

## わが国の原価計算の現状と動向 (2)

—昭和61年の実態調査に基づいて—

田 中 嘉 穂

### 7. 利用目的と原価計算

原価計算の実施状況は以上のようなものであるが、このような現状にある原価計算は、現実の事業経営において原価計算の周辺環境とどの程度密なものとして位置づけられているであろうか。

原価情報といえども、他の記号系情報と同じように、現実の事態を間接に伝えて必要な行動を起こさせる判断素材として利用されるものといえる。原価情報の場合、事業経営に係わる事態を伝えて、経営体を保護し発展させるのに必要な活動を生起させるのに活用されるといえるが、果たして原価情報は、どの程度現実に密着した事態を伝え、またどの程度特定の目的に特化したものとして機能しているといえるであろうか。原価計算という現に行われている一つの情報システムが、現実に果している役割を改めて評価してみるという立場から、各経営の事業活動や利用方面といった周辺環境とどの程度密なものとして行われているかをうかがいたいのである。原価計算が、個別の経営の中で情報システムとしてどの程度感度の鋭い情報源として用いられまた位置づけられているのか、どの程度親密なシステムとして機能しているのかを概括的に把握しようと試みた。原価計算と経営との親疎の程度、言い換えれば原価計算の経営に対する情報的スタンスはいかなるものか、一つの情報源である原価計算の適切な情報スタンスを考える手掛かりはないかと考えたのが、7、8節である。

本節では、まず利用目的との関連で原価計算がどのような位置にあるかをうかがい、どの方面への程度適合的に用いられているかを見ようとした。

原価計算は総じてどのような目的に利用されているのかを全体的にうかがうと、図表12の右端のような集計の状況である。これは、最初からこのように総括的に尋ねたことに対する結果ではなくて、図表17にある、原価計算のタイプ別に利用目的を尋ねた質問に対する回答から複数回答を除いて要約した会社数である。これによると、次のような点が指摘される。

- ① 利用目的の選択肢は5つあるが、実質的には原価管理、予算編成、価格決定、財務諸表の作成の4つを大枠で例示している。それによっておよその利用領域をうかがうと、原価計算は総じていずれの目的にもよく利用され、「その他」の目的を除けば、最も利用の少ない目的でも76%強の経営で利用されている。個々の経営において多方面の目的に利用されていることが想像されるが、併用率の平均は約3.5(=2,473/709)であるから、総じて3つないし4つの方面に利用されているといえよう。それだけ原価計算の適用領域が広範囲になっているといえるが、例示が少なすぎたためか、目的間の偏りはそれほど明白でない。

「その他」は極端に少ないが、おそらく内容を例示しなかったことによるもので、ほとんど集計上の意味はないと思われる。以下の分析ではこれを除いて考えたい。

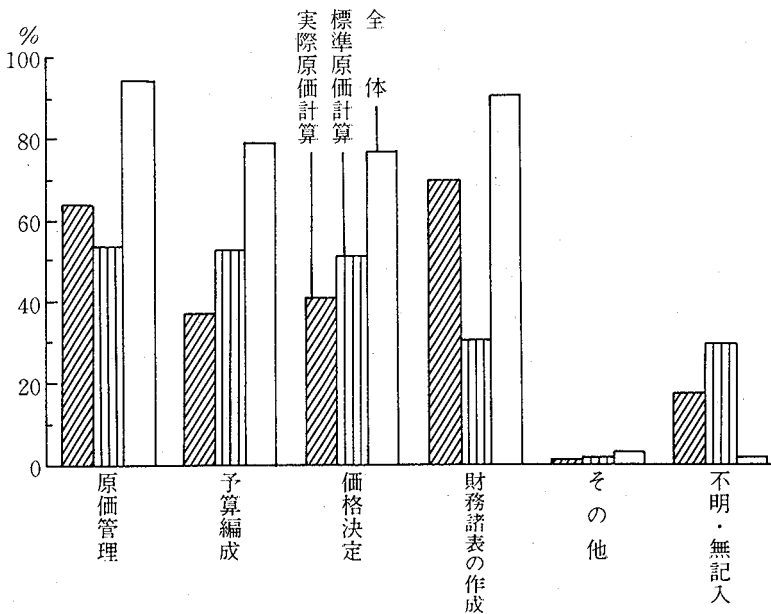
- ② 少数ではあるが、原価計算を実施していないと思われる経営もあるから、それを除いて、図表4において原価計算を実施するとした707社のみの状況をうかがうと、図表13の右端のような集計状況である。そこでは、およそ90%前後が原価管理目的と財務諸表の作成に活用しており、またおよそ75%前後が予算編成と価格決定目的に使用しているという状態である。

全体的に見たところでは、原価管理および総括的な財務諸表の作成への活用がやや優先的に考慮されているようであり、それらを中心としながら、かなり多方面の利用がなされているといえる。

全体にはこのような状況にあるが、当然、原価計算の形態は一様でなく、原価計算の種類によって各種目的に適合的とされる程度も違うであろう。その状況を把握するために、図表12~15において原価計算の種類別の様相をうかがい

図表12 実際原価計算、標準原価計算の利用目的-1

原価計算の種類 利用目的	実 際 原 価 計 算	標 準 原 価 計 算	全 体
原 価 管 理	459 (63.8)	385 (53.5)	677 (94.0)
予 算 編 成	265 (36.8)	379 (52.6)	568 (78.9)
価 格 決 定	294 (40.8)	367 (51.0)	554 (76.9)
財 務 諸 表 の 作 成	503 (69.9)	222 (30.8)	652 (90.6)
そ の 他	10 (1.4)	12 (1.7)	22 (3.1)
小 計	1,531	1,365	2,473
利用目的を明示する 会社	593 (82.4)	507 (70.4)	709 (98.5)
不 明 ・ 無 記 入	127 (17.6)	213 (29.6)	11 (1.5)
全 体	720 (100)	720 (100)	720 (100)



たい。

まず図表 12, 13 において、実際原価計算と標準原価計算の相対的な利用状況をうかがうと次のようである。

- ① 図表 12 は、実際原価計算または標準原価計算を各種の目的に利用する会社が、原価計算を実施していないものを含めた全会社のうちの位あるか、各原価計算種類による相対的な違いをうかがうものである。

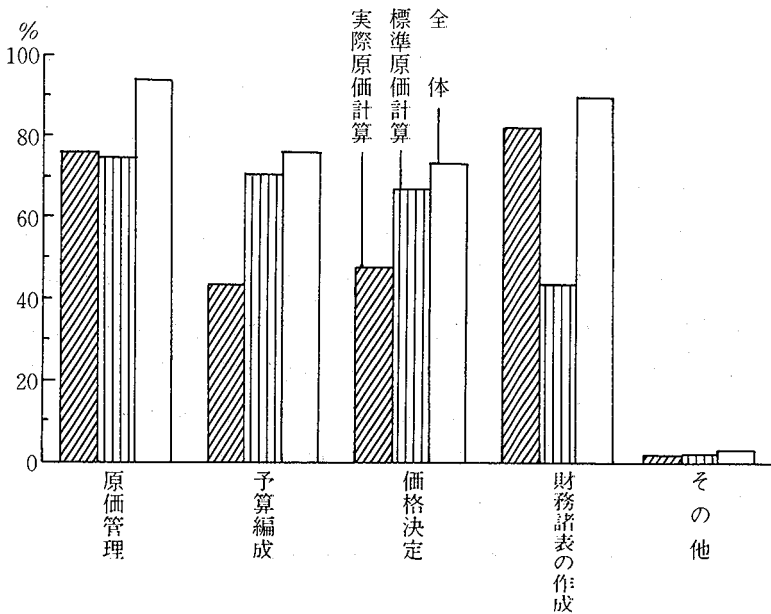
それによると、いずれの原価計算でも、どの目的に対しても（「その他」は除いて）比較的多方面に利用されていることがわかる。最も少ない目的でも 30% 強の経営で利用されているから、いずれの原価計算でも、ほとんど利用されない目的はないといっていいであろう。実際原価計算の各種目的への平均的な併用率は約 2.6 (=1,531/593)、標準原価計算の平均的な併用率は約 2.7 (=1,365/507) で、いずれも 2~3 の目的に併用されていることが多いようである。つまり、いずれの計算でも、特定の形態を備えた原価計算をできるだけ各種目的へ併用するよう考慮され、目的間の調整がなされているものと見ることができよう。逆にいうと、特定の目的のために利用される原価計算は多様であるともいうことができる。

他方、全体としては 3~4 の目的に併用することが多かったにもかかわらず、原価計算種類別では 2~3 の目的への利用に集中するという傾向があるが、それだけ原価計算種類の目的適合性に違いがあることをうかがわせるといえよう。それぞれの原価計算がどの目的に集中するかを見ると、実際原価計算では、財務諸表の作成および原価管理に対して 63% 以上の経営が、予算編成および価格決定に対してほぼ 40% 程度の経営が適用している。それに対して標準原価計算では、原価管理、予算編成、価格決定などの経営管理目的に対して 51% 以上の経営が、財務諸表の作成へは 30% 強の経営が適用している。それぞれ目的間の偏りが異なっている。

このような事態をできるだけ事実即して理解するとすれば、原価計算の利用はできるだけ各種の目的へ併用するようにまず調整されるのであるが、それでもなお調整が困難と思われる場合には、特に重視すべき適用領

図表13 実際原価計算、標準原価計算の利用目的-2

原価計算の種類 利用目的	実際原価計算	標準原価計算	全体
原 価 管 理	448 (75.5)	371 (74.8)	662 (93.6)
予 算 編 成	257 (43.3)	349 (70.4)	535 (75.7)
価 格 決 定	281 (47.4)	332 (66.9)	518 (73.3)
財 務 諸 表 の 作 成	487 (82.1)	216 (43.5)	635 (89.8)
そ の 他	10 (1.7)	11 (2.2)	21 (3.0)
小 計	1,483	1,279	2,371
利用目的を明示する 会社	574 (96.8)	469 (94.6)	703 (99.4)
不明・無記入	19 (3.2)	27 (5.4)	4 (0.6)
原価計算の実施会社	593 (100)	496 (100)	707 (100)



域の重要性の順位や各原価計算種類の適合性の違いなどを勘案し、原価計算の選択的適用がなされると見ることができよう。そのような選択的な行為が行われた結果、この程度の併用率と併用目的の違いが生じたものと思われ、中間的な状態にあるといえよう。実際原価計算、標準原価計算は、特定の目的に対してのみきわめて特化しているというのではなく、また、原価計算の普及率の違いは別として、各種目的への併用状況が同じであるというのではない。

- ② 原価計算種類による各種目的への適合性の差をもう少し明確に掌握するために、原価計算を行っている経営（図表4において実際原価計算は593社、標準原価計算は496社）だけの状況をうかがうと、図表13のようである。

ここでは、原価管理においてはいずれも約75%の高い適用率でほとんど差がなく、それ以外の目的で相対的な違いがうかがえる。予算編成や価格決定目的においては、標準原価計算の実施会社のほぼ70%またはそれに近い経営で利用されているが、実際原価計算においては、半分以下の約47%以下の経営で利用されるにとどまっている。財務諸表の作成では、逆に実際原価計算の方が多くて82%で利用されるが、標準原価計算では約43%が利用するに過ぎない。今日でも、財務諸表作成に対する標準原価計算の相対的な適合性の差はかなり明瞭である。

総じて実際原価計算も、標準原価計算も、できるだけ多くの目的に対して併用するよう調整されるようであるが、それ以上に一層適合的利用を図る場合には原価計算種類の選択的適用が考慮されるようである。その結果、原価管理目的へは柔軟な適用がなされるためいずれの原価計算も同程度に高い割合で有効利用がなされているが、その他の経営管理目的では標準原価計算の方がほぼ20%以上の差で、財務諸表の作成では逆に実際原価計算の方が38%強の差でより適合的であるとされるようである。

さらに、全部原価計算と直接原価計算の利用状況をうかがうと、図表14および15のようである。それによると、

- ① 図表 14 において各原価計算種類の併用の状況をうかがうと、ここでも全部原価計算、直接原価計算は概して多方面に利用されており、各種目的への利用が調整されているようである。しかし、細部を見ると、全部原価計算では各目的への併用率は平均  $3.0 (=1,909/637)$ 、つまり 3 つ前後の目的に併用されることが多いと思われるのに対し、直接原価計算での併用率は  $2.2 (=932/418)$  で、ほぼ 2 つ前後の目的に利用されることが多いという違いがある。後者の方がやや限られた目的に集中して用いられているようである。

それぞれの原価計算でどのような目的に利用されるかをうかがうと、全部原価計算ではやはり財務諸表の作成が 81% 強で最も高く、他の管理目的はおおよそ 67~55% でそれよりやや低くなっているが、総じてどの目的に対しても比較的良好に活用されている。直接原価計算では、経営管理目的にはおおよそ 45~32% 程度が利用しているが、財務諸表の作成には 13% 強が利用するに過ぎず、実際原価計算と標準原価計算の場合よりやや違いがはっきりしている。全体として直接原価計算の適用率が低いのは、普及率が低いことによるものであろう。

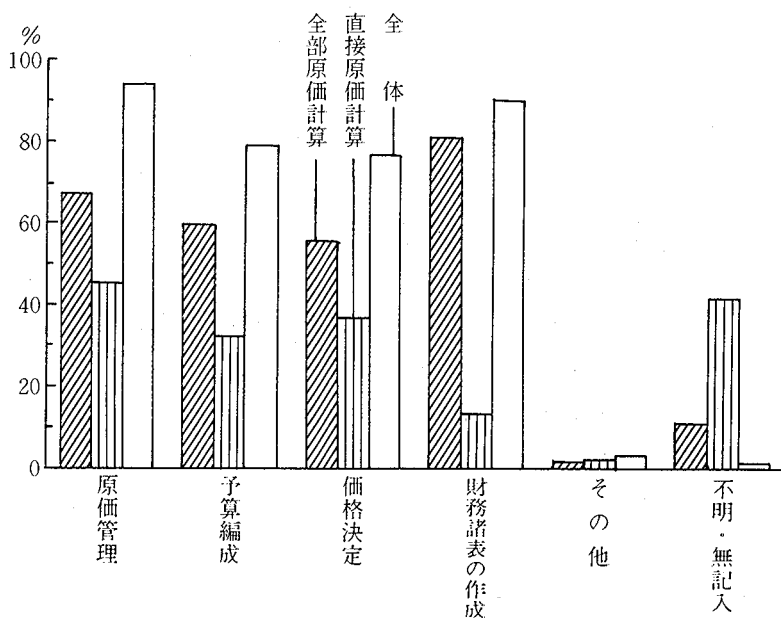
この場合も総じて、各原価計算種類は各種目的への利用を図るよう調整していると思われるが、相対的には全部原価計算の方が直接原価計算より多目的な利用への調整を行っており、直接原価計算は利用方面がやや限られ、経営管理的な利用目的に傾く傾向がうかがえる。

- ② 各原価計算種類による目的適合性の違いを一層明確にするため、原価計算を行う経営(図表 5 において全部原価計算は 626 社、直接原価計算は 426 社)のみの状況を見ると、図表 15 のようである。

原価管理、予算編成、価格決定の経営管理目的においては、両原価計算の間で目的適合性についてそれほど大きな違いはないようである。つまり、内部的な利用では、全部原価計算だからあるいは直接原価計算だからといってそれぞれの要請に応じた有効利用がなされないほど調整困難な目的はないようである。予算編成目的では、直接原価計算の方が 10 数% 低く、

図表14 全部原価計算、直接原価計算の利用目的-1

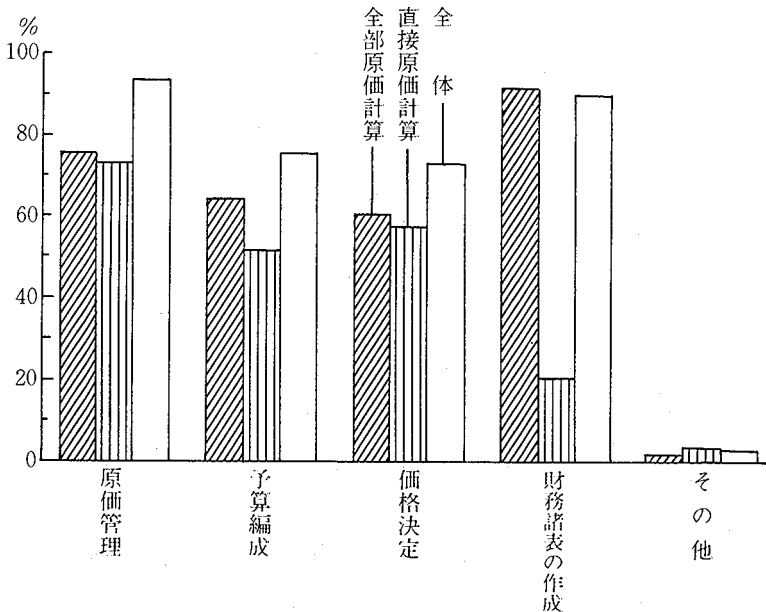
原価計算の種類 利用目的	全 部 原 価 計 算	直 接 原 価 計 算	全 体
原 価 管 理	483 (67.1)	325 (45.1)	677 (94.0)
予 算 編 成	426 (59.2)	231 (32.1)	568 (78.9)
価 格 決 定	402 (55.8)	265 (36.8)	554 (76.9)
財 務 諸 表 の 作 成	587 (81.5)	96 (13.3)	652 (90.6)
そ の 他	11 (1.5)	15 (2.1)	22 (3.1)
小 計	1,909	932	2,473
利用目的を明示する 会社	637 (88.5)	418 (58.1)	709 (98.5)
不明・無記入	83 (11.5)	302 (41.9)	11 (1.5)
全 体	720 (100)	720 (100)	720 (100)





図表15 全部原価計算、直接原価計算の利用目的一2

原価計算の種類 利用目的	全 部 原価計算	直 接 原価計算	全 体
原 価 管 理	474 (75.7)	311 (73.0)	662 (93.6)
予 算 編 成	403 (64.4)	219 (51.4)	535 (75.7)
価 格 決 定	378 (60.4)	245 (57.5)	518 (73.3)
財 務 諸 表 の 作 成	574 (91.7)	88 (20.7)	635 (89.8)
そ の 他	10 (1.6)	15 (3.5)	21 (3.0)
小 計	1,839	878	2,371
利用目的を明示する 会社	619 (98.9)	392 (92.0)	703 (99.4)
不 明 ・ 無 記 入	7 (1.1)	34 (8.0)	4 (0.6)
原価計算の実施会社	626 (100)	426 (100)	707 (100)



むしろ全部原価計算の方が適合的でさえあるといった一面もうかがえるが、その差はそれほど大きなものでない。管理領域においてはいずれの原価計算もほぼ同じように有効利用されるようであるが、本来内部的な利用に有用性を発揮するとされた直接原価計算が、全部原価計算との間でほとんど差が見られないのはどうしてであろうか。

しかし、財務諸表の作成では、全部原価計算は 91%強がこれに利用しているのに対し、直接原価計算は 20%強のみで利用されるにとどまっている。その差は 70%以上で、適合性の違いはかなり明白である。

つまり、全部原価計算と直接原価計算とでは、原価管理、予算編成、価格決定の管理的な利用ではかなり調整されるようになって、両者で越えがたい適用上の壁があるとされるのは財務諸表の作成においてのようである。

以上うかがったところでは、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の各種原価計算による各目的への適合性の差は総じてあまり明快なものではない。例示した 4 目的の中では概して 2~3 の目的へ併用するという柔軟な調整がなされるようである。そのような調整の過程で、原価管理への活用がほぼ共通に考慮されるようで、どの原価計算を採用する経営もこの目的を重視して 75%前後でその目的に有効利用され、その外に 1~2 の目的に併用されるケースが多いようである。どの原価計算種類でも原価管理への利用に適合性の差がないというのは一見奇妙であるが、原価管理目的がそれほど多くの経営で重視され、かつ原価情報による原価管理の在り方が多様でありうることをうかがわせるのであろうか。

他方、そのような目的間の調整努力がなされるにもかかわらず、原価管理以外の目的では適合性に若干の差がうかがえ、予算編成では原価計算種類によって 70~43%、価格決定では 66~47%、財務諸表の作成では 91~20%の適用率の違いがうかがえる。これらの目的には、一層適合的であると思われる原価計算種類の選択適用がなされ、予算編成や価格決定においては標準原価計算（全部原価計算、直接原価計算にかかわらず）が、財務諸表の作成においては全部原

図表16 原価計算種類の実施状況

実施の形態	制度内・外	制度のみ
実際原価計算のみ	211 (29.8)	328 (47.5)
両者の併用	382 (54.0)	208 (30.1)
標準原価計算のみ	114 (16.1)	154 (22.3)
実施会社	707 (100)	690 (100)
全部原価計算のみ	281 (39.7)	482 (69.9)
両者の併用	345 (48.8)	112 (16.2)
直接原価計算のみ	81 (11.5)	96 (13.9)
実施会社	707 (100)	690 (100)

価計算や実際原価計算が一層適合するとされているようである。ちなみに、各原価計算種類の実施状況をうかがうと、図表16のように異なる種類を並行的に行う経営が少なくないようである。

各原価計算種類のこのような利用状況が絡むと、原価計算のタイプ別の状況はどのような様相となるであろうか。図表17～19はそれを示し、これまで見てきたことの絡み合いの結果であり、これまでの事態を補強するであろう。

- ① 図表17では、原価計算の一層具体的なタイプの普及率は低くなるだけに、各目的に対する適用率も一段と低くなっている。

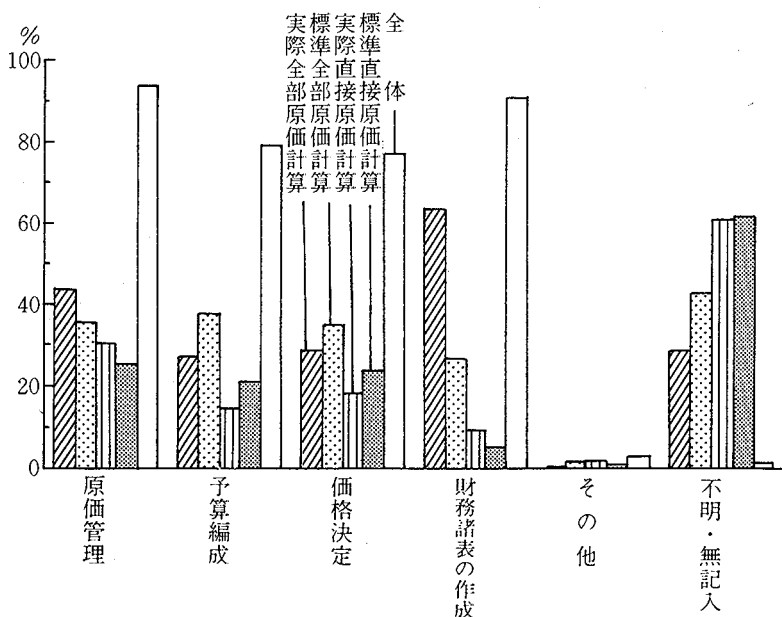
財務諸表の作成では実際全部原価計算の適用が他のタイプの原価計算より圧倒的に多いが、他の管理目的では各タイプの適用にそれほどの違いはない。実際全部原価計算と標準全部原価計算はいずれの目的に対しても比較よく採用されている。

- ② 図表18において、この状況を各原価計算を採用している経営だけについてうかがうと、これまで予想したように、原価管理においては各タイプの適合性の差はほとんどなく、予算編成や価格決定では、実際全部原価計算、

図表17 原価計算タイプ別の利用目的—1

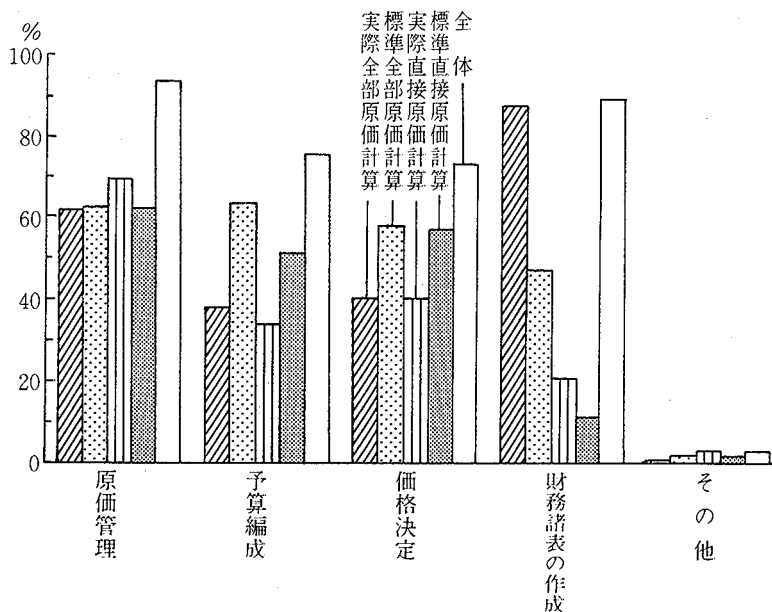
〈質問〉 貴社の主要な原価計算は、次のいずれを主な目的としていますか。該当箇所に○印を付けてください。複数でも結構です。

原価計算のタイプ 利用目的	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	全 体
原 価 管 理	316 (43.9)	256 (35.6)	221 (30.7)	182 (25.3)	677 (94.0)
予 算 編 成	197 (27.4)	272 (37.8)	105 (14.6)	152 (21.1)	568 (78.9)
価 格 決 定	207 (28.8)	252 (35.0)	130 (18.1)	173 (24.0)	554 (76.9)
財 務 諸 表 の 作 成	458 (63.6)	191 (26.5)	66 (9.2)	36 (5.0)	652 (90.6)
そ の 他	2 (0.3)	9 (1.3)	10 (1.4)	5 (0.7)	22 (3.1)
小 計	1,180	980	532	548	2,473
利用目的を明示する 会社	511 (71.0)	409 (56.8)	282 (39.2)	278 (38.6)	709 (98.5)
不 明 ・ 無 記 入	209 (29.0)	311 (43.2)	438 (60.8)	442 (61.4)	11 (1.5)
全 体	720 (100)	720 (100)	720 (100)	720 (100)	720 (100)



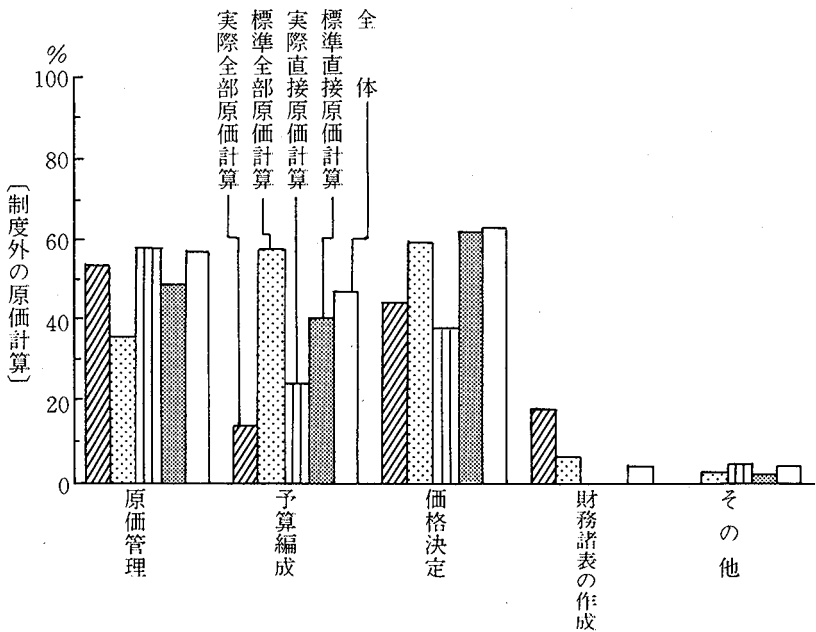
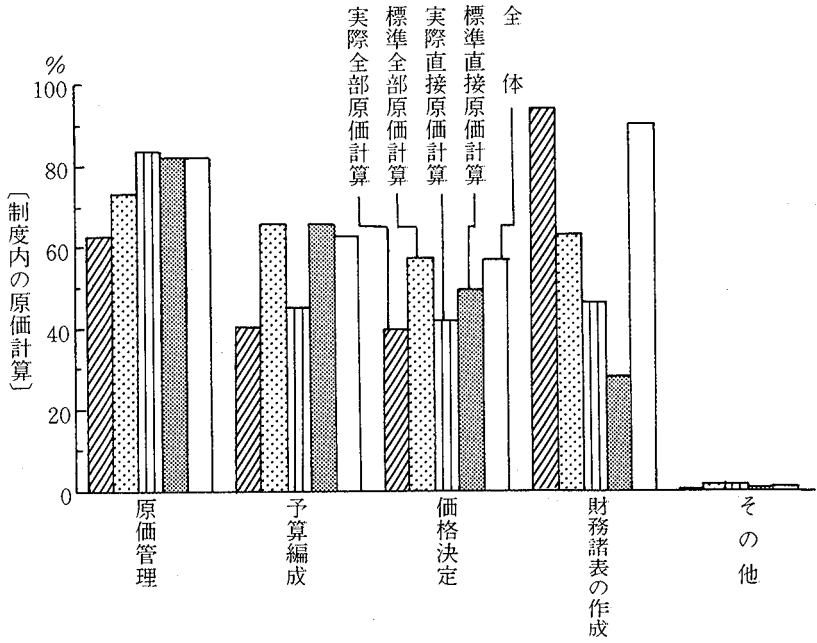
図表18 原価計算タイプ別の利用目的-2

原価計算のタイプ 利用目的	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	全 体
原 価 管 理	313 (62.0)	248 (62.3)	211 (69.2)	171 (62.0)	662 (93.6)
予 算 編 成	191 (37.8)	252 (63.3)	103 (33.8)	140 (50.7)	535 (75.7)
価 格 決 定	202 (40.0)	230 (57.8)	122 (40.0)	157 (56.9)	518 (73.3)
財 務 諸 表 の 作 成	444 (87.9)	188 (47.2)	63 (20.7)	31 (11.2)	635 (89.8)
そ の 他	2 (0.4)	8 (2.0)	10 (3.3)	5 (1.8)	21 (3.0)
小 計	1,152	926	509	504	2,371
利用目的を明示する 会社	490 (97.0)	372 (93.5)	265 (86.9)	246 (89.1)	703 (99.4)
不明・無記入	15 (3.0)	26 (6.5)	40 (13.1)	30 (10.9)	4 (0.6)
原価計算の実施会社	505 (100)	398 (100)	305 (100)	276 (100)	707 (100)



図表19 制度内外で行われる原価計算タイプ別の利用目的

制度内外	原価計算のタイプ		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	全 体
	利用目的						
制度内の 原価計算	利用目的	原 価 管 理	290 (62.8)	209 (72.6)	115 (83.3)	91 (82.0)	565 (81.9)
		予 算 編 成	185 (40.0)	189 (65.6)	62 (44.9)	73 (65.8)	432 (62.6)
		価 格 決 定	183 (39.6)	165 (57.3)	58 (42.0)	55 (49.5)	393 (57.0)
		財務諸表の作成	436 (94.4)	181 (62.8)	63 (45.7)	31 (27.9)	624 (90.4)
		そ の 他	2 (0.4)	5 (1.7)	2 (1.4)	1 (0.9)	8 (1.2)
		小 計	1,096	749	300	251	2,022
	利用目的を明示 する会社		456 (98.7)	276 (95.8)	127 (92.0)	104 (93.7)	685 (99.3)
	不 明 ・ 無 記 入		6 (1.3)	12 (4.2)	11 (8.0)	7 (6.3)	5 (0.7)
	実 施 会 社		462 (100)	288 (100)	138 (100)	111 (100)	690 (100)
	制度外の 原価計算	利用目的	原 価 管 理	23 (53.5)	39 (35.5)	96 (57.5)	80 (48.5)
予 算 編 成			6 (14.0)	63 (57.3)	41 (24.6)	67 (40.6)	158 (47.3)
価 格 決 定			19 (44.2)	65 (59.1)	64 (38.3)	102 (61.8)	209 (62.6)
財務諸表の作成			8 (18.6)	7 (6.4)	0	0	14 (4.2)
そ の 他			0	3 (2.7)	8 (4.8)	4 (2.4)	14 (4.2)
小 計			56	177	209	253	584
利用目的を明示 する会社		34 (79.1)	96 (87.3)	138 (82.6)	142 (86.1)	292 (87.4)	
不 明 ・ 無 記 入		9 (20.9)	14 (12.7)	29 (17.4)	23 (13.9)	42 (12.6)	
実 施 会 社		43 (100)	110 (100)	167 (100)	165 (100)	334 (100)	



実際直接原価計算と標準全部原価計算、標準直接原価計算との間で若干の差が見られ、後者の方が一層適合的である。目的適合性の違いが最もはっきりしているのは、やはり財務諸表の作成においてであり、実際全部原価計算、標準全部原価計算、実際直接原価計算、標準直接原価計算の順で適用率が下がっており、タイプによって事情が異なっている。

- ③ 原価計算は、4 節に見たように制度として行う場合と制度外で行う場合とが区別されるが、そのいずれかによって利用の状況が異なるかもしれない。それをうかがうために制度としての計算と制度外の計算とに分けて利用目的を見ると、図表 19 のようである。

それほど規則的な傾向はうかがえないが、原価計算の各種目的への平均併用率を見ると、原価計算制度は 3.0 ( $=2,022/685$ ) であるのに対して、制度外の原価計算は 2.0 ( $=584/292$ ) であり、後者の方がやや低い。原価計算制度は、制度外の計算よりも多方面に利用されているといえるが、おそらく制度外の計算は、原価計算制度と異なるタイプを導入することによって制度を補うように活用される傾向があるものといえるのではないか。制度外の計算は、制度によっては十分に目的を達成できない領域に向けられ、当然、財務諸表の作成に利用されることはほとんどないが、経営管理目的を補強することに用いられている。原価管理、予算編成、価格決定いずれの目的にも利用されるが、中でも価格決定目的への利用は、原価計算制度の 57% に対して制度外の 62% 強で用いられ、制度外の計算が比較的良好に利用されている。

以上、われわれは、原価計算がその利用目的に対してどの程度適合的に応じているかをうかがったのであるが、総じて中庸的であるというのが全体の印象である。原価計算はできるだけ広範囲に利用されるよう目的間の調整がなされ、どの原価計算種類においても、原価管理を共通的に重視しながら、だいたい 2 ~ 3 の方面に併用されるというのが実情のようである。

しかし、一定の形態をもつ原価計算は、どの目的に対しても同じように適合的であるというわけにはいかず、目的別の適用率には相対的な違いが生じてい



図表20 標準原価計算を実施する主な目的

〈質問〉 貴社では、標準原価計算を行う目的は、次の何れにしていますか。

- (1) 原価管理 (2) 予算編成 (3) 売価決定  
 (4) 記帳事務の迅速化 (5) 棚卸資産価額および売上品原価算定  
 (6) その他

年 度 (昭和)	35	36	37	38	53	61
原 価 管 理	126 (78.8)	110 (47.4)	—	156 (38.0)	61 (41.8)	385 (53.5)
原 価 低 減	—	—	—	—	31 (21.2)	—
予 算 編 成	69 (43.1)	44 (19.0)	82 (24.4)	87 (21.2)	31 (21.2)	379 (52.6)
売 価 決 定	19 (11.9)	26 (11.2)	—	45 (11.0)	—	367 (51.0)
売上原価算定・棚卸 資産評価	10 (6.3)	—	55 (16.4)	51 (12.4)	29 (19.9)	222 (30.8)
記帳事務の迅速化	31 (19.4)	32 (13.8)	49 (14.6)	57 (13.9)	19 (13.0)	—
そ の 他	—	4 (1.7)	5 (1.5)	4 (1.0)	1 (0.7)	12 (1.7)
該 当 な し	—	86 (37.1)	202 (60.1)	192 (46.8)	—	—
1 項 目 回 答 な し	14 (8.8)	—	—	—	—	—
回 答 な し	24 (15.0)	—	—	—	30 (20.5)	213 (29.6)
合 計	293 (183.2)	302 (130.2)	393 (117.0)	592 (144.4)	202 (138.4)	1,578 (219.2)
会 社 総 数	160 (100)	232 (100)	336 (100)	410 (100)	146 (100)	720 (100)

注：質問内容が年度によっていくらか異なっている。昭和35年度は、2つの選択肢を選ばせているので、複数回答が多くなっている（会社総数の約1.8倍）。また昭和37年度は原価管理以外の主たる目的を尋ねている。

る。例えば、経営管理的な利用ではどちらかといえば標準原価計算が、財務諸表の作成では全部原価計算や実際原価計算がより有効なものとして採用されている。原価計算制度の目的としては、多くの場合財務諸表作成に用いられるから、特に経営管理目的への利用と調和しない部分については、例えば異なる種

類の原価計算制度や制度外の原価計算が併用されているように思われる。

しかし、このような全体に中間的な事態を裏返していうと、少なくとも現状において、歴史的には後から提唱され特に経営管理面で有効性を発揮すると主張された標準原価計算や直接原価計算が、経営管理目的において実際原価計算や全部原価計算より明らかに優位に活用されているといえるほど有用性を発揮していないといえるようにも思われる。原価計算は、確かに原価計算の種類やタイプのいかんによらず多目的への調和的利用が図られているとはいえ、経営成果を直接左右すると思われる経営管理面において、例えば全部原価計算と直接原価計算との間に適合性の違いらしいものをあまりうかがわせないのである。

このような事態を、経営管理的な利用において後発の原価計算が伝統的な原価計算に追いついたと好意的に見るのかあるいはその有用性がなお十分に理解されていないと批判的に見るのか、また、伝統的な原価計算からの離れ難さが内在していると見るのかあるいは原価計算の緩やかな目的適合性の追求を甘受させる何かがあると見るのか、事態は微妙である。現状では、各種の経営管理目的への原価情報の活用の仕方が実に多様で、原価計算と利用目的との関連が必ずしも鮮明でないように思われる。

かかる事情を時系列の動向と合わせてうかがいたいのであるが、残念ながら原価計算の利用目的に対する過去の調査では、系統的な比較データがえられない<sup>5)</sup>のが実情である。わずかに図表20のようなデータがあるが、選択項目や設問の仕方が異なっていて、微妙な動向までは推察できない。

少なくとも現状では、原価の実績把握を趣旨とする実際原価計算、原価の均等配分を趣旨とする全部原価計算はそれなりに経営管理手法としての役割を果たすものとされ、そのような趣旨以上の有効利用を追求する場合に標準原価計算や直接原価計算の適用が考慮されるという状況にあり、また財務諸表の作成

(5) 昭和35~53年のデータは、拙稿「わが国における原価管理の実態(2)—昭和30~56年の変遷—」『香川大学経済論叢』第58巻第1号、昭和60年6月、121ページに引用したことがある。

において伝統的な原価計算が明らかに優位に利用されているという事情が改めて指摘される。