



Title	原価計算の実状
Author(s)	山下, 正喜
Citation	経営と経済, 73(3), pp.29-50; 1993
Issue Date	1993-12-24
URL	http://hdl.handle.net/10069/28867
Right	

This document is downloaded at: 2019-02-17T03:54:23Z

原価計算の実状

山 下 正 喜

目 次

1. 序
2. 調査対象企業
3. 標準原価計算の採用
4. 原価計算の重視
5. 製造間接費の配賦ほか
6. 原価計算の社内教育
7. 材料
8. 賃金
9. 結語

1. 序

日本経済が高度成長期を過ぎて安定期を迎えている現在において、企業間競争は激化している。その一端として、また消費者重視の傾向と相まって、大量生産企業において売価から出発して原価を逆算・限定する原価企画も普及しつつある。^(註)このような状況下で原価計算はどのような役割を果しているか、或は軽視されていないかというのが我々の知りたいことの一つである。

他方、我々が企業人と原価計算のことを話合う時に、大体のことは我々が教育の場で教えること（たとえば「原価計算基準」）が企業の間でも実施されているが、若干の点で我々の考えと企業実務との間にギャップがあることを感ぜざるを得ない。

そこで本稿はこの2つのことについて、いくつかの質問を設定して、企業の実状を調査し（アンケート方式による）、原価計算がはたして軽視されているかどうか、我々の原価計算の理論と企業における実務の考え方との間にあるような相違があるか、この相違をどのように考えたらよいかについて検討したものである。

（注）小林哲夫ほか「原価企画の実態調査－1－原価企画の採用状況・目的・遡及・組織を中心に」『企業会計』第44巻第5号，89頁によると，東証一部上場の全種製造業180社のうち60.5%の企業が原価企画を何らかの形で採用している，との結果が出ている。

2. 調査対象企業

上場製造業企業を中心として若干の未上場のものを含めて188社に調査依頼を出し（調査は平成3年5月）81社の回答が得られた（回答率43.1%）。つきに示すように業種においては各々はほぼ均衡しているが，資本金においては100億円以上300億円未満のものが29社（36.3%）と全体の中では集中しており他は分散しており，売上高においても同様に1,000億円以上3,000億円未満に32社（40.0%）が集中している。

1. 業種別回答企業数

	構成比
1. 水産・農林・鉱業	3社 (3.7%)
2. 建設	13 (16.1)
3. 食品	10 (12.4)
4. 繊維	5 (6.2)
5. 薬品	6 (7.4)
6. 化学	8 (9.9)
7. ゴム製品	5 (6.2)

2. 資本金規模

	構成比
1. 500億円以上	10社 (12.3%)
2. 300億円以上500億円未満	2 (2.5)
3. 100億円以上300億円未満	29 (35.8)
4. 80億円以上100億円未満	6 (7.4)
5. 50億円以上 80億円未満	7 (8.6)
6. 30億円以上 50億円未満	10 (12.3)
7. 10億円以上 30億円未満	5 (6.2)

8. ガラス・土石	6	(7.4)	8. 1億円以上10億円未満	9	(11.1)
9. 機 械	7	(8.6)	9. 1億円以下	2	(2.5)
10. 電気機器	8	(9.9)	10. 不 明	1	(1.2)
11. 輸送用機器	8	(9.9)			
12. 不 明	2	(2.5)			

3. 売上高規模

		構成比
1. 5,000億円以上	12社	(14.8%)
2. 3,000億円以上5,000億円未満	5	(6.2)
3. 1,000億円以上3,000億円未満	32	(39.5)
4. 500億円以上1,000億円未満	13	(16.1)
5. 300億円以上 500億円未満	6	(7.4)
6. 100億円以上 300億円未満	11	(13.6)
7. 100億円以下	1	(1.2)
8. 不 明	1	(1.2)

3. 標準原価計算の採用 (質問1～3)

1. 貴社では、制度としての標準原価計算を採用されていますか。

		構成比
(1) 採用している	52社	(64.2%)
(2) 採用していない	29	(35.8%)
2. 標準原価計算は次の目的で利用している。(2つ以上○印可)	52社	
(1) 財務諸表作成 (仕掛品算定など)	38社	(73.1%)
(2) 価格 (売価) 決定	31	(59.6)
(3) 原価管理	48	(92.3)
(4) 予算編成	41	(78.8)
(5) 経営計画 (設備投資, 外注などの決定)	29	(55.8)

3. 標準原価の考えについて	52社	
(1) 標準原価に代えて、目標コストとその達成システムをとっている	37	(71.2%)
(2) その他	5	(9.6%)
無 答	36	

1. 標準原価計算は、日本ではあまり普及していないのではないかと一般に言われてきたが、回答企業のうち64.1%もの企業が採用している。これは他の調査ともほぼ同じ傾向を示している。^(注)

また(1)の採用していると回答した企業のうち、予定原価計算(1社)、見積標準原価計算(1社)の回答があり、(2)の採用していないと回答した企業で、標準原価に近い予定原価を採用しており、いずれ標準原価計算へ移行したいとの記入があるものがあつたが、集計では詳細が不明なので、企業側の回答通りにした。

(注) 田中嘉穂「わが国の原価計算の現状と動向(1)」—昭和61年の実態調査に基づいて—
『香川大学経済論叢』第61巻第1号。

2. 原価計算は(3)原価管理(4)予算編成の目的に他より多く利用されており、これは以下の質問5~7と相まって、原価計算の比重が企業内では低くなっているとの意見に対して、逆に重視され、原価管理目的にかなり利用されていることがわかる。他の財務諸表作成ほかの3項目にも原価計算が高度に利用されていることがわかる。(これらの項目は「原価計算基準」のものをあげているが、「基準」でいう(2)の価格決定とここでいう(2)の価格決定の意味は異なるが、ここでは「基準」の(5)であげている価格決定を意味している)

3. 標準原価の内容は、規範としての厳格度では当座的達成可能標準原価ないし現実的標準原価 (currently attainable standard-cost) にあたる目標コスト

であり、37社（71.1%）の企業がこれを使用しており、基準標準原価（basic cost standard）や理想標準原価（perfection, ideal maximum efficiency, or theoretical standard-costs）はほとんど用いられていない。標準原価計算を採用していると回答した52社のうち、10社は無答であり、残りの5社（②その他）はつぎのように注釈を加えており、上記3つの標準原価のうち現実的標準原価に近いものを使用しているものとみられる。この5社を(1)の目標コストの分類に入れると、42社（80.8%）の企業が目標コストを用いていることになる。

- ① A社 目標値，ポリシーは入れず，過去の実績をベースとしている。
- ② B社 予定又は見積原価
- ③ C社 過去の実績を基礎とし，かつ将来の予想等を考慮して，実際価額との差額を僅少ならしめるように予定価額を採用している。
- ④ D社 予定原価計算
- ⑤ E社 見積標準原価

4. 原価計算の重視（質問4～6）

4. 原価低減・原価管理について（2つ以上○印可）		構成比
		81社
(1) DTC (Design to cost) の考え方を採用している	21社	(25.9%)
(2) 従来の材料使用節約，作業時間節約の考え方をとっている	55	(67.9)
(3) 小集団による改善活動を行っている	59	(72.8)
(4) 品質管理を重視している	56	(69.1)
5. 原価計算について		
(1) コストをかける割には有用性がないので，あまり重点を置いていない	2社	(2.5%)
(2) かなり重視している	78	(96.3)

(3) その他 ()	1	(1.2)
-------------	---	--------

6. 貴社の社内での従業員のコスト意識について

(1) かなりある	69社	(85.2%)
(2) あまりない	7	(8.6)
(3) その他 ()	5	(6.2)

4. 4 から 6 の質問は、競争激化の環境において、市場価格を経営・製品生産の前提とする最近の状況で、原価計算、原価管理はあまり重視されなくなったのではないかという考え方の下に出された質問であった。しかし一方で市価から出発せざるを得ない状況下で原価を売価から逆算して原価を限定し、他方で同時に依然として従来の材料使用節約などの原価管理の方法も多くとられている(67.9%)。また多くの企業が小集団による改善運動を行ない、品質管理を重視している。原価企画を意味する DTC の考え方もある程度は、企業では採用の方向にある。原価計算については回答企業のほとんどが重視しており、(3)その他の1社では、「有用性に若干疑問があるので、別の方法の使用も検討中」ということであった。(2)かなり重視しているの企業で「原価管理を重視し、その結果として原価計算が出来る」、「経営管理の原点」や「利益管理、見積基礎資料として有用な範囲で重視」と強調した企業もあった。

6の従業員のコスト意識については、大部分の企業において、従業員はコスト意識をもっており、その他では①浸透してきている②部門により程度の差はあるが全般的に普通程度といえる③管理階層別にはばらつきあり④部門により両極端⑤部署によるとなっている。

5. 製造間接費の配賦ほか（質問7～13）

7. 製造間接費の配賦について		構成比	
		76社	
(1) マシン・レートでやっている	21社 (27.6%)	(24.4%)	
(2) マン・レートでやっている	47 (61.8)	(54.7)	
(3) その他 ()	18 (23.7)	(20.9) ※	
無 答	5		

※ 合計で100%にならないのは、小数点第2位を四捨五入したためである。以下同じ。

8. 社内振替価格について		78社	
(1) 市 価	5社 (6.4%)	(6.1%)	
(2) 調整された市価	11 (14.1)	(13.4)	
(3) 目標コスト(実際コスト) + 適性利潤	41 (52.6)	(50.0)	
(4) その他 ()	25 (32.1)	(30.5)	
無 答	3		

9. コストの機能別分類・利用について

(1) やっている	53社 (71.6%)	
(2) やっていない	18 (24.3)	
(3) その他 ()	3 (4.1)	
無 答	7	

10. 現在、大蔵省企業会計審議会の「原価計算基準」(昭和37年)では、利子は原価に入れないことになっていますが、(計算技術的に良い方法があれば)利子を原価に入れた方がよいと思いますか。

(1) 入れた方がよい	26社 (34.2%)	
(2) 入れない方がよい	45 (59.2)	
(3) その他 ()	5 (6.6)	
無 答	5	

11. 固定費・変動費の区分について、つぎのいずれの方法によって区分していますか。

	80社	構成比
(1) 勘定科目の検討によって	68社	(85.0%) (81.9%)
(2) 工学的研究によって	1	(1.3) (1.2)
(3) 過去原価の統計的研究によって	7	(8.8) (8.6)
(4) その他 ()	7	(8.8) (8.6)
無 答	1	

12. 研究開発費の処理について

(1) その年度に負担させる	71社	(87.7%)
(2) 繰延べて毎年一定額ずつ計上する	8	(9.9)
(3) その他 ()	2	(2.5)

13. 製品コストとは別に事業部コストのような別の単位コストを社内で設けていますか。

(1) 設けている	48社	(59.3%)
(2) 設けていない	31	(38.3)
(3) その他 ()	2	(2.5)

7. 製造間接費の配賦については、質問の仕方が簡単にしすぎた点もあって、(1)マシン・レート(2)マン・レート（ここにいうマン・レートというのは直接作業時間、マシン・レートは機械運転時間の意）で答えられないで、その他にまわったものがかなり出た。まず上記回答数81に合致しないのは(1)と(2)を併用して、(1)と(2)に○印を、また(3)その他の項で(1)と(2)の併用とした企業もあって、これをそれぞれ簡単化のために(1)と(2)にふり分けたためである。

(①—企業内でマシン・レートだけで、或はマン・レートのみでやっているところ②主にマシン・レートでやっているもの、マン・レートでやっているもの③マシン・マンレートの併用の場合があるであろう。)

機械の自動化が進んでおり、かなりマシン・レート採用が多くなっているのではないかという見解に対して、企業規模・業種によりかなりの相違があるが、6割以上の企業がマン・レートを採用し続けているとみられる。その他では、①生産高比例法5社②費目の性格により使い分ける5社③工数1社、直接原価に対する比率1社、特記事項なし6社となっている。

理論（ここでは特に大学におけるテキストなどによる講義の意を含む）と実務がかけ離れていることは好ましくないであろう。この場合理論、実務のいずれが適切であるかどうかを検討してみる必要がある。必ずしも実務の現状が正しい方向にあるとはいえない場合もあるであろうし、理論があまりにも実務から遊離して殆ど意味をなしていない場合もあるであろう。しかし、上記の調査結果からは、原価計算テキストで価値的配賦基準（この方法を採用しているのは、この調査では76社中わずかに1社）の説明に多くの時間をさくのも疑問であり、考え方を述べるに留めてよいのではないかと考えられる。

9. コストの機能別分類は、いうまでもなく、責任会計と結びついて、原価管理をより有効ならしめるためになされる。「原価計算基準」十の複合費はその一例であるが、これはある機能の遂行にかかわる材料費、労務費、経費を費目別段階で一括把握するものである。このコストの機能別分類についてその他は3社とも一部のみやっているとしているの、これを含めると行っている企業が3/4になる。

10. 現在の我国「原価計算基準」(五, (-), 3)では、利子は非原価項目であるが、一部にこれを原価に入れた方がよい(西ドイツでは利子は原価とされている)、原価に入れなければ十分な採算に見合う原価は算定できないという意見があるが、結果的には約6割の企業で入れない方がよいとの意見であった。①ある大手メーカーでは社内の原価計算上では利子を含めている-(1)と解答、②ある中堅の建設業では、管理会計上算入している-(1)と解答と

の注記があった。②のケースは殆どの企業が実施していると考えられるが、①の場合も、かなりの企業で根強い意見がある。その他では、(1)場合による1社、(2)どちらにしろ適切とは考えにくい、継続性の方が重要1社、(3)特記なし3社であった。(2)の継続性は、利子を原価に入れるか入れないかの問題であるから、回答としては利子とは関係がないと考えられる。(原価の期間比較では継続性が意味があることはいうまでもない)

11. 固定費・変動費の区分は、重要なものであるが、各勘定科目の過去の発生額を一つ一つ調べて両者に区分する(1)の方が80%以上を占めている。(4)その他における(1)と(3)などの併用分を含めれば90.0% (72社) とほとんどの会社が(1)の勘定科目の検討による区分法をとっている。(4)その他のものは①通常区分していない②統一的な区分方法は特になし③特記なしとなっている。

以上のことから大抵の原価計算テキストでは質問にあげた3つないし4つの方法を同じように詳細に述べているが、これも7の所でのべたように、原価計算教育において検討してみる必要があるのではないのだろうか。注意しなければならないのは、他の方法をあげる必要はないといっているのではなく、教育はあくまでも考え方を教授するのが基本であるから、他の方法一考え方も教授する必要はあるが、問題は教育の比重の置き方であり、原価計算は他の学問に比べて極めて実践性の高いものであるから、例えば殆ど企業では用いられない工学的研究による固定費・変動費の区分に多くの時間をさいて、大多数の企業で用いられている勘定科目の検討による方法は名前と若干の説明だけで終るというのは一考を要するのではないかということである。

13. 原価計算を原価管理などに多面的にどれほど利用しているかの一つとしての設問であるが、事業部コストを設けているところが約6割あり、設けていないところも4割近くあるが、これは調整対象会社の中に小規模企業もかなりあるところから、このような結果になったのではないかと考えられる面

もある。その他では一部設けている（1社）、特記なし（1社）であった。

8. 社内振替価格の設定基準としては、原価基準と市価基準の2つがあり、それぞれに数個の方法があるが、いずれも一長一短あり、むずかしい問題である。また設問の方法も簡単すぎたため、また各社様々な方法が用いられているため、その他の回答が3割にものぼった。その他では①標準原価2社②予算原価2社③目標コスト1社④予定コスト1社⑤実際コスト8社⑥市価と実際コストを併用1社⑦特記なし10社であった。原価・市価基準の各方法はいずれも一長一短あり、各々の欠点を多少修正したり、欠点をカバーするための何らかの併用が主張されているが、理論上はどちらかという業績評価などから市価基準の方が原価基準よりは振替価格設定基準としてはふさわしいと主張されてきた。しかし実状は原価基準により近い(3)目標コスト+適正利潤の方法を採用しているところが半数以上であった（(4)（その他の実際コスト8社を加えると62.8%、また総数が85になるのは、2つ回答した会社があるためである）。この点は理論、実務両面において検討してみる必要がある。

12. 研究開発費の処理は、財務会計で（試験研究費といっている）種々の処理方法があげられているが、商法では支出後5年内に毎期、均等額以上の償却をするように規定し、もし5年内に未償却残高がある場合に試験研究が成功して特許権などを取得した時は、未償却残高を特許権の取得価額とすることになっている。

しかし実務上は、9割近くの企業がその年度に負担させている。これはこの調査のみではなくて、有価証券報告書でもかなりの企業が同じようにその年度の負担としている。この点はいうまでもなく理論上の処理法が優れているが、実務上計算コストもかかり、実益もそんなに損われないので、この処理法を採用していると考えられるが、この点一考を要する問題である。その他では一定基準（4億円以上）を越えたら繰延べる企業もあり、理論を基本

にして、実務面も考慮した方法が考えられないのか、検討してみる必要がある。

6. 原価計算の社内教育ほか（質問14～16）

14. 新入社員研修で簿記の概要について説明されていますか

		構成比
(1) 説明している	33社	(41.3%)
(2) 特に説明していない	42	(52.5)
(3) その他 ()	5	(6.3)
無 答	1	

15. (新入社員研修とは別に) 原価計算システムについて社内教育されたことがありますか。

(1) 説明している	42社	(52.5%)
(2) 特に説明していない	35	(43.8)
(3) その他 ()	3	(3.8)
無 答	1	

16. コンピュータの使用領域について (2つ以上○印可)

		80社
(1) 経理全般	70社	(87.5%)
(2) 経理の一部	9	(11.3)
(3) 総 務	44	(55.0)
(4) 人 事	69	(86.3)
(5) 資 材	64	(80.0)
(6) 営 業	71	(88.8)
(7) 研究開発	47	(58.8)
(8) その他 ()	14	(17.5)

無 答

1

15. 企業がどの程度、原価計算を重視しているか、また従業員がどれ程コストに関心を持っているか先に質問した（質問5, 6）。質問15はこれらの一環として設定されたものであるが、その具体的手段の一つとして原価計算システムについて社内教育がなされている企業が50%以上にのぼり、企業は原価計算を重視していることがわかる。その他では必要に応じする、外部講習に参加させるなどで、これを(1)説明しているに入れると、56.25%となる。

14. 質問14は上記質問15との関連でなされたものであるが、4割以上の企業が新入社員研修で、簿記の説明をしていることは注目すべきである。新入社員研修では、様々な内容のものが説明されるが、大学講義の内容・原理がほぼそのまま説明されるもの（企業の説明資料を検討した結果である）は、そんなに多くはないとみられ、それだけに大学教育における簿記の重要性が注目される。

その他5社はつぎのようになっている。①研修を行ない3級受験を義務付け②経理部門配属者を対象として行っている③社外研修へ出す④経理全般の話として説明する⑤年度により異なるが大旨行っている。これらのうちの4社を入れると、簿記の説明をしている企業は46.3%となる。

16. これは質問14, 15に関連して経理の電算化を中心にして質問したものであるが、9割近い企業が経理について電算化により処理している。これは経理事務コストの軽減などのみではなく、経理データを経営管理により有効により迅速により広範囲に役立てようとの表われであると考えられる。その他の経営での役割が大きい営業部門では経理と同様殆どの企業がコンピューターを使用しており、ついで使用が高いものとして、人事・資材部門がある。

その他では①全社で使用 6 社②生産管理 2 社③製造・品質部門 1 社④店舗 1 社⑤物流 1 社⑥生産計画・物流 1 社⑦マーケット分析 1 社⑧技術部門 1 社となっている。いずれにしても現在では企業にとってコンピューターは不可欠のものとなっていることは、調査結果からもいうまでもないことがわかる。

7. 材料費 (質問17~19)

17. 材料副費の処理について

構成比

- | | | |
|--|-----|---------|
| (1) 引取費など外部副費を材料購入代価に加算して、購入事務費・検収費などの内部副費は加算しない | 45社 | (56.3%) |
| (2) 外部副費・内部副費とも材料購入代価に加算する | 8 | (10.0) |
| (3) 外部副費・内部副費とも材料費に一定の基準で配賦する (外部副費・内部副費のいずれか一つを配賦する場合を含む) | 9 | (11.3) |
| (4) 外部副費・内部副費とも間接経費とする (外部副費・内部副費のいずれか一つを間接経費とする場合を含む) | 18 | (22.5) |
| 無 答 | 1 | |

18. 材料消費価格の計算について、つぎのいずれの方法を主として採用されますか。

- | | | |
|-----------|----|---------|
| A (1) 個別法 | 4社 | (5.1%) |
| (2) 先入先出法 | 11 | (14.1) |
| (3) 後入先出法 | 2 | (2.6) |
| (4) 単純平均法 | 0 | (0.0) |
| (5) 総平均法 | 30 | (38.5) |
| (6) 移動平均法 | 30 | (38.5) |
| その他 () | 1 | (1.3) |
| 無 答 | 3 | |

	71社	構成比
B (1) 実際価格法	53社 (74.6%)	(69.7%)
(2) 予定価格法	23 (32.4)	(30.3)
無 答	10	

19. 材料消費数量の計算についてつぎのいずれの方法を主として採用されていますか。

	79社	構成比
(1) 継続記録法	45社 (57.0%)	(52.3%)
(2) 棚卸計算法	38 (48.1)	(44.2)
(3) 逆計算法	1 (1.3)	(1.2)
(4) 買入額法 (買入額をもってそのまま消費数量とする)	2 (2.5)	(2.3)
(5) 月割法 (払出記録とは別に、購入総額を使用月数によって割り、消費数量とする)	0 (0.0)	(0.0)
無 答	2	

17. 材料費の問題の一つとして、材料副費の処理がある。購入事務費などの材料内部副費は理論的には材料購入代価に含めるべきであるが、「原価計算基準」十一(四)では、これを購入代価に加算しないことができるとして、加算しないことを認めている。これは計算の煩雑さや、金額が大きくなればさして影響が大きくない点で、実務のことを考慮したと考えられるが、調査でも5割以上の企業がこの方法で処理しており、このことを裏付けていると思われる。これは理論の方が実務のことを考慮したものとして評価してよい。^(注)でき得れば、この種の問題は(先の研究開発費の処理など)、材料内部副費の処理規定の考え方でいけば、理論と実務の乖離により、教育上悩むこともなく有用な内容を教授できるであろう。

(注) (「企業会計原則」)〔注〕1の(4)では、材料副費にあたる引取費用も重要性の乏しいものは取得原価に含めないことができるとしている。また「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」第四、五、1において、棚卸資産取得の場合の副

費について、加算する副費の範囲を一律に定めることは困難であり、各企業の実情に応じ、費用・収益対応の原則、重要性の原則、継続性の原則等を考慮して、これを適正に決定することが重要であるとしている。

18. 材料消費価額の計算については、総平均法、移動平均法が各々38.5%で最も多く用いられている。個別法は原価計算テキストでも一般に実務的にもむづかしいとされており、この方法の採用は少なく、先入先出法、後入先出法は材料価額の変動が大きい場合、適切な消費価格が算定されないの、採用数も少なく、単純平均法に至っては、かなり実際とはかけ離れた消費価格が算定される可能性があることから、皆無であった。その他は最終購入原価法であった。(数値合計が88であるのは、2つ回答した企業があったためである—2つの方法の併用とみられる)。予定価格法は、材料を購入する以前に種々の資料を用いてできるだけ実際の購入価格に近くなるように予定された価格であり、期待価格や固定的な計算価格とは異なる。この方法は、消費額や原価を早く算出したい時などに用いられる。そこで調査では3割の企業がこの方法を用いているが、予想よりは少なかった。(数値が合計で86になるのは2つ回答した企業があったためである)。

19. 現在は経理事務がコンピューター処理されている点もあって、継続記録法を採用している企業が6割近くにのぼったが、また棚卸計算法を用いているところもこれに近く多数になった。逆計算法などは「原価計算基準」でも規定していないが、採用している企業はごくわずかであった。しかし考え方としては教授の必要がある。月割法に至っては、採用している企業はなかった。これはやはり原価算定の正確性からいって問題があるためであろう。

8. 賃金（質問20～26）

20. 賃金の支払形態について、つぎのいずれの方法を採用されていますか

		構成比
(1) 月給	49社	(60.5%)
(2) 日給	1	(1.2)
(3) 時間給	0	(0.0)
(4) 月給と日給の併用	15	(18.5)
(5) 月給と時間給の併用	14	(17.3)
(6) 日給と時間給の併用	0	(0.0)
(7) その他 ()	2	(2.5)

21. 上記20について、両期間のズレの調整はどのようにされていますか。

(1) ズレはないから調整の必要はない	45社	(55.6%)
(2) (a) 毎月調整している	8	(9.9)
(b) 月次では調整しないで、期末に行う	16	(19.8)
(c) 調整しない	7	(8.6)
(d) その他	1	(1.2)
無 答	4	(4.9)

23. 作業時間報告書について

(1) 作業時間記録はおこなっていない	11社	(13.6%)
(2) (a) 作業者自身がおこなっている	40	(49.4)
(b) 班長（職長）	24	(29.6)
(c) 係長	1	(1.2)
(d) その他	5	(6.2)
無 答	0	

24. 消費貸率について

		74社	構成比
(1) 実際個人貸率を用いる	12社	(16.2%)	(15.6%)
(2) 実際平均貸率を用いる	10	(13.5)	(13.0)
(3) 予定平均貸率を用いる	27	(36.5)	(35.1)
(4) とくに消費貸率を計算していない	28	(37.8)	(36.4)
無 答	7		

25. 直接労務費の範囲について

(1) 賃金のみ	1	(1.3%)
(2) 賃金+手当+賞与	61	(77.2)
(3) 賃金+賞与	3	(3.8)
(4) その他	14	(17.7)
無 答	2	

26. 労務副費には、つぎのものを入れている（2つ以上○印可）

		77社
(1) 法定福利費	74	(96.1%)
(2) 厚生費	54	(70.1)
(3) 福利費	47	(61.0)
(4) 退職給与引当金繰入額	61	(79.2)
(5) 手待賃金	6	(7.8)
(6) 休業賃金	11	(14.3)
(7) その他	2	(2.6)
無 答	4	

20. 賃金の支払形態については、月給制をとっているところ（この場合別に時間貸率が計算に必要なことはいうまでもない）が6割以上であり、月給と日給・時間給との併用も各々2割近くあった。その他では月給・日給・時間給を

併用している企業が2社あり、さすがに出来高給を採用しているところは1社もなかった。

21. この質問は支払賃金と消費賃金の計算期間のずれの調整をどうするかについて、計算期間が両者どのように設けられているものか問うたものである。質問(1)と(2)は関連するが、ここではその組合せの種類は多岐にわたるので省略し、別々に集計したものをあげる。概して支払賃金・消費賃金とも当月1日～当月末日までのものが多く、「原価計算テキスト」で述べてあるように両者のずれを前提とするものは少ない。ただし両者がずれる場合もあるから調整の説明は必要である。

(1) 支払賃金計算期間 80社

前月1日～前月末日	1	(1.3%)
前月11日～当月10日	1	(1.3)
前月21日～当月20日	21	(26.3)
前月16日～当月15日	16	(20.0)
前月26日～当月25日	1	(1.3)
当月1日～当月末日	40	(50.0)
無答	1	

(2) 消費賃金計算期間 71社

当月1日～当月末日	54	(76.1%)
前月21日～当月20日	12	(16.9)
前月26日～当月25日	1	(1.4)
前月16日～当月15日	2	(2.8)
当月1日～前月末日	2	(2.8)
無答	10	

支払賃金計算期間については、本給・時間給、変動給・固定給、月給者・日給者について異なった計算期間をとっているところが5社あったが、これらについては本給、固定給、月給者の計算期間をとっている。

22. 先に21のところで述べたように、支払賃金・消費賃金の計算期間がともに当月1日から当月末日までが多く、(1)のズレはないから調整の必要はないものが5割以上になった。また未払賃金の計上などで調整するにしても、月次では調整しないで期末に行うところが多く、教育ではこの点も説明する必要があるであろう。「原価計算テキスト」では一般に毎月の調整を前提としている。ただし月次決算その他から毎月の調整が理論的で、一部実務的でもある。) その他では残業手当のみ1ヵ月ずれているので、期末に調整するところが1社あった。

23. 作業時間報告書は、時間給賃金に必要なばかりでなく、作業管理の基礎となるものであり、原価計算・原価管理に重要な資料となる。これも「原価計算テキスト」では一般に、班長が作業時間記録を行なっているといわれているが、作業員自身に記録させるものが50%であり、班長自身が行なうのは、これより少なく30%である。かえってその方が正確な記録が得られるためであろう。その他では、①タイム・カードと連動②部署によって異なる③係員(班長と係長の中間)、④各現場書記による集計である。この問題もなお実情を調査し、教育上検討する点があれば、考え直してみる必要がある。

24. 消費賃率は、給与の支払計算に用いる支払賃率とは別のものであり、半年ないし1年の賃金総額・就業時間総計を予定した予定平均賃率が多く用いられるとされるが、調査の結果も同じであった。ただ予想に反して、個人賃率はあまり用いられないとされるが、これを用いる企業が16.2%もあり、また消費賃率を計算していないところが、意外に多数にのぼった。これについては、製品品種が少ない大量生産企業で、直接労務費は発生せず、すべて間

接労務費として処理するということがあったが、調査対象業種には、この種企業が多かったせいもある。(合計値が84になっているのは、2つや3つ回答したところがあったためである)

25. 「原価計算基準」10によると、直接労務費には、直接賃金のみが含まれ、従業員賞与手当は間接労務費とされるが、調査では賃金のみでなく、これに手当と賞与を加えて処理している企業が約8割にものぼった。これについては「基準」にしている通り賞与などは間接労務費と考えられるが、企業では賃金の一部と考えているのか、なお面接調査してみる必要がある。その他では、「基準」で間接労務費としてあげている、質問(2)のものに加えて他に法定福利費、退職給与引当金繰入額、調整年金を加えて直接労務費としているところが4社あり、他は特記事項がなく恐らく質問の(1)~(3)以外に他のものを加えて直接労務費の範囲としているのであろう。この14社を(2)に加えると、95%の企業が直接賃金に賞与などを加えたものを直接労務費の範囲としている。

26. 労務主費・副費については、労務主費は労働提供に対して支払われるものに対して、労務副費は労働・労働者の維持・雇用・訓練などについて発生する費用である。「原価計算基準」では労務副費に相当する厚生費などは労務費ではなく、経費としている。調査では法定福利費などほとんどの項目を労務費(労務副費)に含めているが、(5)手待賃金(6)休業賃金はこれを含めているところは少数であった。

佐藤進教授は、厚生費などを労務費に入れていない「原価計算基準」の規定についてつぎのように述べている。わが国の「基準」は、労務副費については全然触れておらず、わずかに法定福利費と退職給与引当金繰入額を労務費項目としているにとどまる。これは現行の実務慣習よりもかなりおくれしており、おそらく「基準」の諸規定のなかで最も不適切であり、原価計算実践

規範となりえない規定の一つである。材料費計算において、材料副費について詳細な規定をしながら、労務副費について全然、規定をしないのは理論的一貫性に欠けるだけでなく、実践規範としての「基準」の公正妥当性に疑問を投ずるものである。(佐藤進『基準原価計算精説』昭和56年、291頁)

これについてはなお理論・実務の両面から検討してみる必要があるであろう。

9. 結 語

先に述べたように、企業において原価計算が重視されているかどうか、また我々の原価計算の考え方と企業における原価計算実務の考え方を調査し、相違点について検討を加えてきた。

調査結果では、原価計算は原価企画を実施している企業では原価企画の範囲内において、またその他の企業でも依然として重視されていることがわかった。これは現在の企業環境においては原価企画に加えて原価計算の利用による原価管理などが更に必要であり、また原価企画そのものが、原価の企画段階で原価計算の考え方それによる原価の引下げなどを必要とするものであるためと考えられる。

我々が主として教育の場で教授する原価計算の考え方と、企業における原価計算実務の考え方において若干の相違がみられた。より明確なのは、研究開発費の処理・賃金の支払計算期間と消費計算期間との調整、作業時間報告書、労務副費の問題においてであった。また実務でほとんど行なわれていないものが多く、これらは考え方の教授が必要なものもあるが、比重の置き方において教育上検討してみる必要のものがほとんどである。これらについては問題点だけを指摘したが、なお理論・実務の両面から一層検討して「原価計算基準」の不備の是正に努める必要があると思われる。