

【論文】

日本企業の管理会計・原価計算 2020 年度調査 ～「レレバンス・ロスト」は今なお続いている～

Management accounting and cost accounting of Japanese companies, 2020 survey report — “RELEVANCE LOST” is still going on. —

川野克典
KAWANO Katsunori

目次

- 1 はじめに
- 2 調査の概要
- 3 主たる管理会計・原価計算手法の導入状況
- 4 ICT と管理会計・原価計算
- 5 企業環境等の変化と管理会計・原価計算
- 6 製造業の分析
- 7 非製造業の分析
- 8 管理会計・原価計算に関するクロス分析
- 9 おわりに

(要旨)

コロナ禍の 2020 年に、アンケートおよびインタビューにより、日本企業の管理会計・原価計算に関する実態調査を実施し、東京証券取引所上場企業 155 社からアンケートの回答を得た。

調査の結果、新しい管理会計・原価計算の萌芽は見られるものの、まだ試行錯誤の途中にあることが明らかになった。日本企業には、戦略的コストマネジメントと呼ばれる新しい管理会計・原価管理の方法が定着していなかったが、日本企業は義務化されると、着実に対応する傾向がある。もし統合報告が日本企業に義務付けられるとするならば、非財務的業績評価指標の活用が期待できる。しかし、その時まで日本企業の管理会計・原価計算の革新はお預けかもしれない。

1 はじめに

筆者は、公益財団法人牧誠財団の 2020 年度第一次研究助成を得て、2020 年度（2020 年 7 月～2021 年 6 月）に「日本企業の管理会計・原価計算の継続的調査 2020 年度調査」(“Management Accounting Research Project 2020”)と称して、日本企業の管理会計・原価計算に関するアンケート調査およびインタビュー調査を行った。本論は、これらの調査の結果から、日本企業の管理会計・原価計算の現状を概観し、課題を提起するものである。

日本大学商学部の研究者は、表 1 の通り、1985 年度（1985 年 4 月～1986 年 3 月）に「経営原価計算に関する調査」（以下、1985 年度調査）、1993～1994 年度（1993 年 4 月～1995 年 3 月）に「原価計算の実証的研究」（以下、1993～1994 年度調査）、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」（以下、2001～2002 年度調査）、2011～2012 年度（2011 年 4 月～2013 年 3 月）「管理会計・原価計算のデータベース化への調査研究 2011-2012」（以下、2011～2012 年度調査）の 4 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。

筆者が研究代表者として調査を行った

2011～2012 年度調査から 8 年が経過し、過去の調査の間隔からすると、第 5 回目の調査を実施すべき時期となっていた。

また、昨今の情報通信技術（Information & Communication Technology, 以下 ICT）が発達し、ERP（Enterprise Resource Planning）パッケージソフトウェア（以下、ERP）、RPA（Robotic Process Automation）、AI（Artificial Intelligence, 人工知能）、IoT（Internet of Things）、SaaS（Software as a Service）、IaaS（Infrastructure as a Service）、RFID（Radio Frequency IDentification）等が企業でも活用されるようになり、管理会計・原価計算に影響を与えている可能性もあると判断された。

さらには、2021 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度および事業年度の期首からは企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」および企業会計基準適用指針第 30 号「収益認識に関する会計基準の適用指針」（以下、新収益認識基準）が適用となっているが、新収益認識基準の適用前に管理会計・原価計算の実務の調査を行って、新収益認識基準前後での変化を把握する必要があると判断した。

2 調査の概要

本調査の概要は、以下の通りである。

表 1 日本大学商学部の研究者による管理会計・原価計算の調査

年 度	名 称	研究代表者
1985 年度	経営原価計算に関する調査	高橋史安
1993～1994 年度	原価計算の実証的研究	園田平三郎
2001～2002 年度	管理会計・原価計算の実証的研究	高橋史安
2011～2012 年度	管理会計・原価計算のデータベース化への調査研究 2011-2012	川野克典
2020 年度	日本企業の管理会計・原価計算の継続的調査 2020 年度調査	川野克典

2-1 アンケート調査の概要

実施に当たり、過去4回の調査との継続性を重視し、さらに昨今のICTが管理会計・原価計算に与える影響を調査するための新規の質問を加えた結果、表2の通り、製造業版128問、非製造業版103問（いずれも属性等に関する15問を除く）と、質問数が多くなってしまった。なお、このうち88問は、製造業、非製造業共通の質問である。

表2 アンケート調査の質問事項数

種類	質問数
回答企業の属性に関する質問	15問
共通の質問事項	88問
製造業特有の質問	40問
非製造業特有の質問	15問

そこで、紙および表計算ソフトウェア（4回目のみ）によって行って来たアンケートの回答方式を、アンケート調査のクラウドアプリケーション「Survey Monkey」を活用することに変更して、回答者の負担、そして筆者の集計作業の効率化を図ることとした。具体的には、依頼状を送り、本調査のホームページからアクセスして頂き、クラウド上のアンケートの質問に回答してもらうことにした。

2-2 企業からの回答

アンケート調査は、2020年7月に上場企業の有価証券報告書から企業名、住所、事務連絡者を抽出し、同年8月に9月30日を期限としてアンケート回答の依頼を行った。しかし、回答企業数が少なかったため、未回答の企業に対して、再度、11月13日を期限として再依頼を行った。その結果、単純な回答は268社から得られたが、重複、途中で回答を断念してしまう企業が想像以上に多く、最終的に有効回答企業数は155社に止まった。

調査すべき時期が到来しているとの判断と

してのアンケート調査であったが、新型コロナウイルス感染症（COVID-19）の感染拡大（以下、コロナ禍）の影響で、企業側にアンケートに回答する余裕がなく、回答率は低迷してしまっただけでなく、途中で回答を断念してしまう企業も少なくなかった。

また、コロナ禍で企業の担当者が多忙の中、前回の製造業112問、非製造業88問の質問数が、今回の調査では128問、103問となり、企業に対して回答の負担感を与えてしまい、途中で回答を断念してしまう企業も少なくなかった。

この結果、アンケートの有効回答企業数は155社、有効回答率は4.2%となった。今回の調査は、コロナ禍による回答企業数の減少が少なからず予想されたため、アンケート依頼を行った企業を、2011～2012年度調査の東京証券取引所市場第一部・第二部市場（以下、東証一部二部）の上場企業から、東京証券取引所の全市場の上場企業に拡大した。従って、前回と同じ市場一部二部に限定した有効回答企業数は、118社（2011～2012年度調査は187社）に止まっている。今回の調査では、対象市場の拡大と、アンケートのクラウドアプリケーションの活用で、企業の回答が容易になることから、2011～2012年度調査と同数以上の回答を確保できると期待していたが、コロナ禍の影響で、期待を下回る有効回答企業数に止まった¹⁾。

なお、過去の調査とは市場が異なり、厳密な比較はできないが、本論では、主として全

表3 アンケート調査の概要

アンケート回答期間	2020年9～11月
アンケート依頼企業数	3,702社
有効回答企業数	155社（うち東京証券取引所市場一部二部上場企業118社）
有効回答率	4.2%（2011～2012年度調査9.2%）

表4 有効回答企業の概要 株式市場別

株式市場	2011～2012年度	2020年度
市場第一部	159社	97社
市場第二部	28社	21社
マザーズ		14社
JASDAQ		23社
合計	187社	155社

表5 有効回答企業の概要 製造業・非製造業

	2011～2012年度	2020年度
製造業	116社	70社
非製造業	70社	85社
不明	1社	
合計	187社	155社

表6 有効回答企業の概要 2019年度の連結売上高

	2011～2012年度	2020年度*
500億円未満	55社	74社
500億円以上1,000億円未満	32社	25社
1,000億円以上5,000億円未満	58社	39社
5,000億円以上1兆円未満	11社	5社
1兆円以上	27社	11社
不明	4社	1社
平均連結売上高	5,173億円	2,861億円
合計	187社	155社

* 「2020年度」の記述は、2020年度の調査という意味であり、2020年度の連結売上高ではない。

有効回答企業数155社を用いて分析を行い、2011～2012年度調査と同じ東証一部二部のデータを従として分析を進めていく（表4を参照）。

2-3 有効回答企業の特徴

今回の調査の有効回答企業の特徴は、表5の通り、非製造業の回答が増加したことである。有効回答企業155社のうち、製造業は70社、非製造業は85社であった。2011～2012年度調査では製造業が116社、非製造業が70社、不明1社であったので、製造業の有効回答企業数が大幅に減少し、反面、非製造業の有効回答企業数が増加している。

また、表6の通り、有効回答企業の2019年度の連結売上高の平均値は、2,861億円で、

前回の5,173億円から大きく下がっている。これは製造業の有効回答企業数（以下、単に回答企業数と記す）が減少し、非製造業が増加したことに加え、回答依頼企業が東京証券取引所市場一部二部から、全市場に広げたことも影響している。

2-4 インタビュー調査の実施

今回の調査では、アンケート調査の前後に、ビデオ会議システム「Zoom」および訪問により、インタビュー調査を行っている²⁾。今回の調査は、ICTの活用を重視していたことから、表7の通り、調査対象の東証上場企業以外のパッケージソフトウェア会社、コンサルティング会社にもインタビューを行っている。

表7 インタビュー調査数

	合計	経営者	管理者	パッケージ ソフトウェア 会社	コンサルティ ング会社
事前インタビュー	7 社	2 社	0 社	3 社	2 社
事後インタビュー	3 社		3 社		
合計	10 社	2 社	3 社	3 社	2 社

2-5 本論の位置付け

日本企業の管理会計・原価計算のアンケート調査は、清水・小林・伊藤・山本（2011）、企業予算制度研究会（2018）、吉田・岩澤・徐・梶谷（2019a, 2019b, 2019c, 2019d）などがあるが、本調査は管理会計・原価計算全般を対象としている点、日本大学商学部の研究者が実施した過去4回の調査と整合性を有している点、最新の論点を加えている点特徴である。

2011～2012年度調査では、筆者を含めて4人の研究者が関与し、アンケート調査の依頼や集計の作業は筆者が行ったが、データ分析は研究者で分担して行い、その研究成果も、研究者が独立して発表を行った。しかし、今回の調査研究は、筆者単独で実施しており、アンケート調査から得られた全データを対象としている。こうした背景から、本論においては、主たる質問事項、あるいは特徴ある結果が得られた質問のみ言及している。

なお、本論は、「日本企業の管理会計・原価計算の継続的調査 2020年度調査」の包括的な報告を行うために、事前の許可を得て、『メルコ管理会計研究』第14号-I（牧誠財団 京都大学学術出版会）掲載予定の川野克典（2022）「日本企業の管理会計・原価計算 2020年度調査 ～ICTにより管理会計・原価計算は進歩しているのか～」のデータ、記述を引用し、掲載していることをご了解頂きたい。該当部分は、（注）3）として、明確化している。詳細の内容は、上記論文を

参照頂きたい。

3 主たる管理会計・原価計算手法の導入状況

筆者は、過去のアンケート調査結果および元コンサルタントとしての経験に基づいて、日本企業は、管理会計・原価計算の導入に保守的、消極的であると主張して来たが、ICTの発展により、複雑な計算も容易になり、ABC（活動基準原価計算）、EVA（経済的付加価値）を導入した企業が増加しているか否かを含めて、主たる管理会計・原価計算手法の導入状況を調査した。

3-1 標準原価計算

表8の通り、2011～2012年度調査では、製造業、非製造業の全体で50.3%が標準原価計算を採用していたが、2020年度調査（以下、今回の調査）では全体で39.9%、前回と同じ東証一部二部でも43.1%で、2011～2012年度調査に比べて採用率が低下している。過去からの推移（単純割合）は、1985年度調査47.4%（製造業のみ）、1993～1994年度調査47.0%、2001～2002年度調査40.9%、2011～2012年度調査50.3%、今回の調査39.9%である。

しかし、製造業と非製造業に分けて採用率をみると、2011～2012年度調査に比べて低下しているのは、回答企業の変化であることが分かる。標準原価計算の採用率は、2011～2012年度調査が製造業68.1%、非

表 8 標準原価計算の採用率

	1985 年度	1993～ 1994 年度	2001～ 2002 年度	2011～ 2012 年度	2020 年度
製造業	47.4% ^{***}	64.0%	54.0%	68.1%	62.3%
非製造業	対象外	21.5%	24.7%	21.4%	21.4%
全体	47.4% ^{**}	47.0%	40.9%	50.3%	39.9%
回答企業数	378 社	203 社	181 社	187 社	153 社

* 一部に非製造業を含む。

** 高橋 (1988, p.27) に基づき、1993～1994 年度以降の調査と同等の質問の回答になるように調整している。

表 9 直接原価計算の採用率

	1985 年度	1993～ 1994 年度	2001～ 2002 年度	2011～ 2012 年度	2020 年度
製造業	29.9% ^{***}	49.8%	34.0%	41.4%	52.2%
非製造業	対象外	50.7%	40.0%	30.4%	33.7%
全体	29.9% ^{**}	50.1%	36.7%	37.1%	42.1%
回答企業数	378 社	205 社	177 社	186 社	152 社

* 一部に非製造業を含む。

** 高橋 (1988, p.27) に基づき、1993～1994 年度以降の調査と同等の質問の回答になるように調整している。

製造業 21.4%であったが、今回の調査では 62.3%、21.4%であり、製造業の採用率がやや下がっているものの、非製造業は全く同じ割合であった。そこで、製造業と非製造業の回答割合を同じ割合に補正して比較すると、今回の調査でも 46.7%となり、2011～2012 年度調査との差では 3.6%しかなくなり、標準原価計算の採用率に大きな変化は生じていないことが分かる。

なお、本調査と最も調査時期に近い吉田・岩澤・徐・榎谷 (2019a, p.125) の調査では、製造業 75.0%、非製造業 22.6%と、製造業での採用率が相対的に高いが、非製造業での採用率が同様に低い結果となっている。

3-2 直接原価計算

表 9 の通り、2011～2012 年度調査では、製造業、非製造業の全体で 37.1%が直接原

価計算を採用していたが、今回の調査では全体で 42.1%、前回と同じ東証一部二部では 42.6%、標準原価計算と同じ補正をすると、45.1%となり、直接原価計算の採用率の上昇が見られた。

過去の推移 (単純割合) は、1985 年度調査 29.9% (製造業のみ)、1993～1994 年度調査 50.1%、2001～2002 年度調査 36.7%、2011～2012 年度調査 37.1%、今回の調査 42.1%である。今回の調査を製造業と非製造業に分けると、52.2%、33.7%であった。吉田・岩澤・徐・榎谷 (2019a, p.127) の調査では製造業 62.6%、非製造業 39.7%、全体で 49.1%であり、筆者らの調査よりもやや高い採用率となっている。

コマツ (上総他, 2021) や花王 (吉田・花王, 2020) のように直接原価計算にこだわりを持つ企業も多い一方で、今回の調査で

直接原価計算の今後の実施予定を尋ねた質問において、過去の調査に比べて多い6社が直接原価計算を止める予定であると回答していた。それらの会社に直接原価計算を止める理由を問い合わせたところ、2社から回答を得ることができた。2社共に、買収した海外の会社が全部原価計算を採用していたこと、ERPの導入が進んだことを理由に挙げている。関連して、2社の他の管理会計・原価計算の変化についてもインタビューを行ったところ、グローバル化が逆に日本企業の競争力に結び付いている独自の（特異な）管理会計・原価計算方法を中止する要因になる可能性があることが分かった。

3-3 連結原価計算

表10の通り、2011～2012年度調査では、製造業、非製造業の全体で38.1%が連結原価計算を実施していたが、今回の調査では全体で41.7%、前回と同じ東証一部二部では43.9%で、上昇傾向が見られた。さらに東証

表10 連結原価計算の採用率

	2011～2012年度	2020年度
全体	38.1%	41.7%
回答企業数	181社	151社

一部に限定すると、45.3%に上昇する。企業規模が大きくなるにつれて、多角化が進み、子会社数も増加するので、連結原価計算の必要性が高まっていると推測される。

3-4 中期経営計画

中期（経営）計画を策定している企業は全体では88.8%であった。東京証券取引所（2018）の「コーポレートガバナンス・コード～会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上のために～」（2018年6月改訂版）に、【原則3-1. 情報開示の充実】（i）会社の目指すところ（経営理念等）や経営戦略、経営計画、【原則5-2. 経営戦略や経営計画の策定・公表】の記述があるが、「コーポレートガバナンス・コードへの対応状況（2018年12月末日時点）」（東京証券取引所、2019、p.5）によると、東証一部企業のコンプライアンス率が【原則3-1. 情報開示の充実】が92.7%、【原則5-2. 経営戦略や経営計画の策定・公表】が82.7%であったので、これらの結果とほぼ整合していると考えられる。

表11の通り、2011～2012年度調査と比較すると、固定方式（3年固定方式＋4年～5年固定方式＋5年超固定方式）が46.1%から57.8%（条件が同じ東証一部二部のみの場合63.0%）に増加しており、特に3年間

表11 中期経営計画の期間・方式

期間・方式	2011～2012年度	2020年度
3年未満	14.1%	10.4%
3年固定方式	38.0%	45.2%
3年間で1年単位のローリング方式	32.6%	23.7%
4年～5年固定方式	7.6%	11.1%
4年～5年間で1年単位のローリング方式	6.0%	6.7%
5年超固定方式	0.5%	1.5%
5年超で1年単位のローリング方式	1.1%	1.5%
回答企業数	184社	135社

固定方式が38.0%から45.2%に増加していた。しかし、コロナ禍の影響で、世界経済の先行きの不透明感が広がっているため、この状況は今後、変化する可能性がある。

3-5 予算管理

2011～2012年度調査では、製造業、非製造業の全体で100.0%が予算管理を実施していたが、今回の調査全体で98.7%、前回と同じ東証一部二部では98.3%で、日本企業の管理会計・原価計算の中核が、予算管理である点に変化は見られなかった。

表12の通り、2011～2012年度調査で、連結損益計算書の予算実績対比が97.9%の企業で実施されていたことが象徴するように、予算管理も連結ベースで実施されるようになった点が明らかになったが、今回の調査でも97.3%の企業が連結損益計算書の予算実績対比を行っていた。一方、連結貸借対照

表の予算実績対比は26.8%から21.8%、連結事業別損益計算書の予算実績対比は44.4%から37.3%へといずれも低下したが、2011～2012年度調査と同じ東証一部二部上場企業で比較すると、24.4%、44.2%とほとんど変化がなかった。

予算編成の対象期間は、表13の通り、2011～2012年度調査では、1カ月が15.1%、3カ月(四半期)が14.5%、6カ月(半年)が13.4%、1年が59.1%であったが、今回の調査では順に7.6%、2.1%、8.3%、71.7%となり、対象期間の長期間化が見られた。これはコロナ禍によるテレワーク、あるいは先行きの不透明感が影響している可能性を否定できない。

今回の調査では、Beyond Budgeting(予算不用論)を採用していると回答した、サービス業に属する企業が1社あった。その企業を訪問し、インタビュー調査を行ったところ、

表12 連結ベース(グループ)で予算実績対比を毎月行っている計算書(主要な計算書のみ)

計算書	2011～2012年度	2020年度
連結損益計算書(全社合計)	97.9%	97.3%
連結貸借対照表(全社合計)	26.8%	21.8%
連結キャッシュ・フロー計算書(全社合計)	19.7%	10.9%
連結事業別損益計算書	44.4%	37.3%
回答企業数	142社	110社

表13 予算編成の対象期間

対象期間	2011～2012年度	2020年度
1カ月	15.1%	7.6%
3カ月(四半期)	14.5%	2.1%
6カ月(半年)	13.4%	8.3%
1年	59.1%	71.7%
その他	0.5%	10.3%
回答企業数	186社	145社

予算管理は併用しているが、予算は組織の目標値に過ぎず、主として予算達成時の組織の賞与の算定等に用いているだけで、管理会計・原価管理の中心は非財務的業績評価指標を用いた先行指標による管理であるという。顧客別の原価計算、損益計算は行っていないものの、浅田、鈴木、川野（2005）が主張する固定収益マネジメントの考えも導入し、固定顧客から得られる「ベース売上高」で安定的な売上高を確保し、そこに新規顧客からの売上高を上乗せするという管理を実践していた。

3-6 ABC

表14の通り、2011～2012年度調査では、製造業、非製造業の全体で12.8%がABC（活動基準原価計算）を実施していたが、今回の調査全体で10.1%、前回と同じ東証一部二部では9.8%であった。この割合には、ABM（活動基準管理）、ABB（活動基準予算）の割合を含んでいるので、ABCのみでは全体8.1%、東証一部二部共に8.0%でほぼ同じであった。前回調査とは、質問の記述を変更し

ているので、単純比較はできないが、ICTの発達が、ABCの採用には寄与していないことが判明した。なお、過去の推移（単純割合）は1993～1994年度調査11.9%、2001～2002年度調査12.1%、2011～2012年度調査12.8%、今回の調査10.1%である。また、製造業、非製造業を比較しても、今回の調査では、10.6%、9.6%と大きな差は生じていない。

3-7 バランスト・スコアカード

表15の通り、2011～2012年度調査では、製造業、非製造業の全体で9.5%がグループあるいは一部企業で、バランスト・スコアカード（以下、BSC）を実施していたが、今回の調査全体で7.4%、前回と同じ東証一部二部では8.0%であった。依然として、BSCは、注目されたにも関わらず、導入が進んでいない。なお、製造業、非製造業を比較しても、6.1%、8.4%と大きな差は生じていない。

表14 ABC/ABM/ABBの採用率

	1993～1994年度	2001～2002年度	2011～2012年度	2020年度
製造業	11.5%	8.1%	10.3%	10.6%
非製造業	12.4%	16.9%	17.1%	9.6%
全体	11.9%	12.1%	12.8%	10.1%
回答企業数	191社	182社	187社	149社

表15 バランスト・スコアカードの採用率

	2001～2002年度	2011～2012年度	2020年度
製造業	4.1%	12.7%	6.1%
非製造業	対象外	4.3%	8.4%
全体	対象外	9.5%	7.4%
回答企業数	98社	179社	149社

3-8 EVA

EVAについては、単独の質問は設定していないが、表16の通り、2011～2012年度調査では、製造業、非製造業の全体で7.0%がEVAを実施していたが、今回の調査全体で4.1%、前回と同じ東証一部二部では5.4%であった。EVAについても、他の管理会計・原価計算手法と同じく大きな変化は生じていない。

EVAについて、2020年4月1日～2021年3月31日の1年間の日本経済新聞朝刊および夕刊の記事を検索したが、掲載されていた記事は2件のみであった。同じ条件でROE（自己資本利益率）は105件であり、EVAは外部の注目度も低くなっていることが裏付けられた。

表16 EVAの採用率

	2011～ 2012年度	2020年度
東証一部二部のみ	7.0%	5.4%
全体	—	4.1%
回答企業数	162社	153社

3-9 ミニ・プロフィットセンター

表17の通り、2011～2012年度調査では、製造業、非製造業の全体で16.3%がグループあるいは一部企業で、ミニ・プロフィットセンター（マイクロ・プロフィットセンター、MPC）を採用していたが、今回の調査全体で10.7%、前回と同じ東証一部二部では11.6%であった。製造業12.1%、非製造業9.6%で大きな差が生じていないが、2011～2012年度調査では、15.2%、17.5%であったので、非製造業の採用率が大きく減少している。日本航空の再建に活用される等、注目された割には、ミニ・プロフィットセンターの採用が増えず、むしろ減少していることが明らかになった。

表17 ミニ・プロフィットセンターの採用率

	2011～ 2012年度	2020年度
製造業	15.2%	12.1%
非製造業	17.5%	9.6%
全体	16.3%	10.7%
回答企業数	184社	149社

但し、今回の調査と近い時期にアンケート調査を実施した吉田・岩澤・徐・榎谷（2019b, p.131）の調査では、製造業32.6%、非製造業42.1%と高い採用率となっており、今回の調査結果と大きな差異が生じている。渡辺（2010, p.89）や横田・妹尾（2011, p.58）の調査等、吉田・岩澤・徐・榎谷以外の過去の調査では、今回の調査と同じく10%前後となっており、吉田他も認識している通り、ミニ・プロフィットセンターの解釈が異なっている可能性が高い。

3-10 社内資本金制度と社内金利制度

2011～2012年度調査まで、社内資本金制度と社内金利制度は製造業の質問事項となっていたが、今回の調査から製造業・非製造業共通の質問事項に改めた。

社内資本金制度は、表18の通り、2011～2012年度調査では14.9%の企業（製造業のみ）が採用していたが、今回の調査では5.9%（製造業のみ）、6.6%（全体）に低下した。2011～2012年度調査と同じ東証一部二部の製造業に限って算出しても、5.3%に低下していた。

SONYが1994年にカンパニー制を採用し、同時に社内資本金制度を採用して、1999年をピークにカンパニー制と社内資本金制度をセットで採用する企業が増加した。しかし、2002年に独占禁止法が改正され、純粋持株会社が解禁されると、カンパニー制を新規採用する企業は大幅に減少し、一方でカンパ

表 18 社内資本金制度の採用率

	2001～2002年度	2011～2012年度	2020年度
製造業	26.5%	14.9%	5.9%
非製造業	対象外	対象外	7.2%
全体	対象外	対象外	6.6%
回答企業数	98社	114社	151社

表 19 社内金利制度の採用率

	1993～1994年度	2001～2002年度	2011～2012年度	2020年度
製造業	67.4%	47.5%	34.8%	30.9%
非製造業	対象外	対象外	対象外	25.3%
全体	対象外	対象外	対象外	27.8%
回答企業数	138社	99社	115社	151社

ニー制を廃止する企業が増えた。こうした分権化組織の形態の変化が影響している可能性がある。

一方、社内金利制度は、表 19 の通り、1993～1994年度 67.4% の企業（製造業のみ）が採用していたが、その後採用率は低下し、2001～2002年度 47.5%（製造業のみ）、2011～2012年度 34.8%、そして今回の調査では製造業 30.9%、全体 27.8% にまで低下した。しかし、2011～2012年度調査と同じ東証一部二部の製造業に限って算出すると、34.2% と横ばいであった。

1999年2月に、日本銀行は、無担保コール翌日物金利を史上最低の 0.15% に誘導することを決定、日本銀行総裁の「ゼロでもよい」との発言が「ゼロ金利政策」と呼ばれるきっかけとなった。この時から低金利時代が到来し、途中中断された時期もあったが、2016年1月からは、さらに、いわゆる「マイナス金利政策」が導入された。これらの政策により、相対的に金利を課す意義が低下しており、その結果が社内金利の採用率の低下をもたらしていると考えられる。

3-11 研究開発費管理

研究開発費については、表 20 の通り、基礎研究、応用研究、開発研究のいずれにおいても、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企業が最も多く、順に 55.8%、61.0%、59.2% であった。次に多いのは、前年度実績に基づく予算で管理している企業で、順に 47.1%、46.0%、44.7% であった。

製造業のみを調査対象としていた 2011～2012年度調査では、前年度実績に基づく予算で管理している企業が最も多く、60.6%、60.4%、59.8%、次に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企業で、47.7%、48.6%、50.9% であり、順位が入れ替わっている。この傾向は、2011～2012年度調査と 2020年度調査を製造業のみで比較すると、より顕著となる。日本企業は、これまで以上にち密に研究開発費予算を編成し、予算統制の強化を図っているものと推定される。

表 20 研究開発費管理（上位 2 つ）

		2001～ 2002 年度	2011～ 2012 年度	2020 年度	
				全体	製造業
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	基礎研究	39.7%*	47.7%*	55.8%	62.5%
	応用研究	42.4%*	48.6%*	61.0%	67.9%
	開発研究	45.5%*	50.9%*	59.2%	65.5%
前年度実績に基づく予算で管理	基礎研究	25.3%*	60.6%*	47.1%	48.2%
	応用研究	24.1%*	60.4%*	46.0%	46.4%
	開発研究	23.0%*	59.8%*	44.7%	43.6%
回答企業数	—	100～108 社	109～112 社	100～103 社	55～56 社

* 製造業の企業にのみ調査を行っている。

4 ICT と管理会計・原価計算

ICT が管理会計・原価計算に与える影響について調査し、考察した。

4-1 ERP の活用状況³⁾

グループ企業全体、親会社、子会社のいずれかに ERP を導入している企業は、表 21 の通り、全体の 65.1%（表 21 の①～⑥の合計）に達しているが、グループ企業全てに ERP を導入している企業は 3.3% しかなく、親会社のみで ERP を導入している企業が 24.3% と最も多かった。なお、本質問は、販売や生産モジュールを含んだ質問であるため、表 22 の ERP の管理会計・原価計算モジュールの活用の値（51.4%）とは異なっている点に留意頂きたい。

4-2 ICT の利用状況³⁾

表 22 の通り、2011～2012 年度との比較では、ERP の会計モジュール（58.0% → 51.4%）、BI/OLAP（Business Intelligence/On-Line Analytical Processing）（21.9% → 14.9%）、連結決算パッケージソフトウェア（69.8% → 50.7%）のいずれにおい

ても、今回の調査の採用率が低下した。その理由は、回答企業の規模が縮小したことが要因であると推定される。前回と同様に東証一部二部に限定すると、ERP は 56.6%、BI/OLAP は 17.7%、連結決算パッケージソフトウェアは 62.8% となり、さらに東証一部に限定してみると、ERP は 61.1%、BI/OLAP は 20.0%、連結決算パッケージソフトウェアは 67.4% となった。回答企業の規模を考慮する限り、会計関連の ICT の導入に関して、大幅な採用率の上昇は見られなかったと判断できる。

一方で、RPA（Robotic Process Automation）は、会計分野でも採用が進行していることが判明したが、AI、IoT、ビッグデータの活用については、まだ緒に就いたばかりという状態である。

4-3 ICT の影響³⁾

表 23 の通り、ICT が管理会計・原価計算に与えた影響を質問したところ、変化し点がないが最も多く 60.4% であった。影響があった点で最も多い回答が、将来予測、業績予測を重視した管理会計で 16.4%、次いで、損益把握単位（粒度）が細分化されたが 9.0%、顧客情報と管理会計の融合・統合が

表 21 ERP の導入状況

	2020 年度*
①貴社（親会社）のみに ERP パッケージソフトウェアを導入している	24.3%
②貴社（親会社）及び一部の子会社に同一の ERP パッケージソフトウェアを導入している	19.1%
③貴社（親会社）及び一部の子会社に ERP パッケージソフトウェアを導入しているが、同一の ERP パッケージソフトウェアではない	9.2%
④貴社（親会社）及びすべての子会社に同一の ERP パッケージソフトウェアを導入している	3.3%
⑤貴社（親会社）及びすべての子会社に ERP パッケージソフトウェアを導入しているが、同一の ERP パッケージソフトウェアではない	3.3%
⑥子会社の一部あるいはすべてに ERP パッケージソフトウェアを導入している	5.9%
⑦ ERP パッケージソフトウェアを導入していない	34.9%
回答企業数	152 社

* 会計モジュール以外のモジュールを含んだ導入割合である。

表 22 ICT の導入状況

	2011～ 2012 年度	2020 年度
ERP (Enterprise Resource Planning)	58.0%	51.4%
CPM (Corporate Performance Management) / EPM (Enterprise Performance Management)	3.6%	0.0%
BI (Business Intelligence) / OLAP (On-Line Analytical Processing)	21.9%	14.9%
連結決算パッケージソフトウェア	69.8%	50.7%
AI (Artificial Intelligence)		2.7%
RPA (Robotic Process Automation)		25.7%
IoT (Internet of Things)		2.0%
その他	6.5%	25.7%
回答企業数	169 社	148 社

* 検証用の質問に対する回答では、CPM/EPM 4.7%、BI/OLAP 14.9%、(管理会計用) 連結決算パッケージソフトウェア 38.5%、AI 3.4%、RPA 20.3%、IoT 5.4%であった。

6.7%、貸借対照表重視も同じく 6.7%であった。リアルタイム管理会計・原価計算が 5.2%、製造履歴情報による細分化された原価情報も 4.5%の回答があった。また、統計

的手法、確率、ディープラーニングの活用は少ないが、1.5%の回答があった。

これらから、ICTにより、管理会計・原価計算に劇的な変化が生じているということ

表 23 ICT の影響

	2020 年度
将来予測、業績予想を重視した管理会計が重視されるようになった	16.4%
損益把握単位（粒度）がより細分化された	9.0%
IC カードやインターネット等を使って収集された顧客情報と管理会計が融合、統合化されている	6.7%
管理会計においても、損益計算書と同様に貸借対照表も重視されるようになった	6.7%
IoT や MES (Manufacturing Execution System), ERP 等を使って、リアルタイムの管理会計、原価計算を実施している	5.2%
製造履歴情報がより詳細化された原価情報として活用されている	4.5%
管理会計、原価計算に統計的手法、確率、ディープラーニング等が活用されるようになった	1.5%
ICT, IoT, AI により、管理会計・原価計算が変化し点がない	60.4%
回答企業数	134 社

* アンケートの質問事項の「ICT」は、本文より狭義の意味で用いている。

はできないが、一部の企業では、先進的な ICT を管理会計・原価計算分野で活用開始していることが分かる。

5 企業環境等の変化と管理会計・原価計算

企業環境等の変化が管理会計・原価計算に与えた影響について考察する。

5-1 財管一致の変化

2011～2012 年度調査では、83.2% の日本企業が、財務会計と管理会計の利益が一致するか、あるいは近似値になっていた。しかし、清松・渡辺 (2017, p.6) の調査では、連結決算ベースで財管一致対応済みが 34.5%、単体決算ベースでは 43.3% となっており、大きな差異が生じていた。

表 24 の通り、今回の調査対象は、清松・渡辺の調査と同じく、マザーズ、JASDAQ 等の相対的に小規模の上場企業も調査の対象に加えているが、財務会計と管理会計の利益は完全一致する（財管完全一致、制管完全一

致）が 54.1%、財務会計と管理会計の利益計算は同じで、特殊な会計処理のみが異なるのみで、利益額が近似値になる（財管一致、制管一致）が 21.6%、両方の合計 75.7% となり、2011～2012 年度調査と同様に、日本企業が財管一致の管理会計を採る企業が多いことが再確認された。これは、国際会計研究学会第 9 回東日本部会（2018 年）での報告のために、筆者が実施したアンケート調査結果（回答企業数は 42 社、平均連結売上高 4,258 億円）の 75%（連結決算ベース）と近似値である（2019b, pp.86-91）。

2011～2012 年度調査と同じ東証一部二部企業だけで集計してみると、財管完全一致 47.8%、財管一致 25.7%、合計 73.5% で、2011～2012 年度調査の 83.2% に比べて財管一致の企業の割合が減少しているものの、財管一致を採る企業の割合が多い。

筆者 (2019b, pp.84-85) は、「財管一致の現状と課題—管理会計からの考察—」において、上場企業の中でも連結売上高が相対的に大きい企業は、財管一致を採る企業が多いの

表 24 財管一致の状況

	2011～ 2012 年度	2020 年度		
	東証一部 二部	東証一部	東証一部 二部	東証全市場
財務会計と管理会計の利益計算方法が異なり、利益額も異なる	16.2%	26.3%	25.7%	23.0%
財務会計と管理会計の利益は完全一致する (財管完全一致、制管完全一致)	83.2%	48.4%	47.8%	54.1%
財務会計と管理会計の利益計算は同じで、特殊な会計処理のみが異なるのみで、利益額が近似値になる(財管一致、制管一致)		24.2%	25.7%	21.6%
その他	1.1%	1.1%	0.9%	1.4%
回答企業数*	185 社	95 社	113 社	148 社

* 管理会計を実施していないと回答した企業は、加えていない。

で、これが、相対的に小規模企業を対象となっている清松・渡辺の調査との差異となっている見解を示した。しかし、今回の調査はこれに反して、マザーズ、JASDAQ を含む東証全市場、東証一部二部、東証一部の順、つまり規模が大きい企業が多い市場になるほど、わずかではあるが、財管不一致の割合が増加して、逆の結果となった。

5-2 設備投資の経済性評価方法の変化

2011～2012 年度調査では、設備投資の経済性評価方法として、回収期間法が 59.1%、会計的利益法（投資利益率法）が 37.5%、正味現在価値法 24.4%、内部利益率法 14.2% の順で、減損会計の適用もあり、正味現在価値法の増加が顕著であった。

今回の調査では、表 25 の通り、採用割合順は変わらないものの、回収期間法が 76.9%、会計的利益法（投資利益率法）が 26.9%、正味現在価値法 22.2%、内部利益率法 15.7% で、特に回収期間法が増加し、会計的利益法が減少した。この傾向は、2011～2012 年度調査と同じ東証一部二部上場企

業に絞っても変わらなかった。キャッシュ・フロー経営の提唱により、投資経済性評価には利益よりキャッシュ・フローが適切であるとの認識が定着したこと、コロナ禍の影響で将来の経済状況に対する不透明感から、早期回収を優先する回収期間法の採用が増加した可能性がある。

1993～1994 年調査から 4 回の調査結果を並べて比較すると、キャッシュ・フローを重視する回収期間法、内部利益率法、現在価値法が、明らかに増加にあることが分かる。2000 年 3 月期決算から適用された連結キャッシュ・フロー計算書を契機にして叫ばれたキャッシュ・フロー経営が、企業に浸透して来たことを示している。

一方、表 26 の通り、製造業と非製造業に分けてみると、回収期間法が製造業 77.8%、非製造業 75.9%、正味現在価値法 31.5%、13.0%、会計的利益法 22.2%、31.5%、内部利益率法 16.7%、14.8% であった。吉田・岩澤・徐・榎谷 (2019d, p.110) の調査では、回収期間法が製造業 77.5%、非製造業 58.0%、正味現在価値法 34.8%、24.4%、会

表 25 設備投資経済性評価方法

	1993～ 1994 年度	2001～ 2002 年度	2011～ 2012 年度	2020 年度
会計的利益法 (投資利益率法)	22.9%	18.5%	37.5%	26.9%
回収期間法	42.2%	45.2%	59.1%	76.9%
内部利益率法	9.8%	8.2%	14.2%	15.7%
正味現在価値法	10.2%	11.9%	24.4%	22.2%
現在価値指数法			2.3%	0.0%
年額原価法	10.5%	11.1%	9.7%	1.9%
デシジョンツリー	—	—	0.0%	0.0%
リアルオプション	—	—	0.6%	0.9%
その他	4.4%	5.2%	5.7%	0.9%
回答企業数	315 社	227 社	176 社	108 社

表 26 設備投資経済性評価方法の比較

	川野調査	2020 年度	吉田他調査	
	製造業	非製造業	製造業	非製造業
会計的利益法 (投資利益率法)	22.2%	31.5%	25.8%	30.5%
回収期間法	77.8%	75.9%	77.5%	58.0%
内部利益率法	16.7%	14.8%	15.7%	16.8%
正味現在価値法	31.5%	13.0%	34.8%	24.4%
回答企業数	54 社	54 社	89 社	131 社

計的利益法 25.8%、30.5%、内部利益率法 15.7%、16.8%であり、非製造業の回収期間法、正味現在価値法で若干の差異が生じているが、製造業では同様の結果となった。

5-3 原価管理手法の変化³⁾

表 27 の通り、2011～2012 年度調査と今回の調査の結果を比較した。

その他の原価管理 (改善) 方法の選択式の質問において、2011～2012 年度調査と今回の調査の比較で顕著な変化が見られたのは、損益分岐点分析であり、64.7% から

48.0%に低下していた。2011～2012 年度調査と同じ東証一部二部企業に絞って集計しても 51.4%で同じく低下していた。損益分岐点分析は、コロナ禍の影響で売上高が低迷し、固定費管理の重要性が大きくなったことから採用率が上昇していると推測していたが、その結果が今回の調査には表れなかった。但し、製造業に絞って採用率を算出してみると、63.6%と高い割合で損益分岐点分析が活用されており、回答企業の構成割合の変化が影響している可能性がある。

シェアードサービスについては、9.6%か

表 27 その他の原価改善方法

	2011～2012 年度	2020 年度
損益分岐点分析	64.7%	48.0%
ライフサイクル・コストニング	6.4%	4.7%
品質原価計算	3.2%	3.4%
スループット会計	3.2%	1.4%
環境会計	7.5%	2.7%
マテリアルフローコスト会計	0.5%	0.7%
EVA	7.0%	4.1%
脱予算経営 (Beyond Budgeting)	0.0%	0.0%
シェアードサービス (センター)	9.6%	8.1%
四要素原価計算	2.1%	1.4%
バックフラッシュ・コストニング	5.9%	2.0%
日次決算	3.7%	1.4%
顧客別損益管理	17.1%	15.5%
回答企業数	187 社	148 社

ら 8.1%に低下しているが、2011～2012 年度調査と同じ東証一部二部企業に絞って比較すると 10.8%に若干上昇し、さらに東証一部企業に絞ると、12.8%となっている。今回の調査では、対象企業の連結売上高が 2011～2012 年度調査の 5,173 億円から 2,861 億円に 45%減となっており、アンケート回答企業の企業規模が縮小していることが影響を与えている可能性が高い。

顧客別損益管理は、17.1%→15.5%であるが、2011～2012 年度調査と同じ東証一部二部企業に絞って比較すると、17.1%→18.9%となる。顧客別損益管理については、今回の調査でマーケティングと管理会計・原価計算の関係を問う質問を新設しているが、管理会計・原価計算と関連付けている事項として、顧客セグメント 9.9%、プロモーション方法 7.1%、契約形態 5.0%、プレミアムステータス 4.3%の回答があった。

5-4 財務的業績評価指標の変化³⁾

表 28 の通り、最も多くの日本企業で用いられている財務的業績評価指標は、売上高の 79.1%であり、2011～2012 年度調査と同じ東証一部二部では 75.9%であった。2011～2012 年度調査では 69.1%であり、コロナ禍の影響で売上高が低迷する企業が、売上高重視に回帰した可能性がある。

次に重視されている財務的業績評価指標は営業利益で 78.4%であり、2011～2012 年度調査と同じ東証一部二部では 81.0%であった。2011～2012 年度調査では 72.8%であり、採用率は増加している。東証一部二部企業に限定すると、売上高を上回る採用率となっている。一方で、経常利益は、2011～2012 年度調査の 51.2%から、今回は 43.1%と減少しており、日本企業が最も重視する利益指標は、経常利益から営業利益に変わったといつてよい。

表 28 財務的業績評価指標

	2011～2012 年度	2020 年度
売上高	69.1%	79.1%
売上高の伸び率	32.1%	35.3%
売上総利益	34.0%	35.3%
営業利益	72.8%	78.4%
経常利益	51.2%	43.1%
当期純利益	29.6%	28.8%
包括利益	3.1%	4.6%
キャッシュ・フロー	25.9%	21.6%
残余利益	1.2%	0.7%
EVA	3.1%	3.3%
総資産利益率 (ROA)	26.5%	13.1%
自己資本利益率 (ROE)	24.1%	35.9%
売上高利益率	20.4%	15.7%
回答企業数	162 社	153 社

ROE は、2011～2012 年度調査の 24.1% から 35.9% と増加しているが、売上高や営業利益よりは採用率が低かった。ROE は、企業内部組織では、社内資本金制度を導入する等、複雑な管理会計制度を採用しない限り、自己資本を算出することが困難なので、内部組織の業績評価指標としては、ROE から他の業績評価指標に転換する必要がある、採用率が低かったと推測される。

5-5 非財務的業績評価指標の変化³⁾

表 29 の通り、非財務的業績評価指標は、今回の調査で新規に加えた顧客満足度向上が 45.7% と最も多い回答であった。品質向上が 2011～2012 年度調査の 59.9% から今回の調査の 44.2% に低下しているが、顧客満足度の設定が影響した可能性がある。その他では事務合理化が 27.2% から 37.0% に上昇しており、コロナ禍の影響による固定費削減が

反映されているためであろう。一方、在庫削減が 53.1% から 33.3% に大幅に低下しており、回答企業の変化もあるが、在庫管理の徹底が緩んでいる可能性もある。

5-6 予算の見直し

表 30 の通り、予算を期中で見直しているか否かの質問に対して、68.3% が見直しを行っているという回答があった。表 31 の通り、追加でコロナ禍の影響で既に見直しを行っているかの質問も行ったが、アンケートの回答期間である 2020 年 9～11 月時点で、52.8% が予算の見直しを行っているという回答している。

足立 (2020) は、セーレンの事例研究により、同社の予算管理システムは、需要変動の不確実性の高さの下で目標利益の達成可能性を高めていることを指摘しているが、多くの日本企業がコロナ禍による先行きの不透明感の中で、予算統制を有効に機能させるた

表 29 非財務的業績評価指標（上位の回答のみ）

	2011～2012 年度	2020 年度
顧客満足度向上	—	45.7%
品質向上	59.9%	44.2%
人材の育成	39.5%	42.0%
事務合理化努力	27.2%	37.0%
在庫削減	53.1%	33.3%
新製品（新技術）開発力	25.2%	31.2%
SDGs	—	20.3%
市場占有率	22.4%	18.8%
債権の回収率	25.9%	18.1%
回答企業数	147 社	138 社

表 30 予算見直しの実施

	2020 年度
予算を見直していない	31.7%
予算を見直している	68.3%
回答企業数	145 社

表 31 新型コロナウイルス感染症*による見直し（2020 年 9 月～11 月時点）

	2020 年度
新型コロナウイルス感染症による経済不況を見込んで予算を編成しており、見直していない	14.1%
新型コロナウイルス感染症による経済不況の影響はあるが、予算を見直していない	33.1%
新型コロナウイルス感染症による経済不況の影響を反映するため、予算を見直している	52.8%
回答企業数	142 社

* アンケートの質問および回答に従って「新型コロナウイルス感染症」と記述し、「コロナ禍」と記載することを避けた。

め、日本企業は柔軟に予算の見直しを行っていることが分かる。

5-7 『原価計算基準』の適用状況

表 32 の通り、今回の調査でも『原価計算基準』（以下、『基準』）の適用状況についての調査を継続している。7 項目の回答の選択

肢を用意しているが、このうち①『基準』を全面的に適用と、⑦『基準』に関係なく、原価計算を実施の推移を見てみると、まず①『基準』を全面的に適用の回答率は、2001～2002 年度調査 25.4%、2011～2012 年度調査 29.3%、今回の調査 36.0%、⑦『基準』に関係なく、原価計算を実施は順に 9.7%、

表 32 『原価計算基準』の適用状況

	2001～ 2002 年度	2011～ 2012 年度	2020 年度
①現行『原価計算基準』を全面的に適用している	25.4%	29.3%	36.0%
②現行『原価計算基準』の趣旨と業種の特殊性を反映させた自社の原価計算規定を作成し適用している	66.4%	47.7%	25.9%
③製品原価又はサービス原価の算定手続きに関してのみ現行『原価計算基準』を適用している	6.7%	3.4%	2.9%
④現行『原価計算基準』のうち原価管理の手続き（例えば標準原価計算制度）のみを適用している	1.5%	1.1%	6.5%
⑤現行『原価計算基準』は実情にそぐわなくなっているため、新たに自社の原価計算規定を作成し適用している	0.0%	2.3%	0.7%
⑥『原価計算基準』は監査上の要請から適用しているだけであり、あまりその必要性を感じていない	9.7%	5.2%	12.2%
⑦現行『原価計算基準』に関係なく原価計算を実施している	9.7%	5.7%	15.1%
⑧その他	7.5%	5.2%	0.7%
回答企業数	134 社	174 社	139 社

5.7%、15.1%であった。

この相反する傾向の解釈は難しいが、②『基準』の趣旨を反映させ、自社の原価計算規定を作成し適用の回答と①を合わせて推移をみると、91.8%、77.0%、61.9%と減少していることから、『基準』離れは進行していると解釈すべきであろう。

一方で、⑦に、⑤『基準』と関係なく、実情に即して、新たに自社の原価計算規定を作成し適用、⑥監査上の要請であり、『基準』の必要性を感じていないとの回答を加えて推移をみると、19.4%、13.2%、28.0%となり、⑦単独の集計結果と同じ傾向を示した。今回の⑤+⑥+⑦の28.0%の結果を製造業と非製造業に分けると、15.2%、39.7%となるので、非製造業からの回答が増えたために、全体でも『基準』を適用していない割合が増加した結果となっていることが分かる。今後、日本のGDPに占める非製造業の割合が増加すると、これらの傾向は一層顕著となる可能

性があり、製造業を前提とした『基準』の役割は、相対的に縮小すると推定される。

6 製造業の分析

調査の概要で述べた通り、今回の調査では、製造業の企業からの回答企業数が大きく減少している。日本の産業構造の変化を反映しているともいえなくないが、回答企業数が少なく、信頼水準を90%に設定しても、許容誤差は10%を超えてしまう。従って、参考としての意味しか持たないが、製造業の変化を考察してみたい。

6-1 材料費の計算

材料消費価格の計算方法については、表33の通り、総平均法の採用率が2011～2012年度54.9%から今回34.0%、予定価格（標準価格・正常価格）の採用率が25.3%から2.1%に大幅に低下した。総平均法につい

表 33 材料消費価格の計算方法

	1993～ 1994 年度	2001～ 2002 年度	2011～ 2012 年度	2020 年度
個別法	7.0%	7.6%	14.3%	14.9%
先入先出法	8.2%	4.7%	15.4%	14.9%
移動平均法	26.6%	27.4%	51.6%	51.1%
総平均法	31.6%	44.3%	54.9%	34.0%
予定価格	15.6%	10.4%	25.3%	2.1%
最終仕入原価法	4.5%	2.8%	1.2%	6.4%
後入先出法	5.3%	2.8%	—	—
回答企業数	244 社	106 社	91 社	47 社

表 34 材料消費量の計算方法

	1993～ 1994 年度	2001～ 2002 年度	2011～ 2012 年度	2020 年度
継続記録法	36.5%	31.3%	40.0%	27.7%
棚卸計算法	17.5%	21.2%	22.6%	42.6%
逆計算法	1.4%	1.0%	4.3%	2.1%
継続記録法と棚卸計算法の併用	43.1%	45.5%	39.1%	31.9%
バックフラッシュ			5.2%	2.1%
その他	1.4%	1.0%	0.9%	0.0%
回答企業数	211 社	99 社	115 社	47 社

ては、月別総平均法が 37.4% から 27.7% に低下しているが、月別移動平均法が 29.7% から 34.0% に増加している。月別総平均法と月別移動平均法は同じ方法であるので、月別総平均法の 9.7% の減少のうち、4.3% は月別総平均法から月別移動平均法に回答が移っただけであろう。一方、半期の総平均法が 4.4% から 2.1%、年間の総平均法が 6.6% から 0% になっている。ICT の活用により、総平均法の対象期間が短縮化可能となったこと、また四半期開示の定着化の影響と推定される。予定価格法の減少は、2011～2012 年度の採用率がやや高過ぎると思われるが、肯

定的に解釈すると、ICT の活用が影響して減少している可能性がある。

材料消費量の計算方法については、表 34 の通り、2011～2012 年度調査では、継続記録法 40.0%、棚卸計算法 22.6%、両法の併用 39.1% であったが、今回の調査では順に 27.7%、42.6%、31.9% となり、継続記録法と棚卸計算法が逆転した。今回の調査の回答企業が相対的に小規模であったことが大きく影響していると思われる。

6-2 製造間接費

製造間接費の処理についても、理解に苦し

む変化があった。表 35 の通り、19.1%の企業が製造間接費を製品に配賦しない（期間原価処理）とする回答した。2011～2012 年度調査でもこの選択肢は用意されていたが、7.1%と少数であった。直接原価計算採用企業と推定し調査したが、全部原価計算採用企業でもこの期間原価処理と回答している企業があり、どのような処理を行っているのか、現時点では判明していない。単純な誤解の可能性も否定できない。

製造間接費の差異分析について、表 36 の通り、2011～2012 年調査では、36.7%が差異分析を実施していないと回答していたが、今回の調査では 58.1%と増加した。筆者

(2015, pp.378-379) はかねてから製造間接費の差異分析は、その意義を失っていると主張して来たが、今回の調査の結果は筆者のコンサルティングでの知見に近い結果である。しかし、回答企業が 31 社しかないので、別の機会に追加調査を試みてみたい。

6-3 単位原価計算

単位原価計算とは、製品の部品表 (Bill of Materials) や工程表等の製造基本情報、賃率等の会計情報等の大量の情報を用いて、製品番号単位の製品原価を、材料から仕掛品、半製品、製品へと一単位ごとに積み上げ集計する原価計算の方法である。部品表積み上げ

表 35 製造間接費の処理

	2011～ 2012 年度	2020 年度
製品に配賦しない（期間原価処理）	7.1%	19.1%
製品にすべて配賦する	74.2%	51.1%
製品系列にすべて直課する	5.2%	6.4%
併用 一部は製品に配賦し、残りは期間原価とする	8.2%	14.9%
併用 一部は製品系列に直課し、一部は製品に配賦する	7.2%	4.3%
併用 一部は製品に配賦し、一部は製品系列に直課し、残りは期間原価とする	3.1%	2.1%
併用 一部は製品系列に直課し、残りは期間原価とする	1.0%	2.1%
回答企業数	113 社	47 社

表 36 製造間接費の差異分析

	1993～ 1994 年度	2001～ 2002 年度	2011～ 2012 年度	2020 年度
2 分法	23.6%	22.2%	34.4%	16.1%
3 分法	27.6%	31.5%	18.9%	22.6%
4 分法	9.5%	1.9%	6.7%	3.2%
製造間接費差異を分解していない	31.5%	38.9%	36.7%	58.1%
その他	7.9%	5.6%	3.3%	0.0%
回答企業数	127 社	54 社	90 社	31 社

型原価計算、品目別積み上げ原価計算、スナップショット原価計算と呼ぶ論者もいる。

単位原価計算について、表 37 の通り、2011～2012 年度調査で初めての採用率の調査を行い、製造業の 70.7%は何らかの目的で単位原価計算を活用していることが判明した。今回、改めて調査を行い、51.1%の企業が何らかの目的で単位原価を採用していることが確認できた。ICT の進展により、前回を超える採用率となると推測していたが、その推測とは異なった結果となった。しかし、高い採用率であることには変わりがない。

内訳をみると、一般的に割合が低下してい

るが、特に原価標準（標準単位原価）の計算に単位原価計算を用いている割合が 56.3%から 37.8%に低下している。製造業では、標準原価計算の採用率が 68.1%から 62.3%に低下しているが、それだけでは低下の理由を説明することができず、原因が不明である。

6-4 原価企画

2011～2012 年度調査では、表 38 の通り、原価企画の合計採用率は 45.9%であったが、今回の調査では 39.1%であった。許容誤差が 10%を超えているので、増減を判断することは難しい。吉田・岩澤・徐・榊谷 (2019b,

表 37 単位原価計算の実施有無

	2011～ 2012 年度	2020 年度
原価標準（標準単位原価）の計算に単位原価計算を用いている	56.3%	37.8%
変動費あるいは直接費の実際単位原価の算出に単位原価計算を用いている	13.8%	8.9%
総原価の実際単位原価の算出に単位原価計算を用いている	21.8%	8.9%
売価決定や原価企画の見積もり原価の算出に単位原価計算を用いている	27.6%	8.9%
予算単位原価（予算を製品番号別に細分化された目標原価）に単位原価計算を用いている	12.6%	4.4%
その他	5.7%	
実施していない	29.3%	48.9%
回答企業数	87 社	45 社

表 38 原価企画の採用状態

	2001～ 2002 年度	2011～ 2012 年度	2020 年度
グループで組織的に実施している	—	19.8%	10.9%
組織的に実施している会社がある	32.0%	7.2%	2.2%
組織的に実施している事業部がある	8.3%	13.5%	8.7%
プロジェクト方式で臨時に実施している	15.5%	7.2%	17.4%
その他	0.0%	0.9%	0.0%
実施していない	44.3%	53.2%	60.9%
回答企業数	97 社	111 社	46 社

p.129) の調査では、製造業で 85.9% が採用しており、他の調査結果でも製造業で 70% を超える採用率となっており、筆者らの調査と大きな差異が生じている。

しかし、米国で開発された ABC, EVA, BSC に比べると、日本企業、特に製造業に定着している原価管理手法といえるといつてよい。

7 非製造業の分析

これまでの調査は、非製造業の回答企業数が少なかったが、今回の調査では 85 社からの回答を得ることができた。

7-1 収益の計算単位

費用、収益、利益の計算単位に関する質問は、2011～2012 年度調査と選択肢を変更したため、単純な比較は困難である。費用、収益、利益ともに同じような傾向が見られたので、収益を例に考察したい。

表 39 の通り、収益の計算単位で最も多いのが、会社単位で 65.1% であった。本来は 100% になるはずであるが、管理会計上の管理単位としては用いていないと解釈しておきたい。次がグループ別で 61.9% であった。以下、順に、部課別 44.4%、事業（部）、カンパニー別（単体）38.1%、営業所別（店舗別）33.3%、製品あるいはサービス別（単体）31.7% であった。2011～2012 年度と比較した時、営業所別（店舗別）、地域別、責任単

表 39 収益の計算単位（回答上位のみ）

	2011～ 2012 年度	2020 年度
全グループ	55.1%	61.9%
会社別	73.9%	65.1%
部課別	—	44.4%
営業所別（店舗別）	56.5%	33.3%
事業（部）、カンパニー別（単体）	—	38.1%
事業（部）、カンパニー別（連結）	—	23.8%
製品あるいはサービス別（単体）	—	31.7%
製品あるいはサービス別（連結）	—	19.0%
サービス（製品、商品、業務等）種類別	53.6%	—
地域別	27.5%	14.3%
顧客別	21.7%	19.0%
責任単位別	26.1%	6.3%
活動（アクティビティ）別	7.2%	4.8%
従業員別	7.2%	3.2%
市場別	—	6.3%
契約別	—	7.9%
回答企業数	69 社	63 社

表 40 サービス原価の計算

	2011～ 2012 年度	2020 年度
サービス別に原価の計算はしていない	36.4%	57.1%
サービス別に原価を計算している	63.6%	42.9%
回答企業数	66 社	63 社

位別が減少しているが、選択肢が変わり、主として事業（部）、カンパニー別に移ったことが考えられる。

なお、製造業への質問には同じ質問を設けていないので単純な比較ができないが、製造業に比べて、明らかに製品あるいはサービス別（単体）で収益を計算している企業が少ないと考える。

7-2 原価計算の実施

非製造業は、有形の製品を扱うとは限らないため、原価計算の難易度は相対的に高い。原価計算を実施している企業の割合は、表 40 の通り、42.9%であった。2011～2012 年度調査では 63.6%であったので、大幅に減少してしまった。非製造業といっても、取り扱うサービス等は広いため、非製造業の中での構造変化が原価計算の実施の困難度を高めている可能性がある。

原価計算の形態としては、2011～2012 年度調査で 80.8%、今回の調査でも 92.0%と個別原価計算を採用している企業が多い。

8 管理会計・原価計算に関するクロス分析

単純分析のみならず、クロス分析を実施し、日本企業の原価計算・管理会計の実態を明らかにすることを試みた。

8-1 上場市場別の管理会計・原価計算

筆者は 2011～2012 年度調査結果として、連結売上高が大きいほど、より多くの管理会

計・原価計算手法を採用し、かつ管理水準も高いことを明らかにした。類似の分析となるが、今回の調査では、表 41 の通り、東証一部、東証二部、マザーズ+JASDAQ スタンダード+JASDAQ グロースの 3 区分での比較分析を試みた。

伝統的な管理会計・原価計算手法においては特筆すべき差は見られなかったが、戦略的管理会計・原価計算手法においては、東証二部の上場企業の採用率が全般的に低かった。

伝統的な方法である標準原価計算の採用率は東証一部、東証二部、マザーズ+JASDAQ スタンダード+JASDAQ グロースの順で 43.8%、40.0%、29.7%、直接原価計算は 43.8%、36.8%、40.5%、予算管理は 97.9%、100.0%、100.0%であった。

品質原価計算、EVA、シェアードサービスはマザーズ+JASDAQ スタンダード+JASDAQ グロースの採用例がなかった。しかし、回答企業のうち非製造業に属する企業が、東証一部 50.5%、東証二部 47.6%に対して、マザーズ+JASDAQ スタンダード+JASDAQ グロースは 70.3%を占めるので、業界特性が影響している可能性も高く、今回の回答のみでは上場市場による管理水準の差を明らかにすることはできなかった。

一方で、全体的に東証二部上場企業の管理会計・原価計算の採用率が低い。東証一部は大企業、マザーズ+JASDAQ は新興企業であり、管理会計・原価計算の面からも、東証二部上場企業は中途半端な位置付けになっている可能性がある。東証は、2022 年 4 月 4

表 41 上場市場別の管理会計・原価計算

	全体	東証一部	東証二部	マザーズ+ JASDAQ
標準原価計算	39.9%	43.8%	40.0%	29.7%
直接原価計算	42.1%	43.8%	36.8%	40.5%
ミニ・プロフィットセンター	10.7%	12.8%	5.6%	8.1%
ABC/ABM/ABB	10.1%	10.6%	5.6%	10.8%
バランスト・スコアカード	7.4%	8.6%	5.3%	5.4%
予算管理	98.7%	97.9%	100.0%	100.0%
連結原価計算	41.7%	45.3%	36.8%	35.1%
EVA	4.1%	6.4%	0.0%	0.0%
シェアードサービス (センター)	8.1%	12.8%	0.0%	0.0%
社内資本金制度	6.6%	8.4%	0.0%	5.4%
品質原価計算	3.4%	5.3%	0.0%	0.0%
原価企画*	39.1%	39.4%	33.3%	42.9%
回答企業数	148～153 社	93～96 社	17～20 社	37 社

* 回答企業数の原価企画は製造業のみを対象としており、全体 46 社、東証一部 33 社、東証二部 6 社、マザーズ+JASDAQ 7 社の回答である。

日に、現在の市場区分を、プライム市場、スタンダード市場、グロース市場の3つの市場区分に見直しており、どのように変化するのにも注目して行きたい。

8-2 製造業と非製造業の業績評価指標

製造業と非製造業の分析は、他項目でも記述しているので、ここでは財務的業績評価指標、非財務的業績評価指標に着目して考察したい。

財務的業績評価指標では、利益重視という点で、製造業 95.7%、非製造業 97.6% で大きな差が生じていないが、表 42 の通り、製造業が営業利益 82.6%、経常利益 39.1%、ROE 42.0%、(親会社株式に帰属する) 当期純利益 30.4% であるのに対して、非製造業では順に 75.0%、46.4%、31.0%、27.4% であった。非製造業の方が、若干営業利益が少なく、反面経常利益が多かった。(親会社株

式に帰属する) 当期純利益は大きな差はないが、ROE では 11.0% の差が生じている。

非財務的業績評価指標では、顧客満足度が製造業 34.4% に対して非製造業が 54.5%、在庫削減が 50.8% に対して 19.5%、新製品(新技術) 開発が 47.5% に対して 18.2%、人材育成が 29.5% に対して 51.9% と、大きな差が生じた。有形の製品を扱う製造業と、有形の商品・製品のみならず、無形のサービスを扱う非製造業の業界特性が反映された結果となった。

8-3 ERP 導入と管理会計・原価計算

ERP 導入の目的に経営管理の質の向上を掲げる企業が少なくない。ERP 導入は本当に質の向上に結び付いているのかを、表 43 の通り、管理会計・原価計算の面から分析した。

固定費の管理方法について、ERP 導入企

表 42 製造業と非製造業の業績評価指標（一部のみ）

		全体	製造業	非製造業
財務的 業績評 価指標	売上高	79.1%	79.7%	78.6%
	売上高の伸び率	35.3%	30.4%	39.3%
	営業利益	78.4%	82.6%	75.0%
	経常利益	43.1%	39.1%	46.4%
	売上総利益	35.3%	33.3%	36.9%
	当期純利益	28.8%	30.4%	27.4%
	キャッシュ・フロー	21.6%	21.7%	21.4%
	総資産利益率（ROA）	13.1%	18.8%	8.3%
	自己資本利益率（ROE）	35.9%	42.0%	31.0%
	売上高利益率	15.7%	20.3%	11.9%
非財務的 業績評 価指標	顧客満足度	45.7%	34.4%	54.5%
	品質向上	44.2%	44.3%	44.2%
	人材の育成	42.0%	29.5%	51.9%
	事務合理化	37.0%	36.1%	37.7%
	在庫削減	33.3%	50.8%	19.5%
	新製品（新技術）開発	31.2%	47.5%	18.2%
	SDGs	20.3%	21.3%	19.5%
回答企業数	153 社 / 138 社	69 社 / 61 社	84 社 / 77 社	

* 回答企業数の前者が財務的業績評価指標に関する質問、後者が非財務的業績評価指標に関する質問の回答企業数である。

表 43 ERP 導入と管理会計・原価計算

		全体	ERP 導入	ERP 未導入
固定費 の管理	部門（組織）別に管理している	73.0%	73.7%	71.7%
	勘定科目別に管理している	71.7%	68.7%	77.4%
	高額固定費を稟議書、ワークフローを用いて、事前統制している	41.4%	43.4%	37.7%
	全ての支出、発生費用を取引単位で管理している	39.5%	35.3%	47.2%
	活動やプロジェクト別に管理している	27.0%	30.3%	20.8%
利益管 理の単 位	製品番号別	13.8%	11.2%	18.9%
	製品群別	29.6%	30.6%	28.3%
	製品事業別	32.9%	29.6%	37.7%
	サービス群別	7.2%	10.2%	1.9%
	サービス事業別	39.5%	42.9%	34.0%
	営業所別	33.6%	34.7%	32.1%
	地域別	13.8%	18.4%	5.7%
顧客別	19.7%	23.5%	13.2%	
回答企業数	152 社 / 151 社	99 社 / 98 社	53 社 / 53 社	

* 回答企業数の前者が固定費の管理に関する質問、後者が利益管理の単位に関する質問の回答企業数である。

業と未導入企業の間には差が生じていたのは、ワークフローの活用がERP導入企業の43.4%、未導入企業の37.7%、活動やプロジェクト別の管理が30.3%、20.8%であった。しかし、勘定科目別管理は、68.7%、77.4%、全ての支出、発生費用を取引単位で管理は35.3%、47.2%で、後者のERP未導入企業の方が高い。

利益管理の単位（プロフィットセンター）については、サービス事業別が42.9%、34.0%、地域別が18.4%、5.7%、顧客別が23.5%、13.2%と、ERP導入企業が高い割合を示したが、他の単位では、許容誤差を考慮すると、差として認めることができない単位、逆にERP導入企業が低い割合を示した単位もあった。

これから推測する限り、日本企業のERP導入は、企業の本機能のモジュールを導入するのではなく、会計情報システムとしての導入が多い。その結果、ERPの持つ本来の機能を活用していない可能性がある。

8-4 担当部門と管理会計・原価計算

今回の調査では、管理会計、原価計算の主たる担当部門の質問を設けた。その結果、経

理部門71.0%、経営企画部門18.1%が管理会計、原価計算を担当していた。

類似の質問として、表44の通り、原価計算の実施場所については、本社で財務会計、管理会計のいずれの原価計算も実施しているとの回答が77.5%で、逆に工場（営業所、支店）でいずれの原価計算も実施しているとの回答は8.5%であった。後者の質問は、2001～2002年度調査でも設けており、本社が62.6%、工場が20.3%であったので、工場が減り、本社が増加している。2011～2012年度調査と同じ東証一部二部上場企業のみで集計しても、本社75.3%、工場11.3%と傾向は変わらなかった。非製造業の割合が増えたことに加えて、ICTにより、本社でも容易にデータが入手でき、また容易に情報を伝えることが可能になって、シェアードサービス等により、会計処理の集中化が進んだことも影響していると推測される。

さて、表45の通り、経理部門が担当している場合と、経営企画部門が担当している場合に管理会計・原価計算の実施状況に差が生じているか否かをクロス集計してみた。標準原価計算は、経理部門が担当している場合39.4%、経営企画部門が担当している場合

表 44 原価計算の実施場所

	2011～ 2012 年度	2020 年度
財務諸表目的の原価計算、管理会計目的の原価計算いずれも本社で原価計算している	62.6%	77.5%
財務諸表目的の原価計算は本社で、管理会計目的の原価計算は工場（営業所、支店）で行っている	9.3%	7.8%
財務諸表目的の原価計算は工場（営業所、支店）で、管理会計目的の原価計算は本社で行っている	5.5%	6.2%
財務諸表目的の原価計算、管理会計目的の原価計算いずれも工場（営業所、支店）で原価計算している	20.3%	8.5%
その他	2.7%	
回答企業数	182 社	129 社

表 45 担当部門と管理会計・原価計算

	全体	経理部門	経営企画部門	その他部門
標準原価計算	39.9%	39.4%	29.6%	58.8%
直接原価計算	42.1%	45.4%	33.3%	35.3%
ミニ・プロフィットセンター	10.7%	12.1%	7.4%	6.7%
ABC/ABM/ABB	10.1%	9.3%	14.8%	9.4%
バランスト・スコアカード	7.4%	8.4%	0.0%	20.0%
連結原価計算	41.7%	39.8%	44.4%	50.0%
損益分岐点分析	48.0%	50.5%	37.0%	41.2%
EVA	4.1%	4.7%	0.0%	7.1%
品質原価計算	3.4%	3.7%	3.7%	0.0%
社内資本金制度	6.6%	6.5%	3.7%	12.5%
回答企業数	149～153社	107～109社	27社	15～17社

* その他部門の母集団は、質問により異なるが、15～17社程度と少ない。

29.6%であった。直接原価計算は順に45.4%、33.3%、損益分岐点分析50.5%、37.0%、社内資本金制度6.5%、3.7%、連結原価計算は39.8%、44.4%、ABCは9.3%、14.8%、BSCは8.4%、0.0%、EVAは4.7%、0.0%、品質原価計算は3.7%、3.7%であった。経営企画部門が管理会計・原価計算を担当した場合、戦略的コストマネジメントの採用率が高くなるとの仮説を持っていたが、BSCの採用率がゼロ(0)となるなど、その結果は裏切られた。

一方で、経営企画部門が担当する場合、伝統的な原価管理の採用率は低くなる傾向にあった。

8-5 会計基準と管理会計・原価計算、ICT

今回の調査で、表46の通り、国際会計基準適用会社は15社、9.7%で、日本基準が89.7%、米国会計基準が0.6%であった。2020年度末の上場会社は3,756社、国際会計基準適用会社は195社、5.2%であるので、

平均値より高い適用率となっている。

国際会計基準適用会社の標準原価計算採用率は60.0%(全体平均値39.9%)、直接原価計算は60.0%(42.1%)、損益分岐点分析78.6%(48.0%)、社内資本金制度0.0%(6.6%)、連結原価計算は66.7%(41.7%)、ABCは14.3%(10.1%)、BSCは15.4%(7.4%)、EVAは14.3%(4.1%)、品質原価計算は14.3%(3.4%)であった。社内資本金制度を除いて、今回の調査の平均値を上回っている。

なお、管理会計・原価計算の手法ではないが、管理会計・原価計算におけるICTの活用についても調査したところ、国際会計基準適用会社では、ERP 85.7%(全体平均値51.4%)、BI 42.9%(14.9%)、連結決算パッケージソフトウェア85.7%(50.7%)、AI 21.4%(2.7%)、RPA 50.0%(25.7%)と、平均値を大幅に上回る活用率を示した。

筆者(2014, p.82)は、2011～2012年度調査の考察の1つとして、管理会計・原価計算の新しい手法が特に特定の業界や特定の企

表 46 会計基準と管理会計・原価計算, ICT

		全体	日本基準	国際会計基準
管理会計・原価計算	標準原価計算	39.9%	37.2%	60.0%
	直接原価計算	42.1%	39.7%	60.0%
	ABC/ABM/ABB	10.1%	9.7%	14.3%
	バランスト・スコアカード	7.4%	6.7%	15.4%
	連結原価計算	41.7%	38.5%	66.7%
	損益分岐点分析	48.0%	44.4%	78.6%
	EVA	4.1%	3.0%	14.3%
	品質原価計算	3.4%	2.3%	14.3%
	社内資本金制度	6.6%	7.4%	0.0%
ICT	ERP	51.4%	47.4%	85.7%
	BI	14.9%	11.3%	42.9%
	連結決算パッケージソフトウェア	50.7%	46.6%	85.7%
	AI	2.7%	0.8%	21.4%
	RPA	25.7%	22.6%	50.0%
回答企業数		148～153社	133～137社	14～15社

* 米国会計基準は省略している。

** ICT は、管理会計、原価計算目的に限定している。

業に集中している傾向はみられなかったと結論付けているが、国際会計基準適用企業は、国際会計基準の適用自体が先進的な取り組みであり、新旧を問わず、様々な手法等を取り入れることにより、積極的に革新を進める企業風土を持っている可能性がある。

8-6 ABC/ABM/ABB 導入企業と他の手法

サンプル数が少ないため、統計的な意味は持たないが、ABC/ABM/ABB 導入企業がどんなプロフィールを持つのかを分析した。ABC/ABM/ABB は、全体では 10.1% の採用率となっているが、製造業で 10.6%、非製造業で 9.6%、東証一部上場企業で 10.6%、東証二部上場企業で 5.6%、東証他市場上場企業で 10.8%、日本基準適用企業で 9.7%、国際会計基準適用企業で 14.3% が採用していた。

また、管理会計に ERP を活用している企業で 17.9%、標準原価計算実施企業で 15.2%、同未実施企業で 6.7%、直接原価計算実施企業で 14.5%、同未実施企業で 6.9%、BSC 導入企業で 18.2%、同未導入企業で 9.5%、EVA 導入企業で 16.7%、同未導入企業で 9.9% であった。ここからは ABC 導入企業の明確な特徴を見出すことができなかったが、ABC/ABM/ABB 導入企業は、他の管理会計・原価計算手法の導入割合が高い傾向にはある。

8-7 決算発表時期と管理会計・原価計算, ICT

アンケートに回答して頂いた企業の 2020 年度における決算日から決算短信発表までの期間を調査した。アンケート回答企業の平均期間は 41.0 日で、標準偏差 5.1 日、最短期

日本企業の管理会計・原価計算 2020 年度調査

間は 23 日、最長は 62 日、最も多い日数は 44 日で全体の 23.2%であった。東京証券取引所 (2021, p.1) の発表によると、2021 年 3 月期の上場企業全体の決算発表平均期間は 40.6 日で、最も多い日数が 44 日 (5 月 14 日) で 32.1%であるので、ほぼ上場企業全体の傾向と同じであるといってもよい。

決算発表平均期間 30 日以内、31 日～40 日、41 日以上の区分で、表 47 の通り、主要な原価計算・管理会計手法の採用率をみてみると、標準原価計算が 46.2%、38.0%、

79.0%、直接原価計算が 38.0%、50.0%、40.0%、ABC/ABM/ABB は 15.0%、9.0%、10.0%、ROE を主要な業績評価指標としている企業は 46.0%、38.0%、34.0%、BSC は 8.0%、9.0%、7.0%、予算編成に要する期間 2 カ月以内が 39.0%、30.0%、42.0%、設備投資経済性評価に正味現在価値法あるいは内部利益法の採用が 25.0%、46.2%、36.5%、ミニ・プロフィットセンターが 23.0%、18.0%、7.0%、無形資産管理の実施が 38.0%、36.0%、30.0%であった。

表 47 決算発表時期と管理会計・原価計算, ICT

		全体	30 日以内	31 日～ 40 日	41 日以上
管理会計・原価計算	標準原価計算	39.9%	46.2%	38.0%	79.0%
	直接原価計算	42.1%	38.0%	50.0%	40.0%
	ABC/ABM/ABB	10.1%	15.0%	9.0%	10.0%
	バランスト・スコアカード	7.4%	8.0%	9.0%	7.0%
	連結原価計算	41.7%	38.0%	44.4%	41.0%
	損益分岐点分析	48.0%	62.0%	47.0%	47.0%
	EVA	4.1%	0.0%	3.0%	5.0%
	ROE を主要な業績評価指標	35.9%	46.0%	38.0%	34.0%
	予算編成に要する期間 2 カ月以内	38.8%	39.0%	30.0%	42.0%
	設備投資経済性評価に正味現在価値法あるいは内部利益法の採用	37.9%	25.0%	46.2%	36.5%
	ミニ・プロフィットセンター	10.7%	23.0%	18.0%	7.0%
	無形資産管理の実施	32.4%	38.0%	36.0%	30.0%
	品質原価計算	3.4%	0.0%	3.0%	4.0%
社内資本金制度	6.6%	0.0%	3.0%	9.0%	
ICT	ERP	51.4%	62.0%	48.0%	51.0%
	BI	14.9%	15.0%	21.0%	13.0%
	連結決算パッケージソフトウェア	50.7%	69.0%	61.0%	45.0%
	AI	2.7%	8.0%	0.0%	3.0%
	RPA	25.7%	46.0%	18.0%	25.0%
回答企業数	148～ 153 社	13 社	34 社	101～ 106 社	

* ICT は、管理会計、原価計算目的に限定している。

一方、ICTの導入度を見てみると、ERPの導入が順に62.0%、48.0%、51.0%、RPAが46.0%、18.0%、25.0%であった。

その他項目も全てクロス分析を行ったが、30日以内の企業はERP、RPAの導入率が高く、またROEを主要な業績評価指標としている企業が高かった。筆者がコンサルタントであった時に、クライアントに対して、「決算発表が1カ月以内の企業と1カ月超では経営管理の水準に差がある」と説明していた。母集団が少なく、断言することはできないが、その傾向は認められる。

9 おわりに

9-1 コロナ禍の影響

今回のアンケートの回答期間は2020年9月～11月であったが、これは第1回目の緊急事態宣言（2020年4月7日～5月25日）と第2回目（2021年1月8日～3月21日）の間の期間となる。第1回目の緊急事態宣言により、感染者数が100人未満となったものの、再び増加し、2,000人を超える感染者数となる時期であった。製造業は回復傾向にあったものの、依然として非製造業の売上高は低迷し、先行きが見通せない経営環境が続いていた。

政府は緊急事態宣言時に出勤者数の7割削減を求め、日本企業にテレワークの導入が進んだ。三菱UFJリサーチ&コンサルティング（2020, p.8）が厚生労働省「これからのテレワークでの働き方に関する検討会」に提出した資料「テレワークの労務管理等に関する実態調査（速報版）」によると、会社の制度として認めている割合は、全体では14.3%であるが、1,000人を超える大企業では42.9%に達している。「テレワークの労務管理等に関する実態調査（速報版）」の従業員数は調査対象となった企業単体の従業員であり、今回の調査では連結従業員数しか把握し

ていないが、今回の調査の平均連結従業員数は6,259人であったことを考慮すると、テレワークが進んだ企業が多いと推測される。本調査の事前事後のインタビュー調査でも10社中9社がビデオ会議システムを用いて実施し、インタビューは自宅から参加していた。訪問した1社でも、2人のうち、1人はビデオ会議システムを用いて参加した。このようにコロナ禍は、短期間で日本企業の働き方を変えてしまった。

しかし、今回の調査の中では、コロナ禍対応や、テレワークにより、管理会計・原価計算制度自体やその運用に大きな変化を発見することはできなかった。もともとコロナ禍がこれほど長引くとは予想していなかったため、影響の調査を目的とした質問を多く設定していないが、インタビュー調査を含めて考察すると、日本企業は、少なくとも2020年9～11月時点では、既存の管理会計・原価計算制度の枠内で、コロナ禍対策として、収益拡大、費用削減を進めようとしていた。予算編成の対象期間は、2011～2012年度調査に比べて、対象期間の長期間化が見られた反面、2020年9～11月時点で、既に52.8%の企業が予算の見直しを行っていると回答していた。日本企業の管理会計・原価計算の中核である予算管理を使って、コロナ禍の業績への影響を最小限に止める努力をしていたと想定される。

9-2 ICTの影響

ICTの影響は、ERPの導入、クラウドアプリケーションの活用、そして、RPAの導入により、管理会計・原価計算の高度化よりも、管理会計・原価計算業務の効率化に表れた。これは、2018年6月には、労働基準法を含む8つの労働法の改正案からなる「働き方改革関連法」（働き方改革を推進するための関係法律の整備に関する法律）が成立し、2019年4月から順次施行したが、その対応

に ICT が活用されたことを意味する。労働生産性は、成果を労働（作業）時間で割って算出されるが、同じ成果のまま、投入時間を削減する道が選ばれたということである。

2000年問題（西暦2000年になるとコンピュータが誤動作するとされた問題）に対応するため、日本の企業にも ERP の導入が進み、今回の調査では全体の 65.1% の企業に、ERP が導入されている。会計モジュールでも 51.4% の企業が活用しているが、原価計算では 29.2% に止まり、Enterprise Resource Planning = 全社的経営資源計画の意味での活用はまだ進んでいない。

そんな中、急速に導入が進んでいるのが、RPA である。既に 20% を超える企業が RPA を導入済みである。こうした ICT は、一定の普及率に達すると、臨界点（ティッピングポイント）となり、普及が加速する傾向がある。RPA はこの臨界点に達して、さらに管理会計・原価計算の分野でも一挙に普及する可能性がある。このように RPA の導入が進んでいるのは、ERP に対して、導入コストが安価であるためである。企業規模により導入コストが異なるため、一概にはということが難しいが、上場企業の場合、ERP が通常、億単位での導入コストが必要であるが、RPA は十～百万円単位で済む。また、Microsoft は、Windows10 および 11 ユーザー向けに、無償で利用できる Power Automate Desktop を提供している。筆者自身も Power Automate Desktop を試用しているが、RPA を活用するためには、経理・財務部門の従業員の ICT リテラシーの向上は不可欠であると考えられる。

AI, IoT 等の管理会計・原価計算への活用は、まさに緒に就いたばかりであり、導入済み企業でも試行錯誤を行っている状態である。AI は主に将来予測、業績予想に活用され、特に売上高の予測に活用されている。これに対して、IoT はリアルタイムの原価情報に活

用されている。既に IoT を活用した原価管理のパッケージソフトも誕生しており、今回の調査でも、Genka を提供している Koska に事前インタビューを行っている。ますます多品種少量生産が進む中、まだまだ標準原価計算が中心の日本企業の原価管理に革新が起きる可能性を感じることができた。管理会計・原価計算分野への AI や IoT 等の導入においても、課題となるのは、経理・財務部門の人材である。人材がボトルネックとなつて、ICT を使った管理会計・原価計算の革新が進行しない可能性がある。

Frey and Osborne (2013, pp.69-72) の論文の中で、AI が 99% の確率で Tax Preparers (税務申告代行者) の仕事を奪い、98% の確率で Bookkeeping, Accounting, and Auditing Clerks (簿記, 会計, 監査担当員), 94% の確率で Accountants and Auditors (経理担当者, 監査人) の仕事を奪うと予想した。しかし、AI 導入には、意思決定し、実際に導入作業を進めていく人材が必要となつて来る。日本企業の経理・財務部門にその意思決定ができる ICT リテラシーの高い経営者がいるのか、また、導入を進めていく管理者、担当者があるのか、将来的に AI に置き換えることは事実としても、その導入のスピードが問われる。

また、野村総合研究所「ICTの進化が雇用と働き方に及ぼす影響に関する調査研究」(2016)によると、AIにより代替可能性の高い職業に就く人が減る一方で、AIを導入・運用する職業や、AIの登場により新しく生まれる職業が増加することを指摘している。つまり、新しい管理会計・原価計算を生み出していかなないと、経理・財務部門の従業員数は減少するだろう。付加価値のない仕事を生み出すべきではない点は当然であるが、収益拡大、費用削減に結び付く、より高度な管理会計・原価計算を指向しない限り、経理・財務部門は衰退してしまうかもしれない。

9-3 レレバンス・ロストは続いている

Johnson and Kaplan (1987) による“*Relevance Lost -The Rise and Fall of Management Accounting*” (『レレバンス・ロスト—管理会計の盛衰』) が出版されて、既に半世紀が経過した。筆者の川野 (2014, pp.81-83) は、前回の調査の考察として、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、今なお継続している可能性が高いことを指摘した。今回の調査を通じて、その状況は変わっていない。

前回の調査以降の主たる会計基準の変更は、退職給付会計の変更 (2013 年)、少数株主持分の名称を非支配株主持分に変更、当期純利益の表示等を変更 (2015 年)、新収益認識基準 (2021 年) であった。新収益認識基準は企業への影響が大きいと予想されたことから 2018 年の公表から 3 年間の準備期間を置いて適用され、影響の大きさは業界により差が生じたが、コロナ禍の中でも円滑に新収益認識基準は適用された。

本調査でも明らかなように、日本企業の多くは、財管一致を採用しているため、財務会計の対応を行えば、それは管理会計の対応も同時に行うことを意味し、ほとんどの企業において、特に管理会計としての制度や ICT の変更は必要としなかった。この財管一致の構造こそ、財務会計の優位性の象徴に他なら

ない。

一方で、新しい管理会計・原価計算の萌芽は見られるものの、まだ試行錯誤の途中にあり、例えその萌芽が成長したとして、また他企業に伝播していくか否かは未知数である。本調査でも明らかなように、戦略的コストマネジメントと呼ばれる新しい管理会計・原価管理の方法が、日本企業には定着していない。日本企業は、義務化されると、着実に対応する。2021 年 4 月から適用された新収益認識基準も問題なく運用されているようである。従って、統合報告が日本企業に義務付けられるとするならば、その時、非財務的業績評価指標の活用が期待できるが、その時まで日本企業の管理会計・原価計算の革新はお預けかもしれない。

謝辞

本研究は、公益財団法人牧誠財団の研究助成を得た「日本企業の管理会計・原価計算の継続的調査 2020 年度調査」(助成金交付決定番号 研究 2020002 号 (研究助成 A)) の研究成果である。この場を借りて、公益財団法人牧誠財団にはお礼を申し上げたい。

また、本論文に対して、助言を頂いた皆様にもお礼を申し上げたい。皆様のご支援により、本論を完成することができた。

(注)

1) 今回の調査は、コロナ禍が続く中で実施したため、アンケートの回答企業数が当初の計画を下回ってしまった。回答企業数を増やすため、はがきやメールにて、回答の依頼を繰り返したが、企業側からコロナ禍での調査の実施にお叱りを受けてしまった。正直いって、結果的にコロナ禍がこれほど影響を与えるとは、アンケート依頼時には、想像できなかった。コロナ禍でも回答頂けた企業には、心から感謝を申し上げたい。

2) インタビューを行った 10 社の概要、主要なインタビュー対象者の肩書 (インタビュー当時) は以下のとおりである。

東証一部上場会社 (製造業) 代表取締役専務執行役員

東証一部上場会社 (製造業) 取締役執行役員戦略本部長

東証一部上場会社 (非製造業) 財務部 財務課部長、課長代理

東証一部上場会社 (製造業) 経理グループ 担

日本企業の管理会計・原価計算 2020 年度調査

当課長

東証一部上場会社（製造業） コントローラー
生産管理・原価計算パッケージソフトウェア開
発会社 代表取締役社長

原価管理パッケージソフトウェア開発会社
CEO/代表取締役

クラウド型会計パッケージソフトウェア開発会
社 公認会計士 CSO (元 CFO)

日系コンサルティング会社 マネージングディ
レクター, ディレクター

外資系コンサルティング会社 パートナー

3) 本文にも掲載しているが、本論は、「日本企業の

管理会計・原価計算の継続的調査 2020 年度調
査」の包括的な報告を行うために、事前の許可
を得て、『メルコ管理会計研究』第 14 号 - I (牧
誠財団 京都大学学術出版会) 掲載予定の川野克
典 (2022) 「日本企業の管理会計・原価計算
2020 年度調査～ ICT により管理会計・原価計算
は進歩しているのか～」のデータ、記述を引用
し、掲載している。「日本企業の管理会計・原
価計算 2020 年度調査～ ICT により管理会計・原
価計算は進歩しているのか～」を先に投稿した
が、論文投稿時期と投稿誌発行時期が逆転し、
本論が先に発表されるに至った。

(参考文献)

- 浅田孝幸・鈴木研一・川野克典編 (2005) 『固定収益マネジメント』中央経済社。
- 足立洋 (2020) 『セーレンの管理会計』中央経済社。
- 上総康行編著 (2021) 『コマツのタントツ経営』中央経済社。
- 川野克典 (2014) 「日本企業の管理会計・原価計算の現状と課題」『商学研究』第 30 号, 日本大学商学部商学
研究所・情報科学研究所・会計学研究所, pp.81-83。
- 川野克典 (2015) 「管理会計の理論と実務の乖離」『経理研究』第 58 号, 中央大学経理研究所, pp.378-379。
- 川野克典 (2019a) 「新収益認識基準が管理会計に与える影響」『会計』3 月号 第 195 卷 第 3 号, 森山書店,
pp.242-244。
- 川野克典 (2019b) 「財管一致の現状と課題—管理会計からの考察—」『国際会計研究学会 年報 2018 年度 第
1・2 合併号』第 43・44 合併号, pp.84-91。
- 川野克典 (2022) 「日本企業の管理会計・原価計算 2020 年度調査～ ICT により管理会計・原価計算は進歩し
ているのか～」『メルコ管理会計研究』第 14 号 - I, 公益財団法人牧誠財団に掲載予定。
- 企業予算制度研究会 (2018) 『日本企業の予算管理の実態』, 中央経済社。
- 清松敏雄・渡辺智信 (2017) 「我が国上場企業における財管一致に関する調査」『経営情報研究』No.21, 多摩
大学経営情報学部, p.6。
- 清水孝・小林啓孝・伊藤嘉博・山本浩二 (2011) 「わが国原価計算実務に関する調査」『企業会計』第 63 巻第 8
号～10 号。
- 高橋史安 (1988) 「我が国における原価計算の構造と課題」『会計学研究』No.3, 日本大学商学部会計学研究所,
p.27。
- 東京証券取引所 (2018) 「コーポレートガバナンス・コード～会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上
のために～」(2018 年 6 月改訂版), p.12, p.23。
- 東京証券取引所 (2019) 「コーポレートガバナンス・コードへの対応状況 (2018 年 12 月末日時点)」, p.5。
- 東京証券取引所 (2021) 「2021 年 3 月期決算発表状況の集計結果について」, p.1, <https://www.jpix.co.jp/news/1023/nlsgeu00000515od-att/nlsgeu00000515qy.pdf>, 2021 年 9 月 1 日閲覧。
- 野村総合研究所 (2016) 「ICT の進化が雇用と働き方に及ぼす影響に関する調査研究」総務省委託研究,

日本企業の管理会計・原価計算 2020 年度調査

- https://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/linkdata/h28_03_houkoku.pdf, 2021 年 9 月 1 日閲覧。
- 三菱 UFJ リサーチ & コンサルティング (2020) 「テレワークの労務管理等に関する実態調査 (速報版)」, <https://www.mhlw.go.jp/content/11911500/000694957.pdf#page=9>, p.8, 2021 年 9 月 1 日閲覧。
- 横田絵里・妹尾剛好 (2011) 「日本企業におけるマネジメント・コントロール・システムの実態：質問票調査の結果報告」『三田商学研究』第 53 巻第 6 号, 慶応義塾大学, p.58。
- 吉田栄介・岩澤佳太・徐智銘・榎谷奎太 (2019a) 「日本企業における管理会計の実態調査 第 1 回 調査概要と原価計算編」『企業会計』第 71 巻第 9 号, 中央経済社, p.125, p.127。
- 吉田栄介・岩澤佳太・徐智銘・榎谷奎太 (2019b) 「日本企業における管理会計の実態調査 第 2 回 原価管理編」『企業会計』第 71 巻第 10 号, 中央経済社, p.129, p.131。
- 吉田栄介・岩澤佳太・徐智銘・榎谷奎太 (2019c) 「日本企業における管理会計の実態調査 第 3 回 業績予算管理編」『企業会計』第 71 巻第 11 号, 中央経済社, pp.125-131。
- 吉田栄介・岩澤佳太・徐智銘・榎谷奎太 (2019d) 「日本企業における管理会計の実態調査 第 4 回 設備投資予算と総括」『企業会計』第 71 巻第 12 号, 中央経済社, p.110。
- 吉田栄介・花王株式会社 会計財務部門 (2020) 『花王の経理パーソンになる』中央経済社, pp.52-55。
- 渡辺岳夫 (2010) 「ミニ・プロフィットセンター・システムに関する実証研究 (1) —導入促進要因の探索的分析」『企業会計』第 62 巻第 7 号, 中央経済社, p.89。
- Frey, C. Benedikt and Osborne, A. Michael (2013) “*The Future of Employment: How Susceptible are Jobs to Computerisation?*”, https://www.oxfordmartin.ox.ac.uk/downloads/academic/The_Future_of_Employment.pdf, pp.69-72, 2021 年 9 月 1 日閲覧。
- Johnson, H. Thomas and Kaplan, S. Robert (1987) “*Relevance Lost -The Rise and Fall of Management Accounting*”, Harvard Business School Press. (鳥居宏史訳 (1992) 『レレバンス・ロスト—管理会計の盛衰』白桃書房。)

(Abstract)

In the year 2020 of the COVID-19 Pandemic, I conducted a survey on management accounting and cost accounting in Japanese companies through questionnaires and interviews. As a result, I could receive questionnaire responses from 155 companies listed on the Tokyo Stock Exchange.

As a result of the investigation and analysis, I found that new management accounting and new cost accounting were still in the stage of trial and error in Japanese companies. In other words, most Japanese companies did not utilize the methods of the new management accounting and new cost management, called “strategic cost management”. But Japanese companies tend to steadily respond to the mandatory system. If “Integrated Reporting” is obligatory for Japanese companies, they will utilize the non-financial performance indicators. However, until that time, the innovation in management accounting and cost accounting of Japanese companies won't be promoted.