

【論文】

日本企業の管理会計・原価計算の現状と課題

The Present Situation and Problems of the Management Accounting and the Cost Accounting of the Japanese Companies

川 野 克 典
Katsunori Kawano

＜目次＞

1. はじめに
2. 調査の概要
3. 回答企業の概要
4. アンケート調査結果
5. 総括と課題
6. おわりに

(要旨)

筆者らは、2011～2012年度(2011年4月～2013年3月)に「管理会計・原価計算のデータベース化への調査研究2011-2012」(Management Accounting Research Project 2011-2012)と称して、日本企業に対して管理会計・原価計算実務のアンケート調査を行った。

本調査で明らかになったのは、連結(グループ)経営管理の定着化以外に管理会計・原価計算の動向に、期待されたような大きな変化はみられなかった点である。ABCやEVAの実施率が前回調査に比べて大きく増加する傾向もみられず、バランス・スコアカード、ライフサイクル・コストイング、品質原価計算、スループット会計、マテリアルフローコスト会計等の新しい管理会計・原価計算手法の実施率も低かった。むしろ、標準原価計算の実施率が上昇し、伝統的管理会計・原価計算の手法を重視する傾向すらみられた。

このように管理会計・原価計算の変革に積極的とは言えない日本企業の状況を打破するためには、「原価計算基準」の改定等の外圧が必要である。

1. はじめに

筆者は、日本大学商学部の高橋史安教授、新江孝教授、劉慕和准教授、広島修道大学商学部の陳豊隆教授(研究協力者)と共に、2011～2012年度(2011年4月～2013年3月)に「管理会計・原価計算のデータベース化への調査研究2011-2012」(Management Accounting Research Project 2011-2012)と称して、アンケート調査を行った。本論では、このアンケート調査の結果から、現在の日本企業の管理会計・原価計算の現状と課題を概観する。

2. 調査の概要

(1) 調査実施の背景

日本大学商学部会計学研究所では、1985年度(1985年4月～1986年3月)に「経営原価計算に関する調査」、1993～1994年度(1993年4月～1995年3月)に「原価計算の実証的研究」、2001～2002年度(2001年4月～2003年3月)に「管理会計・原価計算の実証的研究」の3回のアンケート調査により、日本企業の管理会計および原価計算の実務の実態調査を実施して来た。

2001～2002年度に実施した前回の調査は、「会計ビッグバン」と呼ばれる財務会計制度の改定が行われた1999～2000年の直後に実施されたものであり、管理会計・原価計算の変化の兆候を把握することができた。

しかし、その後も、国際会計基準(IFRS)とのコンバージェンス(収斂)を図るため、会計基準の改定が続き、減損会計、資産除去債務、リース会計、工事契約、企業結合等の会計基準が見直しあるいは新規に公表されている。さらには会社法の施行、法人税法の減価償却計算の変更、財務報告に係る内部統制の評価及び監査(いわゆる日本版SOX法)、四半期報告制度等、財務会計制度が変更された。また、日本企業のグローバル展開は、一層加速して、日本企業は世界各国で、開発、生産、販売を行っている。

一定の間隔で同様の調査を実施することにより、最新の管理会計・原価計算実務の状況を把握するのみならず、日本企業の実務の変化を把握して、会計基準の変更や企業環境変化が管理会計・原価計算に与える影響を明らかにすることができる。第1回目の調査終了から第2回目の調査開始の間隔が7年、第2回目と第3回目が6年、そして今回は第3回目の調査終了から既に8年が経過していることを鑑み、調査の間隔も最適の時期になっていると判断し、今回の調査を実施することとなった。

(2) 調査の目的

本調査の目的は、以下の3点である。

- ① 2011～2012年度時点での管理会計・原価計算実務の動向を把握すること。
- ② 過去の調査との変化を捉え、会計基準変更や企業環境変化が管理会計・原価計算に与える影響を明らかにすること。
- ③ 将来、適用の増加が予想される国際会計基準の適用前に実務の動向を把握し、第5回目の調査に結び付けること。

(3) 調査の特徴

他の研究者によるアンケート調査と比べて、本調査の特徴は、以下の3点である。

- ① 管理会計・原価計算について幅広く調査を行っていること。
- ② 筆者が元実務家であったことを踏まえて、実務家の視点を取り入れたこと。
- ③ 過去の調査結果と比較することにより、日本企業の管理会計・原価計算の変化を把握できること。

(4) 調査の方法と経緯

本共同研究は、アンケート調査が中心となっているため、まずアンケート調査票の作成に着手した。管理会計・原価計算手法適用の推移を観察するため、過去の調査と同様の質

問事項を設定すると共に、新しい管理会計・原価計算手法や管理会計・原価計算の教科書に掲載されていないが、実務で適用が想定される手法、さらには会計基準の変更に伴い変化が予想される手法等に対する質問事項を新規に加えて、96の質問区分、128の質問項目を設定した。なお、製造業・非製造(サービス)業共通、製造業のみ、非製造(サービス)業のみの区分があるため、製造業に所属する企業の質問項目は112、非製造(サービス)業に所属する企業の質問項目は88である。

依頼状、アンケート調査票、返信用封筒等を東京証券取引所第1部、第2部に上場している企業2,035社に対して2011年9月に発送を行うと共に、Excel版の回答シートも用意して、ホームページを通じて広くアンケート調査票への回答を依頼した。しかし、回収数が少なかったため、統計上の恣意性排除には十分に配慮しつつ、一般社団法人企業研究会等に協力を求めた。このように2011年度は回収数の増加に注力したが、最終的に99社しか回収することができなかった。今、振り返ると、2011年は3月に東日本大震災が発生し、企業がその対応に追われたこと、アンケートの質問数が多く、回答に当たり負担感を与えたこと、また研究者によるアンケート調査が増え、企業側に重複感を与えたためと思われる。

そこで、ホームページによる回答依頼は継続しつつ、2012年8月に未回収の東京証券取引所第1部、第2部上場企業1,923社(回答を辞退した企業を除く)に対して再度、アンケート調査票への回答を依頼した。再度の依頼では、追加で88社から回答が得られ、2011年度回収分との合計で187社(回答の不備、重複回答等を除く)から回収することができた。なお、アンケート調査票送付総企業数に対する回収率は9.2%である。

3. 回答企業の概要

アンケート調査票に回答を得た187社のプロフィールは以下の通りである。なお、187社には社名未記載等で回答を得た企業4社が含まれている。

(1) 連結売上高

上場企業のうち、2011年度の決算で連結売上高が1兆円を超えていたのは120社で、全体の5.7%に過ぎなかったが、本調査では13.4%を占めており、また回答企業の平均連結売上高が5,173億円と大きいことから、比較的規模の大きな企業からの回答が多いことがわかる。

なお、本論において、連結売上高1,000億円未満の会社を「小規模企業」、1,000億円以上3,000億円未満の企業を「中規模企業」、3,000億円以上の企業を「大規模企業」として集計する。¹⁾ 不明、未記載の企業は、連結売上高規模別のデータ集計においては集計していない。

＜表 1＞ 回答企業の連結売上高

	回答企業数(社)	%	区分
100億円未満	6	3.2%	小規模企業 (80社)
100億円以上300億円未満	31	16.6%	
300億円以上500億円未満	20	10.7%	
500億円以上1,000億円未満	23	12.3%	
1,000億円以上3,000億円未満	48	25.7%	中規模企業
3,000億円以上5,000億円未満	20	10.7%	大規模企業 (55社)
5,000億円以上10,000億円未満	14	7.5%	
10,000億円以上20,000億円未満	10	5.3%	
20,000億円以上	11	5.9%	
不明, 未記載	4	2.1%	
回答企業数合計	187	100.0%	
平均連結売上高	5,173億円		

(2) 連結従業員数

連結従業員数からも回答企業に比較的規模の大きな企業が多いことがわかる。上場企業のうち、2011年度の決算で連結従業員数が1万人を超えていたのは245社で、全体の11.7%であったが、本調査では23.5%を占めており、また平均連結従業員も15,223人と多い。

＜表 2＞ 回答企業の連結従業員数

	回答企業数(社)	%
100人未満	1	0.5%
100人以上300人未満	10	5.3%
300人以上500人未満	11	5.9%
500人以上1,000人未満	23	12.3%
1,000人以上3,000人未満	48	25.7%
3,000人以上5,000人未満	25	13.4%
5,000人以上10,000人未満	22	11.8%
10,000人以上20,000人未満	14	7.5%
20,000人以上50,000人未満	21	11.2%
50,000人以上	9	4.8%
不明, 未記載	3	1.6%
回答企業数合計	187	100.0%
平均連結従業員数	15,223人	

(3) 業種²⁾

回答が得られた業種別では、化学工業(20社)、電気機械器具製造業(19社)、輸送用機械器具製造業(18社)、その他サービス(21社)が多かった。一方で、林業、漁業、鉱業、木材・木製品製造、皮革・同製品製造、保険、海運、空運の各業界からの回答企業はなかった。なお、2001～2002年度の調査と比較すると、輸送用機械器具製造業、商社からの回答が増加し、一般機械器具製造業、精密機械器具製造業、建設業、不動産業、銀行からの回答が減少している。

＜表 3＞ 回答企業の業種 ^{3) 4)}

業種		回答企業数(社)	%
製造業	1.農業	2	1.1%
	5.建設業	7	3.7%
	6.食料品製造業	10	5.3%
	7.繊維工業	5	2.7%
	9.パルプ・紙・紙加工品製造業	1	0.5%
	10.出版・印刷・同関連産業	2	1.1%
	11.化学工業	20	10.7%
	12.石油製品・石炭製品製造業	2	1.1%
	13.ゴム製品製造業	1	0.5%
	15.窯業・土石製品製造業	1	0.5%
	16.鉄鋼業	6	3.2%
	17.非鉄金属製造業	4	2.1%
	18.金属製品製造業	4	2.1%
	19.一般機械器具製造業	6	3.2%
	20.電気機械器具製造業	19	10.2%
	21.輸送用機械器具製造業	18	9.6%
	22.精密機械器具製造業	5	2.7%
	24.不動産業	2	1.1%
	26.電気・ガス・水道業	1	0.5%
	小計	116	62.0%
非製造業	30.建設	6	3.2%
	31.商社	12	6.4%
	32.小売業	13	7.0%
	33.銀行	3	1.6%
	34.証券	1	0.5%
	37.不動産	1	0.5%
	38.鉄道・バス	1	0.5%
	39.陸運	3	1.6%
	42.倉庫	4	2.1%
	43.通信	4	2.1%
	44.電力	1	0.5%
	46.その他サービス	21	11.2%
	小計	70	37.4%
不明		1	0.5%
回答企業数合計		187	100.0%

4. アンケート調査結果

アンケートの分析は、他の共同研究者と分担して行っており、筆者は主として、製造業、非製造業を問わず共通の質問事項についての調査結果を分析し、日本企業の管理会計・原価計算の現状を考察する。

4-1. 財務会計と管理会計の関係

83.2%の企業が、財務会計と管理会計の利益が一致あるいは近似値となるいわゆる「財管一致」（財務会計と管理会計の一致）あるいは「制管一致」（制度会計と管理会計の一致）と言われる会計制度を採用していた。「財管一致」「制管一致」の会計制度の採用率が高い理由としては、複数の会計制度を持つ煩雑さからもととも日本企業は「財管一致」「制管一致」指向が強かったことに加えて、四半期報告が実施されるようになり、四半期単位で開示される財務諸表と月次決算による管理会計の財務諸表の数字が異なることに違和感を覚えた経営者が増えたこと、後述のように日本企業にはERP(Enterprise Resource Planning)パッケージソフトウェアの導入が進んだが、ERPパッケージソフトウェアは「財管一致」「制管一致」の仕組みを採るソフトウェアが多いので、ERPパッケージソフトウェアの導入を機に「財管一致」「制管一致」の会計制度に切り替えた企業があったこと等が考えられる。

「財管一致」「制管一致」の会計制度を採るため、日本企業の管理会計・原価計算制度は、会計基準等、財務会計制度変更の影響を受けやすく、もし国際会計基準が日本に適用されることになると、管理会計・原価計算制度の見直しも避けられない。国際会計基準の強制適用に関して、原価計算・原価管理の面からも反対論が唱えられた背景には、多くの日本企業が財務会計と密接に結び付いた原価計算・原価管理制度を採用していることがあると考える。

＜表 4＞ 財務会計と管理会計の関係⁵⁾

複数回答あり	回答数	%
①財務会計と管理会計の利益は異なる	30	16.2%
②財務会計と管理会計の利益は一致するか、あるいは近似値になる	154	83.2%
③その他	2	1.1%
回答数合計	186	-
回答企業数(社)	185	100.0%

アンケートでは、関連質問として、管理会計レポートの作成方法に関する質問も設けたが、財務会計の数字を細分化して、管理会計レポートの数字としていると回答した企業が52.2%、次いで財務会計と管理会計の数字は別に集計していると回答した企業が23.4%、管理会計の数字を積み上げ(集計)し、財務会計の数字としていると回答した企業が22.3%であった。「財管一致」「制管一致」の会計制度を採用している企業だけで集計を行っても、財務会計の数字を先に確定してから、財務会計を細分化して管理会計の数字を作成する企業が最も多かった。これは四半期決算等の早期開示が社会的に要請されており、財務会計を優先せざるを得ない事情があるためであろう。

＜表 5＞ 管理会計レポートの作成方法

複数回答あり	回答数	%
①財務会計の数字を細分化して、管理会計の数字としている	96	52.2%
②管理会計の数字を積み上げ(集計)し、財務会計の数字としている	41	22.3%
③財務会計と管理会計の数字は別々に作成している	43	23.4%
④その他	5	2.7%
回答数合計	185	-
回答企業数(社)	184	100.0%

4.2. 原価計算

(1) 標準原価計算の実施

1962年に公表された「原価計算基準」により、日本企業に標準原価計算が定着化した。しかし、その後の企業環境変化により標準原価計算の陳腐化が指摘されるようになり、標準原価計算を実施する企業が減少していると言われていた。今回の調査では依然として、50.3%の企業が標準原価計算を実施しており、製造業に限定すると、68.1%の企業が標準原価計算を実施していた。過去の調査と比較しても、実施率は増加しており、標準原価計算の陳腐化が主張される中、予想に反する結果となった。なお、2010～2011年にアンケート調査を行っている清水他(2011a, p.73)の調査結果によると、標準原価計算を実施している製造業における割合は、58.5%で、筆者らの調査(68.1%)よりは低い数字となっているが、高い実施率であることに変わりがない。

＜表 6＞ 標準原価計算の実施

	回答数	%
①標準原価計算を実施している	94	50.3%
②標準原価計算を実施していない	93	49.7%
回答数合計	187	-
回答企業数(社)	187	100.0%

＜表 7＞ 標準原価計算を実施している企業の割合 過去の調査との比較

	1993～1994年度	2001～2002年度	2011～2012年度
製 造 業	64.0%	54.0%	68.1%
非 製 造 業	21.5%	24.7%	21.4%
全 産 業	47.0%	40.9%	50.3%

標準原価計算の適用範囲については、親会社のみで標準原価計算を実施している企業が46.2%と最も多く、連結ベース(グループ全体)で標準原価計算を実施できている企業は24.7%に止まった。理由としては、企業経営が多角化して、多様な事業、製品、サービスを展開していることから、標準原価計算が適していない場合があること、そして在外子会社を中心に、人員、情報システムの面から、標準原価計算を実施する体制が整備されていない場合があること等が考えられる。

＜表 8＞ 標準原価計算の適用範囲⁶⁾

	回答数	%
①連結ベースで標準原価計算を実施している	23	24.7%
②親会社では標準原価計算を実施している	43	46.2%
③部分的に(たとえば、ある工場だけで)標準原価計算を実施している	24	25.8%
④その他	3	3.2%
回答数合計	93	-
回答企業数(社)	93	100.0%

標準原価計算の実施目的では、原価統制が44.7%、棚卸資産および売上原価算定の基礎とするための29.8%、予算管理が17.0%、原価低減が11.7%、決算早期化が10.6%であった。

今回の調査は、複数回答が多かったため、単純比較はできないが、前回の2001～2002年度の調査（製造業および非製造業の合計）と比較すると、原価統制が32.1%から44.7%、棚卸資産および売上原価算定の基礎が17.4%から29.8%へと増加し、予算管理が20.2%から17.0%、記帳簡素化が16.5%から2.1%に減少している。記帳簡素化が減少しているのは、今回から決算早期化という回答を新規に設けたためと推測され、両者を合わせると、12.7%と若干の減少に止まる。

標準原価計算の陳腐化により、標準原価計算実施の目的が原価統制から財務諸表作成に変化していると言われていたが、今回の調査では、原価統制目的が増え、記帳簡素化に決算早期化を加えた数字が減るという逆の結果となった。しかし、財務諸表作成目的を広義に解釈し、棚卸資産および売上原価算定の基礎に決算早期化、記帳簡素化を加えた回答を単純合計すると、42.6%にも達し、決して財務諸表作成目的の割合が低いわけではないと考える。

<表 9> 標準原価計算の実施目的 ⁷⁾

複数回答あり	回答数	%
①原価統制	42	44.7%
②棚卸資産および売上原価算定の基礎	28	29.8%
③予算管理	16	17.0%
④原価低減	11	11.7%
⑤決算早期化	10	10.6%
⑥記帳簡素化	2	2.1%
回答数合計	109	-
回答企業数(社)	94	100.0%

(2)直接原価計算

直接原価計算の実施企業は、37.1%と2001～2002年度の調査(36.7%)とほぼ変化がなかった。しかし、その内、グループ全体で直接原価計算を実施している企業は40.6%に過ぎず、親会社等一部だけで直接原価計算を実施している企業が過半数を占めた。

<表 10> 直接原価計算の実施

	回答数	%
①直接原価計算を実施している	69	37.1%
②直接原価計算を実施していない	117	62.9%
回答数合計	186	-
回答企業数(社)	186	100.0%

また、製造業と非製造業に分けて2001～2002年度の調査結果と比較すると、製造業の直接原価計算の実施率が上昇し、非製造業の実施率が低下する結果となった。特に非製造業について、1993～1994年度と比較しても、大幅に低下しており、非製造業で直接原価計算離れが進んでいる可能性がある。今回のアンケート調査結果の分析だけでは解明できないため、今後の研究課題としたい。

＜表 11＞ 直接原価計算を実施している企業の割合 過去の調査との比較

	1993～1994年度	2001～2002年度	2011～2012年度
製 造 業	49.8%	34.0%	41.4%
非 製 造 業	50.7%	40.0%	30.4%
全 産 業	50.1%	36.7%	37.1%

直接原価計算の種類には、実際直接原価計算と標準直接原価計算がある。標準直接原価計算は、1960年代に確立され、標準原価計算の原価統制の機能と直接原価計算の利益管理の機能を組み合わせた理想的な手法であると言われている。しかし、直接原価計算の実務においては、実際直接原価計算が多く実施されており、62.1%と約2/3を占めた。

＜表 12＞ 直接原価計算の種類⁸⁾

	回答数	%
①実際直接原価計算を実施している	41	62.1%
②標準直接原価計算を実施している	24	36.4%
③その他	1	1.5%
回答数合計	66	-
回答企業数(社)	66	100.0%

直接原価計算実施の目的としては、損益分岐点の引き下げを目標とした原価管理目的が最も多く29.0%、次いで予算統制27.5%、損益分岐点分析を使った利益計画の立案18.8%と続いた。直接原価計算の実施目的の回答は比較的分散しており、企業が多様な目的で直接原価計算を実施していることがわかる。

＜表 13＞ 直接原価計算の実施目的⁹⁾

複数回答あり	回答数	%
①損益分岐点分析を使って、利益計画の立案に資するため	13	18.8%
②セールスマックスの決定に資するため	0	0.0%
③価格の決定に資するため	7	10.1%
④予算統制の強化に資するため	19	27.5%
⑤損益分岐点の引き下げを目標とした原価管理等の強化に資するため	20	29.0%
⑥決算事務の迅速化・簡略化に資するため	6	8.7%
⑦投資計画の検討に資するため	1	1.4%
⑧外部財務報告用に利用するため	6	8.7%
⑨在庫増減による利益変動を排除し、業績評価の適正化を図るため	2	2.9%
⑩その他	2	2.9%
回答数合計	76	-
回答企業数(社)	69	100.0%

直接原価計算の対象範囲を調査したところ、変動費を対象とする変動(費)原価計算(36.8%)よりも、直接費を対象とする直接費原価計算の形態を採る企業が若干多い(42.6%)ことが明らかになった。また、スループット会計のように直接材料費のみを集計している企業(14.7%)も少なくなかった。なお、その他の回答例としては、「直接材料費+変動費(直

接工労務費など)を直接原価としている」,「標準化している人件費,機械損料以外の原価を直接原価としている」等の回答があった。

<表 14> 直接原価計算の対象範囲¹⁰⁾

複数回答あり	回答数	%
①変動費のみを製品, サービスに集計する方法	25	36.8%
②製品, サービスに跡付け可能な原価(直接費)のみを集計する方法	29	42.6%
③直接材料費のみを集計する方法	10	14.7%
④その他	5	7.4%
回答数合計	69	-
回答企業数(社)	68	100.0%

直接原価計算の対象として, 直接費と回答した企業が多い理由としては, 勘定科目法(費目別精査法)により区分をする企業が多いため, 厳密な変動費にはならないこと, また, 直接原価計算の目的に予算統制(27.5%)や価格決定(10.1%)等, 損益分岐点分析以外の理由を掲げている企業においては, 変動費とすることが必須とならないことが影響していると考ええる。

(3) 連結原価計算

今回の調査から新規に加えた調査項目である。「会計ビッグバン」以降, 連結財務諸表重視となり, 原価計算も連結ベースで実施する企業が増加していると予想していたが, 半期, 年次, 必要に応じて実施を含めると, 約40%の企業が連結原価計算を実施していることが判明した。しかし, 月次で事業別連結原価計算を実施している企業は, 半数以下の14.4%に止まり, 企業にとって, 連結原価計算を毎月, 実施する事務工数が多いことが想像される。

<表 15> 連結原価計算の実施

複数回答あり	回答数	%
①四半期で事業別連結原価計算を実施	35	19.3%
②月次で事業別連結原価計算を実施	26	14.4%
③半期, 年次で事業別連結原価計算を実施	6	3.3%
④必要に応じて連結原価計算を実施	6	3.3%
⑤連結原価計算を実施していない	110	60.8%
⑥その他	2	1.1%
回答数合計	185	-
回答企業数(社)	181	100.0%

連結原価計算の実施状況を連結売上高で区分して集計したところ, 事業別連結原価計算を実施している企業は, 相対的に小規模(連結売上高1,000億円未満)企業に多い傾向がみられた。大規模企業(連結売上高3,000億円以上)になると, 子会社数も増え, 子会社間の取引関係も複雑化するため, 連結原価計算まで実施するのは容易ではないようである。

<表 16> 連結売上高規模別連結原価計算の実施

複数回答あり	小規模企業		中規模企業		大規模企業	
	回答数	%	回答数	%	回答数	%
①四半期で事業別連結原価計算を実施	19	24.4%	8	17.8%	7	13.0%
②月次で事業別連結原価計算を実施	11	14.1%	8	17.8%	7	13.0%
③半期事業、年次で事業別連結原価計算を実施	3	3.8%	2	4.4%	1	1.9%
④必要に応じて連結原価計算を実施	3	3.8%	0	0%	3	5.6%
⑤連結原価計算を実施していない	45	57.7%	27	60.0%	35	64.8%
⑥その他	0	0%	0	0%	2	3.7%
回答数合計	81	-	45	-	55	-
回答企業数(社)	78	100.0%	45	100.0%	54	100.0%

(4) ABC

ABC(Activity-Based Costing; 活動基準原価計算)が1988年にクーパー(Cooper, Robin)とキャプラン(Kaplan, Robert. S.)により提案されてから四半世紀が経過したが、日本企業におけるABCの実施率は、必要な都度、実施、一部で実施を加えても、12.8%と依然として高くなかった。ABCを経常的に実施している企業も8.6%に止まっている。

<表 17> ABC の実施 ¹¹⁾

	回答数	%
①ABCを経常的に実施	16	8.6%
②ABCを必要な都度、実施	7	3.7%
③一部で実施している	1	0.5%
ABC実施企業合計(社)	24	12.8%
アンケート全回答企業数(社)	187	100.0%

過去の調査結果と比較すると、製造業、非製造業共に、ABCの実施率はほぼ横ばいで推移しており、全体として大きな増加傾向はみられない。

<表 18> ABC を実施している企業の割合 過去の調査との比較

	1993～1994年度	2001～2002年度	2011～2012年度
製 造 業	11.5%	8.1%	10.3%
非 製 造 業	12.4%	16.9%	17.1%
全 産 業	11.9%	12.1%	12.8%

ABCを実施していない企業に対して、ABCを実施していない理由を問う質問を設けたところ、計算が複雑、費用がかかるといったABCの計算構造に起因する理由、配賦計算の精緻化よりも原価管理に関心がある、製品、サービスに直課しているためや正確な原価情報を必要としていないといったABCを実施する誘因が見出せないことによる理由を掲げる企業が多かった。

これらの結果に筆者がコンサルタントだった当時の聞き取り調査の結果を踏まえて、ABCが日本企業に広がらなかった本質的な理由を考察すると、

- ・日本企業は、ABC提案以前から、直課を含め配賦計算を細かく実施しており、ABCを実施しても、手間ばかりかかり、原価計算の精度向上が期待できないと判断したこと
 - ・「原価計算基準」にABCが記載されていないため、ABCが紹介された当時は財務会計として認められるかの不安があったこと
 - ・原価計算システムがブラックボックス化しており、情報システムを容易に変更できないこと
 - ・経理・財務部門が保守的で、原価計算の変更に積極的でないこと
- 等があると考えている。

＜表 19＞ ABC を実施しない理由

回答数上位のみ記載、複数回答あり	回答数	%
①計算が複雑だから	50	34.5%
②費用がかかる	43	29.7%
③配賦計算の精緻化よりも原価管理に関心がある	35	24.1%
④ABCのためのデータ集計ができない	35	24.1%
⑤製品、サービスに直課しているため	26	17.9%
⑥正確な原価情報を必要としない	22	15.2%
⑦その他回答の合計	44	30.3%
回答数合計	255	-
回答企業数(社)	145	100.0%

4.3. 業績評価会計

(1) 利益管理の単位

利益管理の単位は、製品群別・製品事業別、サービス群別・サービス事業別が、両者を合わせて89.8%と圧倒的に多かった。一方で、顧客別、市場別、用途別等の利益管理を実施している企業は多いとは言えず、伝統的な単位で利益管理を続けている企業が多いことが明らかになった。

＜表 20＞ 利益管理の単位

複数回答あり	回答数	%
①製品群別・製品事業別	120	64.5%
②サービス群別・サービス事業別	47	25.3%
③会社別	87	46.8%
④営業所・支店別	69	37.1%
⑤工場別	53	28.5%
⑥地域別	37	19.9%
⑦顧客別	26	14.0%
⑧市場別	15	8.1%
⑨用途別	8	4.3%
⑩その他	7	3.8%
回答数合計	469	-
回答企業数(社)	186	100.0%

(2) 本社費配賦

約半数(48.6%)の企業が本社費の全部を配賦している。2001～2002年度の調査では、46.4%(製造業および非製造業の合計)であったので若干の増加である。一方で、本社費を全く配賦していない企業は、20.0%であった。

＜表 21＞ 本社費配賦の実施

複数回答あり	回答数	%
①本社費を全く配賦していない	37	20.0%
②本社費の一部を配賦している	58	31.4%
③本社費の全部を配賦している	90	48.6%
④その他	1	0.5%
回答数合計	186	-
回答企業数(社)	185	100.0%

本社費配賦を全く実施していない企業の割合は全体として、わずかではあるが増加傾向にある。会計基準の複雑化により、配賦が難しい取引が増加していることが、変化の背景にある可能性がある。しかし、非製造業では本社費配賦を全く実施しない企業が減少傾向にあり、製造業では増加傾向にあるという反対の傾向を示している。

＜表 22＞ 本社費配賦を実施していない企業の割合 過去の調査との比較

	1993～1994年度	2001～2002年度	2011～2012年度
製 造 業	13.1%	17.2%	21.6%
非 製 造 業	22.0%	19.0%	17.6%
全 産 業	16.4%	17.9%	20.0%

本社費配賦の基準としては、売上高、従業員数を採用する企業が多く、次いで作業時間、床面積、労務費、活動が多かった。なお、従来から小売業で床面積を用いて費用の配賦をすることは知られているが、本調査では製造業においても床面積が用いられていた。

＜表 23＞ 本社費配賦の基準

回答数上位のみ記載、複数回答あり	回答数	%
①売上高	83	55.7%
②従業員数	79	53.0%
③作業時間	24	16.1%
④床面積	23	15.4%
⑤労務費	21	14.1%
⑥活動	21	14.1%
⑦使用総資産	15	10.1%
その他回答の合計	44	29.5%
回答数合計	310	-
回答企業数(社)	149	100.0%

(3) 業績評価指標

業績評価指標として採用している財務的指標の上位には伝統的な指標が並んだ。2001～2002年度の調査と比較すると、特に営業利益を業績評価指標として活用する企業が増えている。営業利益の採用が増えているのは、新聞等の報道でも主たる企業活動の成果として営業利益が取り上げられることが増えていること、国際会計基準や米国会計基準では経常利益の区分がなく、グローバルな観点からは営業利益が重視されていることに対する日本企業の理解が進んだこと等の理由が考えられる。

EVA (Economic Value Added; 経済付加価値) は、類似指標である残余利益(1.2%)を加えても、4.3%しか採用する企業がなく、2001～2002年度の調査(5.8%)に比べて増加する傾向はみられなかった。また、包括利益についても、3.1%の採用しかなく、包括利益が開示されるようになって、管理会計の指標としてはあまり活用されていないようだ。次回以降の調査で包括利益の採用が増加するのか注目したい。

なお、2001～2002年度の調査と比べて、複数の回答を記載した企業が大幅に増えていることから、単一ではなく、複数の、かつより多くの業績評価指標を組み合わせ活用している企業が増加していると思われ、特定の業績評価指標に偏ることのない、バランス型の経営を目指す日本企業が増えていると推定することができる。

＜表 24＞ 財務的業績評価指標 ¹²⁾

回答数上位のみ記載、複数回答あり	回答数	%
①営業利益	118	72.8%
②売上高	112	69.1%
③経常利益	83	51.2%
④売上総利益	55	34.0%
⑤売上高の伸び率	52	32.1%
⑥当期純利益	48	29.6%
⑦総資産利益率(ROA)	43	26.5%
⑧キャッシュ・フロー	42	25.9%
⑨自己資本利益率(ROE)	39	24.1%
⑩売上高利益率	33	20.4%
残余利益	2	1.2%
EVA(経済付加価値)	5	3.1%
包括利益	5	3.1%
その他回答の合計	86	53.1%
回答数合計	723	-
回答企業数(社)	162	100.0%

財務的評価指標を連結売上高で区分して集計したところ、小規模企業(連結売上高1,000億円未満)では相対的に売上高指向が強いが、中規模企業(連結売上高1,000億円以上3,000億円未満)では利益指向が強まり、さらに大規模企業(連結売上高3,000億円以上)ではキャッシュ・フローが加わって、連結売上高が増加するにつれ、複数の財務的業績評価指標を用いるようになる傾向があることがわかった。

＜表 25＞ 連結売上高規模別財務的業績評価指標

回答数上位のみ記載 複数回答あり	小規模企業		中規模企業		大規模企業	
	回答数	%	回答数	%	回答数	%
①営業利益	47	68.1%	33	78.6%	35	74.5%
②売上高	50	72.5%	29	69.0%	31	66.0%
③経常利益	33	47.8%	26	61.9%	22	51.1%
④売上総利益	23	33.3%	15	35.7%	15	31.9%
⑤売上高の伸び率	17	24.6%	14	33.3%	20	42.6%
⑥当期純利益	18	26.1%	14	33.3%	14	29.8%
⑦総資産利益率(ROA)	14	20.3%	15	35.7%	13	27.7%
⑧キャッシュ・フロー	10	14.5%	12	28.6%	19	40.4%
⑨自己資本利益率(ROE)	14	20.3%	14	33.3%	10	21.3%
⑩売上高利益率	9	13.0%	11	26.1%	12	25.5%
その他回答の合計	28	40.6%	27	64.3%	38	80.9%
回答数合計	263	-	210	-	229	-
回答企業数(社)	69	100.0%	42	100.0%	47	100.0%

一方で、非財務的業績評価指標では、品質向上、在庫削減、人材育成を掲げる企業が多かった。2001～2002年度の調査との比較では、人材育成の回答数の順位が6位から3位に上昇し、企業が人材育成を重視している姿がうかがえる。なお、非財務的業績評価指標においても、複数回答が増えており、企業は多様な非財務的業績評価指標を活用していることがわかる。

＜表 26＞ 非財務的業績評価指標

回答数上位のみ記載、複数回答あり	回答数	%
①品質向上	88	59.9%
②在庫削減	78	53.1%
③人材育成	58	39.5%
④事務合理化努力	40	27.2%
⑤債権の回収率	38	25.9%
⑥新製品(新技術)開発力	37	25.2%
⑦市場占有率	33	22.4%
⑧納期の短縮	33	22.4%
その他回答の合計	20	13.6%
回答数合計	425	-
回答企業数(社)	147	100.0%

(4) バランス・スコアカード

バランス(ト)・スコアカード(Balanced Scorecard)がキャプラン、ノートン(Norton, David P.)により1992年に提案されてから20年以上が経過した。近年の管理会計分野では、ABCと同様に注目度が高かったが、一部実施を含めても9.5%と実施率が決して高くなかった。なお、同時期にアンケート調査を行った大槻他(2013, p.160)の実施率(7.9%)と大きな差異のない結果となっている。しかし、製造業で比較すると、2001～2002年度の4.1%から12.7%と大幅に増加している。

バランス・スコアカード導入の目的としては、戦略策定とその実行のフォローアップが最も多く、業績評価、人事評価の順となっていた。また、使用している視点は、キャプラン&ノートンのテンプレートである財務の視点、顧客の視点、内部ビジネスプロセスの視点、学習と成長の視点が多く、次いで多かったのは製品/サービスの視点であった。

バランス・スコアカードの注目度が高いにも関わらず、実施率が低い理由を、筆者がコンサルタントだった当時の聞き取り調査の結果も踏まえて列挙してみると、

- ・日本企業には方針管理の手法が定着していること
 - ・日本企業には、バランス・スコアカード導入に必須な戦略的な思考が欠けていること
 - ・バランス・スコアカードは、形式上はシンプルではあるが、導入、定着化には幅広い知識やノウハウ等が必要で、導入、定着化が容易ではないこと（実際、導入したものの、運用を取り止めた企業も少なくない）
 - ・日本企業のバランス・スコアカード経営の成功例の報告が少なく、成果に確信が得られないこと
- 等があると考ええる。

＜表 27＞ バランス・スコアカードの実施

	回答数	%
①グループ全体で導入している	11	6.1%
②一部で実施している	6	3.4%
③実施していないが、実施予定である	6	3.4%
④実施予定がない	156	87.2%
回答数合計	179	-
回答企業数(社)	179	100.0%

＜表 28＞ バランス・スコアカードを実施している企業の割合 過去の調査との比較

	1993～1994年度	2001～2002年度	2011～2012年度
製 造 業	質問なし	4.1%	12.7%
非 製 造 業	質問なし	質問なし	4.3%
全 産 業	-	-	9.5%

(5) ミニ・プロフィットセンター

日本航空にもアメーバ経営が導入され、その再建に大きな成果を生み出したことから、ミニ(マイクロ)・プロフィットセンターが注目されている。今回の調査では、ミニ・プロフィットセンターを実施している企業は、一部導入を含めて16.3%で、ABCやバランス・スコアカードより高い実施率であった。ミニ・プロフィットセンターを実施していることが知られている京セラ等の企業の業績が好調であることも影響している可能性がある。

＜表 29＞ ミニ・プロフィットセンターの実施

	回答数	%
①全グループに導入	4	2.2%
②主要会社に導入	11	6.0%
③一部組織に導入	15	8.2%
④導入していない	150	81.5%
⑤その他	4	2.2%
回答数合計	184	-
回答企業数(社)	184	100.0%

4.4. 中期計画・予算管理

(1) 中期計画の策定対象期間

中期(経営)計画の策定対象期間としては、3年間を採用する企業が多かった(70.6%)が、同じ3年間でも、3年固定方式(3年に一度、中期計画を策定し、3年間は目標数値を固定する方式)の実施率(38.0%)が3年ローリング方式(毎年、中期計画を策定し、常に3年先までの目標数値を設定する方式)の実施率(32.6%)を上回った。企業環境の変化が著しい中で、固定方式の方が多いの、意外な結果であり、日本原価計算研究学会第39回全国大会で本調査の報告を行った際にも、この点についての質問が相次いだ。固定方式を採用している企業について個々に検証を行ったが、市場環境が著しく変化する業界に属する企業においても固定方式を採用している場合があり、固定方式を採用している企業に一定の傾向はみられず、広く固定方式が採用されていた。固定方式の採用が多い背景として、中期計画の策定内容が変化している可能性がある。たとえば、詳細な利益計画を策定せず、経営目標数値のみを設定する等の変化が想定され、今後の研究課題としたい。

＜表 30＞ 中期計画の策定対象期間

	回答数	%
①3年未満	26	14.1%
②3年固定方式	70	38.0%
③3年ローリング方式	60	32.6%
④4～5年固定方式	14	7.6%
⑤4～5年ローリング方式	11	6.0%
⑥5年超固定方式	1	0.5%
⑦5年超ローリング方式	2	1.1%
回答数合計	184	-
回答企業数(社)	184	100.0%

中期計画の策定対象期間を企業規模別に集計してみたところ、大規模企業において4年以上を策定対象期間とする企業が増える傾向がみられた。

＜表 31＞ 連結売上高規模別中期計画の策定対象期間

	小規模企業		中規模企業		大規模企業	
	回答数	%	回答数	%	回答数	%
①3年未満	12	15.2%	8	16.7%	6	11.3%
②3年固定方式	31	39.2%	20	41.7%	18	34.0%
③3年ローリング方式	29	36.7%	12	25.0%	17	32.1%
④4～5年固定方式	4	5.1%	3	6.3%	7	13.2%
⑤4～5年ローリング方式	2	2.5%	4	8.3%	4	7.6%
⑥5年超固定方式	1	1.3%	0	0.0%	0	0.0%
⑦5年超ローリング方式	0	0.0%	1	2.1%	1	1.9%
回答数合計	79	-	48	-	53	-
回答企業数(社)	79	100.0%	48	100.0%	53	100.0%

(2) 中(長)期計画と予算の関係

予算と中(長)期計画の関係は、中(長)期計画の初年度数字がそのまま予算になっている企業が半数以上を占めた。同時期に予算と中(長)期計画を編成する場合、両者が不一致になると企業内で混乱が避けられないため、中(長)期計画の初年度数字がそのまま予算になっていると推定される。一方、両者の編成時期が異なる場合には、企業環境の変化が著しい中、最新の状況を反映して編成するというニーズが強く出て来ると思われ、別個に編成すると回答した企業も、41.5%と少なくなかった。

＜表 32＞ 中(長)期計画と予算の関係

	回答数	%
①予算が中(長)期計画の初年度	100	54.6%
②予算は中(長)期計画と別個に編成	76	41.5%
③その他	7	3.8%
回答数合計	183	-
回答企業数(社)	183	100.0%

(3) 予算管理の実施

今回のアンケート調査では、予算管理の実施有無を直接問う質問は設けなかったが、予算の目的、予算編成期間等、予算管理に関する関連質問に関して、全ての回答企業から何らかの回答があり、アンケート回答企業の全てにおいて予算管理を実施していると考えて良い。

なお、横田他(2013, p.79)の調査では98.5%、大槻他(2013, p.156)の調査でも98.9%の企業が全社の予算管理を実施しており、同様に高い実施率となっている。

上場企業の上場審査項目に予算管理が含まれているため、今回の調査あるいは他の調査においても、高い実施率を示すのは当然と言えば、当然であろう。

(4) 予算の編成方式

予算の編成方式は予想通り、トップダウンとボトムアップの併用方式が69.0%と最も多

かった。筆者のコンサルティングを通じた経験によると、両方式との併用とは、予算編成方針をトップダウンで示達し、ボトムアップで予算案を積み上げる方式が多いと思われる。

＜表 33＞ 予算の編成方式

	回答数	%
①トップダウン方式	18	9.6%
②ボトムアップ方式	40	21.4%
③両方式の併用	129	69.0%
回答数合計	187	-
回答企業数(社)	187	100.0%

(5) 予算の編成対象期間

予算を編成する対象期間は1年が59.1%と最も多かった。1カ月単位の予算編成を行っている企業が15.1%もあった点は意外であったが、その回答の一部は<表40>の予算編成に要する期間、あるいは1年等の期間の予算を1カ月単位で編成している場合等を意味した回答である可能性を否定できず、回答者に誤解を与えてしまった可能性もある。

＜表 34＞ 予算の編成対象期間

複数回答あり	回答数	%
①1カ月	28	15.1%
②3カ月(四半期)	27	14.5%
③6カ月(半期)	25	13.4%
④1年	110	59.1%
⑤その他	1	0.5%
回答数合計	191	-
回答企業数(社)	186	100.0%

(6) 予算の見直し

企業環境の変化により、予算編成の前提条件、たとえば為替や原材料価格が大きく変動し、予算が規範として機能できる期間が短くなっていると言われている。それらの企業では、予算期間中に予算の見直し、修正予算や臨時予算を編成して、予算を規範として機能させようとするが、今回の調査では73.3%の企業が予算の期中見直しを行っていることが判明した。また、見直しの単位としては、予算期間開始後6カ月経過後に見直す、すなわち、7カ月目から12カ月目の6カ月を修正予算として再編成する企業が46.0%と最も多く、次いで3カ月単位で修正予算を編成する企業も27.7%と少なくなかった。この結果を2001～2002年度の調査の結果と対比すると、予算を期中に見直している企業の割合が増えており、予算見直しの単位も1カ月単位、3カ月単位が増えて、短期化している。

＜表 35＞ 予算の見直し実施

	回答数	%
①予算を期中に見直していない	49	26.2%
②予算を期中に見直している	137	73.3%
③その他	1	0.5%
回答数合計	187	-
回答企業数(社)	187	100.0%

＜表 36＞ 予算の見直しの単位¹³⁾

	回答数	%
①1カ月単位	15	10.9%
②3カ月単位	38	27.7%
③6カ月単位	63	46.0%
④随時	21	15.3%
回答数合計	137	-
回答企業数(社)	137	100.0%

(7) 予算の編成単位

予算の編成単位としては、部課別が72.7%と最も多く、会社別が57.2%と予想よりも少なかったが、これは個々の会社別予算よりも、事業部、カンパニー別(29.4%)あるいは製品、サービス別(10.2%)の連結予算を編成する企業が増えた結果と思われる。

＜表 37＞ 予算の編成単位

複数回答あり	回答数	%
①部課別	136	72.7%
②事業部・カンパニー別(単体)	107	57.2%
③会社別	107	57.2%
④事業部・カンパニー別(連結)	55	29.4%
⑤製品あるいはサービス別(単体)	36	19.3%
⑥製品あるいはサービス別(連結)	19	10.2%
⑦その他	3	1.6%
回答数合計	463	-
回答企業数(社)	187	100.0%

(8) 連結ベースで毎月、予算実績対比分析を行っている計算書

連結ベースで毎月、予算実績対比分析を行っている計算書について質問したところ、142社から連結ベースで予算実績対比分析を行っているという回答があった。これは、アンケートの全回答企業187社の75.9%にも達し、連結(グループ)経営管理が日本企業に定着しつつあることがうかがえる。

その内訳としては、連結損益計算書(全社合計)が、連結ベースの予算実績対比分析実施企業(142社)の97.9%、連結事業別損益計算書が44.4%であった。一方で、貸借対照表、キャッシュ・フロー計算書を連結ベースで予算実績対比分析を行っている企業は、損益計算書に比べるとまだ少なかった。

＜表 38＞ 連結ベースで毎月、予算実績対比分析を行っている計算書

複数回答あり	回答数	%
①連結損益計算書(全社合計)	139	97.9%
②連結貸借対照表(全社合計)	38	26.8%
③連結キャッシュ・フロー計算書(全社合計)	28	19.7%
④連結製造原価明細書(全社合計)	8	5.6%
⑤連結株主持分等変動計算書	2	1.4%
⑥連結事業別損益計算書	63	44.4%
⑦連結事業別貸借対照表	15	10.6%
⑧連結事業別キャッシュ・フロー計算書	10	7.0%
⑨連結事業別製造原価明細書	6	4.2%
回答数合計	309	-
回答企業数(社)	142	100.0%

連結売上高規模別に連結ベースで毎月、予算実績対比分析を行っている計算書を集計すると、規模が大きくなるにつれて、連結事業別の計算書の割合が増加している。大規模企業は多角化し、複数の事業を営んでいるため、連結事業別の予算実績管理が不可欠となっている傾向が読み取れる。

＜表 39＞ 連結売上高規模別連結ベースで毎月、予算実績対比分析を行っている計算書

複数回答あり	小規模企業		中規模企業		大規模企業	
	回答数	%	回答数	%	回答数	%
①連結損益計算書(全社合計)	59	100.0%	34	97.1%	43	95.6%
②連結貸借対照表(全社合計)	16	27.1%	8	22.9%	14	31.1%
③連結キャッシュ・フロー計算書(全社合計)	9	15.3%	9	25.7%	10	22.2%
④連結製造原価明細書(全社合計)	4	6.8%	1	2.9%	3	6.7%
⑤連結株主持分等変動計算書	1	1.7%	0	0.0%	1	2.2%
⑥連結事業別損益計算書	18	30.5%	14	40.0%	30	66.7%
⑦連結事業別貸借対照表	1	1.7%	2	5.7%	12	26.7%
⑧連結事業別キャッシュ・フロー計算書	2	3.4%	1	2.9%	7	15.6%
⑨連結事業別製造原価明細書	3	5.1%	0	0.0%	3	6.7%
回答数合計	113	-	69	-	123	-
回答企業数(社)	59	100.0%	35	100.0%	45	100.0%

(9) 予算編成に要する期間

予算編成に要する期間としては、2カ月超3カ月以内が多いと予想していたが、その予想通り、2カ月超3カ月以内で予算を編成する企業が33.9%と最も多かった。しかし、予想よりはその割合が小さく、1カ月超2カ月以内の企業も少なくなかった。一方で、1カ月以内で予算編成ができていた企業が15.1%もあった。

＜表 40＞ 予算編成に要する期間

複数回答あり	回答数	%
①1カ月以内	28	15.1%
②1カ月超2カ月以内	57	30.6%
③2カ月超3カ月以内	63	33.9%
④3カ月超4カ月以内	27	14.5%
⑤4カ月超	12	6.5%
回答数合計	187	-
回答企業数(社)	186	100.0%

連結売上高規模別の予算編成期間を集計すると、規模が大きいほど、予算編成期間が長期化する傾向がみられる。大規模企業では関係会社数も増加するため、集計や調整に時間を要すると推定される。一方で、小規模企業でも、3カ月超4カ月以内が多いのは、予算編成の体制が未整備の結果、長期化している企業が多いのではないかと推定される。

＜表 41＞ 連結売上高規模別予算編成に要する期間

複数回答あり	小規模企業		中規模企業		大規模企業	
	回答数	%	回答数	%	回答数	%
①1カ月以内	16	20.0%	6	12.8%	5	9.1%
②1カ月超2カ月以内	26	32.5%	14	29.8%	16	29.1%
③2カ月超3カ月以内	25	31.3%	14	29.8%	23	41.8%
④3カ月超4カ月以内	13	16.3%	6	12.8%	7	12.7%
⑤4カ月超	1	1.3%	7	14.9%	4	7.3%
回答数合計	81	-	47	-	55	-
回答企業数(社)	80	100.0%	47	100.0%	55	100.0%

4.5. 販売費・一般管理費の予算編成

販売費、一般管理費の予算編成の方法であるが、いずれも前年度を基準とする編成方法が約2/3を占めたが、個々の活動の費用を分析して、これを積み上げて編成する方式を併用している企業が多いようである。

＜表 42＞ 販売費予算の編成方法

複数回答あり	回答数	%
①前年度の販売費を基準とする	118	64.5%
②税引前純利益の一定割合とする	2	1.1%
③売上高の一定割合とする	40	21.9%
④競合他社の販売費を分析し、これを基準とする	3	1.6%
⑤個々の販売活動の費用を分析し、これを積み上げて計算する	88	48.1%
⑥製品あるいはサービス別に販売費を分析し、これを積み上げて編成する	45	24.6%
⑦活動量から予算を編成する	20	10.9%
⑧その他	6	3.3%
回答数合計	322	-
回答企業数(社)	183	100.0%

＜表 43＞ 一般管理費予算の編成方法

複数回答あり	回答数	%
①前年度の一般管理費を基準とする	128	70.3%
②税引前純利益の一定割合とする	2	1.1%
③売上高の一定割合とする	24	13.2%
④競合他社の一般管理費を分析し、これを基準とする	4	2.2%
⑤一般管理要員の人数に基づき計算する	38	20.9%
⑥各種一般管理活動の費用を分析し、これを積み上げて編成する	114	62.6%
⑦その他	3	1.6%
回答数合計	313	-
回答企業数(社)	182	100.0%

4.6. 設備投資の経済性評価

(1) 設備投資の経済的評価方法

設備投資の経済性評価方法としては、過去の調査結果と同じく、回収期間法が59.1%と最も多く、次いでROI(Return On Investment)等の会計的利益法が37.5%だった。キャッシュ・フローではなく、利益を評価基準に用いるために理論的には適切とはいえない会計的利益法の採用が依然として多い。特筆すべきは正味現在価値法で、2001～2002年度の調査の9.1%(製造業および非製造業の合計)から24.4%に増加した。これは2002年に公表された「固定資産の減損に係る会計基準」により減損会計が適用され、減損会計との整合性を確保するため、正味現在価値法を採用する企業が増加したと思われる。

＜表 44＞ 設備投資の経済性評価方法

複数回答あり	回答数	%
①回収期間法	104	59.1%
②会計的利益法	66	37.5%
③正味現在価値法	43	24.4%
④内部利益率法	25	14.2%
⑤年額原価法	17	9.7%
⑥現在価値指数法	4	2.3%
⑦リアルオプション	1	0.6%
⑧その他	10	5.7%
回答数合計	270	-
回答企業数(社)	176	100.0%

経済性評価方法を連結売上高規模別に集計すると、規模が拡大するにつれ、会計的利益法の採用が減り、正味現在価値法や内部利益率法等のディスカウントキャッシュ・フロー(DCF)法の採用が増える傾向にあることがわかった。大規模企業の方が投資額も多額になるので、複数の視点から設備投資を評価する必要が生じると推定される。

＜表 45＞ 連結売上高別設備投資の経済性評価方法

複数回答あり	小規模企業		中規模企業		大規模企業	
	回答数	%	回答数	%	回答数	%
①回収期間法	43	58.9%	27	57.4%	30	57.7%
②会計的利益法	32	43.8%	18	38.3%	15	28.8%
③正味現在価値法	12	16.4%	11	23.4%	20	38.5%
④内部利益率法	3	4.1%	5	10.6%	16	30.8%
⑤年額原価法	9	12.3%	3	6.4%	5	9.6%
⑥現在価値指数法	2	2.7%	2	4.3%	0	0.0%
⑦リアルオプション	0	0.0%	0	0.0%	1	1.9%
⑧その他	6	8.2%	3	6.4%	1	1.9%
回答数合計	107	-	69	-	88	-
回答企業数(社)	73	100.0%	47	100.0%	52	100.0%

(2) 回収期間法

過去の調査と同じく、日本企業では回収期間法の採用が最も多いという結果となったが、必ずしも回収期間法のみで設備投資の経済性評価を実施しているわけではなく、他の方法との併用が多い。また、安全性重視(33.0%)、計算が簡単(30.1%)という回収期間法の採用理由も多かった。

＜表 46＞ 回収期間方法を採用する理由

複数回答あり	回答数	%
①他の方法と併用しており、収益性についても考慮しているため	58	56.3%
②長期的な収益性よりも、短期的な収益性の方が重要であるから	6	5.8%
③安全性を重視しているため	34	33.0%
④現在価値法などには資本コストの計算が不可欠であるが、資本コストに信頼が置けないため	4	3.9%
⑤将来の収益を予想しても信頼が置けないため	23	22.3%
⑥計算が簡単なため	31	30.1%
⑦解を得やすいため	11	10.7%
⑧その他	10	9.7%
回答数合計	177	-
回答企業数(社)	103	100.0%

主要設備の回収期間の基準については、6年以上10年以下が28.7%、4年超5年以下が27.7%で、2001～2002年度の調査(製造業および非製造業の合計)と比較して、11年以上が21.3%から15.8%に減少した。11年以上が減少しているのは製品ライフサイクルの短命化が影響していると推定される。

＜表 47＞ 主要設備の回収期間の基準

	回答数	%
①1年以下	0	0.0%
②2年以下	3	3.0%
③3年以下	16	15.8%
④4年以下	7	6.9%
⑤5年以下	28	27.7%
⑥6年以上10年以下	29	28.7%
⑦11年以上	16	15.8%
⑧その他	2	2.0%
回答数合計	101	-
回答企業数(社)	101	100.0%

4.7. 研究開発費予算の編成方法

研究開発費予算の編成方法は、基礎研究段階、応用研究段階、開発段階で顕著な差はみられなかった。いずれの段階においても、前年度実績に基づき予算編成、および研究開発プロジェクト別に計画書を提出させ、ゼロベースでの予算編成の回答が多かった。本来、両者の方法は、矛盾する方法であるが、両者の複数回答も少なくないことから、企業は研究開発のテーマ別に両者を使い分けていると推定される。

＜表 48＞ 研究開発費予算の編成方法 ¹⁴⁾

複数回答あり	基礎研究		応用研究		開発	
	回答数	%	回答数	%	回答数	%
①会計管理を実施せず研究開発費を聖域化している	7	6.4%	6	5.4%	5	4.5%
②前年度実績に基づく予算で管理している	66	60.6%	67	60.4%	67	59.8%
③競合他社の研究開発費を分析した予算に基づき管理している	3	2.8%	3	2.7%	3	2.7%
④1人当たりの予算額に研究開発者数を乗じた予算で管理している	2	1.8%	2	1.8%	2	1.8%
⑤売上高の一定割合とする割当型予算で管理している	8	7.3%	8	7.2%	7	6.3%
⑥研究開発プロジェクト別に計画書を提出させ、ゼロベース予算で管理している	52	47.7%	54	48.6%	57	50.9%
⑦その他	1	0.9%	1	0.9%	2	1.8%
回答数合計	139	-	141	-	143	-
回答企業数(社)	109	100.0%	111	100.0%	112	100.0%

4.8. その他の管理会計・原価計算手法

各企業で実施している管理会計、原価計算の手法について、包括的に質問を設けたところ、損益分岐点分析が64.7%と最も多い実施率となった。次いで、顧客別損益管理が17.1%

であった。一部の企業では、製品別、事業別の損益管理のみならず、顧客別損益管理も併用していることがわかる。

EVAの実施率は、7.0%と別の質問(<表24>参照)として設けた業績評価指標としての実施率よりも高い割合を示した。企業の主要業績評価指標としてEVAを採用していないが、補助的、参考的業績評価指標としてのEVAの算出、活用は行われている企業があると推定される。

その他の手法としては、シェアードサービスセンターの管理会計手法としての活用が、アンケート調査票に記載した手法の中では、比較的多く、9.6%となった。

しかし、伝統的な管理手法に比べて、新しい管理手法の実施率は全般的に低かった。ライフサイクル・コストینگ、品質原価計算、スループット会計、環境会計、マテリアルフローコスト会計等、いずれも10%を超える実施率に至っていない。予算管理を廃止しようとする野心的な取組みである脱予算経営(Beyond Budgeting)に至っては、実施率が0%であった。管理会計のテキスト等にはこれら新しい手法が多く紙面を割いて紹介されているが、その実施率は決して高くないのが日本企業の実態である。

<表 49> その他の管理会計・原価計算手法の実施¹⁵⁾

複数回答あり	回答数	%
①損益分岐点分析	121	64.7%
②ライフサイクル・コストینگ	12	6.4%
③品質原価計算	6	3.2%
④スループット会計	6	3.2%
⑤環境会計	14	7.5%
⑥マテリアルフローコスト会計	1	0.5%
⑦EVA(経済付加価値)	13	7.0%
⑧脱予算経営	0	0.0%
⑨シェアードサービスセンター	18	9.6%
⑩四要素原価計算	4	2.1%
⑪バックフラッシュ・コストینگ	11	5.9%
⑫日々決算	7	3.7%
⑬顧客別損益管理	32	17.1%
回答数合計	245	-
①から⑬の回答企業数(社)	146	78.1%
アンケート全回答企業数(社)	187	100.0%

4.9. 情報システム

管理会計・原価計算を支える情報システムについての質問を設けたが、連結決算パッケージソフトウェアの活用率が69.8%と高い割合を示した。DIVA, STRAVIS, Hyperion等の連結決算パッケージが企業で活用されているが、筆者のコンサルティングの経験からするとより高い活用率になっても良いと考える。

ERPパッケージソフトウェアの活用率も58.0%と高い割合を示した。清水他(2011b, p.74)の調査でも54.5%の企業がERPパッケージソフトウェアを活用しており、「2000年問題」、「会計ビッグバン」に対応するため、急速にERPパッケージソフトウェアが日本企業に導入されたことがわかる。

一方で、CPM (Corporate Performance Management) / EPM (Enterprise Performance Management) の活用率は低く、まだ管理会計、原価計算分野においてはデータ処理に情報システムが活用され、情報の開示、閲覧面での活用は進んでいないことがわかる。

＜表 50＞ 情報システムの活用

複数回答あり	回答数	%
①ERP (Enterprise Resource Planning)	98	58.0%
②CPM (Corporate Performance Management) / EPM (Enterprise Performance Management)	6	3.6%
③BI (Business Intelligence) / OLAP (OnLine Analytical Processing)	37	21.9%
④連結決算パッケージソフトウェア	118	69.8%
⑤その他	11	6.5%
回答数合計	270	-
回答企業数(社)	169	100.0%

5. 総括と課題

今回の調査を過去の調査結果も踏まえて、総括するならば、以下の5点を掲げることができだろう。

① 連結売上高規模と管理会計・原価計算の手法との関係

連結売上高の規模が大きいほど、より多くの管理会計・原価計算の手法を実施し、管理水準も高い傾向がみられた。

業績評価指標においては、相対的に小規模企業では売上高に関する業績評価指標の採用が多いが、中規模企業では利益に関する業績評価指標の採用割合が増え、さらに大規模企業ではキャッシュ・フローが加わり、より多くの種類の業績評価指標を採用する傾向がみられた。

連結ベースで毎月、予算実績対比分析を行っている計算書においては、小規模企業、中規模企業、大規模企業と連結売上高規模が多くなるにつれて、全社合計の連結損益計算書のみならず、連結事業別損益計算書、連結事業別貸借対照表を作成している企業が増加していた。

また、設備投資の経済性評価方法においても、小規模企業では、回収期間法、会計的利益法が多いが、連結売上高規模が拡大するにつれて、会計的利益法の採用が減り、正味現在価値法や内部利益法を併用する傾向がみられた。

このように、大規模企業の方がより多くの手法を採用しており、管理会計・原価計算の管理水準も高いようである。

しかし、予算編成に要する期間においては、小規模企業では1カ月超2カ月以内が最も多いのに対し、大規模企業では2カ月超3カ月以内が最も多く、大規模企業ゆえに非効率な面もある。また、連結原価計算の実施においては、小規模企業に比べて大規模企業の実施率が低かったが、これも大規模企業は子会社が多く、子会社間取引が複雑化して、連結原価計算を実施する難易度が高くなっていることが影響していると考ええる。

② 管理会計・原価計算の中核としての予算管理

常識的な結論ではあるが、日本企業の管理会計・原価計算の中核は予算管理であった。他研究者の調査結果を参照しても、予算管理は高い実施率となっており、日本企業の経営管理の中心は予算管理であると言っても過言ではないだろう。

しかし、その予算管理も、予算編成工数の増大、予算スラック(slack)の発生、そして企業環境の変化による規範としての機能欠落等の問題点が指摘されている。その結果、脱予算経営への移行やバランス・スコアカードの実施率の大幅な増加も予想されたが、予算管理の位置付けに変化はなかった。

一方で、これらの問題点に対応し、予算管理を機能させるため、企業では様々な工夫を試みているようで、今回の調査でも、予算を期中で見直している企業の割合が増加し、またその見直しの単位として、1カ月単位、3カ月単位と短いサイクルで予算を見直す企業が2001～2002年度の調査に比べて増加していた。

③ 管理会計・原価計算の手法間の関連

筆者らが2004年に実施した公表データを使った調査(川野他,2004)では、決算早期化、カンパニー制、EVA、シェアードサービスセンターの実施状況について、外部公表されている情報に基づいて分析を行ったが、特定の業界、特定の企業にこれらの手法が集中する傾向がみられた。そこで、各論では言及していないが、ABC、バランス・スコアカード、ミニ・プロフィットセンター、EVA等の比較的新しい管理会計・原価計算手法に関して、特定業界や特定企業において集中して実施している傾向がないか、手法間のクロス分析を試みた。

しかし、今回の調査では、管理会計・原価計算の新しい手法が特に特定業界や特定の企業に集中して実施されている傾向、あるいは手法間の関連はみられなかった。

④ 連結(グループ)経営管理の定着化

「会計ビッグバン」により、財務会計が連結重視に転換した結果、連結経営管理あるいはグループ経営管理が日本企業に定着化し、その結果、管理会計・原価計算も連結重視の傾向がみられた。連結ベースの計算書を作成し、毎月、予算実績対比を行っている企業は、3/4以上に達している。また、連結原価計算を実施している企業も、必要に応じて実施を含めると約4割で実施されていた。

日本の会計制度は、財務会計と管理会計が密接に結び付く「財管一致」,「制管一致」の構造を採っているため、財務会計の変革が管理会計にも大きな影響を及ぼしたことがわかる。しかし、まだ連結貸借対照表、連結キャッシュ・フロー計算書を、毎月、作成し、予算実績対比を行っている企業は多いとは言えず、連結(グループ)経営管理はまだ発展途上であることもわかった。

⑤ 日本企業の管理会計・原価計算の動向

上記④の変化を除くと、今回の調査では、管理会計・原価計算の動向に、期待されたような大きな変化はみられなかった。

ABCやEVAの実施率が大きく増加する傾向もみられなかったし、バランス・スコアカードは2001～2002年度の調査に比べると、増加傾向にはあったが、一部で実施している企業を加えても10%を下回り、期待した実施率にはなっていなかった。ABCは誕生から25年、バランス・スコアカードも誕生から20年が経過し、既に定着期にあると思われるが、高い実施率には至っていない。

また、ライフサイクル・コストイング、品質原価計算、スループット会計、マテリアルフローコスト会計等の新しい管理会計・原価計算手法の実施率も低かった。

回答企業の母集団の変化が影響している可能性もあるが、2001～2002年度の調査に比べて、標準原価計算の実施率が上昇し、また直接原価計算の実施率がほとんど変わらなかったことが示す通り、むしろ伝統的管理会計・原価計算の手法を重視する傾向すらみられた。

2001～2002年度の調査以降も企業価値の向上が叫ばれ、企業価値向上のために管理会計・原価計算の大きな変革を期待したわけであるが、残念ながら、その傾向はみられなかった。アンケート回答企業の規模が比較的大きかったこともあり、小回りが利かず、短期間で大きな変革が難しいことも影響している可能性はある。また、大規模企業を中心にERPパッケージソフトウェアの導入が進み、ERPパッケージソフトウェアの導入を契機にした管理会計・原価計算の変革も想定されたが、これまで実施して来た管理会計・原価計算の手法をそのままERPパッケージソフトウェアに移行しただけになった可能性も否定できない。

今回の調査の中間報告として発表した「進化を止めた日本企業の管理会計」(川野,2013, p.22)においても記述した通り、日本企業の管理会計・原価計算が進化を止めてしまい、ジョンソン(Johnson, H. Thomas)、キャプラン(Johnson & Kaplan, 1987, pp.12-18)が『レバンス・ロストー管理会計の盛衰-』で指摘した財務会計の優位性、管理会計・原価計算の停滞が、日本企業においては今なお継続している可能性が高い。

なぜ、日本企業の管理会計・原価計算の発展が停滞し、変革が進まないのでしょうか。2001～2002年度の調査以降、日本では減損会計、資産除去債務、リース会計、工事契約、企業結合あるいは法人税法の減価償却計算、日本版SOX法、四半期報告等、財務会計制度の見直しが続いているが、日本企業では「財管一致」「制管一致」を採るので、これら財務会計制度が変更となると、管理会計・原価計算上の取り扱いもその都度、検討する必要がある。これらの対応に追われる結果、新しい管理会計・原価計算の手法を取り入れ、管理会計・原価計算自体を抜本的に見直すような人的な余裕、時間を確保できないのではないだろうか。

また、国際会計基準導入を契機として管理会計・原価計算の見直しを推し進めようという意志のあった企業でも、国際会計基準の日本企業へ適用が不透明となっていた結果、身動きが取れない状況になってしまった。

国際会計基準の強制適用に対し経済界から反対論が相次いだことが示す通り、日本企業の経理・財務部門には保守的な体質があり、この体質が管理会計・原価計算の変革の障害となっている点を拭き切れない。これは、コンサルタントとして多数の経理・財務部門の方々と議論をした印象でもある。また、筆者の分析担当範囲ではないが、陳腐化が指摘されている「原価計算基準」の改正に関する質問において、55.4%の企業が改正の必要がないと回答していることも経理・財務部門の保守的体質を示すものではないだろうか。

今回の調査で、「会計ビッグバン」の結果として連結(グループ)重視の管理会計・原価計算に進化がみられたように、この管理会計・原価計算の停滞を打破するためには、何らかの外圧も必要であろう。金融庁企業会計審議会から「国際会計基準(IFRS)への対応のあり方に関する当面の方針」が公表され、国際会計基準任意適用条件の緩和や日本版国際会計基準(エンドースメントIFRS)の作成が決定された。これにより、国際会計基準の適用が

進むならば、管理会計・原価計算の変革のきっかけになる可能性がある。まだ先の話ではあろうが、統合報告(Integrated Reporting)が適用されるならば、それもきっかけになるかもしれない。

しかし、筆者は、「原価計算基準」を改定することが必要であることを主張したい。日本原価計算研究学会等でも論議されたように「原価計算基準」の改定には賛否両論の意見があり、現行のまま存続させるべきとの意見(諸井,2013, pp.96-97)、財務会計基準として改定すべきという意見(高橋,2009, pp.39-40)もあるが、筆者は、財務会計だけでなく、管理会計及び原価管理の規範として、日本企業に導入を推進すべき新しい手法も取り入れて、「原価計算基準」を改定すべきであると考え。既に管理会計あるいは原価計算、原価管理の指針としては、旧通商産業省経済構造審議会答申「コスト・マネジメント」や社団法人企業経営協会の「経営原価計算実施要領」、社団法人日本機械工業連合会の「機械工業原価計算基準」等が公表されている。しかし、いずれも「原価計算基準」に比べて日本企業の実務に大きな影響を与えることはできなかった。日本において、「原価計算基準」の影響力は非常に大きなものがあり、「原価計算基準」として管理会計及び原価管理の規範を定めなければ、現行の「原価計算基準」が果たしたような日本企業の管理会計・原価計算の水準の向上を推し進めるきっかけにすることは難しいだろう。

今回の調査では、近年、提案された新しい管理会計・原価計算が日本企業に広く普及する傾向はみられなかった。この管理会計・原価計算の停滞は、本当に日本企業が採用を望む管理会計・原価計算手法が誕生していないということを意味する。今回の調査では、ミニ・プロフィットセンターの実施率が、ABCやバランス・スコアカードの実施率を上回ったが、これは、ミニ・プロフィットセンターが京セラ等で実施され、その導入による業績向上等の成果、効果が様々な媒体で伝えられていることに関連している可能性がある。成果が確実に生まれ、その成果の評価ができる管理会計・原価計算の手法ならば、日本企業も積極的に採用を試みるに違いない。その意味で、我々研究者、実務家は、日本企業が積極的に実施を望むような成果の見えやすい新しい管理会計・原価計算手法の開発に一層、取り組んでいかねばならない。それがなければ、国際会計基準の適用や「原価計算基準」の改正によっても、日本企業の管理会計・原価計算の変革は進まないだろう。

6. おわりに

「会計ビッグバン」以降、管理会計・原価計算の大きな変化を期待してのアンケート調査であったが、期待を裏切る結果となった。しかし、日本企業の管理会計・原価計算の停滞の状況を指摘し、日本企業に警鐘を鳴らすことができた点において、意義があったアンケート調査であると自負している。今後、日本企業が管理会計・原価計算の変革を押し進める契機となることを期待している。

本アンケート調査は、2011年度、2012年度の日本大学商学部研究費(共同研究)および2013年度日本大学商学部研究費(個人研究)の成果である。会計学研究所、研究事務を担当して頂いた研究事務課に深く感謝の意を表したい。また、アンケート調査の集計に協力してくれたゼミナールの学生の皆さんにもお礼を申し上げたい。

〔注〕

- 1) 中小企業基本法において大企業と中小企業を区分する定義、会社法において大会社を区分する定義等はあるが、本調査の目的に合致するような大中小を分類する適当な企業規模の分類基準を見出せなかったため、本論では連結売上高を基準にして、連結売上高1,000億円未満の会社を「小規模企業」、1,000億円以上3,000億円未満の企業を「中規模企業」、3,000億円以上の企業を「大規模企業」として集計することにした。
- 2) 業種別の分類は、2001～2002年度の調査等過去の調査との比較を容易にするために、2001～2002年度の調査の区分をそのまま用いており、日本標準産業分類等の分類基準とは異なっている点をご容赦頂きたい。
- 3) 2001～2002年度の調査では、「サービス業・非製造業」としていたが、今回の調査では、「非製造(サービス)業」と記載してアンケート調査を実施したため、以下「非製造業」と記載する。
- 4) 複数の事業を営んでいる企業の場合、主力事業で集計した。なお、製造業に区分される27.サービス業と回答した企業については、ホームページで事業内容を調査し、非製造業として取り扱った。
- 5) 複数回答がある場合、「回答数合計」ではなく、質問に対してなんらかの回答を行った企業数である「回答企業数」を分母として、各回答の割合(%)を算出している。このため、割合の合計が100%を超過することがある。(以下同様)
- 6) <表6>において、標準原価計算を実施していると回答した企業のみで集計を行っているが、本質問に未回答の企業があり、<表6>で標準原価計算を実施していると回答した企業数94社より回答企業数が少ない93社となっている。
- 7) <表6>において、標準原価計算を実施していると回答した企業のみで集計を行っている。
- 8) <表10>において、直接原価計算を実施していると回答した企業のみで集計を行っているが、本質問に未回答の企業があり、<表10>で直接原価計算を実施していると回答した企業数69社より回答企業数が少ない66社となっている。
- 9) <表10>において、直接原価計算を実施していると回答した企業のみで集計を行っている。
- 10) <表10>において、直接原価計算を実施していると回答した企業のみで集計を行っているが、本質問に未回答の企業があり、<表10>で直接原価計算を実施していると回答した企業数69社より回答企業数が少ない68社となっている。
- 11) 本質問は、ABCを実施している企業のみが回答する形式を採っているため、アンケート全回答企業数187社を分母として、ABCを実施している企業の割合を算出している。
- 12) ホームページに掲載したExcel版のアンケート調査票に不備があり、Excel版にて回答した企業の回答は、無効とした。
- 13) <表35>において、予算を期中に見直していると回答した企業のみで集計を行っている。
- 14) 本調査項目のみ、研究者間の役割分担の関係で、製造業に属する企業から回答を求めた調査項目となっている。
- 15) 本質問は、アンケート調査票に記載した手法を実施している企業のみが回答する形式を採っているため、アンケート全回答企業数187社を分母として、それぞれの手

法を実施している企業の割合を算出している。

〔参考文献〕

- [1] 大概晴海, 長屋信義, 平井裕久, 三木僚祐(2013)「アンケート調査結果とその鳥瞰的分析」『産業経理』第73巻第1号, pp.154-176。
- [2] 川野克典(2013)「進化を止めた日本企業の管理会計」『企業会計』第65巻第4号, pp.18-26。
- [3] 川野克典, 佐々木教雄, 井上明, 工藤高嗣, 田中大, 佐藤洋明, 酒井秀樹, 竹中幹雄, 加藤良甲, 中島健一, 山本大介, 村田圭弘, 高野里子(2004)「公表データから分かった経理業務改革手法の導入と活用の実体」『旬刊経理情報』No.1063～No.1066号連載。
- [4] 清水孝, 小林啓孝, 伊藤嘉博, 山本浩二(2011a)「わが国原価計算実務に関する調査(第3回・終) 総合原価計算と標準原価計算」『企業会計』第63巻第10号, pp.65-77。
- [5] —————(2011b)「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』第63巻第8号, pp.72-81。
- [6] 高橋史安(2009)「『原価計算基準』研究:『原価計算基準』改正の方向性について(2)」『商学集志』第79号第1号, pp.29-44。
- [7] 諸井勝之助(2013)「『原価計算基準』はいかにして成立したか」『企業会計』第65巻第6号, pp.89-97。
- [8] 横田絵理, 妹尾剛好, 高田朝子, 金子晋也(2013)「日本企業における予算管理の実態調査－予算編成に関する分析」『企業会計』第65巻第2号, pp.78-83。
- [9] Johnson, H. Thomas & Kaplan, Robert S., *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, MA: 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)。

Abstract

We conducted a survey of management accounting and cost accounting for Japanese companies in 2011-2012: the Management Accounting Research Project 2011-2012 (MARP2011-2012).

The results showed no major changes in management accounting and cost accounting trends, apart from progress made in consolidated (group) management. The implementation rates of Activity-Based Costing and Economic Value Added hadn't increased greatly since the previous survey. The implementation rates of new methods such as Balanced Scorecard, Life Cycle Costing, Quality Costing, Throughput Accounting and Material Flow Cost Accounting were also low. Rather, the implementation rate of standard costing had increased. We therefore found that the Japanese companies had a tendency to place greater priority on traditional management accounting and cost accounting.

In order to change the present situation of Japanese companies that aren't proactively pursuing management accounting and cost accounting reforms, some external pressure, such as a revision of cost accounting standards, may be needed.