

共同研究に寄せて

所 管：会計学研究所

研究期間：平成23～24年度

研究テーマ：管理会計・原価計算の実証的研究 平成23～24年度調査

研究代表者：川野 克典（本学准教授）

研究分担者：高橋 史安（本学教授），新江 孝（本学教授），劉 慕和（本学准教授）

研究の目的・概要

日本大学商学部会計学研究所では、昭和60年度(昭和60年4月～昭和61年3月)に「経営原価計算に関する調査」、平成5～6年度(平成5年4月～平成7年3月)に「原価計算の実証的研究」、平成13～14年度(平成13年4月～平成15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。第3回目の調査研究終了から既に8年が経過していることを鑑み、調査研究の間隔も最適の時期になっていると判断し、川野、高橋、新江、劉の4名が中心となって、「管理会計・原価計算のデータベース化への調査研究2011-2012」と称して、第4回目の調査研究を実施することとなった。

本調査研究の目的として、以下の3点を掲げた。

- ① 平成23～24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 過去の調査研究との変化を捉え、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回の調査研究に結び付けること。

調査研究の経緯、概要については、川野の「日本企業の管理会計・原価計算の現状と課題」に掲載されているので、重複を避けるため省略し、4人の研究者の役割分担について記載しておきたい。本調査研究は、アンケート調査が中心となっているため、アンケート調査票の作成、発送、回収、集計という作業が必要となったが、これらの作業は川野が中心となって実施した。なお、アンケート調査票の質問事項は研究者間で議論を繰り返して最終化し、データ集計の段階では、広島修道大学商学部の陳豊隆教授の協力を得ている。そして、入力、集計されたデータは、川野から他の研究者に提供され、各研究者が以下の役割分担で、分析を行った。なお、アンケート調査票には、製造業・非製造（サービス）業共通、製造業版、非製造（サービス）業版の3つの区分がある点に留意されたい。

川野：製造業・非製造（サービス）業共通の質問事項の包括的分析。但し、原価計算システム、原価計算基準に関する質問を除き、製造業版の研究開発に関する質問を含む。

高橋：製造業版の質問事項の分析。但し、製造業・非製造（サービス）業共通の質問事項である原価計算システム、原価計算基準に関する質問を含み、製造業版の研究開発に関する質問を除く。

新江：他研究者による先行調査研究の結果と本調査研究の比較検討。

劉：非製造（サービス）業に属する企業を対象とした分析。非製造（サービス）業版の質問事項に加え、製造業・非製造（サービス）業共通の質問事項を含む。

研究の結果

前述の3つの調査研究目的は、いずれも達成することができたと考えるが、残念ながら、期待されたような日本企業における管理会計・原価計算の劇的な変化を見出すことはできなかった。しかし、逆に、会計基準変更や企業環境変化にも関わらず、管理会計や原価計算に劇的な変化が起きていないこと、一方で、連結経営管理の定着化、実際原価計算へのパラダイム転換、非製造（サービス）業における非財務的評価基準採用の増加等の変化の兆候を明らかにすることができた点で意義のある調査研究であった。

以下、各研究者の研究成果の要約を紹介したい。

川野の担当は、製造業版・非製造（サービス）業版共通の質問事項であり、川野は本共同研究の包括的な分析を試みている。

まず日本企業の管理会計・原価計算の中核となっているのは、予算管理であることを再認識し、連結売上高の規模が大きい企業ほど管理会計・原価計算の管理水準が高いことを明らかにした。その上で、「会計ビッグバン」により、財務会計が連結決算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、管理会計・原価計算も連結重視の傾向があることを指摘している。

しかし、ABC(活動基準原価計算)やEVA(経済付加価値)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、日本企業が伝統的管理会計・原価計算の手法を重視する傾向すらみられ、日本企業の経理・財務部門の保守的体質が管理会計・原価計算の劇的な変化を妨げていることを指摘している。

そして、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」の改正等の外圧が必要であると主張する。

高橋の担当は、製造業版の質問事項である。高橋は、昭和60年度から平成24年度の約30年にわたる調査の分析によって、原価計算の基本原則と原価計算システムの乖離、原価管理のパラダイム転換、「原価計算基準」改正に関する意識変化が生じていることを明らかにした。

製造業では「多目的型原価計算システム」が、昭和60年度調査の約50%から平成23~24年度の本調査では約35%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%へ増加していた。このことは、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が、一方で、「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もわかった。これは、我々が想定した原価計算の基本原則が、実務には十分機能していないことを意味している。

また、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ことが明らかにされた。一方で、新たな傾向として明らかになったのは、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であり、原価管理のパラダイム転換が起きていることを意味する。

さらに、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。昭和60年度ならびに平成13～14年度調査では「改正すべきである」とする意見が大半であったが、本調査では、「改正する必要がない」という回答が60%近い割合に達した。現在の企業実務では、国際会計基準とのコンバージェンス（収斂）をはかるため、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、原価計算方法や情報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かと高橋は推測している。

新江の担当は、他研究者による先行調査の結果と本調査の比較検討であるが、ほぼ同時期に同様の規模で実施された清水他の調査と本調査と比較し、分析を行っている。清水他の調査では、製造業のみを対象に、原価計算に限って調べているのに対し、本調査では、製造業、非製造（サービス）業の両者を対象に、広く管理会計・原価計算実務について調査を実施しており、この点が本調査研究の大きな特徴である。

新江が具体的に検討対象としていたのは、清水他の調査と比較可能な14項目について、すなわち、①ERPシステムの利用状況、②材料消費量の計算、③材料消費価格の計算、④製造間接費の予定配賦、⑤基準操業度の水準、⑥製造間接費予算の種類、⑦複数基準配賦法の採用、⑧補助部門費の配賦方法、⑨製品別計算の形態、⑩期末仕掛品の評価方法、⑪工程別計算の方法、⑫標準原価計算の実施、⑬標準原価計算の目的、⑭「原価計算基準」の改正についてである。このうち同様の調査結果が得られたのは、③、④、⑤、⑥、⑦、⑧、⑪、⑫、⑭であり、比較可能な14項目のうちの9項目（約6割）で同様の調査結果が得られたことを明らかにした。

劉の担当は非製造（サービス）業であり、劉は管理責任単位、設備投資意思決定、業績評価の仕組みに着目した。

まず、管理責任単位について検討してみると、前回の調査結果と比較してインベストメント・センターを採っている企業が大幅に減少した。このことは、長期間にわたる日本経済の不況やデフレを経験してきた日本企業にとって、組織内で多くの部署に投資の権限を持たせる余裕がなくなったことや、企業の投資活動そのものが減少したことを反映していると劉は分析している。

次に、設備投資の意思決定に関して、回収期間法と投資利益率法といった定量的な評価に加え、非製造（サービス）業の大半は定性的な評価をも考慮している点を指摘している。定性的な評価項目として、経営戦略、顧客へのサービス、競争力、あるいは従業員の配置などが非製造（サービス）業によく利用されていた。

業績評価の仕組みに関して、財務的評価基準の中でもっとも非製造（サービス）業に利用されているのは営業利益または経常利益であった。前回の調査結果と比較して、EVA等の残余利益に基づいた財務的評価基準を用いる企業は減少した代わりに、ROA（総資産利益率）やROE（自己資本利益率）を利用する企業が増加していた。一方で、非財務的評価基準を採用している非製造（サービス）業が大幅に増加し、最も利用されている非財務的評価基準は人材育成、品質向上、ならびに在庫削減であることを指摘している。

なお、アンケートの詳細の集計結果については、4人の論文（研究ノート）の後に参考として掲載しているので、参照して頂きたい。

最後に本調査研究は、平成23～24年度の日本大学商学部研究費（共同研究）の成果であり、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学生の皆さんにもお礼を申し上げたい。