

# 製造原価明細書で見る上場会社の原価計算

What kind of systems for manufacturing cost accounting are operated in the listed companies ?

佐藤 英一

## 1 はじめに

本稿は、東京証券取引所一部上場会社が有価証券報告書において開示した製造原価明細書等<sup>1</sup>の記載内容を整理・集計することによって、上場会社の原価計算制度実施状況の概要を把握しようとするものである。

使用した製造原価明細書等は、東京証券取引所が大阪証券取引所と統合する前の2012年4月から2013年3月の間における決算で開示された一部上場会社のものであり、表1に示した業種（その他の業種の会社については、製造原価という点や会社の特殊性の点から除外した）の合計749社分である。

製造原価明細書の記載内容から知りうる項目は、概ね次のようになる。

- ①原価の金額、構成割合
  - 当期製品製造原価
  - 当期材料費、労務費、経費の金額、構成割合
  - 期首・期末仕掛品原価の金額、原価総額に対する割合
- ②標準原価計算の実施状況
  - 原価差異の処理
- ③実際原価計算の実施状況
  - 予定原価の利用状況
- ④個別原価計算、総合原価計算の実施状況

## ⑤個別原価計算における部門別計算

## ⑥総合原価計算の種類

単純総合原価計算、製品別総合原価計算、工程別総合原価計算、加工費工程別総合原価計算、組別総合原価計算、組別工程別総合原価計算、等級別総合原価計算、連産品原価の計算、副産物

本稿における集計では、これらのうち、①は扱っていない。いうまでもなく、本来、有価証券報告書における製造原価明細書は、損益計算書における期間損益計算において必要な売上原価の計算過程に出てくる当期製品製造原価の計算を示すものである。したがって、①の内容が情報の中心である。しかしながら、本稿では、上場会社で実施されている原価計算の方法等に関心をもって製造原価明細書を調べようということで、「原価計算の方法」の記載内容を中心に②以降の項目について集計している。

集計結果は4表に示した。表1において、まず、業種とその業種毎の製造原価明細書等開示会社総数を示している。次に業種毎の標準原価計算制度実施会社数とその割合を示している。<sup>2</sup>標準原価計算を実施していない会社は、原則として実際原価計算制度を実施していることになる。製造原価明細書等には、「実際原価計算」実施の記載がない会社が多

1 「建設」では完成工事原価報告書、「鉱業」では生産原価報告書等を使用した。他にも売上原価明細書、製品売上原価報告書等を使用した。

2 トヨタ自動車等での「基準原価」も標準原価として集計した。

いが、実際原価計算制度実施会社数に含めて示している。

島津製作所（精密機械）「原価計算の方法は標準原価に基づく総合原価計算 …（略）… 一部については予定原価に基づく個別原価計算」というように、標準原価計算制度と実際原価計算制度を併用している会社は10社あった。また、製造原価明細書を開示していて、原価計算を行っていない会社は6社あった。

表1では、さらに個別原価計算と総合原価計算の実施会社数を各業種毎に集計している。ここでは、標準原価計算制度と実際原価計算制度の区別はしていない。それは表2、表3で示している。個別原価計算を適用するか、総合原価計算を適用するかは、生産形態によって自ずと決まるものである。多くの会社で、両方法を併用している。

表2では、標準原価計算実施会社での個別原価計算実施会社数・割合と総合原価計算実施会社数・割合を示している。<sup>3</sup> 総合原価計算については、総合原価計算実施会社として集計した上で、単純・製品別、部門別・工程別、組別等の集計も行っている。加工費工程別は部門別・工程別の内数である。組別工程別は部門別・工程別、組別にそれぞれ含めた上で、別項目としても示しているため数は重複している。

表3では、実際原価計算制度での個別原価計算実施会社数・割合と総合原価計算実施会社数・割合を示している。加工費工程別と組別工程別は表2と同様の示し方である。

表4では、実際原価計算制度実施会社での予定数値の利用について集計した。原価の安定、計算の迅速性を図る予定数値の利用状況について見ている。

以上のようなデータにより、上場会社の原価計算制度実施状況の概要把握を試みてい

る。なお、本稿は、上場会社の製造原価明細書等の記載内容に基づいて集計している。「原価計算の方法」の記載内容は、会社によってかなりその質・量に差がある。短いものは「原価計算は、総合原価計算によっております。」であるいっぽうで、次のような記載もある。

三菱重工業（機械）「原則として個別原価計算方式によっているが、一部の見込生産品については総合原価計算方式を採用している。個別原価計算方式においては、原則として実際額について計算しているが、計算の便宜上賃金、間接費等は予定額をもって行い、この予定額と実際発生額との差額は、原価差額として損益計算書の売上原価に含めて表示している。また、標準原価により総合原価計算方式を採用している見込生産品の標準原価と実際原価との差額についても原価差額として処理している。」

このように記載内容は会社によってかなり異なる。「総合原価計算」とだけ示されている場合には、単純総合か工程別等が行われているのかはわからないので、総合原価計算実施として集計するのみである。本稿では、製造原価明細書等の記載内容について集計しているため、記載のある確実な集計数を示している。したがって、項目によっては、実際の数はずっと多くなる場合もあり得る。このような製造原価明細書等による開示の状況を踏まえたうえで一つの試みである。

## 2 標準原価計算制度

### (1) 標準原価計算制度実施会社

標準原価計算の原価管理における重要性の低下が指摘されるようになって久しい。最近の標準原価計算実施状況は、興味のあるところである。標準原価計算制度実施会社数・割

3 「精密機械」の2社は、「標準原価計算制度を月次で採用」（クリエートメディック）、「標準原価計算を採用」（リズム時計工業）とあるので、個別、総合の集計には含めなかった。

合は、表1に示してある。さらに内訳を表2に示した。

標準原価計算制度実施会社数・割合は、全体で104社 13.9%であった。この数、割合をどう判断したらよいのだろうか。

原価計算の実施状況の調査としてしばしば引用されてきたものに、1994～95年に日本大学商学部会計学研究所により実施されたアンケート調査がある。調査対象、調査方法等が異なるので単純に比較できないが、一つの例として引用させてもらおうと、日大調査においては、標準原価計算実施会社の数・割合は、全203社中130社64.04%であった。日大調査は回答項目が原価計算・管理会計全般にわたる詳細なものであり、回収率は28%ほどであった。<sup>4</sup>

標準原価計算は、製品、製造過程等のパターン化が前提となるから、個別原価計算より総合原価計算での利用が多くなる。今回の結果でも、個別原価計算実施会社数・割合は、全体では303社40.5%である(表1)のに対し、標準原価計算制度実施会社の中では6

社5.8%である(表2)。いっぽう総合原価計算実施は、全体では549社73.3%であるのに対し、標準原価計算制度実施会社の中では98社94.2%であった。

表1：原価計算制度

業種 会社総数	標準 原価計算	実 際 原価計算	原価計算 制度なし	個 別 原価計算	総 合 原価計算
水産・農林		2			2
2		100.0%			100.0%
鉱業		3			3
3		100.0%			100.0%
建設		82		81	12
82		100.0%		98.8%	14.6%
食品	7	53		3	56
60	11.7%	88.3%		5.0%	93.3%
繊維	5	21	1	6	22
27	18.5%	77.8%	3.7%	22.2%	81.5%
紙・パルプ	1	7		1	7
8	12.5%	87.5%		12.5%	87.5%
化学	19	118		15	131
137	13.9%	86.1%		10.9%	95.6%
石油・石炭		6		1	5
6		100.0%		16.7%	83.3%
ゴム製品	1	8		1	9
9	11.1%	88.9%		11.1%	100.0%
窯業	4	20		3	21
24	16.7%	83.3%		12.5%	87.5%
鉄鋼	4	12		3	13
14	28.6%	85.7%		21.4%	92.9%
非鉄金属	4	15		1	18
18	22.2%	83.3%		5.6%	100.0%
金属製品	3	20		7	19
23	13.0%	87.0%		30.4%	82.6%
機械	11	102		78	62
112	9.8%	91.1%		69.6%	55.4%
電気機器	20	92	1	52	85
111	18.0%	82.1%	0.9%	46.8%	76.6%
輸送用機器	13	40	1	24	46
51	25.5%	78.4%	2.0%	47.1%	90.2%
精密機器	5	21		15	17
25	20.0%	84.0%		60.0%	68.0%
その他製造	7	27	3	12	22
37	18.9%	73.0%	8.10%	32.4%	59.5%
合計	104	649	6	303	550
749	13.9%	86.6%	0.8%	40.5%	73.4%

4 日大調査は、調査項目が多かったので、1994年と1995年に2回に分けて東京証券取引所一部上場企業の製造業703社とサービス・非製造業530社、合計1,233社を対象に実施された。

表2：標準原価計算制度実施会社の原価計算方法

業種 会社総数	個別 原価計算	総合 原価計算	単純・ 製品別	部門別・ 工程別	加工費 工程別	組別	組別 工程別	等級別
食品 7		7 100.0%		2 28.6%		3 42.9%		
繊維 5	1 20.0%	4 80.0%	1 20.0%	2 40.0%		2 40.0%	1 20.0%	
紙・パルプ 1		1 100.0%		1 100.0%				
化学 19		19 100.0%	2 10.5%	11 57.9%		10 52.6%	9 47.4%	1 5.3%
ゴム製品 1		1 100.0%		1 100.0%		1 100.0%	1 100.0%	
窯業 4		4 100.0%						
鉄鋼 4		4 100.0%		4 100.0%		2 50.0%	2 50.0%	
非鉄金属 4		4 100.0%		4 100.0%				
金属製品 3		3 100.0%	1 33.3%	2 66.7%	1 33.3%	1 33.3%	1 33.3%	
機械 11	2 18.2%	9 81.8%	1 9.1%			3 27.3%		
電気機器 20	2 10.0%	20 100.0%		4 20.0%		4 20.0%		
輸送用機器 13		13 100.0%	4 7.9%	6 46.2%	2 15.4%	6 46.2%	4 30.8%	
精密機器 5		3 60.0%	1 20.0%	1 20.0%		1 20.0%		
その他製造 7	1 14.3%	6 85.7%	1 14.3%	1 14.3%		3 42.9%		
合計 104	6 5.8%	98 94.2%	11 10.6%	39 37.5%	3 2.9%	36 34.6%	18 17.3%	1 1.0%

## (2) 標準原価のレベル

標準原価計算については、標準原価のレベル、原価差異分析の方法等にも関心があるところだが、製造原価明細書等にはほとんど記載がない。決算情報であるから、やむを得ないところである。わずかに、標準原価のレベルについて、次のような記載が見られた。

シャープ（電気機器）「いわゆる原価計算基準という現実的標準原価（予定原価）をもって計算」

アマノ（機械）「標準原価は過去の実績に予定を加味した目標原価として設定」

日本ペイント（化学）「標準原価は過去の実績をもとに将来の予測を加味して設定」

アマノも「目標原価」という語から、シャープと同様に現実的標準原価であろうか。日本ペイントは正常原価の意味合いが強そうである。

## (3) 原価差異の処理

決算時の原価差異の処理についてはほとんどの会社で記載されているが、ほぼ次の2つのタイプのいずれかである。

「期末において原価差額の調整を行っております。」

「期末において原価差額をたな卸資産及び売上原価に配賦し、実際原価に修正しており

ます。]

原価差異の調整をして損益計算、たな卸資産の評価を実際原価で行っていることを示すためのものだが、原価差異の種類・金額等の記載はない。

なお、原価差異を売上原価だけで調整している旨記載しているのは標準原価計算では1社（前掲の三菱重工）であった。他の会社はたな卸資産への配賦も記載している。

### 3 実際原価計算制度

#### (1) 実際原価計算制度実施会社

標準原価計算制度を実施していない会社は実際原価計算制度を実施していることになる。製造原価明細書等に実際原価計算制度や実際原価という語を記載していない会社も多いが、原価計算を実施している場合は、実際原価計算制度実施会社として集計している（649社 86.6%）。

#### (2) 原価計算を実施していない会社

なお、表1に示したように、製造原価明細書等を開示していて原価計算を実施していない会社が、6社（0.8%）ある。原価計算を行っていないので、商的工業簿記の実施となるだろう。期末仕掛品の評価は、2社が売価還元法によることを記載している。

東海染工（繊維）「原価計算は実施しておらず、加工仕掛品の評価方法は売価還元法による方法（収益性の低下による簿価切下げの方法）を適用しております。」

SMK（電気機器）「原価計算は制度として行っておりませんが、半期毎に製造部門に発生した費用を要素別に把握し、期末仕掛品を評価控除して当期製品製造原価を算定しております。」

NOK（輸送用機器）「原価計算方法は、他品種少量生産であるから、制度としての原

価計算は採用せず、製品・仕掛品を品種毎にその売価を基準として加工度合を加味した売価還元法により評価しております。」

大日本印刷（その他製造）「当社の生産形態は個々の注文による作業の集積であるが、その注文は多岐多数であり仕事の内容も複雑であるため、制度としての原価計算は実施していない。ただし、毎月の期間製造原価を工場別に把握計算している。」他に凸版印刷、図書印刷

#### (3) 実際原価計算制度実施会社の原価計算方法

表3では、実際原価計算制度実施会社の原価計算方法を示している。

##### ① 個別原価計算

いうまでもなく個別原価計算は、受注生産の場合に適用されるものである。建設（98.8%）、機械（74.5%）、精密機器（71.4%）、輸送用機器（60.0%）といった業種で実施割合が高いのは、頷けるところである。個別原価計算については、部門別計算の詳細を調べたいところだったが、データ不足と判断した。

##### ② 単純・製品別総合原価計算

「単純総合原価計算」と「製品別総合原価計算」と記載のある会社を集計した。食品（34.0%）での実施が多く示されている。鉱業は特殊である（100%）。

##### ③ 部門別・工程別総合原価計算

部門別総合原価計算と工程別総合原価計算と記載のある会社を集計した。ゴム製品（87.5%）、非鉄金属（80.0%）、窯業（75.0%）、紙・パルプ（71.4%）での実施が多い。妥当な集計結果だろう。部門・工程の設定数等の情報は示されていない。

加工費工程別は、部門別・工程別の内数になっている。非鉄金属（33.3%）

表3：実際原価計算制度実施会社の原価計算方法

業種 会社総数	個別 原価計算	総合 原価計算	単純・ 製品別	部門別・ 工程別	加工費 工程別	組別	組別 工程別	等級別	連産品
水産・農林 2		2 100.0%				1 50.0%			
鉱業 3		3 100.0%	3 100.0%						
建設 82	81 98.8%	12 14.6%	4 4.9%	1 1.2%		3 3.7%			
食品 53	3 5.7%	48 90.6%	18 34.0%	20 37.7%	2 3.8%	12 22.6%	4 7.5%	6 11.3%	
繊維 21	5 23.8%	18 85.7%	2 9.5%	8 38.1%	1 4.8%	3 14.3%		4 19.0%	
紙・パルプ 7	1 14.3%	6 85.8%		5 71.4%	2 28.6%	2 28.6%	1 14.3%		
化学 118	15 12.7%	112 94.9%	20 16.9%	70 59.3%	1 0.8%	39 33.1%	18 15.3%	4 3.4%	1 0.8%
石油・石炭 6	1 16.7%	5 83.3%	1 13.3%	1 13.3%		1 13.3%		3 50.0%	1 13.3%
ゴム製品 8	1 12.5%	8 100.0%		7 87.5%	1 12.5%	6 75.0%	5 62.5%		
窯業 20	3 15.0%	17 85.0%	1 5.0%	15 75.0%	1 5.0%	8 40.0%	3 15.0%	1 5.0%	
鉄鋼 12	3 25.0%	9 75.0%		7 58.3%		4 33.3%			
非鉄金属 15	1 6.7%	14 93.3%	1 6.7%	12 80.0%	5 33.3%	3 20.0%	1 6.7%	1 6.7%	
金属製品 20	7 35.0%	16 80.0%	3 15.0%	6 30.0%	1 5.0%	4 20.0%		1 5.0%	
機械 102	76 74.5%	53 52.0%	6 5.9%	14 13.7%	1 1.0%	22 21.6%	7 6.9%	1 1.0%	
電気機器 92	50 54.3%	65 70.7%	14 15.2%	13 14.1%	1 1.1%	27 29.3%	5 5.4%		1 1.1%
輸送用機器 40	24 60.0%	33 82.5%		15 37.5%	5 12.5%	13 32.5%	5 12.5%	1 2.5%	
精密機器 21	15 71.4%	14 66.7%	1 4.8%	5 23.8%		2 9.5%	1 4.8%		
その他製造 27	11 40.7%	16 59.3%	1 3.7%	9 33.3%		5 18.5%	3 11.1%	1 3.7%	
合計 649	297 45.8%	451 69.5%	75 11.6%	208 32.0%	21 3.2%	155 23.9%	53 8.2%	23 3.5%	3 0.5%

で比較的多く実施されている。会社数は少ないが紙・パルプでの実施（2社、28.6%）も頷けるところである。

#### ④ 組別総合原価計算

ゴム製品（6社、75%）での実施割合が高い（会社数は少ないが）。他に、窯業（8社、40.0%）、鉄鋼（4社、33.3%）（こ

れらの業種も会社数は少ない）、さらに化学（33.1%）、輸送用機器（32.5%）といった業種での利用が続いている。組数等の情報は無い。

#### ⑤ 組別工程別総合原価計算

組別工程別総合原価計算の実施会社数は、部門別・工程別にも組別にも加えて

ある。会社数は少ないが、ゴム製品(5社、62.5%)での実施が目立つ。次いで化学(18社、15.3%)だろうか。製品種類が多く、製造工程も複雑な状況が想定される原価計算方法である。

#### ⑥ 等級別総合原価計算

やや特殊な原価計算方法である等級別総合原価計算の利用状況は、連産品の計算とともに興味を引くところである。実施会社数では食品が6社、11.3%(日清製粉グループ本社、日東富士製粉、東洋精糖、プリマハム、日本ハム、伊藤ハム)と多かった。石油・石炭製品の3社、50%(昭和シェル石油、東燃ゼネラル石油、出光興産)も目を引くところである。

#### ⑦ 連産品

連産品の計算は、3社が実施している。三井化学(化学)、コスモ石油(石油・石炭製品)、村田製作所(電気機器)である。連産品といえば石油製品ということになるが、石油製品の会社では連産品実施1社に対し、等級別実施3社となっている。なお、三井化学も石油化学原料等を扱っている。

#### ⑧ 副産物

表には載せなかったが、副産物に関する記載が3社で見られた。

日本製粉(食品) 総合原価計算法「総製造原価からふすま類の市価相当額を控除した額を主製品の総製造原価とする。」

日清製粉グループ本社(食品) 等級別総合原価計算法「製造原価より市価による副製品を控除し、更に製品種類別市価により按分したものを製品数量で除することにより単位当たり製造原価を得る。」

JSR(化学) 工程別総合原価計算、他勘定振替高に副産物控除高あり。

#### ⑨ 直接原価計算

直接原価計算を行っている」と記載している会社が1社ある。

カネカ(化学)「実際原価にもとづき単純総合原価計算及び工程別総合原価計算を採用しており、月次においては管理を主目的として直接原価計算を行い、期末に事業年度を通算し、全部原価計算を実施する制度を採用しております。」

このように管理目的の直接原価計算実施を記載しているのは極めて稀である。

#### (4) 実際原価計算制度実施会社の予定数値利用

表4では、実際原価計算制度実施会社での予定数値の利用について集計した。原価の安定、計算の迅速性を図る予定数値の利用状況について見ようということである。

表4左端の会社総数は実際原価計算制度実施会社数である。その右隣は実際原価計算制度実施会社の中での予定数値利用会社数であり、その下の割合は、左の実際原価計算制度実施会社数に対するものである。個別原価計算から右の欄の一番下の割合は、予定数値利用の合計174社に対するものである。

実際原価計算制度実施会社649社中174社(26.8%)が予定数値を利用している。その割合は業種によってだいぶ違うようである。機械(54.9%)、精密機器(47.6%)、電気機器(46.7%)、輸送用機器(45.0%)等で利用率が高い。いっぽう石油・石炭製品(0%)、ゴム製品(0%)、食品(3.8%)等で低い利用率になっている。

#### 4 製造原価明細書による原価情報の開示

本稿では、製造原価明細書における「原価計算の方法」の記載内容を整理・集計している。はじめに挙げた製造原価明細書の記載内

表4：実際原価計算制度実施会社の予定数値利用

業種 会社総数	予定数値 利 用	個 別 原価計算	総 合 原価計算	単純・ 製品別	部門別・ 工程別	加工費 工程別	組 別	組 別 工程別	等級別
水産・農林 2									
鉱 業 3									
建 設 82	6 7.3%	6							
食 品 53	2 3.8%	1	1						1
織 維 21	5 23.8%		5		3		1		2
紙・パルプ 7	3 42.9%		3		2	1	1		
化 学 118	16 13.6%	2	16	2	6	1	8	5	
石油・石炭 6									
ゴム製品 8									
窯 業 20	2 10.0%		2		2				
鉄 鋼 12	1 8.3%	1							
非鉄金属 15	3 20.0%	1	2		2		1	1	
金属製品 20	5 25.0%	2	4		1	1	2		
機 械 102	56 54.9%	14	11	1	2		5	1	
電気機器 92	43 46.7%	16	27	2	9	1	10	1	
輸送用機器 40	18 45.0%	6	12		8	1	5	4	
精密機器 21	10 47.6%	7	5		2				
その他製造 27	4 14.8%	1	3		2				
合 計 649	174 26.8%	57	91	5	39	5	33	12	3
		32.8%	52.3%	2.9%	22.4%	2.9%	19.0%	6.9%	1.7%

容から知りうる項目①に示した製造原価明細書本来の原価情報は利用していない。では、原価情報はどのように利用できるだろうか。

製造原価明細書は、当期製品製造原価の計算を示すものであるが、会社全体の1期間の製品製造原価総額が示されている。当期製造費用も材料費、労務費、経費がそれぞれの総

額で示されているだけである（簡単な計算過程や重要な経費費目は示されている）。会社全体での製品原価構成はある程度わかるが、それ以上の分析には利用しにくいものである。

この点に関して、かつて櫻井は、旧財務諸表準則にもとづく製造原価報告書の様式（現



在の製造原価明細書の様式と同様)について、「この様式によるときは、企業の側からは秘密事項を外部に知らせないという点から好都合であるものの、その利用に限界があるという批判が生じうる。」(櫻井 1983 p.33)と述べ、次の4項目の欠点を指摘し、別の製造原価報告書の様式を提案していた。

「(1) 現在の原価計算実践(費目別計算)は単に形態別分類に従って原価分類しているのではなく、これに製品との関連(直接費・間接費の別)による分類や機能別分類を加味している。とくに、標準原価計算を採用する企業では、直接材料費、直接労務費、製造間接費の分類が費目別分類の原則となっている。それゆえ、旧財務諸表準則にもとづく様式によるときは、現行の企業実践との有機的関連を図ることが困難である。

(2) 製造間接費の配賦は、現在では予定配賦が前提となっている。原価計算実践で予定配賦を行っているときに、製造原価報告書における表示は形態別分類を基礎としているのでは、費目の組み替えに問題点が残る。

(3) 財務諸表の読者にとって損益分岐点などに必要な資料が得られず、分析に役立ちえない。直接費・間接費に区分した製造原価報告書はそのまま損益分岐点分析に導くものではないが、分析しやすくなることは事実である。

(4) 直接原価計算が制度化されることがあるとすれば、その際には直接材料費、直接労務費がいくらあるかを示す製造原価報告書のほうが、直接原価計算に直結しやすい。」(櫻井 1983 pp.32,33)

そこで提示された製造原価報告書は、当期総製造費用を

- I 直接材料費
- II 直接労務費
- III 製造間接費

と区分表示することによって、製造直接費と

製造間接費を分けて示すものであった。

(1) ~ (3) については妥当な指摘であり、直間の区別を示すことは有用だろうと思われる。(4)の直接原価計算の制度化はともかく、変動費と固定費の区別を記載できれば利用可能性はさらに高まるかもしれない。原価の固変分解の精度に若干の問題があるかもしれないが、変動費・固定費の分解が行われていれば、損益分岐点分析、直接原価計算による分析等に利用しやすくなる。総合原価計算実施会社の場合には、次のような区分表示もあり得るだろう。

- I 直接材料費
- II 加工費
  - 1 変動加工費
  - 2 固定加工費

しかし、製造原価明細書の様式変更は期待薄である。原価情報は、会社にとって重要な戦略的要素である。

「現実に、企業が公表財務諸表の一部として製造原価の明細を示す場合には、個々の企業がディスクロージャーを回避したい気持が強く存する。そのため、有価証券報告書における製造原価の報告は、現実には、…(中略)…極めて簡略化されている。」(櫻井 1983 p.32)

原価の開示に関する状況の進展は難しいようである。

## 5 おわりに

本稿では、製造原価明細書における「原価計算の方法」の記載内容を整理・集計することによって、東京証券取引所一部上場会社の原価計算実施状況の概要を把握しようとしてきた。アンケート調査とは異なり、既存の公開情報を利用したので、集計可能なテーマは限られた。本稿では原価計算制度、原価計算

方法について基本的なレベルでの集計ができたにすぎない。さらに集計したいテーマは多数あったが、当然、データは見当たらなかった。その反面、アンケート調査と異なり回収率の問題はない。開示されている情報だからほぼ100%収集可能である。繰り返しになるが、本稿では、製造原価明細書等に記載のある確実な集計数を示している。項目によっては、実際の数はずっと多くなる場合もあり得る。

集計結果は、既述の通り4枚の表に集約した。これにより、標準原価計算制度と実際原価計算制度の実施状況、個別原価計算、総合原価計算の実施状況、総合原価計算での工程別、組別等、各方法での実施状況、実際原価計算における予定原価の利用状況等を業種と関連づけながら実施会社数・割合で示した。決算会計に関してだが、上場会社の原価計算

実施状況の概要を幾分かは示すことができたのではないだろうか。

今回は、1期間の製造原価明細書等を集計したので、原価計算実施の現況の一部を垣間見ただけだが、時系列的な集計をすれば、原価計算方法の変化の状況や原価構成の変化など、さらなるテーマ設定も可能かもしれない。

### 参考文献

- 櫻井通晴著「原価計算〈理論と実際〉」1983年  
税務経理協会
- 日本大学商学部会計学研究所「原価計算実践のデータベース化への調査研究」1996年

(さとう・えいいち 本学部准教授)