

わが国の原価計算の現状と動向(3・完)

——昭和61年の実態調査に基づいて——

田 中 嘉 穂

8. 業種、経営規模と原価計算

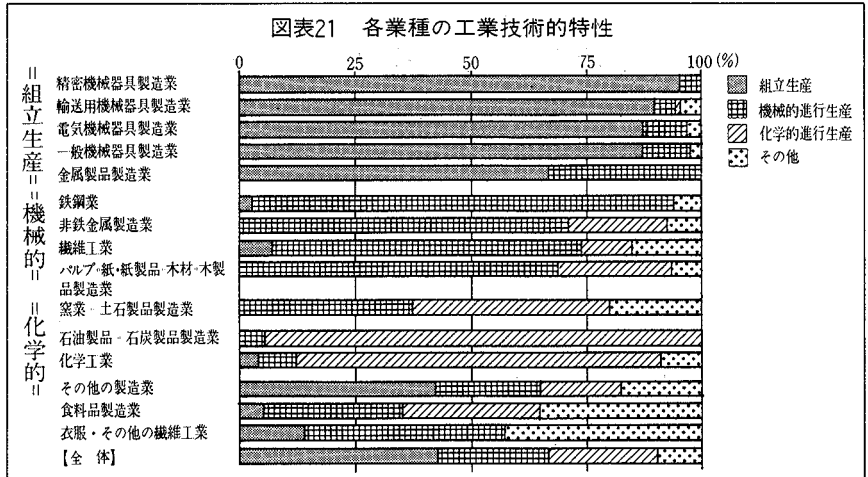
各社の事業活動をその種類や大きさで捉えることはよく行われており、ここではこれらの総括的な特性が、原価計算の在り方にどう係っているか、そもそも係わりがあるのかどうかを推察することとしたい。原価計算の実施態様、原価計算のタイプ、原価計算の形態（総合原価計算と個別原価計算）などに対して、確認しうるほどの規則的な関連が見られるであろうか。

8-1. 業種と原価計算

集計した製造業 720 社の日本標準産業分類による中分類の構成は、図表 2 の通りである。業種分類そのものは多面性を総合判断したことによる結果であり、統一的な分類基準を示しうる類のものではないであろうし、また項目数も 15 項目の多数に及んでいるから、この分類をそのまま適用しても、原価計算との明白な関係を引出すことができないであろう。

製造業に対する統一的で明快な分類を見つけることは困難であるが、ここでは、これまで生産方式を表す分類としてきた組立生産、機械的進行生産、化学的進行生産を、業種区分に代わる簡潔な区分⁽⁶⁾として用いることにしたい。こ

(6) このような分類は、現状において、生産活動を品種、ロット、生産量などで比較的細分化して行うのか、比較的一括して行うのか、その程度が緩やかに異なる分類であることを分析で確かめている。化学的進行生産→機械的進行生産→組立生産となるにつれて、生産活動は総じて細分化して行われる傾向にあるといえる。詳細は、三浦和夫、田中嘉穂、井上信一「生産方式の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 27』、昭和 62 年、13～21 ページを参照していただきたい。



の分類は、本来製造技術的な特性の違いを示すものであるが、見方を変えれば、製造技術の違いに注目した業種分類だともいえよう。ちなみに、このような技術的特性の分類と上掲中分類との関連をうかがうと、図表 21 のようである。

そこでは、「精密機械器具製造業」、「輸送用機械器具製造業」、「電気機械器具製造業」、「一般機械器具製造業」、「金属製品製造業」は、おおむね組立生産方式であり、「鉄鋼業」、「非鉄金属製造業」、「繊維工業」、「パルプ・紙・紙製品・木材・木製品製造業」はだいたい機械的進行生産が中心である。「窯業・土石製品製造業」は機械的進行生産と化学的進行生産の両者が混在した中間的な業種と見られ、「石油製品・石炭製品製造業」、「化学工業」は、ほぼ化学的進行生産である。「その他の製造業」、「食料品製造業」、「衣服・その他の繊維工業」は、いずれの技術的特性であるか特定するのがやや難しく、生産技術的な特性がいまいである。ここでは、このような背景を念頭において原価計算の実施状況をうかがうこととしたい。

まず原価計算の実施態様を、それぞれの特性別にうかがうと、図表 22 のようである。

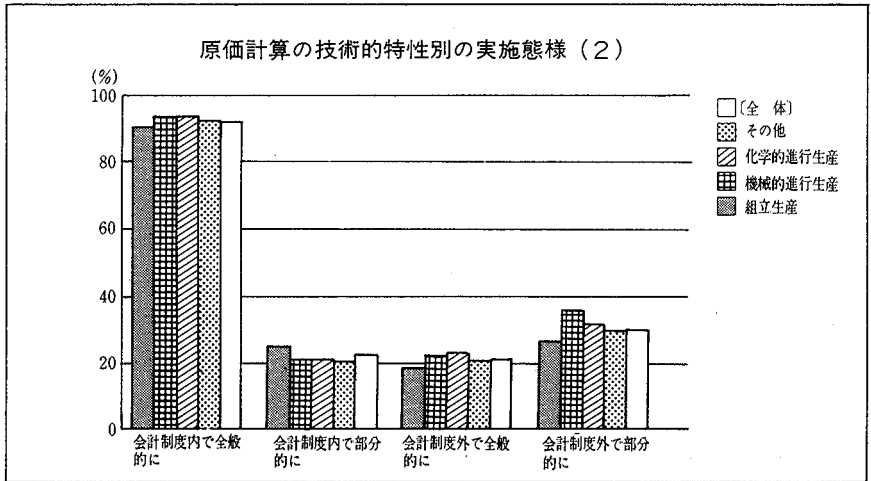
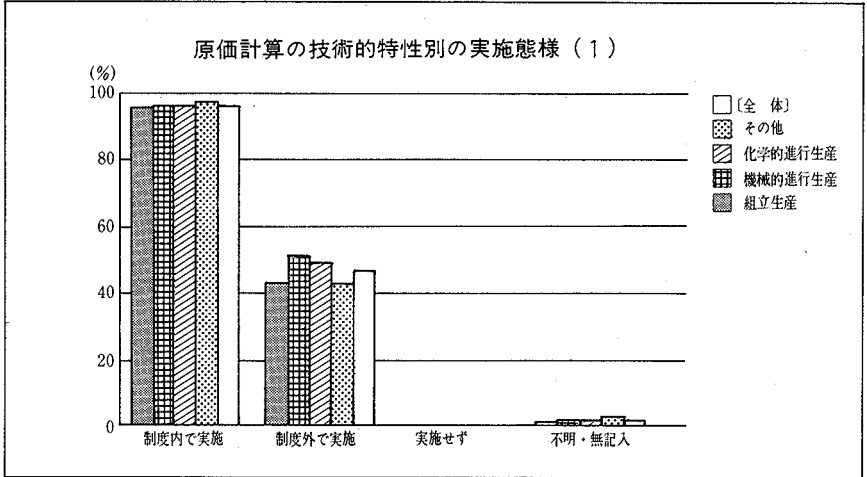
① 図表 22 のグラフ(1)において、制度としての原価計算と制度外の原価計算

の普及率の状況を、各特性別にうかがっても、それほど大きな違いはない。特に原価計算制度はどの生産方式でもほぼ一律に96%前後であって、原価計算の制度化は技術的な生産方式の違いの影響をほとんど受けず、どの方式においてもよく利用されている。

- ② グラフ(2)において、この状況をもう少し詳しくうかがっても、原価計算を会計制度内で全般的に行う経営はほぼ一律に92%強、制度内で部分的に行う経営は22%弱、制度外で全般的に行う経営は21%弱、制度外で部分的に行う経営は30%強のほぼ同じレベルで、計算の実施態様は技術的生産方式の影響をあまり受けないようである。

図表22 原価計算の技術的特性別の実施態様

原価計算の実施態様		技術的特性				全 体	
		組立生産	機 械 的 進 行 生 産	化 学 的 進 行 生 産	そ の 他		
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	277 (90.5)	162 (93.6)	162 (93.6)	63 (92.6)	664 (92.2)
		会計制度内で部分的に行っている	75 (24.5)	35 (20.2)	35 (20.2)	13 (19.1)	158 (21.9)
		制 度 内 で 実 施	292 (95.4)	166 (96.0)	166 (96.0)	66 (97.1)	690 (95.8)
	会 計 制 度 外 で	会計制度外で全般的に行っている	57 (18.6)	39 (22.5)	40 (23.1)	14 (20.6)	150 (20.8)
		会計制度外で部分的に行っている	81 (26.5)	62 (35.8)	54 (31.2)	20 (29.4)	217 (30.1)
		制 度 外 で 実 施	131 (42.8)	89 (51.4)	85 (49.1)	29 (42.6)	334 (46.4)
	制 度 内 ・ 外 で 実 施		301 (98.4)	170 (98.3)	170 (98.3)	66 (97.1)	707 (98.2)
	現 在 実 施 せ ず	目下採用研究中である	1 (0.3)	0	0	0	1 (0.1)
		今後も採用する予定はない	0	0	0	0	0
		原 価 計 算 を 実 施 せ ず	1 (0.3)	0	0	0	1 (0.1)
不明・無記入		4 (1.3)	3 (1.7)	3 (1.7)	2 (2.9)	12 (1.7)	
合 計		306 (100)	173 (100)	173 (100)	68 (100)	720 (100)	



さらに、各原価計算タイプの適用に対する技術的特性の影響はどうであろうか。図表 23~27 によってその影響をうかがうと、

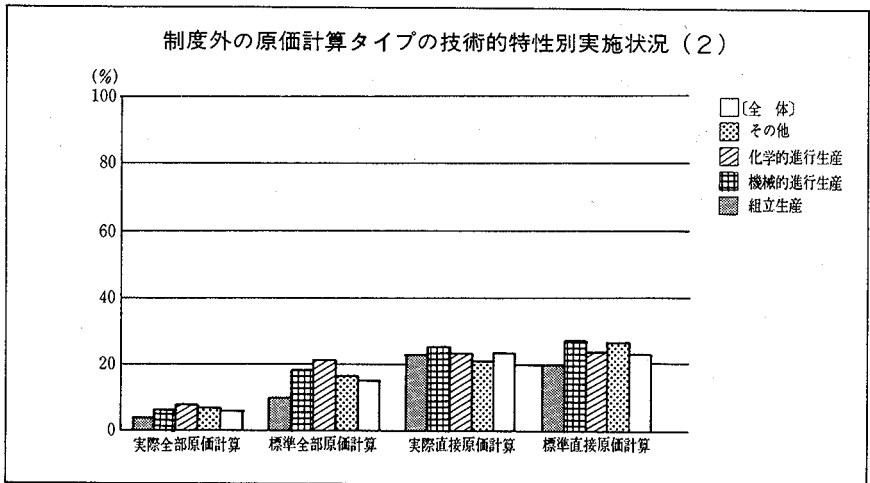
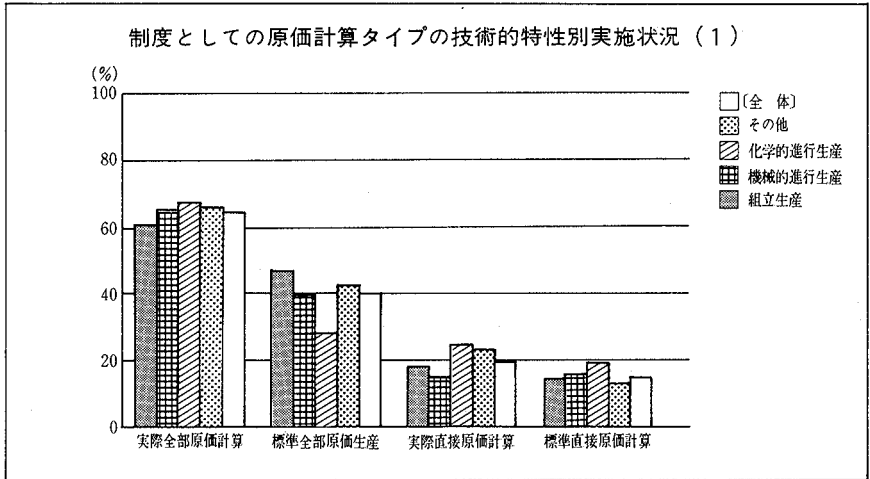
- ① やはり図表 23 においてもそれほど明快な関連はうかがえない。ただ、標準全部原価計算では、組立生産→機械的進行生産→化学的進行生産となる

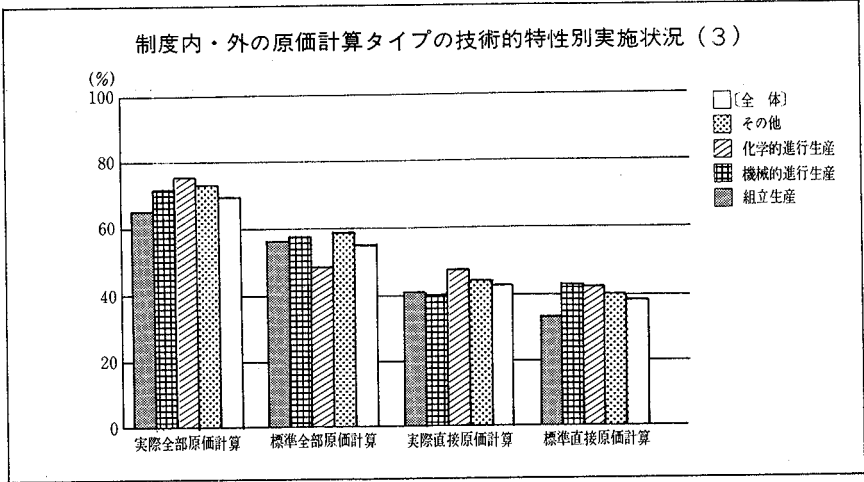
図表23 原価計算タイプの技術的特性別の実施状況

原価計算タイプ		技術的特性				全 体
		組立生産	機 械 的 進 行 生 産	化 学 的 進 行 生 産	そ の 他	
会計制度内 で	実際全部原価計算	187 (61.1)	113 (65.3)	117 (67.6)	45 (66.2)	462 (64.2)
	標準全部原価計算	143 (46.7)	68 (39.3)	48 (27.7)	29 (42.6)	288 (40.0)
	実際直接原価計算	55 (18.0)	25 (14.5)	42 (24.3)	16 (23.5)	138 (19.2)
	標準直接原価計算	42 (13.7)	27 (15.6)	33 (19.1)	9 (13.2)	111 (15.4)
	制度内で実施	292 (95.4)	166 (96.0)	166 (96.0)	66 (97.1)	690 (95.8)
会計制度外 で	実際全部原価計算	13 (4.2)	11 (6.4)	14 (8.1)	5 (7.4)	43 (6.0)
	標準全部原価計算	31 (10.1)	32 (18.5)	36 (20.8)	11 (16.2)	110 (15.3)
	実際直接原価計算	70 (22.9)	43 (24.9)	40 (23.1)	14 (20.6)	167 (23.2)
	標準直接原価計算	60 (19.6)	47 (27.2)	40 (23.1)	18 (26.5)	165 (22.9)
	制度外で実施	131 (42.8)	89 (51.4)	85 (49.1)	29 (42.6)	334 (46.4)
会計制度内・外 で	実際全部原価計算	200 (65.4)	124 (71.7)	131 (75.7)	50 (73.5)	505 (70.1)
	標準全部原価計算	174 (56.9)	100 (57.8)	84 (48.6)	40 (58.8)	398 (55.3)
	実際直接原価計算	125 (40.8)	68 (39.3)	82 (47.4)	30 (44.1)	305 (42.4)
	標準直接原価計算	102 (33.3)	74 (42.8)	73 (42.2)	27 (39.7)	276 (38.3)
	制度内・外で実施	301 (98.4)	170 (98.3)	170 (98.3)	66 (97.1)	707 (98.2)
原価計算を実施せず		1 (0.3)	0	0	0	1 (0.1)
不明・無記入		4 (1.3)	3 (1.7)	3 (1.7)	2 (2.9)	12 (1.7)
全 体		306 (100)	173 (100)	173 (100)	68 (100)	720 (100)

につれて計算制度の普及率が次第に低くなり、逆に、制度外の計算の普及率が相対的に高くなるようであるが、なぜ標準全部原価計算についてのみ、このような関連があるのか、読取りが難しい。

② 原価計算を行う会社のみについて見た制度化率を、各原価計算タイプ毎に見ると、図表 24~27 のようである。当然、標準全部原価計算では、制度





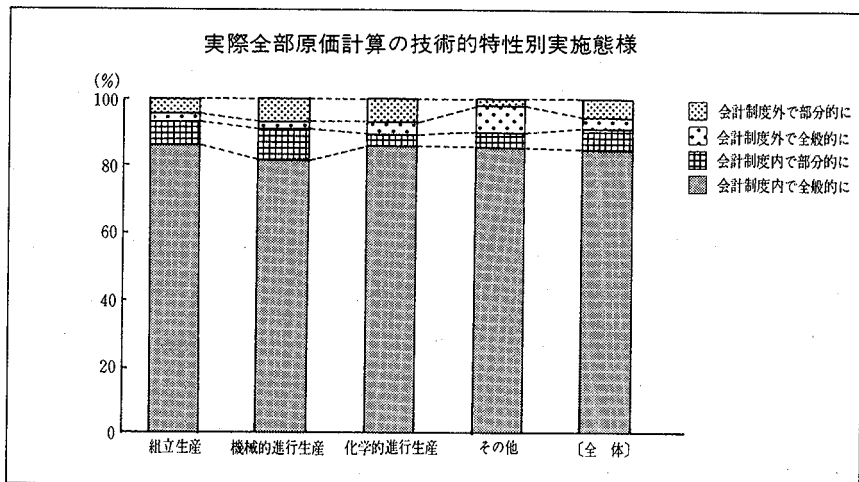
化率が組立生産→機械的進行生産→化学的進行生産となるにつれて下がることとなるが、他の原価計算タイプでは、これほどはっきりした傾向はうかがえない。

総じて、各原価計算タイプにおいて、各業種の一般的な規則的影響があるとはいえないようである。標準全部原価計算においてのみ、制度化率について上記の傾向がうかがえるが、この部分にだけ特別の意味を見出すのは難しいと思われる。

それでは、個別原価計算と総合原価計算とを区別する原価計算形態への影響はどうであろうか。その状況を図表 28 でうかがいたい。ここでは、原価計算を特に製品原価の計算形態の違いという面に注目し、単純総合原価計算、等級別原価計算・連産品原価計算、組別総合原価計算、個別原価計算と総合原価計算の併用、個別原価計算とに区別して、その採用状況をうかがっている。等級別原価計算・連産品原価計算は、概ね総合原価計算に対して適用されるものと見て、総合原価計算に含めている。同じ製造活動であれば、ほぼ上記の順で計算手続きは複雑化すると見ることができよう。図表 28 によると、

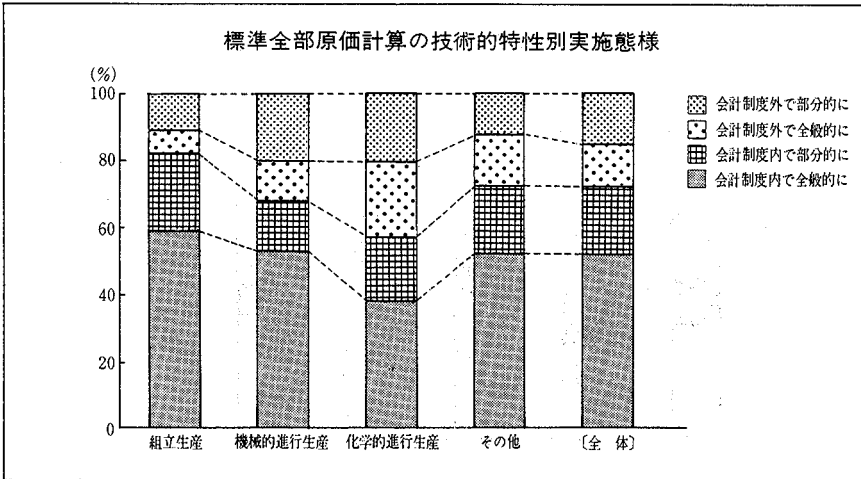
図表24 実際全部原価計算の技術的特別の実施態様

実際全部原価計算の実施態様		技術的特別				実際全部原価計算	
		組立生産	機械的進行生産	化学的進行生産	その他		
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	173 (86.5)	101 (81.5)	113 (86.3)	43 (86.0)	430 (85.1)
		会計制度内で部分的に行っている	14 (7.0)	12 (9.7)	4 (3.1)	2 (4.0)	32 (6.3)
	制度内で実施		187 (93.5)	113 (91.1)	117 (89.3)	45 (90.0)	462 (91.5)
	会計制度外で	会計制度外で全般的に行っている	5 (2.5)	3 (2.4)	5 (3.8)	4 (8.0)	17 (3.4)
		会計制度外で部分的に行っている	8 (4.0)	8 (6.5)	9 (6.9)	1 (2.0)	26 (5.1)
		制度外で実施		13 (6.5)	11 (8.9)	14 (10.7)	5 (10.0)
合計		200 (100)	124 (100)	131 (100)	50 (100)	505 (100)	



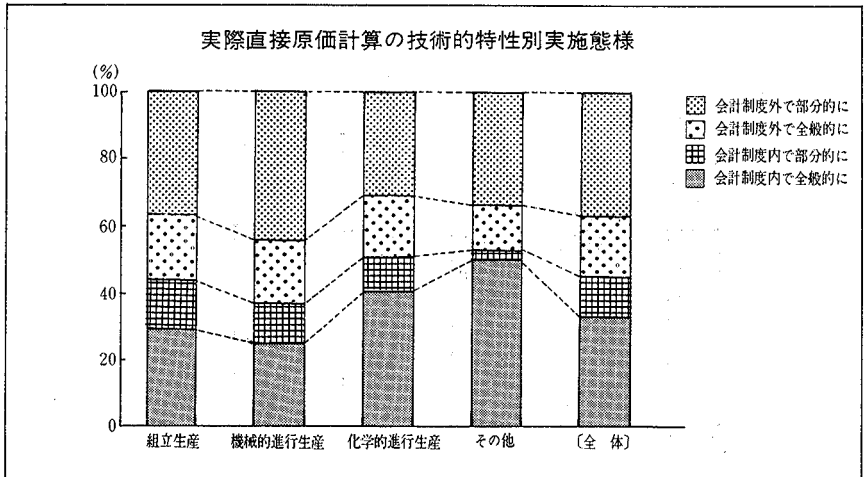
図表25 標準全部原価計算の技術的特性別の実施態様

標準全部原価計算の実施態様		技術的特性				標準全部原価計算	
		組立生産	機械的進行生産	化学的進行生産	その他		
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	102 (58.6)	53 (53.0)	32 (38.1)	21 (52.5)	208 (52.3)
		会計制度内で部分的に行っている	41 (23.6)	15 (15.0)	16 (19.0)	8 (20.0)	80 (20.1)
		制度内で実施					288 (72.4)
		会計制度外で					
	会計制度外で	会計制度外で全般的に行っている	12 (6.9)	12 (12.0)	19 (22.6)	6 (15.0)	49 (12.3)
		会計制度外で部分的に行っている	19 (10.9)	20 (20.0)	17 (20.2)	5 (12.5)	61 (15.3)
		制度外で実施					110 (27.6)
		合計					398 (100)



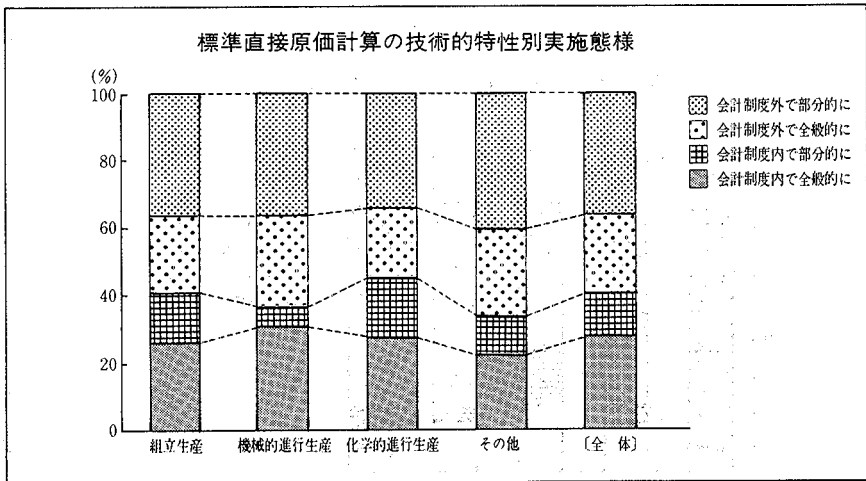
図表26 実際直接原価計算の技術的特別の実施態様

実際直接原価計算の実施態様		技術的特別				実際直接原価計算	
		組立生産	機械的進行生産	化学的進行生産	その他		
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	36 (28.8)	17 (25.0)	33 (40.2)	15 (50.0)	101 (33.1)
		会計制度内で部分的に行っている	19 (15.2)	8 (11.8)	9 (11.0)	1 (3.3)	37 (12.1)
	制度内で実施		55 (44.0)	25 (36.8)	42 (51.2)	16 (53.3)	138 (45.2)
	会計制度外で	会計制度外で全般的に行っている	24 (19.2)	13 (19.1)	15 (18.3)	4 (13.3)	56 (18.4)
		会計制度外で部分的に行っている	46 (36.8)	30 (44.1)	25 (30.5)	10 (33.3)	111 (36.4)
		制度外で実施		70 (56.0)	43 (63.2)	40 (48.8)	14 (46.7)
合計		125 (100)	68 (100)	82 (100)	30 (100)	305 (100)	



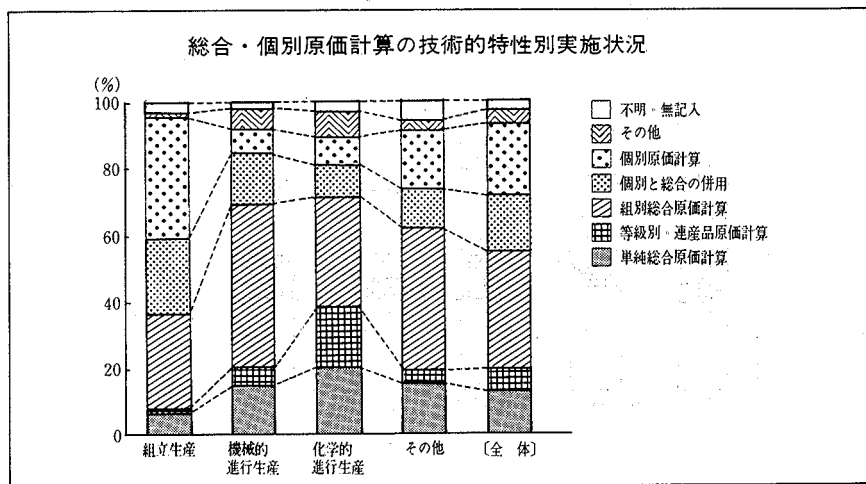
図表27 標準直接原価計算の技術的特別の実施態様

標準直接原価計算の実施態様		技術的特別	組立生産	機械的 進行生産	化学的 進行生産	その他	標準直接 原価計算	
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	27 (26.5)	23 (31.1)	20 (27.4)	6 (22.2)	76 (27.5)	
		会計制度内で部分的に行 っている	15 (14.7)	4 (5.4)	13 (17.8)	3 (11.1)	35 (12.7)	
		制度内で実施		42 (41.2)	27 (36.5)	33 (45.2)	9 (33.3)	111 (40.2)
		会計制度外 で	会計制度外で全般的に行 っている	23 (22.5)	20 (27.0)	15 (20.5)	7 (25.9)	65 (23.6)
	会計制度外で部分的に行 っている		37 (36.3)	27 (36.5)	25 (34.2)	11 (40.7)	100 (36.2)	
	制度外で実施		60 (58.8)	47 (63.5)	40 (54.8)	18 (66.7)	165 (59.8)	
	合 計		102 (100)	74 (100)	73 (100)	27 (100)	276 (100)	



図表28 個別・総合原価計算の技術的特性別の実施状況

技術的特性 個別・総合原価計算		組立生産	機 械 的 進 行 生 産	化 学 的 進 行 生 産	そ の 他	全 体
		個別原価計算	112 (36.6)	12 (6.9)	15 (8.7)	12 (17.6)
個別と総合の併用	70 (22.9)	27 (15.6)	17 (9.8)	8 (11.8)	122 (16.9)	
総合原価計算	組別総合原価計算	86 (28.1)	85 (49.1)	56 (32.4)	29 (42.6)	256 (35.6)
	等級別原価計算・連産品原価計算	5 (1.6)	10 (5.8)	32 (18.5)	3 (4.4)	50 (6.9)
	単純総合原価計算	21 (6.9)	25 (14.5)	35 (20.2)	10 (14.7)	91 (12.6)
	小 計	112 (36.6)	120 (69.4)	123 (71.1)	42 (61.8)	397 (55.1)
そ の 他	3 (1.0)	11 (6.4)	13 (7.5)	2 (2.9)	29 (4.0)	
不明・無記入	9 (2.9)	3 (1.7)	5 (2.9)	4 (5.9)	21 (2.9)	
合 計	306 (100)	173 (100)	173 (100)	68 (100)	720 (100)	



① いずれの技術的特性でも、計算形態は比較のパラエティに富んでおり、特定の技術的特性に固有の計算形態があるというほど一元的ではない。組立生産においても一部単純総合原価計算が利用され、化学的進行生産でも個別原価計算の適用が見られる。

しかし、相対的には比較的明瞭な傾向がうかがえ、例えば、組立生産では総合原価計算は36%強であるが、機械的進行生産と化学的進行生産とでは70%前後あるのに対し、個別原価生産は、組立生産では36%強であるが機械的進行生産と化学的進行生産では7%前後であるという対照的な状況にある。しかも、総合原価計算の中では、組立生産→機械的進行生産→化学的進行生産となるにつれて、単純総合原価計算や等級別原価計算・連産品原価計算といった比較的単純な形態の普及率が増えている。

総じて、製品原価の計算形態は、同類の生産活動が量的にある程度まとめて行われる傾向が生ずるほど単純化する傾向があり、逆に生産活動が細分化されるほど単純総合原価計算からより複雑な個別原価計算の方に重点が移行するようである。当然このような傾向は予想されたことではあるが、かなり粗っぽい聞き方をして統計的に確認される事態といえる。

ここでは、工業技術的な面を重視した業種の違いが、原価計算の実施態様、原価計算タイプ、原価計算形態にどのような係わりを持っているかをうかがったのであるが、計算の実施態様とタイプに対しては、業種が異なっても計算の在り方には基本的な影響がなく、別の面から配慮されているようである。どの業種においても、制度内・外の計算の実施形態や各タイプの普及率・制度化率はあまり変っていない。

しかし、製品原価の計算形態は生産活動の細分化の程度の違いと係わって、生産活動が細分化されるほど、計算手続きも相対的には細分化されるといえるであろう。

8-2. 経営規模と原価計算

原価計算に対する規模の影響をうかがうために、通例のように、経営規模を資本金で計測し、その区分を図表3-1のようにするものとしたい。⁷⁾これによ

ると、資本金 300 億円以上の経営はかなり少数であるから、その部分の分析がやや不安定になるかもしれない。

図表 29 によりまず実施態様に対する経営規模の関連をうかがうと、

- ① 図表 29 のグラフ(1)では、制度として行われる原価計算は、規模のいかんによらずほぼ 93%弱以上で実施され、普及率は上限に近づいている。制度外の原価計算は、平均 46%強で行われ、規模の増加とともにいくらか増えるようである。
- ② この事態をグラフ(2)で少し詳しく見ると、制度内で一般的に行う原価計算は 88%強以上のかなり高い程度で採用されている。制度内・外で部分的に行われる原価計算の普及率は、必ずしも安定的な傾向ではないが、規模の増加とともにいくらか増える傾向にあるようである。

つまり、事業規模が広がるにつれて、部分的に適用される計算が、一般的に行われる計算と合わせて行われる機会がいくらか多くなるようである。

さらに、原価計算タイプに対する影響をうかがうと、図表 30～35 のようである。

- ① 図表 30 を全体的に見ると、特に標準全部原価計算では、資本金が大きくなると制度内・外の原価計算の普及率が高くなる傾向が明らかであり、実際全部原価計算や標準直接原価計算でも、必ずしも明白ではないが、方向としては同じ傾向にあるといえよう。制度内の実際直接原価計算は、反対に普及率がやや下がっているが、大勢に影響するほどではない。

つまり、経営規模が大きくなると、標準全部原価計算、実際全部原価計算、標準直接原価計算の各タイプの普及率が一斉に上昇するという同じ傾向にあるから、異なるタイプをそれだけ並行的に実施する機会が増えてい

(7) 1社の資本金の入力ミスがあったため、図表 3-1 を次のように訂正したい。

資本金	[誤]	[正]
500億円以上	21社(2.9%)	20社(2.8%)
100億円以上300億円未満	114社(15.8%)	115社(16.0%)

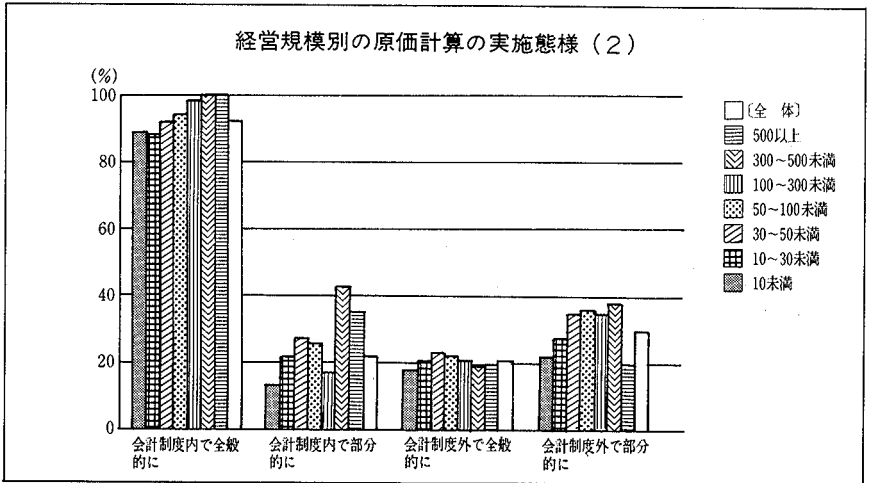
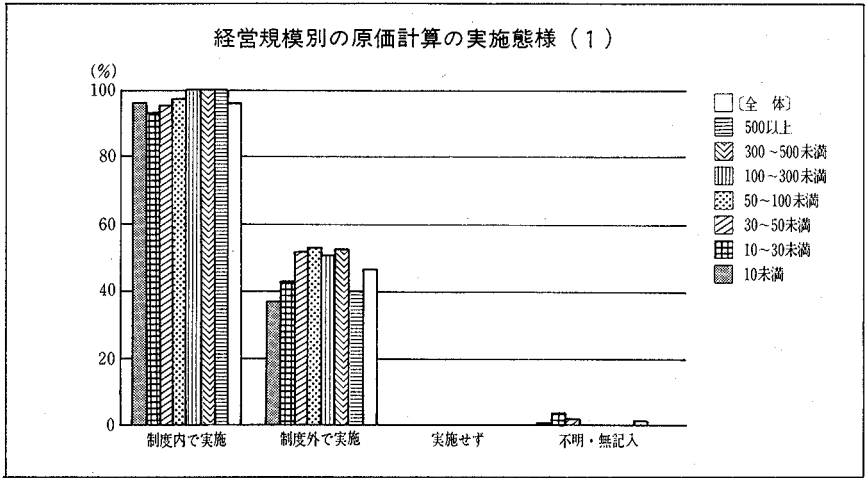
図表29 原価計算の経営規模別の実施態様

原価計算の実施態様		資本金(億円)							全体	
		10未満	10~30未満	30~50未満	50~100未満	100~300未満	300~500未満	500以上		
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	89 (89.0)	224 (88.5)	96 (92.3)	101 (94.4)	113 (98.3)	21 (100)	20 (100)	664 (92.2)
		会計制度内で部分的に行っている	13 (13.0)	55 (21.7)	28 (26.9)	27 (25.2)	19 (16.5)	9 (42.9)	7 (35.0)	158 (21.9)
		制度内で実施	96 (96.0)	235 (92.9)	99 (95.2)	104 (97.2)	115 (100)	21 (100)	20 (100)	690 (95.8)
	会計制度外で	会計制度外で全般的に行っている	18 (18.0)	52 (20.6)	24 (23.1)	24 (22.4)	24 (20.9)	4 (19.0)	4 (20.0)	150 (20.8)
		会計制度外で部分的に行っている	22 (22.0)	69 (27.3)	36 (34.6)	38 (35.5)	40 (34.8)	8 (38.1)	4 (20.0)	217 (30.1)
		制度外で実施	37 (37.0)	109 (43.1)	54 (51.9)	57 (53.3)	58 (50.4)	11 (52.4)	8 (40.0)	334 (46.4)
	制度内・外で実施		99 (99.0)	243 (96.0)	102 (98.1)	107 (100)	115 (100)	21 (100)	20 (100)	707 (98.2)
	現在実施せず	目下採用研究中である	0	1 (0.4)	0	0	0	0	0	1 (0.1)
		今後も採用する予定はない	0	0	0	0	0	0	0	0
		原価計算を実施せず	0	1 (0.4)	0	0	0	0	0	1 (0.1)
不明・無記入		1 (1.0)	9 (3.6)	2 (1.9)	0	0	0	0	12 (1.7)	
合計		100 (100)	253 (100)	104 (100)	107 (100)	115 (100)	21 (100)	20 (100)	720 (100)	

るといえるのではないか。あくまでも相対的な傾向であってあまり誇張すべきではないが、傾向としては規模が大きくなるにつれ、工場数、事業所数が増え、それぞれに独自の試みがなされるなどから、原価計算タイプが多様化する傾向にあるのではないか。

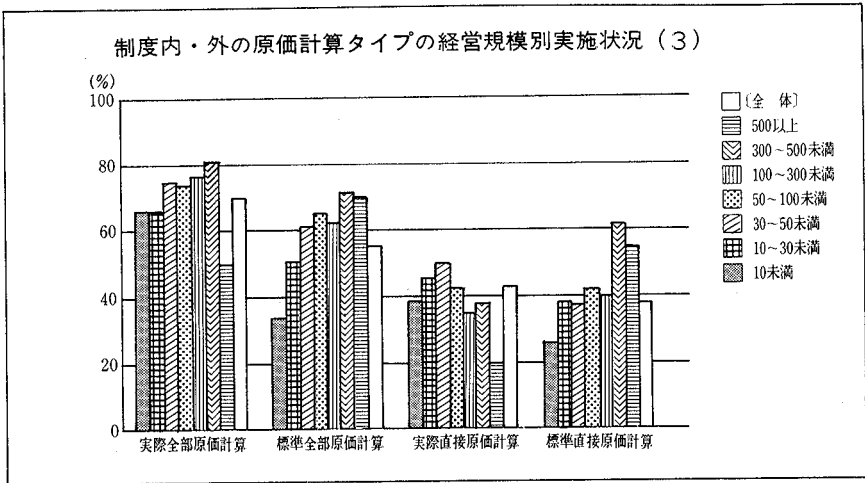
ちなみに資本金規模と工場数との関係をうかがうと、図表31のように、工場数は5工場までが会社数としては大半であり、規模が大となるにつれて工場数も多くなるという関係が明らかである。

- ② 各計算タイプにおける制度化率の状況は、図表32~35のようであるが、総じて、あまり指摘しうるほどの規則的な影響は見られない。実際直接原価計算の制度化率は、規模の増加とともにいくらか下降するようであるが、



図表30 原価計算タイプの経営規模別の実施状況

資本金(億円)		10未満	10~30 未満	30~50 未満	50~100 未満	100~300 未満	300~500 未満	500以上	全 体
会計制度内 で	実際全部原価計算	61 (61.0)	154 (60.9)	74 (71.2)	71 (66.4)	77 (67.0)	15 (71.4)	10 (50.0)	462 (64.2)
	標準全部原価計算	28 (28.0)	94 (37.2)	42 (40.4)	50 (46.7)	49 (42.6)	12 (57.1)	13 (65.0)	288 (40.0)
	実際直接原価計算	20 (20.0)	60 (23.7)	23 (22.1)	16 (15.0)	15 (13.0)	1 (4.8)	3 (15.0)	138 (19.2)
	標準直接原価計算	8 (8.0)	44 (17.4)	13 (12.5)	18 (16.8)	17 (14.8)	7 (33.3)	4 (20.0)	111 (15.4)
	制度内で実施	96 (96.0)	235 (92.9)	99 (95.2)	104 (97.2)	115 (100)	21 (100)	20 (100)	690 (95.8)
会計制度外 で	実際全部原価計算	5 (5.0)	13 (5.1)	4 (3.8)	8 (7.5)	11 (9.6)	2 (9.5)	0	43 (6.0)
	標準全部原価計算	6 (6.0)	35 (13.8)	22 (21.2)	20 (18.7)	23 (20.0)	3 (14.3)	1 (5.0)	110 (15.3)
	実際直接原価計算	19 (19.0)	56 (22.1)	29 (27.9)	30 (28.0)	25 (21.7)	7 (33.3)	1 (5.0)	167 (23.2)
	標準直接原価計算	18 (18.0)	53 (20.9)	26 (25.0)	27 (25.2)	28 (24.3)	6 (28.6)	7 (35.0)	165 (22.9)
	制度外で実施	37 (37.0)	109 (43.1)	54 (51.9)	57 (53.3)	58 (50.4)	11 (52.4)	8 (40.0)	334 (46.4)
会計制度内・外 で	実際全部原価計算	66 (66.0)	167 (66.0)	78 (75.0)	79 (73.8)	88 (76.5)	17 (81.0)	10 (50.0)	505 (70.1)
	標準全部原価計算	34 (34.0)	129 (51.0)	64 (61.5)	70 (65.4)	72 (62.6)	15 (71.4)	14 (70.0)	398 (55.3)
	実際直接原価計算	39 (39.0)	116 (45.8)	52 (50.0)	46 (43.0)	40 (34.8)	8 (38.1)	4 (20.0)	305 (42.4)
	標準直接原価計算	26 (26.0)	97 (38.3)	39 (37.5)	45 (42.1)	45 (39.1)	13 (61.9)	11 (55.0)	276 (38.3)
	制度内・外で実施	99 (99.0)	243 (96.0)	102 (98.1)	107 (100)	115 (100)	21 (100)	20 (100)	707 (98.2)
原価計算を実施せず		0	1 (0.4)	0	0	0	0	0	1 (0.1)
不明・無記入		1 (1.0)	9 (3.6)	2 (1.9)	0	0	0	0	12 (1.7)
全 体		100 (100)	253 (100)	104 (100)	107 (100)	115 (100)	21 (100)	20 (100)	720 (100)



この部分だけに特別の事情があるとは考えにくい。

概して経営規模が膨らんでも、各原価計算タイプの制度化の状況へはほとんど影響がないようであるが、異なるタイプを併用する多様化の傾向にいくらか寄与しているといえそうである。

最後に、図表 36 によって原価計算形態への影響を見ると、

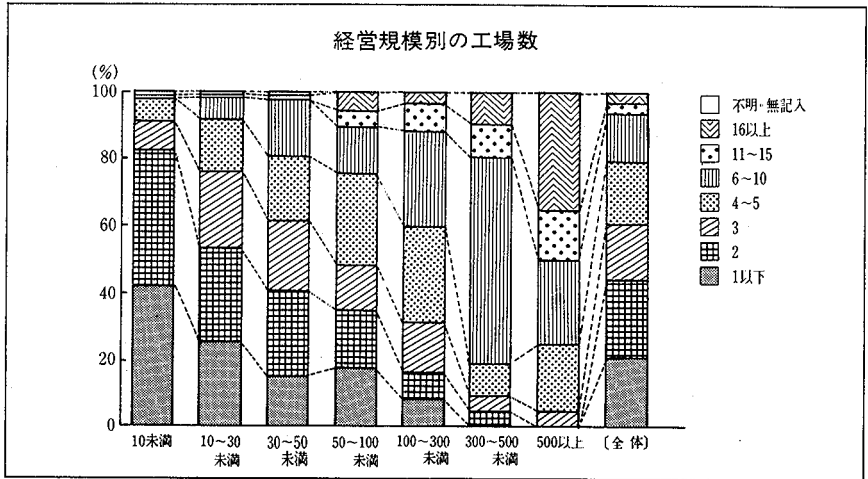
- ① 資本金が 50 億円程度以上に大きくなると、概して個別原価計算の普及率は下がり、いくらか総合原価計算化の傾向がうかがえそうである。事業が拡大すれば量的にまとまった製品を扱う機会が少しずつ増える傾向を反映して、このような傾向が生ずるのではないかと。

事態をもう少し詳しく見ると、規模の拡大とともに、組別総合原価計算が比較的単純な総合原価計算や等級別原価計算・連産品原価計算とともに増えがちであり、個別原価計算は次第に減る傾向にある。特に資本金 50 億円以上でその傾向がうかがえる。製品原価の計算は規模の拡大とともに次第に単純化するという緩い傾向がうかがえるようである。

以上うかがったところより、経営規模が拡大しても、それによって原価計算

図表31 経営規模別の工場数

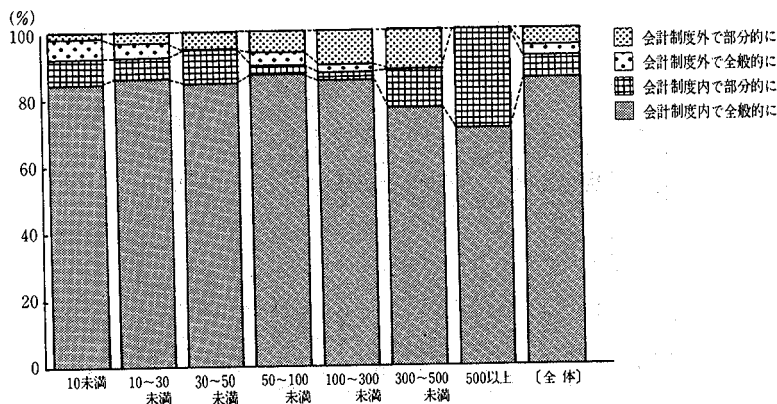
工場数	資本金(億円)							
	10未満	10~30未満	30~50未満	50~100未満	100~300未満	300~500未満	500以上	全体
1以下	42 (42.0)	65 (25.7)	16 (15.4)	19 (17.8)	10 (8.7)	0	0	152 (21.1)
2	41 (41.0)	70 (27.7)	27 (26.0)	18 (16.8)	9 (7.8)	1 (4.8)	0	166 (23.1)
3	8 (8.0)	58 (22.9)	21 (20.2)	15 (14.0)	17 (14.8)	1 (4.8)	1 (5.0)	121 (16.8)
4~5	7 (7.0)	40 (15.8)	20 (19.2)	29 (27.1)	33 (28.7)	2 (9.5)	4 (20.0)	135 (18.8)
6~10	0	16 (6.3)	18 (17.3)	15 (14.0)	33 (28.7)	13 (61.9)	5 (25.0)	100 (13.9)
11~15	1 (1.0)	2 (0.8)	0	5 (4.7)	9 (7.8)	2 (9.5)	3 (15.0)	22 (3.1)
16以上	0	1 (0.4)	1 (1.0)	6 (5.6)	4 (3.5)	2 (9.5)	7 (35.0)	21 (2.9)
不明・無記入	1 (1.0)	1 (0.4)	1 (1.0)	0	0	0	0	3 (0.4)
合計	100 (100)	253 (100)	104 (100)	107 (100)	115 (100)	21 (100)	20 (100)	720 (100)



図表32 実際全部原価計算の経営規模別の実施態様

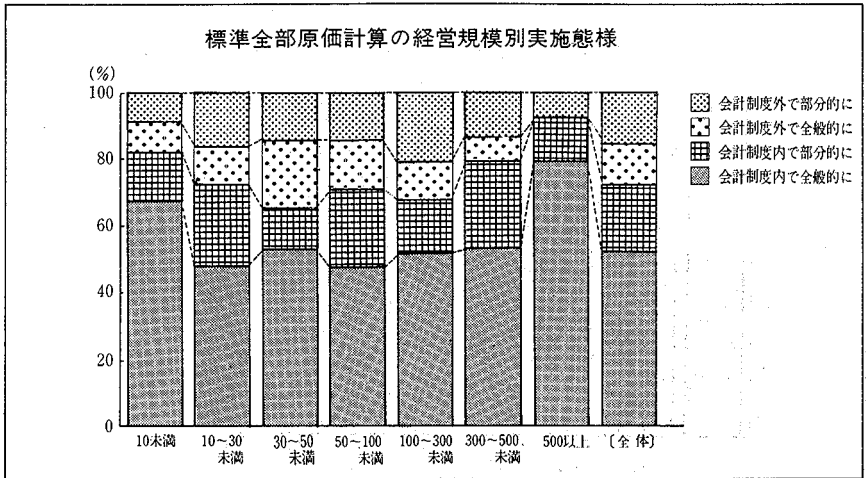
資本金(億円) 実際全部原価計算の実施態様		10未満	10~30 未満	30~50 未満	50~100 未満	100~300 未満	300~500 未満	500以上	実際全部 原価計算	
実施 し て い る	会計制度内 で	会計制度内で全般的に行っている	56 (84.8)	144 (86.2)	66 (84.6)	69 (87.3)	75 (85.2)	13 (76.5)	7 (70.0)	430 (85.1)
		会計制度内で部分的に行っている	5 (7.6)	10 (6.0)	8 (10.3)	2 (2.5)	2 (2.3)	2 (11.8)	3 (30.0)	32 (6.3)
		制度内で実施	61 (92.4)	154 (92.2)	74 (94.9)	71 (89.9)	77 (87.5)	15 (88.2)	10 (100)	462 (91.5)
	会計制度外 で	会計制度外で全般的に行っている	4 (6.1)	8 (4.8)	0	3 (3.8)	2 (2.3)	0	0	17 (3.4)
		会計制度外で部分的に行っている	1 (1.5)	5 (3.0)	4 (5.1)	5 (6.3)	9 (10.2)	2 (11.8)	0	26 (5.1)
		制度外で実施	5 (7.6)	13 (7.8)	4 (5.1)	8 (10.1)	11 (12.5)	2 (11.8)	0	43 (8.5)
		合計	66 (100)	167 (100)	78 (100)	79 (100)	88 (100)	17 (100)	10 (100)	505 (100)

実際全部原価計算の経営規模別実施態様



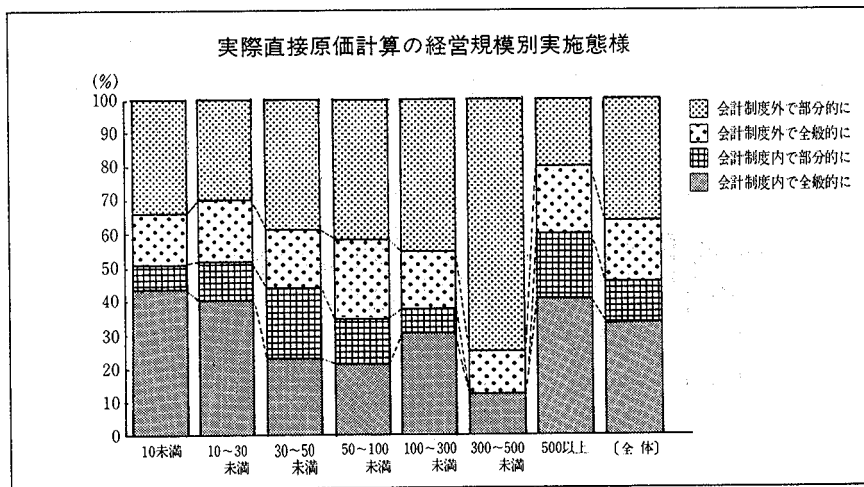
図表33 標準全部原価計算の経営規模別の実施態様

標準全部原価計算の実施態様		資本金(億円)							標準全部原価計算	
		10未満	10~30未満	30~50未満	50~100未満	100~300未満	300~500未満	500以上		
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	23 (67.6)	62 (48.1)	34 (53.1)	33 (47.1)	37 (51.4)	8 (53.3)	11 (78.6)	208 (52.3)
		会計制度内で部分的に行っている	5 (14.7)	32 (24.8)	8 (12.5)	17 (24.3)	12 (16.7)	4 (26.7)	2 (14.3)	80 (20.1)
		制度内で実施	28 (82.4)	94 (72.9)	42 (65.6)	50 (71.4)	49 (68.1)	12 (80.0)	13 (92.9)	288 (72.4)
		会計制度外で全般的に行っている	3 (8.8)	14 (10.9)	13 (20.3)	10 (14.3)	8 (11.1)	1 (6.7)	0	49 (12.3)
	会計制度外で	会計制度外で部分的に行っている	3 (8.8)	21 (16.3)	9 (14.1)	10 (14.3)	15 (20.8)	2 (13.3)	1 (7.1)	61 (15.3)
		制度外で実施	6 (17.6)	35 (27.1)	22 (34.4)	20 (28.6)	23 (31.9)	3 (20.0)	1 (7.1)	110 (27.6)
		合計	34 (100)	129 (100)	64 (100)	70 (100)	72 (100)	15 (100)	14 (100)	398 (100)



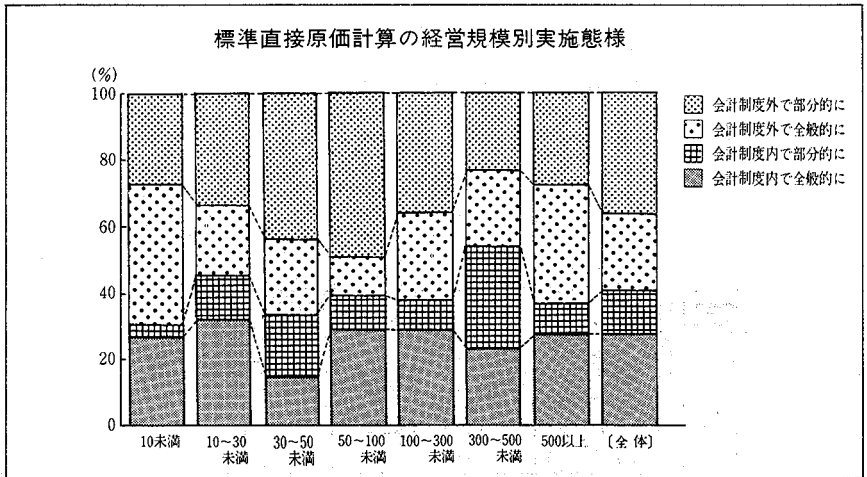
図表34 実際直接原価計算の経営規模別の実施態様

実際直接原価計算の実施態様		資本金(億円)							実際直接原価計算		
		10未満	10~30未満	30~50未満	50~100未満	100~300未満	300~500未満	500以上			
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	17 (43.6)	47 (40.5)	12 (23.1)	10 (21.7)	12 (30.0)	1 (12.5)	2 (40.0)	101 (33.1)	
		会計制度内で部分的に行っている	3 (7.7)	13 (11.2)	11 (21.2)	6 (13.0)	3 (7.5)	0	1 (20.0)	37 (12.1)	
	制度内で実施		20 (51.3)	60 (51.7)	23 (44.2)	16 (34.8)	15 (37.5)	1 (12.5)	3 (60.0)	138 (45.2)	
	会計制度外で	会計制度外で全般的に行っている	6 (15.4)	22 (19.0)	9 (17.3)	11 (23.9)	7 (17.5)	1 (12.5)	1 (20.0)	56 (18.4)	
		会計制度外で部分的に行っている	13 (33.3)	34 (29.3)	20 (38.5)	19 (41.3)	18 (45.0)	6 (75.0)	1 (20.0)	111 (36.4)	
		制度外で実施		19 (48.7)	56 (48.3)	29 (55.8)	30 (65.2)	25 (62.5)	7 (87.5)	2 (40.0)	167 (54.8)
		合計		39 (100)	116 (100)	52 (100)	46 (100)	40 (100)	8 (100)	5 (100)	305 (100)



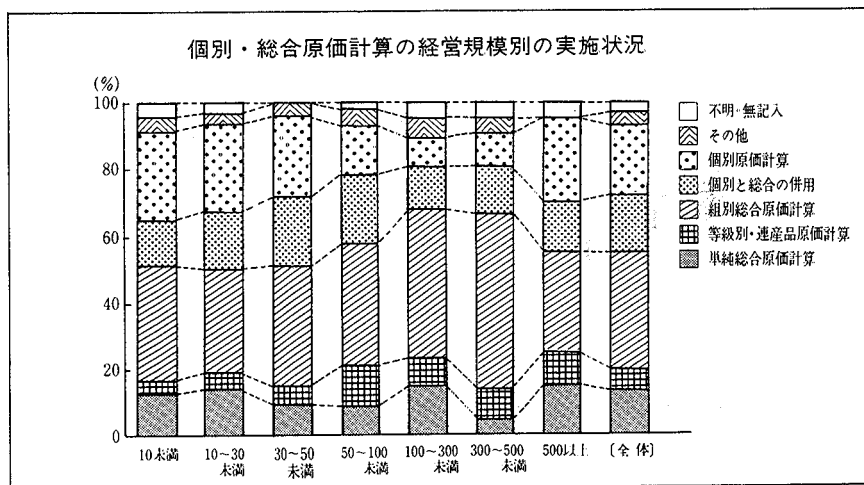
図表35 標準直接原価計算の経営規模別の実施態様

標準直接原価計算の実施態様		資本金(億円)							標準直接原価計算	
		10未満	10~30未満	30~50未満	50~100未満	100~300未満	300~500未満	500以上		
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	7 (26.9)	31 (32.0)	6 (15.4)	13 (28.9)	13 (28.9)	3 (23.1)	3 (27.3)	76 (27.5)
		会計制度内で部分的に行っている	1 (3.8)	13 (13.4)	7 (17.9)	5 (11.1)	4 (8.9)	4 (30.8)	1 (9.1)	35 (12.7)
		制度内で実施	8 (30.8)	44 (45.4)	13 (33.3)	18 (40.0)	17 (37.8)	7 (53.8)	4 (36.4)	111 (40.2)
		会計制度外で	11 (42.3)	21 (21.6)	9 (23.1)	5 (11.1)	12 (26.7)	3 (23.1)	4 (36.4)	65 (23.6)
	会計制度外で	会計制度外で全般的に行っている	7 (26.9)	32 (33.0)	17 (43.6)	22 (48.9)	16 (35.6)	3 (23.1)	3 (27.3)	100 (36.2)
		制度外で実施	18 (69.2)	53 (54.6)	26 (66.7)	27 (60.0)	28 (62.2)	6 (46.2)	7 (63.6)	165 (59.8)
		合 計	26 (100)	97 (100)	39 (100)	45 (100)	45 (100)	13 (100)	11 (100)	276 (100)



図表36 個別・総合原価計算の経営規模別の実施状況

資本金(億円)		10未満	10~30未満	30~50未満	50~100未満	100~300未満	300~500未満	500以上	全体
個別・総合原価計算									
個別原価計算		27 (27.0)	66 (26.1)	25 (24.0)	16 (15.0)	10 (8.7)	2 (9.5)	5 (25.0)	151 (21.0)
個別と総合の併用		14 (14.0)	43 (17.0)	22 (21.2)	22 (20.6)	15 (13.0)	3 (14.3)	3 (15.0)	122 (16.9)
総合原価計算	組別総合原価計算	34 (34.0)	78 (30.8)	37 (35.6)	39 (36.4)	51 (44.3)	11 (52.4)	6 (30.0)	256 (35.6)
	等級別原価計算・連産品原価計算	4 (4.0)	13 (5.1)	6 (5.8)	13 (12.1)	10 (8.7)	2 (9.5)	2 (10.0)	50 (6.9)
	単純総合原価計算	13 (13.0)	37 (14.6)	10 (9.6)	10 (9.3)	17 (14.8)	1 (4.8)	3 (15.0)	91 (12.6)
	小計	51 (51.0)	128 (50.6)	53 (51.0)	62 (57.9)	78 (67.8)	14 (66.7)	11 (55.0)	397 (55.1)
その他		4 (4.0)	8 (3.2)	4 (3.8)	5 (4.7)	7 (6.1)	1 (4.8)	0	29 (4.0)
不明・無記入		4 (4.0)	8 (3.2)	0	2 (1.9)	5 (4.3)	1 (4.8)	1 (5.0)	21 (2.9)
合計		100 (100)	253 (100)	104 (100)	107 (100)	115 (100)	21 (100)	20 (100)	720 (100)



が様相を変えるほどではないが、緩やかな変化がうかがえるようである。

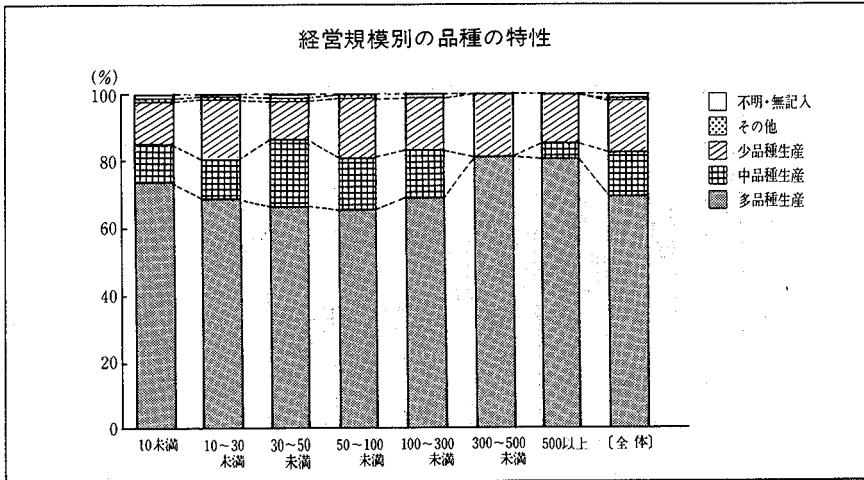
一つは、事業の拡大につれて、原価計算の実施態様やタイプが緩やかに多様化するようである。各社の原価計算は、概ね制度として全般的に行う特定タイプの計算を中心にして展開されるのであるが、それとは実施態様やタイプの異なる計算が併用される機会がやや増えるようである。中でも標準原価計算（標準全部原価計算と標準直接原価計算）を制度内・外で行う態様が相対的によく利用されている。規模が大きくなるとともに、各地に事業所数が増え、かつ事業活動の多様性が増すことから、多様な計算が要請されがちであるという事情を反映しているものと思われる。

また、規模の大きさは、製品原価の計算形態にもある程度影響し、資本金 50 億円以上になると、規模の拡大とともに個別原価計算の普及率が下がり、総合原価計算が増える傾向にあり、総じて計算は単純化する傾向にある。生産活動においてある程度生産量をまとめて扱う機会が多くなるにつれて、計算形態が単純化するのであろう。ちなみに、製品の品種、生産量、ロットの多しさと規模との関連をうかがって見ると、図表 37～39 のように、品種の多少にはほとんど変化がないが、規模の増加とともに、生産量やロットの大きさは次第に増しているようである。

いずれの場合も、経営規模の原価計算に対する係わりは、全社的な事業総量や空間的な広がりやが直接に計算の在り方に影響するというのではなくて、むしろ具体的な事業活動の諸条件の違いなどを介してこのような関連がうかがわれるものと思われる。

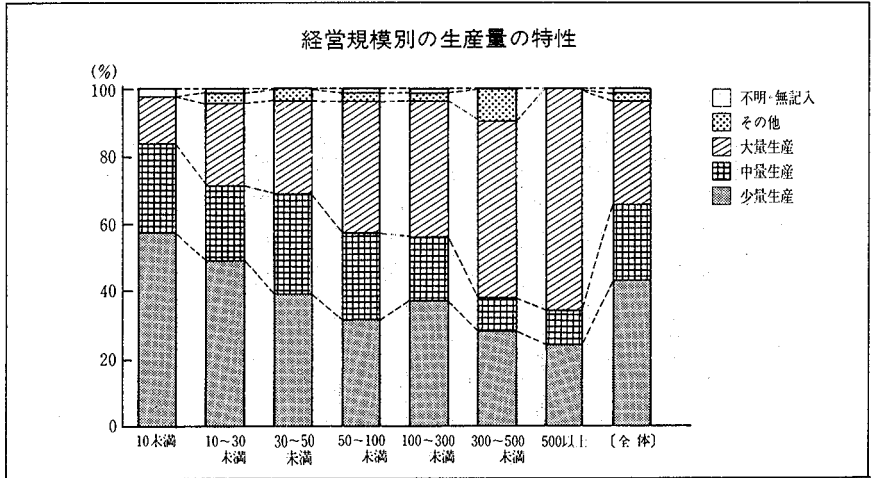
図表37 経営規模別の品種特性

品種特性 \ 資本金(億円)	10未満	10~30未満	30~50未満	50~100未満	100~300未満	300~500未満	500以上	全体
多品種生産	74 (74.0)	174 (68.8)	69 (66.3)	70 (65.4)	79 (68.7)	17 (81.0)	16 (80.0)	499 (69.3)
中品種生産	11 (11.0)	30 (11.9)	21 (20.2)	17 (15.9)	17 (14.8)	0	1 (5.0)	97 (13.5)
少品種生産	13 (13.0)	46 (18.2)	12 (11.5)	19 (17.8)	18 (15.7)	4 (19.0)	3 (15.0)	115 (16.0)
その他	1 (1.0)	2 (0.8)	1 (1.0)	1 (0.9)	1 (0.9)	0	0	6 (0.8)
不明・無記入	1 (1.0)	1 (0.4)	1 (1.0)	0	0	0	0	3 (0.4)
合計	100 (100)	253 (100)	104 (100)	107 (100)	115 (100)	21 (100)	20 (100)	720 (100)



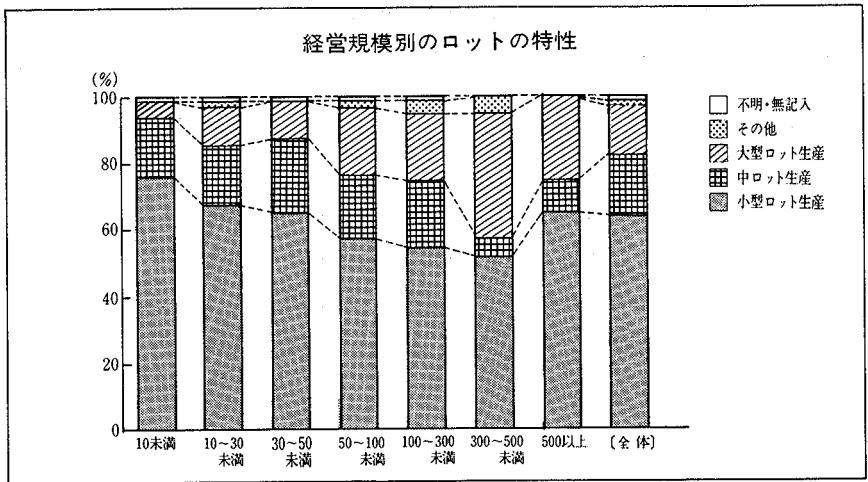
図表38 経営規模別の生産量特性

生産量特性	資本金(億円)	10未満	10~30未満	30~50未満	50~100未満	100~300未満	300~500未満	500以上	全体
少量生産	58 (58.0)	126 (49.8)	40 (38.5)	34 (31.8)	43 (37.4)	6 (28.6)	5 (25.0)	312 (43.3)	
中量生産	26 (26.0)	55 (21.7)	32 (30.8)	27 (25.2)	22 (19.1)	2 (9.5)	2 (10.0)	166 (23.1)	
大量生産	14 (14.0)	62 (24.5)	29 (27.9)	42 (39.3)	46 (40.0)	11 (52.4)	13 (65.0)	217 (30.1)	
その他	0	8 (3.2)	3 (2.9)	3 (2.8)	3 (2.6)	2 (9.5)	0	19 (2.6)	
不明・無記入	2 (2.0)	2 (0.8)	0	1 (0.9)	1 (0.9)	0	0	6 (0.8)	
合計	100 (100)	253 (100)	104 (100)	107 (100)	115 (100)	21 (100)	20 (100)	720 (100)	



図表39 経営規模別のロット特性

ロット特性		資本金(億円)							全体
		10未満	10~30未満	30~50未満	50~100未満	100~300未満	300~500未満	500以上	
小型ロット生産	単品生産	33 (33.0)	73 (28.9)	17 (16.3)	12 (11.2)	8 (7.0)	2 (9.5)	5 (25.0)	150 (20.8)
	混合生産	12 (12.0)	36 (14.2)	27 (26.0)	20 (18.7)	32 (27.8)	5 (23.8)	7 (35.0)	139 (19.3)
	小ロット生産	31 (31.0)	61 (24.1)	24 (23.1)	30 (28.0)	23 (20.0)	4 (19.0)	1 (5.0)	174 (24.2)
	小計	76 (76.0)	170 (67.2)	68 (65.4)	62 (57.9)	63 (54.8)	11 (52.4)	13 (65.0)	463 (64.3)
中ロット生産		18 (18.0)	46 (18.2)	23 (22.1)	20 (18.7)	23 (20.0)	1 (4.8)	2 (10.0)	133 (18.5)
大型ロット生産	大ロット生産	3 (3.0)	11 (4.3)	6 (5.8)	13 (12.1)	14 (12.2)	4 (19.0)	5 (25.0)	56 (7.8)
	単種大量生産	2 (2.0)	20 (7.9)	6 (5.8)	9 (8.4)	9 (7.8)	4 (19.0)	0	50 (6.9)
	小計	5 (5.0)	31 (12.3)	12 (11.5)	22 (20.6)	23 (20.0)	8 (38.1)	5 (25.0)	106 (14.7)
その他		0	3 (1.2)	0	2 (1.9)	5 (4.3)	1 (4.8)	0	11 (1.5)
不明・無記入		1 (1.0)	3 (1.2)	1 (1.0)	1 (0.9)	1 (0.9)	0	0	7 (1.0)
合計		100 (100)	253 (100)	104 (100)	107 (100)	115 (100)	21 (100)	20 (100)	720 (100)



9. 生産方式と原価計算

ここでは、製造事業の一つの核となる製造活動の特徴を捉えるために異なる側面から捉えた具体的な形態ないしは特性のことを「生産方式」と呼んでおきたい。本調査では、それを捉える側面として工業技術的特性、品種の特性、生産量の特性、ロットサイズ(8)の特性、市場的特性の5つを取上げているが、その実態は、別の機会に報告しているのでそれを参照願うこととし、ここではそれらの特性のうち、特に品種、生産量、ロットの違いから見た生産方式が原価計算にどう係わっているかを推察することとしたい。工業技術的な特性との関連は、すでに8-1節の業種との関連でうかがっているし、市場的特性との関連は以下で補足的に触れることとしたい。

生産方式の原価計算に対する影響は、おそらく原価計算形態に対する影響がもっとも顕著であると思われるが、まず原価計算タイプに対する影響をうかがっておきたい。実施態様に対する影響はほとんど見られないであろう。

まず原価計算タイプに対する影響を見ると、図表40~42のようである。図表40では、品種の多様化との関連を見ているが、その場合の品種区分とはどの程度のことをいうのであろうか、その明細が気懸かりである。

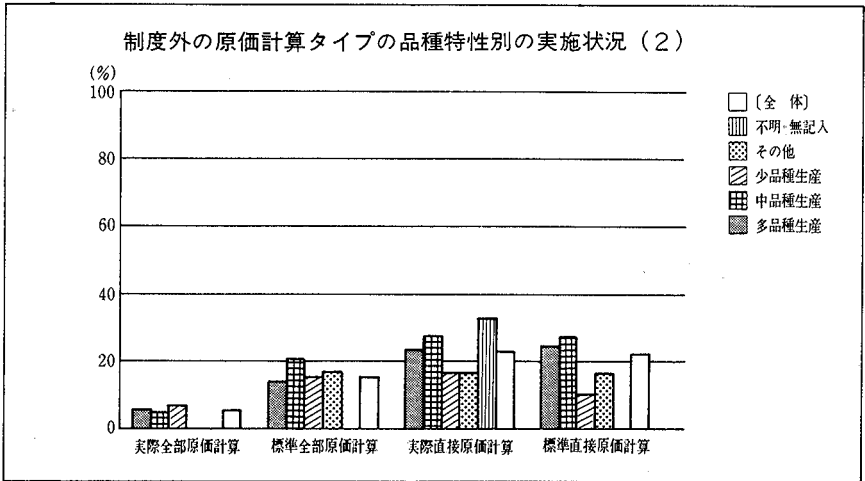
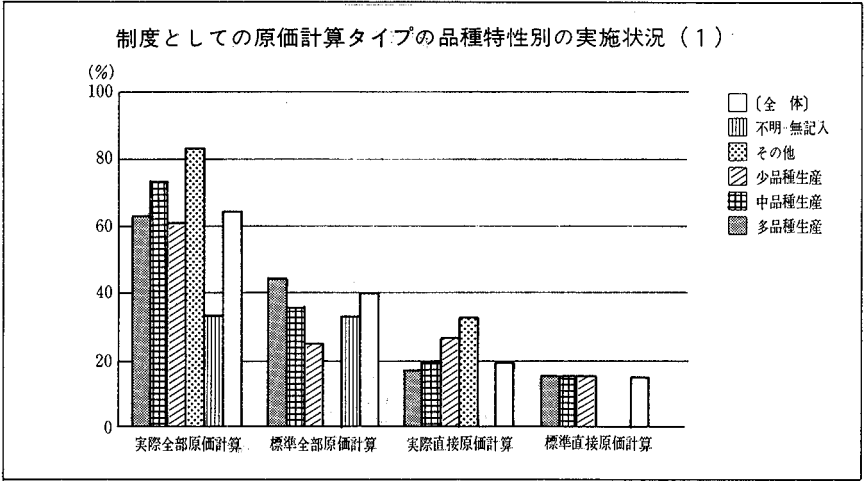
例えば、図表40において多品種生産は69%強(=499/720×100)、中品種生産は13%強(=97/720×100)、少品種生産は15%強(=115/720×100)であり、総じて多品種化が進んでいると思われるが、品種を「日本標準産業分類」の中分類というかなり大きな分類で捉えると、多様化の程度は次のようになる。

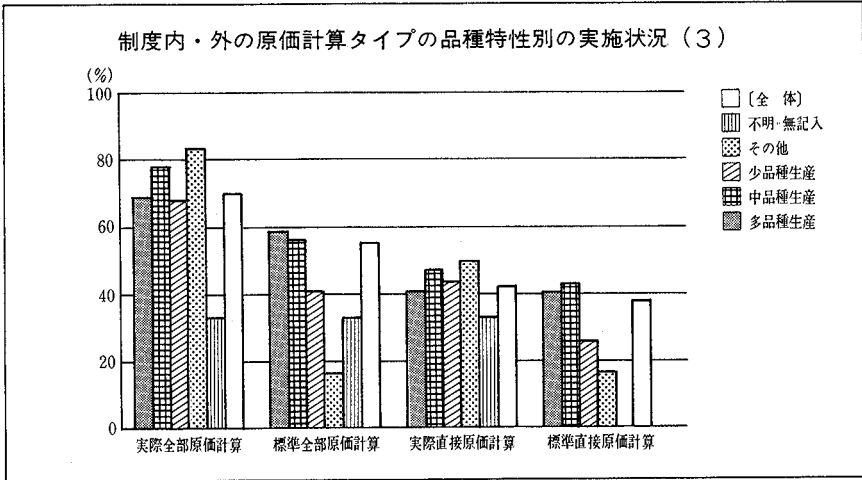
4業種以上に従事する経営	53(7.4%)
3業種に従事する経営	69(9.6)
2業種に従事する経営	163(22.6)
専業経営	442(58.6)
不明・無記入	13(1.8)
合 計	720(100%)

(8) 三浦和夫, 田中嘉穂, 井上信一, 前掲稿, 4~21ページ。

図表40 原価計算タイプの品種特性別の実施状況

原価計算タイプ		品種特性		少品種 生産	その他	不明・ 無記入	全 体
		多品種 生産	中品種 生産				
会計 制度 内 で	実際全部原価計算	315 (63.1)	71 (73.2)	70 (60.9)	5 (83.3)	1 (33.3)	462 (64.2)
	標準全部原価計算	223 (44.7)	35 (36.1)	29 (25.2)	0	1 (33.3)	288 (40.0)
	実際直接原価計算	86 (17.2)	19 (19.6)	31 (27.0)	2 (33.3)	0	138 (19.2)
	標準直接原価計算	78 (15.6)	15 (15.5)	18 (15.7)	0	0	111 (15.4)
	制度内で実施						690 (95.8)
会計 制度 外 で	実際全部原価計算	30 (6.0)	5 (5.2)	8 (7.0)	0	0	43 (6.0)
	標準全部原価計算	71 (14.2)	20 (20.6)	18 (15.7)	1 (16.7)	0	110 (15.3)
	実際直接原価計算	119 (23.8)	27 (27.8)	19 (16.5)	1 (16.7)	1 (33.3)	167 (23.2)
	標準直接原価計算	125 (25.1)	27 (27.8)	12 (10.4)	1 (16.7)	0	165 (22.9)
	制度外で実施						334 (46.4)
会計 制度 内 ・ 外 で	実際全部原価計算	345 (69.1)	76 (78.4)	78 (67.8)	5 (83.3)	1 (33.3)	505 (70.1)
	標準全部原価計算	294 (58.9)	55 (56.7)	47 (40.9)	1 (16.7)	1 (33.3)	398 (55.3)
	実際直接原価計算	205 (41.1)	46 (47.4)	50 (43.5)	3 (50.0)	1 (33.3)	305 (42.4)
	標準直接原価計算	203 (40.7)	42 (43.2)	30 (26.1)	1 (16.7)	0	276 (38.3)
	制度内・外で実施						707 (98.2)
原価計算を実施せず							1 (0.1)
不明・無記入							12 (1.7)
全 体		499 (100)	97 (100)	115 (100)	6 (100)	3 (100)	720 (100)





この状況より、上の多品種化の様相の方がずっと多様化しているから、図表 40 の品種はこれよりずっと細分されたものであることがわかる。おそらくここでの多品種、中品種、少品種の判断は、比較的工場の生産レベルに近い処で具体的になされたものと思われる。

データは省略するが、複数業種に従事する状況を示すこの構成比は、資本金が大きくなってもほとんど変わる様子がなく、資本金が 100 億円程度以上になってようやく多様化する傾向がうかがえる。図表 37 の様相とも合わせて興味深い。参考までに、それぞれの売上高構成比は次のようである。

業種の多様化 \ 平均売上高構成比	第 1 位の製品	第 2 位の製品	第 3 位の製品	その他の製品
4 業種以上に従事する経営	59.1%	18.1%	9.7%	13.2%
3 業種に従事する経営	67.6	22.1	10.2	—
2 業種に従事する経営	84.9	15.0	—	—
専業経営	100.0	—	—	—
全体	89.3%	6.5%	1.3%	1.7%

製造会社でも、その取扱品種には仕入商品の販売による売上高も含むケースが少なくないと思われるから、品種の多様化がそのまま製造事業の多様化を表

わすわけではないが、その概要はうかがえよう。

これらの図表 40~42 から、次のような様相がうかがえる。

- ① 図表 40 では、原価計算タイプに対する品種の影響がうかがえる。図表において、多品種、中品種、少品種のいずれでもない「その他」および「不明・無記入」は少数であるから、以下では無視することにした。

制度内・外の計算を含めた全体では、品種の多寡が生じても、原価計算タイプの普及率への影響はそれほどでもない。制度としての標準全部原価計算や実際直接原価計算において、いくらか傾向的な変化も見られるが、何か意味のある関係であろうか。あまり一般的な影響のように思われな

い。

- ② 図表 41 は、生産量が相違することの影響であるが、やはり「その他」、「不明・無記入」を無視すれば、生産量の増加の影響はほとんど見られない。

- ③ 図表 42 は、生産ロットの大小の影響を見ている。ロットを少し細かく分けたためか、「その他」、「不明・無記入」を除いても、各原価計算の普及率がやや動揺しやすいが、総じて、ロットが大きくなるにつれて規則的な影響がうかがえるというほどではない。

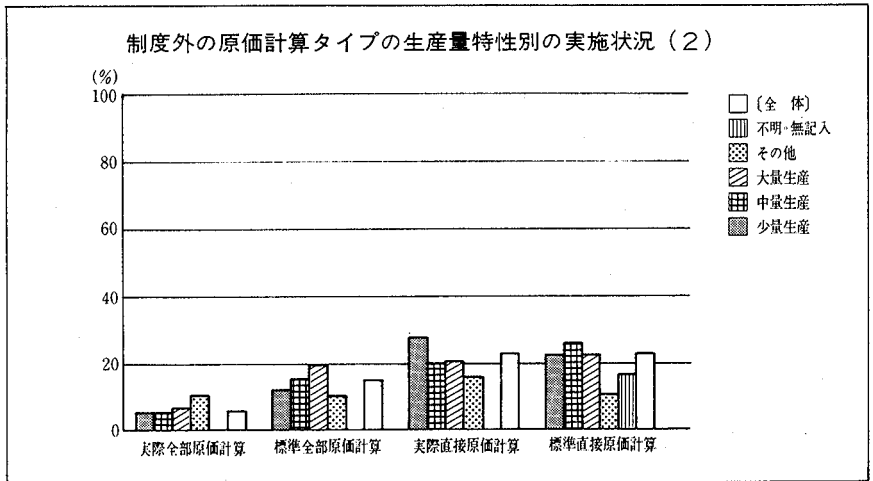
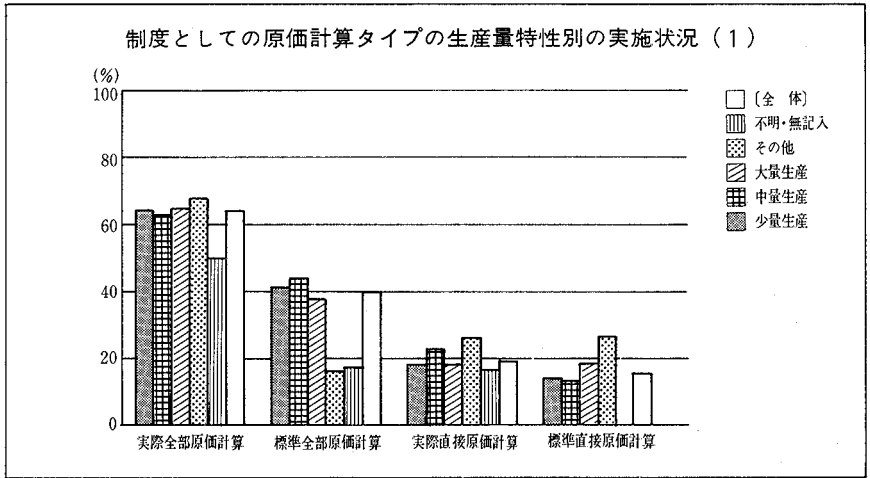
制度としての原価計算で、単品生産の場合にややとっぴな様子があったり、標準全部原価計算においてロットの大型化とともに普及率が下がる様相もあるが、果たして意味のある関係といえるであろうか。

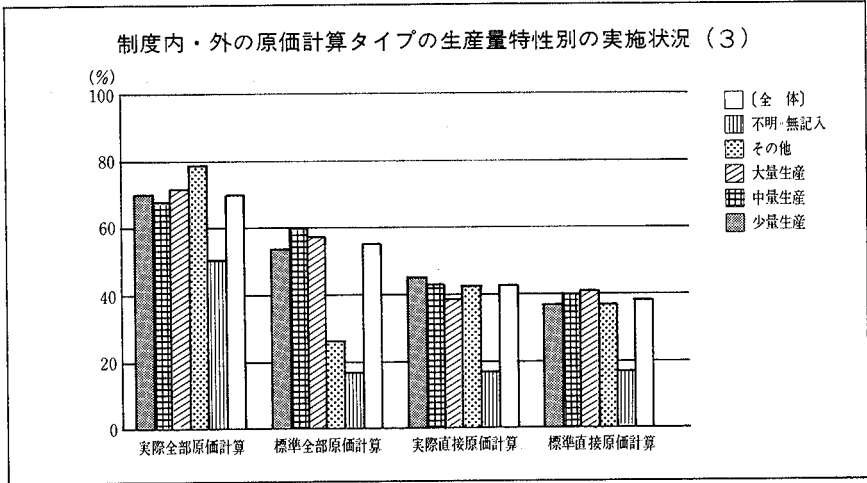
かくして、品種、生産量、ロットのいずれの面からうかがっても、各原価計算タイプの普及率には規則性のある一般的影響はほとんど見当らないといえるのではなかろうか。つまり、生産活動がどの程度細分化して行われるかは、適用する原価計算タイプを決めるのに、明らかに指摘しうるほどの影響はないようである。各原価計算タイプは、生産活動に対してそれだけ柔軟性と汎用性に富んだものといえそうである。

ついでに、生産方式の市場的特性である注文生産・見込生産と原価計算との関連については、これまでよく言及されたが、実際にはどうであろうか。図表

図表41 原価計算タイプの生産量特性別の実施状況

生産量特性 原価計算タイプ		少量生産	中量生産	大量生産	その他	不明・ 無記入	全 体
		会計制度内 で	実際全部原価計算 201 (64.4)	104 (62.7)	141 (65.0)	13 (68.4)	3 (50.0)
標準全部原価計算 128 (41.0)	74 (44.6)	82 (37.8)	3 (15.8)	1 (16.7)	288 (40.0)	138 (19.2)	
実際直接原価計算 55 (17.6)	38 (22.9)	39 (18.0)	5 (26.3)	1 (16.7)	111 (15.4)	690 (95.8)	
標準直接原価計算 44 (14.1)	23 (13.9)	39 (18.0)	5 (26.3)	0	111 (15.4)	690 (95.8)	
制度内で実施							690 (95.8)
会計制度外 で	実際全部原価計算 17 (5.4)	9 (5.4)	15 (6.9)	2 (10.5)	0	43 (6.0)	
標準全部原価計算 39 (12.5)	26 (15.7)	43 (19.8)	2 (10.5)	0	110 (15.3)	167 (23.2)	
実際直接原価計算 86 (27.6)	33 (19.9)	45 (20.7)	3 (15.8)	0	165 (22.9)	334 (46.4)	
標準直接原価計算 70 (22.4)	43 (25.9)	49 (22.6)	2 (10.5)	1 (16.7)	165 (22.9)	334 (46.4)	
制度外で実施							334 (46.4)
会計制度内・外 で	実際全部原価計算 218 (69.9)	113 (68.1)	156 (71.9)	15 (78.9)	3 (50.0)	505 (70.1)	
標準全部原価計算 167 (53.5)	100 (60.2)	125 (57.6)	5 (26.3)	1 (16.7)	398 (55.3)	305 (42.4)	
実際直接原価計算 141 (45.2)	71 (42.8)	84 (38.7)	8 (42.1)	1 (16.7)	276 (38.3)	707 (98.2)	
標準直接原価計算 114 (36.5)	66 (39.8)	88 (40.6)	7 (36.8)	1 (16.7)	276 (38.3)	707 (98.2)	
制度内・外で実施							707 (98.2)
原価計算を実施せず							1 (0.1)
不明・無記入							12 (1.7)
全 体		312 (100)	166 (100)	217 (100)	19 (100)	6 (100)	720 (100)





43でそれを概観すると、どのタイプにおいても普及率の差はほとんどないといえよう。現状では、注文生産でも見込生産でも各原価計算タイプはほぼ同等に利用されている。

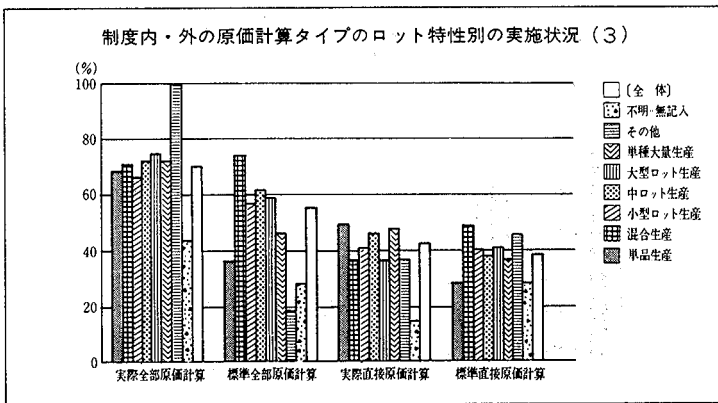
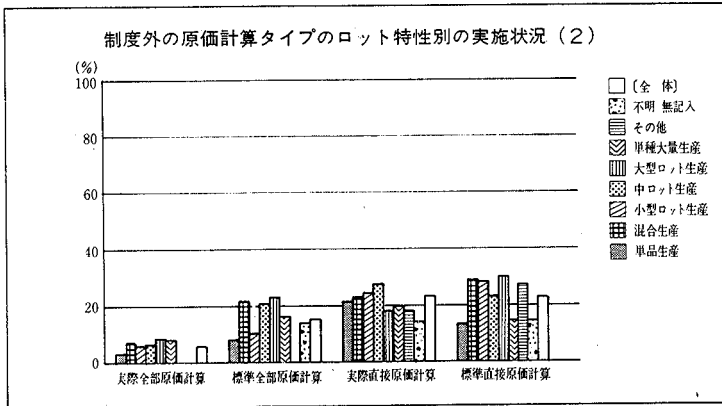
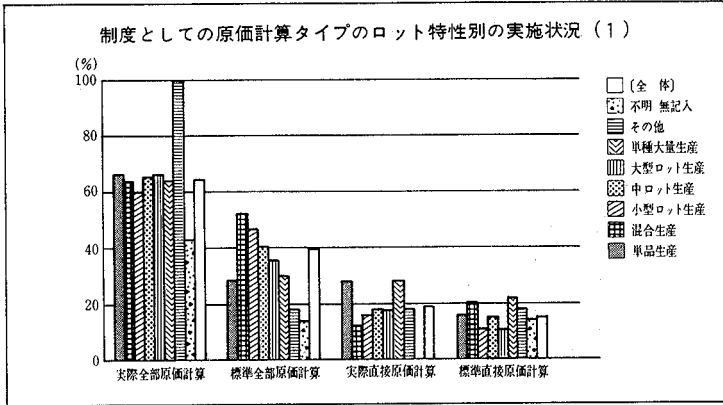
原価計算タイプに対する影響はともかく、原価計算形態に対する影響はどうか。原価計算形態の全体的な実施状況は図表 44 のようであるが、この状態に対して品種、生産量、ロットサイズはどのように影響しているであろうか。図表 45～47 によると、

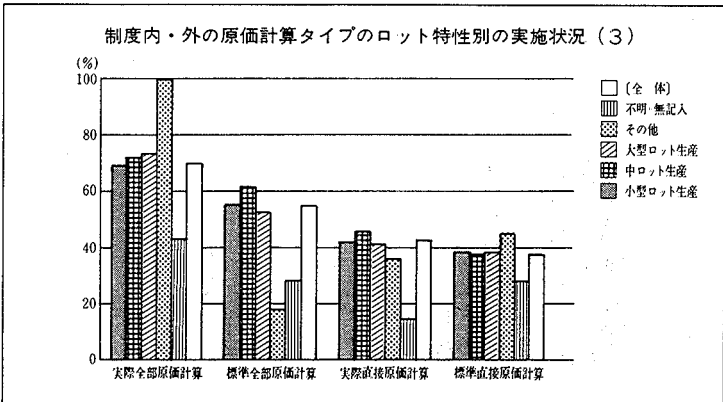
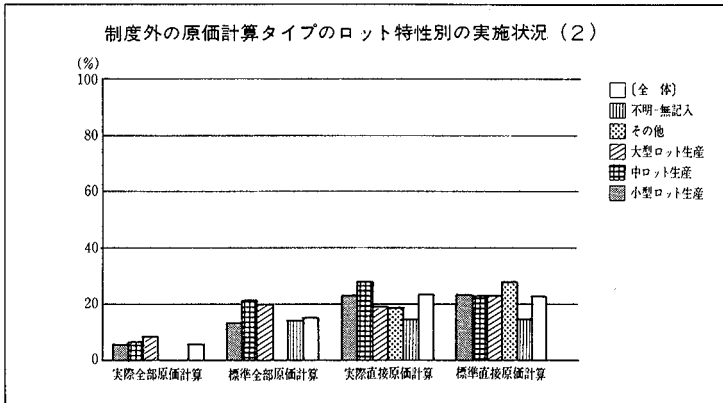
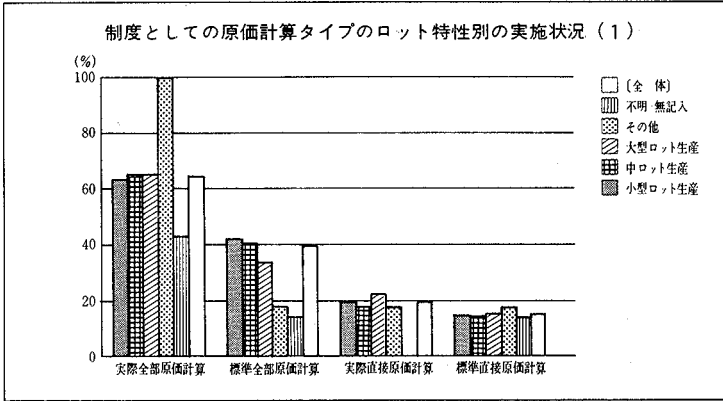
- ① 図表 45 によると、全体としては総合原価計算が 55%強、個別原価計算が 21%であるが、品種が少なくなるにつれて、原価計算形態の様相がいくらか変化するようである。

多品種生産→中品種生産→少品種生産と少品種化するにつれて、個別原価計算の普及率はあまり変わらないが、個別と総合の併用形態や組別総合原価計算が下がり気味となり、反対に単純総合原価計算や等級別・連産品原価計算が増えている。それほど大きな変化ではないが、品種が限られると、総じて製品原価の計算形態は、計算上も品種をまとめて扱うような形態が多くなっている。単種製品や等級品、連産品を扱う機会が多くなるか

図表42 原価計算タイプのロット特性別の実施状況

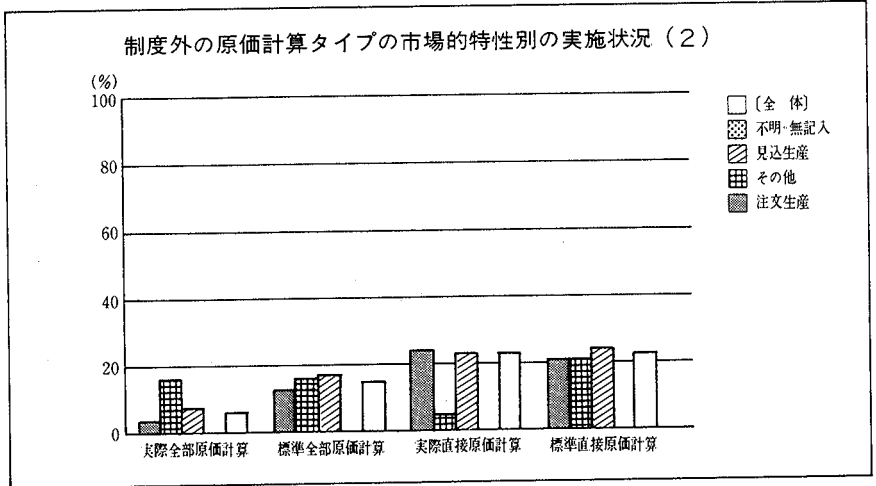
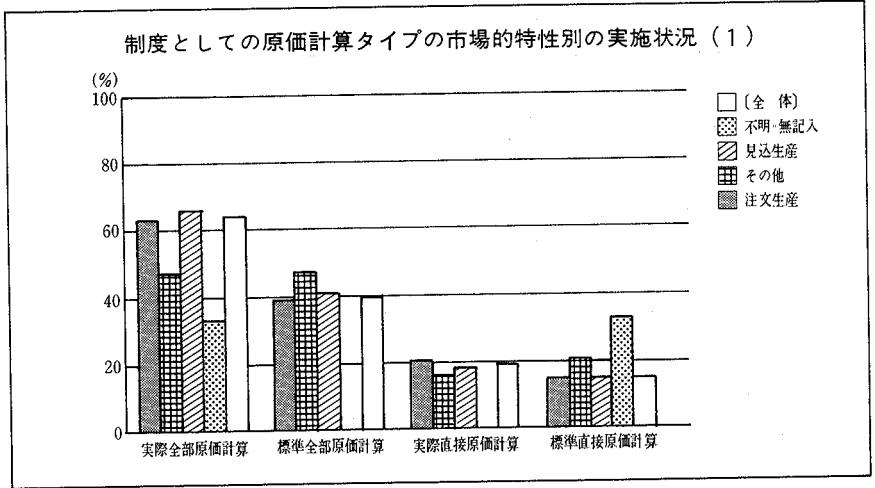
ロット特性 原価計算タイプ		小型ロット生産				中ロット 生産	大型ロット生産			その他	不明・ 無記入	全 体
		単 品 生 産	混 合 生 産	小ロット 生 産	小 計		大ロット 生 産	単種大 量生産	小 計			
会計 制度 内 で	実際全部原価計算	99 (66 0)	89 (64 0)	104 (59 8)	292 (63 1)	87 (65 4)	37 (66 1)	32 (64 0)	69 (65 1)	11 (100)	3 (42 9)	462 (64 2)
	標準全部原価計算	42 (28 0)	73 (52 5)	81 (46 6)	196 (42 3)	54 (40 6)	20 (35 7)	15 (30 0)	35 (33 0)	2 (18 2)	1 (14 3)	288 (40 0)
	実際直接原価計算	42 (28 0)	18 (12 9)	28 (16 1)	88 (19 0)	24 (18 0)	10 (17 9)	14 (28 0)	24 (22 6)	2 (18 2)	0	138 (19 2)
	標準直接原価計算	24 (16 0)	28 (20 1)	19 (10 9)	71 (15 3)	20 (15 0)	6 (10 7)	11 (22 0)	17 (16 0)	2 (18 2)	1 (14 3)	111 (15 4)
	制度内で実施											690 (95 8)
会計 制度 外 で	実際全部原価計算	4 (2 7)	10 (7 2)	11 (6 3)	25 (5 4)	9 (6 8)	5 (8 9)	4 (8 0)	9 (8 5)	0	0	43 (6 0)
	標準全部原価計算	12 (8 0)	30 (21 6)	18 (10 3)	60 (13 0)	28 (21 1)	13 (23 2)	8 (16 0)	21 (19 8)	0	1 (14 3)	110 (15 3)
	実際直接原価計算	32 (21 3)	32 (23 0)	43 (24 7)	107 (23 1)	37 (27 8)	10 (17 9)	10 (20 0)	20 (18 9)	2 (18 2)	1 (14 3)	167 (23 2)
	標準直接原価計算	18 (12 0)	40 (28 8)	49 (28 2)	107 (23 1)	30 (22 6)	17 (30 4)	7 (14 0)	24 (22 6)	3 (27 3)	1 (14 3)	165 (22 9)
	制度外で実施											334 (46 4)
会計 制度 内・ 外 で	実際全部原価計算	103 (68 7)	99 (71 2)	115 (66 1)	317 (68 5)	96 (72 2)	42 (75 0)	36 (72 0)	78 (73 6)	11 (100)	3 (42 9)	505 (70 1)
	標準全部原価計算	54 (36 0)	103 (74 1)	99 (56 9)	256 (55 3)	82 (61 7)	33 (58 9)	23 (46 0)	56 (52 8)	2 (18 2)	2 (28 6)	398 (55 3)
	実際直接原価計算	74 (49 3)	50 (36 0)	71 (40 8)	195 (42 1)	61 (45 9)	20 (35 7)	24 (48 0)	44 (41 5)	4 (36 4)	1 (14 3)	305 (42 4)
	標準直接原価計算	42 (28 0)	68 (48 9)	68 (39 1)	178 (38 4)	50 (37 6)	23 (41 1)	18 (36 0)	41 (38 7)	5 (45 5)	2 (28 6)	276 (38 3)
	制度内・外で実施											707 (98 2)
原価計算を実施せず												1 (0 1)
不明・無記入												12 (1 7)
全 体		150 (100)	139 (100)	174 (100)	463 (100)	133 (100)	56 (100)	50 (100)	106 (100)	11 (100)	7 (100)	720 (100)

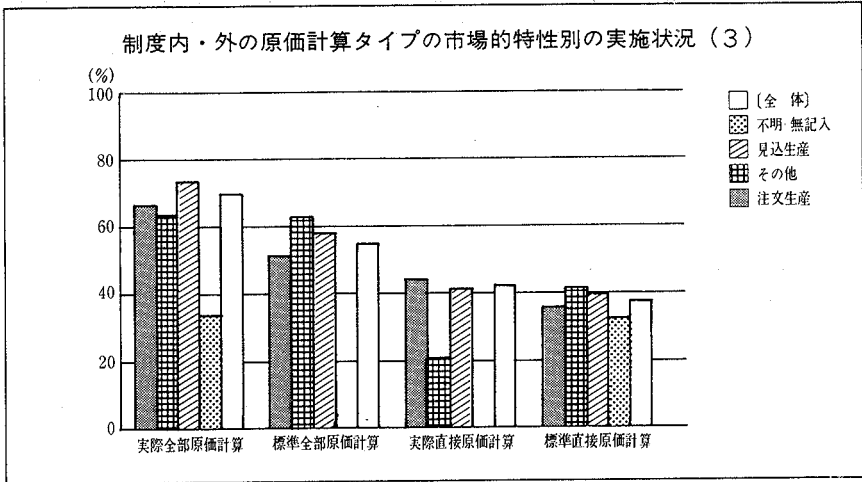




図表43 原価計算タイプの市場的特性別の実施状況

原価計算タイプ		市場的特性		見込生産	不 明 ・ 無 記 入	全 体
		注文生産	そ の 他			
会計制度内 で	実 際 全 部 原 価 計 算	207 (63.3)	9 (47.4)	245 (66.0)	1 (33.3)	462 (64.2)
	標 準 全 部 原 価 計 算	127 (38.8)	9 (47.4)	152 (41.0)	0	288 (40.0)
	実 際 直 接 原 価 計 算	66 (20.2)	3 (15.8)	69 (18.6)	0	138 (19.2)
	標 準 直 接 原 価 計 算	49 (15.0)	4 (21.1)	57 (15.4)	1 (33.3)	111 (15.4)
	制 度 内 で 実 施					690 (95.8)
会計制度外 で	実 際 全 部 原 価 計 算	12 (3.7)	3 (15.8)	28 (7.5)	0	43 (6.0)
	標 準 全 部 原 価 計 算	42 (12.8)	3 (15.8)	65 (17.5)	0	110 (15.3)
	実 際 直 接 原 価 計 算	80 (24.5)	1 (5.3)	86 (23.2)	0	167 (23.2)
	標 準 直 接 原 価 計 算	69 (21.1)	4 (21.1)	92 (24.8)	0	165 (22.9)
	制 度 外 で 実 施					334 (46.4)
会計制度内・外 で	実 際 全 部 原 価 計 算	219 (67.0)	12 (63.2)	273 (73.6)	1 (33.3)	505 (70.1)
	標 準 全 部 原 価 計 算	169 (51.7)	12 (63.2)	217 (58.5)	0	398 (55.3)
	実 際 直 接 原 価 計 算	146 (44.6)	4 (21.1)	155 (41.8)	0	305 (42.4)
	標 準 直 接 原 価 計 算	118 (36.1)	8 (42.1)	149 (40.2)	1 (33.3)	276 (38.3)
	制 度 内 ・ 外 で 実 施					707 (98.2)
原価計算を実施せず						1 (0.1)
不明・無記入						12 (1.7)
全 体		327 (100)	19 (100)	371 (100)	3 (100)	720 (100)





図表44 原価計算形態

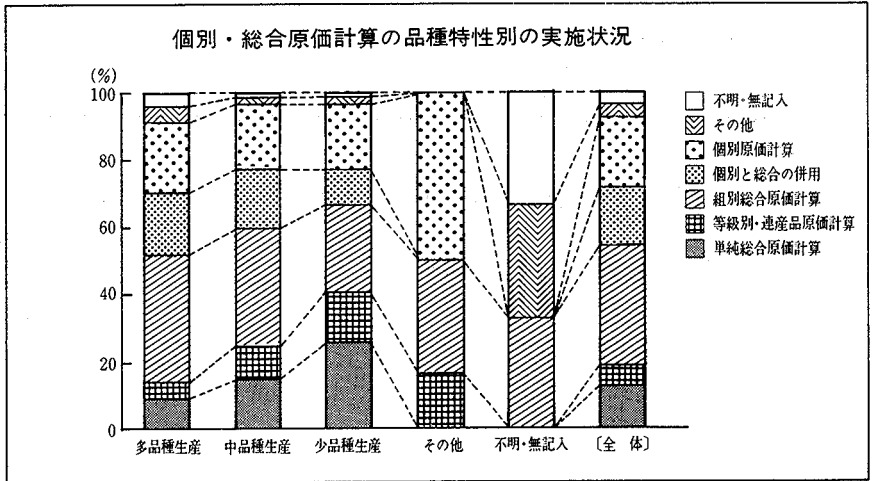
〈質問〉 貴社で財務会計または経営管理のために適用される主要な原価計算の種類は、次のいずれですか。該当項目に○印を付けて下さい。

- 1. 単純総合原価計算
- 2. 組別総合原価計算
- 3. 個別原価計算
- 4. 総合と個別の併用
- 5. 等級別原価計算、連産品原価計算
- 6. その他 (具体的に)

原価計算形態	個別原価計算	個別と総合の併用	総合原価計算				その他	不明・無記入	全体
			組別総合原価計算	等級別原価計算 連産品原価計算	単純総合原価計算	小計			
集計会社数	151 (21.0)	122 (16.9)	256 (35.6)	50 (6.9)	91 (12.6)	397 (55.1)	29 (4.0)	21 (2.9)	720 (100)

図表45 個別・総合原価計算の品種特性別の実施状況

品種特性		多品種 生産	中品種 生産	少品種 生産	その他	不明・ 無記入	全 体
個別・総合原価計算							
個別原価計算		107 (21.4)	19 (19.6)	22 (19.1)	3 (50.0)	0	151 (21.0)
個別と総合の併用		93 (18.6)	17 (17.5)	12 (10.4)	0	0	122 (16.9)
総合原価計算	組別総合原価計算	189 (37.9)	34 (35.1)	30 (26.1)	2 (33.3)	1 (33.3)	256 (35.6)
	等級別原価計算・ 連産品原価計算	23 (4.6)	9 (9.3)	17 (14.8)	1 (16.7)	0	50 (6.9)
	単純総合原価計算	46 (9.2)	15 (15.5)	30 (26.1)	0	0	91 (12.6)
	小 計	258 (51.7)	58 (59.8)	77 (67.0)	3 (50.0)	1 (33.3)	397 (55.1)
そ の 他		23 (4.6)	2 (2.1)	3 (2.6)	0	1 (33.3)	29 (4.0)
不 明 ・ 無 記 入		18 (3.6)	1 (1.0)	1 (0.9)	0	1 (33.3)	21 (2.9)
合 計		499 (100)	97 (100)	115 (100)	6 (100)	3 (100)	720 (100)



らであろう。

とはいえ、少品種生産においても、単純総合原価計算や等級別・連産品原価計算は40%強に限られ、残りは別の形態であるから、この傾向は緩やかなものといえる。

- ② 生産量の大小との関連は図表46のようである。製品の量的なまとまりが大きくなるにつれて、計算形態は一層はっきり変化しているようである。

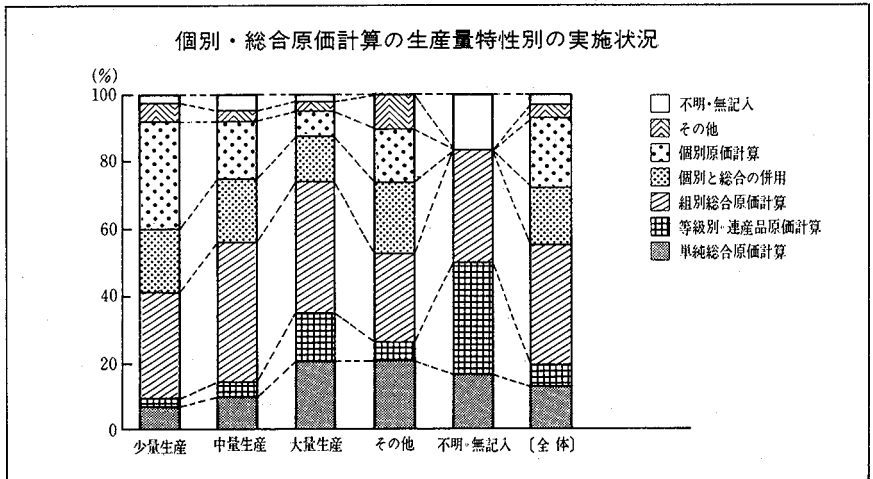
少量生産→中量生産となると、個別原価計算の構成比が下がり、反対に中でも組別総合原価計算が増えている。中量生産→大量生産になると、個別原価計算や個別と総合の併用形態がさらに下がり、逆に単純総合原価計算や等価係数による計算が増えている。全体的に原価計算の単純化の傾向が明らかであるといえよう。生産量のまとまりは、製造活動に対する全体的な変化と絡んでいるためか、計算形態の単純化傾向と比較的よく関連しているようである。

- ③ ロットの大きさとの関連は図表47でうかがうことができる。ロットの大きさを小型ロット、中ロット、大型ロットの3つに集約する場合は、グラフ(2)のようである。小型ロット→中ロット→大型ロットとロットが大型化するにつれて、組別総合原価計算を挟んで、それより上の個別原価計算や個別と総合の併用形態の構成比が下がり、それより下の単純総合原価計算や等価係数による計算が増えている。概してロットの大型化は、計算形態の簡素化に影響していることが明らかである。

ロットサイズをもう少し細分化して見ると、グラフ(1)のようであり、上記の傾向を支えているのは、特に単品生産と単種大量生産であることがわかる。単品生産では個別原価計算が50%を越え、単種大量生産では単純総合原価計算と等価係数による計算が58%であり、他のロットサイズの様相とかなり違っている。それら両極のロットサイズに挟まれた中間のロットでは、計算形態の変化は比較的ゆるやかである。単品生産でも26%強の総合原価計算が行われ、単種大量生産でも32%の組別総合原価計算が行われているから、各生産方式と計算形態との関連を一元的に捉えることはでき

図表46 個別・総合原価計算の生産量特性格の実施状況

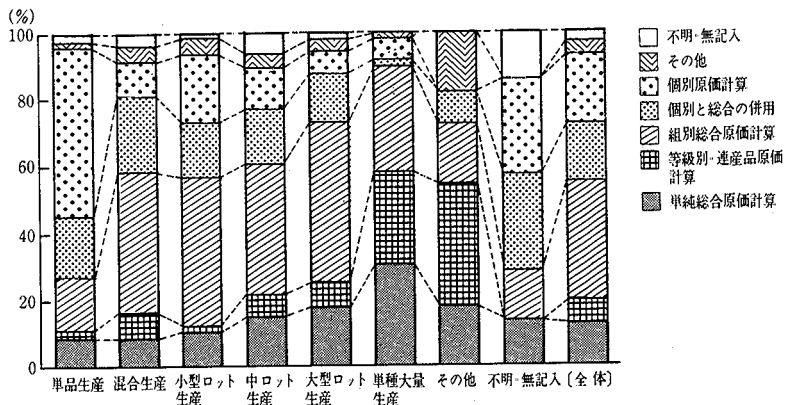
生産量特性 個別・総合原価計算		少量生産	中量生産	大量生産	その他	不明・ 無記入	全 体
		個別原価計算	102 (32.7)	29 (17.5)	17 (7.8)	3 (15.8)	0
個別と総合の併用		58 (18.6)	31 (18.7)	29 (13.4)	4 (21.1)	0	122 (16.9)
総合原価計算	組別総合原価計算	97 (31.1)	68 (41.0)	84 (38.7)	5 (26.3)	2 (33.3)	256 (35.6)
	等級別原価計算・ 連産品原価計算	3 (2.6)	8 (4.8)	31 (14.3)	1 (5.3)	2 (33.3)	50 (6.9)
	単純総合原価計算	23 (7.4)	17 (10.2)	46 (21.2)	4 (21.1)	1 (16.7)	91 (12.6)
	小 計	128 (41.0)	93 (56.0)	161 (74.2)	10 (52.6)	5 (83.3)	397 (55.1)
そ の 他		16 (5.1)	5 (3.0)	6 (2.8)	2 (10.5)	0	29 (4.0)
不 明 ・ 無 記 入		8 (2.6)	8 (4.8)	4 (1.8)	0	1 (16.7)	21 (2.9)
合 計		312 (100)	166 (100)	217 (100)	19 (100)	6 (100)	720 (100)

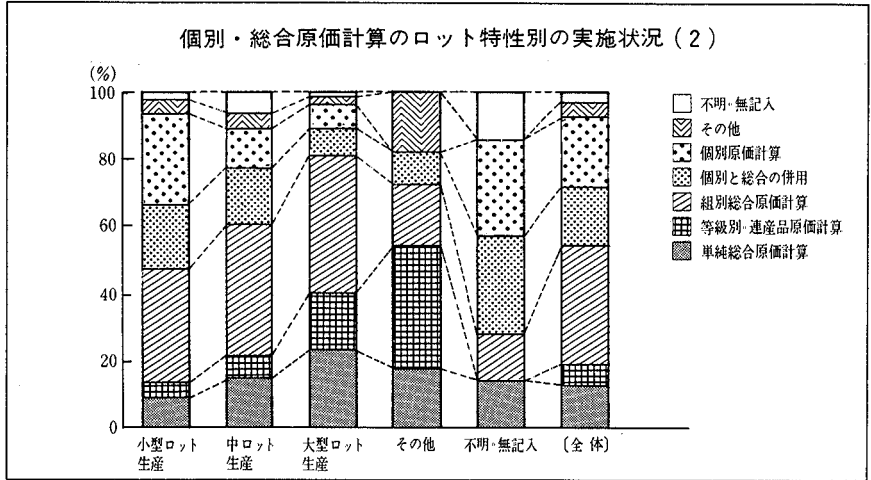


図表47 個別・総合原価計算のロット特性別の実施状況

ロット特性	小型ロット生産				中ロット生産	大型ロット生産			その他	不明・無記入	全体	
	単品生産	混生産	小ロット生産	小計		大ロット生産	単種大量生産	小計				
個別・総合原価計算												
個別原価計算	76 (50.7)	14 (10.1)	36 (20.7)	126 (27.2)	16 (12.0)	4 (7.1)	3 (6.0)	7 (6.6)	0	2 (28.6)	151 (21.0)	
個別と総合の併用	28 (18.7)	32 (23.0)	28 (16.1)	88 (19.0)	22 (16.5)	8 (14.3)	1 (2.0)	9 (8.5)	1 (9.1)	2 (28.6)	122 (16.9)	
総合原価計算	組別総合原価計算	23 (15.3)	58 (41.7)	77 (44.3)	158 (34.1)	52 (39.1)	16 (48.2)	43 (40.6)	2 (18.2)	1 (14.3)	256 (35.6)	
	等級別原価計算・連産品原価計算	4 (2.7)	11 (7.9)	4 (2.3)	19 (4.1)	9 (6.8)	4 (7.1)	14 (28.0)	18 (17.0)	4 (36.4)	0	50 (6.9)
	単純総合原価計算	13 (8.7)	12 (8.6)	18 (10.3)	43 (9.3)	20 (15.0)	10 (17.9)	15 (30.0)	25 (23.6)	2 (18.2)	1 (14.3)	91 (12.6)
	小計	40 (26.7)	81 (58.3)	99 (56.9)	220 (47.5)	81 (60.9)	41 (73.2)	45 (90.0)	86 (81.1)	8 (72.7)	2 (28.6)	397 (55.1)
その他	2 (1.3)	7 (5.0)	9 (5.2)	18 (3.9)	6 (4.5)	2 (3.6)	1 (2.0)	3 (2.8)	2 (18.2)	0	29 (4.0)	
不明・無記入	4 (2.7)	5 (3.6)	2 (1.1)	11 (2.4)	8 (6.0)	1 (1.8)	0	1 (0.9)	0	1 (14.3)	21 (2.9)	
合計	150 (100)	139 (100)	174 (100)	463 (100)	133 (100)	56 (100)	50 (100)	106 (100)	11 (100)	7 (100)	720 (100)	

個別・総合原価計算のロット特性別の実施状況 (1)





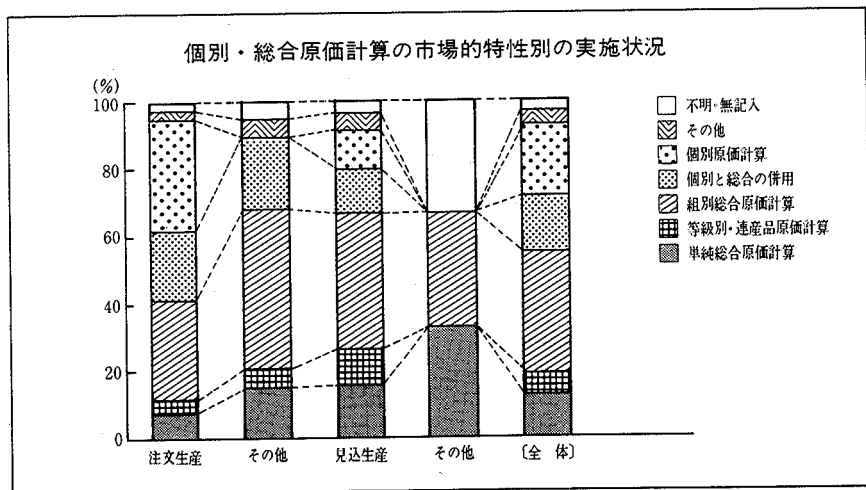
ないが、傾向的にはロットサイズとの関係は比較的明瞭である。

以上のように、品種、生産量、ロットの原価計算形態に対する影響をうかがったところでは、特定の生産方式に固有の形態があるというほど明白な関係ではないが、いずれの生産方式に対しても間接的な影響があるといえそうである。つまり、傾向的には製品の生産活動の細分化の程度が少なくなるほど、換言すると品種的には種類が限られ、生産量が量的にまとまり、ロットが大きくなるほど、総合原価計算化、計算形態の単純化の相対的な影響が比較的是っきりしている。どちらかといえば品種の多様化より、各品種の生産量やロットなどの量的なまとまりが、一層影響しているようである。

なお、生産方式と個別・総合原価計算との係わりは、伝統的には生産方式の市場的特性との係わりで説明されることが多かったが、実際にはその関係はどうであろうか。図表 48 を見ると、個別原価計算は注文生産において 33%、見込生産において 11% 強あるに過ぎない。総合原価計算は注文生産において 41% 強、見込生産において 66% 強であり、相対的には、見込生産の方が総合原価計算化しているといえるが、見込生産に固有の形態であるとまではいえず、注文生産でもかなり行われている。市場的特性と計算形態との関係も相対的であり、

図表48 個別・総合原価計算の市場的特性別の実施状況

個別・総合原価計算		市場的特性		見込生産		全 体
		注文生産	そ の 他	そ の 他	そ の 他	
個別原価計算		108 (33.0)	0	43 (11.6)	0	151 (21.0)
個別と総合の併用		67 (20.5)	4 (21.1)	51 (13.8)	0	122 (16.9)
総合原価計算	組別総合原価計算	98 (30.0)	9 (47.4)	148 (39.9)	1 (33.3)	256 (35.6)
	等級別原価計算・連産品原価計算	11 (3.4)	1 (5.3)	38 (10.2)	0	50 (6.9)
	単純総合原価計算	27 (8.3)	3 (15.8)	60 (16.2)	1 (33.3)	91 (12.6)
	小 計	136 (41.6)	13 (68.4)	246 (66.3)	2 (66.7)	397 (55.1)
そ の 他		9 (2.8)	1 (5.3)	19 (5.1)	0	29 (4.0)
不明・無記入		7 (2.1)	1 (5.3)	12 (3.2)	1 (33.3)	21 (2.9)
合 計		327 (100)	19 (100)	371 (100)	3 (100)	720 (100)



品種、生産量、ロットとの関係より一層明白であるともいえないであろう。

以上のようにして、それほどストレートな関係ではないにしても、品種、生産量、ロットと原価計算形態とが割合はっきりした相対的關係にあるとすれば、最近の顕著な生産動向として指摘される生産活動の多品種化、小ロット化などの傾向は、原価計算形態に対しても影響を与えているであろうか。

それをうかがうために原価計算形態についてこれまでなされた調査⁽⁹⁾を参照しても、必ずしも詳細な経緯は分からないようであるが、個別原価計算と総合原価計算の大まかな経過についてはある程度推察することができる。図表 49 において昭和 34 年からなされたこれまでの調査データに、われわれの集計数を連動させて見たが、ここから全体の傾向をどのように読取ることができるであろうか。年度によって、質問形式や選択肢、母集団、集計会社数などの違いがあって、微妙な動きを推測することまでは差控えたいが、概して昭和 40 年代までは全体的に個別原価計算化の方向で事態が進行していたかに見えるが、その後の変化はあまりうかがえないようである。昭和 50 年代は、個別と総合の併用形態が下がり気味で、その分総合原価計算がやや増えているが、個別原価計算はこの 10 年間だいたい横這いに推移しているのではないか。昭和 57~61 年に限っていえば、総合原価計算において、組別原価計算の普及率が下がり、等価係数による計算がいくらか増えるようでもあるが、果たしてそれが最近の傾向とまでいえるのかどうかは定かでない。

これらの事態を総合すれば、この 10 年間程の生産方式の変化に対して原価計算はどのように適応してきたといえるであろうか。現状の分析では、原価計算形態は品種、生産量、ロットの違いで見た生産方式に対して相対的な傾向を示していたが、時系列的には、生産活動の細分化の動向がうかがわれるにもかか

(9) ここでは、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、393 ページに引用した昭和 53 年までのデータ、田中嘉穂、井上信一『生産方式と原価計算—昭和 57 年の実態分析—』前掲誌、第 57 巻第 1 号、昭和 59 年 6 月、99 ページに引用した昭和 57 年のデータ、および日本大学会計学研究所原価計算研究会『経営原価計算に関する調査』『会計学研究』No. 3、昭和 63 年にある昭和 60 年のデータに、今回の調査データを追加した。

図表49 主製品の原価計算形態

〈質問〉 貴社における原価計算の形態は次の何れですか。(主製品について)

- (1) 個別原価計算
- (2) 総合原価計算
- (3) 個別と総合の併用

年 度(昭和)	34	35	38	39	40	41	42	43
個別原価計算	26 (14.3)	22 (13.7)	66 (16.1)	73 (20.7)	71 (20.5)	65 (18.8)	80 (17.9)	53 (18.2)
個別と総合の併用	25 (13.7)	25 (15.7)	83 (20.2)	67 (19.0)	67 (19.4)	77 (22.3)	105 (23.6)	80 (27.4)
総合原価計算	130 (71.4)	113 (70.6)	254 (62.0)	204 (57.8)	196 (56.6)	192 (55.7)	252 (56.5)	157 (53.8)
組別総合原価計算	—	—	—	—	—	—	—	—
等級別・連産品原価計算	—	—	—	—	—	—	—	—
単純総合原価計算	—	—	—	—	—	—	—	—
その他の	—	—	—	—	—	—	—	—
該当なし	1 (0.5)	—	7 (1.7)	—	—	—	—	—
不明・無記入	—	—	—	9 (2.5)	12 (3.5)	11 (3.2)	9 (2.0)	2 (0.6)
合 計	182 (100)	160 (100)	410 (100)	353 (100)	346 (100)	345 (100)	446 (100)	292 (100)
集計会社数	〃	〃	〃	〃	〃	〃	〃	〃

年 度(昭和)	44	45	46	49	53	57	60	61
個別原価計算	63 (16.8)	67 (21.2)	74 (22.3)	51 (23.0)	51 (34.9)	142 (23.4)	48 (17.3)	151 (21.0)
個別と総合の併用	89 (23.7)	73 (23.1)	69 (20.8)	62 (27.9)	—	85 (14.0)	47 (17.0)	122 (16.9)
総合原価計算	217 (57.9)	169 (53.5)	182 (54.8)	107 (48.2)	96 (65.8)	355 (58.4)	192 (69.3)	397 (55.1)
組別総合原価計算	—	—	—	—	—	261 (42.9)	109 (39.4)	256 (35.6)
等級別・連産品原価計算	—	—	—	—	—	18 (3.0)	34 (12.3)	50 (6.9)
単純総合原価計算	—	—	—	—	—	76 (12.5)	49 (17.7)	91 (12.6)
その他の	—	—	—	—	9 (6.2)	—	8 (2.9)	29 (4.0)
該当なし	—	—	—	—	—	—	—	—
不明・無記入	6 (1.6)	7 (2.2)	7 (2.1)	2 (0.9)	0	26 (4.3)	—	21 (2.9)
合 計	375 (100)	316 (100)	332 (100)	222 (100)	156 (106.8)	608 (100)	295 (106.5)	720 (100)
集計会社数	〃	〃	〃	〃	146 (100)	〃	277 (100)	〃

注：1. 昭和35、39年の質問では、主製品に限らず一般的に尋ねている。

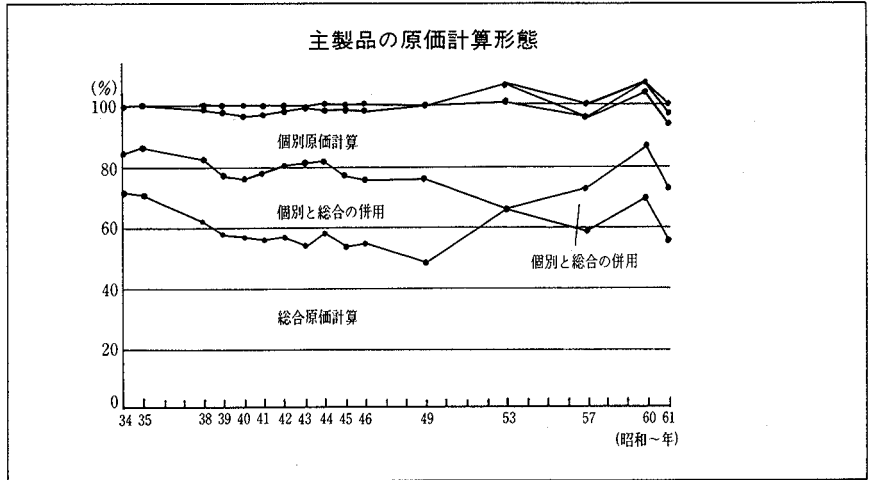
2. 昭和57、60、61年ではやや詳細な集計になっているが、各年度の選択肢は若干異なっている。参考までに、各年度の選択肢は以下のようである。

昭和57年：(a)単純総合原価計算 (b)組別総合原価計算 (c)個別原価計算

昭和60年：1 個別原価計算 2 総合原価計算 (イ)単純総合原価計算 (ロ)組別総合原価計算 (ハ)等級別総合原価計算 3. 個別原価計算と総合原価計算の併用 4 その他

昭和61年：1 単純総合原価計算 2. 組別総合原価計算 3. 個別原価計算 4. 総合と個別の併用 5 等級別原価計算、連産品原価計算 6 その他

3. 昭和60年の集計数は、日本大学会計学研究所「原価計算研究会」による昭和60年の調査に依拠するが、母集団には非製造業が含まれるので、非製造業を除いて製造業だけの集計数を上に掲載した。



ならず、昭和 40 年代に続いて個別原価計算化が進展するという動きは見られない。おそらく昭和 50 年代以降、生産方式は、市場からの要請や同業他社との競争に応じて製造活動を一段と細分化させる方向で進み、市場の流動的な常態に柔軟に応ずる適応力を具えた⁽¹⁰⁾と思われるにもかかわらず、原価計算形態のそれに対応する動きは顕在化していないようである。最近の多品種・小ロット生産化の動向は、例えば少なくとも個別原価計算化を促すような類のものではなくて、計算形態の違いの中に紛れ込んでしまうような微妙な変化にとどまっているのか、あるいは、いくらか示唆されるように、等価係数の利用が促され、総合原価計算の中の形態がいくらか変化するという程度なのか、それとも最近の生産方式の原価計算形態への影響はいまだ顕在化するほどではないといえるのであろうか。

少なくとも、現状においてうかがった生産方式と原価計算形態との相対的な関係は、最近の生産動向の反映ではなくて、実は昭和 40 年代以前から存在していた旧来の関係が反映したものであって、それが今日も継続していたに過ぎない。

(10) 詳細は、三浦和夫、田中嘉穂、井上信一、前掲稿、4～21 ページを参照していただきたい。

いと見ざるをえないようである。今のところは、最近の生産方式の目覚ましい変化は、事実としては原価計算形態に対して中立的であるといわざるをえない。

10. むすび——現状における課題

以上われわれは、主に昭和61年の調査をもとに、できるだけ関連する時系列データも参照しながら、わが国の原価計算の実情およびそれを巡る事態の意味を推察しようとした。原価計算に対する社会調査そのものがまだ経験を積上げたジャンルとはいいがたいだけに、過去の調査を含めても分析はかなり手触りの粗いものになった。クロス集計の多用を試みたにもかかわらず、分析からえられる印象は粗っぽいものとならざるをえなかった。

しかし、現時点においていくつかの点は指摘できるであろう。

現状において、概括的に見た各社の原価計算制度は、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かのタイプによる「制度単一型」を実行パターンとしていることが比較的多い（6割弱）が、制度においても、異なるタイプを併用することも少なくなく（約3.5割）大半は二つまでを併用している。そこでのタイプの組合せは会社間でかなり多様で、しかも、20～30年の時間スケールでは、50年代以降、制度外も含めた標準原価計算や直接原価計算の普及率はほぼ頭打ちであるが、全般的な制度は、続いて標準原価計算化、直接原価計算化へと緩やかな多様化が進んでいるようである。原価情報を与える体制は、短期にはあまり動揺しないようである。総じて原価計算は、制度外も含め各社で平均二つのタイプを組合せる多様化の様相にある。

かかる現状の原価計算と各会社内の情報環境との係わりはどうであろうか。われわれは原価情報の利用目的、業種、経営規模、生産方式といった内部の環境要因と原価計算との係わりを見た。

利用目的として原価管理、予算管理、価格決定、財務諸表の作成、その他を挙げたが、原価管理、財務諸表の作成にややウエイトをおきながら、平均的には3～4の目的へ広く適用されるのが全体の概況である。実施態様別に見ると、計算制度は平均三つ前後の目的に、また制度外の計算を行う時には、おそらく

別の経常的目的への補強、価格決定などやや定常的でない目的への利用などを考慮しながら、平均二つ前後の経営管理的目的に使われている。

原価計算の種類別には、種類によって各種目的へのウエイトがいくらずれるという事情を含んで、結局、原価管理への原価計算の各タイプの適用率はほとんど差がなく(60%強)、予算編成、価格決定へは標準(全部、直接)原価計算の適用率が50%台、実際(全部、直接)原価計算の適用率30%台の違いがあり、また財務諸表作成へは適用率にかなり差があり、実際全部原価計算(90%未滿)、標準全部原価計算(50%未滿)、実際直接原価計算(20%強)、標準直接原価計算(10%強)の順で適合的とされている(図表18)。

総じて、包括的な目的について見ると、特定の目的に特化しうるほどの形態はなく、管理者の要請は、まず既存の実施態様とタイプによる計算を調整して満たそうとされるが、同時に、目的への要請の強さ、目的適合性の程度などを勘案しながら、適用形式の切替えや、別の態様やタイプによる計算の併用などが少なからず考慮されるのであろう。

業種、経営規模、生産方式などで見た事業活動との係わりはどうであろうか。そのうち経営規模の影響は、全般的であるが直接的なものとは思われない。事業活動のより明瞭な影響は、業種や生産方式の原価計算形態に対するものである。業種的には化学的進行生産、機械的進行生産、組立生産の順で、単純総合原価計算から次第に個別原価計算化へと複雑化する傾向が見られる。また生産方式的には、品種、生産量、ロットが細かく設定される生産方式ほど計算的にも複雑な形態が用いられる相対的な傾向がある。業種、生産方式いずれの影響も、おそらく生産活動の細分化という同じ事態の影響であると思われる。この影響はかなりはっきりしているが、特定の生産方式に固有の計算形態があるというほどではなく、適用形式に関する実施上の判断がなされるようである。また、原価計算の実施形態やタイプへの全般的な影響はないであろう。

結局、事業活動が原価計算形式に与える影響は、生産方式の細分化の影響が最も顕著であるが、この影響も、時系列的データで見ると、特に最近そのような傾向が生じたというのではなく、当初からの基本的な関連と思われる。