

わが国の原価計算の現状と動向(1)

——昭和61年の実態調査に基づいて——

田 中 嘉 穂

1. はじめに——展開の意図

われわれは、昭和61年から62年にかけて、経営の「生産方式と原価管理」の実態を把握するための社会調査を行った。⁽¹⁾この時の調査事項の一つに、各社における原価計算の実施状況を尋ねたものがあるが、拙論は、特にその部分の実態を重点的にまとめたものである。原価計算の実施状況に対する関心は、原価計算が、戦後から考えてもすでに数十年を経て、少なくとも外観的には定着したものであるだけに、新たな事項への関心というのではないが、これまでの経過を反省し、現状における課題を再考するつもりで、若干の環境要因を含め総合的に見直すこととしたい。その意味で、ひとまず既存の概念や通説にはあまりとらわれないこととした。

直接に原価計算に係わる事項は、各図表の〈質問〉にあるように比較的簡単なものである。これらの質問は、これまで先人によってなされた調査と、できるだけ時間的な比較可能性を維持できるように、今まで用いられた設問を参照⁽²⁾

(1) 拙論は、昭和61年から62年にかけて文部省科学研究費補助金の交付を受けた研究プロジェクト(研究代表者 三浦和夫, 研究分担者 田中嘉穂, 井上信一, 安藤博子, 喜田恵津子)の実施によって得た研究成果の一部である。

(2) 参照した文献は、社団法人企業経営協会原価計算研究会「昭和34年度原価計算実態調査集計書(上)」、『経営実務』第80集, 昭和34年11月, 19-46ページ, 同研究会「昭和34年度原価計算実態調査集計書(下)」同誌, 第81集, 昭和34年12月, 27-52ページ, 同研究会「昭和35年度原価管理実態調査」同誌, 第89集, 昭和35年9月, 78-116ページ, 同研究会「昭和36年度原価計算実態調査」同誌, 第102集, 昭和36年10月, 40-58ページ, 同研究会「昭和37年度原価計算実態調査」同誌, 第110集, 昭和37年6月, 33-59ページ, 同研究会「昭和38年度原価計算実態調査」同誌, 第126集, 昭和38年10月, 35-57ページ, 同研究会「昭和39年度原価計算実態調査」同誌, 第138集, 昭和39年10

したものが多い。このような簡単な調査事項でも、原価計算を取巻く環境要因と広くクロス集計を試みたり、時間的な推移を表す時系列分析と噛み合わせるなどによって、調査対象の空間的、時間的な幅を広げれば、原価計算の全般的な実施状況について概括的ではあるがかなり確実な事情を把握できるのではないかと考えた。当然、統計調査自身のもつ制約から、事態の掌握はどうしてもおぼろげなものとならざるをえないが、概括的で大きな動静はほぼうかがえるであろう。

われわれが原価計算を調査するに当り意識していた課題は、原価計算の総括的な実施体制がどうであるかといった事柄と、原価計算が、それを取巻く環境要因とどの程度緊密に係わって行われているかといった事柄の2点である。より具体的には、次のような問題である。

- ① 原価計算は、それを実施するに当り、自体の構造的な要素を考慮しながらその実施体制の大枠を決めていると思われる。その最も基礎的な要素の一つとして、それがどのような実施の態様で行われるかの問題があろう。それは、経常的な活動の一環として本格的になされるのか、部分的ないしは暫定的なものとして比較的弾力的になされるのかである。
- ② さらに、かかる状況を、異なる観点から区分した原価計算の種類別やタイプ別にうかがうと、それぞれはどのようであろうか。原価計算の違いによって、普及率や制度化の度合いに相違があるであろうか。
- ③ 各社において、さまざまな原価計算の形態が入乱れて、しかも複合的に

月、35-54 ページ、同研究会「昭和40年度原価計算実態調査」同誌、第149集、昭和40年9月、29-46 ページ、同研究会「昭和41年度原価計算実態調査」同誌、第161集、昭和41年9月、同研究会「昭和42年度原価計算実態調査」同誌、第172号、昭和42年11月、23-36 ページ、同研究会「昭和43年度原価計算実態調査」同誌、第184号、昭和43年11月、同研究会「昭和44年度原価計算実態調査」同誌、第195号、昭和44年11月、同研究会「昭和45年度原価計算実態調査」同誌、第205号、昭和45年11月、22-34 ページ、同研究会「昭和46年度原価計算実態調査」同誌、第218号、昭和46年12月、26-38 ページ、同研究会「昭和47年度原価計算に対する担当者の意識調査」同誌、第230号、昭和47年12月、20-22 ページ、同研究会「昭和49年度原価計算実態調査」同誌、第255号、昭和50年2月、6-23 ページ、吉川武男「昭和53年度原価計算実態調査」同誌、第306号、昭和54年5月、5-33 ページなどである。

行われていると思われる今日の現状において、各社の原価計算は、どのようなタイプと態様による原価計算をどのように実施することが多いのであろうか。つまり、各社の原価計算は、いかなるパターンで行われるであろうか。

- ④ 原価計算の種類別の実施状況を、昭和30年代からの長期の時系列的傾向でうかがうと、いかなる動向が示唆されるであろうか。原価計算の絡み合った様相に、何か一定の方向が見られるであろうか。
- ⑤ 原価計算は、様々な環境要因からの要請を考慮しながら展開されるという場合、考慮すべき要因の一つに、当然、原価計算に期待される利用目的があるであろう。どのような利用目的をどの程度考慮して原価計算が行われるのか、つまり、原価計算は利用目的とどの程度密接に係わって行われているであろうか。
- ⑥ また、原価計算は、それが計算対象としている事業活動の諸側面と直接、間接に係わっていると思われる。ここでは事業活動の要因として、事業種類(業種)、経営規模、事業目的たる製品の形態、事業活動の中心にある製造活動の基本的特性(生産方式)を取上げ、それぞれとの係わりを概観したい。原価計算は、事業活動とどの程度密着してあるいはどの程度距離をおいて行われるといえるであろうか。

このような問題意識に対して、われわれの調査データからうかがえる限りの実態を推測することが拙論の意図である。

2. 調査の概要

調査の概要については、別の機会⁽³⁾に紹介したことがあるので、ここでは、若干の補足と以下の分析に必要な限りの簡単な紹介にとどめたい。

本調査の母集団は、図表1のように、昭和60年当時わが国の証券市場に上場

(3) 三浦和夫、田中嘉穂、井上信一「生産方式と原価管理の最近の動向——昭和61年調査の概要——」『香川大学経済学部研究年報』第27号、昭和63年、1-66ページ。

図表 1 業種別会社数と回収率

業 種	郵送数 ①	非該当 ②	調査対象(%) ③	有効回答(%) ④	拒否回答 ⑤	回収率 (④+⑤)/③	有効回答率 ④/③
食料品製造業	112	1	111(8.4)	56(7.8)	6	55.9%	50.5%
繊維工業	80	1	79(6.0)	34(4.7)	4	48.1	43.0
衣服・その他の繊維工業	5	0	5(0.4)	2(0.3)	0	40.0	40.0
パルプ・紙・紙製品製造業	52	1	51(3.9)	19(2.6)	4	45.1	37.3
出版・印刷・関連産業	8	1	7(0.5)	0	2	28.6	0
化学工業	238	2	236(17.9)	141(19.6)	6	62.3	59.7
石油製品・石炭製品製造業	23	4	19(1.4)	14(1.9)	0	73.7	73.7
窯業・土石製品製造業	75	0	75(5.7)	38(5.3)	3	54.7	50.7
鉄鋼業	71	0	71(5.4)	36(5.0)	2	53.5	50.7
非鉄金属製造業	52	0	52(4.0)	29(4.0)	1	57.7	55.8
金属製品製造業	59	2	57(4.3)	27(3.8)	1	49.1	47.4
一般機械器具製造業	190	3	187(14.2)	105(14.6)	4	58.3	56.1
電気機械器具製造業	185	3	182(13.8)	103(14.3)	5	59.3	56.6
輸送用機械器具製造業	81	0	81(6.2)	56(7.8)	4	74.1	69.1
精密機械器具製造業	43	1	42(3.2)	22(3.1)	0	52.4	52.4
船舶製造業	7	0	7(0.5)	5(0.7)	0	71.4	71.4
その他の製造業	56	3	53(0.4)	33(4.6)	1	64.2	62.3
合 計	1,337	22	1,315(100)	720(100)	43	58.0	54.8

業種分類は、大蔵省有価証券報告書の企業分類による。

し製造事業に従事すると思われる会社、および未上場であるがそれと同様の規模を有すると思われる製造会社（昭和 60 年当時で資本金が 10 億円以上ある会社）の 1,337 社である。実際には、調査開始後、製造活動には直接関わっていないことが分かるなど、調査対象からはずすことが適切と思われる会社が 22 社あり、事実上の母集団は 1,315 社である。

各社に調査票を郵送し、回答の記入を依頼したところ、720 社からの有効回答（有効回答率 54.8%）が得られた。

720 社の業種区分（日本標準産業分類の中分類による）は、図表 2 のようである。そこでは、ついでに製造活動の工業技術的特性別の会社数を示しているが、本節では必要ない。

また、経営規模別の各社の分布は、図表 3-1～3 のようである。規模の測

図表2 各業種の工業技術的特性

業 種	組立生産	機 械 的 進 行 生 産	化 学 的 進 行 生 産	そ の 他	合 計
食料品製造業	3 (5.3)	17 (29.8)	17 (29.8)	20 (35.1)	57(7.9) (100)
繊維工業	2 (7.4)	18 (66.7)	3 (11.1)	4 (14.8)	27(3.8) (100)
衣服・その他の繊維工業	1 (14.3)	3 (42.9)	0	3 (42.9)	7(1.0) (100)
パルプ・紙・紙製品・木材・木製品製造業	0	11 (68.8)	4 (25.0)	1 (6.3)	16(2.2) (100)
化学工業	5 (4.0)	10 (8.0)	99 (79.2)	11 (8.8)	125(17.4) (100)
石油製品・石炭製品製造業	0	1 (5.3)	18 (94.7)	0	19(2.6) (100)
窯業・土石製品製造業	0	13 (37.1)	15 (42.9)	7 (20.0)	35(4.9) (100)
鉄鋼業	1 (2.9)	32 (91.4)	0	2 (5.7)	35(4.9) (100)
非鉄金属製造業	0	20 (71.4)	6 (21.4)	2 (7.1)	28(3.9) (100)
金属製品製造業	26 (66.7)	13 (33.3)	0	0	39(5.4) (100)
一般機械器具製造業	73 (86.9)	9 (10.7)	0	2 (2.4)	84(11.7) (100)
電気機械器具製造業	86 (87.8)	9 (9.2)	0	3 (3.1)	98(13.6) (100)
輸送用機械器具製造業	63 (90.0)	3 (4.3)	1 (1.4)	3 (4.3)	70(9.7) (100)
精密機械器具製造業	22 (95.7)	1 (4.4)	0	0	23(3.2) (100)
その他の製造業	24 (42.1)	13 (22.8)	10 (17.5)	10 (17.5)	57(7.9) (100)
合 計	306 (42.5)	173 (24.0)	173 (24.0)	68 (9.4)	720(100) (100)

業種分類は、各社が、現在最も売上高構成比が高い、とした製品の所屬している業種によって、いる。したがって、図表1の業種分類と若干異なっている。

定は、資本金、売上高、従業員数によるものとし、ここでは、分布の特徴を概観する、他の一般的のデータとの比較性を維持するなどを考慮して、それぞれを7区分している。当時の経営規模の平均は、資本金は96億円、売上高は1,477億円、従業員数は3,072人であるが、規模の上下の巾が著しく、しかも最頻値が下位の方に偏っているから、ほぼ半数の経営が、資本金30億円未満、売上高

図表 3-1 資本金規模

資本金(億円)	会社数(構成比)
500以上	21(2.9)
300以上500未満	21(2.9)
100以上300未満	114(15.8)
50以上100未満	107(14.9)
30以上 50未満	104(14.4)
10以上 30未満	253(35.1)
10未満	100(13.9)
合 計	720(100)

図表 3-2 売上高規模

売上高(億円)	会社数(構成比)
5,000以上	39(5.4)
3,000以上5,000未満	39(5.4)
1,000以上3,000未満	127(17.6)
500以上1,000未満	113(15.7)
300以上 500未満	102(14.2)
100以上 300未満	221(30.7)
100未満	79(11.0)
合 計	720(100)

図表 3-3 従業員規模

従業員数(人)	会社数(構成比)
10,000以上	41(5.7)
5,000以上10,000未満	52(7.2)
3,000以上 5,000未満	70(9.7)
2,000以上 3,000未満	76(10.6)
1,000以上 2,000未満	139(19.3)
300以上 1,000未満	256(35.6)
300未満	86(11.9)
合 計	720(100)

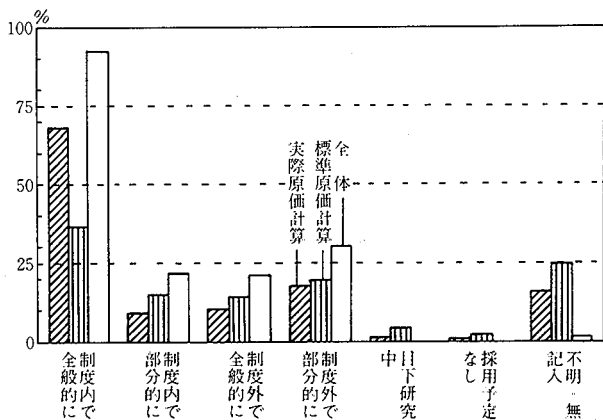
400億円未満、従業員1,000人未満に分布している。実態を解釈する上で留意する必要がある。

3. 原価計算の実施態様

原価計算は、伝票の起票から始まって最後に報告書を作成するまでの一連の計算業務を、経常的にどのような態様で行っているであろうか。一般に、会計制度の一環として恒常的に行われるのか、それとも、会計制度から計算的に離れて専ら内部的な要請に即して自由にあるいは臨機に行われるのか、その概要をうかがうものが、図表4の右端に掲載したデータである。これは直接に調査した事項の集計値ではなくて、原価計算の態様をタイプ別に調査した図表6から、重複する会社数を除いて全体を要約したものである。これによると、次の

図表4 原価計算種類の実施態様-1

実施態様		原価計算の種類	実際原価計算	標準原価計算	全 体
実施している	会計制度内で	会計制度内で全般的に行っている	488 (67.8)	264 (36.7)	664 (92.2)
		会計制度内で部分的に行っている	65 (9.0)	107 (14.9)	158 (21.9)
		制度内で実施	536 (74.4)	362 (50.3)	690 (95.8)
	会計制度外で	会計制度外で全般的に行っている	73 (10.1)	102 (14.2)	150 (20.8)
		会計制度外で部分的に行っている	127 (17.6)	139 (19.3)	217 (30.1)
		制度外で実施	199 (27.6)	229 (31.8)	334 (46.4)
		制度内・外で実施	593 (82.4)	496 (68.9)	707 (98.2)
現在実施せず	目下採用研究中である		7 (1.0)	31 (4.3)	1 (0.1)
	今後も採用する予定はない		5 (0.7)	15 (2.1)	0
	原価計算を実施せず		12 (1.7)	46 (6.4)	1 (0.1)
不明・無記入			115 (16.0)	178 (24.7)	12 (1.7)
全 体			720 (100)	720 (100)	720 (100)



ような状況がうかがえよう。

- ① いかなるタイプの原価計算も採用検討中もしくは採用予定なしと回答し、したがって、いずれも実施していないと思われる会社はわずかに1社であり、いずれも不明ないしは無記入である会社を含めても全部で13社(1.8%)に過ぎない。98%強に当たる707社が、どの原価計算かを何らかの態様で行っているのが現状である。

したがって、上場企業と同程度以上の規模の経営において、種類や態様のいかに問わず、いかなる原価計算も行っていないものはむしろ例外的であるといえ、少なくとも外見的には、原価計算の普及は、ほぼ上限に達しているといえよう。

- ② それでは、かかる原価計算は、どのような態様で行われているであろうか。

何らかの原価計算を行っている707社のうち、原価計算を制度外でのみ行うにとどまるものはわずかに17社(=707-690, 2.4%)であるに過ぎず、大半は、制度として原価計算を行っている。制度外で計算することも半数近くあるが、大半は、制度としての原価計算を主要なものとして活用し、その外に制度外の計算を併用しているものといえよう。

全体の95%強の690社が、原価計算を会計制度の一環として行っており、原価計算の制度化率(何らかの原価計算を行う経営に対して、それを制度として行う経営の割合をいうものとし、この場合98.6%)も、ほぼ上限に近いといえよう。それだけ、原価計算は恒常的な活動の一環として定着し、製造事業にとっては当然のこととして扱われているといえる。

- ③ しかも、原価計算を制度として行う経営のほとんど(全体の92%強に当たる664社)は、それを会社内のかなり広い範囲をカバーする全般的な制度として行うものである。つまり、原価計算を行う場合には、それを会計制度の一環として全般的に行う態様が原価計算の中心であるといえよう。

しかし、原価計算は、会計制度の一環として全般的に行うだけが唯一の態様ではなく、それとは別個に、適用範囲を部分的に限定したり、臨機応

変に行うという別の態様で原価計算を行うことも多いようである。会計制度内で部分的に行う、制度外で全般的に行う、制度外で部分的に行うなどの態様が、それぞれ1/4前後(20%強~30%強)あるから、会社内の原価計算の実施態様は、多くの場合、制度として全般的に行う原価計算を中心として、別の態様の原価計算をそれとは別に併用するという実施体制で行われているようである。

原価計算を実施する態様を総括的に見ると、このような様相にあるといえる。

4. 原価計算の種類別、タイプ別の状況

原価計算の態様に係わるこのような全体の様相を、原価計算の種類別にやや具体化して見ると、図表4および5のようである。これらも、直接には原価計算の態様を原価計算のタイプ別に調査した図表6のデータを、原価計算の種類別に要約したものである。例えば、図表4の実際原価計算のデータは、図表6の実際全部原価計算および実際直接原価計算のデータから、重複する会社数を除いて縮めたものである。

まず、図表4から、対照的な種類である実際原価計算と標準原価計算の様子をうかがうと、次のようである。

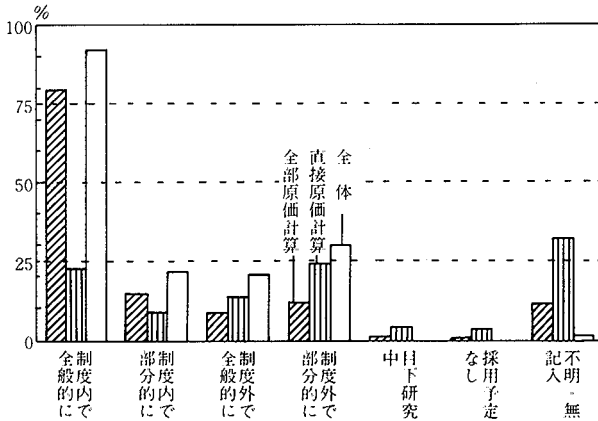
- ① 実際原価計算は、全体の82%強が実施し、その態様としては、制度として全般的に行う経営が67%強で、圧倒的に多い。制度として部分的に行う、制度外で全般的に行う、制度外で部分的に行うという他の態様は、いずれも18%より少ない状態である。

といっても、制度外で行う態様も27%強(制度外でのみ行うケースは7.9%の57社に過ぎないが)あって、制度として全般的に行う態様だけを強調することはできないが、総じて、実際原価計算は、通常示唆されているように、制度として全般的に行う態様が、ほぼ典型的な態様であるといえよう。

- ② 他方、標準原価計算は68%強で行われており、その態様は、制度として全般的に行う態様が36%強である。その他の態様は20%より少ない。

図表 5 原価計算種類の実施態様-2

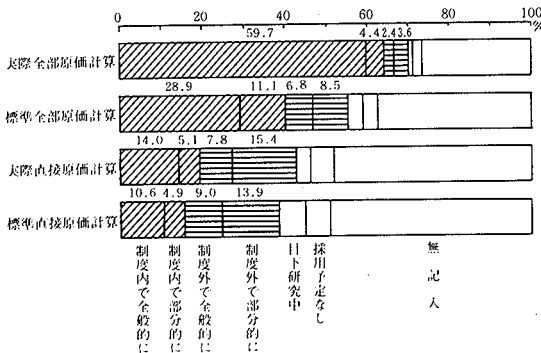
実施態様		原価計算の種類		全部原価計算	直接原価計算	全 体
実施 し て い る	会計制度内 で	会計制度内で全般的に 行っている	572 (79.4)	163 (22.6)	664 (92.2)	
		会計制度内で部分的に 行っている	107 (14.9)	64 (8.9)	158 (21.9)	
		制度内で実施	594 (82.5)	208 (28.9)	690 (95.8)	{ どの種類かを 制度内で実施 }
	会計制度外 で	会計制度外で全般的に 行っている	64 (8.9)	99 (13.8)	150 (20.8)	
		会計制度外で部分的に 行っている	84 (11.7)	175 (24.3)	217 (30.1)	
		制度外で実施	146 (20.3)	260 (36.1)	334 (46.4)	{ どの種類かを 制度外で実施 }
	制度内・外で実施		626 (86.9)	426 (59.2)	707 (98.2)	{ どの種類かを制 度内・外で実施 }
現在 実 施 せ ず	目下採用研究中である		6 (0.8)	30 (4.2)	1 (0.1)	
	今後も採用する予定はない		4 (0.6)	28 (3.9)	0	
	原価計算を実施せず		10 (1.4)	58 (8.1)	1 (0.1)	{ どの種類も実 施せず }
不明・無記入		84 (11.7)	236 (32.8)	12 (1.7)	{ どの種類も不 明・無記入 }	
全 体		720 (100)	720 (100)	720 (100)		



図表 6 原価計算タイプの実施態様

〈質問〉 貴社の原価計算の種類は、次のいずれですか。該当箇所にくつでも○印を記入して下さい。

原価計算のタイプ 実施態様		実際全部 原価計算	標準全部 原価計算	実際直接 原価計算	標準直接 原価計算	合計	全体
実施 している	会計制度内で全般的に行っている	430 (59.7)	208 (28.9)	101 (14.0)	76 (10.6)	815	664 (92.2)
	会計制度内で部分的に行っている	32 (4.4)	80 (11.1)	37 (5.1)	35 (4.9)	184	158 (21.9)
	小計	462 (64.2)	288 (40.0)	138 (19.2)	111 (15.4)	999	690 (95.8)
	会計制度外で全般的に行っている	17 (2.4)	49 (6.8)	56 (7.8)	65 (9.0)	187	150 (20.8)
	会計制度外で部分的に行っている	26 (3.6)	61 (8.5)	111 (15.4)	100 (13.9)	298	217 (30.1)
	小計	43 (6.0)	110 (15.3)	167 (23.2)	165 (22.9)	485	334 (46.4)
中計		505 (70.1)	398 (55.3)	305 (42.4)	276 (38.3)	1,484	707 (98.2)
現在 実施せず	目下採用研究中である	8 (1.1)	25 (3.5)	26 (3.6)	45 (6.3)	104	1
	今後も採用する予定はない	16 (2.2)	27 (3.8)	42 (5.8)	44 (6.1)	129	0
	中計	24 (3.3)	52 (7.2)	68 (9.4)	89 (12.4)	233	1 (0.1)
不明・無記入		191 (26.5)	270 (37.5)	347 (48.2)	355 (49.3)	1,163	12 (1.7)
全体		720 (100)	720 (100)	720 (100)	720 (100)	—	720 (100)



ここでも総じて、制度として全般的に行う態様が、ほぼ代表的な態様になっているという状況である。

- ③ いずれの原価計算ともかなり普及しており、それだけ全体的には多様化しているといえるが、相対的には、実際原価計算の採用会社数は、標準原価計算よりも多く、また実際原価計算の実施態様は、標準原価計算より明らかに制度として全般的に行う態様の方に集中している。

いずれも広く行われているのであるが、依然として、実際原価計算の方が、普及率も制度化率も標準原価計算より一層定着した計算であるといえよう。

視点を変えて、全部原価計算と直接原価計算について見ると、図表5のような状況にある。上とあまり大きな相違はないが、若干の特徴を挙げると、

- ① 全部原価計算を実施する会社は86%強あり、それを制度として全般的に行う態様は実に80%弱にのぼっている。

制度として全般的に行う態様が、ほとんど全部原価計算の規範的態様であるといってもいいほどの状況にある。

- ② 他方、直接原価計算の普及率は59%強であり、全部原価計算との差は先程より大きくなっている。実施の態様も先程と異なり、制度として全般的に行う態様(22%強)はその他の態様に較べて一際多いというほどのことはなく、互いに多少の差が目立たない。制度として全般的に行う態様が、直接原価計算の態様の代表であるとはいえないであろう。

総じて、直接原価計算の制度化は、現状において制度外の計算と優劣定まらず、むしろ制度外の方が優勢でさえあるといった情勢である。制度として全般的に行う態様は、さまざまな態様の一つであるといった状況にある。

- ③ 全体としては、いずれの原価計算もかなり普及し、それだけ多様化しているといえるが、相対的には、普及率、制度化率ともに、実際原価計算と標準原価計算の場合よりも差が大きくなっている。現状において、全部原価計算は、普及率としても制度化率においても、直接原価計算よりかなり

定着しているものといえる。

特に制度化という点では、直接原価計算は、現状において歴然とした差があり、全部原価計算よりかなり遅れている。

すでに歴史的に先発してから久しい伝統的な実際原価計算や全部原価計算に対して、後発の標準原価計算や直接原価計算がそれを追いかけているという見方をすれば、総じて、標準原価計算化の方向が、直接原価計算化よりもやや先行しているものと、単年度のデータからは印象づけられる。

上記の実際原価計算と標準原価計算、全部原価計算と直接原価計算は、異なる観点からの原価計算の区分であり、実際の原価計算は、それぞれを組合せて一層具体的なタイプとして実施される。このような観点の組合せからは、4つのタイプ、つまり実際全部原価計算、標準全部原価計算、実際直接原価計算、標準直接原価計算が生ずる。これまで見た事態を総合的に眺めるために、改めて各社で行われるそれぞれのタイプの実施状況をうかがうと、図表6のようである。

- ① 4つのタイプの原価計算の採用会社数は、多い順に実際全部原価計算→標準全部原価計算→実際直接原価計算→標準直接原価計算となっており、普及率は70%強から38%強にわたっている。

全体として原価計算が多様であるという様相が一層はっきりしている。これまであまり指摘されていなかったことであるが、かかる事態の一部として、直接原価計算のうち実際直接原価計算の採用が、標準直接原価計算に勝るとも劣らないほど行われていることがうかがえる。

- ② また制度化の状況をうかがうと、各タイプの制度化率は、多い順に、上記と同様の順番であり、それぞれ64%強から15%強にわたっている。制度として全般的に行うものの割合も、同じ順でそれぞれ59%強から10%強にわたっている。

つまり、原価計算の制度化は、ほぼ実際全部原価計算→標準全部原価計算→実際直接原価計算→標準直接原価計算の順で進んでおり、中でも前二者の制度化は、後二者よりかなり差があり、今日でも、実際全部原価計算

の伝統は、相対的には、かなり明瞭な命脈を維持しているといえるのではないか。

補足的事項であるが、実際直接原価計算と標準直接原価計算では、いずれも制度として行うよりも、制度外で行う方がむしろ優勢であり、その程度も大きな差はないようである。

- ③ タイプの違いや態様のいかに問わず何らかの原価計算を行っている事例は、1,484 ケースあり、それが707社によって行われている。したがって、平均的には、タイプや態様の異なる原価計算を1社当たりほぼ2つ実施していることになる。

一般に各社は、単に特定の態様とタイプによる原価計算のみを利用するのではなくて、複合的に利用していることが多い。概括的にいうと、現在は、全般的に行う実際全部原価計算制度や標準全部原価計算制度を中心とする原価計算複合化ないしは多様化の時代であると特色づけられよう。

- ④ 制度として部分的に行う原価計算や制度外で全般的に行う原価計算の態様のウェイトは、大体においていずれのタイプでも低い。おそらくこの態様は、過渡的ないしは暫定的なものとして使用される傾向があるといえるのではなからうか。

5. 各社における原価計算の実行パターン

これまでの分析で、原価計算の実施態様について全体の概況および原価計算の種類別・タイプ別の状況をうかがってきたが、そこでは、原価計算は、特定のタイプによる単一の制度のみによって行われるばかりでなく、かなり多様な実施体制で行われていることが予想された。そこで、これまでの諸状況が絡み合った結果、各社では、どのようなタイプと実施態様による原価計算のいかなる組合せにより実施されることが多いといえるのか、そのパターンをうかがうことにしたい。したがって、ここにいう「原価計算の実行パターン」とは、各社が、特定のタイプと態様による原価計算をどのように組合せて、あるいは単独の計算だけで行っているのか、その実施スタイルを指すものとした。

まず、そのようなパターンをどのように設定するかが、原価計算の実施体制を内容的に理解する上で決定的に重要になるが、ここでは、実在するパターンをひとまず図表7のように集約できるものとして実態を認識することとした。それによると、大きく分けて5種類、それぞれをさらに細分化して次のように分けている。

- ① 制度併存型
 - 4種併存型
 - 3種併存型
 - 2種併存型
- ② 制度混載型
 - 3種混載型
 - 2種混載型
- ③ 制度単一型
 - 実際全部原価計算型
 - 標準全部原価計算型
 - 実際直接原価計算型
 - 標準直接原価計算型
- ④ 制度端緒型
- ⑤ 制度外依存型

それぞれのパターンに対し固有の名称をつけているので、その内容と解釈を簡単に説明すると、それぞれは次のようなスタイルを指している。

〈制度併存型〉

これは、全般的に行われる制度が複数あって、それぞれタイプの違う原価計算によって行われる経営をいう。

おそらく実務で「原価計算制度」という時には、多くの場合、全社、事業部、部門、工場など比較的範囲の広いまとまった場所を単位として、相対的に自立して適用される恒常的な計算組織（簿記との計算的な関連は維持しているものとする。）であると見られることが多いのではないかと見られる。一般に原価計

図表 7 各社による原価計算の実行パターン

原 価 計 算 の 実 行 パ タ ー ン		会 社 数 (%)		
制 度 併 存 型	4 種併存型	6(0.8)		
	3 種併存型	27(3.8)		
	2 種 併 存 型	実際全部・標準全部	36	
		実際全部・実際直接	33	
		実際全部・標準直接	10	
		標準全部・実際直接	4	
		標準全部・標準直接	12	
実際直接・標準直接	5 100(13.9)			
		133(18.5)		
制 度 混 載 型	3 種掲載型	7(1.0)		
	2 種 混 載 型	実際全部・標準全部	77	
		実際全部・実際直接	12	
		実際全部・標準直接	9	
		標準全部・実際直接	4	
		標準全部・標準直接	6	
		実際直接・標準直接	10 118(16.4)	
		125(17.4)		
制 度 単 一 型	実際全部原価計算制度 制度外との併用 制度のみ	130 107 237(32.9)		
	標準全部原価計算制度 制度外との併用 制度のみ	55 47 102(14.2)		
	実際直接原価計算制度 制度外との併用 制度のみ	11 35 46(6.4)		
	標準直接原価計算制度 制度外との併用 制度のみ	8 23 31(4.3)		
			416(57.8)	
	制 度 端 初 型	実際全部原価計算制度を部分的に	6	
		標準全部原価計算制度を部分的に	6	
		実際直接原価計算制度を部分的に	3	
標準直接原価計算制度を部分的に		1		
		16(2.2)		
制度外依存型		17(2.4)		
原価計算を実施せず		1(0.1)		
不明・無記入		12(1.7)		
合	計	720(100)		

算制度といえば、そのように相対的に自立した計算組織の一つ一つを指す場合も、会社単位でまとめたそれらの全体を指す場合もあると思われるが、どちらかといえば実務では前者、学界では後者というニュアンスで、それとなく呼ばれていることが多いといえるのではないか。

ここではできるだけ実務的な脈絡で理解しておきたいので、「原価計算制度」は、比較的範囲の広い特定の場所に適用されるある原価計算組織が、実際全部原価計算、標準全部原価計算など何らかのタイプで行われるような場合を指すものと受け止めておきたい。一口に原価計算制度といっても、各社の必要性、固有の経過、過渡的な事情などから、異なるタイプの原価計算が、複線的ないしは並列的に利用される場合があるものと思われる。

しかし、調査に用いた質問は簡単なものであるから、複数の原価計算制度が行われる場合、同じ場所に対して異なる制度が複線的に行われるのか、異なる場所に対して別の制度が並列的に行われるのかは、調査データから明らかでない。おそらく後者のケースが多いのではないかと思われるが、正確には、別途に事情を確かめる必要があろう。ここでは、両方の場合を含めて、同じ会社内に、何らかの意味で原価計算のタイプが違う複数の全般的制度が存在する会社である、とまとめて理解しておきたい。

「制度併存型」という名称は、広範囲に適用される原価計算制度が複数併用されているという含意からそのように名付けている。この方式では、制度外において別のタイプの原価計算を実施する場合も、制度外の計算は行っていない場合もありうるが、その有無に係わらず、ここではその両方を含めている。

制度併存型にも、異なるタイプの計算をいくつ併用するかによって、形式的には4種併存型、3種併存型、2種併存型があり、図表7にあるように、全部で133社（18%強）ある中で2種併存型が100社（13%強）あって、最も多い。2種併存型には実際全部原価計算と標準全部原価計算、実際全部原価計算と実際直接原価計算の組合せが最も多いが、その他にもすべてのタイプの組合せがあってバラエティに富んだ状況である。

〈制度混載型〉

これは、制度として全般的に行う原価計算が一つで他に制度として部分的に行う原価計算が一つまたは複数ある経営、および制度として部分的に行う原価計算が複数ある経営をいう。

おそらくこれは、全般的に行われる原価計算制度は、会社のかかなり包括的な場所をカバーして概ね特定のタイプの原価計算によって行われているが、部分的には別のタイプの原価計算が混在して行われる経営であると解されよう。ただ、部分的に異なるタイプの原価計算が適用されるといっても、ほんの一部なのか相互に優位を競うほどなのか色々なケースがありうるが、ここでは両方を含めているものと理解したい。集計途中の中間集計によると、特定のタイプの原価計算を主たるものとして用い、原価要素、作業区分、製品種類など一部の要素に対して別のタイプの原価計算が副次的に用いられると思われるケースが圧倒的に多く、異なる原価計算が競り合うほど混在していると思われるケースは少数のようである。

ひとまず「制度併存型」と「制度混載型」とは、このように区別されるものとしたいが、実際は、必ずしも両者の区別は明白なものでないといえよう。質問内容が簡単であるため、原価計算を「会計制度内で部分的に行っている」といっても、「制度」や「部分」の意味や程度の受け止め方によっては、それを制度併存型であるとも制度混載型であるとも見ることができ、あいまいな要素があるといえよう。その意味で、「制度併存型」と「制度混載型」はあまり厳格に区別せず、両者を、タイプの異なる原価計算を制度として併用している場合であると、一括して捉えた方が安全であるかも知れない。しかし、ここでは、「制度混載型」を、特定の場所に適用される計算制度内で異なるタイプの原価計算がミックスして用いられている場合であると理解し、ひとまず「制度併存型」と緩やかに区別できるものとしておきたい。

いわば全社に適用される一つの制度に異なるタイプの原価計算が相乗りしたものと理解し、「制度混載型」と名付けたのであるが、ここでも、制度外では別のタイプの原価計算を採用している場合も、採用していない場合もあり

うるが、両方の場合を含めている。

このような方式の経営では、一つの原価計算制度に異なるタイプの原価計算をいくつミックスさせるかで、4種混載型、3種混載型、2種混載型がありうるが、実際には4種混載型は存在しなかった。図表7にあるように、全部で125社（17%強）あるうち2種混載型が118社（16%強）で圧倒的に多く、その中では実際全部原価計算と標準全部原価計算の組合せが最も多く、その他の組合せもすべて揃っておりバラエティに富んでいるが、これが主流であることに変わりはない。

〈制度単一型〉

これは、制度として全般的に行う原価計算が一つだけで、特定のタイプの原価計算のみを適用している経営をいう。

おそらくこれは、全般的に行われる原価計算制度がほとんど全社をカバーしており、特定のタイプの原価計算だけで統一的に行われているものと解される。原価計算制度が、最もすっきりした形で展開されるものといえよう。

この場合は、原価計算制度として特定のタイプの原価計算のみが適用されるという意味で、「制度単一型」と名付けているが、これも、制度外の計算としては別のタイプの原価計算を行っている場合も、行っていない場合もあり、両方を含めている。図表7にあるように、いずれの場合もほぼ同じ程度に行われているようである。

この方式は、当然4種類が区分されることとなり、実際全部原価計算型、標準全部原価計算型、実際直接原価計算型、標準直接原価計算型がありうる。事実、いずれの方式も存在しており、その中では実際全部原価計算型と標準全部原価計算型が比較的多いのが実情である。

〈制度端緒型〉

これは、制度として全般的に行う原価計算は存在せず、特定のタイプの原価計算が制度として部分的にのみ行われている経営である。

この場合は、会計制度の一環として原価計算が行われているといっても、特定の事業部、部門、工場など一定の場所、あるいは特定の原価要素、作業

区分、製品種類など一定の要素など、一部の経営活動に対してのみ特定のタイプの原価計算が適用されているに過ぎず、原価計算制度の活用が部分経営に限られている場合であると思われる。

何らかの事情により、原価計算制度の利用が比較的初期的ないしは端緒的な形態で行われるにとどまっていると思われるから、「制度端緒型」と名付けている。この場合も、これとは別に制度外の原価計算を行っている場合も、行っていない場合もあり、両者が含まれる。

このような形態は、数としてはきわめて少数でしか行われていない。

〈制度外依存型〉

これは、制度としてはいかなるタイプの原価計算も行っておらず、制度外でのみ一つあるいは複数のタイプの原価計算を実施している経営である。

原価計算の利用法としては、内部的な要請あるいは試行的な利用に主眼をおいて利用されているものと思われる。

この場合も適用する会社数は、きわめて少数である。

以上のような原価計算の実行パターンのもとに、それぞれの採用会社数は、図表7に集計されているような状況である。これまで原価計算の実施態様を原価計算の種類やタイプ毎にそれぞれ別個に見てきた事情を、改めて会社単位で総括して見ると、結論的には次のような実態が指摘されよう。

- ① 3節で見たように、原価計算の種類やタイプのいかに問わなければ、原価計算は、会計制度の一環として行われるのが通常であるが、詳細に原価計算の実行パターンを見ても、やはり「制度単一型」が主流（57%強）をなしているといえる。

したがって、原価計算を行う場合には、できるだけ広範囲の場所をカバーし、できるだけ原価計算のタイプを統一した制度として展開しようとの姿勢がうかがえるといえるのではないか。実態は単純に「制度単一型」で占められるわけではないが、少なくとも現状の大勢としては、会社内の原価計算の在り方は、このような動静にあるものといえよう。

- ② しかし、「制度単一型」であっても、実際に適用される原価計算のタイプ

は多様であって、実際全部原価計算、標準全部原価計算、実際直接原価計算、標準直接原価計算のいずれもが採用されている。そのうち、実際全部原価計算が半分以上を占める主要なタイプであり、標準全部原価計算がその残りの半分以上を占めるといった状況である。

したがって、会社内部ではできるだけ単純な体裁で原価計算制度を運用しようとの姿勢がうかがえるとしても、個々の会社を越えた全体では、採用する原価計算のタイプは概してバラエティに富んでいることがうかがえる。

- ③ 上記①のような一面があるとしても、いつの場合も、会社内の分散した場所で行われる原価計算制度が、いずれも同じタイプの原価計算で統一されているとは限らないし、また、個々の制度が同じタイプの原価計算で一律になされているとも限らない。いずれにせよ、社内の会計制度が異なるタイプの原価計算を包含していると思われるものは、35%強の258社(=133+125社)である。もう少し詳しくいうと、異なるタイプによる原価計算制度をいくつか併用していると思われるものが133社(18%強、「制度併存型」)、個々の原価計算制度の中に異なるタイプの原価計算を混在させていると思われるものが125社(17%強、「制度混載型」)あるといえよう。

このような複合的な制度の実施は、どのような必要性や事情により行われるかまでは推量されないが、決して例外的なほど少数ではない。それだけ、社内の会計制度は、必ずしも特定のタイプの原価計算に統一して行われるわけではないということになる。

また、原価計算のタイプの組合せは、「制度併存型」では、実際全部原価計算と標準全部原価計算、実際全部原価計算と実際直接原価計算の併用が多く、「制度混載型」では、実際全部原価計算と標準全部原価計算の混載が主流であるが、その他の組合せを含めると、各社の在り様はバラエティに富んでいる。

かくして、原価計算制度は、会社内を必ずしもすっきりさせた簡素な体裁で行われるとは限らないし、社外的にも実際全部原価計算、標準全部原

価計算，実際直接原価計算，標準直接原価計算の組合せは実に多様に展開されている。それだけ，原価計算制度は，会社内外ともに多様である。

- ④ 「制度端緒型」や「制度外依存型」のように，少なくとも全社的に適用範囲を広げた原価計算制度に依存していないと思われる経営は，例外的なくらい少数である。両者を合せても，33社（＝16+17社，4.6％）であるに過ぎない。

6. 原価計算の動向

これまでの分析からえた原価計算の現状に対し，何らかの時間的な傾向がうかがえるとすれば，原価計算が意識的ないし無意識的に進みつつある方向との係わりで，現状の意義や課題について何らかの示唆がえられよう。

しかし，わが国の原価計算について，長期の動向をうかがわせるようなデータを集計した例は少なく，わずかに標準原価計算と直接原価計算に関するデータ，個別原価計算・総合原価計算に関するデータがあるに過ぎないようである。⁽⁴⁾このような制約のもとに，本節では，標準原価計算と直接原価計算に関するこれまでのデータとわれわれの調査データとを総合して，昭和30年代中期以降の動向を推察してみたい。

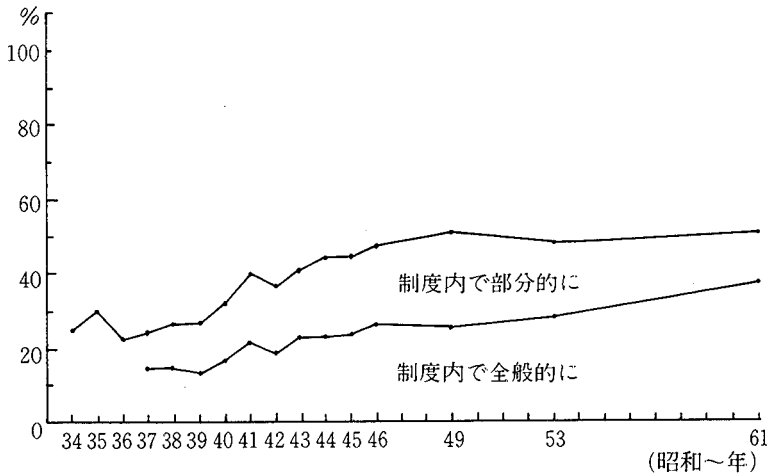
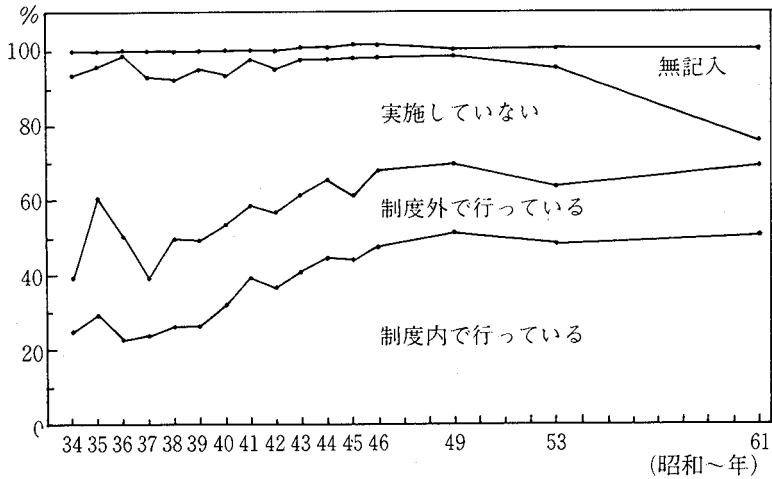
昭和34～53年のデータの引用とともに，われわれのデータを追加したものが，図表8～11である。各年度のデータの連続性については疑問なしとしないが，各年度とも，ほぼ製造事業に従事する上場企業とそれに見合う規模の非上場の経営を中心とした母集団であると見られること，集計した会社数は年度によって異なるが，かなりまとまっていること，結果的にはデータがほぼ安定

(4) これらのデータは，すでに拙稿「わが国における直接原価計算の利用実態(1)——昭和34～49年の動向——」『香川大学経済論叢』第54巻第1号，昭和56年6月，177-179，188-192ページ，拙稿「わが国における直接原価計算の利用実態(2)——昭和34～49年の動向——」同誌，第54巻第2号，昭和56年9月，135-141ページ，拙稿「わが国における直接原価計算の利用実態(4・完)——昭和34～49年の動向——」同誌，第55巻第3・4号，昭和59年1月，177-179，186-187ページ，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392-403ページで引用したことがある。

年 度(昭和)	42	43	44	45	46	49	53	61
制度内で全般的に行っている	84 (18.8)	66 (22.6)	85 (22.7)	73 (23.1)	87 (26.2)	56 (25.2)	41 (28.1)	264 (36.7)
制度内で部分的に行っている	78 (17.5)	53 (18.2)	81 (21.6)	67 (21.2)	70 (21.1)	57 (25.7)	29 (19.9)	98 (13.6)
制度外で全般的に行っている	30 (6.7)	18 (6.2)	25 (6.7)	19 (6.0)	24 (7.2)	19 (8.6)	7 (4.8)	63 (8.8)
制度外で部分的に行っている	59 (13.2)	42 (14.4)	54 (14.4)	34 (10.8)	44 (13.3)	23 (10.4)	16 (11.0)	71 (9.9)
標準でなく予定原価計算を採用	—	—	—	—	—	—	—	—
目下採用検討中である	130 (29.2)	84 (28.8)	89 (23.7)	80 (25.3)	63 (19.0)	43 (19.4)	26 (17.8)	31 (4.3)
今後も採用する予定はない	43 (9.6)	21 (7.2)	31 (8.3)	37 (11.7)	38 (11.4)	21 (9.5)	20 (13.7)	15 (2.1)
該当なし	—	—	—	—	—	—	—	—
不明・無記入	22 (4.9)	10 (3.4)	14 (3.7)	11 (3.5)	11 (3.3)	3 (1.4)	8 (5.5)	178 (24.7)
合 計	446 (100)	294 (100.7)	379 (101.1)	321 (101.6)	337 (101.5)	222 (100)	147 (100.7)	720 (100)
会社総数	〃	292 (100)	375 (100)	316 (100)	332 (100)	〃	146 (100)	〃

注：1. 特に昭和34、36年の質問は、他の年度と異なる点が多い。詳細は、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、397ページを参照。

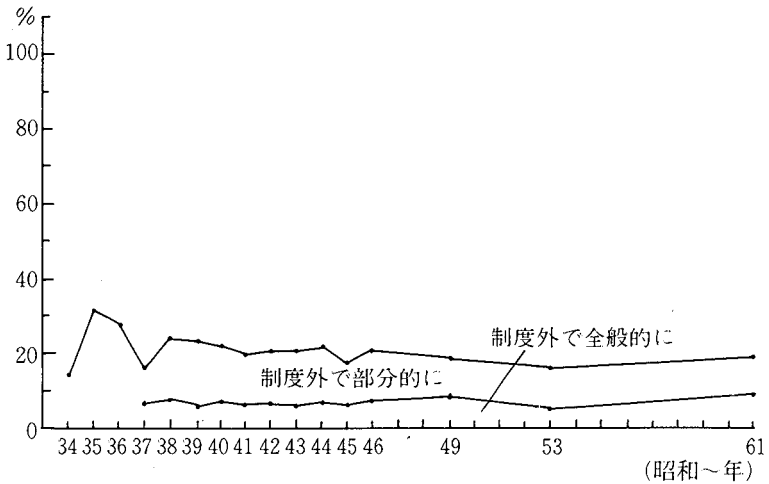
2. 昭和61年のデータは、昭和53年以前のデータと比較できるように、図表4の標準原価計算に関するデータを実施態様の重複が生じないように若干調整している。例えば「制度内で部分的に行っている」の98社は、標準原価計算を制度内で部分的に行っていると同時に、これより上の形態は実施していない、つまり、全般的には行っていない会社をいう。



していることなどから、およその時間的傾向が捉えられるものと見ておきたい。

まず、図表8および9から標準原価計算の状況をうかがうと、次のようである。

- ① 標準原価計算の普及率は、実施の態様のいかに問わないのであれば、



おそらく昭和 30 年代中期から昭和 40 年代中期にかけて 40%程度から 70%弱当りまで上昇し、その後はほぼ横這い状態に推移しているといえよう。

- ② 実施態様別の状況をうかがうと、標準原価計算を制度外で実施する経営は、各年度とも 15%強～23%強のほぼ一定の範囲で上下しており、制度として実施する態様だけが、昭和 30 年代後半から 40 年代末にかけて、20 数%から 50%程度まで上昇している。中でも、制度として全般的に実施する経営の割合が高くなっている。

このような状況を勘案すると、標準原価計算は、20 年、30 年といった長期の傾向において、制度外で行うよりは、制度として行う、中でも制度として全般的に行うことが、望ましい態様であるとしてますます容認されていくようである。

ちなみに、標準原価計算の制度化率をうかがうと、図表 9 のように、特に昭和 30 年、40 年代に年々向上している。現状では、標準原価計算を実施する経営のうち 70 数%程度は、制度として行うまでにいたっている。

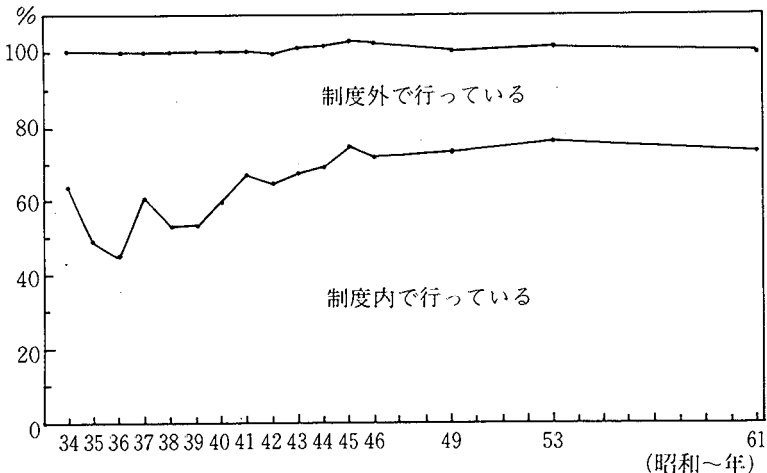
これに対して、直接原価計算の状況は、図表 10 および 11 でうかがうことが

図表 9 標準原価計算の実施態様の動向-2

年 度(昭和)	34	35	36	37	38	39	40	41
制度内で全般的に行っている	45 (63.4)	47 (48.5)	52 (44.8)	48 (36.4)	59 (28.9)	44 (25.4)	57 (31.0)	74 (36.8)
制度内で部分的に行っている				32 (24.2)	49 (24.0)	48 (27.7)	53 (28.8)	61 (30.3)
制度外で全般的に行っている	26 (36.6)	50 (51.5)	64 (55.2)	22 (16.7)	30 (14.7)	20 (11.6)	24 (13.0)	22 (10.9)
制度外で部分的に行っている				30 (22.7)	66 (32.4)	61 (35.3)	50 (27.2)	44 (21.9)
合 計	71 (100)	97 (100)	116 (100)	132 (100)	204 (100)	173 (100)	184 (100)	201 (100)
標準原価計算の採用会社数	"	"	"	"	"	"	"	"

年 度(昭和)	42	43	44	45	46	49	53	61
制度内で全般的に行っている	84 (33.5)	66 (37.3)	85 (35.3)	73 (38.8)	87 (39.5)	56 (36.1)	41 (44.6)	264 (53.2)
制度内で部分的に行っている	78 (31.1)	53 (29.9)	81 (33.6)	67 (35.6)	70 (31.8)	57 (36.8)	29 (31.5)	98 (19.8)
制度外で全般的に行っている	30 (12.0)	18 (10.2)	25 (10.4)	19 (10.1)	24 (10.9)	19 (12.3)	7 (7.6)	63 (12.7)
制度外で部分的に行っている	59 (23.5)	42 (23.7)	54 (22.4)	34 (18.1)	44 (20.0)	23 (14.8)	16 (17.4)	71 (14.3)
合 計	251 (100)	179 (101.1)	245 (101.7)	193 (102.7)	225 (102.3)	155 (100)	93 (101.1)	496 (100)
標準原価計算の採用会社数	"	177 (100)	241 (100)	188 (100)	220 (100)	"	92 (100)	"

注：これは、図表 8 から、標準原価計算を実施している会社数だけを取り出したものである。



図表10 直接原価計算の実施態様の動向—1

〈質 問〉 貴社における直接原価計算採用の状態について次の何れですか。

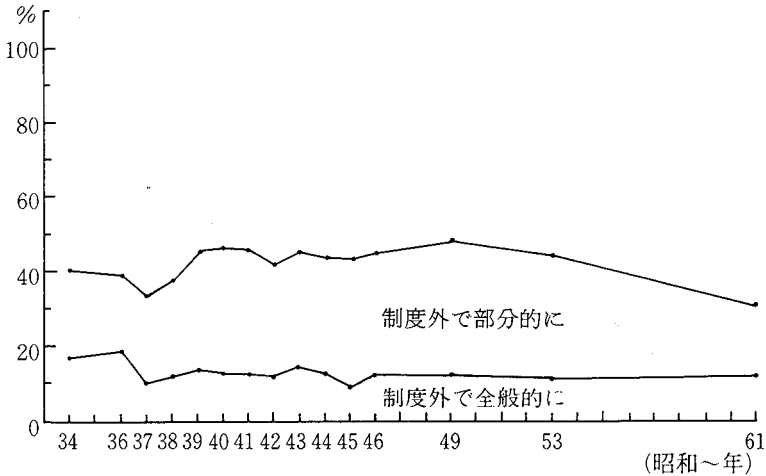
- (1) 会計制度内で一般的に行っている。
- (2) 会計制度内で部分的に行っている。
- (3) 会計制度外で一般的に行っている。
- (4) 特殊原価調査の目的で必要の都度行う。
- (5) 目下研究段階である。
- (6) 今後も採用する予定はない。

年 度(昭和)	34	36	37	38	39	40	41
制度内で一般的に行っている	32 (17.6)	32 (13.8)	34 (10.1)	43 (10.5)	33 (9.3)	35 (10.1)	51 (14.8)
制度内で部分的に行っている			16 (4.8)	21 (5.1)	20 (5.7)	18 (5.2)	33 (9.6)
制度外で一般的に行っている	—	—	33 (9.8)	48 (11.7)	47 (13.3)	43 (12.4)	42 (12.2)
制度外で部分的に行っている	—	—	79 (23.5)	—	—	—	—
制度外で経常的に 行っている	30 (16.5)	42 (18.1)	—	—	—	—	—
制度外で必要のつ ど行っている	43 (23.6)	48 (20.7)	—	105 (25.6)	112 (31.7)	116 (33.5)	116 (33.6)
目下研究中である	2 (1.1)	11 (4.7)	105 (31.3)	111 (27.1)	91 (25.8)	75 (21.7)	74 (21.4)
経験あるが、現在 実施せず	—	—	4 (1.2)	—	—	—	—
今後も採用する予 定はない	68 (37.4)	99 (42.7)	48 (14.3)	41 (10.0)	28 (7.9)	26 (7.5)	21 (6.1)
該当なし	4 (2.2)	0	17 (5.1)	—	—	—	—
不明・無記入	3 (1.6)	0	—	41 (10.0)	22 (6.2)	33 (9.5)	8 (2.3)
合 計	182 (100)	232 (100)	336 (100)	410 (100)	353 (100)	346 (100)	345 (100)
会社総数	”	”	”	”	”	”	”

年 度(昭和)	42	43	44	45	46	49	53	61
制度内で全般的に行っている	57 (12.8)	38 (13.0)	59 (15.7)	48 (15.2)	55 (16.6)	28 (12.6)	22 (15.1)	163 (22.6)
制度内で部分的に行っている	35 (7.8)	21 (7.2)	31 (8.3)	35 (11.1)	32 (9.6)	20 (9.0)	14 (9.6)	45 (6.3)
制度外で全般的に行っている	52 (11.7)	41 (14.0)	46 (12.3)	28 (8.9)	41 (12.3)	27 (12.2)	16 (11.0)	85 (11.8)
制度外で部分的に行っている	—	—	—	—	—	—	—	133 (18.5)
制度外で経常的に行っている	—	—	—	—	—	—	—	—
制度外で必要のつど行っている	132 (29.6)	91 (31.2)	116 (30.9)	107 (33.9)	107 (32.2)	80 (36.0)	48 (32.9)	—
目下研究中である	95 (21.3)	62 (21.2)	78 (20.8)	59 (18.7)	45 (13.6)	28 (12.6)	10 (6.8)	30 (4.2)
経験あるが、現在実施せず	—	—	—	—	—	—	—	—
今後採用する予定はない	39 (8.7)	28 (9.6)	31 (8.3)	26 (8.2)	32 (9.6)	24 (10.8)	31 (21.2)	28 (3.9)
該当なし	—	—	—	—	—	—	—	—
不明・無記入	36 (8.1)	18 (6.2)	19 (5.1)	20 (6.3)	20 (6.0)	15 (6.8)	9 (6.2)	236 (32.8)
合 計	446 (100)	299 (102.4)	380 (101.3)	323 (102.2)	332 (100)	222 (100)	150 (102.7)	720 (100)
会社総数	〃	292 (100)	375 (100)	316 (100)	〃	〃	146 (100)	〃

注：1. 昭和34～7の質問は、上記と若干異なっている。詳細は拙稿「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ページを参照。

2. 昭和61年のデータは、昭和53年以前のデータと比較できるように、図表5の直接原価計算に関するデータを実施態様の重複が生じないよう若干調整している。例えば「制度内で部分的に行っている」の45社は、直接原価計算を制度内で部分的に行っていると同時に、これより上の形態は実施していない、つまり、全般的には行っていない会社をいう。



普及率の動向は、標準原価計算の場合と基本的にはよく似ており、わが国の直接原価計算の普及率そのものは、少なくとも調査期間中において、標準原価計算より普及のスタートやスピードが遅れたということはなく、比較的早い時期から標準原価計算並みに浸透していたといえる。また、標準原価計算、直接原価計算ともに、昭和40年代末より停滞傾向にあり、普及率はほぼ行きつくところまで達したといえるのであろうか。

- ② しかし、実施の態様別の様子を見ると、直接原価計算を制度として行う経営は、少なくとも昭和53年以前はむしろ亜流であり、大勢は制度外で実施する経営であった。制度として行う経営も、15%前後から25%前後まで少しずつ増えてはいるが、制度外で実施するものは大抵の年度において40%前後であり、少なくとも昭和53年までは後者の方が大勢であった。

しかし、昭和61年は制度として実施するもの29%弱、制度外で実施するもの30%強で、両者がほぼ競り合っている。直接原価計算は、長い間制度外で行うことが大勢であったが、制度化への緩やかな長期の趨勢とともに、今日では両者が競り合うまでになっている。この傾向は未だに続いているといえるのではなかろうか。

図表11 直接原価計算の実施態様の動向-2

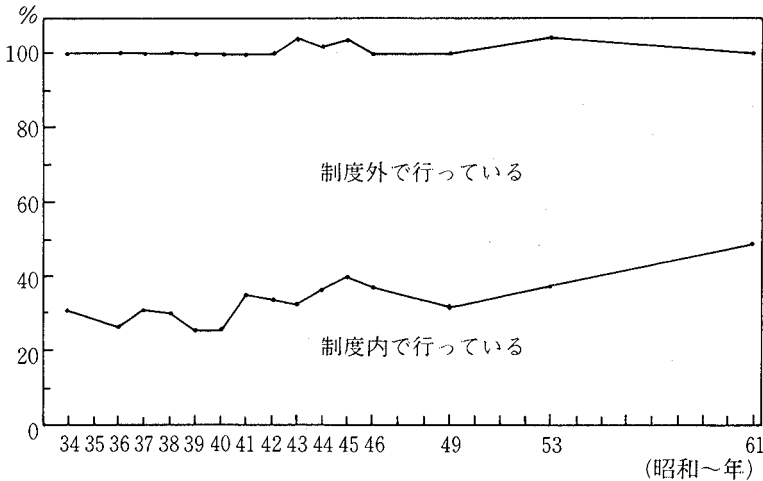
年 度(昭和)	34	36	37	38	39	40	41
制度内で全般的に行っている	32 (30 5)	32 (26 2)	34 (21 0)	43 (19 8)	33 (15 6)	35 (16 5)	51 (21 1)
制度内で部分的に行っている			16 (9.9)	21 (9 7)	20 (9 4)	18 (8 5)	33 (13 6)
制度外で全般的に行っている	—	—	33 (20 4)	48 (22 1)	47 (22 2)	43 (20 3)	42 (17 4)
制度外で部分的に行っている	—	—	79 (48.8)	—	—	—	—
制度外で経常的に行っている	30 (28 6)	42 (34 4)	—	—	—	—	—
制度外で必要のつと行っている	43 (41 0)	48 (39 3)	—	105 (48 4)	112 (52.8)	116 (54 7)	116 (47 9)
合 計	105 (100)	122 (100)	162 (100)	217 (100)	212 (100)	212 (100)	242 (100)
直接原価計算の採用会社数	"	"	"	"	"	"	"

年 度(昭和)	42	43	44	45	46	49	53	61
制度内で全般的に行っている	57 (20 7)	38 (20 7)	59 (23 9)	48 (22 7)	55 (23 4)	28 (18.1)	22 (22.9)	163 (38 3)
制度内で部分的に行っている	35 (12 7)	21 (11.4)	31 (12 6)	35 (16 6)	32 (13 6)	20 (12 9)	14 (14 6)	45 (10 6)
制度外で全般的に行っている	52 (18 8)	41 (22.3)	46 (18 6)	28 (13 3)	41 (17.4)	27 (17 4)	16 (16 7)	85 (20 0)
制度外で部分的に行っている	—	—	—	—	—	—	—	133 (31 2)
制度外で経常的に行っている	—	—	—	—	—	—	—	—
制度外で必要のつと行っている	132 (47 8)	91 (49 5)	116 (47 0)	107 (50 7)	107 (45 5)	80 (51 6)	48 (50 0)	—
合 計	276 (100)	191 (103 8)	252 (102 0)	218 (103 3)	235 (100)	155 (100)	100 (104 2)	426 (100)
直接原価計算の採用会社数	"	184 (100)	247 (100)	211 (100)	"	"	96 (100)	"

注 これは、図表10から、直接原価計算を実施している会社数だけを取り出したものである。

ちなみに、直接原価計算の制度化の傾向は図表 11 のようであり、緩やかではあるが、調査期間をほぼ一貫して制度化が進行しており、現在では、直接原価計算の制度化率は 48%強までになっている。

標準原価計算と直接原価計算の長期の傾向がこのようであると、これまで見てきた原価計算の現状は、次のような緩やかな変化の途上にあるものと理解さ



れよう。

現状の分析によると、「制度単一型」が主流であって、概して同じ社内では、できるだけ広い場所を対象とし、できるだけ原価計算のタイプを統一した制度を運用しようとの意向がうかがえるとともに、全体としては、実際全部原価計算や標準全部原価計算など会社毎に色々なタイプの原価計算が適用されているという状況であった。このような状況にあって、「制度単一型」が、「制度併存型」や「制度混載型」に較べて増える傾向にあるのか減る傾向にあるのかが重要な関心事の一つであるが、残念ながらこの点は、上記の時系列データからは推測することができない。

しかし、標準原価計算や直接原価計算を制度として行い、中でも制度として全般的に行う経営の割合がほぼ調査期間を通して徐々に進行しているから、実際原価計算や全部原価計算に対して標準原価計算や直接原価計算の割合が増えるという意味で、全般的に行われる原価計算制度は、次第にバラエティに富んできたものと思われる。未だにそのような多様化傾向は徐々に進行していると思われる。おそらく、「制度単一型」のみならず、「制度併存型」や「制度混載型」を巻き込んで、多様化は進んでいるであろう。このような原価計算の多様

化時期, ある意味で混乱期を経過して, 全体の動静が果して長期的には「直接標準原価計算による制度単一型」へと漸進しているといえるのかどうか, 現状では推察することが困難である。

制度外の原価計算の割合は, 直接原価計算の方が標準原価計算よりかなり多いという違いを含めて, 調査期間中一貫して無視できないほどのウェイトであった。しかし, 長期の傾向では, いずれの割合もほぼ下降傾向にあるから, 特に標準原価計算と直接原価計算の近年における普及率の停滞期に入ってから, 制度外の計算や制度として部分的に行う計算を, 制度として全般的に行う計算へと少しずつ切替えていく傾向があるように思われる。標準原価計算や直接原価計算が制度として本格的に行われることを介して, 全般的な原価計算制度が多様化しつつあるというのが, 昭和 50 年代ないしは現在の傾向の一つであるといえよう。