

日本企業における直接原価計算と活動基準原価計算の実態

佐藤, 康男

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

The Hosei journal of business / 経営志林

(巻 / Volume)

29

(号 / Number)

1

(開始ページ / Start Page)

33

(終了ページ / End Page)

46

(発行年 / Year)

1992-04-30

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00003376>

〔論 文〕

日本企業における直接原価計算と活動基準原価計算の実態

佐藤 康 男

はじめに

原価計算を中心とする管理会計の発展史をみても、財務会計の領域と比較すると企業環境の変化と密接に結びついていることがわかる。財務会計の主たる目的は、企業内外の利害関係者の調整という色彩が強いのに対して、管理会計はあくまでも企業内部の管理者が意思決定するのに必要な情報システムを構築するという点に主眼がおかれているからであろう。したがって、原価計算を中心とする管理会計システムの今日の基盤は、今世紀の中頃までにアメリカで完成されたとはいえ、企業規模の拡大にともなう企業組織の変化、生産ラインの革新、コンピュータの普及、市場競争の激化などの企業環境の変化によって、その内容はドラスチックに変革を遂げている。

しかしながら、このような企業環境の絶え間ない変化を直接に肌と感じ、管理会計システムの変革の必要性にせまられているのは企業の会計担当者であり、企業外部にいる管理会計研究者ではない。したがって、現実の企業のなかで進んでいる原価計算および管理会計の変革の内容も、管理会計研究者は知ることはできない。それは企業実践のなかに入り込むことによって、はじめてその内容に触れることができるのである。

このような意図のもとで最近、わが国の管理会計研究の中心は、日本企業の会計実践の究明に向けられている。いまや、日本における管理会計研究者の関心は、欧米のジャーナルに掲載された論文を綿密に検討し、それを吟味するというスタイルは主流ではなくなっている。それに代わって、国際的な市場競争の激化のなかでもひととき強い存在を示している日本企業の実態を明らかにしようとするアプローチが支配的となっている。

管理会計研究者が日本企業の会計実践を明らか

にしようとする場合、訪問調査によるインタビューとアンケート調査の二つがある。いずれも一長一短をもっているが、その調査内容や目的によって、これら二つの方法を使い分けなければならない⁽¹⁾。

本稿はつぎの二つの内容については日本企業の実態を、アンケート調査にもとづいて明らかにしようとしている。第1は、直接原価計算を利用している日本企業の実態であり、その目的、方法あるいは内容に関するものである。第2は、近年アメリカを中心として論議されている活動基準（指向）原価計算（Activity-Based Costing）に関するものである。この原価計算手法ほど、提唱されてから短い間に多くの論文が発表されたものはないであろう。それらの大部分はアメリカで発表されたものであるが、この手法がどれだけアメリカの企業で採用され、効果をあげているかという点はあまり明らかになっていない。

これに関する論文は一部の企業の実例を誇張して取りあげられている傾向があり、それがこれまでの原価計算手法と比べて画期的なものであると過度に主張されている傾向がある。しかし、これは後述するよとくに目新しい方法ではなく、日本企業の一部でも使用されているものである。活動基準原価計算という名称は使われていないが……。本稿では、この方法について日本企業の実態と考え方を明らかにする。

注 釈

- (1) このような日本企業の管理会計手法を調査するという筆者の最近のアプローチも、これら二つの方法に依存している。前者の訪問調査によるものとしてはつぎの三つ（90年、91年、92年）があり、後者のアンケート調査にもとづくものとしては91年10月、92年2月の論文がある。本稿も同じ

アプローチによる実態調査にもとづいている。

訪問調査によるもの；

- ・「ハイテク企業の原価計算と利益管理——茨城日本電気のケースを中心として」企業会計（1990年10月号）
- ・「ビール業の原価計算——オリオンビール(株)の事例——」経営志林, 第27巻第4号(1991年1月)
- ・「日本企業の原価計算——医薬品業とコンピュータ・メーカーの事例——」経営志林, 第28巻第4号(1992年2月)

アンケート調査によるもの；

- ・「海外現地法人の会計管理——フィールド・リサーチ——」経営志林, 第28巻第3号(1991年10月)
- ・「海外現地法人の管理会計——業績評価と移転価格——」経営志林, 第28巻第4号(1992年2月)

1. 直接原価計算と企業環境の変化

直接原価計算とは“変動費”のみを製品原価とし、固定費は期間費用として処理する方法である。その点では、直接原価計算は変動製品原価計算とも呼ばれるべきものであり、変動費と固定費を製品原価とする全部原価計算と対比されるものである。直接原価計算は、1936年に Jonathan N. Harris が当時のアメリカ原価会計士協会 (NACCA) のブリテンに発表した“*What Did We Earn Last Month?*”というタイトルの論文によって初めて提唱されたものであるとされている。

直接原価計算 (direct costing) はすでに述べたように変動(費)製品原価計算と呼ばれるべきものであるが、それが直接原価計算と呼ばれるようになったのは、上述の Jonathan N. Harris の論文で使用された“direct cost plan”という表現からである⁽¹⁾。

直接原価計算が提唱された理由は、周知のように営業利益が売上高の変化に対応するような原価計算が意思決定のために有効であるとされたからである。今日、一般に作成されている全部原価計算のもとでは、(営業)利益は売上高ではなく生産高の増減に応じて変化する。つまり、生産高が増加すれば利益も増え、逆に生産高が減少すれば利益も減るようになっていく。結果として、売上高

が上昇したにもかかわらず、生産高が減少すれば利益が減るという場合もある。逆に売上高は減少したにもかかわらず、生産高が増加すれば利益が増えるというケースもある。

われわれの一般的な考え方からすれば、利益は製品の売上によって実現されるものであり、生産によってではない。このことは、製品在庫からはいかなる利益も生まれないという一般的な認識からも得られる。それにもかかわらず、全部原価計算システムでは利益は生産高に依存しており、製品が市場で販売されてもされなくても生産高を増加させれば、損益計算書上の利益は増えるようになっている。つまり、在庫管理を綿密に行なわなければ、黒字倒産の危険をいつもかかえていることになり、経営者は示された利益額だけでは企業の財政状態を判断できないのである。

それに対して、直接原価計算では利益は売上高の変化に対応して増減するので、経営者は全部原価計算のようなケースを考える必要はない。このことから明らかなように、直接原価計算にもとづく損益計算書は利益と売上高の関係を直接的に示していることになり、結果として両者の媒介となっている費用を含めると、利益計画の3要素であるCVP関係と結びついていることになる。つまり、直接原価計算は利益計画を立案するさいにも好都合な構造となっているのである。

さて、このような内容をもつ直接原価計算は、今日どのような企業で、どれくらい採用されているのだろうか。これは直接原価計算が提唱された30年代と比べて企業環境が大きく変化していることと関連しているが、その当初の目的は今でも変化していないのかどうかをあらためて考察することになる。結論からいうならば、直接原価計算の全部原価計算に対する優位性は、少なくとも理論的な面からはゆるぎないと思われる。そのことは、原価計算および管理会計のほとんどのテキストで、直接原価計算と全部原価計算の構造上の差異および直接原価計算とCVP関係について多くのページが費やされていることから明らかであろう⁽²⁾。

それでは、現在の日本企業は直接原価計算をどのくらい採用しているのだろうか。そして、その比率はわが国に直接原価計算が導入された時期と比較して増加しているのか、それとも減少して

いるのだろうか。このことが明らかになれば、企業環境の変化によって直接原価計算の意義が増大しているのか、あるいは減少しているのかがわかるであろう。

日本企業に直接原価計算が普及していったのは1960年代であろう。その当時、どれくらいの企業が直接原価計算を採用していたかを示す調査として「企業経営協会」が実施したものが⁽³⁾ある。それによると、それぞれの年度別の採用率は表(1)のようになっている。ただし、昭和47、48年の2年間は調査が行なわれていない。

表(1) 直接原価計算の採用率 (%)

年度	34	40	43	46	49
(1) 制度として採用 (部分的, 全般的)	17.6	15.3	20.2	26.2	21.6
(2) 制度外として採用 (全般的)	16.5	12.4	14.0	12.3	12.2
(3) 臨時的に採用	23.6	33.5	31.2	32.3	36.0
(4) 採用していない その他	42.3	38.8	34.6	29.2	30.2
計	100	100	100	100	100

(出所) 田中(1981年) 136頁より作成

この表の(2)はアンケート調査では、制度外で全般的に採用している企業の比率であるが、昭和34年だけはこれに“制度外で経常的に”使用されている企業数も含まれている。しかし、この項目はそれ以後の年度では削除されている。また、(4)には採用していないという企業の外に回答のないものも含まれている。

この結果をみると、後述する現在の直接原価計算の採用率と比較するとおどろくほどに高いことがわかる。昭和46、49年をみると、なんらかの形で採用しているのは実に70%にもおよんでいることになる。

日本企業の80年代における直接原価計算の採用状況に関する実態調査としては、最近数年間になされたつぎの三つがある。

第1の調査は、1982年に香川大学のグループによって行なわれたものである⁽⁴⁾。これは調査対象になった企業914社から608社の回答を得ているが、

そのうち164社が直接原価計算を採用していると答えており、採用率はおよそ27%となっている。調査の母数はおどろくほど大きい。

もうひとつの実態調査は、1985年に日本大学会計学研究所によってなされたものである⁽⁵⁾。これは調査対象企業725社のうち312社から回答が得られているが、直接原価計算の採用状況はつぎのようになっている。

まず、このアンケート調査では財務諸表作成目的(棚卸資産と売上原価の計算)のために、どのような原価計算を採用しているかを問い、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四つの原価計算システムから選択を求めている。その結果は実際全部原価計算163社(47.1%)、標準全部原価計算85社(24.6%)、実際直接原価計算48%社(13.9%)、標準直接原価計算44社(12.7%)、その他6社となっている。合計回答数は346社であるから、34社(あるいはそれ以下の企業)が複数回答していることになる。

いま、単純に回答総数のうち直接原価計算を採用している比率を求めると26.6%となる。また、管理目的のためにどのような原価計算システムを採用しているかというアンケート項目では、直接原価計算の採用率は29.9%となっている。しかし、これは後述するように、この直接原価計算の採用率はいくぶん割り引いてみなければならない。まず、この調査項目で疑問に思われるのは、財務諸表作成目的のために直接原価計算がなぜこれだけの企業で採用されているかということである。今日の公表財務諸表が全部原価計算にもとづいて作成することが義務づけられていることを考えると、この数字は理解できないのである。

また、直接原価計算の採用状況を業種別にみると、加工組立型産業がもっとも多く、ついで建設・電気工事産業と装置型産業が並んでいる。この調査結果からみると、日本企業—この調査対象は製造業—における直接原価計算の採用率は20%台の後半となっているが、すでに述べた理由と後述する結果からかなり割り引かなければならない。

第3の実態調査は、1988年に日本会計研究学会のスタディ・グループ(主査・兼子春三教授)によって実施されたものであるが、これはN A A東京

支部が1987年10月に実施した調査を補完したものである⁽⁶⁾。

これはアンケート調査によるものであるが、833社への発送に対して有効回答数が109社(回答率13.1%)となっており、これにもとづいて日本企業の原価計算の状況を明らかにしている。これによると、直接原価計算の採用率は20%となっている⁽⁷⁾。

以上三つの実態調査の結果を示してきたが、これからいえることは日本企業の直接原価計算の採用率は20%の前半であるということである。たしかに、香川大学の田中・井上の調査と日本大学のそれは、20%の後半の数字となっているが、後述するようにこれらの数字はいくぶん大目になっていることは否めないのである。

注 釈

(1) Weber Charles, *The Evolution of Direct Costing*, 1966, p. 1 三浦和夫監修 田中嘉穂訳

「直接原価計算の発展」香川大学会計学研究室, 1頁
(2) 直接原価計算は30年代に提唱されたが、それが多くの企業や会計研究者の間で注目をあびてきたのはアメリカでも50年代の初めであった。しかし、直接原価計算が全部原価計算よりも管理目的の観点からすぐれているということが、すべての研究者に認められていたわけではない。

とくに50年代において Oswald Nielsen, Samuel R. Hepworth, Raymond P. Marple, R. Lee Brummet 等によって展開された直接原価計算の是非をめぐる一連の論文は“直接原価計算論争”として有名である。しかし、これらの論争は経営内部目的に限定すれば、直接原価計算の有用性を認めるとする見解が支持を得られた形で終結することになり、以後それについての反論はなされていない。

(3) これは企業経営協会の原価計算研究会が昭和34年から49年にわたって、ほぼ毎年継続して行なわれたものである。そのアンケート調査の結果は、以下に掲げる香川大学の田中論文によって詳細に分析されている。資料の収集が困難ということもあって、ここでの記述は田中論文にもとづいている。cf. 田中嘉穂「わが国における直接原価計算の利用

実態(1), (2), (3)——昭和34~49年の動向——」香川大学経済論叢, 第54巻第1号~第3号(1981年)

(4) cf. 井上信一「生産方式と原価計算(1), (2)」香川大学経済論叢, 第55巻第2, 3/4号(1982年)

(5) 日本大学会計学研究所「会計学研究: 我が国における原価計算の構造と課題」1985年。

(6) NAA東京支部の調査は「新しい製造環境下の管理会計——1988年10月」にまとめられているが、そこでの回答企業数は40社と少なかったため、スタンディ・グループが継続調査を実施したものである。

NAA東京支部の調査は、もともとアメリカのNAAの研究プロジェクトとして1986年に R. A. Howell 等によってなされた調査内容と同じものを日本で実施したものである。いわゆる日米比較を意図したものであり、その点では画期的な調査研究といえよう。さらに、これらの日米比較に韓国の実態調査を加えた3国比較の論文も発表されている。しかし、韓国の調査はアンケートにもとづくものではない。

cf. 阪口 博・加藤武信「生産形態の高度化と原価計算制度の動向」城西経済学会誌, 第24巻第1号(1989年), 127—161頁。IL—Woon KIM & JA Song 「US., Korea, & Japan : Accounting Practices in Three Countries」*Management Accounting (NAA)* August 1990, pp. 26—30.

(7) しかし、このアンケート調査ではつぎのような疑問点がある。たとえば、質問項目に「貴事業単位では次のどの原価計算制度を採用していますか(複数回答可)。」というのがあり、総合・標準・実際・全部・個別(契約別)・直接・個別(プロジェクト別)からなるそれぞれ7種類の原価計算が掲げられている。それによると直接原価計算の採用率は20%になっている——採用していると回答した企業数を総回答数で除している——が、全部原価計算は35%であるので両者の合計は55%にすぎず100%とはならない。同じように、標準原価計算(44%)と実際原価計算(37%)を加えても100%とはならない。

この調査はアメリカのNAAのそれと同じ項目でなされ、同じように集計されているが、回答者の側に原価計算の知識が十分にあったとは思われない。したがって、本来ならば直接原価計算と全部原価計算のトータルが100%にならなければなら

ないのに——この項目については無回答なし（調査者に確認済）——55%になっているので、この調査結果は全面的に支持することはできない。

cf. 阪口 博・加藤武信, 上掲論文, pp. 142—143.

2. 調査方法と調査対象企業

最初に述べたように、本稿のひとつの目的は、企業環境の変化によって直接原価計算のもつ本来的な意義はどのようになっているかをアンケート調査によって明らかにすることである。つまり、直接原価計算を採用している企業はどのような方法で行ない、それによってどのようなメリットを得ているのか、あるいはどのような問題点をもっているのかを実証するのがここでの主たる眼目である。

この調査は直接原価計算を採用している企業が対象となるので、それらの企業を特定化する必要がある。そこで、これまで掲げた二つの実態調査の結果から得られた直接原価計算の採用企業をアンケート調査対象とすることにした。とくに、日本大学の会計学研究所の調査結果を全面的に利用させていただいたことが、本調査の時間と費用の節減に役立った⁽¹⁾。

このアンケート調査は2回にわたって実施され、第1回目は91年3月に70社に郵送し、35社から回答を得た。この時期は企業の決算期に当たっているにもかかわらず、50%の回収率を示したことはかなり好結果であった。しかし、35社の企業のうち直接原価計算を採用している企業は26社（74%）であり、残りの9社は採用していないと回答してきた。直接原価計算を採用している企業を対象としたにもかかわらず、このような結果になったのはアンケート調査のバイアスがかかなり高いことを示している。すなわち、アンケート調査の回答者によって——原価計算に関する知識の有無あるいは同じ企業であっても工場ごとに原価計算の方式は異なるので——その結果は異なるのである。

直接原価計算を採用している企業数を多くとるために、第2回目の調査を91年7月に実施した。ここでの対象企業は、第1回目の調査で無回答だった23社と、新たに直接原価計算を採用している企業22社の合計45社であった。そして、24社から

回答を得たが、そのうち直接原価計算を採用していない企業が9社あった。

したがって、本稿で直接原価計算に関する記述の調査対象企業となったのは41社である。ちなみに、これら2回の調査をトータルすると、これまでの調査で直接原価計算を採用していると回答した企業92社のうち、今回の調査で採用していないと回答した企業は18社（20%）にもおよんでいる。

2回の調査でアンケートを郵送した企業は92社であるが、有効回答数は59社（有効回答率64%）であった。また、そのうち直接原価計算を採用している企業は41社であり、それらの業種別内訳は表(2)のようになっている。もちろん、調査内容が原価計算であるから製造業を対象としているが、電気機械が多いのはアンケートの郵送数が多いからであって、とくに業種別に特徴づけることはできない。

表(2) 業種別回答企業数

業 種	(A)	(B)
電 気 機 械	13	12
食 料 品	5	3
化 学	8	6
自動車・部品	4	4
非 鉄 金 属	3	3
織 維	3	2
医 薬	3	2
建 設	7	5
そ の 他	13	3
合 計	59	41

(A) : 有効回答企業数

(B) : 直接原価計算を採用している企業数

また、表(3)では売上高規模別企業数が示されているが、これは直接原価計算を採用している企業の内訳である。ここでは上場企業が対象となっているので、売上高が500億から1,000億円の企業と、それ以上で5,000億円以下の企業の数が多い。したがって、ここでの結果はそれを反映しており、直接原価計算の採用と企業規模も関連づけることはできない。もちろん、ここでの対象企業は、日本大学の实態調査で直接原価計算を採用していると回答したものだけに限定しているため、無回答の企業内容については不明であるが⁽²⁾、全体的な

傾向についてはそれらを含めてもあまり変わらないであろう。つまり、直接原価計算の採用と業種・規模の間には関連がないといえるであろう。

表(3) 売上高規模別企業数

売上高	500億円以下	1,000億円以下	5,000億円以下	5,000億円以上	計
企業数	8	14	16	3	41

(1) 直接原価計算を採用している企業名は、香川大学の井上信一教授から10社、そして日本大学の調査にたずさわった高橋史安教授から100社のリストをいただいた。したがって、この調査の対象となった企業は、いずれもこれら二つの調査で直接原価計算を採用していると回答したのであるが、後述するように今回の調査では採用していないと回答した企業がかなりあった。

(2) 日本大学の調査では、対象企業は東証1部上場の製造業並びに非製造業の1部725社であり、回答企業は312社(回答率43%)である。しかし、そのうち直接原価計算を採用している企業は製造業—建設業を含めて—であり、今回の調査でもそれらが対象となっている。

3. 調査結果—直接原価計算の現状

(1) 直接原価計算の導入

アンケート調査の最初質問事項は「貴社では直接原価計算を採用していますか。該当する番号をまるで囲んで下さい」であり、つぎの四つの項目を掲げた。

- (1) 採用している(いつ頃からですか)
- (2) 以前は採用していたが、今はしていない
- (3) 今は採用していないが、将来は考えている
- (4) 現在も採用していないし、将来も考えていない

この結果はすでに示したように、直接原価計算を採用している(1)が41社、採用していない(3)が4社、(4)が14社となっている。もちろん、この調査対象は日本大学の調査で直接原価計算を採用していると回答した企業であるが、今回の調査でその

固有名詞を使用して事情を説明するわけにもゆかないので、最初の質問であらためて確認したのである⁽¹⁾。

ところで、現在、直接原価計算を採用している企業は、いつ頃それを導入したのであるか。それを示しているのが表(4)である。これから明らかなように、今回の調査で直接原価計算を採用していると回答した企業41社のうちおよそ70%に相当する29社は、昭和30年代(1950年代半ばから60年代半ば)と、昭和40~50年代(60年代半ばから80年代半ば)に導入している。

表(4) 直接原価計算の導入時期

年代	昭和20年以前	昭和20年代	昭和30年代	昭和40年~50年代	昭和60年代	不明(未記入)
企業数	1	2	10	19	3	6

最初に述べたように、直接原価計算がアメリカで提唱されたのは1936年(昭和11年)であるが、それがアメリカの産業界に普及していったのは50年代である。それは、すでに述べた直接原価計算論争の時期である。そして、わが国に導入されたのは、先に示した「企業経営協会」の調査からもわかるように、それから10年後の60年代ということになる⁽²⁾。表(4)でもっとも多く導入された時期は昭和40年代から50年代となっているが、それを40年代と50年代の二つに区分してもほぼ半分ずつになっている。すなわち、昭和30年代の中頃から日本企業に導入された直接原価計算は、40年代、50年代にわたって同じようなペースで浸透していったことがわかる。

この時期における日本生産性本部の役割も、アメリカの会計システムの導入を考えるさいに忘れることはできない。とくに、設立された昭和30年(1955年)からアメリカへ産業視察団を送り、当時のアメリカにおける一流企業の経営および会計手法の実態を学び、それを日本企業に普及させるという先駆的な役割を果たしている。たとえば、昭和30年の視察団のレポートではジェネラル・フーズ(General Foods Corporation)の利益計画の事例が述べられている。そこでは直接原価計算という用語は使用されていないが、プロダクト・

ミックスの説明とか、P/V比率などにも言及されている⁽³⁾。

また、昭和35年の視察団は当時における日本の代表的な鉄鋼会社のメンバーからなっていたが、その報告書ではアメリカおよびわが国の鉄鋼会社における直接原価計算の採用状況について述べられている⁽⁴⁾。それによると、当時のわが国の鉄鋼業では、直接原価計算を採用している企業は40%—43社中17社—におよんでいた。それに対して、訪問したアメリカの鉄鋼会社では7社のうち3社が採用していると答えたという。鉄鋼業は当時においては国の基幹産業としてリーダー・シップをとっていたとはいえ、かなりの普及率といえる。

このような実務家のアメリカ企業の訪問に加えて、会計研究者による原価計算の出版が相次いだのも昭和30年代である。この当時の原価計算に関する文献はほとんどアメリカの研究者の紹介が主だったので、それらは実務家にインパクトを与えると同時に、直接原価計算は進歩的な管理会計の代名詞のように産業界および学界にまたたく間に広がっていったのである。

(2) 直接原価計算の採用内容

直接原価計算を採用しているといっても、その内容はさまざまであろう。たとえば、原価計算担当者が自分で単に直接原価計算方式で試算しているにすぎない場合でも、アンケートには採用していると回答するかもしれない。また、同じ原価計算担当者でも、そのような試算をしていない人間が回答するときには採用していないと記入するであろう。アンケート調査の難点はこのようなケースを区分できないところにもある。

そこで、今回の調査ではつぎのような質問項目を設けた。「貴社では直接原価計算をどのようなレベルで使用していますか。該当する番号をまるで囲んで下さい」つまり、これは企業内における使用内容を問うものであるが、それらをつぎのようなものである。

- (1) 重役会レベルの月例会議に、直接原価計算方式による損益計算書などの月次報告書を提出している
- (2) 事業部レベルの月例会議あるいは臨時報告

- 書として、直接原価計算方式を採用している
- (3) 経理あるいは原価計算のセクション・レベルで、毎月あるいは年度末に直接原価計算方式で計算し、部内の資料としている
- (4) ときどき臨時的に原価計算セクション内部で試算している程度である

その結果は(1)が31社、(2)が5社、(3)が5社であった。もちろん、ここでの前提は、もし、重役レベルの会議に直接原価方式の報告書が提出されていたら、それ以下のレベルの会議にも当然に使用されている、ということである。(3)の経理あるいは原価計算のセクション・レベルでの資料として採用している企業を除けば、直接原価計算を用いているのはもっと少なくなるであろう。

さらに、全社的なレベルで、つまりこの調査でいえば(1)の状況が直接原価計算を採用しているといえる企業であるとするならば、その採用率はさらに少なくなるであろう。日本大学の調査の回答企業数は312社であり、直接原価計算をなんらかの形で採用していると回答した企業はおよそ100社であるが⁽⁵⁾、そのうちの59社から回答を得て、(1)の状態直接原価計算を採用している企業は31社にすぎない。これから考えても、わが国で全社的なレベルで直接原価計算を採用している企業の比率は10%台前半であるといえよう。

つぎに、直接原価計算を採用している目的についての項目であるが、以下のような質問をした。「貴社では、どのような目的で直接原価計算を使用していますか。もっとも重要な目的から順に数字の1, 2, 3, 4, 5を()のなかに記入して下さい。

- (1) 利益計画および予算編成と関連づけるため ()
- (2) 販売価格を決定するとき、下限価格の参照とするため ()
- (3) 固定費の配賦をしない前の状態で製品別損益をみるため ()
- (4) 原価管理(コスト・ダウン)に役立つため ()
- (5) その他(具体的に;) ()

直接原価計算は管理目的のために行なわれるの

であって、財務会計目的ではない。したがって、ここでは管理目的の内容だけを掲げているが、その結果はつぎのようになっている。

表(5) 直接原価計算の採用目的

目的 \ 順位	1位	2位	3位	4位	5位	計
1	25	5	7	3		40
2		9	4	20	2	35
3	4	16	11	8		39
4	9	10	17	4		40
5	2		1		2	5
計	40	40	40	35	4	159

ここでの回答方法は、それぞれの目的のうち重要性に応じて1位、2位の番号を記入するのであるから、どの目的がもっとも重要視されているかをみるためには、表(5)の数字にもとづいてポイント化すればよい。すなわち、それぞれの順位とは逆に1位4点、2位3点、3位2点、4位1点—5位の(その他)は少ないので除外—としてポイント化すればつぎのようになる。

- (1)利益計画および予算編成；132点
- (2)販売価格の決定；55点
- (3)固定費配賦前の製品別損益をみる；94点
- (4)原価管理；104点

本稿の最初に述べたように、直接原価計算はもともと売上高の増減に対応して損益が変動するような原価計算方法の構築をめざしていたのであるから、利益計画—つまり、CVP関係—のために役立つという目的がもっとも重要視されているのは当然である。また、製品別の限界利益はその製品の市場競争力を示しているのであるから、(3)のポイントが高いのもうなずける。

しかし、(4)の原価管理目的が(1)に次いで第2位のポイントをあげているのは、はなはだ理解できないところである。直接原価計算では固定費は期間費用として処理され、製品別には配賦されない。しかし、原価管理は製品別原価をターゲットとして出発するのであるから、固定費を含まない直接(変動)原価ではその効果がないと思えるのであるが……。しかも、変動費は材料費を除くとあまり低減する余地は少ないし、原価構成比率も小さいと考えられる。

ただ一方において、事業部別の損益をみるためには直接原価計算方式のほうが好都合であるという指摘は、企業訪問のさいしばしば聞かれる点である。これは全部原価計算における製造固定費の製品別配賦に対する不信感があると思われる。それゆえに、製品別の収益力は限界利益で把握しようとするのであろう。しかし、その場合、固定費の管理は部門別、費目別予算管理に依存することになる。

さて、企業が直接原価計算を採用しているときの原価要素はどうなっているのだろうか。「貴社の直接原価計算における直接原価(製造原価)とは、どのような原価要素からなっていますか。該当する番号をまるで囲んで下さい」という質問をして、つぎのような項目を掲げた。なお、右側の数字は回答企業数を示している。

- | | |
|---------------------------------|----|
| (1) 直接材料費 | 12 |
| (2) 直接材料費+直接労務費 | 0 |
| (3) 直接材料費+直接労務費+直接経費 | 15 |
| (4) 直接材料費+直接労務費+直接経費
+変動の間接費 | 9 |

この他に、直接材料費と直接経費を製造原価としている企業が4社、これに変動の間接費を加えているという企業が1社あった。これからわかるように、直接材料費のみを製造原価としている企業と、直接製造原価で行なっているのが多い。ここで問題となるのは、わが国では直接労務費は残業代を除くと固定費であるから、直接原価に含めるかどうかという問題である。今回の調査では、直接労務費を含めている企業は24社、含めていない企業が17社であった。

このような固定費的な性格をもつ直接労務費を⁽⁶⁾、直接原価計算を採用している企業で製造原価に含めるのは一定の理由があるからであろう。そこで、「直接労務費を直接原価に含めると回答されていますが、直接工の賃金は固定費(給料制)のケースが多いと思います。それでも直接原価に含める理由は何でしょうか。簡単に教えてください」という質問をしたところ、つぎのような回答があったので内容を整理して以下に掲げることにする。

- ・この場合の直接労務費とは、出来高払の請負労務費のみを算入している

- ・残業代なども多いので、変動費と割り切っている。しかし、下限価格の判断には直接労務費を除いている
- ・外注のウェイトが高いために外注費（外注加工費、完成品買取価格）との比較をするためである
- ・原価管理のために含めている
- ・工事金額に占める直接労務費の比率が高いため、工事毎の原価計算には欠かせない（建設業）
- ・製品原価の算定には含めなければならない
- ・工数管理が整っているため、労務費は操業度に応じてコントロールできる
- ・受注生産なので直接労務費を算入して、今後の見積資料にしたい
- ・工場全体では固定費であるが、機種別に考えた場合には変動費となる
- ・直接労務費を製品原価に算入させることによって、製造部門の管理責任であることを明確にするためである
- ・多品種生産であるために品目別直接作業時間の管理を重視しているために、それをベースとした直接労務費も含めている

以上のような実態調査の内容から、現在における直接原価計算の意義はつぎのようにまとめることができる⁽⁷⁾。

- (1) 企業規模の拡大・多様化は、大企業に事業部制の導入をもたらした。事業部ごとの予算・損益計算が中心となり、それが直接原価計算の採用と結びついている。
- (イ) (製品別) 事業部単位では変動費と固定費の区分は会社単位よりも容易であるが、それぞれの製品に共通な固定費の存在がある。
- (ロ) 事業部長は製品別の損益計算を重視する。それによって、コスト・ダウンの重点箇所、生産中止を含む生産方法の見直しなどを決定するが、それは固定費を配賦する前の限界利益によって判断することが妥当となる。
- (2) 固定資本の増大は、減価償却費・設備維持費などの間接費の増大をもたらした。その配賦の問題が重要視されるようになった。そこで、この問題を避ける方法として直接原価計算が採用される土壌がある。

(3) 企業間競争の激化・グローバル化は価格競争をもたらしているが、価格下限のメルクマールとして限界利益は考察の対象となる。

(4) コンピュータの発達・普及は情報処理コストの低下をもたらした。直接原価計算と全部原価計算の両方を採用しても、時間およびコスト面で負担にならない。

このようにみると、直接原価計算のもつメリット、それを採用するための企業環境から考えて、わが国の直接原価計算の利用度合いが低いのはどこに原因があるのだろうか。たしかに、生産ラインのFA化によって固定費の増大をもたらした。直接原価計算を採用しにくいという面もあるが、伝統的な全部原価計算に慣れてしまっていて、この原価計算の手法および利点を知らない企業も多いと思われる。

(3) 直接原価計算の形態

直接原価計算の形態を調査するために、実際原価で行なうのか、あるいは標準原価なのかについて質問したが、その結果はつぎのようになっている。

- | | |
|--------------|-----|
| (1) 実際直接原価計算 | 25社 |
| (2) 標準直接原価計算 | 20社 |

ここで回答数が採用企業数の41社を上回ったのは、実際と標準の両方を使用している企業が4社あったからである。その理由は、工場によって原価計算の形態が異なるとか、受注品と見込品とで使い分けしているとか、財務会計と管理会計では違うというようなことである。

わが国で標準原価計算がどの位の比率で利用されているかというデータも、本稿で掲げた実態調査によって異なるが、アメリカよりはいくぶん少ない上場企業のはほぼ半分と考えてよいであろう⁽⁸⁾。したがって、直接原価計算も実際と標準の比率は、この調査で得た結果が妥当であるといえよう。

さて、直接原価計算を採用している企業が、現状のシステムにどの程度に満足しているかを調べるために、「貴社の直接原価計算は当初の目的にとって有効ですか」という質問をしたらつぎのような結果を得た。右側の数字は回答企業数である。

- | | |
|----------------|-----|
| (1) 非常に役立っている | 23社 |
| (2) ある程度役立っている | 17社 |

- (3)あまり役立っていない 0社
理由 ; イ 変動費と固定費の区分が困難である
ロ 利用者が直接原価計算を良く理解できない
ハ 固定費の比率が大きくなっている
二 その他
(具体的に :)

直接原価計算を採用していて役に立たなければ当然に廃止するはずであるから、(1)と(2)に回答がくるのは予測できる。ただ、(2)が17社あったことは、自分の企業の会計システムをなるべく良く見せたいという回答者側の企業意識を考慮すると、現在のシステムに満足していない企業もかなりあるといえるだろう。

さて、今日の公表財務諸表はいうまでもなく全部原価計算にもとづいている。したがって、直接原価計算を採用していてもなんらかの形で全部原価計算も行なわなければならない。そこで、「財務諸表を作成するためには全部原価計算方式が必要になりますが、貴社ではどのようにして両者を計算していますか」という質問をしてつぎのような項目を掲げた。

- (1)コンピュータ・プログラムによって全部原価計算による損益計算書から直接原価計算による損益計算書へ、あるいはその逆の変換が可能なので、その作業はあまり時間がかからない
(2)全部原価計算と直接原価計算を平行して行っている
(3)直接原価計算にもとづく損益計算書を月末あるいは年度末に、固定費の調整を行なうことによって全部原価計算方式に変換する
(4)その他(具体的に :)

この結果は(1)から5者、(2)が11社、(3)が23社、(4)が2社となっている。ここで意外だったのは、(3)の方式がもっとも多く採用されているにもかかわらず、それと内容的には同じである(1)の手法が

少なかったことである。現在では、原価計算そのものはコンピュータで行なっている企業が多いと思われるが、直接原価計算から全部原価計算への変換、あるいはその逆の計算は手作業に依存しているようである。

また、全部原価計算と直接原価計算を平行して行なっている企業は11社あったが、この場合はコンピュータによって行なうので、このような二重システムをもつことができるのであろう。ついでに、(1)の作業はどのくらいの時間を要するかをたずねたが、2社を除いては記入をして貰えなかった。その2社の回答は1時間と3時間であった。両原価計算の相互の変換に要する正味時間はわずかだと思われるが、インプットのための準備作業が含まれているのであろう。

(4)は2社あったが、そのうちの1社は直接原価計算を経理あるいは原価計算のセッションレベルで実施している企業であり、必要なときのみ作成しているケースであり、もう1社は決算時にまとめて全部原価計算に修正していると回答している。

直接原価計算を採用している企業は、製造原価に占める変動費の割合が比較的に高いのではないだろうか、という推論が一般になされるであろう。変動費の比率が高ければ、全部原価計算の製造原価とあまり大差ないからである。

そこで、製造原価に占めるそれぞれの原価要素の割合についてたずねたが、その結果は表(6)のようになっている。直接原価計算を採用している企業は41社、採用していない企業は18社であるが、原価構成比率を記入していないのが、前者で8社、後者で2社あったので、それぞれの該当する企業数を前者は33社で、後者は16社で割って比率を求めている。しかし、直接材料費を除く他の原価要素は比率を表わす横合計が100%にならない——直接労務費のBだけは100%——。これは直接労務費がなかったり——たとえば、建設業——直接経費や製造間接費のいずれかがない場合があったからである。表(6)では直接原価計算を採用している企業(B)と採用していない企業とに区分して比率が示されている。

表(6) 原価構成と構成比率

(%)

原価要素	20%以下		20%—50%		51%—80%		81%以上	
	A	B	A	B	A	B	A	B
直接材料費	25	6	25	9	44	55	6	30
直接労務費	81	88	13	12	0	0	0	0
直接経費	38	67	25	12	13	0	6	0
製造間接費	69	73	19	12	6	0	0	0

A ; 直接原価計算を採用していない企業

B ; 直接原価計算を採用している企業

ここで特徴的なのは、直接原価計算を採用している企業の直接材料費の比率は、採用していない企業のそれよりもかなり高いことである。しかし、それ以外のことはこの表ではいえない。ただ、全体的にいえることは、わが国における直接労務費の比率はかなり低くなっているということである。

アンケートの最後に、「貴社における現在の原価計算における問題点があったら教えてください」という質問をしたが、これに対して19社からさまざまな意見がよせられた。以下に、その内容を簡単に掲げることにするが、いくぶん筆者の考えで補足している。

- ・原価計算基準にもとづいて間接費の配賦を行っているが、生産ラインが基準設定時とは変化しており、直間比率が大幅に変動し、矛盾が生じている。
- ・建設業では工事現場ごとの原価計算が義務づけられており、各現場間に共通する原価（間接工事費）については施工高基準（工事の進捗度合）によって配賦しているが、この方法は正確な原価を把握するのに妥当であるのか。
- ・標準原価計算を採用しているが、原材料の標準と実際の差額が大きくなり、どれが真実の原価かつかみにくい。また、直接原価計算から全部原価計算へ変換するさい、原価差額と固定費の期末在庫への調整額をあらかじめ予想を立てにくい。
- ・間接経費の各工事への配賦は複数の按分基準——次節で述べる活動基準原価計算に準じた方法——を採用しているので、メーカーとは異なるが問題はない。
- ・原価計算に関する事務の軽減をめざしているが、逆にきめ細かな管理のニーズも要求されており、二律背反性の状況にある。

- ・多品種少量生産のため、製品ごとの原価計算をフォローするのが大変である。
- ・間接費の配賦をマンアワーで行なっているが、生産ラインの自動化によってそれで良いのかどうかで迷っている。
- ・現状の問題点としては原価計算のスピードアップ化、原価を媒介とする各部門間の情報のネットワーク化を進める必要がある。
- ・KDなどの海外生産に対応できる原価計算システムの構築が必要である。
- ・医薬品業界ではこれまであまり原価に重点をおかなくても業績を維持できたため、直接原価計算についてのトップの認識が甘い。
- ・経営多角化に対応する原価計算システムの構築が困難である。
- ・標準価格の改訂は半年ごとに行なっているが、為替、原油価格の変動などの外部要因のために、採算点の把握がむつかしくなっている。

日本企業の原価計算担当者は、業種および企業規模、そして生産形態によってさまざまな問題点をかかえているが、共通していることは企業環境の変化によって製品原価の算定がむつかしくなっているということである。それと同時に、何が“真実の原価”であるのか、という原価計算の命題にぶつかっているように思える。

しかし、筆者の企業での実務経験と照らし合わせると、企業における原価計算担当者の地位は確実に向上しているし、メーカーであれば経理部門の中心的な役割を果たしている。それは新入社員の経理マン教育が工場での原価計算から出発することが多いことから明らかであろう。それにしても、本稿の内容とは直接に関係ないが、日本企業経理マン教育に問題があると思う。大企業では

OJT以外に、一定のプログラムによる社内教育システムをもっているが、上場企業でも大部分の会社は系統立った経理マン教育を行っていない。それが、直接原価計算の普及あるいは新しい生産システムに対応する原価計算の改善を妨げている一因になっているのかもしれない。

(1) アンケート調査の依頼状では、「貴社の属する業界および有価証券報告書などの分析から直接原価計算を採用されているのではないと思われる企業として貴社を選択させていただきました」というようにして、日本大学の調査にはふれていない。これは情報の提供者からあらかじめそのような要請があったからであるが、そのために今回の調査の精度は高くなったといえる。

(2) NAAの管理会計シリーズの翻訳が日本生産性本部から出版されたが、「直接原価計算」(染谷監訳)が出版されたのは昭和38年である。前年の昭和37年に「原価計算基準」が設定されたこともあって、この時期は経営学ブームの後じんをはいしたが、まさに原価計算ブームといっても良い時期であった。しかし、原価計算へのコンピュータの導入はまだずっと後のことであり、この時期は“手回し計算器”で製造間接費の配賦計算がなされており、1部の大企業ではパンチカードシステムが導入された頃である。

(3) 日本生産性本部「経営管理と原価管理——コスト・コントロール視察団報告書——」昭和32年、第4章。

(4) 日本生産性本部「アメリカ鉄鋼業における原価管理——鉄鋼業原価管理専門視察団報告書——」昭和36年、第5章。

(5) 財務諸表作成目的のために直接原価計算を採用している企業が26.6%、管理目的のためには29.0%となっているが、複数回答をしている企業もあるので、採用企業はおよそ100社であろう。

cf. 日本大学会計学研究所、上掲書、15—17頁。

(6) 企業によっては直接労務費をつぎのような理由から(準)変動費として扱っているところもある。それは残業代が多いこと、パートタイマーが多いこと、そして操業度の変動に応じて直接工が事業部間を移動するからである。

(7) 佐藤康男「企業環境の変化と直接原価計算の意義」原価計算(日本原価計算研究学会)No. 31(1991年)、18—19頁。

(8) すでに掲げた日本大学会計学研究所の調査によると、標準原価計算の利用率はおよそ40%になっているが、NAA東京支部のそれでは53%となっている。それに対して、アメリカでの標準原価計算の採用率は66%であるという調査もある。

cf. Schwarzbach H. R., The Impact of Automation on Accounting for Indirect Costs, Management Accounting, Dec. 1985

4. 活動基準原価計算

昨年の春に実施した直接原価計算に関する調査のさいに、今日、アメリカの学界、実務界で注目をあびている活動基準原価計算(Activity-Based Costing; ABC)について質問してみた。それは、このような手法に日本企業の原価計算担当者が関心をもっているかどうかを知ることが第1の目的であり、第2にはどのような手法を使用しているかどうかを探るためである。

もちろん、この原価計算調査の対象となった企業は、直接原価計算を採用している企業——結果的には18社の企業は採用していなかったが……——であるので、製造間接費の配賦方法に特徴がある活動基準原価計算の状況を知るのには不適切かもしれない。しかし、直接原価計算を採用している企業では、全部原価計算も行なっているのが通例であるから、このような目的に対してなんらかの傾向が見い出せると思ったからである。

まず、アンケートの項目に入る前に、つぎのような説明を行なった。「現在、米国では活動基準原価計算(activity-based costing)と呼ばれるものが、新しい原価計算方式として論議の対象になっています。これは製造間接費の製品への配賦をさまざまな原価作用因によって行なうというものです。たとえば、検査、マテハン、設計費の原価作用因(配賦基準)は生産回数、発送費は受注品の発送回数、購入部門費は受注回数、梱包費は製品梱包数などを用います。それ以外の原価作用因としては、それぞれの費用の性格によって顧客数、部品数、電話回数などを用います。」

そして、「貴社では、このような原価計算方式に関心がありますか」と質問したら、つぎのような結果を得た。右側の数字は回答企業数である。

- | | |
|-----------------|-------|
| (1)おおいに関心がある | (5社) |
| (2)少し関心がある | (17社) |
| (3)関心がない | (31社) |
| (4)その他(具体的に ;) | (2社) |

ここでの回答企業は直接原価計算を採用していない会社も含んでいるので、回答数59社のうち55社が記入した内容である。関心がないと回答した企業の比率(56%)が、関心があるとした比率(40%)を上回っている。「その他」に記入したのは2社あったが、「関心は多少あるが、労力とコストがかかりすぎると思う」という意見と、「当社では実施している」というものであった。

つぎに、上の質問で(1)の「おおいに関心がある」と回答した企業に対して「このような原価計算方式にどうして関心がありますか」と質問し、つぎのような項目から答えて貰った(複数回答可)。

- | | |
|------------------------------------|-------|
| (1)現在の間接費の製品への配賦方法には問題があるから | (12社) |
| (2)この方式の間接費の配賦方法は合理的であると思うから | (5社) |
| (3)この方式を採用しても、あまり労力とコストはかからないと思うから | (1社) |
| (4)その他(具体的に ;) | (6社) |

「その他」に回答した企業の内容を示すとつぎのようになっている。

- ・間接費の管理に有効であるから
- ・間接費配賦の一方法として考慮に値する
- ・配賦をより精度の高いものにする

つぎに、前の質問で(3)の「関心がない」という項目に回答した企業に対して「このような原価計算方式に関心をもたれない理由(複数可)を教えてください」と質問し、つぎのような項目を掲げた。

- | | |
|---|-------|
| (1)現在のシステムでは、この方法は採用できない | (10社) |
| (2)この方式は労力とコストがかかる | (12社) |
| (3)間接費は総額で回収できればよく、このような配賦方法まで採用して正確な製品原価を計 | |

- | | |
|------------------------|-------|
| 算する必要はない | (31社) |
| (4)この方法それ自体に疑問がある | (2社) |
| (5)現在の方法が合理的で、あまり問題がない | (11社) |

以上のような結果からも明らかなように、日本企業ではこの「活動基準原価計算」に対してはあまり関心がないようである。しかし、間接費の配賦方法そのものには関心をもっている。したがって、正しい製品原価計算への要求と、労力およびコストのトレード・オフの問題になる。とくに、間接費は総額で回収できればよいとする考えは、日本企業のなかでは根強いと思われる。それに、現在のようなコンピュータによる原価計算方法を変えるのには、かなりの時間とコストが必要であることもひとつの要因になっていると思う。

活動基準原価計算は、ハーバード大学の二人の教授 Robin Cooper と Robert S. Kaplan によって提唱されたものであり、その基本的な特徴は、従来の原価計算における間接費の製品への配賦が作業時間とか機械時間によって行っていたものを、より細分して厳密化しようとする点にある⁽¹⁾。

そのさい、製造間接費をその性格によって区分し、それぞれに適切な配賦基準を使用するというものである。この配賦基準がコスト・ドライバー(Cost Drivers)と呼ばれるものであり、その原価作用因となるものが活動ないしは取引に求めるのでこのような名称がつけられている⁽²⁾。

しかし、このような方法は当然に労力とコストがかかるので、それを上回るような便益がなければならぬ。活動基準原価計算を主唱する論文は、これから得られるメリット——正しい製品原価の算定により、プロダクト・ミックス、プロダクト・ラインの決定などに役立つ——を強調する。たしかに、この原価計算方法の実際企業への適用例が発表されているが、アメリカの企業でどの程度まで利用されているのかというデータはない。そして、われわれから見ると、これは彼等のというような画期的な原価計算方法ではなく、従来の原価計算における間接費の配賦についての改善案にすぎないように見える。しかも、正確な製品別計算が重要で、それが経営の意思決定に革新的なメリットをもたらすという前提があってこそ認められるのである。

(1) 最近、彼等が出版した「Design of Cost Management Systems : Text, Cases, and Readings」の内容からABCの基本的な性格をインタビューで述べたものとして、つぎのものが参考となる。

cf. King, Alfred M., The Current Status of Activity-Based Costing : An Interview with Robin Cooper and Robert S. Kaplan, Management Accounting, September 1991, pp. 22-26.

(2) たとえば、つぎの論文で間接費を配賦するコスト・ドライバーの例があげられており、活動基準原価計算を実施するステップが示されている。

cf. Haedicke, Jack and David Feil, Hughes Aircraft Sets the Standard for ABC, Management Accounting February 1991, pp. 29-33.

おわりに

企業の原価計算に関する実態調査は、財務会計のそれと比較するとかなりバイアスが生じやすい状況にある。それは、大部分の製造業では原価計算は工場にまかせており、本社経理部では財務会計に必要な最終的な数字を受け取るだけになっているからである。もちろん、メーカーの場合、経理コースを歩む新入社員は工場の原価計算から出発するケースが多いし、本社と工場の経理マンの配置転換もなされている。

しかし、本社の経理マンは自分の企業のすべての工場で原価計算を経験できるわけではないし、いわんや最近の工場における原価計算の実態を詳細に知ることはできない。これは企業規模が大きくなればなるほど、その傾向は強くなるであろう。

このような状況にあるにもかかわらず、われわれが実施する原価計算の実態調査は、一般に本社宛に郵送され、そこで記入されたものが回収される。ここにバイアスが生じる原因がある。第1は記入者が、数多くある工場のうちどれを対象にして回答したかであり、第2はその工場の実態および問題点を正しく把握しているかどうかである。本稿でとりあげた実態調査でも、他の調査で直接原価計算を採用していると回答した企業だけを対象としたにもかかわらず、実際には20%の企業が直接原価計算を採用していないと回答しているこ

とからみても、いかにバイアスが大きいかがわかると思う。

しかし、直接原価計算を採用している企業を対象として、これほど詳細な調査をしたものはこれまでわが国にはない。調査の対象企業数は41社であったが、わが国の採用状況からすれば十分な大きさであり、これ以上の回答が得られたとしても結果は同じであったと思われる。

直接原価計算がわが国に普及した昭和30年代と比較すると採用企業数は減少しているようにみえる。それは企業経営協会の調査と、最近数年間に行なわれたものと比較すれば明らかである。しかし、この調査で「以前は直接原価計算を採用していたが、今はしていない」と回答した企業が皆無だったのは、どのように判断すればよいのであろうか。その当時の原価計算の実状を知る人間がいなくなっているからと単純に考えてよいのであろうか。

たしかに、昭和30年代の後半には日本企業では最初の原価計算ブームがあったことは事実であるし、直接原価計算の手法も広く浸透したと思われる。しかし、それは企業全体のレベル——今回の調査でいえば、重役会のレベルで——ではなくて原価計算セクションの範囲で臨時的に行なわれるものが大部分だったのではないだろうか。したがって、これらの調査を比較して、直接原価計算の意義は薄れてきたと判断することは妥当でないだろう。

ABCと呼ばれる活動基準原価計算はアメリカでは熱っぽい議論が展開されているにもかかわらず、日本企業の原価計算担当者の反応はクールである。これは本文でも述べたように、直接原価計算を採用している企業が対象になっていることも加味しなければならぬが、筆者の知る限りこのような手法を採用している実例を示したのを見たことはない。もちろん、日本企業の実務家はこのような手法を現在では知らないの、将来どのようになるかは予測できないが……。

最後に、この実態調査のために資料を提供していただいた日本大学会計学研究所、とりわけ調査にたずさわった高橋史安助教授に感謝の意を表したい。もちろん、この調査に協力していただいた企業の会計担当者の方には深謝する。

(本稿は平成3年度の法政大学特別研究助成金によるものである)