

【研究ノート】

# 製造業原価計算における「レlevance・ロスト」の解明

## Empirical Study of “Relevance Lost” within Manufacturing Costing in Japan

高橋 史安  
Fumiyasu Takahashi

<目次>

1. はじめに
2. 原価計算システムに関する調査
  - 1) 原価計算へのコンピュータの利用状況
  - 2) 原価計算システムの類型
  - 3) 原価計算システムの実態
  - 4) 原価計算目的・原価計算方法・原価計算システム
3. 財務諸表作成目的の原価計算に関する調査
  - 1) 費目別原価計算
  - 2) 部門別原価計算
  - 3) 製品別原価計算
4. 原価管理目的の原価計算に関する調査
  - 1) 実際原価計算による原価管理
  - 2) 標準原価計算による原価管理
  - 3) 原価企画による戦略的コスト・マネジメント
5. 『原価計算基準』の改正に関する調査
  - 1) 『原価計算基準』の適用状況と改正意見
  - 2) 『原価計算基準』改正の方向
6. おわりに

## 1. はじめに

H.T.JohnsonとR.S.Kaplanによって出版された『Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting』Harvard Business School Press,1987（鳥居宏史訳『レレバンス・ロスト：管理会計の盛衰』白桃書房，1992年）では，そのタイトルのセンセーショナルなこともさることながら，今日の管理会計システムが，経営管理に有用でタイムリーな情報提供機能を喪失している点を指摘し，管理会計の再構築を促す貴重な提言として内外の注目をあつめたのは周知のとおりである。

このような認識の背景にあるのは，管理会計研究の理論と実態面との乖離であろう。今日における経営環境の国際的レベルでの急激な変化やその複雑化は，このような現象をますます増幅させる趨勢にあり，現状の的確な認識と，それを反映したより現実的な管理会計モデルの構築が，「管理会計の盛衰」を決める緊急な課題といわれる所以である。

ところでこの「レレバンス・ロスト」（適合性の喪失）が指摘されて四半世紀が経過し現在に至っているわけであるが，果たして管理会計・原価計算に関する理論と実務の乖離は解消されているのだろうか。研究者や実務家は現状をどのように認識しているのだろうか。この点について，図表1及び図表2は，実務家と研究者との認識が必ずしも一致していないことを明らかにした資料として，大変興味深い結果を示唆している。

図表1は，1985年，2002年，2012年の3度にわたって現行『原価計算基準』の改正について実務家の意見を調査したものである。それによれば，1985年と2002年はいずれも現行『原価計算基準』を「改正すべきである」としているが，2012年の調査ではそれが逆転し，製造業もサービス業のいずれの実務家も『原価計算基準』は「改正する必要がある」と回答している。実務家に関する同様の結果は，図表2のように清水孝他による2010年12月調査（以下，「清水他調査」と言う）でも得られている<sup>1)</sup>。

これに対して図表3は，第70回日本会計研究学会統一論題会場で調査（2011年9月19日）した結果を示したものである。その結果，研究者は，「現行『原価計算基準』を改正するか，あるいは新しい基準を策定」すべきとしており，実務家との間に温度差が生じていることがわかった<sup>2)</sup>。

以上の結果は，ほんの一例であり一般化することはできないが，しかしながら現行『原価計算基準』は，わが国における原価計算の実践規範として位置づけられているものであり，その認識に実務家と研究者との間に乖離が生じていることは，管理会計及び原価計算（以下，原価計算という）に関する現状の認識に「レレバンス・ロスト」が生じている可能性が考えられる。そこで本稿では，わが国を代表する製造業において，原価計算がどのように実践されているのか，そこにどのような変化が生じているのか，「レレバンス・ロスト」は生じていないのか，生じているとすればどのような点にあるのか，これまでの4回にわたる実態調査（以下，1985年調査，1995年調査，2002年調査，2012年調査と言う）<sup>3)</sup>の経年分析によって検証することにしたい。

図表1 実務家に対する『原価計算基準』改正に関する意識調査

	1985年調査		2002年調査				2012年調査			
	製造業		製造業		サービス業		製造業		サービス業	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①改正する必要がない	108	34.6	24	25.8	20	30.7	61	59.2	31	56.4
②改正すべきである	204	65.4	69	74.2	45	69.3	42	40.8	24	43.6

図表2 『原価計算基準』の改正

	企業数	%
原価計算を行うに当たり『基準』でとくに問題はない	119	59.5
『基準』の記述は不十分であり生産実態に合った改正を行うべきである。	81	40.5

(出典) 清水孝, 小林啓孝, 伊藤嘉博, 山本浩二「わが国原価計算実務に関する調査(第1回): 原価計算総論と費目別原価計算」『企業会計』2011年, 第63巻第8号, 73頁。

図表3 研究者に対する『原価計算基準』改正に関する意識調査

選 択 肢	度数	%
①現行『原価計算基準』のままでよい	11	11.8
②現行『原価計算基準』を改正するか,あるいは新しい基準を策定するか,なんらかの新しい原価計算についての基準が必要である	82	88.2

(出典) 尾畑裕「原価計算基準から原価・収益計算基準へ」『会計』第181巻第2号, 2012年2月, 9頁。

## 2. 原価計算システムに関する調査

### 1) 原価計算へのコンピュータの利用状況

図表4から図表6は, 製造業における原価計算へのコンピュータの利用状況を示したものである。1995年調査ならびに2002年の調査はともに, コンピュータ処理がもはや前提となっているのがわかる。ただし, 意思決定目的へのコンピュータの利用については, 各種の意思決定が非定型的・非経常的性格を有するためコンピュータ処理になじみにくく, 他の目的に比べて低利用にとどまっているのが現状である。2012年調査では, 管理会計目的については細分してないが, 財務会計ならびに管理会計の両目的ともに, 過去の調査と同様に, コンピュータ処理が前提になっているのがわかる。

図表4 コンピュータの原価計算への利用状況 (1)

a. コンピュータの利用	1995年調査							
	a.財務諸表作成		b.原価管理		c.利益管理		d.意思決定	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①利用していない	30	9.1	24	7.3	38	11.8	136	50.9
②利用している	299	90.9	305	92.7	285	88.2	131	49.1
合計	329	100.0	329	100.0	323	100.0	267	100.0
b.利用形態	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①バッチ処理	213	51.1	127	46.2	116	53.2	63	52.1
②リモートバッチ処理	112	26.9	64	23.3	49	22.5	18	14.9
③リアルタイム処理	52	12.5	48	17.5	24	11.0	19	15.7
④タイムシェアリング処理	35	8.4	32	11.6	21	9.6	9	7.4
⑤その他	5	1.1	4	1.4	8	3.7	12	9.9
合計	417	100.0	275	100.0	218	100.0	121	100.0

図表5 コンピュータの原価計算への利用状況 (2)

a. コンピュータの利用	2002年調査							
	a.財務諸表作成		b.原価管理		c.利益管理		d.意思決定	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①利用していない	14	7.8	16	8.9	21	11.9	65	44.5
②利用している	165	92.2	163	91.1	156	88.1	81	55.5
合計	179	100.0	179	100.0	177	100.0	146	100.0
b.利用形態	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①集中処理	106	54.4	111	55.2	87	46.0	40	40.4
②分散処理	84	43.1	86	42.8	96	50.8	50	50.5
③その他	5	2.5	4	2.0	6	3.2	9	9.1
合計	195	100.0	201	100.0	189	100.0	99	100.0

図表6 コンピュータの原価計算への利用状況 (3)

a. コンピュータの利用	2012年調査			
	財務会計目的		管理会計目的	
	企業数	%	企業数	%
①利用していない	35	18.9	46	25.0
②利用している	150	81.1	138	75.0
合計	185	100.0	184	100.0
b.利用形態	企業数	%	企業数	%
①集中処理 (メインフレームによる処理)	77	46.1	70	45.8
②分散処理 (クライアント/サーバーによる処理)	83	49.7	76	49.7
③その他	7	4.2	7	4.5
合計	167	100.0	153	100.0
c.利用ソフトウェア	企業数	%	企業数	%
①ERPパッケージソフトウェア	59	35.1	53	34.6
②ERPパッケージソフトウェア以外	13	7.7	10	6.5
③自社開発ソフトウェア	91	54.2	83	54.2
④その他	5	3.0	7	4.7
合計	168	100.0	153	100.0

ところで、コンピュータを使用した処理方法には様々な形態が考えられるが、上記の図表中の「b.利用形態」欄は原価計算の目的によってどのような処理方法が行われているかを調査したものである。1995年の調査では、「バッチ処理」を行っている企業が最も多く、次いで「リモートバッチ処理」、「リアルタイム処理」、「タイムシェアリング処理」という順になっている。ただその中でも特に、原価管理目的に「リアルタイム処理」を採用している企業の割合が他の原価計算目的に比べて相対的に高くなっているのが注目される。

2002年度の調査では、処理方法をメインフレームによる「集中処理」、クライアント／サーバによる「分散処理」という二区分による分類を採用することにし、調査を行った。その結果、財務諸表作成目的ならびに原価管理目的には集中処理の方が多くなっており、逆に利益管理や意思決定目的には分散処理の方が多くなっているのがわかる。このような傾向は、経営環境の変化に迅速に対応するために、多くの企業で行っている分権化によるプロフィット・センターへの意思決定権限の委譲と無関係ではなさそうである。

2012年調査では、財務会計目的ならびに管理会計目的ともにクライアント/サーバによる「分散処理」の方がやや多くなってはいるが、メインフレームによる「集中処理」と大差はない。2012年調査ではさらに新しく利用ソフトウェアについても調査することにした。財務会計目的ならびに管理会計目的ともに「③自社開発ソフトウェア」を使用している企業が過半数を超えており、「①ERPパッケージソフトウェア」の利用は35%程度に留まっている<sup>4)</sup>。

ところで図表7と図表8は、コンピュータによる「集中処理」や「分散処理」がどのように行われているのか、原価計算の実施場所について調査した結果である。2012年調査では、「①財務諸表目的の原価計算、管理会計目的の原価計算いずれも本社で原価計算している」企業が114社（62.3%）で、「④財務諸表目的の原価計算、管理会計目的の原価計算いずれも工場（営業所、支店）で原価計算している」企業37社（20.2%）を大きく上回っているのがわかる。

このような傾向は過去の調査でも同様であり、図表8で示されているように、1995年調査ならびに2002年調査においても、工場ないしは営業所（支店）で原価計算を行うよりも本社で実施する企業が多くなっている。ただし唯一例外なのは、原価管理目的の原価計算であり、約70%（1995年調査247社中165社、2002年調査115社中77社）の企業が工場で実施していることである。原価管理のためには原価情報をできるだけ迅速でタイムリーに経営活動にフィードバックすることが肝要であることを想起すれば、当然の結果と言える。

図表7 原価計算の実施場所（1）

	2012年調査	
	企業数	%
①財務諸表目的の原価計算、管理会計目的の原価計算いずれも本社で原価計算している	114	62.3
②財務諸表目的の原価計算は本社で、管理会計目的の原価計算は工場（営業所、支店）で行っている	17	9.3
③財務諸表目的の原価計算は工場（営業所、支店）で、管理会計目的の原価計算は本社で行っている	10	5.5
④財務諸表目的の原価計算、管理会計目的の原価計算いずれも工場（営業所、支店）で原価計算している	37	20.2
⑤その他	5	2.8
合 計	183	100.0

図表8 原価計算の実施場所 (2)

	1995年調査				2002年調査			
	工場		本社		工場		本社	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%
a.財務諸表作成	75	17.3	164	29.8	26	13.6	78	30.7
b.原価管理	165	38.0	82	14.9	77	40.4	38	15.0
c.利益管理	104	24.0	151	27.5	44	23.0	71	28.0
d.意思決定	90	20.7	153	27.8	44	23.0	67	6.3
合計	434	100.0	550	100.0	191	100.0	254	100.0

## 2) 原価計算システムの類型

企業が原価計算の様々な目的を、どのような原価計算システムによって実施しているのかを明らかにするために、各原価計算目的と原価計算システムの結びつき方から、原価計算システムを、図表9に示すように、3つに類型化することにした。

### ① 単一目的型原価計算システム (単一システム・単一目的型)

これは原価計算の目的が異なるごとに完結する別個の原価計算システムとして機能する類型である。原価計算の目的ごとに原価データを別個に記録・集計しなければならないため、原価データの重複や手数の点で欠点はあるが、原価計算の目的が特に限定されていたり、またそれぞれの計算頻度が相当異なる場合等に、その適用が考えられる。

### ② 多目的型原価計算システム (単一システム・多目的型)

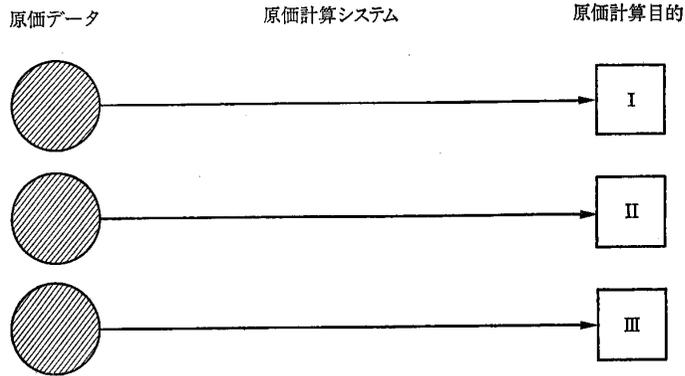
これは、現行『原価計算基準』が想定している原価計算システムであり、特定の目的で算定された原価に、例えば、原価差異や固定費等の調整を施して、その他の諸目的をも充足する原価計算システムの類型に属するものである。実際には、財務会計目的の原価計算を実施しながら原価、利益、そして投資の各責任センター別原価計算という形で実施されることになろう。これは情報の経済性という点ですぐれている反面、時系列的な一種の転がし計算システムであるため、情報のタイムリーな提供とその信頼性に一定の制約を受けることになる。

### ③ データ・ベース型原価計算システム (多元システム・多目的型)

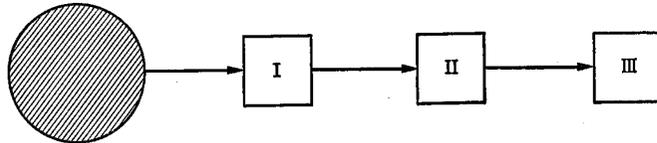
これは、コンピュータ処理を基盤とした原価計算システムであり、基礎的データを一元的に管理し、目的別プログラムを通じて、各目的に最も適合する原価情報を、必要なときに、直接的に、アウトプットする原価計算システムである。換言すれば、「異なる目的には異なる原価計算システム」で対応しようとするものである。

図表9 原価計算システムの類型

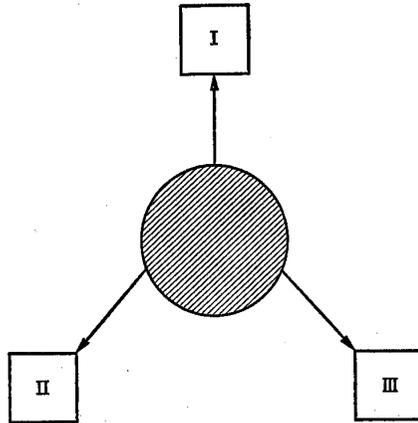
1. 単一目的型原価計算システム



2. 多目的型原価計算システム



3. データベース型原価計算システム



(出典) 拙稿「異なった目的には異なった原価計算システムを」(山本繁編『現代会計基準と会計制度』同文館)1993年、156頁。

以上の原価計算システムの類型のうち「データ・ベース型原価計算システム」は、各目的に最も適合する原価情報を提供するという手続体系を基本思想として、「システムの経済性は、各目的に必要な基礎的なデータの集合を共通のシステム部分において一体として取扱う」<sup>5)</sup> ことによって行おうとするものである。したがって、そのためには、コンピュータのもつ「同一情報の多元分類処理能力」をフルに活用し、会計領域への積極的導入が前提とされていなければならない。

具体的には、企業活動の日常業務処理過程でコンピュータ内のファイルに記録された「素

のデータ」(生のありのままのデータのプール)から、それぞれの目的に最も適合する情報を目的別プログラムを通じてアウトプットするのである。その際、肝要なのは、会計領域における二側面の把握である。

企業は、社会全体の一構成体、分枝的存在として活動する側面と、それ自身自己独立的自主的全体として、いわゆる経営組織体として機能する側面の二面性を持つ。前者が、企業の社会的責任、利害調整といった公共的、制度的な色彩をおびるのに対して、経営組織体としての企業は、利潤性を統一目標として、その極大化を旨とす、自主独立的存在でもある。このような社会性と利潤性は、両者表裏一体となって相互補完的に機能する。

この二面性は、他方、その写像としての会計領域に財務会計と管理会計という機能的差異を現出させる。すなわち財務会計が、会計基準や関連諸法規といった社会的制約を受けて、主として過去に行われた経営活動の会計情報数値を取り扱うのに対して、管理会計では、企業独自の経営管理的要請を満たすために様々な数学的・統計的技法を用い、主として現在および将来の経営活動に関する現時点的な、または未来予測的な会計情報数値を取り扱うことになる。

財務会計の機能は、関連諸法規への準拠性、情報の信頼性・客観性を保持することであり、それに対して管理会計機能は、問題解決的であり、迅速な、より目的適合的な会計情報の提供を志向するものである。財務会計を、固定的、静態的な会計システムとすれば、管理会計は、可変的、動態的な会計システムと言えよう。

したがって、このような機能的に相違する二領域に作用する原価計算は、財務会計目的の原価計算と管理会計目的の原価計算として、基礎的なデータを共有しながらも必然的に分化した計算体系へと導かれることになる。それは、原価計算が、「異なる目的には異なる原価」を提供する組織的体系として、本来的に志向されなければならない所以である。

### 3) 原価計算システムの実態

図表10で示されているように、原価計算システムに関する2012年の調査結果は、「データ・ベース型原価計算システム」(59社、35.9%)と「単一目的型原価計算システム」(57社、34.8%)の採用がほぼ拮抗しており、「多目的型原価計算システム」の採用は一番少なく48社(29.3%)であった。

しかしながら、売上高規模別で見ると小規模会社(1,000億円未満)では「単一目的型原価計算システム」を採用している会社が32社(45.6%)と一番多くなっているのに対し、中規模会社(1,000億円以上3,000億円未満)および大規模会社(3,000億円以上)ではいずれも「データ・ベース型原価計算システム」を採用している会社が一番多く、それぞれ19社(43.2%)、21社(42.0%)であることがわかった。このように、原価計算システムのIT化には経営規模も密接に関係していることがわかる。

他方、製造業とサービス業に分けて比較してみると、図表11で示されているように、製造業では「多目的型原価計算システム」41社(35.3%)、「単一目的型原価計算システム」39社(33.6%)、「データ・ベース型原価計算システム」36社(31.1%)という順になっているのに対し、サービス業の調査結果を示した図表12では逆に「データ・ベース型原価計算システム」が25社(46.3%)と一番多く、「多目的型原価計算システム」が8社(14.8%)と一番少なくなっているのがわかる。

このような傾向は、過去の調査結果からも指摘できる。図表11で示されているように、

製造業では、1985年調査、1995年調査そして2002年調査のいずれにおいても割合的には多少のバラツキがあるが、「多目的型原価計算システム」が一番多くなっているのに対して、図表12のようにサービス業では、1995年調査および2002年調査の両年度で、製造業と相違して「データ・ベース型原価計算システム」が最も多くなっており、製造業の原価計算システムとかなり相違している。

「製造業」と「サービス業」におけるこのような原価計算システムの相違は、システム設計思想の違いと考えられよう。すなわち、「製造業」は、現行『原価計算基準』の想定している「原価計算制度」が浸透しているため、コンピュータ化する場合も、手計算システムをそのままコンピュータ化した「多目的型原価計算システム」が多くなる傾向にあると考えられる。これに対して、「サービス業」は、『原価計算基準』の影響を受けることなく、金融機関や運輸・通信業をはじめとした現業業務へのいち早いコンピュータの導入状況を反映し、最初からコンピュータ処理を前提とした設計思想のもとで原価計算システムが構築される傾向が強いことが、その主たる理由と考えられる。

図表10 原価計算システムの実態

	2012年調査							
	小規模会社		中規模会社		大規模会社		合計	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①単一目的型システム	32	45.6 (56.1)	14	31.8 (24.6)	11	22.0 (19.3)	57	34.8 (100)
②多目的型システム	19	27.2 (39.6)	11	25.0 (22.9)	18	36.0 (37.5)	48	29.3 (100)
③データ・ベース型システム	19	27.2 (32.2)	19	43.2 (32.2)	21	42.0 (35.6)	59	35.9 (100)
合計	70	100.0	44	100.0	50	100.0	164	100.0

図表11 原価計算システムの実態（製造業）

	1985年調査		1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①単一目的型システム	101	31.8	57	28.5	18	19.2	39	33.6
②多目的型システム	155	48.7	82	41.0	41	43.6	41	35.3
③データ・ベース型システム	62	19.5	61	30.5	35	37.2	36	31.1
合計	319	100.0	200	100.0	94	100.0	116	100.0

図表12 原価計算システムの実態（サービス業）

	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①単一目的型システム	40	31.3	31	41.9	21	38.9
②多目的型システム	17	13.3	8	10.8	8	14.8
③データ・ベース型システム	71	55.5	35	47.3	25	46.3
合計	128	100.0	74	100.0	54	100.0

#### 4) 原価計算目的・原価計算方法・原価計算システム

原価計算方法は次のような観点から様々な方法に分類することができる。

- A. 計算段階により費目別原価計算、部門別原価計算、製品別原価計算(個別原価計算と総合原価計算)
- B. 計算時点により実際原価計算と予定原価計算(標準原価計算)
- C. 計算範囲により全部原価計算と部分原価計算(直接原価計算)
- D. 計算頻度により経常的原価計算と非経常的原価計算
- E. 計算制度により制度原価計算と制度外原価計算

以下、それぞれの原価計算方法が、原価計算目的(財務諸表作成目的と経営管理目的)に応じてどのように使用されているのか、その実態と問題点、今後の展開方向について考察する。なお、非経常的原価計算や制度外原価計算については、企業ごとに千差万別の方法が考えられ、それらはまた原価計算慣習としても一般に定着していないものも多く、それらのすべてを明らかにするのは不可能に近い。そこで、ここでは経常的かつ制度上の原価計算を前提にして、その一般的傾向について検討を加えていくことにする。

そこでまず、わが国における原価計算システムの構造を理解するために、原価計算の目的がどのような原価計算方法によって行われているかを見ておく必要がある。

図表13で示されているように、原価管理や利益管理に関しては、1995年の調査では標準原価計算が実際原価計算よりわずかではあるが多く採用されていたが、2002年の調査ではそれが逆転し、標準原価計算よりも実際原価計算で原価管理や利益管理を行う企業の方が多くなっている<sup>6)</sup>。

このことは、図表14で示されているように、1985年の調査でも同様な結果が得られている。図表14は、経営管理(原価管理及び利益管理)のために採用されている原価計算方法を、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4つに分け、その採用状況を明らかにしたものである。全体的傾向としては、実際全部原価計算を採用している企業が141社(41.3%)で一番多く、続いて標準全部原価計算95社(27.9%)、実際直接原価計算56社(16.4%)、標準直接原価計算43社(12.6%)という順序になっている。

2012年の調査では、図表15で示されているように、原価計算の目的を財務諸表作成目的と管理会計目的に大別し、原価計算方法がどのような目的に使用されているかについて調査した。その結果、実際原価計算と標準原価計算については、財務諸表作成目的も管理会計目的もともに標準原価計算を実施している割合が若干多くなっており、過去の調査結果とは多少相違しているのが分かる<sup>7)</sup>。

全部原価計算と直接原価計算については、財務諸表作成目的には全部原価計算の採用割合が76.9%にのぼっており、管理会計目的では若干ではあるが直接原価計算の方が54.2%と採用割合が多いのが分かる。

図表13 原価計算目的と原価計算方法

	財務諸表作成				原価管理				利益管理				意思決定			
	1995年調査		2002年調査		1995年調査		2002年調査		1995年調査		2002年調査		1995年調査		2002年調査	
	企業数	%														
実際原価計算	130	59.6	65	65.0	114	48.9	59	56.2	100	48.3	53	55.2	97	50.5	49	56.3
標準原価計算	88	40.4	35	35.0	119	51.1	46	43.8	107	51.7	43	44.8	95	49.5	38	43.7
合計	218	100.0	100	100.0	233	100.0	105	100.0	207	100.0	96	100.0	192	100.0	87	100.0
個別原価計算	70	33.0	24	26.1	94	45.2	29	30.9	78	40.4	27	31.4	84	45.7	27	33.8
総合原価計算	142	67.0	68	73.9	114	54.8	65	69.1	115	59.6	59	68.6	100	54.3	53	66.2
合計	212	100.0	92	100.0	208	100.0	94	100.0	193	100.0	86	100.0	184	100.0	80	100.0
全部原価計算	159	91.9	70	94.6	123	63.4	55	65.5	109	56.2	59	66.3	99	51.0	56	62.9
直接原価計算	14	8.1	4	5.4	71	36.6	29	34.5	85	43.8	30	33.7	95	49.0	33	37.1
合計	173	100.0	74	100.0	194	100.0	84	100.0	194	100.0	89	100.0	194	100.0	89	100.0

図表14 経営管理用原価計算

業種	管理用原価計算	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	その他	合計
加工組立型産業	49 (38.0)	43 (33.3)	16 (12.4)	16 (12.4)	5 (3.9)	129	
装置型産業	27 (40.3)	18 (26.9)	10 (14.9)	12 (17.9)	0 (0)	67	
建設・電気工事	17 (51.3)	18 (26.9)	10 (14.9)	12 (17.9)	0 (0)	32	
全業種合計	141 (41.3)	95 (27.9)	56 (16.4)	43 (12.6)	6 (1.8)	341	

(出典) 拙稿「我が国における原価計算の構造と課題」『会計学研究』第3号、1988年、17頁。

図表15 原価計算目的と原価計算方法

	2012年調査			
	財務会計目的		管理会計目的	
	企業数	%	企業数	%
実際原価計算	48	48.0	45	42.5
標準原価計算	52	52.0	61	57.5
合計	100	100.0	106	100.0
個別原価計算	29	42.0	32	47.1
総合原価計算	40	58.0	36	52.9
合計	69	100.0	68	100.0
全部原価計算	30	76.9	22	45.8
直接原価計算	9	23.1	26	54.2
合計	39	100.0	48	100.0

以上の経営管理用原価計算の結果については、次の2点が指摘できる。第1点は、経営管理目的のためには、標準原価計算の採用は当然なこととしても、それに比して実際原価計算を採用している企業が多いという点である。不能率や無駄を含んだ実際原価同士を期間比較しても管理上は何の意味も持たないわけであり、その採用割合には疑問を抱かざるを得ないが、他方、工場の自動化、多品種少量生産、製品のライフサイクルの短縮化等にもなって、標準原価計算が適用される前提条件（例えば、設備・生産方法・使用材料などの生産構造の安定性、大量生産、生産活動が労働集約的で反復的作業等）が崩れてきているのも見逃すことのできない事実である。特に、自動化率が高くなっているような環境下では、調査結果のように実際原価を正確に算定し、その時系列的趨勢分析を行う方がより実践的で効果的な経営管理手法と言えるかもしれない。

経営管理用原価計算の結果について指摘すべき第2点目は、全部原価計算に比して直接原価計算の採用割合の低さである。一般に直接原価計算は短期利益計画に有用な原価計算技法として知られているが、その採用割合の低さには、何らかの理論的欠陥があるのであろうか。この点については、日本電装(株)の事例が参考になるかもしれない。日本電装では、直接原価計算のメリットを認めながらも、それを採用しない理由として次の3点を指摘している<sup>8)</sup>。

- ① 直接原価計算を採用するメリットは、売上と生産との間に大きな差、すなわち在庫が存在する場合にその影響が損益計算書上に出ないことにあるが、日本電装では両者の間に大きな差がないため、それを採用するメリットが小さいこと。この点については、JITや「かんばん方式」などの普及にともなって在庫が極少になっていく傾向を勧奨すると、全部原価計算と直接原価計算との期間損益は一致していくことになり、両者の差異は消滅してしまうことになる。
- ② 制度として直接原価計算を採用しなくても、プロダクトミックス決定等の意思決定目的には、その都度、固定費・変動費の分解を行えば同様な結果を得ることができること。さらに日本電装では、専用製造ラインが多く、製造ラインの転用が困難という事情も、制度として採用をしにくくしている要因といえるかもしれない。
- ③ 製造ラインの償却費と工数(労務費)のように両者の間にある密接な関係が、一方を期間費用、他方を製品原価とすることにより断たれてしまうこと。すなわち、設備投資を行うことにより工数低減を図る等、両者の管理は総合して行われる必要があり、このためにも管理責任者は同一とし、原価情報も両者を総合したものであるべきだとして、直接原価計算を採用しない最大の理由としてあげている。

これらの理由の他にも、税務上の問題で計算体系を2本立てとしなければならないことや、営業部門への情報として変動費部分だけでは不十分なことも、その大きな理由としてあげられている。

図表16は、1985年に調査した結果を利用して、原価計算の目的を財務諸表作成用原価計算と経営管理用原価計算の2つに大別し、両者がどのような原価計算方法によってそれぞれの目的を果たしているのか、その関連を明らかにしたものである。

その結果をみると、財務諸表作成目的と経営管理目的の原価計算には同一の原価計算方法を採用している企業が圧倒的に多いことがわかる。すなわち、一方の目的のために選んだ原価計算方法は、他方の目的のためにもそれを使用するということである。例えば、財務諸表作成目的に実際全部原価計算を採用している企業は経営管理目的にも実際全部原価

計算を採用しているケースが多いということであり、**図表16**ではかかるケースが一番多くて139社にものぼっている。以下、両目的に標準全都原価計算を採用するケースが77社、実際直接原価計算が43社、そして標準直接原価計算が33社である。なお、財務諸表作成目的と経営管理目的で採用している原価計算方法が相違するケースで最も多いのが、財務諸表作成用に実際全部原価計算を採用し、経営管理用には標準全部原価計算を採用するケースで、19社である。

今回の2012年の調査では、回答製造業120社のうち、財務諸表作成目的ならびに経営管理目的の両目的に、全く同一の原価計算を実施している企業が70社（58.3%）存在することが分かった。その中で、両目的に実際原価計算で対応している企業が26社（37.1%）、両目的に標準計算を実施している企業が32社（45.7%）存在することが分かった。実際原価計算か標準原価計算かの違いはあるにしても、両目的に単一の原価計算を実施している企業が合計で58社（82.9%）にのぼることがわかった。

また**図表17**は、両目的に実際原価計算と標準原価計算を実施している企業の原価計算システムを集計したものである。その結果、両目的を実際原価計算で行っている会社では「単一目的型原価計算システム」が一番多く13社（52.0%）になっており、両目的を標準原価計算で行っている企業は「多目的型原価計算システム」が最も多く17社（54.8%）となっている。

以上の結果を総合すると、今回の調査結果は1985年に調査した結果とほぼ同様の傾向になっており、依然として単一の原価計算方法で様々な原価計算の目的に対応しているのが分かる。

なお、全部原価計算と直接原価計算については、財務諸表作成目的に全部原価計算を実施し、経営管理目的には直接原価計算を実施して、両目的で原価計算方法を使い分けている企業は8社（6.7%）に過ぎなかった。

図表16 財務諸表作成用原価計算と経営管理用原価計算との関係

F/S用 原価計算	管理用 原価計算	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
実際全部原価計算 (ヨコ%) (タテ%)		139 (78.1) (89.1)	19 (10.7) (18.3)	11 (6.2) (17.7)	9 (5.1) (17.6)	178 (47.7)
標準全部原価計算		7 (7.6) (4.5)	77 (83.7) (74.0)	3 (3.3) (4.8)	5 (5.4) (9.8)	92 (24.7)
実際直接原価計算		4 (7.7) (2.6)	4 (1.9) (1.0)	43 (82.7) (69.4)	4 (7.7) (7.8)	52 (13.9)
標準直接原価計算		6 (11.8) (3.8)	7 (13.7) (6.7)	5 (9.8) (8.1)	33 (64.7) (64.7)	51 (13.7)
合 計		156 (41.8)	104 (27.9)	62 (16.6)	51 (13.7)	373

(出典) 拙稿「わが国における原価計算の構造と課題」『会計学研究』第3号、1988年3月、27頁。

図表17 原価計算方法と原価計算システム

	両目的に実際原価計算		両目的に標準原価計算	
	企業数	%	企業数	%
①単一目的型システム	13	52.0	4	12.9
②多目的型システム	6	24.0	17	54.8
③データ・ベース型システム	6	24.0	10	32.3

### 3. 財務諸表作成目的の原価計算に関する調査

#### 1) 費目別原価計算

原価計算手続は、費目別原価計算、部門別原価計算、製品別原価計算からなり、費目別原価計算は、一定期間における原価要素を費目別に分類測定する手続きをいい、財務会計における費用計算であると同時に、原価計算における第一次の計算段階である。

##### (1) 材料費計算

材料費の計算は、材料消費価格の計算と材料消費量の計算からなる。

材料消費価格の2012年調査にあたっては、後入先出法を削除した。後入先出法は棚卸資産の実際の流れを忠実に表現しているとは言えないこと、その採用企業数は減少していること、国際会計基準（IAS第2号）では後入先出法の採用を認めていないため会計基準の国際的なコンバージェンス（収斂）を図る必要があること等の理由により、「棚卸資産の評価に関する会計基準」（平成18年7月5日、企業会計基準第9号）では、選択できる評価方法から削除されたため、2012年調査では省略することにした。

図表18は、材料消費価格の3回にわたる調査結果を示したものである。その結果は、いずれも総平均法を採用している企業が一番多く、次いで移動平均法が多く、この二つの方法が突出しているのがわかる。このような傾向は、「清水他調査」でも同様な結果が報告されている<sup>9)</sup>。

一般に材料消費価格の計算方法としては、物の流れと計算の仮定が一致するので、先入先出法の理論的なメリットが説明されることが多いのに対して、総平均法は月中の払出価格が不明なこと、移動平均法はその都度平均単価を求めるため計算の経済性に問題が残るとされており、必ずしも望ましい方法とはされていない。それにもかかわらず、実務では何故総平均法や移動平均法が採用されているのだろうか。その理由としては、コンピュータのソフトウェア作成に関する技術的な問題が強く関連していると考えられる。前掲の図表4・図表5・図表6で明らかにされたように、現在企業で行われている原価計算はコンピュータ処理が前提となっている。その場合、システム・エンジニアが材料消費価格の計算方法をプログラミングすることを考えると、先入先出法は極めて複雑なロジックをプログラミングしなければならないのに対して、総平均法や移動平均法の場合は、平均単価を求める計算式をそのままプログラム化すればよく、コンピュータ化しやすいメリットがあるからである。

なお、総平均法の場合、1995年調査では、6ヶ月単位で総平均法を適用している企業が27社で、月ごとに行っている企業22社より多くなっているが、2002年調査ならびに2012年調査ではいずれも月単位で採用している企業が一番多くなっている。これは最新の価格状況をできるだけリアルタイムに反映させたいとするニーズを反映したものと見えよう。

なお、総平均法に関しては、6ヶ月単位あるいは1ヶ月単位で適用すると、6ヶ月末あるい

は月末まで総平均単価が算定されないことから、月中の払出計算ができなくなり計算が遅延するのではないかという疑問が提示されるが、この点については、ローリング方式を採用し、直近の6ヶ月平均単価や1ヶ月平均単価を、次月の月中の払出価格として適用することで対応しており、その運用に問題はない。

材料消費数量の計算については、図表19で示されているように、継続記録法、あるいは継続記録法と棚卸計算法との併用が多く、材料管理の前提となる材料受払記録を正確に計算する方法が定着しているのがわかる。なお、「清水他調査」では、主要材料に対して補助材料には継続記録法よりも棚卸計算法が多く採用されているのが報告されているが<sup>10)</sup>、これは管理ニーズと事務コストを反映したものと見えよう。なお、2012年調査では「⑤バックフラッシュ法」を調査項目に加えたが、採用企業はわずか6社（5.2%）に過ぎなかった。

図表18 材料消費価格の計算方法

材料消費価格の 計算方法	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①個別法	17	7.0	8	7.6	13	8.7
②先入先出法	20	8.2	5	4.7	14	9.4
③後入先出法	13	5.3	3	2.8	----	----
a.その都度	1	12.5	1	50.0	----	----
b.月ごと	7	87.5	1	50.0	----	----
④移動平均法	65	26.6	29	27.4	47	31.5
a.その都度	----	----	----	----	16	34.0
b.月ごと	----	----	----	----	27	57.4
c.その他	----	----	----	----	4	8.6
⑤総平均法	77	31.6	47	44.3	50	33.6
a.週ごと	0	0.0	0	0.0	0	0.0
b.月ごと	22	44.9	22	57.9	34	68.0
c.3ヶ月ごと	0	0.0	0	0.0	5	10.0
d.6ヶ月ごと	27	55.1	13	34.2	4	8.0
e.年ごと	0	0.0	3	7.9	6	12.0
f.その他	----	----	----	----	1	2.0
⑥予定価格法	38	15.6	11	10.4	23	15.4
⑦最終原価仕入法	11	4.5	3	2.8	2	1.3
⑧その他	3	1.2	0	0.0	0	0.0
合 計	244	100.0	106	100.0	149	100.0

図表19 材料消費量の計算方法

	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①継続記録法	77	36.49	31	31.3	46	40.0
②棚卸計算法	37	17.54	21	21.2	26	22.6
③逆計算法	3	1.42	1	1.0	5	4.4
④継続記録法と棚卸計算法の併用	91	43.13	45	45.5	45	39.1
⑤バックフラッシュ法	----	----	----	----	6	5.2
⑥その他	3	1.42	1	1.0	1	0.7
合 計	211	100.0	99	100.0	115	100.0

## (2) 製造間接費計算

図表20は、わが国の大企業における実際の原価構成割合を調査したものである。

この中で原価の製品別分類では、1995年および2002年調査においても、直接費の構成割合が「76～100%」、間接費については「11～25%」と回答した企業がいずれも一番多くなっている。2012年の調査ではこの質問は省略したが、「清水他調査」では、製造原価に対する製造間接費の割合は、回答企業200社のうち過半数の会社101社（50.5%）が30%未満と回答しており、また、20年前と比較すると増加していると回答した企業が60社（31%）と一番多く、割的には同程度と回答した企業47社（23.5%）を上回っており、製造間接費の相対的重要性が高まっていることが指摘されている<sup>11)</sup>。

図表20 原価構成割合

(単位:企業数,カッコは%)

			0～5%	6～10%	11～25%	26～50%	51～75%	76～100%
職能別分類	製造原価	1995年調査	2(1.0)	0(0.0)	3(1.5)	21(10.4)	64(31.8)	111(55.2)
		2002年調査	0(0.0)	0(0.0)	1(1.1)	14(15.0)	32(34.4)	46(49.5)
	販売費	1995年調査	37(19.0)	67(34.4)	66(33.8)	22(11.3)	3(1.5)	0(0.0)
		2002年調査	19(21.3)	28(31.5)	34(38.2)	8(9.0)	0(0.0)	0(0.0)
	一般管理費	1995年調査	82(42.1)	72(36.9)	30(15.4)	8(4.1)	3(1.5)	0(0.0)
		2002年調査	37(40.7)	35(38.5)	16(17.6)	3(3.3)	0(0.0)	0(0.0)
形態別分類	材料費	1995年調査	2(1.0)	2(1.0)	9(4.4)	58(28.6)	102(50.2)	30(14.8)
		2002年調査	0(0.0)	0(0.0)	1(1.0)	28(29.2)	45(46.9)	22(22.9)
	労務費	1995年調査	17(8.6)	35(17.8)	113(57.4)	30(15.2)	2(1.0)	0(0.0)
		2002年調査	10(10.8)	24(25.8)	52(55.9)	7(7.5)	0(0.0)	0(0.0)
	経費	1995年調査	6(3.0)	33(16.5)	101(50.5)	51(25.5)	9(4.5)	0(0.0)
		2002年調査	5(5.3)	15(15.8)	42(44.2)	31(32.6)	2(2.1)	0(0.0)
製品別分類	直接費	1995年調査	1(0.6)	0(0.0)	0(0.0)	8(4.8)	71(42.3)	88(52.4)
		2002年調査	1(1.2)	0(0.0)	0(0.0)	5(6.0)	30(35.7)	48(57.1)
	間接費	1995年調査	7(4.1)	24(14.0)	82(47.7)	55(32.0)	4(2.3)	0(0.0)
		2002年調査	4(4.9)	9(11.0)	47(57.3)	19(23.2)	2(2.4)	1(1.2)
操業度別分類	変動費	1995年調査	1(0.6)	0(0.0)	1(0.6)	20(11.2)	105(59.0)	51(28.7)
		2002年調査	1(1.2)	0(0.0)	2(2.4)	15(18.1)	38(45.8)	27(32.5)
	固定費	1995年調査	3(1.6)	11(5.8)	64(33.7)	87(45.8)	15(7.9)	10(5.3)
		2002年調査	1(1.2)	5(6.0)	29(34.9)	36(43.4)	10(12.0)	2(2.4)

図表21は、製造間接費の処理方法を示したものである。過去3回にわたる調査では、いずれも製造間接費を製品にすべて配賦すると回答した企業が一番多く、1995年調査は153社（75%）、2002年は79社（80.5%）、2012年は83社（71.6%）にのぼった。なお、併用する場合は、「a.一部は製品に配賦し、残りは期間原価とする」か、あるいは「b.一部は製品系列に直課し、一部は製品に配賦する」のいずれかで処理しているケースが多いことがわかる。

図表21 製造間接費の処理

	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①製品に配賦しない(期間原価処理)	9	4.4	3	3.1	8	6.9
②製品にすべて配賦する	153	75.0	79	80.5	83	71.6
③製品系列にすべて直課する	5	2.5	4	4.1	5	4.3
④併用	31	15.2	12	12.3	20	17.2
a.一部は製品に配賦し、残りは期間原価とする	14	45.2	3	25.0	9	45.0
b.一部は製品系列に直課し、一部は製品に配賦する	13	41.9	8	66.7	7	35.0
c.一部は製品に配賦し、一部は製品系列に直課し、残りは期間原価とする	3	9.7	1	8.3	3	15.0
d.一部は製品系列に直課し、残りは期間原価とする	1	3.2	0	0.0	1	5.0
⑤その他	6	2.9	0	0.0	0	0.0
合計	204	100.0	98	100.0	116	100.0

ところで、製造間接費計算は様々な視点から分類されるが、図表22は、「(1)配賦率算定時点」、「(2)配賦率算定範囲」、「(3)配賦基準」の3つに区分して調査したものである。それによれば、過去3度にわたる調査で大きな変化は見られなかった。すなわち、「(1)配賦率算定時点」については「②予定配賦法」、「(2)配賦率算定範囲」については「③各部門別配賦法」、「(3)配賦基準」については「⑥直接作業時間」がそれぞれ採用割合として一番高くなっていた。ただし、「(1)配賦率算定時点」については、後述するように実際原価計算の採用割合の増大に伴って、2012年調査では「②予定配賦法」の採用会社59社に対して、「①実際配賦法」の採用会社が58社とほぼ拮抗してきているのがわかった。

また、図表23は、製造間接費予定配賦率算定の基礎となる「(1)基準操業度の水準」と「(2)製造間接費予算の種類」について調査したものであるが、この場合も過去3度にわたる調査で大きな変化は見られなかった。基準操業度水準については「④予定操業度水準」、製造間接費予算の種類については「①固定予算」が継続的に採用されてきているのがわかる。

製造間接費計算については、より正確な配賦計算を志向したABC(Activity-Based Costing)が開発された。ABCは、経済的資源の消費を活動(Activity)別に把握し、その活動別コストを原価作用因(Cost Driver)を用いて、活動を需要する製品やサービスに割当て、これらの情報を価格決定やプロダクト・ミックス等の製品関連意思決定に役立たせる原価計算方法である。ABCは伝統的な間接費の原価計算方法に比べて、因果関係に基づく価値移転主義的計算が忠実に反映されるため、より正確な製品原価の算定に役立つとされている<sup>12)</sup>。しかしながら、わが国ではABCの採用比率が低く、2012年の調査でも、配賦率算定範囲として「⑥活動別・活動センター別配賦率」を採用している企業は15社(11.1%)、配賦基準として「⑨アクティビティ」を採用している企業は17社(8.1%)となっており、「計算の複雑性」「費用がかかる」「配賦計算の精緻化よりも原価管理を重視」「ABCのためのデータ集計ができない」などの理由によって、依然として採用企業は少ないのが現状である。

図表22 製造間接費の配賦計算

(1) 配賦率算定時点	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①実際配賦法	84	41.4	44	43.1	58	48.7
②予定配賦法	117	57.6	56	54.9	59	49.6
③その他	2	1.0	2	2.0	2	2.7
合 計	203	100.0	102	100.0	119	100.0
(2) 配賦率算定範囲	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①工場全体の一括配賦率	37	16.2	17	14.5	19	14.0
②部門グループ別配賦率	46	20.2	24	20.5	28	20.7
③各部門別配賦率	111	48.7	59	50.4	56	41.5
④機械グループ別配賦率	17	7.5	11	9.4	7	5.2
⑤各機械別配賦率	7	3.1	2	1.7	5	3.7
⑥活動別・活動センター別配賦率	----	----	----	----	15	11.1
⑦その他	10	4.3	4	3.5	5	3.8
合 計	228	100.0	117	100.0	135	100.0
(3) 配賦基準	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①直接材料費	32	8.8	10	6.5	13	6.2
②直接労務費	35	9.6	12	7.7	19	9.1
③直接加工費	25	6.9	7	4.5	5	2.4
④加工費	11	3.0	7	4.5	8	3.8
⑤材料消費量	23	6.3	3	1.9	9	4.3
⑥直接作業時間	96	26.3	47	30.3	53	25.4
⑦生産量	47	12.9	22	14.2	38	18.2
⑧機械作業時間	33	9.1	18	11.6	25	12.0
⑨アクティビティ	20	5.5	10	6.5	17	8.1
⑩直接費あるいは変動費	----	----	----	----	16	7.7
⑪その他	42	11.5	19	12.3	6	2.9
合 計	364	100.0	155	100.0	209	100.0

図表23 製造間接費の予定配賦

(1) 基準操業度の水準	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①理想操業度水準	2	1.5	0	0.0	5	6.5
②実現可能最大操業度水準	6	4.4	3	5.2	7	9.1
③正常操業度水準	27	19.6	9	15.5	18	23.4
④予定操業度水準	96	70.1	45	77.6	46	59.7
⑤その他	6	4.4	1	1.7	1	1.3
合 計	137	100.0	58	100.0	77	100.0
(2) 製造間接費予算の種類	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①固定予算	105	72.9	53	79.1	56	77.8
②公式法変動予算	26	18.1	10	14.9	8	11.1
③実査法変動予算	9	6.3	4	6.0	7	9.7
④その他	4	2.7	0	0.0	1	1.4
合 計	144	100.0	67	100.0	72	100.0

## 2) 部門別原価計算

部門別原価計算の目的は、正確な製品原価の算定と原価管理（原価統制）の促進にある。従って、いずれの目的を重視するかによって原価部門の設定方法も相違することになる。一般に、正確な製品原価の算定のためには、作業の種類別、例えば加工作業部門であっても、手作業加工なのか機械加工なのかによって、原価の集計方法や配賦基準が相違するため、原価部門も区分する必要がある。他方、原価管理を行うためには原価責任を明確化するため責任と権限の範囲に応じて原価部門を設定する必要がある。実際には、両目的を同時に達成するよう原価部門を設定する必要があり、原価部門の設定方法をどのように選択適用するかが問題となる。

図表24は、各調査年度によって原価部門の設定方法が微妙に相違しているのがわかる。1995年調査と2012年調査では「作業種類別」に設定する企業が多く、それぞれ87社（43.9%）、48社（41.4%）となっているのに対して、2002年度調査では「責任単位別」設定の方が多く、45社（47.8%）となっている。

また、図表25は、補助部門費の製造部門への配賦方法について、「(1) 配賦基準」、「(2) 配賦率の算定時点」、「(3) 配賦方法」についてそれぞれ調査したものである。「(1) 配賦基準」については、いずれの調査においても「②単一基準配賦法」を採用している企業が過半数以上をしめており、理論的な方法とされる「①複数基準配賦法」やより正確な配賦計算となる「③グループ別配賦法」の採用は、いずれの調査年度においても採用割合は低いのがわかる。「(2) 配賦率の算定時点」については、2002年の調査においては「①実際配賦法」と「②予定配賦法」がほぼ同数である点を除けば、予定配賦法の優位性が継続していると言える。予定配賦法は、計算の迅速化、季節的ならびに景気変動による価格変動を除去できる等のメリットがその採用理由としてあげられる。また、「(3) 配賦方法」については、依然として「①直接配賦法」が半数以上の企業で採用されており、「清水他調査」でも同様な調査結果が報告されている<sup>13)</sup>。

図表24 原価部門の設定

原価部門の設定方法	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①作業種類別に原価部門を設定する	56	28.3	45	47.8	37	31.9
②責任単位別に原価部門を設定する	87	43.9	32	34.0	48	41.4
③原価を発生せしめる活動(アクティビティ)単位別に原価部門を設定する	50	25.3	15	16.0	28	24.1
④その他	5	2.5	2	2.2	3	2.6
合計	198	100.0	94	100.0	116	100.0

図表25 補助部門費の製造部門への配賦方法

(1) 配賦基準	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①複数基準配賦法	33	17.8	9	9.8	29	26.6
②単一基準配賦法	118	63.8	60	65.2	62	56.9
③グループ別配賦法	25	13.5	19	20.6	14	12.8
④その他	9	4.9	4	4.4	4	3.7
合 計	185	100.0	92	100.0	109	100.0
(2) 配賦率の算定時点	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①実際配賦法	72	41.1	45	50.6	51	46.8
②予定配賦法	103	58.9	44	49.4	58	53.2
a. 予定配賦率×実際配賦基準量	47	46.1	15	34.1	27	49.1
b. 予定配賦率×標準配賦基準量	50	49.0	29	65.9	25	45.5
c. その他	5	4.9	0	0.0	3	5.4
合 計	175	100.0	89	100.0	109	100.0
(3) 配賦方法	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①直接配賦法	94	53.4	49	53.9	62	60.2
②階梯式配賦法	32	18.2	21	23.1	12	11.6
③簡便法としての相互配賦法	35	19.9	13	14.3	18	17.5
④連続配賦法	7	4.0	3	3.3	7	6.8
⑤連立方程式法	3	1.7	3	3.3	1	1.0
⑥その他	5	2.8	2	2.1	3	2.9
合 計	176	100.0	91	100.0	103	100.0

### 3) 製品別原価計算

#### (1) 製品別原価計算の実施状況

製品別原価計算は、個別原価計算と総合原価計算に大別される。図表26は、「個別原価計算」と「総合原価計算」の採用状況と「実際原価計算」・「標準原価計算」とのクロス集計をしたものである。

「個別原価計算」については、その採用企業の製品や生産方法の特殊性により、一般に作業を標準化しにくいとされている。調査結果を見ると、1995年調査では「実際原価計算」に対する「標準原価計算」は、62社に対して48社、その割合は56%対44%になっている。同様に2002年調査では、31社に対して13社、70%対30%になっており、いずれも「実際原価計算」として「個別原価計算」が行われている割合が多いのがわかる。しかしながら、2012年調査では、「実際原価計算」と「標準原価計算」との採用は、32社と31社でほぼ同数となっており、過去2回の調査に比べて、「標準原価計算」との結びつきが多くなっているのがわかる。理由としては、共通・共用部品化の推進、作業の機械化の進展等があげられる。

「総合原価計算」は、「製品の種類・性質」、「工程の有無」、「原価集計の範囲」等によって、図表27のような種類に分けられる。この中で、「組別総合原価計算」については、そもそもかかる原価計算形態は存在しないとする意見もある。すなわち、「総合原価計算の形態分類は、適用する等価係数の性質差によってなされるのである。あらゆる製品に等価係数1が適用されるならば、それは単純総合原価計算である。もし、1ばかりではなしに、格差比

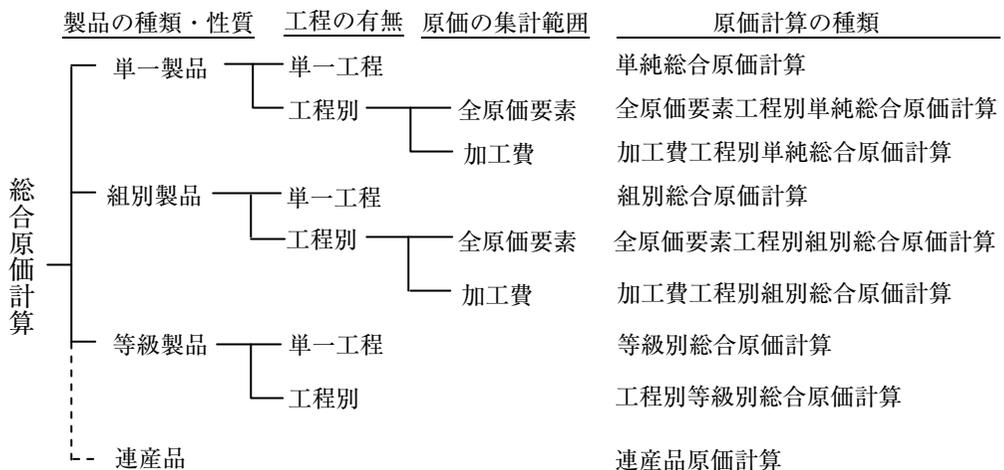
率の等価係数が適用されるならば、等級別総合原価計算である。総合原価計算には、これら2種の形態以外のものは存在するはずがない。存在しないものを、存在するかと錯覚して呼称しているものが組別総合原価計算である<sup>14)</sup>とされている。ここでは、『原価計算基準』に従って「総合原価計算」の一方法として考えることにした。

また、「連産品原価計算」は、等価係数計算の一形態として「等級別総合原価計算」に準ずるものとも考えられるが、他方では、負担能力主義による特殊な原価計算方法として「総合原価計算」に含めないとする見解もあり、調査にあたっては「総合原価計算」に含めないことにした。

図表26 製品別原価計算の実施状況

	1995年調査				2002年調査				2012年調査				
	実際原価計算		標準原価計算		実際原価計算		標準原価計算		実際原価計算		標準原価計算		
	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%	
個別原価計算	62	29.8	48	25.2	31	29.0	13	21.7	32	38.1	31	37.8	
総合原価計算	単純原価計算	24	11.5	21	11.0	14	13.1	7	11.6	7	8.3	13	15.9
	組別原価計算	39	18.8	39	20.4	18	16.8	13	21.7	14	16.7	11	13.4
	等級別原価計算	19	9.1	14	7.3	8	7.5	4	6.7	5	6.0	1	1.2
	工程別原価計算	64	30.8	69	36.1	36	33.6	23	38.3	26	30.9	26	31.7
合計	208	100.0	191	100.0	107	100.0	60	100.0	84	100.0	82	100.0	

図表27 総合原価計算の種類





れ、低価法が棚卸資産の原則的評価方法になった。この棚卸資産には「販売を目的として現に製造中の財貨又は用役」も含むとされているため（同基準28（2））、仕掛品への低価法の適用が問題となる。

図表29は、2012年の調査に新たに加えた調査項目であり、仕掛品についてどのように低価法を採用しているのか否かを調査したものである。その結果は、「④個別に正味売却価額を見積もり計算する」場合が一番多く28社（37.8）、次いで「①製品の事実上の低価法による原価引き下げ率を仕掛品の取得価額に乗じて仕掛品の貸借対照表価額を算出する」ケースが19社（25.7%）と多くなっている。これに対して、仕掛品は半製品と違いそのままでは外部に販売できないものであり、「正味売却価額」で評価するのに困難が伴うのも事実であり、調査結果ではこれを反映し、「⑤仕掛品の評価損は算出していない（仕掛品に低価法は適用していない）」企業が14社（18.9%）となっており、仕掛品評価の難しさが明らかにされている。

### ② 仕掛品原価の算定方法

図表30は、仕掛品原価の算定方法の調査結果を示したものである。1995年調査ならびに2002年調査いずれも平均法を適用している企業が一番多く過半数を超えている。2012年調査結果もこの傾向は同じであるが、新たな調査項目として、「②標準原価計算を用いて、原価差異（原価差額）を簡便的に棚卸資産勘定科目に配賦する方法による平均法」と「③標準原価計算を用いて、原価差異（原価差額）を簡便的に工程別に配賦する方法による平均法」の二つを追加して調査した結果、②の平均法が35社（47.3%）と実際原価法による平均法の適用会社25社（33.8%）より多いことがわかった。

### ③ 累加法と非累加法

工程別原価計算は累加法と非累加法に分けられる。図表31の示すとおり、過去3度にわたる調査結果は、いずれも累加法を実際原価法によって行っている企業が多く、この傾向は「清水他調査」でも同様な結果を示している<sup>16)</sup>。

図表29 棚卸資産（仕掛品）への低価法の適用

	2012年調査	
	企業数	%
①製品の事実上の低価法による原価引き下げ率を仕掛品の取得価額に乗じて仕掛品の貸借対照表価額を算出する	19	25.7
②事実上の低価法が適用された製品の貸借対照表価額に当該仕掛品の進捗率を生じて仕掛品の貸借対照表価額を算出する	7	9.5
③製品の標準原価に対する仕掛品の標準原価の割合を求め、事実上の低価法が適用された製品の貸借対照表価額に乗じて仕掛品の貸借対照表価額を算出する	2	2.7
④個別に正味売却価額を見積もり計算する	28	37.8
⑤仕掛品の評価損は算出していない（仕掛品に低価法は適用していない）	14	18.9
⑥その他	4	5.4
合 計	74	100.0

図表30 仕掛品の計算方法

	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①平均法	83	53.2	46	59.0	25	33.8
②標準原価計算を用いて、原価差異（原価差額）を簡便的に棚卸資産勘定科目に配賦する方法による平均法	---	---	---	---	35	47.3
③標準原価計算を用いて、原価差異（原価差額）を簡便的に工程別に配賦する方法による平均法	---	---	---	---	3	4.1
④先入先出法	16	10.3	6	7.7	5	6.8
⑤後入先出法	8	5.1	3	3.9	---	---
⑥最終仕入原価法	11	7.1	2	2.6	2	2.7
⑦予定原価法	24	15.4	16	20.5	4	5.3
⑧その他	14	8.9	5	6.3	0	0.0
合 計	156	100.0	78	100.0	74	100.0

図表31 工程別原価計算方法

	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①累加法：各工程の完了品原価を、順次工程に振り替えていって、完成品原価を計算する方法	58	37.4	32	43.2	31	43.1
②非累加法：各工程において工程製品原価を計算し、これらを合計して完成品原価を計算する方法	27	17.4	9	12.2	6	8.3
③予定原価または標準原価で次工程に振り替えている	49	31.6	22	29.7	18	25.0
④工程別計算は採用していない	21	13.6	10	13.5	17	23.6
⑤その他	0	0.00	1	1.4	0	0.0
合 計	155	100.0	74	100.0	72	100.0

#### 4. 原価管理目的の原価計算に関する調査

原価管理には広狭二つの意味があるとされている。広義にはコスト・マネジメントを意味し、原価低減（コスト・リダクション）と原価統制（コスト・コントロール）を含めて原価管理という場合と、狭義には、わが国の『原価計算基準』のように、原価統制（コスト・コントロール）だけを指して原価管理という場合である。

科学的管理法を始祖とする標準原価計算による原価管理は、特に狭義の原価管理に資する方法としてわが国においても実践されてきた。標準原価管理は、それが適用できる前提として、(1)生産構造（設備、生産方法、使用材料）の安定性、(2)大量生産、(3)生産活動が労働集約的で反復的作業、(3)インプットとアウトプットの関数的関係の存在、等が必要であった。

しかしながら最近では、①消費者ニーズの多様化に伴う多品種少量生産の増大が生産構

造の安定性や標準原価の設定を困難にし、②無人化・ロボット化などの技術革新の進展は、現場作業を直接工による労働集約的な作業から監視作業等に変化させ、現場作業員の能率管理を不用にしておき、さらには、③グローバルな企業間競争の激化は、もはや生産段階ではなく、製品の企画・開発段階からの原価管理を必要とするに至り、標準原価管理の前提条件は時代にそぐわないものとなっており、標準原価管理の機能的低下が生ずることとなったといわれている。

そこで以下では、製造業における原価管理の実態とその有効性について考察する。また従来の原価管理体系は経営管理機能に着目した原価計画（又は原価低減）と原価統制という体系に対して、最近わが国で広く採用されるようになった新しい原価管理体系（原価企画、原価改善、原価維持）が、実際にどのように行われているのか、その実態についても考察することにする。

### 1) 実際原価計算による原価管理

図表32は、原価管理（コスト・マネジメント）の方法としてどのような方法を採用しているかを調査したものである。

原価管理方法として1995年調査ならびに2002年調査とも多かったものから順番に5つあげれば、「⑩実際原価計算」「⑪標準原価計算」「②VA・VE」「③TQC」「⑨小集団活動」があげられる。

図表32 原価管理の方法

原価管理の方法	1995年調査		2002年調査	
	企業数	%	企業数	%
①IE	54	6.5	17	5.3
②VA・VE	102	12.2	41	12.7
③TQC	91	10.9	27	8.3
④OR	7	0.8	2	0.6
⑤TPM	46	5.5	20	6.2
⑥MRP	34	4.1	9	2.8
⑦LP	6	0.7	1	0.3
⑧JIT・カンバン方式	36	4.3	12	3.7
⑨小集団活動	81	9.7	26	8.0
⑩実際原価計算	109	13.1	63	19.4
⑪標準原価計算	107	12.9	44	13.6
⑫直接原価計算	62	7.4	25	7.7
⑬C-V-P分析	24	2.9	8	2.5
⑭活動基準原価計算	5	0.6	4	1.2
⑮ライフサイクル・コストニング	5	0.6	3	0.9
⑯品質原価計算	6	0.7	1	0.3
⑰戦略的コストマネジメント	----	----	5	1.5
⑱スループット会計	----	----	1	0.3
⑲特殊原価調査	52	6.2	15	4.6
⑳その他	6	0.7	0	0.0
合 計	833	100.0	324	100.0

ここで注目したいのは、原価管理の方法として「実際原価計算」がいずれの調査においても最も多くなっていることである。これをどのように解釈すればよいのか、実際原価計算で原価管理ができるのか、大いに疑問が生ずる。

まず、原価管理に利用されている実際原価計算の解釈についてであるが、『原価計算基準』では、「実際原価計算制度は、製品の実際原価を計算し、これを財務会計の主要帳簿に組み入れ、製品原価の計算と財務会計とが、実際原価をもって有機的に結合する原価計算制度である」(第2)、と定義され、実際原価については、「財貨の実際消費量をもって計算した原価」と定義し、「厳密には実際の取得価格をもって計算した原価の実際発生額」を意味するが、「原価を予定価格等をもって計算しても、消費量を実際によって計算する限り、それは実際原価の計算」とされる(『原価計算基準』第4)。

このような定義に対して実務上、実際原価計算といった場合には次の四つの内容が意味されると言われている<sup>17)</sup>。

- ① 実際原価計算制度として行っている実際原価計算
- ② 月次は標準原価計算制度を採用しているが、決算時に『原価計算基準』の規定する実際原価計算の方法で製品原価を再計算することを実際原価計算と呼ぶ場合
- ③ 原価差異を配賦計算し、その配賦後の製品原価を算定することを実際原価計算と呼ぶ場合(例：混合生産などで個々の製品の実際原価計算が困難な企業)
- ④ 単位原価計算の方法で、部品表に、部品などの実際単価、実際の賃率・経費率などを用いて積上げ計算した製品原価を算定することを実際原価計算と呼ぶ場合

これらの四つの実際原価計算のうち、④はいわゆる「コスト・テーブル」を利用した原価の積み上げ計算を指していると考えられるが、「コスト・テーブル」を原価管理に利用していると回答した企業のなかで、「実際原価計算」と「標準原価計算」の採用割合を集計してみると、1995年調査では、「実際原価計算」61社(44.9%)に対して「標準原価計算」75社(55.1%)なのに対して、2002年調査では、「実際原価計算」35社(67.3%)に対して「標準原価計算」17社(32.7%)という割合になっており、「コスト・テーブル」を利用した「実際原価計算」の増加傾向がうかがえる。

さらに上記のように実際原価計算を①～③のように解する実務に関しては、興味深い調査結果がえられている。製品原価計算の実態を知るために、1995年・2002年・2012年の3度にわたって、次の様な質問項目を設定し、調査を行った。

#### 「製品別実際原価の算定

製品別原価を実際原価で算定していますか。該当するものに○をつけて下さい。

- ①製品別に実際原価は算定していない
  - ②製品別の標準原価に原価差異を加減して製品別の実際原価を算定している。
  - ③費目別原価計算から製品別原価計算までを実際原価計算で行い、製品別に実際原価を算定している。
- ③と回答されたときは、その(イ)計算頻度と(ロ)計算目的について、該当するものすべてに○をつけて下さい。

## (イ)計算頻度

- a.毎月計算している
- b.四半期ごとに計算している
- c.半期ごとに計算している
- d.年度ごとに計算している
- e.必要の都度計算している
- f.その他(具体的に)

## (ロ)計算目的

- a.財務諸表作成
- b.原価管理
- c.価格決定
- d.セールズ・ミックス
- e.予算編成・統制
- f.事業の継続か廃止か意思決定
- g.業績評価
- h.その他(具体的に)

」

図表33は、製品別実際原価の算定についてその実態を調査したものである。3度にわたる調査によって明らかになったのは、「③費目別原価計算から製品別原価計算までを実際原価計算で行い、製品別に実際原価を算定している」企業がいずれも一番多かったことである。しかも、製品別実際原価の計算頻度は「a.毎月計算している」企業が一番多く、その計算目的については、「b.原価管理」と回答した企業が、いずれの調査においても一番多かった。

図表33 製品別実際原価の算定

算定方法	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①製品別に実際原価は算定していない	57	26.9	13	13.0	31	27.7
②製品別の標準原価に原価差異を加減して製品別の実際原価を算定している	48	22.6	30	30.0	34	30.3
③費目別原価計算から製品別原価計算までを実際原価計算で行い、製品別に実際原価を算定している	107	50.5	57	57.0	47	42.0
合計	212	100.0	100	100.0	112	100.0
(イ)計算頻度	企業数	%	企業数	%	企業数	%
a.毎月計算している	92	81.4	45	76.3	49	83.0
b.四半期ごとに計算している	4	3.5	0	0.0	6	10.2
c.半期ごとに計算している	14	12.4	12	20.3	2	3.4
d.年度ごとに計算している	0	0.0	0	0.0	0	0.0
e.必要の都度計算している	3	2.7	2	3.4	1	1.7
f.その他	0	0.0	0	0.0	1	1.7
合計	113	100.0	59	100.0	59	100.0
(ロ)計算目的	企業数	%	企業数	%	企業数	%
a.財務諸表作成	87	25.9	49	26.5	44	28.8
b.原価管理	98	29.2	51	27.6	51	33.3
c.価格決定	35	10.4	17	9.2	17	11.1
d.セールズ・ミックス	8	2.4	3	1.6	2	1.3
e.予算編成・統制	49	14.6	23	12.4	21	13.7
f.事業の継続か廃止か意思決定	14	4.2	13	7.0	8	5.2
g.業績評価	45	13.3	29	15.7	10	6.6
h.その他	0	0.0	0	0.0	0	0.0
合計	336	100.0	184	100.0	153	100.0

では何故実際原価が重視されるのであろうか。この点について、R.A.Howell & S.R.Soucyは、これからの新たな製造環境のもとでは、標準原価計算よりも実際原価計算の方が有用な原価計算になるであろうことを指摘している<sup>18)</sup>。彼らによれば、標準原価の有する計画機能の重要性は認めつつも、コントロール機能についてはその重要性を著しく減退させてしている。すなわち、高度に自動化された製造現場での直接労務費の減少や、計画設定時に見積もった標準原価がそのまま実際発生額となって実現するような環境下では、標準原価と実際原価との差異分析は著しくその役割を減退させていくことになる。したがって、今後重要なのは、実際原価とその趨勢であり、材料費や労務費などの製造原価に実際どれくらいかかっており、また非製造原価として実際にいくら支払っているのか、そしてさらに重要なのはそれらの原価はどのような趨勢を示しているかに注目することであるとしている。

またある実務家へのインタビューでは、新製品の絶え間ない開発と投入、ライフサイクルの短縮化、多品種少量生産化等の急激な進展は、実際原価を最初から積み上げて製品原価を計算する本来の仕組みでは対応しにくくなっており、現場では先行製品や類似製品の原価を一部修正することによって製品原価を算定しなければならない状況に追い込まれており、正確な実際原価がつかめない状態であることを指摘している。そして、実際原価を計算することは原価管理を行う上での前提であり、重視される所以であるとしている。

さらに、実際原価計算による予算管理の重要性について指摘している実務家もいる。すなわち、「実際原価計算を経営管理の軸とした場合、原価管理は予算管理が中心となる。標準原価計算における原価差異分析などの方法と比較すると、予算管理は古い方法のように思われるかもしれない。しかし、この予算管理が見直されてきている。製造原価に占める設備費用の比率が高まってきたことや、生産する品目が増え、個々の品目ごとに厳密な標準原価の設定を行うことが難しくなってきた<sup>19)</sup>」ことがその理由としてあげられている。

以上のような指摘は、さらにTDKへのヒアリング調査によってその実践的な適用事例として検証することができた<sup>20)</sup>。

TDKでは、生産の自動化により直接労務費が減少したこと、生産方式が刻々と変化することや製品のライフサイクルが短縮化されたことによって標準の設定が困難になったこと、標準と実績の原価差額分析では原価発生の原因までたどり着かないことが多く、原価差額自体が経理的専門用語で現場管理になじまないこと、さらに売値引き要求が標準原価より厳しく規範として役立たないこと等の理由によって、原価能率の尺度となる管理基準値（「基準原価」）を、従来の標準原価から実際原価に変更している。

実際原価は、原価データのソースが明確で、実績をベースにし現状が明らかにされるため、日々刻々変化する現場にタイムリーで説得力のあるアクション・プランを立てやすくすると同時に、標準原価の設定にともなう時間と事務コストも必要ないため、効率化も図れる。

確かに、実際原価は偶発的に発生する不能率を含む原価であるから、実際原価同士を比較しても不能率の除去には限界があるのも事実である。しかしながら、標準原価計算を採用している企業においても、標準の設定を先行製品や類似製品の一部手直しをすることで設定しているケースも多く、能率の尺度となる標準原価自体の規範性が薄らいできている。また、何よりも標準原価計算制度では、製品別実際原価を算定しないのが普通であるが<sup>21)</sup>、製品別の実際原価情報が得られないことは、真の投下資本回収計算の指針が得られないことでもある。

そこでTDKでは、標準原価に代わる「基準原価」の導入によって「原価低減進捗管理の

可視化」を行うことになった。すなわち、前年11月の実際原価を「基準原価」とすることによって、翌年1月から始まる事業計画のベースを確定するとともに、毎月算定される実際原価はこの前年度実際原価を基準として設定された「基準原価」と比較され、前月の実際原価よりいくら原価を下げたか、前年同月に比べてどのくらいの原価低減が行われたか、実際原価同士を比較し、原価低減額の進捗管理が行われるのである。

経営環境が日々刻々変化する現場において、標準原価の設定が難しくまたその規範性が揺らいでいる現状においては、TDKのこのような実際原価による原価管理の方法は、より実践的で合理的な管理方法と言えよう。ただし、このようなTDKにおける実際原価による原価管理については、留意すべき点がある。それは原価管理に利用される実際原価は、すでに標準的な生産手順や作業方法等が生産現場の隅々まで浸透しているため、通常避け得る無駄や不能率が除去されたレベルで算定されていることが、長年にわたる経験値として分かっており、結果として実際原価同士を比較することになったとしても、管理規範値として十分機能し得ると言うことである。実際原価による原価管理の有効性の背後には、このような前提があることを看過してはならない。

最後に、実際原価の原価管理への有用性について、以上の理由の他に、原価企画の普及発展を指摘しておきたい。すなわち、戦略的なコスト・マネジメントにとって意義のあるのは、標準原価と実際原価の差異分析ではなく、戦略目標である目標原価に実際原価をいかに近づけるかである。戦略目標としての目標原価が企画設計段階で設定されると、生産現場にはその実行可能性を考慮して段階的に標準原価として示達され、実際原価との乖離を極小にしていくことになる。つまり、目標原価vs標準原価vs実際原価という三者の比較計算が行われることになるわけであるが、しかし最終的なゴールは、目標原価＝実際原価にすることである。したがって、媒介項として機能する標準原価よりも、実際原価を正確にモニタリングすることが極めて重要な意味を持つことになるのである。企業によっては、目標原価と実際原価との原価差異、標準原価と実際原価との原価差異、と言うように二つの差異を算定しているところもあるように<sup>22)</sup>、実際原価が原価企画においていかに重要な機能を果たしているかを物語っている。

なお、最後に「実際原価計算」によって満足の行く原価管理が行われているのかどうかについて、特に採用割合が多かった「標準原価計算」と「VA・VE」を含めた上位3つの方法の達成度について分析したのが、図表34である。この結果によると、両調査年度ともに、「実際原価計算」による原価管理は他の「標準原価計算」や「VA・VE」と同じように十分その目的を達成しており、実務では原価管理の方法として重要な役割を果たしているのがわかる。

図表34 原価管理の達成度

	1995年調査						2002年調査					
	VA・VE		実際原価計算		標準原価計算		VA・VE		実際原価計算		標準原価計算	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①十分に達成	3	3	4	4	2	2	2	5	1	2	3	7
②おおむね達成	60	60	67	62	72	68	25	61	40	65	28	64
③達成していない	37	37	37	34	32	30	14	34	20	33	13	29

## 2) 標準原価計算による原価管理

### (1) 標準原価計算の実施状況

標準原価計算は、原価管理手法の一つとして最もよく知られている方法であるが、その機能的限界が指摘される中で、果たして実際に利用されているのだろうか。図表35は製造業における標準原価計算の実施状況を示したものであるが、それによると1995年調査に比べて2002年調査は64.0%から54.0%へ、そして2012年調査では50.3%へと、毎回その採用割合が減少しているのがわかる。なお、標準原価計算を採用している企業では、「①全社的」・「①経常的」に適用しているケースがほとんどであり、3度にわたる調査ともに変化は見られなかった。

### (2) 標準原価計算の目的

標準原価計算がその機能を低下させている一つのあらわれとして、その実施目的の変化があげられている。すなわち、標準原価計算はその本来の機能である原価管理の目的から、記帳の簡略化・迅速化や棚卸資産の評価の目的へとその役割期待を変化させているといわれる。果たして実際はどうであろうか。

図表36は、標準原価計算の実施目的を示したものである。3度にわたる調査結果をみると、いずれも「①原価統制」目的が一番多く、その割合も1995年調査31.7%、2002年調査32.5%、2012年調査37.8%と増加傾向を示している。このように、依然として標準原価計算の本来の目的である原価管理機能が重視されているのがわかる。それ以外の目的としては、「④棚卸資産評価」目的がいずれの調査においても2番目に多くなっており、標準原価計算の機能的低下に伴う「⑤記帳の簡略化・迅速化」という目的は、それほど重視されていないのがわかる。

図表35 標準原価計算の実施状況

(1) 標準原価計算の実施	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①実施している	130	64.0	54	54.0	94	50.3
②実施していない	73	36.0	46	46.0	93	49.7
合計	203	100.0	100	100.0	187	100.0
(2) 適用範囲	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①全社的	98	74.8	41	75.9	66	71.0
②部分的	29	22.1	11	20.4	24	25.8
③その他	4	3.1	2	3.7	3	3.2
合計	131	100.0	54	100.0	93	100.0
(3) 計算の頻度	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①経常的	118	88.7	51	94.4	83	88.3
②必要な都度	13	9.8	3	5.6	5	5.3
③その他	2	1.5	0	0.0	6	6.4
合計	133	100.0	54	100.0	94	100.0

注) 2012年調査 (2) ①66社の内訳は、「連結ベースで標準原価計算を実施している」23社、「親会社では標準原価計算を実施している」43社になっている。

図表36 標準原価計算の実施目的

	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①原価統制	63	31.7	26	32.5	42	37.8
②原価低減	40	20.1	10	12.5	11	9.9
③予算編成・統制	29	14.6	15	18.8	17	15.3
④棚卸資産評価	49	24.6	15	18.8	28	25.2
⑤記帳の簡略化・迅速化	18	9.0	13	16.2	13	11.8
⑥その他	0	0.0	1	1.2	0	0.0
合計	199	100.0	80	100.0	111	100.0

注) 2012年調査⑤13社の内訳は、「記帳の簡略化のため」3社、「決算の早期化のため」10社となっている。

### (3) 原価標準のタイトネスと改訂頻度

図表37は、原価管理に利用されている原価標準のタイトネスについての調査結果を示したものであるが、いずれの調査においても「③期待実際標準」「④正常標準」が拮抗しているのがわかる。理論的には不能率を分離し高能率を維持できるような水準で設定される「②良好能率達成可能標準」が望ましい管理基準値とされているが、採用割合は3度にわたる調査のなかで2012年調査が14.9%で最も高く、1995年調査ならびに2002年調査では、わずか10%にも満たない結果になっている。なお、工場の自動化、グローバル経済下での競争の激化等に伴って「①理想標準」の導入事例も散見されるが、調査結果では1%～3%の採用割合に過ぎない結果となっている。

なお、原価標準の改訂頻度は、図表38で示されているように、各調査年度ともに「④6ヶ月超～1年以下」が突出して多くなっている。

図表37 原価標準のタイトネス

	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①理想標準	3	2.21	1	1.85	3	3.4
②良好能率達成可能標準	12	8.82	3	5.56	13	14.9
③期待実際標準	61	44.85	25	46.30	33	37.9
④正常標準	56	41.18	23	42.59	35	40.2
⑤見積	1	0.74	2	3.70	1	1.1
⑥その他	3	2.21	0	0.00	2	2.3
合計	136	100.0	54	100.0	87	100.0

注) 2012年調査③33社の内訳は、「予算以外の方針管理等の経営管理制度により達成が現実に期待される正常水準」11社、「予算の数字を達成するために必要な水準」22社となっている。

図表38 原価標準の改訂

	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①1ヶ月以下	0	0.0	1	1.9	5	5.6
②1ヶ月超～3ヶ月以下	2	1.5	1	1.9	4	4.5
③3ヶ月超～6ヶ月以下	28	20.7	7	13.0	18	20.2
④6ヶ月超～1年以下	72	53.3	31	57.2	38	42.7
⑤1年以超	14	10.4	5	9.3	7	7.9
⑥必要の都度	10	7.4	4	7.4	12	13.5
⑦その他	9	6.7	5	9.3	5	5.6
合計	139	100.0	54	100.00	89	100.0

#### (4) 標準原価と予算原価の関係

図表39は、標準原価と予算原価の関係を調査した結果であるが、標準原価管理と予算管理で使用されている原価は両者で同一のものと回答したのが各年度ともに75%以上に達し、相違すると回答した企業を大きく上回っているのがわかる。また先のタイトネスに関する調査結果を勘案すると、使用されている原価は「期待実際標準原価」か「正常原価」であることが分かる。標準原価と予算原価の関係は、装置型産業と加工組立型産業とでは使用されるタイトネスやその機能の仕方が相違するといわれているため、さらにその生産形態別に分析しなければならないが、最近における原価企画（Target Costing）の台頭は、標準原価による川下管理よりも製品の企画・開発段階からの源流管理が原価引下げに決定的な役割をはたすことが認識されてきており、調査結果で明らかにされた標準原価と予算原価の同一性は、予算編成・統制目的、棚卸資産評価目的等、従来とは違った役割が標準原価に課せられてきている傾向を示したものとえよう。

図表39 標準原価と予算原価の関係

標準原価と予算原価との関係	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①標準原価と予算原価は同一のもの	99	75.6	39	75.0	70	77.8
②標準原価と予算原価は相違する	30	22.9	13	25.0	16	17.8
a.標準原価の方が予算原価よりタイトネスが厳しい	14	46.7	3	23.1	7	43.8
b.予算原価の方が標準原価よりタイトネスが厳しい	15	50.0	10	72.9	8	50.0
c.内訳回答なし	1	3.3	0	0.0	1	6.2
③その他	2	1.5	0	0.0	4	4.4
合計	131	100.0	52	100.0	90	100.0

#### (5) 標準原価計算の記帳方法

標準原価計算は、会計帳簿に標準原価をどの段階で組み込み記帳するかによって次の三つの方法に分けられる。

- ① シングルプラン：原価要素の消費段階で標準原価を会計帳簿に組み込む方法。したがって、仕掛品勘定はすべて標準原価で記帳されることになる。

- ② パーシャルプラン : 製品の完成段階で標準原価を会計帳簿に組み込む方法。したがって、仕掛品勘定は借方が実際原価で、貸方が標準原価で記帳されることになる。
- ③ 修正パーシャルプラン : 価格要素は消費(又は購入)段階で、消費量要素は製品の完成段階で標準原価を会計帳簿に組み込む方法。したがって、上記②が一部修正され、仕掛品勘定借方の価格要素が標準原価で記帳されることになる。

調査結果は、図表40のとおり、いずれの調査年度も「①シングル・プラン」が一番多く、1995年調査では48社(37.2%)、2002年調査では23社(44.2%)、2012年調査では35社(43.8%)となっている。次いで1995年調査では「③修正パーシャル・プラン」40社(31.0%)、「②パーシャル・プラン」34社(26.4%)という順になっているのに対して、2002年調査と2012年調査ではその順番が逆転し、「②パーシャル・プラン」と「③修正パーシャル・プラン」の割合は3対2で「②パーシャル・プラン」が多くなっている。

この記帳方法は、また別の観点からすれば、どの段階で原価差異を分離するかという問題でもあり、業種や生産方法などと密接に結びついており、それぞれの記帳方法を理解するためにはかかる側面との関連をさらに分析する必要がある。図表41は、このような点を解明するために、2012年の調査データを使用して、「個別原価計算」と「総合原価計算」(単純総合原価計算、組別総合原価計算、等級別総合原価計算の合計)を「標準原価計算」で行っている企業が、どのような記帳方法を採用しているのかをクロス集計したものである。それによると、「①シングル・プラン」は「個別原価計算」との結びつきが強く、「②パーシャル・プラン」「③修正パーシャル・プラン」は「総合原価計算」との結びつきが強いことがわかる。

ところで、原価差異の算定方法には、インプット法とアウトプット法がある。前者は原価財投入時点で原価差異を分離する方法で、アウトプット産出量を一定としてインプット投入量の最少化を図る業種や生産方式を採用している企業に適用される方法である。これに対して、後者のアウトプット法は、アウトプットの算出時点で原価差異を分離する方法で、一定のインプット投入量によってアウトプット産出量の最大化を図る業種や生産方式を採用している企業に適用される方法である。したがって、前者は受注個別生産を行っている企業に適し、後者は市場見込生産を行っている企業に適用しやすい方法となる。換言すれば、前者は「個別原価計算」を採用している企業に、後者は「総合原価計算」を採用している企業と密接な関係があることがわかる。図表39のクロス集計の結果は、まさにこのような関係性を実証的に裏付けるものと言える。

図表40 標準原価計算の記帳方法

	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①シングル・プラン	48	37.2	23	44.2	35	43.8
②パーシャル・プラン	34	26.4	16	30.8	24	30.0
③修正パーシャル・プラン	40	31.0	12	23.1	17	21.2
④その他	7	5.4	1	1.9	4	5.0
合計	129	100.0	52	100.0	80	100.0

図表 41 製品別原価計算方法と標準原価計算の記帳方法とのクロス集計

	標準原価計算				合 計	
	個別原価計算		総合原価計算			
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①シングル・プラン	12	63.2 (48.0)	7	36.8 (28.0)	19	100.0 (38.0)
②パーシャル・プラン	6	42.9 (24.0)	8	57.1 (32.0)	14	100.0 (28.0)
③修正パーシャル・プラン	7	41.2 (28.0)	10	58.8 (40.0)	17	100.0 (34.0)
合 計	25	(100.0)	25	(100.0)	50	(100.0)

### (6) 製造間接費の差異分析方法

直接費の差異分析は、価格要素と消費量要素に分離して分析するのが一般的であるが、製造間接費についてはどのように差異を分離するかによっていくつかの方法が考えられる。図表42は、それらの差異分析方法を2分法から4分法にわけて調査したものであるが、結果は「④分解していない」と回答した企業がいずれの調査年度ともに最も多く、次いで「②3分法」、「①2分法」、「③4分法」という順になっている。このことは、製造業の場合、製造直接費に対して製造間接費の割合が相対的に低く、事後管理としての差異分析の効果を疑問視する結果と言える。

図表42 製造間接費の差異分析方法

	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①2分法	30	23.62	12	22.22	31	34.4
②3分法	35	27.56	17	31.48	17	18.9
③4分法	12	9.45	1	1.85	6	6.7
④分解していない	40	31.50	21	38.89	33	36.7
⑤その他	10	7.87	3	5.56	3	3.3
合 計	127	100.0	54	100.0	90	100.0

### (7) 単位原価計算（部品表積上原価計算）の実施状況

2012年の調査では、ERPパッケージソフトウェア等の情報システムの発達によって、部品表や工程表を用いて、最初から製品番号別の単位原価（1単位当たり）を計算する単位原価計算（部品表積上原価計算、スナップショット原価計算）が実務で行われている点に注目して、新たな原価計算方法として調査項目に加えることになった。

このような単位原価計算が実務に浸透するようになった背景には、コスト・テーブルの導入・進展が不可欠である。

コスト・テーブルとは、コスト決定要因（設計仕様、製造方法、生産数量、包装・輸送方法、サービス方法など）とコストの関係を数値化、図表化したものを言い、通常コンピュータ化された詳細な原価情報のデータベースとして設計・運用されているが、わが国においては、1960年代の中頃から普及し始めたとされており、当初はVE活動における代替案を客観的に

評価するツール、あるいは機能設計のための原価見積ツールと考えられ、開発設計者の原価意識の向上に役立つものであったとされている<sup>23)</sup>。しかしながら、現在では新製品・新部品の設計にともなう原価の見積もりや原価管理への利用など様々な用途に利用されており、原価計算方法や管理会計実践に大きな影響を及ぼしており、単位原価計算への利用もその例外ではない。そこで以下では、まずコスト・テーブルについて、その利用状況をみてみることにする。

図表43は、コスト・テーブルの利用状況について、1995年ならびに2002年の調査結果を一表にしたものであるが、回答企業の約70%（1995年68.66%，2002年73%）がコスト・テーブルを利用しており、その種類は「c.製造のコスト・テーブル」が約43%，次に「d.購買のコスト・テーブル」が多く、続いて「b.生産設計のコスト・テーブル」, 「a.機能設計のコスト・テーブル」になっている<sup>24)</sup>。

図表43 コスト・テーブルの利用状況とその種類

	1995年調査		2002年調査	
	企業数	%	企業数	%
①利用していない	63	31.3	27	27.0
②利用している	138	68.7	73	73.0
a.機能設計のコスト・テーブル	26	9.4	21	14.6
b.生産設計のコスト・テーブル	41	14.8	26	18.1
c.製造のコスト・テーブル	118	42.6	62	43.1
d.購買のコスト・テーブル	87	31.4	34	23.6
e.その他（具体的に）	5	1.8	1	0.6

ところで、このようなコスト・テーブルがどのような目的のために使われているのかが次に問題となる。コスト・テーブルを利用する直接的なメリットとして、原価効率のよい新製品設計のサポート、価格や品質に対するサプライヤーとの交渉の基礎、原価管理とその諸活動のサポートが、また間接的なメリットとして、コスト・ドライバー（原価作用因）に関する知識と経験の習得、機会原価（Opportunity Cost）による戦略的思考のサポート、管理会計担当者の学際的な意思決定への貢献とテクニカル・エキスパートの確立があげられるが<sup>25)</sup>、ここではそのような区分はせずに、コスト・テーブルの利用目的について調査することにした。

図表44で示されるように、1995年調査では、利用目的で最も多かったのは「②原価管理」への利用で116社（14.9%）、次いで「③原価見積書の作成」101社（12.9%）, 「⑥製品原価の算定」96社（12.3%）, 「①予算編成」78社（10.0%）, 「⑩販売価格の決定」64社（8.2%）が多くなっている。

これに対して、2002年調査では、利用目的の多い順に、「②原価管理」52社（12.4%）, 「⑥製品原価の算定」49社（11.7%）, 「①予算編成」36社（8.6%）, 「⑧新製品の開発」32社（7.6%）, 「⑰実際原価の計算」30社（7.2%）などが多くなっている。

2002年の調査では利用目的に新たに二つの項目（「⑱計算の迅速化」, 「⑰実際原価の計算」）を加えて調査したため、単純に両年度の比較はできないが、2002年度の調査結果で特に注目したいのは、新たに加えた2項目の利用目的が比較的多いことである。特に「⑰実際原価の計算」は、5番目にランクされており、コスト・テーブルが製品原価の算定に重要な役割

を果たしているのが指摘できる。さらにこのことは、前述したように原価管理に実際原価を使用すると回答した企業が多かったことを思えば、納得できる結果と言えよう。

以上のコスト・テーブルに関する過去2回にわたる調査を前提にして、2012年に新たに実施した単位原価計算の算定目的に関する調査結果を見てみると、**図表45**で明らかにされたように、一番多かったのが「①原価標準（標準単位原価）の計算」で49社（40.8%）、次いで「④売価決定や原価企画の見積もり原価の算出」24社（20.0%）、「③総原価の実際単位原価の算出」19社（15.8%）と続いており、コスト・テーブルの利用目的と相関関係を示しているのがわかる。

図表44 コストテーブルの利用目的

	1995年調査		2002年調査	
	企業数	%	企業数	%
①予算編成	78	10.0	36	8.6
②原価管理	116	14.9	52	12.4
③原価見積書の作成	101	12.9	29	6.9
④品質管理	13	1.7	4	1.0
⑤在庫管理	27	3.5	17	4.1
⑥製品原価の算定	96	12.3	49	11.7
⑦原価企画	53	6.8	25	6.0
⑧新製品の開発	41	5.3	32	7.6
⑨工程管理	26	3.3	14	3.3
⑩販売価格の決定	64	8.2	29	6.9
⑪設備投資の意思決定	34	4.4	11	2.6
⑫原単位計算（物量計算）	52	6.7	22	5.3
⑬製造間接費の配賦計算	44	5.6	25	6.0
⑭ABC（活動基準原価計算）	4	0.5	5	1.2
⑮指図書（製番）別原価算定	32	4.1	13	3.1
⑯計算の迅速化	----	----	26	6.2
⑰実際原価の計算	----	----	30	7.2
⑱その他	0	0.0	0	0.0
合 計	781	100.0	419	100.0

図表45 単位原価計算（部品表積み上げ原価計算）の実施有無

	2012年調査	
	企業数	%
①原価標準（標準単位原価）の計算に単位原価計算を用いている	49	40.8
②変動費あるいは直接費の実際単位原価の算出に単位原価計算を用いている	12	10.0
③総原価の実際単位原価の算出に単位原価計算を用いている	19	15.8
④売価決定や原価企画の見積もり原価の算出に単位原価計算を用いている	24	20.0
⑤予算単位原価（予算を製品番号別に細分化された目標原価）に単位原価計算を用いている	11	9.2
⑥その他	5	4.2
合 計	120	100.0

### (8) 標準原価計算の必要性和今後の実施

製造業における製造環境の変化は原価計算にさまざまな影響を及ぼしているが、図表46は、標準原価計算が今後も引き続き必要とされるのかどうか、不必要とすればその理由は何かについて、調査した結果である。

1995年の調査ならびに2002年の調査ともに、標準原価計算は「①必要である」と回答した企業が、「②役立つこともあるが必ずしも必要ではない」とした企業を大幅に上回っている。

しかしながら、他方では30%（1995調査）から40%（2002年調査）の企業がその必要性を疑問視している。その理由としては、「②製造段階から製造開始前の段階での管理に重点が移行したため」や「③標準原価の設定が困難であるため」としており、標準原価を採用する前提条件が揺らいでいるのがわかる。

このことはまた、図表47の今後の実施に関する調査結果でも、「①現在実施しており、将来も実施する」という割合が、1995年調査の62.3%から2002年調査53.1%、そして2012年調査では49.2%へ年々減少傾向を示しており、他方、「③現在実施しておらず、将来も実施しない」という割合は、逆に1995年調査の19.6%から2002年調査27.6%、そして2012年調査では43.2%へ年々増加傾向を示しており、標準原価計算の採用環境の厳しさが明らかになっている。

図表46 標準原価計算の必要性の有無と不必要の理由

(1) 標準原価計算の必要性	1995年調査		2002年調査	
	企業数	%	企業数	%
①必要である	133	66.2	56	57.1
②役立つこともあるが、必ずしも必要ではない	59	29.3	39	39.8
③全く必要ではない	9	4.5	3	3.1
(2) 不必要な理由	企業数		企業数	
①工場が自動化され、直接工（直接労務費）が減少したため	6	4.1	3	6.1
②製造段階から、製造開始前の段階での管理に重点が移行したため	66	45.2	2	4.1
③標準原価の設定が困難であるため	34	23.3	26	53.1
④IEのような工学的な方法の方が有用であるため	8	5.5	0	0.0
⑤原価差異分析の有用性がないため	16	11.0	9	18.4
⑥標準原価管理思考がなじまないため	7	4.8	4	8.2
⑦その他	9	6.2	5	10.2

図表47 標準原価計算の今後の実施

	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①現在実施しており、将来も実施する	124	62.3	52	53.1	91	49.2
②現在は実施しているが、将来は実施しない	3	1.5	1	1.0	0	0.0
③現在実施しておらず、将来も実施しない	39	19.6	27	27.6	80	43.2
④現在は実施していないが、将来は実施する	26	13.1	10	10.2	9	4.9
⑤その他	7	3.5	8	8.1	5	2.7
合計	199	100.0	98	100.0	185	100.0

注) 2012年調査項目には、「現在は実施しているが、原価統制目的は縮小する」が新たに追加されているが、回答企業はゼロであった。

### 3) 原価企画による戦略的コスト・マネジメント

#### (1) 原価企画の実施状況と導入の中心部門・責任者

「原価企画」という用語自体は1963年（昭和38年）にトヨタ自動車における原価管理の三本柱（原価維持，原価改善，原価企画）として位置づけられたのがはじまりであるとされているが，しかしこのような新しい原価管理体系が突然できあがったわけではなく，トヨタ自動車では，次のような発展段階を経てきたとされている。すなわち，「トヨタの原価管理は，昭和31年（1956年）に部門費の標準原価差異分析や予算管理によって，まず『原価維持』の体系を終え，ついで昭和36年（1961年）には予定原価をさらに低減するための『原価改善』の体制を確立した。これらはいずれも生産量の急増時期に生産体制の整備の一環として導入されている。昭和37年（1962年）には，さらなる原価低減のためにはより上流段階の取り組みが必要と言うことで，新製品の計画段階における『原価企画』が加わった」<sup>26)</sup>とされている。

このように，トヨタ自動車の原価管理は，「原価維持」→「原価改善」→「原価企画」という発展段階を経てきたわけであるが，従来の原価管理活動と一線を画するのは原価企画という管理活動である。

ここに原価企画とは，企画から開発完了までの生産開始前の段階において，目標利益を確保するために設定された目標原価を，現状をベースにした成行原価（従来の経営活動のもとで発生すると予想される見積原価）とつきあわせて，その差額を分析・検討しながら目標原価を実現する活動を言う。これに対して原価改善は，生産開始後の段階において，目標利益を実現するために目標原価改善額を決定し，日常活動を中心とする継続的な原価低減活動を通じて原価改善目標を実現する活動を言う。また原価維持は従来の原価統制に相当するもので，目標原価を標準原価管理や予算管理によって維持・統制する経常的な活動を言う。

図表48は，原価企画の実施状況を調査したものであるが，1995年調査ならびに2002年調査では，全社的，事業部別，プロジェクト別等の違いはあるにしても，何らかの形で原価企画を導入している企業が過半数を超えていたが，2012年調査では，逆に原価企画を「①実施していない」企業が過半数を超えており，実施企業の年々の減少傾向が明らかになっている。しかしながら，この結果を受けて，原価企画の効果やその有用性が低下していると即断するのは危険であろう。原価企画は必ずしも全ての企業に適用可能であるわけではなく，業種・業態や製品特性によっては不向きな場合もあり，回答企業の追跡調査をさらに行う必要がある。今後の課題としたい。

図表49と図表50は，原価企画を導入する際に中心となる部門と責任者について調査したものである。下記のように各年度の一番多かった回答結果を抜き出してみると，導入の中心となる部門とその責任者は，各調査年度ともに相違しており，企業によって原価企画の実施形態は一様でないことがわかる。

	導入の中心部門	原価企画責任者
1995年調査	設計部門	開発責任者
2002年調査	開発部門	事業部長
2012年調査	生産技術部門	原価企画部（課）長

図表48 原価企画の採用状況

	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①実施していない	69	36.9	43	44.3	59	52.2
②組織的・全社的に実施	59	31.6	31	32.0	30	26.5
③事業部で実施	24	12.8	8	8.3	15	13.3
④プロジェクト方式で臨時に実施	32	17.1	15	15.5	8	7.1
⑤その他	3	1.6	0	0.0	1	0.9
合 計	187	100.0	97	100.0	113	100.0

注) 2012年調査②の内訳は「グループで組織的に実施している」22社, 「組織的に実施している会社がある」8社となっている。

図表49 原価企画導入の中心部門

	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①経理部門	23	13.8	10	14.3	5	9.0
②営業部門	11	6.6	3	4.3	3	5.4
③購買部門	8	4.8	4	5.7	1	1.8
④商品企画部門	20	12.1	13	18.6	9	16.4
⑤開発部門	29	17.5	14	20.0	9	16.4
⑥設計部門	30	18.1	10	14.3	9	16.4
⑦生産技術部門	23	13.8	10	14.3	10	18.2
⑧その他	22	13.3	6	8.5	9	16.4
合 計	166	100.0	70	100.0	55	100.0

図表50 原価企画の責任者

	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①経理責任者	11	7.9	6	9.7	4	7.4
②営業責任者	4	2.9	1	1.6	2	3.6
③購買責任者	1	0.7	2	3.2	1	1.9
④商品企画責任者	15	10.8	5	8.1	7	13.0
⑤開発責任者	29	20.9	9	14.5	8	14.8
⑥設計責任者	15	10.8	8	12.9	5	9.3
⑦生産技術者	5	3.6	1	1.6	1	1.9
⑧製造現場責任者	5	3.6	5	8.1	1	1.9
⑨プロダクト・マネジャー	6	4.3	4	6.5	2	3.7
⑩事業部長	17	12.2	12	19.4	7	13.0
⑪原価企画部(課)長	23	16.6	6	9.7	14	25.9
⑫その他	8	5.7	3	4.7	2	3.6
合 計	139	100.0	62	100.0	54	100.0

## (2) 原価企画の目標原価とその設定方法

原価企画では、製品や商品の企画から開発終了までの生産開始前の段階において、目標利益を確保するために設定される目標原価が重要な役割を演ずることになるが、まずその設定対象と費目が問題になる。

図表51は、目標原価の設定対象を示したものであるが、いずれの調査年度ともに「③製造原価」を原価企画の対象費目とする企業が一番多くなっており、原価企画の重点費目も、図表52で示されているように、製造原価を構成する費目、なかでもその構成割合が多額になる直接費（「①素材費」「②買入部品費」「③直接加工費」）がその重点費目になっているのがわかる。

また、目標利益としてどのような利益を原価企画では想定しているかという点であるが、目標原価として「③製造原価」を対象としている企業が一番多いこともあって、目標利益は、図表53で示されているように、1995年調査と2002年調査では「①売上総利益」が一番多くなっているが、2012年度調査では「②営業利益」が一番多くなっていることから、営業費用（販売費及び一般管理費）も目標原価や目標利益を設定する上で重要な費目になってきていることを示している。

次に目標原価の設定方法は、図表54で示されているように、「③許容原価（＝目標売上－目標利益）と成行原価（従来の経営活動のもとで発生すると予想される見積原価）を擦り合わせて設定」する方法が、各調査年度ともに一番多く採用されているのがわかる。

この方式は図表55に示されているように、「マーケット・イン思考」による許容原価（控除方式）と「プロダクト・アウト思考」による成行原価（加算方式）が調和した管理システムを、わが国の企業が採用していることを示したものと言える。

図表51 目標原価の設定

	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①直接材料費	5	3.3	1	1.8	1	1.8
②変動製造原価	9	5.9	3	5.3	2	3.7
③製造原価	51	33.3	29	51.8	25	46.3
④製造原価＋研究開発費	5	3.3	2	3.6	2	3.7
⑤製造原価＋販売直接費	40	26.1	4	7.1	5	9.3
⑥総原価（製造原価＋販売費 および一般管理費）	40	26.1	17	30.4	19	35.2
⑦その他	3	2.0	0	0.0	0	0.0
合計	153	100.0	56	100.0	54	100.0

図表52 原価企画の重点費目

	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①素材費	92	17.9	37	18.4	45	22.7
②買入部品費	91	17.7	42	20.9	37	18.7
③直接加工費	96	18.6	42	20.9	41	20.7
④間接加工費	51	9.9	24	11.9	17	8.6
⑤新規設備の減価償却費	61	11.8	28	13.9	25	12.6
⑥開発費	42	8.2	10	5.0	11	5.6
⑦試作費	21	4.1	2	1.0	1	0.5
⑧物流費	37	7.2	11	5.5	16	8.1
⑨品質保証費	11	2.1	3	1.5	1	0.5
⑩PL関連コスト	6	1.2	0	0.0	1	0.5
⑪廃棄コスト	6	1.2	2	1.0	3	1.5
⑫その他	1	0.2	0	0.0	0	0.0
合 計	515	100.0	201	100.0	198	100.0

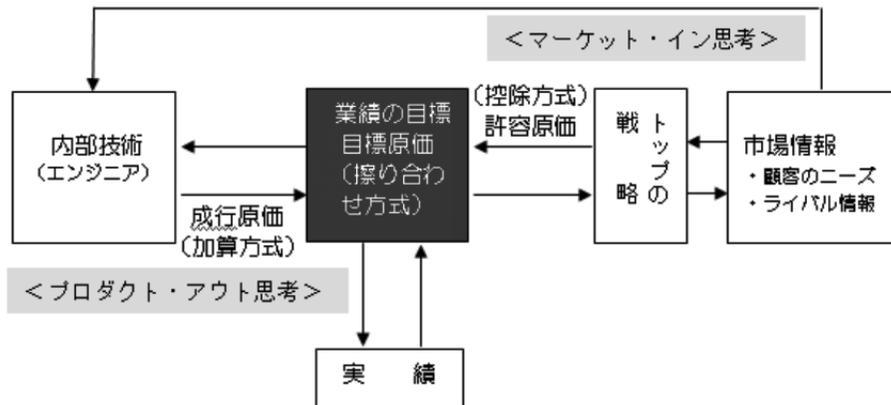
図表53 目標利益の内容

	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①売上総利益	37	31.9	22	37.9	18	31.6
②営業利益	30	25.9	13	22.4	25	43.9
③経常利益	24	20.7	9	15.5	3	5.3
④純利益	3	2.6	2	3.5	1	1.8
⑤限界利益 (=売上高 - 変動費)	16	13.8	5	8.6	7	12.3
⑥投資利益率 (ROI)	2	1.7	3	5.2	1	1.8
⑦その他	4	3.4	4	6.9	2	3.6
合 計	116	100.0	58	100.0	57	100.0

図表54 原価企画における目標原価の設定方法

	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①目標売上から目標利益を控除して設定	24	17.4	5	8.1	13	18.3
②目標売上に目標利益率を乗じて設定	14	10.1	6	9.7	15	21.1
③許容原価 (=目標売上 - 目標利益) と成行原価 (従来の経営活動のもとで発生すると予想される見積原価) を擦り合わせて設定	65	47.1	35	56.5	26	36.6
④成行原価に原価低減率を加味して設定	17	12.3	5	8.1	7	9.9
⑤類似製品の実績を参考にして設定	15	10.9	11	17.6	8	11.3
⑥その他	3	2.2	0	0.0	2	2.8
合 計	138	100.0	62	100.0	71	100.0

図表55 擦り合わせ方式による目標原価の設定



(参考) 会計フロンティア研究会編『管理会計のフロンティア』中央経済社、1995年、71頁より作成。

## 5. 『原価計算基準』の改正に関する調査

周知のように『原価計算基準』は、「企業会計原則の一環を成し、そのうちとくに原価に関して規定したもの」であり、「実践規範として、わが国現在の企業における原価計算の慣行のうちから、一般に公正妥当と認められるところを要約して設定されたもの」（『原価計算基準』前文「原価計算基準の設定について」）である。しかしながら、それが現状に即していないことは、昭和49年の『企業会計原則』の改正によって、規定の文言から『原価計算基準』という用語が消え、「適正な原価計算基準」にしたがって製品等の製造原価を算定しなければならない（「企業会計原則」注解8）と規定されたことから明らかとなった。

このような状況に対して、日本原価計算研究学会は、既に昭和51年12月、当時の大蔵省証券局長宛に「『原価計算基準』に対する要望書」が提出され、昭和53、54年度には、日本会計研究学会の委嘱をうけて、「原価計算基準特別委員会」（岡本清委員長）が設置され、『原価計算基準の研究』（岡本清編、国元書房、1981年）と題する研究報告がなされている。さらに昭和55年5月には、企業経営協会から中間報告として「経営原価計算実施要領」が発表され、実務界からも『原価計算基準』改正に強い関心が寄せられていることが明らかにされた。

以後、学会・産業界から様々な提案・主張が行なわれ、『原価計算基準』改正への機運が一気に醸成されたかに見えたが、現在に至るも未だ改正作業は遅々として進んでいない状況である。

以下では、このような状況を踏まえ、一日も早い『原価計算基準』改正に向けた取り組みを促進する手掛かりとして、これまで調査されて来なかった『原価計算基準』改正に関する実務家の意識調査を実施し、その改正の方向を探ることにしたい。

なお、実態調査に際しては、これまで調査対象とされて来なかったサービス業も含め（2002年調査）、実務において現行『原価計算基準』がどのように位置づけられ、運用されているのか、また1985年の初度調査と「IT革命」の時代と言われる2002年の調査ならびに2012年調査との経時分析によって、どのような意識変化が生じているのか、特に『原価計

算基準』改正の方向について明らかしたい。

#### 1) 『原価計算基準』の適用状況と改正意見

図表56は、現行『原価計算基準』を企業ではどのように適用しているかを調査したものである。製造業もサービス業もともに、「②現行『原価計算基準』の趣旨と業種の特殊性を反映させた自社の原価計算規定を作成し適用している」企業が最も多く、次に「①現行『原価計算基準』を全面的に適用している」企業の順になっている。

このことは、『原価計算基準』が、「個々の企業の原価計算手続を画一に規定するものではなく、個々の企業が有効な原価計算手続を規定し実施するための基本的な枠を明らかにしたもの」であり、したがって、「企業が、その原価計算手続を規定するに当たっては、この基準が弾力性をもつものであることへの理解のもとに、この基準の通りに、業種、経営規模その他当該企業の個々の条件に応じて、実情に即するように適用されるべき」（『原価計算基準』前文「原価計算基準の設定について」）であるという、『原価計算基準』設定の趣旨に沿って運用されているのがわかる。

ただし、サービス業については、「⑤現行『原価計算基準』に関係なく原価計算を実施している」と回答した企業も11社（15%）にのぼっており、現行『原価計算基準』が製造業を前提にして作成されている点も、今後の『原価計算基準』のあり方を考える上で、重要な視点を提供していると言えよう。

また、経営管理目的の原価計算について『原価計算基準』は、次のように述べている。

「近時、経営管理のため、とくに業務計画および原価管理に役立つための原価計算への要請は、著しく強まってきており、今日原価計算に対して与えられる目的は、単一でない。すなわち、企業の原価計算制度は、真実の原価を確定して財務諸表の作成に役立つとともに、原価を分析し、これを経営管理者に提供し、もつて業務計画および原価管理に役立つことが必要とされている。」（『原価計算基準』前文「原価計算基準の設定について」）として、原価計算の多元的役割を強調し、『原価計算基準』の経営管理目的へ役立ちについて言及している。

この点について、図表56の調査結果を見てみると、「④現行『原価計算基準』のうちの原価管理の手続き（例えば標準原価計算制度）のみを適用している」として、『原価計算基準』の経営管理面での役立ちを重視していると回答した企業は、ほとんどないのがわかる（製造業2%、サービス業0%）。このことは、企業が『原価計算基準』の経営管理目的への役立ちはあまり期待していないと考えているのかもしれない。この点についてはさらに次の調査結果が参考になる。

図表56 『原価計算基準』の適用状況

	2002年調査				2012年調査			
	製造業		サービス業		製造業		サービス業	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①『基準』を全面的に適用	21	22.1	13	17.3	33	29.2	17	28.3
②『基準』の趣旨を反映させ、自社の原価計算規定を作成し適用	60	63.2	29	38.7	61	54.0	22	36.6
③製品原価の算定手続のみ『基準』を適用	3	3.2	6	8.0	5	4.4	1	1.7
④『基準』の原価管理の手続のみ適用	2	2.1	0	0.0	1	0.9	1	1.7
⑤『基準』と関係なく、実情に即して、新たに自社の原価計算規定を作成し適用	0	0.0	0	0.0	3	2.7	1	1.7
⑥監査上の要請であり、『基準』の必要性を感じていない	6	6.3	7	9.3	6	5.3	3	5.0
⑦『基準』に関係なく、原価計算を実施	2	2.1	11	14.7	4	3.5	6	10.0
⑧その他	1	1.1	9	12.0	0	0.0	9	15.0
合計	96	100.0	75	100.0	113	100.0	60	100.0

図表57は、1985年、2002年、2012年の3度にわたって現行『原価計算基準』の改正について実務家の意見を調査したものである。それによれば、1985年と2002年はいずれも現行『原価計算基準』を「②改正するべきである」としているが、2012年の調査ではそれが逆転し、製造業もサービス業のいずれの実務家も『原価計算基準』は「①改正する必要がない」と回答している。同様の結果は清水孝他による2010年12月調査でも得られている(図表3参照)。

図表57 『原価計算基準』の改正とその方向

	1985年調査		2002年調査				2012年調査			
	製造業		製造業		サービス業		製造業		サービス業	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①改正する必要がない	108	34.6	24	25.8	20	30.7	61	59.2	31	56.4
②改正すべきである	204	65.4	69	74.2	45	69.3	42	40.8	24	43.6
合計	312	100.0	93	100.0	65	100.0	103	100.0	55	100.0
a. 財務会計基準(財務諸表作成目的のみの原価計算基準)の設定	25	12.3	10	15.4	7	15.9	4	9.5	6	25.0
b. 管理会計基準(経営管理目的のみの原価計算基準)の設定	7	3.4	7	10.8	6	13.6	4	9.5	6	25.0
c. 財務会計基準と管理会計基準をそれぞれ別体系として設定	53	26.0	25	38.5	14	31.8	13	31.0	5	20.8
d. 現行『基準』を踏襲し、管理機能を強化した原価計算基準の設定	119	58.3	23	35.4	17	38.6	21	50.0	7	29.2
合計	204	100.0	65	100.0	44	100.0	42	100.0	24	100.0

ところで新『原価計算基準』としてどのようなものが望ましいかについては、様々な体系が試みられてきたが、ここでは4つの類型に大別して調査した。

図表57の下段に示した調査結果を見ると、「製造業」の2002年調査を除いて、1985年調査および2012年調査の「製造業」ならびに「サービス業」ではいずれも「d.現行『基準』を踏襲し、管理機能を強化した原価計算基準の設定」（以下では「類型d」と略す）すべきと回答した企業が一番多くなっている。ただし、「製造業」の2002年調査においても、回答企業として一番多かった「c.財務会計基準と管理会計基準をそれぞれ別体系として設定」（以下では「類型c」と略す）すべきとするのは25社（38.5%）であり、「類型d」とすべきと回答した企業も2社少ない23社（35.4%）であり、両者は拮抗していると言える。従って、以上の点を総合すると、実務家の考える改正方向は、「類型d」を志向していると言って良い。果たしてこのような方向への『原価計算基準』改正は望ましいのであろうか。

## 2) 『原価計算基準』改正の方向

「類型d」に寄せられた意見としては次のようなものがある。

「改定に際しての基本スタンスとしては、実際企業内で行なわれている原価計算・原価管理から考えて、財務会計と管理会計の二本立てとすることではなく、制度内で二つの目的をいかに調整しつつ行なうかにポイントがあると思われるので、二本立て議論は好ましくない。また、経営管理機能指向は当然必要と考えられるが、各々企業の特異性もあり、あまりリジットなものにならないことが望ましいと思う。」<sup>27)</sup>

「原価計算の基本目的は経営管理に資するという点に重点を置く必要がある。経営管理に役立つ原価計算がそのまま、あるいは一定の調整の後、財務会計目的にも適合するのが望ましい。このような立場から標準直接原価計算にかんする基準の設定、標準直接原価計算と財務会計目的とをつなぐ処理についての基準設定を基本とすべきと考える。」<sup>28)</sup>

前述したように、わが国における原価計算システムの構造の大部分が単一の原価計算による「多目的型原価計算システム」という形態になっており、従って「類型d」のこの方向への改正はかなり現実的で説得力を有しているのも事実である。

しかしながら、企業会計は本来「異なる目的には異なる原価」の提供を志向すべきもので、財務会計と管理会計の両目的が異なれば、当然そこで要請される原価情報も異なるを得ないはずである。現行『原価計算基準』は、財務会計と管理会計という機能的に相違する二つの会計目的を同時に、しかも一つの原価計算システムによって満たそうとしたところにその混乱、欠陥があるといわなければならない。

確かに、コンピュータの未発達な手計算時代には、計算の経済性という観点から、両会計目的をともに満たすようにシステム設計される必要があったが、前掲の図表4・図表5・図表6の調査結果が示すとおり、意思決定目的の原価計算を除く経常的な原価計算は、もはやコンピュータ処理が前提であり、この意味で、『原価計算基準』が設定された当時とはその前提となった計算処理手段に大きなギャップがあることを認識しなければならない。

なお、「類型d」が想定している原価計算システムは、「多目的型原価計算システム」であるが、このような一つのシステムで多目的を果たすような会計システムでは、管理会計領域のシステム変更が、システムの連動している財務会計領域にまで必然的に及ぶことになり、システム全体の信頼性いかにという複雑な問題を惹起せしめることにも留意する必

要がある。

要するに、「企業会計原則」の一環として、財務会計的要請に応える原価計算と、経営管理的要請から派生する原価計算とは、これを別個の体系として、また、会計システムとしても両者を分離して、その目的別に最も適合したシステムの構築を志向するよう改変されていく必要がある。現行『原価計算基準』を実質的に踏襲していこうとする「類型d」の形態は、とられるべき方向ではない。

次に、『原価計算基準』を「管理会計基準」として設定しようとする「b.管理会計基準（経営管理目的のみの原価計算基準）の設定」（以下では「類型b」と略す）の方向についてであるが、このような方向への動きとしては、既に昭和57年に社団法人企業経営協会が公表した「経営原価計算実施要領」がある。しかしながら、その利用状況はどうかというと、**図表58**で示されているとおりである。回答企業306社のうち289社（94.4%）の企業で、「経営原価計算実施要領」を「利用していない」という結果になっている。回答者のなかにはこの点にふれて、次のような意見もある。

「『経営原価計算実施要領』についてはその試みは評価できるが、手法ばかりが網羅的に並んでいるばかりで、しかもその内容が手法によっては精粗があるように思える。一本筋の通った体系化を望む。」<sup>29)</sup>

『原価計算基準』は少なくとも、「企業会計原則」の一環としての性格を無視するわけにはいかない。それは、原価計算のもつ社会的制度としての役割であり、この点を欠如して「管理会計基準」としてのみ設定する「類型b」の方向への改正は、決して許されない。

図表58 「経営原価計算実施要領」の利用状況

	1985年調査	
	企業数	%
具体的に利用・実践している	17	5.6
利用していない	289	94.4
合計	306	100.0

また、「c.財務会計基準と管理会計基準をそれぞれ別体系として設定」（以下では「類型c」と略す）する方向であるが、これは「財務会計基準」と「管理会計基準」を別体系とし、そのうえで両者を統合するフレーム・ワークを設定していこうという方向である。

前述した実態調査（**図表57**）でも、2002年の「製造業」の調査結果では現行踏襲型の「類型d」より「財務会計基準」と「管理会計基準」を別体系とする「類型c」の方が多くなっており、このことは、現行『原価計算基準』の管理会計面の不備、および現在おかれている厳しい経営環境下で、企業がいかに原価計算の経営管理への役割を重視しているかの表れと言っても過言ではない。

しかしながら、だからといって『原価計算基準』に管理会計目的の原価計算を安易に取り込めばよいかということ、必ずしもこのような方向は問題を解決することにならない。

まず問題となるのは、「管理会計基準」なるものを構築できるのかという問題、そしてたとえそれが可能であったとしても、それが『原価計算基準』という性格になじむものであるかという点である。

前者の問題については、現在、様々な論者によって主張されている管理会計の体系論を

どのように統一的な全体的体系・手続にまとめあげるのかが問われなければならない。又、これらについて仮に統一の見解が得られ体系化され得たとしても、『原価計算基準』に盛り込むことはどうであろうか。

『原価計算基準』のまえがきでも明らかなように、『原価計算基準』には「実践規範」としての役割が付与されている。管理会計は、本来、企業自ら自主的全体・組織体として、利潤の追求を目ざして行動する側面へ機能するものである。そしてそれは、財務会計が社会的制約、関連諸法規の規制を受け、比較的固定的・静態的な特質を有するのに対して、管理会計領域は、経営環境の変化に応じて極めて可変的であり、動的である。新しい管理会計技法が開発された場合には迅速にタイムリーに経営実践で利用できるものでなければならない。新しい管理会計技法が開発される度に『原価計算基準』の改正手続を踏んでいたのでは時期を逸してしまう。

かくして『原価計算基準』改正の方向としては、「管理会計基準」なるものを『原価計算基準』に内包するような形での改正は行われるべきではない。実態調査による実務からの管理会計面への要請は、『原価計算基準』からは切り離して、日本原価計算研究学会や日本管理会計学会が「手引き書」や「マニュアル」のような形で、公的立場から順次公表してく方法が最も適切な方向と言える。

最後に、改正の方向として考えられるのは、「財務会計基準」として現行『原価計算基準』を純化する「a.財務会計基準（財務諸表作成目的のみの原価計算基準）の設定」（以下では「類型a」と略す）を志向する方向である。

『原価計算基準』は、制度会計上、「企業会計原則」「会社法」「金融商品取引法」「法人税法」等の製品原価の算定基準としての性格を欠くことは出来ない。この面での『原価計算基準』の役割は重要であり、現行『原価計算基準』が「適正な原価計算基準」になるよう一日も早く整備されるべきである。

回答企業からもこの点について、次のような意見も寄せられている。

「管理会計は、経営管理者が意思決定をするために最も有効な経営情報を提供するものでなければならず、その方式は各々の企業の経営環境によって当然こととなったものとならざるを得ない。従って管理会計について「基準」を設定することはまったく意味がなく、もし設定したとしても「参考書」程度の位置付けにしかかなり得ない。『原価計算基準』は、当然『企業会計原則』でいう「適正な原価計算基準」として設定されなければならない。そのためには、財務会計上の立場を明確にし、基本的な考え方と（財務会計上）最低限満足すべき項目を定めた本来の「原則」として作成されるべきである。」<sup>30)</sup>

しかしながら、このような方向のみの改正に対しては反論がないわけではない。例えば、原価計算の「経営管理の要具」としての側面を無視した「財務会計基準」は、「現代の原価計算の最も重要な働きを『原価計算基準』からはずすことになり、消極にすぎる」<sup>31)</sup>という批判や、さらに「財務会計基準」として『原価計算基準』を設定することは「現行基準の歴史的貢献を無視した後退的形態」<sup>32)</sup>であると批判する研究者も少なくない。

確かに、例えば標準原価計算制度を『原価計算基準』に導入し財務会計目的ならびに管理会計目的をも同時に満たして行こうとしたことへの『原価計算基準』の貢献度は高く評価できる。しかしながら、『原価計算基準』の果たしてきたこのような役割は既に終わったと言えるのではないだろうか。原価計算の管理会計的役割については、わざわざ『原価計

算基準』に規定しなくても、その概念や方法は様々な媒体を通じて十分実務に浸透させることが出来る時代になっている。

例えば、『原価計算基準』に規定されていないが、管理会計技法としての原価企画については、十分実務家の知るところとなっているし、実践もされている。原価企画の採用状況を示した図表48でも指摘したとおり、全社的か部分的かの違いはあっても、1995年調査ならびに2002年調査では60%を超える企業で原価企画が採用されており、2012年調査でも回答企業の約半数の企業で原価企画が採用されており、実務では既に多くの企業で実践されているのがわかる。

したがって、原価計算の管理会計的側面については、『原価計算基準』という枠組みから開放し、その動的な特質を活かして、経営環境の変化に柔軟に対応しうるような体制ならびに体系を整えることが望ましく、『原価計算基準』は「財務会計基準」として純化する方向へ改正すべきである。

またこの方向への改正は、計算機構としての原価計算システムの現状を勘案すれば、当然の帰結と言っても過言ではない。先の調査結果から明らかなように、「データ・ベース型原価計算システム」の普及・発展は、従来の「多目的型原価計算システム」のように、財務会計目的の原価計算システムに管理会計目的の原価計算システムを従属させなければならぬ必然性を系統的に解消し、目的別原価計算システムの構築を可能にさせているのである。「多目的型原価計算基準」を志向した従来型の『原価計算基準』は、系統的にも決して取られるべきでなく、「データ・ベース型原価計算システム」の時代にふさわしい『原価計算基準』でなければならない。

## 6. おわりに

1985年から2012年の調査に至るほぼ30年にわたる調査資料によって、わが国製造業における原価計算の「レバンス・ロスト」について考察してきたが、以下ではそのまとめとして次の三点について指摘しておきたい。

### 1) 原価計算システム

原価計算システムについての調査結果を製造業とサービス業について見てみると、図表11で示したように、製造業では割合的には多少のバラツキがあるが、「多目的型原価計算システム」がいずれも最も多くなっており、次いで、直近の2012年の調査では、「データ・ベース型原価計算システム」と「単一目的型原価計算システム」が拮抗している。それに対してサービス業では、図表12で示されているように、製造業と相違して「データ・ベース型原価計算システム」が最も多くなっており、次に「単一目的型原価計算システム」、そして「多目的型原価計算システム」の順になっており、製造業の原価計算システムと著しく相違しているのがわかった。

なお、製造業のみのデータであるが、1985年に実施した調査結果と比較すると、製造業では「多目的型原価計算システム」が当時は50%近くの企業で採用されていたのが、2012年の調査では35%近くに減少し、それに代って「データ・ベース型原価計算システム」が19%から31%へ増加しているのがわかった。このことは、コンピュータ機器を中心としたITの急速な普及進展が着実に原価計算領域にも影響を及ぼし、より迅速でタイムリーな原

価情報の提供が可能になってきていることを示唆しており、原価計算の基本原則（「異なる目的には、異なる原価を、異なる原価計算方法と、異なる原価計算システムで」）が実現可能な会計環境が整備されつつあることを示している。

しかしながら、実態調査の結果、「財務会計目的にも経営管理目的にも、ともに単一の原価計算システム」で行われている企業が多いことがわかった。これは、我々の指定した原価計算の基本原則が、実際には十分機能していないことを意味している<sup>33)</sup>。

ではなぜ、このような乖離が生じているのか。その原因は、企業のおかれている環境条件も様々であり、一概には特定できないが、その大きな理由の一つは、「原価計算制度」という規定を『原価計算基準』に導入したと無縁ではないと考えられる。一つの計算システムで複数の目的に役立つ「多目的型原価計算システム」は、ITの未発達な時代には計算の経済性という点でそれなりの意義もあった。しかしながらこのことは、現在二重の意味で原価計算発展の足枷になっている。一つは、「データ・ベース型原価計算システム」へのシステム変更への障害であり、もう一つは、財務会計目的に制約された管理会計情報の限界である。

この点について、「ERPパッケージを導入した多くの日本企業は、『財務管理一致』というベンダーのセールストークにのり、導入目的が曖昧まま、ERPパッケージを導入したため、管理会計には程遠い、財務会計システムにしか使えない会計システムとなってしまっている例も少なくない。そのため、経営者から要請があり、経営管理、管理会計を変更しようとしても、周辺の業務系システムや財務会計システムにも影響が及ぶ結果、多大な期間、労力、費用が必要となり、容易に変更することができない硬直的なシステムができあがってしまっている。」<sup>34)</sup>という実務家の指摘は、現在のわが国における原価計算システムの現状と課題を端的に物語ったものとして傾聴に値しよう。

## 2) 原価管理

ここ数年来の企業環境の変化とそれに対応したFA化の進展は、標準原価計算による原価管理の存立基盤をその根幹からゆるがす結果を現出させてきている。製品のライフサイクルの短縮化、多品種少量生産企業の増加、産業用ロボットの導入による無人化工場の出現などは、標準原価計算本来の役割期待を大幅に減少させ、その効果に疑問がもたれるようになってきている。そこで1995年・2002年・2012年の調査によって、原価管理の実態とその有効性、また新原価管理体系として認知されるようになった原価企画の導入状況について考察した。

まず製造業においては、依然として標準原価計算が原価管理の手段として重要視され、今後もその採用を継続するとされているが、他方では、猛烈なスピードで激変する製造環境に伴って標準原価の設定が困難となってきていることや、原価企画の台頭にみられる源流管理の重要性と原価引下げへの効果という点で、標準原価管理に疑問が呈せられている。

特に、原価管理手法という点では標準原価計算よりも実際原価計算を採用していると回答した企業が最も多くなっている点は、その意味内容を慎重に吟味する必要がある。すなわち、これからの新たな製造環境のもとでは、標準原価計算よりも実際原価計算のほうが有用な原価計算になるだろうという指摘である。

高度に自動化された製造現場での直接労務費の減少や、計画設定時に見積もった標準原価がそのまま実際発生額となって実現するような環境下では、標準原価と実際原価との差

異分析は著しくその役割を減退させ行くことになる。したがって、今後重要なのは、実際原価とその趨勢であり、材料費や労務費などの製造原価に実際どれくらいかかっており、また非製造原価として実際いくら支払っているのか、そしてさらに重要なのはそれらの原価はどのような趨勢を示しているかに注目することであるとされている。

実態調査では「費目別原価計算から製品別原価計算までを実際原価計算で行い、製品別に実際原価を算定している。」と回答した企業が過半数を超え、増加傾向を示していた。また標準原価計算を採用している企業で製品別実際原価を算定している業種では、加工組立型産業（一般機械器具製造業、電気機械器具製造業、輸送用機械器具製造業）が圧倒的に多かったが、このような業種に代表される特徴は、新製品の絶え間ない開発と投入、ライフサイクルの短縮化、多品種少量生産化等の急激な進展によって、実際原価を最初から積み上げて製品原価を計算する本来の仕組みが機能しにくくなっていることである。そのため、現場では先行製品や類似製品の原価を一部修正することによって製品原価を算定しなければならない状況に追い込まれており、正確な製品別実際原価がつかめない状態になっている。したがって、正確な実際原価を計算することは原価管理を行う上で必要不可欠であり、重視されなければならない所以であると言えよう。

### 3) 『原価計算基準』

1985年調査、2002年調査、そして2012年調査によって、実務家が『原価計算基準』改正についてどのような意識を持っているかが分かった。1985年調査ならびに2002年調査では「改正すべきである」という意見が大半であったが、2012年調査では、それが一転し、製造業ならびにサービス業ともに「改正する必要がない」という回答が60%近い割合に達した。

他方、本稿の冒頭でも紹介した研究者の意識調査（図表3参照）では、回答を寄せたほぼ全員に近い研究者が、『原価計算基準』の改正が必要であるとしており、実務家との乖離が鮮明になった。

現行『原価計算基準』の改正については、1976年に日本原価計算研究学会によって、当時の大蔵省証券局長宛に「『原価計算基準』に対する要望書」が提出され、その陳腐化が指摘されたことを契機として、産学共通の課題となってきたが、実務家の意見がここに来て消極的になったのはなぜなのであろうか。「清水他調査」によれば、なぜ『原価計算基準』の改正が必要ではないのかについて、「これは『基準』が網羅的に現状を説明できることを意味しているのではない。複数の企業に対するヒアリングによれば、単に不便を感じていないというだけのことである。」<sup>35)</sup>として、現行『原価計算基準』への役割期待が薄らいでいることが明らかにされている。

さらに改正への消極的理由として、度重なる会計基準の変更に伴う現場会計担当者の疲弊という問題も挙げられよう。すなわち、現在の企業実務では、国際会計基準(IFRS)とのコンバージェンス(収斂)をはかるため、減損会計をはじめ資産除去債務、リース会計、企業結合会計等さまざまな新会計基準への対応に追われており、これにさらに『原価計算基準』の改正によって、原価計算方法やシステムに著しい変更が加わることにこれ以上耐えられないというのが、実務家の本音ではないだろうか。

ところで、『原価計算基準』改正の方向として、実務家から寄せられた意見として多かったのは、現行『原価計算基準』を踏襲し、経営管理機能をより積極的に果たせるよう志向

した「類型d」への改正を望む声であった。これは、現在、企業で採用されている原価計算システムが、「多目的型原価計算システム」になっていることからすれば、当然の結果と言える。

現行『原価計算基準』の特徴の一つは、原価計算制度について規定したことである。すなわち、原価計算制度は、「各企業がそれに対して期待する役立ちの程度において重点の相違はあるが、いずれの計算目的にもともに役立つように形成され、一定の計算秩序として常時継続的に行なわれるもの」であるとされている（『原価計算基準』前文「原価計算基準の設定について」）。

このように、財務会計目的と同時に経営管理目的という要請にも『原価計算基準』が果たしてきた役割は正しく評価されなければならないが、逆にそのような思想が現在では足枷になっていることも指摘されなければならない点である。それは、現行『原価計算基準』が「多目的型単一原価計算システム」を前提にした「多目的型原価計算基準」になっているため、絶えず財務会計目的の制約下で管理会計が行われなければならないという点である。

すなわち、現行『原価計算基準』は、その設定当初から財務会計と管理会計という機能的に相違する内容の原価計算を一つの原価計算システムとして規定したことにより、絶えず自己矛盾を胚胎した基準となっているのである。そこでは、財務会計的要請のために管理会計の動的側面が著しく制約され、管理会計発展の阻害要因になっているのである。これによって、管理会計の機能が著しく制限され、より目的適合的な管理会計情報の提供に失敗することになる。

これを解決するためには、『原価計算基準』の中から管理会計目的の原価計算を解放することである。そして新『原価計算基準』は、『企業会計原則』などを中心とした外部報告会計にとって、「適正な原価計算基準」となるよう「財務会計目的の原価計算基準」、すなわち「財務会計基準」として純化すべきである。実態調査の結果では、このような方向への改正は未だ実務において大多数の同意が得られるまでに至っていないが、今後は学会や関係諸団体が中心になって専門委員会等を立ち上げ、実務家も巻き込んだ産学共同研究を活発に展開し、一日も早い『原価計算基準』の改正を推進していくと同時に、新『原価計算基準』が「財務会計基準」として適正な製品原価やサービス原価の算定基準となるよう啓蒙していく必要がある。

〔注〕

- 1) 清水孝, 小林啓孝, 伊藤嘉博, 山本浩二「わが国原価計算実務に関する調査（第1回）：原価計算総論と費目別原価計算」『企業会計』2011年, 第63巻第8号, 73頁。
- 2) 尾畑裕「原価計算基準から原価・収益計算基準へ」『會計』第181巻第2号, 2012年2月, 9頁。
- 3) これまでの4回にわたるわが国大企業の原価計算・管理会計実践に関する実態調査の概要は、以下の通りである。

### ① 1985年調査

アンケートは、1985年の2月～6月にかけて、東証一部上場の製造業及び鉱業、建設業、電気工事業、電力・ガス業等の非製造業も一部含め、計725社に対して、本社経理部長宛に郵送方式により、2回にわたって実施した。第1回目は2月～3月にかけて行ない、211社から回答が寄せられた。続く2回目は5月～6月にかけて、前回の回答企業を除く各社に同一の内容のものを送付した。その結果、新たに108社の回答が得られ、総数319社にのぼった。そのうち、無効回答7社を差し引くと、有効回答数は312社、回収率約43%という結果を得ることができた。なお、本稿の文中で「1985年調査」として使用しているアンケート調査データについては、日本大学商学部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』第3号、1988年3月、33～105頁)を参照されたい。

### ② 1995年調査

アンケート調査票は、郵送により、本社経理部長ないしは経理担当取締役に記載方式によって送付した。調査は東京証券取引所の一部上場企業の製造業703社とサービス業530社、合計1,233社を対象に実施した。回収率を上げるため、調査は、製造業とサービス業を分けて、それぞれ2回にわたって実施した。各調査票の発送日と回収締切日(カッコ内の日付)は以下の通りである。

	1回目調査	2回目調査
製造業 第一部「基本調査項目」	1994- 8-31 (9/30)	1994-10-17 (11/18)
第二部「特殊調査項目」	1994-12-20 (2/15)	1995- 7-11 ( 8/25)
サービス・非製造業	1994-12-10 (1/31)	1995- 7-11 ( 8/25)

以上2回にわたる調査の回収結果は次の通りである。なお、本稿の文中で「1995年調査」として使用しているアンケート調査データについては、日本大学商学部会計学研究所原価計算研究会「原価計算実践の総合的データベースの構築」(『会計学研究』第9号、1996年12月、127～211頁)を参照されたい。

	回答企業数	回収率
製造業 第一部「基本調査項目」	202社(1回目136社、2回目76社)	28.73%
第二部「特殊調査項目」	194社(1回目136社、2回目58社)	27.60%
サービス・非製造業	151社(1回目 93社、2回目58社)	28.49%

### ③ 2002年調査

アンケート調査は東証一部上場企業の製造業824社とサービス・非製造業(以下、サービス業と略す)690社、合計1,514社を対象に実施した。調査に際しては、製造業とサービス業を分けてそれぞれ2回にわたって実施した。各調査票の発送日と回収締切日は以下の通りである。なお、本稿の文中で「2002年調査」として使用しているアンケート調査データについては、日本大学商学部会計学研究所MAR2002「原価計算・管理会計実践のデータベース化への調査研究」(『会計学研究』第17号、2004年7月、105～193頁)を参照されたい。

	調査実施日	回収結果		
第1回目	2002-7-23 (8/25)	製造業77社	サービス・非製造業61社	合計138社
第2回目	2002-12-3 (1/15)	製造業25社	サービス・非製造業29社	合計 54社
		合計102社	合計90社	総計192社
		回収率(12.6%)	(13.0%)	(12.8%)

#### ④ 2012年調査

調査は過去3回の調査を踏襲し、アンケート調査を2回（2011年9月、2012年8月）実施した。ただし今回の調査では、回答企業ならびに回収率を上げるため調査対象企業を東京証券取引所第一部上場企業だけでなく第二部上場企業にも広げるとともに、設問項目は96項目に減らすことにした。その結果、調査対象企業2,035社に対して190社の回答を得た（回収率9.3%）。なお、本稿の文中で「2012年調査」として使用しているアンケート調査データについては、日本大学商学部会計学研究所 MARP2011「原価計算・管理会計実践のデータベース化への調査研究2011年度」（『商学研究』第30号、2014年3月、181～213頁）を参照されたい。

- 4) ERPパッケージソフトウェアの導入状況は、ERP研究推進フォーラムによって2012年5月に実施されたアンケート調査（回答企業427社）とほぼ同様の結果となっている。それによれば、「全体でのERPパッケージの導入状況は、『目標とする適用範囲をほぼカバーして活用している』が約12%、『適用範囲を拡大している』が15%、『導入して活用中であるが他の製品やクラウド型の検討中』が6%で、その合計は33%、導入フェーズが2%でこれを加えると、全体の35%がERPを導入・活用している結果となった。」とされ、また「自社開発で対処しており、導入の予定はない」と回答した企業も33%存在したことが報告されている（ERP研究推進フォーラム・情報サービスグループ『2012 ERP市場の最新動向－基幹業務システムにおけるERPの重要性の再認識－』ERP研究推進フォーラム、2012年9月、5頁）。
- 5) 小林哲夫『原価計算－理論と計算例－』中央経済社、1983年9月、11頁。
- 6) 図表13のなかで「原価管理」に「実際原価計算」と「標準原価計算」の両者を採用していると回答した企業数は、1995年の調査で45社、2002年の調査では16社が含まれている。
- 7) 図表59と図表60は、2012年の調査資料によって、実際原価計算・標準原価計算と製品原価計算（個別原価計算・総合原価計算）との関係を調べたものである。その結果、両グループの原価計算の関係性については、財務諸表作成目的ならびに経営管理目的ともに特筆すべき関連はないようである。

図表 59 財務諸表作成用原価計算

	個別原価計算	総合原価計算
実際原価計算	11	14
標準原価計算	15	14

図表 60 経営管理用原価計算

	個別原価計算	総合原価計算
実際原価計算	13	14
標準原価計算	17	18

- 8) 渡辺教, 藤雅裕「当社における原価管理活動とそのサポートシステム」『経営実務』第395号, 1987年3月, 46~48頁。
- 9) 清水孝ほか「わが国原価計算実務に関する調査(第1回):原価計算総論と費目別原価計算」75頁。
- 10) 「同上論文」75頁。
- 11) 清水孝, 小林啓孝, 伊藤嘉博, 山本浩二「わが国原価計算実務に関する調査(第2回):部門別原価計算と個別原価計算」『企業会計』2011年, 第63巻第9号, 81頁。
- 12) ABCと伝統的原価計算方法との相違, ABCの計算原理, ABCの適用事例等の詳細については, 下記の文献を参照されたい。
  - ・ R.Cooper, “The Two-Stage Procedure in Cost Accounting: Part One” *Journal of Cost Management*, Summer 1987, pp.43~51.
  - ・ R.Cooper, “The Two-Stage Procedure in Cost Accounting: Part Two” *Journal of Cost Management*, Fall 1987, pp.39~45.
  - ・ R.Cooper, “The Rise of Activity-Based Costing – Part One: What Is an Activity-Based Cost System?” *Journal of Cost Management*, Summer 1988, pp.45~54.
  - ・ R.Cooper, “The Rise of Activity-Based Costing – Part Two: When Do I Need an Activity-Based Cost System?” *Journal of Cost Management*, Fall 1988, pp.41~48.
  - ・ R.Cooper, “The Rise of Activity-Based Costing – Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need, and How Do You Select Them?” *Journal of Cost Management*, Winter 1989, pp.34~46.
  - ・ R.Cooper, “The Rise of Activity-Based Costing – Part Four: What Do Activity-Based Cost Systems Look Like?” *Journal of Cost Management*, Spring 1989, pp.38~49.
- 13) 清水孝ほか「わが国原価計算実務に関する調査(第2回):部門別原価計算と個別原価計算」83頁。
- 14) 中山隆祐『利益管理会計』白桃書房, 1975年5月, 238頁。
- 15) 清水孝, 小林啓孝, 伊藤嘉博, 山本浩二「わが国原価計算実務に関する調査(第3回):総合原価計算と標準原価計算」『企業会計』2011年, 第63巻第10号, 66頁。
- 16) 「同上論文」73頁。
- 17) KPMGコンサルティング『図解コストマネジメント』東洋経済新報社, 2002年, 24頁。
- 18) R.A.Howell & S.R.Soucy, “Cost Accounting in the New Manufacturing Environment”, *Management Accounting*, August 1987, pp.47~48.
- 19) KPMGコンサルティング『前掲書』2頁。
- 20) TDKの実際原価による新原価管理システムの詳細については, 拙稿「実際原価による原価管理:TDKの新原価管理」(『経理研究』第54号, 2011年2月, 191頁~204頁)を参照されたい。
- 21) 図表61は, 2012年調査で財務諸表作成目的と経営管理目的に標準原価計算を実施している企業32社について, 製品別実際原価の算定を行っているか否かについて, 三つの選択肢(①製品別に実際原価は算定していない, ②製品別の標準原価に原価差異を加減して製品別の実際原価を算定している, ③費目別原価計算から製品別原価計算まで実際原価計算で行い製品別に実際原価を算定している)から選んでもらっ

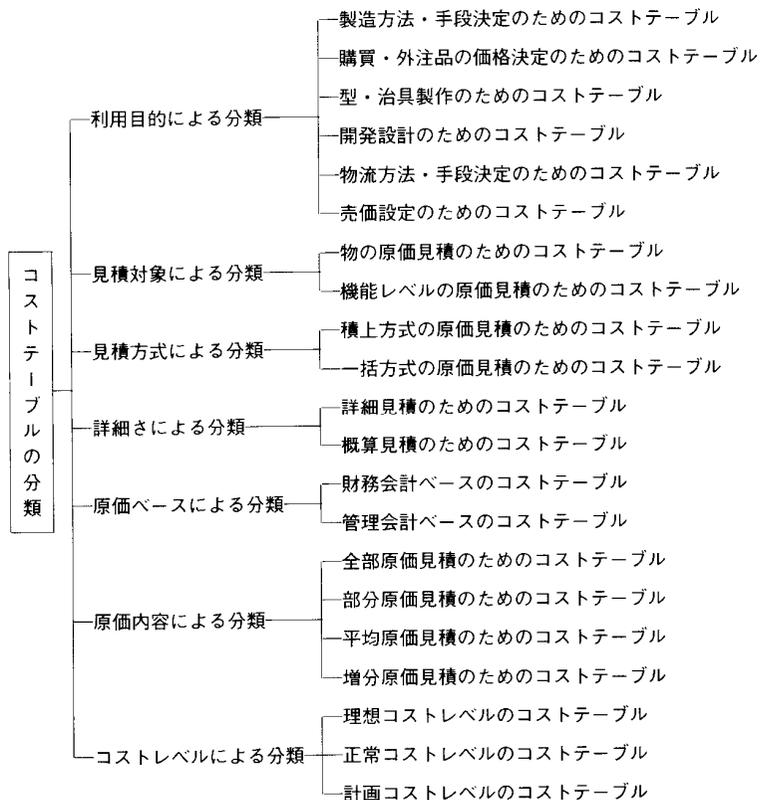
た結果である。この結果からも標準原価計算を採用している会社では、製品別実際原価を算定しないか、あるいは算定するにしても標準原価の修正額として算定しているのが多いことがわかる。

図表 61 製品別実際原価の算定

	製品別実際原価					
	① 算定しない		② 原価差異を加算減算して算定する		③ 算定する	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
両目的に標準原価計算を実施	14	43.8	13	40.6	5	15.6

- 22) C.Berliner, & J.A.Brimson, *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing: The CAM-I Conceptual Design*, Harvard Business School Press, 1988, p.231.
- 23) 田中雅康『原価企画の理論と実践』中央経済社, 1995年, 157頁～158頁。
- 24) コスト・テーブルは、図表60のように様々な視点から分類されるが、調査に際しては、これらの分類の組み合わせとして、4つのコスト・テーブルを設定し調査することにした。

図表 60 コスト・テーブルの分類



(出典) 田中雅康『原価企画の理論と実践』中央経済社, 1995年, 159頁。

- 25) T. Yoshikawa, J. Innes and F. Mitchell, "Cost Table: A Foundation of Japanese Cost Management" *Journal of Cost Management*, Fall 1990, pp.30~36.
- 26) 門田安弘「原価企画・原価改善・原価維持の起源と発展」『企業会計』第45巻第12号, 1993年, 44頁。
- 27) 日本大学商学部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』第3号, 1988年3月, 104頁。
- 28) 「同上調査資料」101頁。
- 29) 「同上調査資料」104頁。
- 30) 「同上調査資料」104頁。
- 31) 櫻井通晴「『原価計算基準』改訂の動向を探る」『会計ジャーナル』, 1979年5月, 6~8頁。
- 32) 東海幹夫「原価計算基準論義の方向整備」『原価計算』第241号, 1980年10月, 8頁。
- 33) 岡本は、現在に至る原価計算理論の歴史的発展に対する認識として、「異なる目的には異なる原価を」という相対的真實原価アプローチの思考と、「異なる目的にも、一つの原価を」という絶対的真實原価アプローチの思考とが、相互に影響しあって原価計算理論発展の歴史を構成してきたと指摘しているが（岡本清『原価計算（6訂版）』国元書房, 2000年, 936~937頁）、これまでの実態調査の結果では、実際原価を多目的に使用している企業が多く、原価計算実践の場では後者の絶対的真實原価アプローチの思考が大きな影響を及ぼしているのが分かったが、それは現行「原価計算基準」が「多目的型原価計算基準」として制定されたことと無縁ではないと考えられる。
- 34) 後藤光正「日本企業における会計システム3つの失敗」『企業会計』第65巻第4号, 2013年4月, 44頁。
- 35) 清水孝ほか「わが国原価計算実務に関する調査（第1回）：原価計算総論と費目別原価計算」74頁。

付記：本稿は平成24年度商学部研究費（共同研究）の研究成果の一部である。