別報告書の状況が回答されたのか、あるいはそのような報告書が同時に上下の階層へも流用されることが多かったのであろうか。いずれにしても原価計算期間と密接に関連して報告書が作成されたものと推定される。

図表-125 原価差異分析の頻度と差異の形態 (「内部監査実態調査」)
 〈質問〉 貴社ではどのように原価差異分析を行っていますか (複数可)

- 1 a 月毎に行う
- b 期毎に行う
- c 機種毎に行う
- d その他
- 2 a 数量差異と価格差異に分けて分析している
- b 予算差異, 操業度差異も算出している
- c その他

年 度 (昭 和)		45
1	月 毎	(65.2) 86
	期 毎	(31.8) 42
	機 種 毎	(22.0) 29
	そ の 他	(6.1) 8
	計	(125.0) 165
会社総数		(100) 132
2	数量差異, 価格差異を分析	(51.5) 68
	予算差異, 操業度差異も分析	(50.8) 67
	そ の 他	(11.4) 15
	計	(113.6) 150
会社総数		(100) 132

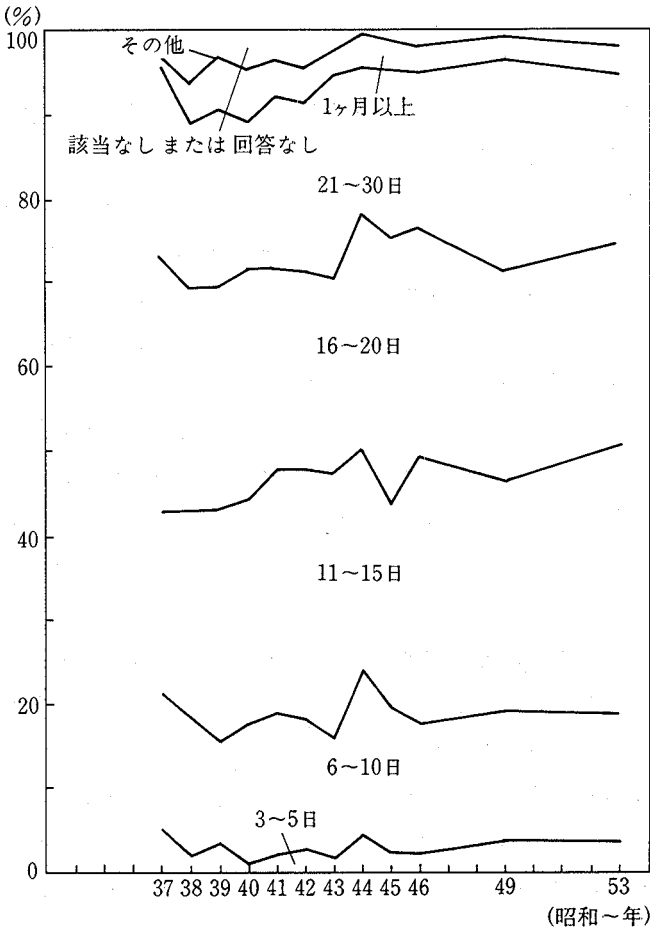
ついでながら、主要な原価管理報告書は、締切日からどの程度の日数で出来上がるのであろうか。図表-122では、昭和35年当時、半月以内で報告されるものが60%弱、半月を越えて1カ月以内が32%強である。図表-126, 127によると、その後の昭和37~53年の連続的な変化がうかがえる。図表-127のグラフから全体を概観できるが、時系列的に大きな変化はないようである。半月以内が平均して46%強、半月を越えて1カ月以内が47%弱である。1カ月以上は4%弱ときわめて少数である。時間的に見ても、いくらか11~15日が増える傾向があるかもしれないが、全体的には作成日数が短縮化される傾向はほとんど見られない。少なくともこの時期には、報告書作成が迅速化する動きは顕在化

図表-126 原価管理報告書の作成所要日数（「原価計算実態調査」）-1

〈質問〉 貴社では原価管理報告書（主要）は締切日から起算して、およそ何日位で完成されますか。

- (1) 3~5日 (2) 6~10日 (3) 11~15日
 (4) 16~20日 (5) 21~30日 (6) 1ヶ月以上

年度(昭和)	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	49	53
3~5日	(5.1) 17	(2.0) 8	(3.4) 12	(0.9) 3	(2.0) 7	(2.7) 12	(1.7) 5	(4.3) 16	(2.2) 7	(2.1) 7	(3.6) 8	(3.4) 5
6~10日	(16.1) 54	(16.3) 67	(11.9) 42	(16.5) 57	(16.8) 58	(15.2) 68	(14.0) 41	(19.5) 73	(17.1) 54	(15.4) 51	(15.3) 34	(15.1) 22
11~15日	(21.7) 73	(24.6) 101	(27.8) 98	(26.9) 93	(29.0) 100	(30.0) 134	(31.5) 92	(26.4) 99	(24.4) 77	(31.9) 106	(27.5) 61	(32.2) 47
16~20日	(30.1) 101	(26.3) 108	(26.3) 93	(27.2) 94	(23.8) 82	(23.3) 104	(22.9) 67	(28.0) 105	(31.6) 100	(27.1) 90	(24.8) 55	(24.0) 35
21~30日	(22.6) 76	(19.8) 81	(21.2) 75	(17.6) 61	(20.6) 71	(20.2) 90	(24.3) 71	(17.3) 65	(19.9) 63	(18.4) 61	(25.2) 56	(19.9) 29
1ヶ月以上	(1.2) 4	(4.6) 19	(5.9) 21	(6.1) 21	(4.1) 14	(4.0) 18	(2.7) 8	(4.0) 15	(3.5) 11	(3.0) 10	(2.7) 6	(3.4) 5
その他	—	—	(0.3) 1	—	—	—	—	—	—	—	—	—
該当なし	(3.3) 11	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
回答なし	—	(6.3) 26	(3.1) 11	(4.9) 17	(3.8) 13	(4.5) 20	(2.7) 8	(0.5) 2	(1.3) 4	(2.1) 7	(0.9) 2	(2.1) 3
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



図表-127 原価管理報告書の作成所要日数-2

していなかったといえるのではないか。図表-122の事態といくらか違っているが、調査方法の違いが影響したのであろう。

かくて、報告書の作成所要日数は、継続してほぼ1週間~1カ月の間であり、各社により区々であった。このような状況から推察すれば、原価管理報告書が月次の報告書として作成されたとしても、報告の結果を直ちに次月の管理に実

質的に利用できたかどうかは、各社の事情により異なっていたであろう。

4. 原価報告書の作成、検討の主体

本章VIIの2で見たように、定期的原価報告書は、比較的初期の頃から、ほぼ下級から上級に至るまで階層的に幅広く提示されたようであるが、それは、誰によって作成されたのであろうか。わずかに図表—128, 80がそれを推測する手掛りとなる。図表—128では、昭和35年当時原価報告制度を採用していた経営は、その82%が経理部または管理部などのスタッフ部門によって起案されており、ライン管理者との協力によるものを加えると9割を越えるであろう。同様の状況を標準原価差異分析に限って見ても、図表—80にあるようにそれほど状況は変わっていない。やはりスタッフ部門が主体となって標準原価差異分析が行われたことが多く(70%弱)、スタッフと末端管理者との協力によるものを加えると87%弱となり、標準原価差異分析ではややラインの協力を得る機会が多いようであるが、総じてスタッフ部門中心に原価報告書が作成されていた状況に変わりはない。

かくして作成された原価報告書は、当然各階層のライン管理者に引渡されたであろうが、そこではどのように扱われたであろうか。報告書をめぐって、各担当管理者や上下の職制を介して協議されたと思われるが、場合によっては横断的な委員会制度が敷かれ、ラインとスタッフ、あるいはライン部門相互間の協議がなされたようである。図表—129で、そのような委員会の状況が若干うかがえる。昭和35年当時、59%の経営で原価の事後報告が委員会に諮られ、そのための討議資料は、開催当日よりも前に配布されることが比較的多かったようである。図表—143からも、原価管理を目的とする会議では、実績の報告が比較的重視されていたことがうかがえる。

報告にもとづき、必要に応じて具体的措置が施されることとなるが、原価引下げ策はどこで作成されたのであろうか。図表—130の昭和35年の調査が参照されよう。そこにいう原価引下げの成案は、恐らく月次の原価報告書や原価差異分析を契機として立案されたものばかりではなく、他の分析の機会に提起されたものも含まれるであろうから、図表—130の原価引下げ案を原価報告書の

図表—128 原価報告書制度の採用状況と原価報告書作成部門（「日本経営の解明」）

年 度（昭和）	35
採用している	(87.7) 50
採用していない	(3.5) 2
計 画 中	(5.3) 3
未 記 入	(3.5) 2
会 社 総 数	(100) 57
スタッフに属する部課	(82.0) 41
経理部系統の部課	(50.0) 25
管理部（企画部）系 統の部課	(14.0) 7
2つ以上の部課の協 力	(10.0) 5
未 記 入	(8.0) 4
末端管理責任者とスタ ッフとの協力	(10.0) 5
末端管理責任者	(4.0) 2
そ の 他	(4.0) 2
採用している	(100) 50

みと関連づけることは必ずしも適切でない。しかし原価引下げ案は、各部門の管理者、専門スタッフ、両者の参加した委員会で作案されることが多く、その決裁は、委員会等でそのまま承認されるものよりも、むしろ社長、常務会、部長、工場長等の統括管理者によって行われたようであり、これまでの原価報告書作成の状況と基本的には類似している。実質的には、中級管理階層以下で原価引下げ案が審議されていたといえるのではないか。ついでながら原価切下げ

図表-129 原価報告の委員会討議（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 原価報告の結果を委員会等で検討しますか。

- イ 委員会開催前に報告書を提出して検討する
- ロ 委員会開催当日報告書を提出して検討する
- ハ 委員会に報告書を提出しない
- ニ 委員会を設けていない

年 度 (昭和)	35
委員会がない	(30.0) 48
委員会がある	(58.8) *94
回答なし	(11.3) 18
会社総数	(100) 160
開催前に提出	(57.4) 54
開催当日に提出	(31.9) 30
提出しない	(4.3) 4
その他	(16.0) 15
計	(109.6) 103
委員会がある	(100) 94

注：*の94社は、 $160 - (48 + 18)$ によって推定した。

の決裁の内容は、図表-131のように必ずしも「標準原価の設定、基準操業度の決定などの詳細な原価切り下げ方法や手続きまで決めている」ものではなく、むしろ大綱だけを決裁していたことの方が多いようである。明細は中級管理者以下に任せられ、むしろ適宜迅速な措置が優先されたのであろうか。

適切な措置が採られたかどうかは、図表-132にうかがえるように、昭和35年当時、ほとんどの経営でチェックされていたようである。多くは原価報告書を作成していたスタッフ部門のイニシアチヴにより、時には上位管理者などに

図表—130 原価切下げの立案・決裁機関（「日本経営の解明」）

年 度（昭和）	35	
	立案機関	決裁機関
社 長	0	(12.3) 7
常 務 会	(1.8) 1	(21.6) 12.3
部 長	(9.6) 5.5	(7.9) 4.5
工 場 長	(13.2) 7.5	(23.3) 13.3
各部門の管理責任者	(27.4) 15.6	(7.0) 4
専門の委員会	(12.3) 7	(11.4) 6.5
専門スタッフ	(26.8) 15.3	(1.8) 1
そ の 他	(1.8) 1	(4.0) 2.3
未 記 入	0	(3.5) 2
回答会社数	(93.0) 53	
会社総数	(100) 57	

注：1. 53社のみについて集計しているのは、この項目に回答した会社だけを集計したからであろう。

2. 集計にあたって、2つの部門で立案されている場合は、一部門を1/2とし、3つの部門に該当する場合は、それぞれ1/3として集計している。

よりチェックされていたのではないか。

この節では、原価報告書を作成し、検討する部署の実態をうかがったが、調査項目が系統的でなく、しかもほとんどが昭和35年の単年度の資料であったため、あまりはっきりした実態を掴めなかった。いくらか予想できるところによると、当時、原価報告書は、経理部、管理部などのスタッフ中心に作成されることが多く、ラインでは、そのような報告書を受取ると、上下の階層間あるいは横断的な部門間の協議などにより、内容を審議したものと思われる。同じく原価引下げ策も、各部門管理者、専門スタッフ、両者の協議などで具体化され

図表-131 原価切下げの決裁の内容（「日本経営の解明」）

〈質問〉 決裁の際、標準原価の設定、基準操業度の決定などの詳細な原価切り下げ方法や手続きまで決めているか。

年 度 (昭 和)	35
大綱だけを決裁	(56.1) 32
詳細な方法・手続きまで決裁	(21.1) 12
そ の 他	(8.8) 5
未 記 入	(7.0) 4
回答会社数	(93.0) 53
会社総数	(100) 57

注：53社についてのみ集計しているのは、原価切り下げの立案・決裁機関に関する項目に回答した会社のみを集計したからであろう。

図表-132 原価報告書に基づく処置のチェック（「原価計算実態調査」，昭和35年）

〈質問〉 原価報告書に基づく原価管理のための適切な処置をとったか否かのチェックはいかなる部署で行いますか。

	イ 経 理 課	ロ 原 価 課	ハ 管 理 課	ニ 監 査 課	ホ 企 画 課			
(1) 原価報告担当部署が行う								
(2) 原価報告非担当部署が行う								
	経理課	原価課	管理課	監査課	企画課	併 用	その他	小 計
担 当 部 署	41	20	20	0	1	8	22	(70.0) 112
非 担 当 部 署	2	3	6	3	1	1	21	(23.1) 37
回 答 な し								(11.9) 19
計								168
会 社 総 数								(100) 160

ることが通例のようであった。原価報告書にもとづき適切な措置がとられたかどうか、報告書を作成したスタッフ部門や担当管理者によって概ね確認されていたようである。

しかも、原価報告書の作成・審議、原価引下げ策の具体化、事後措置の確認などは、概ね中級階層以下で行われ、上級階層ではそのつど総括的な立場から承認、決裁が与えられることが多かったといえそうである。

5. 原価差異報告の概要と問題点

われわれは、本章VIIで主として原価差異報告の状況をうかがってきた。これまで原価管理の主要な領域と見なされてきただけに、多様な関心が持たれてきたようであるが、やはり年度的に連続したデータが少ないため確実な実態を把握することが難しく、時系列的な変遷を見ることは一層困難であった。いくらかの推定や解釈をまじえながら要点をまとめておくと、次のようである。

原価差異の報告で、その報告内容を概観すると、通常は、原価の発生場所別の把握を核にして、それに製品別、原価要素別、要因別（中でも直接費の消費量差異、価格差異）などの分析をいくつか組合わせた形態が適用されていたようである。このような差異の報告が、多くは経理部、管理部などのスタッフの部課が中心となり、必要な時にはライン担当管理者とも協力しながら作成されたようである。報告書の80%以上が月次報告であった点を勘案すれば、かかる主要な原価報告書は、経常的な原価計算と関連しながら作成されたものと思われる。

上記にいう原価差異の発生場所別集計は、中級管理階層での部門別集計が主流であって、それよりも大きな事業所単位の集計に止まったり、それより小さい作業単位にまで細分されることは割合い少なかったようである。つまり経常的に把握される差異は、単純に事業所単位で総括されるだけでなく、ある程度細分されたようであるが、細分化の程度には自ら実行上の限度があったようである。その程度は、差異情報に対して管理上何が期待されたかとのバランスで勘案されたといえるのではなからうか。事後の原価差異は、単にその計算的把握だけに止まるのではなく、差異報告を実施する経営の70~90%程度は重要な

差異についてさらに発生原因分析が行われ、しかも多くの場合、発生した差異について適切な事後措置がとられたかどうかも確認されていた。しかし他方、差異分析は、その結果を給与や人事の制度に反映させる業績評価的な利用に対しては慎重なようであった。原価差異情報の役割は、概して公式の労務管理の制度に直結するようなものとしてよりは、原価引下げのための対策誘導的な意義が重視されていたように思われる。したがって、ほぼ月次を主体とする定期的差異情報は、対策の具体化を図るべき領域や問題の在りかを絞り、それを確認する手掛りとして利用することに主要な役割があったと見られるのではなからうか。経常的な差異把握の明細は、その手掛りを提供することが期待されていたといえよう。つまり、経常的な手続きによる会計的差異算定の機能は、現場で採るべき実行策を直接に示すことにあるのではなく、その前提となる問題箇所を確かめ、作業改善のエネルギーを集中すべき方向を示唆することにあつたといえるのではないか。少なくとも、経常的な手続きによって会計上の差異を算定しさえすれば、機械的に採るべき実行策が抽出されるといったものではなく、会計数値からもう一度行動的な広がりのある作業実態に立返って、下級管理者とともに現場的検討と判断を加える必要があつたといえるのではなからうか。

主要な原価管理の報告書は、そのほとんどが計算期間の終了後に1週間～1ヵ月以内に作成され、作成に要する期間は会社によってかなり多様であつた。しかも、昭和37～53年の間、報告書の作成が迅速化するという明らかな気配はうかがえなかつた。かかる報告書を作成してから、恐らく必要に応じて発生原因を分析すべき差異の選定、詳細な原因分析、具体策の提起などが検討されたものと思われるから、月次差異が算定されたからといって、直ちに次月の活動に対して機敏に具体策が講じられたとは限らないであろう。恐らく具体的な原価引下げ策は、数ヶ月の差異発生経過の観察や現場的な状況を勘案しながら提起されることが多かつたといえるのではなからうか。

これら差異報告の作成、差異報告の検討、原価引下げ策の立案、事後措置の確認などは、概ねスタッフに属する部課や部門管理者等が中心となつて行われ

ていたようであるから、中級階層のライン管理者を中心に、それを補佐するスタッフ部門が適度に誘導しながら、両者が協力的に取り組んでいたという印象である。

それでは経常的に行われた原価報告は、専ら中級の部門管理者にのみなされたかといえば、階層間の原価報告書の在り方は微妙である。金額のみならず原単位表示による報告書を含めた場合には、経常的な原価報告書は、上中下級のいずれの階層にも提供されていたといえる。相対的には、各階層にとって直接に管理可能な原価を報告書で区分したり、下位者にとって管理可能な原価を上位者の報告では要約的に示すなど、階層によって報告内容を区別しようとしていた経営が半数程度見られたが、残り半数は必ずしもそのような区別をしていなかったようである。このような実態を総合して見ると、階層間の原価管理報告書はある程度相対的な違いを含んでいたとしても、際立った内容の相違を含むものではなく、相互に緊密で、かなり内容的な重複を容認するものであったといえそうである。むしろ様々な含みがあって、そのような階層間の報告の冗長率を認めることが互いに了解されていたような印象である。根底的には、原価差異報告で概括的に指摘される問題箇所と現実には誰かによって為されるべき作業改善措置との間には必ずしも明白な脈路やプロセスがすぐに見出される訳ではないという微妙な問題が係わっていたのではないか。それだけに一層シャープな報告の在り方が要請されていたともいえよう。

かかる原価差異の報告の実情に対して、各社はどのような問題意識を自覚していたであろうか。原価報告書に対する問題意識は、図表—133～135 のようであった。

まず原価報告書の作成に関して特に留意点があったかどうかは、図表—134 のグラフのようである。およそ90%前後の会社がそれぞれに問題意識を持っており、しかもそれらが調査期間中に解決に向かうという兆しはうかがえない。この設問から、問題意識の強さを推し計るのは適切でないかもしれないが、およその状況は推定されるのではないか。

しからは特にどのような点を留意していたのか1つだけ挙げるとすれば、図

図表-133 原価報告書作成の留意点（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 貴社で作成される原価報告書について、とくに留意しているものがあれば次の項目より一つ選んでください。

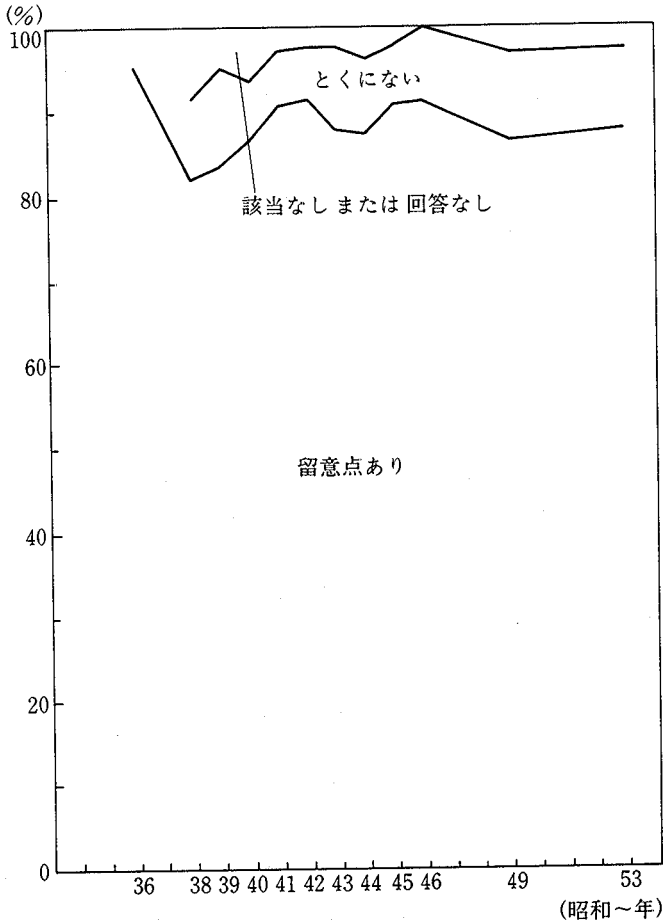
- (1) 時間と労力の節約
- (2) 形式の整備
- (3) 報告の適時性
- (4) 内容
- (5) その他
- (6) とくにない。

年度(昭和)	36	38	39	40	41	42	43	44	45	46	49	53
留意点あり*	(95.3) 221	(82.0) 336	(83.6) 295	(86.7) 300	(90.7) 313	(91.5) 408	(87.7) 256	(87.2) 327	(90.8) 287	(91.3) 303	(86.5) 192	(87.7) 128
とくにない	—	(9.5) 39	(11.6) 41	(6.9) 24	(6.4) 22	(6.1) 27	(9.9) 29	(9.1) 34	(7.0) 22	(8.7) 29	(10.4) 23	(9.6) 14
該当なし	(4.7) 11	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
回答なし	—	(8.5) 35	(4.8) 17	(6.4) 22	(2.9) 10	(2.5) 11	(2.4) 7	(3.7) 14	(2.2) 7	0	(3.2) 7	(2.7) 4
会社総数	(100) 232	(100) 410	(100) 353	(100) 346	(100) 345	(100) 446	(100) 292	(100) 375	(100) 316	(100) 332	(100) 222	(100) 146
時間・労力の節約	(10.4) 23	(18.5) 62	(12.5) 37	(14.0) 42	(13.4) 42	(12.0) 49	(12.9) 33	(14.1) 46	(9.4) 27	(14.2) 43	(9.4) 18	(13.3) 17
形式の整備	(12.2) 27	(13.1) 44	(5.1) 15	(7.3) 22	(7.0) 22	(12.3) 50	(7.8) 20	(8.6) 28	(8.7) 25	(10.6) 32	(5.2) 10	(5.5) 7
報告の適時性	(53.8) 119	(44.0) 148	(41.4) 122	(47.7) 143	(50.2) 157	(42.6) 174	(54.7) 140	(45.3) 148	(52.3) 150	(45.9) 139	(56.3) 108	(36.7) 47
内 容	(62.0) 137	(33.9) 114	(37.6) 111	(28.7) 86	(29.1) 91	(27.5) 112	(34.4) 88	(36.1) 118	(34.1) 98	(37.6) 114	(34.9) 67	(45.3) 58
そ の 他	(2.3) 5	(5.4) 18	(3.4) 10	(2.7) 8	(0.3) 1	(5.6) 23	(5.5) 14	(3.4) 11	(4.2) 12	(1.7) 5	(5.7) 11	(4.7) 6
計	(140.7) 311	(114.9) 386	(100) 295	(100.3) 301	(100) 313	(100) 408	(115.2) 295	(107.3) 351	(108.7) 312	(109.9) 333	(111.5) 214	(105.5) 135
留意点あり*	(100) 221	(100) 336	(100) 295	(100) 300	(100) 313	(100) 408	(100) 256	(100) 327	(100) 287	(100) 303	(100) 192	(100) 128

注 1. *の「留意点あり」は、「会社総数」-（「とくにない」+「該当なし」+「回答なし」）によって推定した。

2. 昭和36年度の調査においてのみ、選択肢を一つだけ選ぶように指示していない。

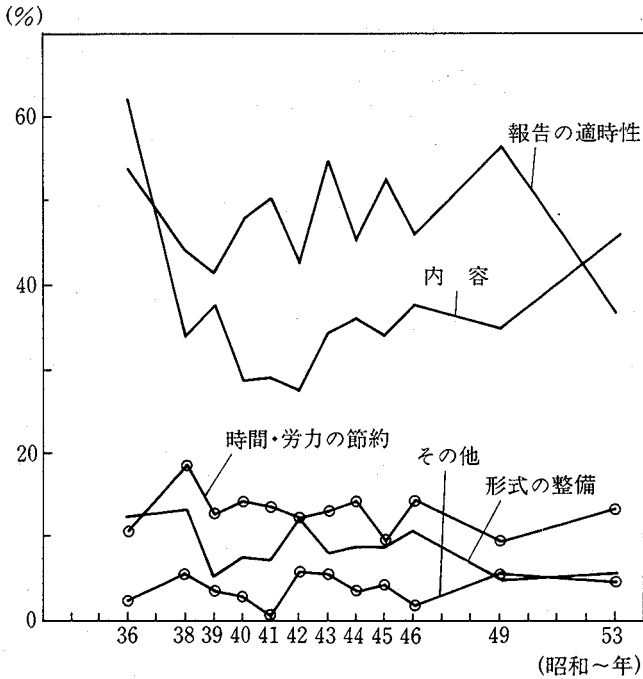
表-135 のようである。そこでは、どの事項とも基本的には順位が変わらないまま、それぞれ問題を抱え続けているといった実情である。昭和36年は、複数回答が多いので結果がやや乱れているが、概して「報告の適時性」（40～50%前後）が最も多く、報告「内容」のいかん（30～40%前後）がそれに次いでいる。昭和53年は果してその順位が逆転したといえるのかどうか微妙である。その他の「時間と労力の節約」、「形式の整備」、「その他」の問題も、相変わらず解消す



図表—134 原価報告書作成の留意点

る気配は見られないが、いずれも 10 数%以下で、上記の事項とは明かに差があると思われる。

かくして、原価計算的な差異報告をめぐる原価管理は、月次の部門別差異報告を中心としながら、循環的に行われていたのであるが、その狙いとするところは、主として経常的な活動の能率向上や原価引下げを期待できる具体策、改



図表—135 原価報告書作成の留意点—2

変策の導入にあったといえよう。しかし、適切な改善策の具体化となると、単に原価差異の報告というだけで軌道にのるものではなく、差異報告のタイミング、的確な差異原因の分析、中級管理階層の管理者と上下の階層との協力による事態を直視した現実行動的、戦術的な総合判断が行われなければならないように思われる。各社の原価報告に対する問題意識は多様なようであるが、中でも報告を迅速化して、月次管理の循環過程が空回りしないようにすること、できるだけ管理者の実質的な権限・責任意識に迫りうる報告内容の適確化にあったようである。

かかる問題への取組みの難しさが、昭和 30, 40 年代から原価差異分析の普及に案外はずみを感じさせなかったことに関連していたといえないであろうか。原価管理の効果に係わる実質的な問題と思われるだけに軽視することができな

い。

VIII 原価管理の組織

ここでは、原価管理が組織的にはどのような体制で実施されたかをうかがいたい。部分的にはすでに前章VI 4 およびVII 4 でも言及しているが、ここでは若干の資料を追加して、改めて組織的状况の全体を見ておきたい。

まず原価管理の専門部署が設けられているか否かを尋ねた調査が図表—136, 137である。昭和35～53年の継続した状況がうかがえるが、設問が異なるためか、昭和35～37年はやや突飛な動きを示しており、それを除いた方が正確な実態を把握できるのではないか。そこでは、原価管理課（係）のような原価管理の専門部署は、昭和38年以降の平均で39%前後の経営で設置されており、他の55%前後の経営では特に原価管理の専門スタッフはおかれず、原価管理のスタッフ職務は他の職務と兼務されていたようである。しかも、昭和38～53年は、上記の状況にそれほど大きな変化は見られず、総じて専門スタッフを設置する割合が増えるという明らかな傾向はない。原価管理の職務は、一般に、他の職務から相対的に独立して実施することが好ましいとされるほどではなく、原価管理を専門的、集中的に分担するか、他の職務と緊密な連携を保って融合的に実施するかは、状況により微妙に判断されていたようである。

独立の専門部署をおく場合でも、その置き場所は、工場から本社まで区々におかれていた。工場にのみスタッフ部門をおく場合は、昭和38年以降の平均で14%強、工場と本社の両方におく場合も同じく14%強、本社のみにおく場合は11%強といったところである。工場のみ、あるいは工場と本社の両方におく場合はいくらか漸増傾向がうかがえる。昭和49年の図表—138で、原価管理責任者を将来的には一層本社経理部門よりも事業部長にウエイトをおいた方がいいと考える経営が増加していることから、この傾向は引続き助長されるかもしれない。

概して原価管理の専門スタッフの在り方は一様でないといえよう。恐らく本社に専門スタッフをおく場合は、どちらかといえば本社の経理部門、管理部門、

図表-136 原価管理のための専門部署（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 貴社では経営組織内に原価管理課（係）というような原価管理のための専門部署が設けられていますか。

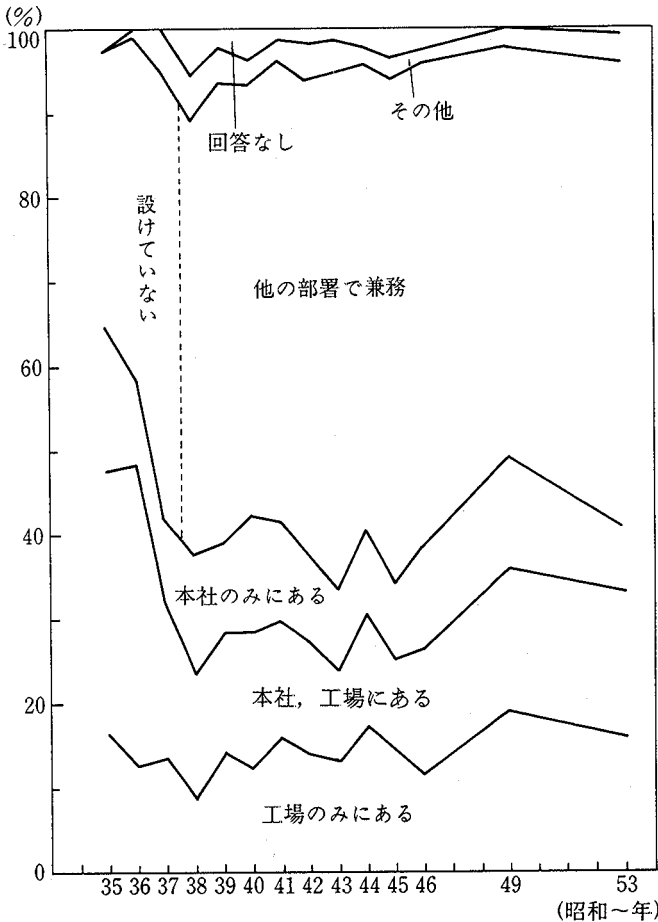
- (1) 本社、工場の両方に設けてある。
- (2) 本社のみ設けてある。
- (3) 工場のみ設けてある。
- (4) とくに専門部署は設けていないが、他の部署で兼務している。
- (5) その他

年 度(昭和)	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	49	53
工場のみにある	(16.3) 26	(12.5) 29	(13.4) 45	(8.8) 36	(14.2) 50	(12.4) 43	(15.9) 55	(13.9) 62	(13.0) 38	(17.1) 64	(14.2) 45	(11.4) 38	(18.9) 42	(15.8) 23
本社、工場にある	(31.3) 50	(35.8) 83	(18.5) 62	(14.6) 60	(13.9) 49	(15.9) 55	(13.6) 47	(13.2) 59	(10.6) 31	(13.3) 50	(10.8) 34	(14.8) 49	(16.7) 37	(17.1) 25
本社のみにある	(16.9) 27	(10.3) 24	(9.8) 33	(14.1) 58	(10.8) 38	(13.9) 48	(11.9) 41	(10.3) 46	(9.9) 29	(10.1) 38	(9.2) 29	(12.3) 41	(13.5) 30	(7.5) 11
他の部署で兼務	—	—	—	(51.5) 211	(54.7) 193	(51.2) 177	(54.8) 189	(56.5) 252	(61.3) 179	(55.2) 207	(59.8) 189	(57.2) 190	(48.6) 108	(55.5) 81
設けていない	(33.1) 53	(40.5) 94	(53.0) 178	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
そ の 他	—	(0.9) 2	(5.4) 18	(5.4) 22	(4.2) 15	(2.9) 10	(2.3) 8	(4.3) 19	(3.8) 11	(2.1) 8	(2.5) 8	(1.8) 6	(2.3) 5	(3.4) 5
回答なし	(2.5) 4	0	0	(5.6) 23	(2.3) 8	(3.8) 13	(1.4) 5	(1.8) 8	(1.4) 4	(2.1) 8	(3.5) 11	(2.4) 8	0	(0.7) 1
会社総数	(100) 160	(100) 232	(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：昭和35～7年は、「他の部署で兼務している」の選択肢がなく、「設けられていない」という選択肢がおかれている。

なお、昭和36年の質問は「原価管理のための専任担当部署を規程で明確化していますか。(1)していない(2)している—その場合イ、本社にだけ設けているロ、工場にだけ設けているハ、本社・工場の両方に設けているニ、その他」となっている。

企画部門などと緊密な関係を保ちながら、部門間調整的、予算管理的な側面との関連や会計制度的な統一性を意識して、原価管理をやや本社主導型で実施することを志向しており、専門スタッフを工場に配置していた場合は、相対的には現場の作業管理との連携の必要性を重視し、工場単位の現場融合型、作業改善型の原価管理が志向されていたといえるのではなからうか。これには経営規模の大きさなども関連していたかもしれない。全体としては、昭和49年の図表-138のように、実質的な管理責任は、本社よりも一層工場に近いところにおか



図表-137 原価管理のための専門部署

れることが60%で明らかに優勢であり、また昭和56年の図表-139において、主要な費目に対して主な管理責任が概ね本社よりも工場側におかれていたものと思われる。原価管理は、専門スタッフの在り方を含めて、一方において標準原価計算を始めとする全社的な計算制度を組織化、整備しながらも、趨勢としては次第に工場やその周辺での作業管理を誘導するものとしての地位へゆるやかに進みつつあるといえるのではなからうか。

図表—138 原価管理責任者（「予算統制実態調査」）

〈質問〉 貴社では原価管理責任者を将来(1)本社経理部門から事業担当者である事業部長にウエイトを置いた方がいいと思いますか、また(2)そのようにしておりますか。

- (1) (イ) 思う (2) (イ) 思う
 (ロ) 思わない (ロ) 思わない
 (ハ) その他 (ハ) その他

年 度 (昭和)	49	
	現 状	将 来
思 う	(58.8) 70	(73.1) 87
思 わ な い	(16.8) 20	(9.2) 11
そ の 他	(5.0) 6	(1.7) 2
回 答 な し	(19.3) 23	(16.0) 19
会 社 総 数	(100) 119	

原価管理を目的とする合議体の有無については、図表—140～143が参照される。図表—140の昭和35年、図表—141の昭和36年の集計は、必ずしも原価管理を専門とする合議体の有無を尋ねたものではなく、他の職務を兼務したものを含めた割合いで67%前後といくらか高くなっている。原価管理専門の合議体の状況は、図表—141、142の昭和38～53年のようである。専門の合議体は、昭和38年以降の平均で41%強あり、原価管理専門のスタッフを配置していた経営によく似た状況である。しかし傾向的には、専門の合議体をおく経営は、むしろ減少傾向にあるようで、それだけ原価管理は、経常的な他の職務と融合して行われるようになりつつあったといえるのであろうか。

一般に原価管理を目的として会議や委員会を開く場合、その主な機能は、昭和30年代後半において図表—143のようであった。年度によって選択肢も異なっており、必ずしも確実ではないが、原価管理に関して主に部門内外の調整、実績の報告、対策などの検討等に意義があると認められていたようである。なかでも具体的な対策を協議することに利用されることが比較的多く、それだけ

図表-139 原価要素の管理担当部課 (昭和56年,「原価管理に関する調査」)

費目	管理担当部課	会社数	費目	管理担当部課	会社数
直 原 材 料 費	工場製造(生産)部門	(31.7) 193	動 力 費	工場製造(生産)	(22.5) 137
	工場購買(資材,調達,原料,供給)	(29.8) 181		工場管理(総務,事務,経理)	(15.0) 91
	本社購買(資材,調達,原料)	(6.7) 41		工場設備(施設,保全,工営,環境管理)	(13.3) 81
	工場生産管理	(6.6) 40		工場工務	(12.0) 73
	工場総務(事務,管理)	(6.4) 39		計	(62.8) 382
	計	(81.3) 494			
直 接 労 務 費	工場製造(生産)	(38.5) 234	減 価 償 却 費	工場工務	(20.9) 127
	工場労務(人事,勤務)	(15.6) 95		工場管理	(14.0) 85
	工場総務(事務)	(11.2) 68		工場製造(生産)部門	(13.8) 84
	計	(65.3) 397		工場経理	(11.3) 69
			本社経理	(8.6) 52	
			計	(68.6) 417	
外 注 加 工 費	工場製造(生産)部門	(16.8) 102	製 品 製 造 原 価	工場経理	(25.6) 162
	工場購買(資材)	(14.3) 87		工場管理	(14.8) 90
	工場管理(総務)	(9.2) 56		本社経理	(9.0) 55
	工場生産管理	(7.7) 47		工場原価管理	(7.1) 43
	工場工務	(7.4) 45		工場製造(生産)部門	(6.9) 42
	外注(管理)	(6.9) 42		本社原価管理	(3.6) 22
	工場管務	(6.9) 42		計	(68.1) 414
	計	(69.2) 421			
会 社 総 数		(100) 608	会 社 総 数		(100) 608

注：質問は図表-27(本誌第57巻第4号)に掲載。管理担当部課を複数記入してある場合も、そのまま集計している。また、本社、工場と書かずに単に製造、購買と記入している場合は、工場製造、工場購買として集計している。

図表-140 原価管理を目的とする委員会の導入時期（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 前記委員会制度（拙稿注：原価管理を目的とする主要な委員会等の会議組織を指す。）は戦前からもっていますか。戦後ですか。

- ① イ 昭和20年以前から
- ロ 昭和21～25年から
- ハ 昭和26～30年から
- ニ 昭和31年以降

年 度 (昭和)	35
～昭和20年	(1.9) 3
昭和21～25年	(4.4) 7
昭和26～30年	(31.9) 51
昭和31年～	(29.4) 47
そ の 他	(0.6) 1
計	(68.1) 109
会社総数	(100) 160

図表-141 原価管理の専門会議・委員会（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 貴社では、原価管理のための専門の会議もしくは委員会を設けていますか。

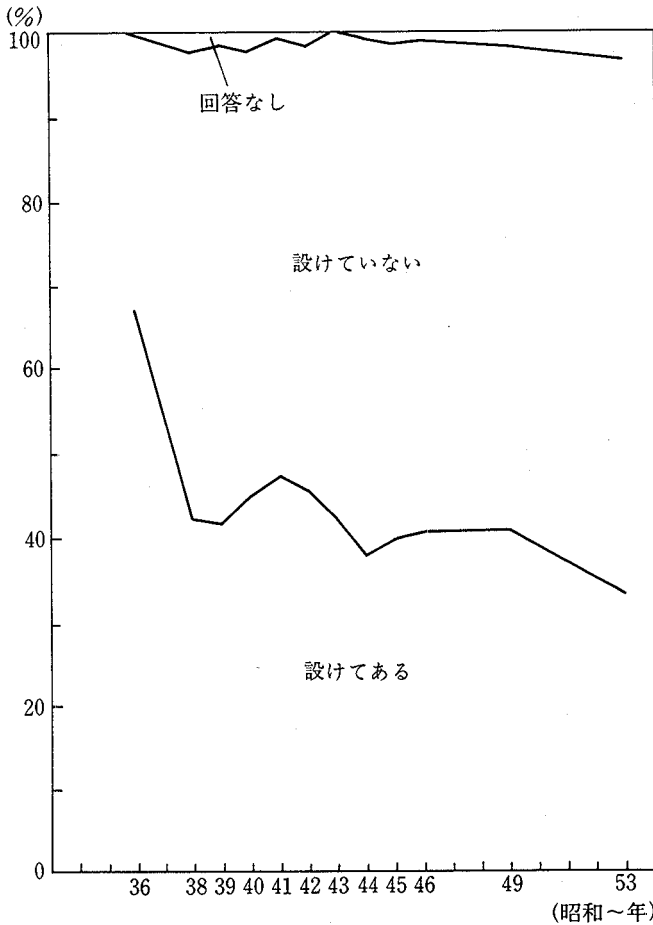
- (1) とくに設けていない。
- (2) 設けてある。

年度 (昭和)	36	38	39	40	41	42	43	44	45	46	49	53
設けていない	(33.2) 77	(55.6) 228	(56.9) 201	(52.9) 183	(52.2) 180	(52.9) 236	(57.9) 169	(61.1) 229	(58.9) 186	(58.4) 194	(57.7) 128	(63.7) 93
設けてある	(66.8) 155	(42.2) 173	(41.6) 147	(44.8) 155	(47.0) 162	(45.3) 202	(42.1) 123	(37.9) 142	(39.6) 125	(40.4) 134	(40.5) 90	(32.9) 48
回答なし	0	(2.2) 9	(1.4) 5	(2.3) 8	(0.9) 3	(1.8) 8	0	(1.1) 4	(1.6) 5	(1.2) 4	(1.8) 4	(3.4) 5
会社総数	(100) 232	(100) 410	(100) 353	(100) 346	(100) 345	(100) 446	(100) 292	(100) 375	(100) 316	(100) 332	(100) 222	(100) 146

注：昭和36年の質問と集計は下記のようなものである。そこでは、必ずしも原価管理を専門とする会議体だけを尋ねているわけではないので留意されたい。

〈質問〉 原価管理を目的とする直接の会議体を設けておりますか。

- (1) 設けていない 77社
- (2) 設けている——その場合
 - イ 原価管理のための専門会議だけを設けておこなっている 64社
 - ロ 他の管理会議と併せておこなう 81社
 - ハ その他——例・予算統制と原価管理会議を併せておこなう 10社



図表-142 原価管理の専門会議・委員会

合議では総合的に現場志向的で作業改善的な対策協議を行うことが重視されていたといえそうである。

かくして組織的な事情は次のようにいえよう。前の章VI 4, VII 4 どうかあったところとも兼ね合わせ、原価標準の設定、原価報告書(標準原価差異の報告を含む)の作成、原価引下げ策の立案、事後措置の確認などは、本社または工

図表-143 原価管理を目的とする会議体の機能（「原価計算実態調査」）

〈質問〉 原価管理を目的とするための会議体を設けている場合その主たる機能は次のいずれですか。

- (1) 報告
- (2) 対策などの検討
- (3) 承認
- (4) 命令・指示
- (5) その他

年 度 (昭和)	35	36	38
設けていない	—	—	163
設けている	(100) 109	—	(100) *200
報 告	(53.2) 58	97	(50.0) 100
対策などの検討	—	137	(78.0) 156
審 査	(22.0) 24	—	—
決 定	(21.1) 23	—	—
命 令	(4.6) 5	—	—
命令・指示	—	12	(16.0) 32
協 議	(63.3) 69	—	—
承 認	(10.1) 11	13	(8.0) 16
調 整	(40.4) 44	—	—
部門間の総合調整	—	—	(24.0) 48
その他	(1.8) 2	11	(10.5) 21
小 計	(216.5) 236	270	(186.5) 373
該当なし	—	72	—
回答なし	—	—	47
会社総数	160	232	410

注 1. *の200社は、 $410 - (163 + 47) = 200$ により推計したものである。
 2. 昭和38年の調査では、原価管理を専門とする会議体のみについて尋ねている点が、上記の「質問」とやや異なっている。

場のスタッフ部門の発議により進められることが多く、それをもとにほぼ中級階層以下の管理者が主体となって経常的な原価管理が実施されていたようである。

他方原価管理は、広範囲な作業を対象として全社的な取組みを必要とするだけに、上級管理階層も総括的な立場から計算制度の全体的な組織化や経常的な原価管理の総括的な監視・監督に係わっていたように思われる。

いずれの階層に対しても、原価管理にはスタッフ組織がかなり重要な役割を演じていたが、必ずしも原価管理専門のスタッフが編成されていたわけではない。原価管理は次第に原価計算以外の職務との関連を緊密に保つ必要性が感じられたためであろうか、調査対象期間中に標準原価計算がかなり浸透したと思われるにもかかわらず、原価管理専門のスタッフや委員会を編成した経営は終始40%程度であって、個々の経営毎に様々な実施体制が組まれていた模様である。

IX むすび——会計の手法による原価管理とその問題点

1. 会計の手法による原価管理

われわれは、これまで主に昭和30、40年代のわが国の原価管理に関する統計的調査データによりながら、当時の実状を概観し、できるだけ確かな実態とその意義を確かめようとした。調査の対象となった事項は、原価管理の主体（管理階層、関連する担当部門、専門部署の配置など）、原価管理の対象（対象となる費目や業務活動など）、原価管理の循環の大きさ（事前・事後管理、標準の設定・改訂の頻度、差異計算や原価報告書の頻度、報告書作成所要日数など）、原価管理の手法（物量・金額管理、標準原価計算、予算編成、物量標準の設定、各種の経営工学的手法、差異発生原因の分析、階層別の報告書など）などであった。

できるだけ実態認識を具体化し、またできるだけ誤解を避けるために、利用できるデータを全体的、網羅的に取り扱ったが、調査の実施主体がそれぞれ異なっていることが多く、また同じ実施主体であっても必ずしも系統的に一貫し

て調査がなされたわけではない。特定の調査項目について時系列的に連続したデータが採れる場合は案外に少なく、項目にも片寄りが見られた。それにもかかわらず、そのような連続データを中心として、他の重要ではあるが単発的なデータによってそれを補強しながら、慎重に実態認識を関連づけ、膨らませていく外はなかった。慎重にデータを読む限り、単年度に集計されたデータも、案外に、相互にそれほど大きな矛盾はなかったように思われる。

しかしながら、やはり、調査期間の20年近い経過があったにしては、期間中の微妙な時間的変遷について確かな事実認識を得ることはきわめて困難であった。極言すれば、調査データによる限り、昭和40年代での標準原価計算の普及と原価標準改訂の頻度の減少という一見して矛盾するような傾向の外は、思いの外安定した推移を示していたようにも思われる。その間、技術・生産方式の革新、企業間競争の広域化・国際化、経営規模の拡大、組織の変革、計算機の導入などの変革があったと思われるにもかかわらず、原価管理はそれらの変化を鷹揚に吸収して、管理の焦点を少しずつ移動させながらも、原価計算的手法による管理を本来あるべき所に位置づけようと模索し続けてきたといえるのではなからうか。概してゆるやかな変遷が多かっただけに、多少古いデータであっても、案外に現在に近い側面をうかがわせることが少なくなかったとも思われる。

わが国における原価管理導入の当初の動機は、わが国内外の同業他社との競争に備え、製品の価格引下げ余地を形成するという立場から、できるだけ原価の無駄を排除して効率のいい経営を維持しながら発展させることにあったといえよう。それだけに原価管理は、原価引下げを実現する体制の確立が主眼であって、形態や方法のいかんによらずそのための多彩な取組みが行われたといえ、今後もこの傾向は続くのではなからうか。

しかし、それにもかかわらず原価管理の核にある体制は、依然として原価計算的あるいは会計的手法を導入した経常的な管理体制であることは否定し難く、基本的にはその在り方や位置付けをめぐる種々の変遷が見られたといっているのではなからうか。本論で取上げた調査も、原価管理を巾広く取上げよ

うとしているが、具体的事項については、総じて原価計算的な手法による管理の事情が採取されたようである。そのようなデータによる限り、概括的な特徴は次のようなものであったといえよう。

(a) 原価管理の主体

原価管理に直接、間接に係わっていた管理者は、かなり広範囲であったといえる。IIIの1の「原価管理の諸施策」で見たように、原価管理の対象となる作業は、製造活動のみならず購買、販売、労務、財務の諸活動に及ぶことが多かったようである。また管理階層的に見ても、VI4の「原価標準の立案・審議・決定」、VII2の「管理階層と原価報告書」、VII4の「原価報告書の作成、検討の主体」、VIIIの「原価管理の組織」で見たように、上級から下級にいたるどの階層の管理者も何らかの形で原価管理に関連していたようである。特に中級管理階層以下の管理者は、経常的な原価管理に実質的に深く関わっていたといえる。しかし中級管理階層と下級管理階層とでは原価管理への係わり方がいくらか相対的に異なっていたようである。概ね中級管理者は、原価計算などの会計的手法から得られる金額数値によって部門の達成目標の設定、執行過程の管理、実績に対する問題点の確認といった管理を循環的に行っていたと思われる。それに対して下級管理者は、会計数値よりも詳細な原単位または物量数値によって作業能率の明細な目標設定、作業自体の実施過程の管理、金額的に確認された管理の重点を現場作業的に翻訳した実施策の設定といった循環的な現場管理を行っていたと思われる。

しかし上級管理階層といえども原価管理に係わっていなかったかといえ、一般管理費は原価管理の対象とされることがあり、製造原価、販売費でも上級管理者にとって直接に管理可能であるとされる原価があり、いずれにしろ、それらの原価管理には上級管理者が直接関わっていたと見られよう。ただ上級管理者は、その他の大部分の原価を直接に管理していたわけではないから、実質的には全社的な原価管理体制の構築や改変、経常的な原価管理に対する総括的な立場からの監視・監督といった、月次をサイクルとする経常的な原価管理からはやや遠ざかったところで関わっていたといえそうである。

いずれの管理階層にしても、原価管理はラインの管理者によってのみ行われたのではなく、工場あるいは本社に配置された原価管理の専任あるいは兼任のスタッフの協力で行われており、むしろスタッフ部門による必要な原価情報の作成と提示を契機として、達成目標の設定、原価報告書の検討、差異発生原因の分析、改善措置の討議などの具体的な管理行動を起していたようである。その過程で、特にライン部門相互あるいはライン・スタッフ相互の調整、実績報告による実態認識の共有、改善策の共同討議などのために、必要により委員会、会議などの合議体が利用されていたようである。

(b) 原価管理の対象

III 4の「原価管理の対象費目」でうかがったように、原価管理の対象は、費目的には、特定の費目に限ることなく、必要に応じて製造原価、販売費、一般管理費のいずれをも対象としていた。しかし、どの費目も管理対象として必ずしも一様に扱われたわけではなく、金額の大きさ、部門の違い、時々の政策判断などによって管理対象として重視される程度に相対的な違いがあったようである。特に全体の原価に占める割合が高い費目ほど、継続的に注意深い管理を実施せざるをえなかったようである。直接材料費の管理はほとんどの経営でも重視され、それに次いで直接労務費、工場経費（特に動力費、外注加工費）、間接材料費、間接労務費、販売費などが注目されていたといえる。

III 1の「原価管理の諸施策」からも、これと矛盾しない状況がうかがえた。経営内部の製造活動の改善・整備を中心として、その他各社の事情に応じて、購買活動、販売活動の改善・強化策や人的組織、在庫、負債の軽減など組織の簡素化策まで考慮されていた。しかも、これらは、それぞれがばらばらに行われたのではなく、かなり広範囲な全体管理的な視野から眺めたりうで、選択的、重点的に取組まれたものと思われ、全社的な管理体制を整備することが重要な施策領域の一つであると認識されていた。

いずれにしても、原価管理の対象は、場所的にも階層的にも特に限られることとはなく、できるだけ広範囲で多面的に管理することが考慮されていたようである。

(c) 原価管理のサイクル

Ⅶ3の「原価報告書の報告頻度と作成所要日数」で観察したように、原価管理の報告書または原価差異の報告は、昭和40年前後でその8割程度が月次に行われていた。その時の時系列的な傾向がうかがえないので断定的にはいえないが、かかる状況から、部門毎に行われる原価管理の基本的なサイクルは、一般にはほぼ1ヶ月を単位とする反復的な循環であったと想像することができるであろう。そのような期間を単位として、作業の執行前、執行中、執行後を管理する傾向にあったといえよう。特に原価管理の手法として基準値と実績値を比較する方法は早くから注目されたためか、基準・実績比較、差異原因の分析などの執行後の管理手法は、月次管理の要素として他の要素よりも逸早く注目され、定着したようである。しかし、基準値の合理化・改善や基準値の編成・示達などの執行前の管理や、発注時点・支出時点での予算執行の管理などの執行中での管理もそれなりに重視され循環的な管理の必要性が意識されていたように思われる。どちらかといえば月次の管理では、上述の執行後の管理が強調され、執行前と執行中の管理がそれを補強するという形で展開されていたように思われる。実際には執行中の管理が最も中心におかれるべき要素であると考えられるから、月次管理は、特に各部門での頻繁な月次予算の執行管理や基準・実績比較、原因分析などが中心となる循環的、反復的な管理であったといえるのではなからうか。

しかし、月次の管理といっても、同じ作業の継続を単純に反復的にのみ管理していたわけではなく、作業の部分的な改善とそれを反映した標準による発展的、前進的な管理がなされたようである。Ⅶ1の「原価標準の改訂時期」でうかがったように、原価標準の改訂は半年次または年次に行われることが大半のようであった。実際には作業改善は、半年次または年次よりも頻繁に行われたかもしれないが、会計期間中に原価標準が変更されなかったのは、恐らく財務会計や企業予算との関連などが考慮されたのではなからうか。したがって、改訂前の原価標準は、前の改訂以後に行われたあるいは次期に予定されている作業改善に合わせて、新原価標準へ改訂されたものといえよう。いずれにせよこの方式

によると、通常の月の月次管理では、原価標準は特に変更されないから、その示達はほとんど実質的な意味を有さず、実際には半年または年度毎の標準改訂時に新たな標準の示達がなされ、実質的な執行前の管理がなされたといえよう。つまり、通常の月の原価管理は、同じループの管理を反復的に繰返すものであり、半年次または年次に標準が改訂されれば、新たな標準による新たな管理のループが開始され、次の段階の循環へと移行することとなろう。実績の報告は、大半が報告書作成に1～4週間かかっており、それが作成されてから差異の発生原因分析や改善措置が検討されたとすれば、必ずしも毎月定期的に適切な作業の変更が提起され、実行されたとは限らず、実際には少なくとも数ヶ月置き程度に提案がまとめられたのではなかろうか。

月次の原価管理は、部門管理者が主に原価計算的な数値を利用して実施されたと思われるが、かかる原価管理は月次予算の執行管理や差異計算・差異原因の分析を循環的に繰返しながら、半年次、年次などに基準値の改変措置がどこされるつど、原価管理は新たな循環過程へと発展的に移行したものと見られよう。

(d) 原価管理の手法

原価管理は、III 1 および III 3 「金額管理・物量管理」で示唆されたように、原価計算、企業予算などのような会計的手法によるばかりでなく、原単位等の物量数値、IE、VA、QCなどの多様な技法が動員されていたように思われる。しかし、各社に比較的共通で中心的な手法と位置づけられたのは、やはり会計的手法であったといえよう。会計的手法には、それなりに利用上のメリットがあり、原価管理にもそれを有効に活用することができたと思われる。

会計的手法は、実績計算を核にして次第に予定計算へと拡張的に適用されていったものといえようが、継続的に存続する経営実体のほぼ全体を対象として、日々の活動の貨幣収支的な測面を丹念に積上げていく計算体系であるということができよう。したがってそこから得られる情報は、経営実体の活動面や構造面を貨幣金額的に統一した形式で、必要な範囲内において網羅的に、必要な頻度で定期的に把握するのに適した手法であるということができよう。本来多面

的な実体である経営を、貨幣的な面で一面的に捉えるだけに、情報内容の精粗の程度はかなり自由に調整することができ、またどのような時間間隔に区切っても把握することができる。会計の手法にはこのような弾力的運用の余地が大きいだけに適用領域は広いといえようが、緻密な運用をすれば、それだけ手続上の負担が大きくなることと制度全体の保守が難しくなることから、それらをしてできるだけ軽減する工夫も必要となろう。得られる情報を詳細にすれば、例えば計算上導入される製品種類は一層細分化され、また材料種類、作業の職種分類などによる費目設定も一層細分化せざるをえなくなるであろう。

しかしこのような計算上の工夫をしたとしても、原価管理に対して会計手法はやはり万能とはいえないであろう。例えば会計的手法がいかに緻密に運用できたとしても、実体を貨幣金額的にのみ捉えているから、かかる情報だけから作業実践的、現実行動的な意味を多面的に理解することは困難であろう。現実的、作業活動的な意味を理解するには、単純な金額情報よりも、むしろ多面的な原単位または物量情報や計量化されていない情報に立返ることに却って意味があるといえるであろう。

恐らくかかる事情を背景として、原価管理での会計手法は、主として中級管理階層の部門管理の手法として定着していったといえるのではないかと。VII 1②「差異分析の明細」で概観したように、責任主体別の差異把握は部門別分析が主であって、きわめて包括的な工場(事業所)単位の分析に止まることやかなり詳細な作業単位別分析まで実施することはそれほど多くなかった。昭和30、40年代に標準原価計算が確実に普及し、それにつれて差異計算の機会も多くなったであろうが、差異計算がこの間ますます細分化されるといった気配はうかがえなかった。また、VI 1で見たように原価標準の改訂頻度は、実際の作業改善とは係わりなしに、半年次から年次へと長くなる傾向がうかがえた。標準改訂の機会が少なくなるだけ、月々の差異の把握は大まかなものとならざるをえなかったであろう。それにもかかわらず、標準原価計算は制度化を目指して次第に定着していったのである。

月次の部門別原価管理では、直接に作業管理を実施するのではないから、管

理上重視すべき対象, 改善すべき方向や問題の性質が示唆されればよく, 会計的手法が比較的よく機能する領域であるといえよう。差異分析などによって, 注目すべき部・課, 原価要素, 要因(消費量要因, 価格要因など)が明らかにされ, 概括的に問題の大きさや所在が示唆されるであろう。しかし下級管理階層の原価管理では, 直接に作業管理を行っているから, 概括的にポイントを押えているだけではすまされない。指摘された問題点を作業実施的な脈絡の中に位置づけて, 行動的, 多面的に理解していなければならない。そのような領域に対しては, いかに緻密に会計手法を展開していても, それだけでは十分でなく, もっと多面的で通常はもっと詳細な物量的, 意味的情報を総動員する必要があり, むしろそのような情報の方が有効性を発揮するといえるのではなからうか。

その意味で会計数値と物量数値とは, 概括的ないい方をすれば, それぞれがメリットを発揮する管理上の課題と領域が異なっているといえるのではなからうか。今日の経営が, 多品種少量生産型の経営へますます傾斜していくとすれば, 原価管理に対してどのような手法がどの程度に利用されるかに関しても, 何らかの影響があるであろう。原価管理において, 会計手法からの情報は, いくらか細分化される傾向を生むかもしれないが, 同時に物量的情報の重要性も一段と増すことになるのではなからうか。

2. 原価管理の問題点

しからば, このような原価管理の有効性は, 各社によってどのように評価されていたのであろうか。図表-144, 145によると, 各社が, 自社の原価管理を総じてどのように評価していたかがうかがえる。すでに十分に目的が達成された, とほぼ出来上った制度であると評価している経営は, どの年度とも例外的に少数であった。「おおむね目的を達している」として, なお改良の必要性や余地を感じながらもほぼ体制を確立していると思われる経営は, 昭和30年代後半の40数% (昭和35年の80%は質問内容の違いによる影響と思われる。)から, 昭和53年の60%程度まで次第に増加したようである。逆に, 所期の目的を達成しているとはいえないとして, 低い自己評価ないしはあまり本格的に原価管理

図表-144 原価管理目的の達成度 (「原価計算実態調査」)

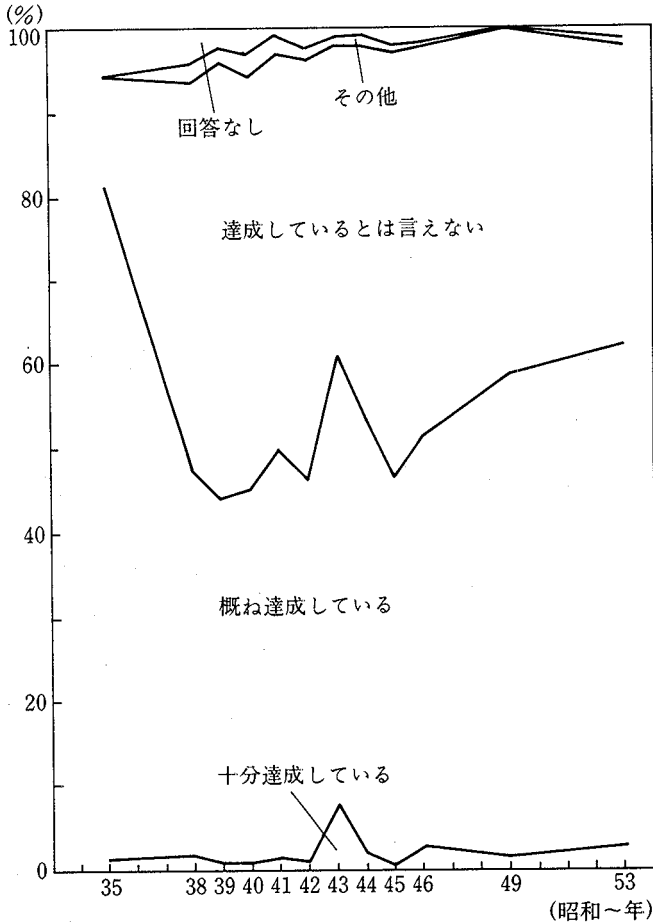
〈質問〉 貴社では原価管理の目的からみて、現状をどのように考えますか。

- (1) 十分に目的を達している。
- (2) おおむね目的を達している。
- (3) 目的を達しているとは言えない。
- (4) その他

年度 (昭和)	35	38	39	40	41	42	43	44	45	46	49	53
十分達成している	(1.3) 2	(1.7) 7	(0.8) 3	(0.9) 3	(1.4) 5	(0.9) 4	(7.5) 22	(1.9) 7	(0.3) 1	(2.7) 9	(1.4) 3	(2.7) 4
概ね達成している	(80.0) 128	(45.6) 187	(43.3) 153	(44.2) 153	(48.4) 167	(45.7) 204	(53.1) 155	(51.2) 192	(46.2) 146	(48.5) 161	(57.2) 127	(59.6) 87
達成している とは言えない	(13.1) 21	(46.3) 190	(51.8) 183	(49.1) 170	(47.0) 162	(49.6) 221	(37.3) 109	(44.8) 168	(50.6) 160	(46.7) 155	(41.0) 91	(35.6) 52
その他	—	(2.2) 9	(1.7) 6	(2.6) 9	(2.3) 8	(1.3) 6	(1.0) 3	(1.3) 5	(0.9) 3	(0.3) 1	(0.5) 1	(0.7) 1
回答なし	(5.6) 9	(4.1) 17	(2.3) 8	(3.2) 11	(0.9) 3	(2.5) 11	(1.0) 3	(0.8) 3	(1.9) 6	(1.8) 6	0	(1.4) 2
会社総数	(100) 160	(100) 410	(100) 353	(100) 346	(100) 345	(100) 446	(100) 292	(100) 375	(100) 316	(100) 332	(100) 222	(100) 146

注 昭和35年の選択肢(3)は、「目的を達していない」となっており、微妙なニュアンスの違いが、集計値に影響したのであろうか。

と取組んでいないと思われる経営は、跛行的に推移しながらも、50%程度から35%強まで下向気味である。図表-146, 147 においても、同様な傾向がうかがえる。ここでは原価管理に対する問題点の有無が尋ねられているが、特に問題点を感じなかった経営は、少数ながらも昭和35年の6%強から昭和53年の18%強まで徐々に増加する傾向がうかがえる。それだけ原価管理の体制は、原価計算の導入、利用面の改善などにより次第に定着していったものと思われる。しかしながら、概して原価管理は、昭和50年代に入っても完成したものというよりは、なお一層改善されるべきものとして位置付けられているような印象を受ける。



図表-145 原価管理目的の達成度

それでは改善すべき方向としてどのような問題点があるのかについては、図表-146, 148~151が参照される。図表-148~150は、図表-146の選択肢を「比較的重大な問題のグループ」、「解消の著しい問題のグループ」、「比較的小さな問題のグループ」の3つに分け、各グループ毎に、選択肢の集計値をグラフ化したものである。調査の開始当初から一貫して小さな問題として位置付けられるものに、「他の管理制度との関連」、「原価に対するトップの理解不足」が挙げ

図表-146 原価管理実施上の問題点 (「原価計算実態調査」)

〈質問〉 貴社における、現在の組織のままでは原価管理実施上何か問題点がありますか。

(1) とくにない。

(2) ある～その場合

(イ) 原価に対するトップの理解不足

(ロ) 担当課と他部門との協調

(ハ) 権限の委譲と責任の明確化

(ニ) 製造担当管理者に対する原価意識の徹底

(ホ) 計算制度の整備

(ヘ) 原価資料作成の迅速化

(ト) 予算統制制度との関連

(チ) 他の管理制度との関連

(リ) 報告制度の整備

(ス) 原価標準の科学性

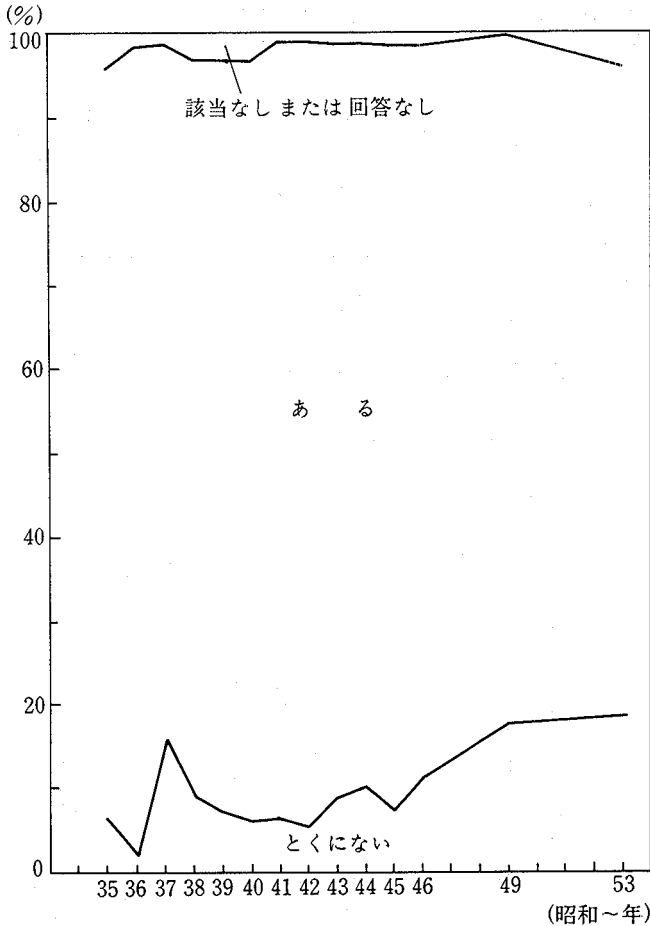
(セ) 担当事務員の不足

(ソ) その他

年度 (昭和)	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	49	53
とくにない	(6.3) 10	(2.2) 5	(15.8) 53	(9.0) 37	(7.1) 25	(6.1) 21	(6.4) 22	(5.4) 24	(8.9) 26	(10.1) 38	(7.3) 23	(11.1) 37	(17.6) 39	(18.5) 27
ある	(89.4) 143	(96.1) 223	(82.8) 278	(87.8) 360	(89.5) 316	(90.5) 313	(92.5) 319	(93.5) 417	(89.7) 262	(88.5) 332	(91.1) 288	(87.3) 290	(82.0) 182	(77.4) 113
該当なし	—	(1.7) 4	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
回答なし	(4.4) 7	—	(1.5) 5	(3.2) 13	(3.4) 12	(3.5) 12	(1.2) 4	(1.1) 5	(1.4) 4	(1.3) 5	(1.6) 5	(1.5) 5	(0.5) 1	(4.1) 6
会社総数	(100) 160	(100) 232	(100) 336	(100) 410	(100) 353	(100) 346	(100) 345	(100) 446	(100) 292	(100) 375	(100) 316	(100) 332	(100) 222	(100) 146
トップの理解不足	—	—	—	(10.8) 39	(14.9) 47	(10.2) 32	(11.3) 36	(12.5) 52	(12.2) 32	(13.3) 44	(10.8) 31	(11.0) 32	(7.7) 14	(9.7) 11
他部門との協調	—	(37.2) 83	(25.2) 70	(23.1) 83	(25.3) 80	(16.9) 53	(15.0) 48	(15.8) 66	(12.2) 32	(12.7) 42	(16.3) 47	(14.8) 63	(8.8) 16	(4.4) 5
権限委譲・責任明確化	—	(43.5) 97	(39.6) 110	(40.0) 144	(37.0) 117	(40.3) 126	(32.6) 104	(30.2) 126	(24.8) 65	(22.3) 74	(21.9) 63	(21.7) 63	(22.5) 41	(10.6) 12
原価意識の徹底	—	(48.4) 108	(39.9) 111	(36.1) 130	(40.8) 129	(36.7) 115	(37.3) 119	(37.4) 156	(26.3) 69	(34.3) 114	(39.9) 115	(37.2) 108	(38.5) 70	(31.0) 35
計算制度の整備	—	(35.4) 79	(38.1) 106	(31.7) 114	(35.1) 111	(29.1) 91	(25.4) 81	(29.5) 123	(32.8) 86	(28.0) 93	(31.6) 91	(30.7) 89	(29.1) 53	(23.9) 27
原価資料の迅速化	—	(49.8) 111	(54.7) 152	(50.0) 180	(55.1) 174	(54.0) 169	(51.1) 163	(51.3) 214	(46.6) 122	(49.7) 165	(51.4) 148	(46.9) 136	(51.1) 93	(45.1) 51
予算統制との関連	—	(33.2) 74	(34.9) 97	(30.3) 109	(31.6) 100	(28.1) 88	(25.1) 80	(23.3) 97	(30.9) 81	(28.3) 94	(28.1) 81	(29.0) 84	(23.1) 42	(27.4) 31
他の管理制度との関連	—	(17.5) 39	(17.6) 49	(14.4) 52	(17.4) 55	(16.6) 52	(13.5) 43	(13.2) 55	(17.2) 45	(11.7) 39	(10.4) 30	(14.5) 42	(11.0) 20	(8.8) 10
報告制度の整備	—	—	(30.6) 85	(24.2) 87	(25.0) 79	(22.7) 71	(17.9) 77	(18.9) 79	(20.6) 54	(18.4) 54	(19.8) 61	(19.0) 57	(11.5) 21	(8.0) 9
原価標準の科学性	—	—	—	(38.3) 138	(44.3) 140	(44.7) 140	(39.2) 125	(36.9) 154	(39.7) 104	(34.6) 115	(42.0) 121	(42.1) 122	(29.1) 53	(23.9) 27
事務員の不足	—	—	(21.2) 59	(20.3) 73	(26.6) 84	(19.2) 60	(16.9) 54	(19.7) 82	(13.0) 34	(11.7) 39	(12.8) 37	(16.2) 47	(14.3) 26	(10.6) 12
その他	—	(5.4) 12	(6.1) 17	(3.1) 11	(5.4) 17	(1.6) 5	(1.3) 4	(2.2) 9	(3.1) 8	(1.8) 6	(1.0) 3	0	(0.5) 0	(3.5) 4
計	—	(270.4) 603	(307.9) 856	(322.2) 1,160	(358.5) 1,133	(320.1) 1,002	(286.5) 914	(290.9) 1,213	(279.4) 732	(266.9) 886	(286.1) 824	(283.1) 821	(247.3) 450	(207.1) 234
ある	(100) 143	(100) 223	(100) 278	(100) 360	(100) 316	(100) 313	(100) 319	(100) 417	(100) 262	(100) 332	(100) 288	(100) 290	(100) 182	(100) 113

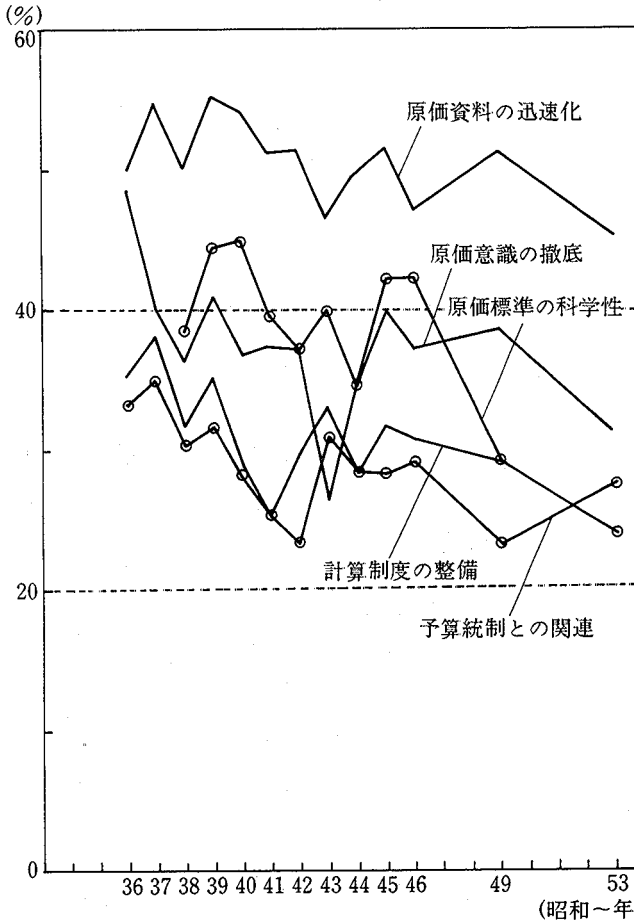
注：1. 昭和35年の調査では、具体的な問題点を尋ねていない。

2. 昭和36年以降の「ある」の会社数は、「会社総数」-「とくにない」+「該当なし」+「回答なし」により推定した。



図表-147 原価管理実施上の問題点—問題点の有無

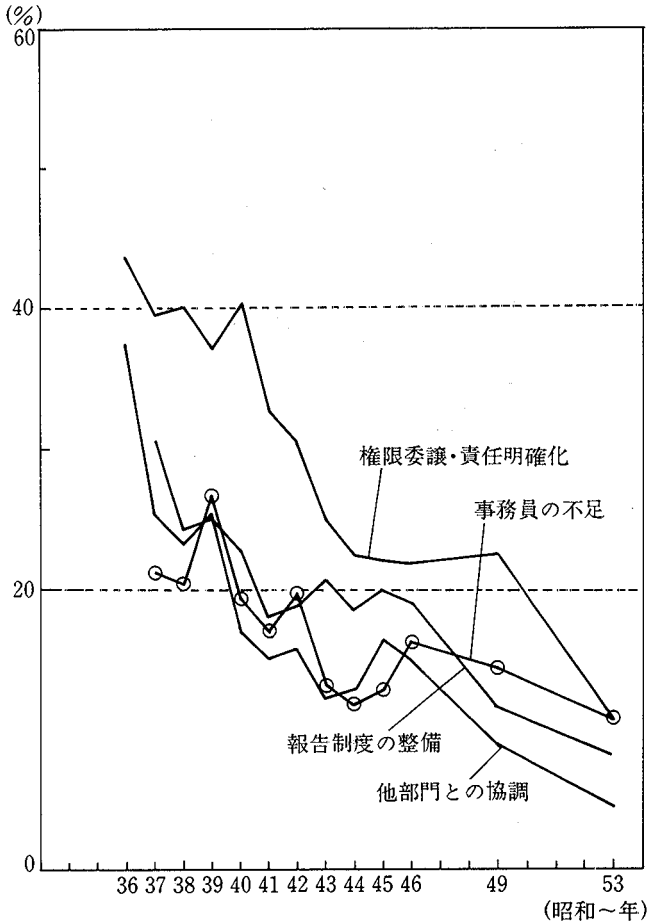
られよう。ここで他の管理制度といっても、原価管理以外にどのような管理制度を想定してのことであるかが分かりにくいですが、この問題点が終始低位であったということは、原価管理は、それほど自己完結的で融通のきかないものではなかったことを表しているのではないか。またトップの理解不足というのは、もともと原価管理が同業他社との競争を意識した大局的な必要性を予測した戦略的判断により導入されたものであるから、上級管理者こそが導入の必要性を



図表-148 原価管理実施上の問題点一比較的重大な問題のグループ

感じて開始したものと思われ、それなりに納得できるであろう。

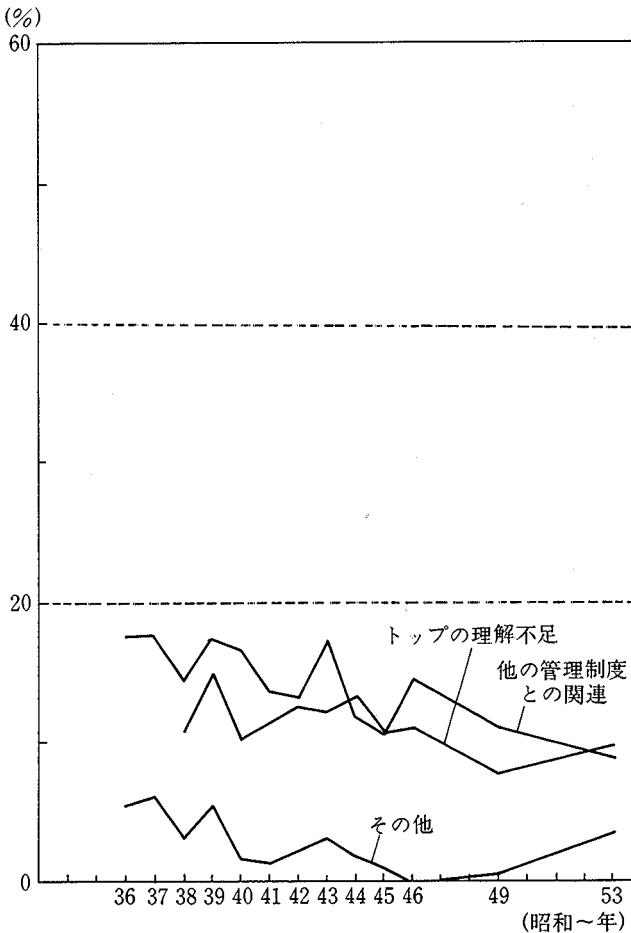
調査開始時から次第に解消されていったと思われる問題点は、「権限の委譲と責任の明確化」、「担当課と他部門との協調」、「報告制度の整備」、「事務費の不足」である。これらの問題点は、当初はそれほど小さな問題ではなかったが、年度とともに軽減されていったことがかなりはっきりしている。これらは、原価管理実施の前提となるような管理組織の大きさ、管理者間の分業と協議の在



図表-149 原価管理実施上の問題点—解消の著しい問題のグループ

り方に関するものであり、広く管理の人的組織の問題であるといえよう。これによると、管理階層の上位・下位の分担と相互関連、ラインとスタッフの相互関連、スタッフ組織の充実などの問題は、昭和30年、40年代にかなり整備、解消されてきたといえそうである。

しかし、上記の諸問題以外に、いくらか改善の気配がうかがえるとしても、近年に到るまで依然として残された問題点が少なくなく、そこには「原価資料



図表—150 原価管理実施上の問題点—比較的小さな問題のグループ

作成の迅速化」, 「製造担当管理者に対する原価意識の徹底」, 「原価標準の科学性」, 「計算制度の整備」, 「予算統制制度との関連」が含まれる。これらはいずれも、原価管理の運用に係わる中心課題であるといえよう。基本的には、原価管理の中心的な実施主体である製造活動の担当管理者の原価意識に呼応するような、一層焦点の明白な制度の確立が望まれているという印象であるが、会計手法が融通性の高い柔軟な制度であるだけに、そのあり方を予算管理、物量管

図表-151 コストダウンの隘路（「内部監査実態調査」）

〈質問〉 内部監査担当者の観点よりみて、コストダウンが相当の効果をあげるための隘路は次の何れだと思いますか。3項目（以内）を選んで○印をつけてください。

- (1) コストダウンの手法（どうやって低減させるか）自身が難しい。
- (2) どの位低減させるかの目標が明確でない。
- (3) 原価低減意識が全般に低調である。
- (4) 低減の責任部門が明確でない。
- (5) 低減効果を計数的に把握しにくい。
- (6) 原価低減担当部署の活動に問題がある。
- (7) 原価低減担当部署と内部監査担当部署との関係に問題がある。
- (8) その他

年 度（昭 和）	40
コストダウンの手法	(35.8) 48
低減目標が明確でない	(12.7) 17
原価意識が低調	(14.9) 20
低減の責任部門が明確でない	(19.4) 26
低減効果を把握しにくい	(37.3) 50
担当部署の活動に問題	(12.7) 17
担当部署と内部監査部署との関係	(11.2) 15
そ の 他	(4.5) 6
計	(148.5) 199
回答会社数	(76.9) 103
会社総数	(100) 134

理などとの関連でどのように整備するかが依然として模索され続け、その在り方が定まらないかのようなのである。工場内部の状況の変化によってもそのつどその在り方が翻弄されるという点もあったのではなかろうか。ただ計算制度についてははっきりしている問題は、原価資料作成の迅速化によって管理者の機敏な反応を促す必要性のようであるが、これも絶えず意識されながら達成されなかったものの一つであった。

図表—151においても昭和40年の原価管理が効果を上げるための隘路が尋ねられているが、そこでは、原価管理の計算手法的な課題ばかりでなく、原価資料の受手側(部門管理者、下級管理者)の利用上の課題にも重点がおかれている。コストダウンが一層効果を上げるための隘路としては、「低減効果を計数的に把握しにくい。」「コストダウンの手法(どうやって低減させるか)自身が難しい。」「低減の責任部門が明確でない。」がきわめで上位である。それぞれの選択肢がどのような問題と理解されるかは微妙であるが、これらは、原価管理の手法により金額的、計量的に把握された実態をどのように作業改善的に理解し翻訳するか、また現実の改善策が再び原価低減的にどのようにはね返るのか(原価標準はどの程度低減されるのか)、要するに計量的な手法と現実の作業改善との間のやりとりがいかにかうまく切替えられるか、その辺りの問題が強く意識されているように思われる。単に計量的手法が整備されさえすればコストダウンが実現するというのではなく、計量的に指摘された課題をいかに現実行動的、現実改革的に受止めるか、いわば計量的手法の利用の仕方も大きな問題であると意識されているのではなかろうか。

結局、原価管理は、昭和30年代頃までに一斉に導入されながら、少なくとも昭和50年代初期まで依然としてその必要性は疑われず、むしろますます多面的な展開が要請されてきたように思われる。その在り方は実に多様で、原価管理の明確なパターンが定着する暇がなかったとっていいのかもしれない。原価管理の手法としては最も伝統的で一般的であるといえる会計的手法(原価計算、企業予算など)でさえも、原価資料作成の迅速化、原価計算・予算制度・物量管理相互の微妙で全体関連的な在り方、原価基準の根拠に対する見方、原価資料の受手側の利用の仕方など、生々しくてもう一つすっかりしない問題を抱え続けているといった状況のように思われる。