

# 原価計算システムの現状と課題

高橋 史 安

## 目 次

- 1 はじめに
- 2 異なる目的には異なる原価計算システム
- 3 原価計算システムの類型
- 4 原価計算システムの構造的解明
  - 1) 原価計算システムの実態
  - 2) 原価計算目的と原価計算方法
  - 3) 原価計算目的・原価計算方法・原価計算システム
  - 4) 原価計算システムのIT化と課題
- 5 おわりに

## 1 はじめに

H. T. Johnson と R. S. Kaplan によって出版された『Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting』Harvard Business School Press, 1987（鳥居宏史訳『レバンス・ロスト：管理会計の盛衰』白桃書房, 1992年）では、そのタイトルのセンセーショナルなこともさることながら、今日の管理会計システムが、経営管理に有用でタイムリーな情報提供機能を喪失している点を指摘し、管理会計の再構築を促す貴重な提言として内外の注目を集めたのは周知のとおりである。

このような認識の背景にあるのは、管理会計研究の理論と実態面との乖離であろう。今日における経営環境の国際的レベルでの急激な変化やその

複雑化は、このような現象をますます増幅させる趨勢にあり、現状の的確な認識と、それを反映したより現実的な管理会計モデルの構築が、「管理会計の盛衰」を決める緊急な課題と言われる所以である。

ところでこの「適合性の喪失」が指摘されて四半世紀が経過し現在に至っているわけであるが、果たして管理会計・原価計算に関する理論と実務の乖離は解消されているのだろうか。研究者や実務家は現状をどのように認識しているのだろうか。この点について、図表1及び図表2は実務家と研究者との認識が必ずしも一致していないことを示した事例として、大変興味深い結果を示唆している。

図表1は、1985年、2002年、2012年の3度にわたって現行『原価計算基準』の改正について実務家の意見を調査したものである。それによれば、1985年と2002年はいずれも現行『原価計算基準』を改正すべきとしているが、2012年の調査ではそれが逆転し、製造業もサービス業のいずれの実務家も『原価計算基準』は改正する必要がないと回答している<sup>1)</sup>。

これに対して図表2は、第70回日本会計研究学会統一論題会場で調査

- 1) 実務家に関する同様の結果は清水孝他による2010年12月調査でも得られている(下表参照)。なお、なぜ『原価計算基準』の改正が必要でないのかについて、「これは『基準』が網羅的に現状を説明できることを意味しているのではない。複数の企業に対するヒアリングによれば、単に不便を感じていないというだけのことである。」(74頁)としている。

『原価計算基準』の改正

	企業数	%
原価計算を行うに当たり「基準」でとくに問題はない	119	59.5
「基準」の記述は不十分であり生産実態に合った改正を行うべきである。	81	40.5

(出所) 清水孝, 小林啓孝, 伊藤嘉博, 山本浩二「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』2011年, 第63巻第8号, 73頁。

図表1 実務家に対する『原価計算基準』改正に関する意識調査

	1985年調査		2002年調査				2012年調査			
	製造業		製造業		サービス業		製造業		サービス業	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%
① 改正する 必要がない	108	34.6	24	25.8	20	30.7	61	59.2	31	56.4
② 改正すべ きである	204	65.4	69	74.2	45	69.3	42	40.8	24	43.6

(出所) 日本大学商学部会計学研究所「原価計算・管理会計実践の総合的データベースの構築」『会計学研究』第17号、2004年7月、162頁・190頁。

図表2 研究者に対する『原価計算基準』改正に関する意識調査

選 択 肢	度数	%
① 現行『原価計算基準』のままでよい	11	11.8
② 現行『原価計算基準』を改正するか、あるいは新しい基準を策定するか、なんらかの新しい原価計算についての基準が必要である	82	88.2

(出所) 尾畑裕「原価計算基準から原価・収益計算基準へ」『会計』第181巻第2号、2012年2月、9頁。

(2011年9月19日)した結果を示したものである。その結果、研究者は現行『原価計算基準』は改正あるいは新たな基準を作成すべきとしてしており、実務家との間に温度差が生じていることを示している。

以上の結果はほんの一例であり一般化することはできないが、しかしながら現行『原価計算基準』は、周知のとおり、わが国における原価計算の実践規範として位置づけられているものであり、その認識に実務家と研究者との間に乖離が生じていることは、管理会計及び原価計算（以下原価計算という）に関する現状の認識にも乖離が生じていると考えることができる。そこで本論文では、わが国を代表する大企業において、原価計算がどのように実践されているのか、そこに「適合性の喪失」は生じていないの

か、生じているとすればどのような点にあるのか、これまでの4回にわたる実態調査によって検証することにした。なお、各調査の概要は次のとおりである（以下、各調査は、1985年調査、1995年調査、2002年調査、2012年調査、と言う）。

#### ① 1985年調査

特定の研究課題（財務諸表作成目的と経営管理目的の原価計算の実態、FA・OAの進展と原価計算への影響、ソフト・ウェアならびに販売費の原価計算の実態、『原価計算基準』の改正方向等）について20項目のアンケート調査を行った。アンケートは、1985年の2月～6月にかけて、東証一部上場の製造業及び鉱業、建設業、電気工事業、電力・ガス業等の非製造業も一部含め、計725社に対して、本社経理部長宛に郵送方式により、2回にわたって実施した。第1回目は2月～3月にかけて行い、211社から回答が寄せられた。続く2回目は5月～6月にかけて、前回の回答企業を除く各社に同一の内容のものを送付した。その結果、新たに108社の回答が得られ、総数319社にのぼった。そのうち、無効回答7社を差し引くと、有効回答数は312社、回収率約43%という結果を得ることができた。なお、アンケートの詳細については、「経営原価計算に関する調査」（『会計学研究』第3号、1988年3月）を参照されたい。

#### ② 1995年調査

原価計算の総合的データベースを構築し、理論と実践の融合を実現するための第1回目の調査を行った。アンケート調査票は、1994年8月～1995年8月にかけて、郵送により、本社経理部長ないしは経理担当取締役記名方式によって送付した。調査対象企業は、東京証券取引所の一部上場企業の製造業703社とサービス業530社、合計1,233社を対象に実施した。回収率を上げるため、調査は、製造業とサービス業に分けて、

「基本調査項目70問」と「特殊調査項目50問」を別冊にし、それぞれ2回にわたって実施した。調査の回収結果は次のとおりである。なお、アンケートの詳細については、「原価計算実践の総合的データベースの構築」(『会計学研究』第9号, 1996年12月)を参照されたい。

	回答企業数	回収率
製造業 第一部「基本調査項目」	202社（1回目136社, 2回目76社）	28.73%
第二部「特殊調査項目」	194社（1回目136社, 2回目58社）	27.60%
サービス・非製造業	151社（1回目 93社, 2回目58社）	28.49%

### ③ 2002年調査

原価計算の総合的データベースを構築し、理論と実践の融合を実現するための第2回目の調査を実施した。調査項目については前回の内容を踏襲しながら、「特殊調査項目」として、新たにABC, EVA, BSC, スループット会計, 社内資本金を追加し、情報処理費用に関する調査項目を削除した。アンケート調査票は、1994年8月～1995年8月にかけて、郵送により、本社経理部長宛に無記名方式によって送付した。調査対象企業は東証一部上場企業の製造業824社とサービス・非製造業690社、合計1,514社を対象に実施した。調査は、製造業とサービス業を分けてそれぞれ2002年7月と12月の2回にわたって実施し、製造業102社、サービス業90社、合計192社から回答を得た(回収率12.8%)。なお、アンケートの詳細については、「原価計算・管理会計実践のデータベース化への調査研究」(『会計学研究』第17号, 2004年7月)を参照されたい。

### ④ 2012年調査

原価計算の総合的データベースを構築し、理論と実践の融合を実現するための第3回目の調査を実施した。今回の調査では、前2回の調査項

目を踏襲するとともに、新たな管理会計手法や会計基準の変更に伴い実務での適用が想定される手法（例えば、連結原価計算、セグメント会計、低価法等）を加えた。調査は2011年9月と2012年8月の2回にわたって実施し、本社経理部長宛に無記名でアンケート調査票を送付した。回答企業数ならびに回収率を上げるため、調査対象企業を東京証券取引所第一部上場企業だけでなく第二部上場企業にも広げるとともに、設問項目は96項目に減らすことにした。その結果、調査対象企業2,035社に対して187社の回答を得た（回収率9.2%）。

## 2 異なる目的には異なる原価計算システム

原価計算実践のどのような点に適合性の喪失が存在し、あるべき原価計算との乖離が生じているかを明らかにするためには、その乖離を検出するための原価計算の理念型ないしはモデルを必要とする。どのような原価計算モデルを想定すべきかについては、J. M. Clark の見解が参考になる。Clark は、その著書において、「異なる目的には異なる原価」(different costs for different purposes) なる命題を明らかにしている<sup>2)</sup>。

Clark は、1920年代当時、原価情報の財務会計的見地からの利用が優位を占める中で、変動費や固定費、差額原価や埋没原価などの原価態様パターンを指摘するとともに、原価計算の多面的役割として10項目に及ぶ機能を紹介し、原価分析を財務会計の硬直性から分離することを主張した<sup>3)</sup>。そして1923年、その著書において有名な「異なる目的には異なる原価」な

---

2) J. M. Clark, *Studies in the Economics of Overhead Costs*, The University of Chicago Press, 1923, p. 234.

3) H. T. Johnson & R. S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987, pp. 153-156. 鳥居宏史訳『レレバンス・ロスト：管理会計の盛衰』白桃書房、1992年、141-144頁。

る命題を明らかにした<sup>4)</sup>。かかる命題は、原価計算の基本原理を端的に表現したものとして高い評価を得るに至っている<sup>5)</sup>。

現行『原価計算基準』のまえがきで、「原価計算制度は、各企業がそれに対して期待する役立ちの程度において重点の相違はあるが、いずれの計算目的にもともに役立つように形成され、一定の計算秩序として常時継続的に行なわれるものであることを要する」とし、同基準の(二)ではさらに具体的に、「原価計算制度は、財務諸表の作成、原価管理、予算統制等の異なる目的が、重点の相違はあるが相ともに達成されるべき一定の秩序である」と述べ、『原価計算基準』でいう原価計算は「制度としての原価計算」を指すものとしている。

すなわちここでは、「一定の原価計算制度によって多くの目的を相ともに達成しようとするものであるから、目的の異なるごとに別個の原価計算制度を予定しているわけでも、特定の目的のみを対象とした原価計算制度を制定しようとしているものでもなく」<sup>6)</sup>、「企業によって重点の相違はあるが、多くの目的を相ともに達成しようするような一個の原価計算手続を考えている」のであり、「単一の制度」を意図しているのである<sup>7)</sup>。

しかしながら、異なる目的別に関連する原価諸項目を従属させ、確定する組織的手続体系を原価計算システムとすれば、Clarkの命題は、目的ご

---

4) J. M. Clark, op. cit., pp. 175-203.

5) 例えば、現在の原価計算理論の代表的研究者の一人とされる C. T. Horngren は、「要するに（原価計算の）主題は、『異なる目的には異なる原価』ということ」（カッコ筆者）であり、「それをいち早く理解することがより重要なことである」として、かかる主題を基本的視座にして原価計算理論を展開している（C. T. Horngren, *Cost Accounting; A Managerial Emphasis*, 5<sup>th</sup> ed., Prentice Hall, 1982, p. xxi, p. 20）。

6) 太田哲三・黒澤清他『解説原価計算基準』、中央経済社、1972年、55頁。

7) 黒木正憲『原価計算基準とその解説』、大蔵財務協会、1963年、71頁。

との原価計算システムの存在が前提となっている。

しかるに、『原価計算基準』では、前述のように複数の目的を一つの原価計算システムで行うことを想定しているのである。具体的には、実際原価計算制度あるいは標準原価計算制度のいずれかによって、当該企業の主とする目的を達成し、その他の目的のためには、そこから算定された原価に調整を施して、それぞれの目的に関連する原価を算定するのである。

例えば、「財務諸表の作成と原価管理目的を主要目的とする場合には、原価管理のために標準原価計算（standard costing）を行うことになるが、その標準原価計算の計算結果に若干の調整を加えるならば、財務会計的にも受入れられるような標準原価を選ぶ」<sup>8)</sup>ことによって、それらの目的を達成するのである。そしてこの調整が、具体的には原価差異の処理であることは言うまでもない。

確かに、『原価計算基準』が制定された昭和37年当時の経済社会的状況からすれば、このような方向も評価し得よう。特に、現在に至る標準原価計算制度の啓蒙的効果や、計算処理手段、生産諸設備の機械化や自動化が今日ほど著しくなかった状況を勘案すれば、決してその歴史的役割を全て否定し去ることはできない。むしろ評価されてしかるべきであろう。しかしながら、それはあくまでも「異なる目的には異なる原価」という原価計算の基本原則へ収斂していく歴史的発現過程の一局面においてである。

Clarkの原価計算観が持つ含蓄として、木島は、「原価計算は、生の原価データをプールする一次的機能に加えて、そのデータを利用目的によって、相応する操作を加え、有用な情報に転換するべき二次的機能を有する弾力的計算システムでなければならない」<sup>9)</sup>ことをその所説から導いてい

---

8) 小林哲夫『原価計算—理論と計算例—』、中央経済社、1983年9月、11頁。

9) 木島淑孝「J. M. Clarkの原価計算論」『企業研究所年報』（中央大学）、第4号、1983年10月、55頁。



る。

以上のような Clark の「異なる目的には異なる原価」という命題に沿った目的別原価計算システムは、その理論性はともかく、実践性、とりわけ経済性という点で問題があるのではなかろうかという批判がある。確かに目的に応じた原価計算システムを構築することは、理想ではあるが、計算の重複や費用の面で問題がないわけではない。特に、手計算を前提とした原価計算システムでは、事実上、実行不可能と言って良い。

しかしながら現在では、『原価計算基準』設定当初とは比較にならないほど、経営環境に著しい差異を生じさせている。コンピュータ・テクノロジーを中心とした生産や事務の合理化、情報通信等の発展が、原価計算システム改善の契機となって現出してきていることは周知のとおりである。このような物的・技術的側面の発展は、原価計算システムの構築に際して、従前にはなしえなかった原価計算の基本原則を、より直截に反映できるような素地を提供している。

したがって、従来の計算の経済性という観点も、目的別の原価計算システムと調整計算を前提とした単一原価計算システムとの単純な経済性の比較から、システムの目的とそれを達成するための犠牲との相対的比較をも考慮した経済性へと、その範囲を拡大していかなければならない。Clark の提示した「異なる目的には異なる原価」という命題はそのような検証を経てはじめて実践的意義が付与され、原価計算システムとして結実するのである。

そこで以下では、Clark の原価計算の基本モデルを「異なる目的には異なる原価計算システム」<sup>10)</sup>と措定して、原価を様々な計算方法を使用して

---

10) Kaplan は、原価計算の目的（棚卸資産の評価、オペレーショナル・コントロール、製品原価の測定）によって、原価情報には、計算頻度、配賦の程度、システムの範囲、原価の変動性の性質、そして客観性の程度について、

処理加工する計算機構としての原価計算システムについて考察する。このような問題意識の背景には同時に次のような意図がある。すなわち、現行『原価計算基準』は、「原価計算制度」を導入し、単一システムで多目的を果たそうとする原価計算システム（「多目的型原価計算システム」）を前提にしている。『原価計算基準』改正の最も基本的な視点は、陳腐化している様々な原価計算方法・技法の検討もさることながら、実はこのような原価計算システムから脱却し、原価計算の基本原理である「異なる目的には異なる原価」という命題を、原価計算実践の場においても貫徹できる環境を整備することにある。

### 3 原価計算システムの類型

実際に企業が原価計算の様々な目的を、どのような原価計算システムによって実施しているのかを明らかにするために、各原価計算目的と原価計算システムの結びつき方から、原価計算システムを、図表3に示すように、三つに類型化することにする。

#### ① 単一目的型原価計算システム（単一システム・単一目的型）

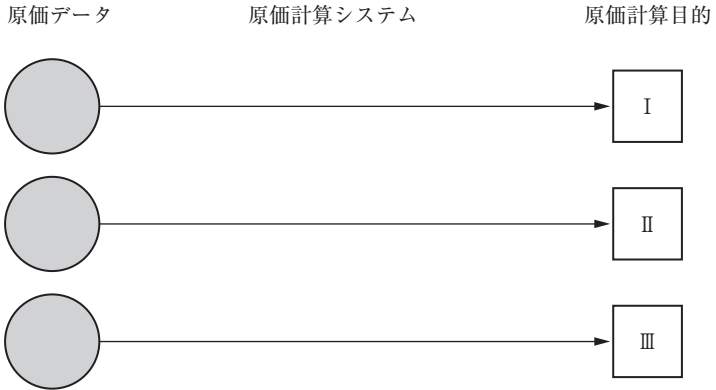
これは原価計算の目的が異なるごとに完結する別個の原価計算システムとして機能する類型である。原価計算の目的ごとに原価データを別個に記録・集計しなければならないため、原価データの重複や手数の点で欠点はあるが、原価計算の目的が特に限定されていたり、またそれぞれの計算頻度が相当異なる場合等に、その適用が考えられる。

---

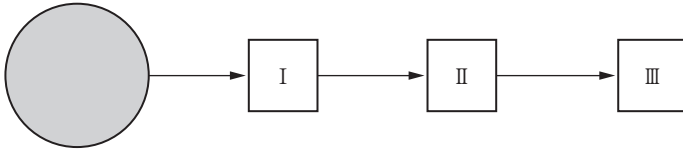
機能的差異があり、現在の原価計算システムがこのような原価情報を、適正に、かつ迅速に提供するためには単一の原価計算システムではなく統合型原価計算システム（Integrated Cost Systems）への改善が必要であり、原価計算の目的が異なれば異なる原価計算システムが用意される必要があることを指摘している（R. S. Kaplan, "The Four-Stage Model of Cost Systems Design", *Management Accounting*, February 1990, pp. 22-26）。

図表3 原価計算システムの類型

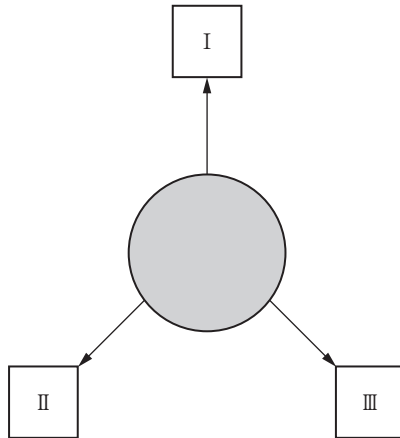
1. 単一目的型原価計算システム



2. 多目的型原価計算システム



3. データベース型原価計算システム



（出所） 拙稿「異なった目的には異なった原価計算システムを」（山本繁編『現代会計基準と会計制度』同文館）1993年，156頁。

② 多目的型原価計算システム（単一システム・多目的型）

これは、現行『原価計算基準』が想定している原価計算システムであり、特定の目的で算定された原価に、例えば、原価差異や固定費等の調整を施して、その他の諸目的をも充足する原価計算システムの類型に属するものである。実際には、財務会計目的の原価計算を実施しながら原価、利益、そして投資の各責任センター別原価計算という形で実施されることになろう。これは情報の経済性という点ですぐれている反面、時系列的な一種の転がし計算システムであるため、情報のタイムリーな提供とその信頼性に一定の制約を受けることになる。

③ データベース型原価計算システム（多元システム・多目的型）

これは、コンピュータ処理を基盤とした原価計算システムであり、基礎的データを一元的に管理し、目的別プログラムを通じて、各目的に最も適合する原価情報を、必要なときに、直接的に、アウトプットする原価計算システムである。換言すれば、「異なる目的には異なる原価計算システム」で対応しようとするものである。

以上の原価計算システムの類型のうち「データ・ベース型原価計算システム」は、Clarkの命題の現代的実践形態としての原価計算システムである。それは、各目的に最も適合する原価情報を提供するという手続体系を基本思想として、「システムの経済性は、各目的に必要な基礎的なデータの集合を共通のシステム部分において一体として取扱う」<sup>11)</sup>ことによって行おうとするものである。したがって、そのためには、コンピュータの持つ「同一情報の多元分類処理能力」をフルに活用し、会計領域への積極的導入が前提とされていなければならない。

---

11) 小林哲夫『前掲書』, 11頁。

具体的には、企業活動の日常業務処理過程でコンピュータ内のファイルに記録された「素のデータ」（生のありのままのデータのプール）から、それぞれの目的に最も適合する情報を目的別プログラムを通じてアウトプットするのである。その際、肝要なのは、会計領域における二側面の把握である。

企業は、社会全体の一構成体、分枝的存在として活動する側面と、それ自身自己独立的自主的全体として、いわゆる経営組織体として機能する側面の二面性を持つ。前者が、企業の社会的責任、利害調整といった公共的、制度的な色彩をおびるのに対して、経営組織体としての企業は、利潤性を統一目標として、その極大化を旨とす、自主独立的存在でもある。このような社会性と利潤性は、両者表裏一体となって相互補完的に機能する。

この二面性は、他方、その写像としての会計領域に財務会計と管理会計という機能的差異を現出させる。すなわち財務会計が、会計基準や関連諸法規といった社会的制約を受けて、主として過去に行われた経営活動の会計情報数値を取り扱うのに対して、管理会計では、企業独自の経営管理的要請を満たすために様々な数学的・統計的技法を用い、主として現在および将来の経営活動に関する現時点的な、または未来予測的な会計情報数値を取り扱うことになる。

財務会計の機能は、関連諸法規への準拠性、情報の信頼性・客観性を保持することであり、それに対して管理会計機能は、問題解決的であり、迅速な、より目的適合的な会計情報の提供を志向するものである。財務会計を、固定的、静態的な会計システムとすれば、管理会計は、可変的、動態的な会計システムと言えよう。

したがって、このような機能的に相違する二領域に作用する原価計算は、財務会計目的の原価計算と管理会計目的の原価計算として、基礎的な

データを共有しながらも必然的に分化した計算体系へと導かれることになる。それは、Clarkの述べたごとく、原価計算が、「異なる目的には異なる原価」を提供する組織的体系として、本来的に志向されなければならない所以である。

#### 4 原価計算システムの構造的説明

##### 1) 原価計算システムの実態

図表4で示されているように、原価計算システムに関する2012年の調査結果は、「データ・ベース型原価計算システム」(59社, 35.9%)と「単一目的型原価計算システム」(57社, 34.8%)の採用がほぼ拮抗しており、「多目的型原価計算システム」の採用は一番少なく48社(29.3%)であった。

しかしながら、売上高規模別で見ると小規模会社では「単一目的型原価計算システム」を採用している会社が32社(45.6%)と一番多くなっているのに対し、中規模および大規模会社ではいずれも「データ・ベース

図表4 原価計算システムの実態 (2012年調査)

	小規模会社 (1,000億円未満)		中規模会社 (1,000億円以上 3,000億円未満)		大規模会社 (3,000億円以上)		合 計	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%
① 単一目的型システム	32	45.6 (56.1)	14	31.8 (24.6)	11	22.0 (19.3)	57	34.8 (100)
② 多目的型システム	19	27.2 (39.6)	11	25.0 (22.9)	18	36.0 (37.5)	48	29.3 (100)
③ データ・ベース型システム	19	27.2 (32.2)	19	43.2 (32.2)	21	42.0 (35.6)	59	35.9 (100)
合 計	70	100	44	100	50	100	164	100

型原価計算システム」を採用している会社が一番多く、それぞれ19社（43.2%）、21社（42.0%）であることがわかった。このように、原価計算システムのIT化には経営規模も密接に関係していることがわかる。

他方、製造業とサービス業に分けて比較してみると、製造業では「多目的型原価計算システム」41社（35.3%）、「単一目的型原価計算システム」39社（33.6%）、「データ・ベース型原価計算システム」36社（31.1%）という順になっているのに対し、サービス業では逆に「データ・ベース型原価計算システム」が25社（46.3%）と一番多く、「多目的型原価計算システム」が8社（14.8%）と一番少なくなっているのがわかる。

このような傾向は、過去の調査結果からも指摘できる。図表5で示されているように、製造業では、1985年調査、1995年調査そして2002年調査のいずれにおいても割合的には多少のバラツキがあるが、「多目的型原価計算システム」がいずれも一番多くなっているのに対して、図表6のようにサービス業では、1995年調査および2002年調査の両年度で、製造業と相違して「データ・ベース型原価計算システム」が最も多くなっており、製造業の原価計算システムとかなり相違している。

「製造業」と「サービス業」におけるこのような原価計算システムの相違は、システム設計思想の違いと考えられよう。すなわち、「製造業」は、現行『原価計算基準』の想定している「原価計算制度」が浸透しているため、コンピュータ化する場合も、手計算システムをそのままコンピュータ化した「多目的型原価計算システム」が多くなる傾向にあると考えられる。これに対して、「サービス業」は、『原価計算基準』の影響を受けることなく、金融機関や運輸・通信業をはじめとした現業業務へのいち早いコンピュータの導入状況を反映し、最初からコンピュータ処理を前提とした設計思想のもとで原価計算システムが構築される傾向が強いことが、その主たる理由と考えられる。

図表5 原価計算システムの実態（製造業）

	1985年調査		1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%
① 単一目的型システム	101	31.8	57	28.5	18	19.2	39	33.6
② 多目的型システム	155	48.7	82	41.0	41	43.6	41	35.3
③ データ・ベース型システム	62	19.5	61	30.5	35	37.2	36	31.1

（出所） 日本大学会計学研究所原価計算研究会「経営原価計算に関する調査」『会計学研究』第3号，1988年3月，48-51頁。日本大学商学部会計学研究所「原価計算実践の総合的データベース構築」『会計学研究』第9号，1996年12月，139頁。同研究所「原価計算・管理会計実践のデータベース化への調査研究」120頁。

図表6 原価計算システムの実態（サービス業）

	1995年調査		2002年調査		2012年調査	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
① 単一目的型システム	40	31.3	31	41.9	21	38.9
② 多目的型システム	17	13.3	8	10.8	8	14.8
③ データ・ベース型システム	71	55.5	35	47.3	25	46.3

（出所） 日本大学商学部会計学研究所「原価計算実践の総合的データベース構築」184頁。同研究所「原価計算・管理会計実践のデータベース化への調査研究」172頁。

## 2) 原価計算目的と原価計算方法

わが国における原価計算システムの構造を理解するために，原価計算の目的がどのような原価計算方法によって行われているかを見ておく必要が



ある。

図表7で示されているように、原価管理や利益管理に関しては、1995年の調査では標準原価計算が実際原価計算よりわずかではあるが多く採用されていたが、2002年の調査ではそれが逆転し、標準原価計算よりも実際原価計算で原価管理や利益管理を行う企業の方が多くなっている<sup>12)</sup>。

このことは、図表8で示されているように、1985年の調査でも同様な結果が得られている。図表8は、経営管理のために採用されている原価計算方法を、実際全部原価計算、標準全部原価計算、実際直接原価計算、標準直接原価計算の四つに分け、その採用状況を明らかにしたものである。全体的傾向としては、実際全部原価計算を採用している企業が141社（41.3%）

図表7 原価計算目的と原価計算方法（1994・2002年調査）（単位：企業数）

	財務諸表作成		原価管理		利益管理		意思決定	
	1995年調査	2002年調査	1995年調査	2002年調査	1995年調査	2002年調査	1995年調査	2002年調査
実際原価計算	130	65	114	59	100	53	97	49
標準原価計算	88	35	119	46	107	43	95	38
全部原価計算	159	70	123	55	109	59	99	56
直接原価計算	14	4	71	29	85	30	95	33

（出所） 日本大学商学部会計学研究所「原価計算実践の総合的データベース構築」136頁。同研究所「原価計算・管理会計実践のデータベース化への調査研究」117頁。

12) 図表7のなかで「原価管理」に「実際原価計算」と「標準原価計算」の両者を採用していると回答した企業数は、1995年の調査で45社、2002年の調査では16社が含まれている。

図表8 経営管理用原価計算（1985年調査）

業種	管理用 原価 計算	実際全 部原価 計算	標準全 部原価 計算	実際直 接原価 計算	標準直 接原価 計算	その他	合 計
	加工組立型産業		49 (38.0)	43 (33.3)	16 (12.4)	16 (12.4)	5 (3.9)
装置型産業		27 (40.3)	18 (26.9)	10 (14.9)	12 (17.9)	0 (0)	67
建設・電気工事		17 (51.3)	18 (26.9)	10 (14.9)	12 (17.9)	0 (0)	32
全業種合計		141 (41.3)	95 (27.9)	56 (16.4)	43 (12.6)	6 (1.8)	341

（出所） 日本大学会計学研究所原価計算研究会「経営原価計算に関する調査」62-65頁。

図表9 原価計算目的と原価計算方法（2012年調査）

	財務諸表作成		経営管理	
	企業数	%	企業数	%
実際原価計算	48	48.0	45	42.5
標準原価計算	52	52.0	61	57.5
全部原価計算	30	76.9	22	45.8
直接原価計算	9	23.1	26	54.2

で一番多く、続いて標準全部原価計算95社（27.9%）、実際直接原価計算56社（16.4%）、標準直接原価計算43社（12.6%）という順序になっている。

2012年の調査では、図表9で示されているように、原価計算の目的を財務諸表作成目的と経営管理（原価管理及び利益管理）目的に大別し、原価計算方法がどのような目的に使用されているかについて調査した。その結果、実際原価計算と標準原価計算については、財務諸表作成目的も経営管理目的もともに標準原価計算を実施している割合が若干多くなっており、

過去の調査結果とは多少相違しているのがわかる<sup>13)</sup>。

全部原価計算と直接原価計算については、財務諸表作成目的には全部原価計算の採用割合が76.9%にのぼっており、経営管理目的では若干ではあるが直接原価計算の方が54.2%と採用割合が多いのがわかる。

以上の経営管理用原価計算の結果については、次の2点が指摘できる。第1点は、経営管理目的のためには、標準原価計算の採用は当然なことにしても、それに比して実際原価計算を採用している企業が多いという点である。不能率や無駄を含んだ実際原価同士を期間比較しても管理上は何の意味も持たないわけであり、その採用割合には疑問を抱かざるを得ないが、他方、工場の自動化、多品種少量生産、製品のライフサイクルの短縮化等ともなって、標準原価計算が適用される前提条件（例えば、設備・生産方法・使用材料などの生産構造の安定性、大量生産、生産活動が労働集約的で反復的作業等）が崩れてきているのも見逃すことのできない事実である。特に、自動化率が高くなっているような環境下では、調査結果のように実際

- 13) 下表は、2012年の調査資料によって、実際原価計算・標準原価計算と製品原価計算（個別原価計算・総合原価計算）との関係を調べたものである。その結果、両グループの原価計算の関係性については、財務諸表作成目的ならびに経営管理目的ともに特筆すべき関連はないようである。

財務諸表作成用原価計算

	個別原価計算	総合原価計算
実際原価計算	11	14
標準原価計算	15	14

経営管理用原価計算

	個別原価計算	総合原価計算
実際原価計算	13	14
標準原価計算	17	18

原価を正確に算定し、その時系列的趨勢分析を行う方がより実践的で効果的な経営管理手法と言えるかもしれない。

図表10は、製品別実際原価の算定についてその実態を調査したものである。回答企業112社のうち81社（72.3%）が製品別実際原価を算定しており、そのうち半数以上の47社の企業は「費目別原価計算から製品別原価計算までを実際原価計算で行い、製品別に実際原価を算定している」と回答している。なお、製品別実際原価の計算頻度は毎月計算している企業が一番多く、回答企業59社のうち49社（83.0%）となっており、また製品別実際原価の計算目的については、原価管理と回答した企業が一番多く、回答企業153社のうち51社（33.4%）にのぼっており、次いで財務諸表作成44社（28.8%）、予算編成・統制21社（13.7%）という順になっている。以上の結果から、原価情報として実際原価を重視し、その場合には費目別原価計算から製品別原価計算まで実際原価で計算している企業の割合が多く、その目的は原価管理に利用している実態が明らかになった。

では何故実際原価が重視されるのであろうか。この点について、R. A. Howell & S. R. Soucy は、これからの新たな製造環境のもとでは、標準原価計算よりも実際原価計算の方が有用な原価計算になるであろうことを指

図表10 製品別実際原価の算定（2012年調査）

	企業数	%
① 製品別に実際原価は算定していない	31	27.7
② 製品別の標準原価に原価差異を加減して製品別の実際原価を算定している	34	30.4
③ 費目別原価計算から製品別原価計算までを実際原価計算で行い、製品別に実際原価を算定している	47	41.9
合 計	112	100.0

摘している<sup>14)</sup>。彼らによれば、標準原価の有する計画機能の重要性は認めつつも、コントロール機能についてはその重要性を著しく減退させるとしている。すなわち、高度に自動化された製造現場での直接労務費の減少や、計画設定時に見積もった標準原価がそのまま実際発生額となって実現するような環境下では、標準原価と実際原価との差異分析は著しくその役割を減退させていくことになる。したがって、今後重要なのは、実際原価とその趨勢であり、材料費や労務費などの製造原価に実際どれくらいかかっており、また非製造原価として実際いくら支払っているのか、そしてさらに重要なのはそれらの原価はどのような趨勢を示しているかに注目することであるとしている。

またある実務家へのインタビューでは、新製品の絶え間ない開発と投入、ライフサイクルの短縮化、多品種少量生産化等の急激な進展は、実際原価を最初から積み上げて製品原価を計算する本来の仕組みでは対応しにくくなっており、現場では先行製品や類似製品の原価を一部修正することによって製品原価を算定しなければならない状況に追い込まれており、正確な実際原価がつかめない状態であることを指摘している。そのような環境下において実際原価を計算することは、原価管理を行う上での前提であり、重視される所以であるとしている。

さらに、実際原価計算による予算管理の重要性について指摘している実務家もいる。すなわち、「実際原価計算を経営管理の軸とした場合、原価管理は予算管理が中心となる。標準原価計算における原価差異分析などの方法と比較すると、予算管理は古い方法のように思われるかもしれない。しかし、この予算管理が見直されてきている。製造原価に占める設備費用の比率が高まってきたことや、生産する品目が増え、個々の品目ごとに厳

---

14) R. A. Howell & S. R. Soucy, "Cost Accounting in the New Manufacturing Environment", *Management Accounting*, August 1987, pp. 47-48.

密な標準原価の設定を行うことが難しくなってきた」<sup>15)</sup> ことがその理由としてあげられている。

以上のような指摘は、さらに TDK へのヒアリング調査によってその実践的な適用事例として検証することができた<sup>16)</sup>。

TDK では、生産の自動化により直接労務費が減少したこと、生産方式が刻々と変化することや製品のライフサイクルが短縮化されたことによって標準の設定が困難になったこと、標準と実績の原価差額分析では原価発生の原因までたどり着かないことが多く、原価差額自体が経理的専門用語で現場管理になじまないこと、さらに売値引き要求が標準原価より厳しく規範として役立たないこと等の理由によって、原価能率の尺度となる管理基準値（「基準原価」）を、従来の標準原価から実際原価に変更している。

実際原価は、原価データのソースが明確で、実績をベースにし現状が明らかにされるため、日々刻々変化する現場にタイムリーで説得力のあるアクション・プランを立てやすくすると同時に、標準原価の設定にともなう時間と事務コストも必要ないため、効率化も図れる。

確かに、実際原価は偶然的に発生する不能率を含む原価であるから、実際原価同士を比較しても不能率の除去には限界があるのも事実である。しかしながら、標準原価計算を採用している企業においても、標準の設定を先行製品や類似製品の一部手直しをすることで設定しているケースも多く、能率の尺度となる標準原価自体の規範性が薄らいできている。また、何よりも標準原価計算制度では、製品別実際原価を算定しないのが普通で

---

15) KPMG コンサルティング『図解コストマネジメント』東洋経済新報社、2002年、2頁。

16) TDK の実際原価による新原価管理システムの詳細については、拙稿「実際原価による原価管理：TDK の新原価管理」（『経理研究』第54号、2011年2月、191-204頁）を参照されたい。

あるが<sup>17)</sup>、製品別の実際原価情報が得られないことは、真の投下資本回収計算の指針が得られないことでもある。

そこでTDKでは、標準原価に代わる「基準原価」の導入によって「原価低減進捗管理の可視化」を行うことになった。すなわち、前年11月の実際原価を「基準原価」とすることによって、翌年1月から始まる事業計画のベースを確定するとともに、毎月算定される実際原価はこの前年度実際原価を基準として設定された「基準原価」と比較され、前月の実際原価よりいくら原価を下げたか、前年同月に比べてどのくらいの原価低減が行われたか、実際原価同士を比較し、原価低減額の進捗管理が行われるのである。

経営環境が日々刻々変化する現場において、標準原価の設定が難しくまたその規範性が揺らいでいる現状においては、TDKのこのような実際原価による原価管理の方法は、より実践的で合理的な管理方法と言えよう。

- 17) 下表は、今回の調査で財務諸表作成目的と経営管理目的に標準原価計算を実施している企業32社について、製品別実際原価の算定を行っているか否かについて、三つの選択肢（①製品別に実際原価は算定していない、②製品別の標準原価に原価差異を加減して製品別の実際原価を算定している、③費目別原価計算から製品別原価計算まで実際原価計算で行い製品別に実際原価を算定している）から選んでもらった結果である。この結果からも標準原価計算を採用している会社では、製品別実際原価を算定しないか、あるいは算定するにしても標準原価の修正額として算定しているのが多いことがわかる。

製品別実際原価の算定

	製品別実際原価					
	① 算定しない		② 原価差異を加算 減算して算定する		③ 算定する	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
両目的に標準原価計算を実施	14	43.8	13	40.6	5	15.6

ただし、このようなTDKにおける実際原価による原価管理については、留意すべき点がある。それは原価管理に利用される実際原価は、すでに標準的な生産手順や作業方法等が生産現場の隅々まで浸透しているため、通常避け得る無駄や不能率が除去されたレベルで算定されていることが、長年にわたる経験値としてわかっており、結果として実際原価同士を比較することになったとしても、管理規範値として十分機能し得ると言うことである。実際原価による原価管理の有効性の背後には、このような前提があることを看過してはならない。

最後に、実際原価の原価管理への有用性について、以上の理由の他に、原価企画の普及発展を指摘しておきたい。すなわち、戦略的なコスト・マネジメントにとって意義のあるのは、標準原価と実際原価の差異分析ではなく、戦略目標である目標原価に実際原価をいかに近づけるかである。戦略目標としての目標原価が企画設計段階で設定されると、生産現場にはその実行可能性を考慮して段階的に標準原価として示達され、実際原価との乖離を極小にしていくことになる。つまり、目標原価 vs 標準原価 vs 実際原価という三者の比較計算が行われることになるわけであるが、しかし最終的なゴールは、目標原価=実際原価にすることである。したがって、媒介項として機能する標準原価よりも、実際原価を正確にモニタリングすることが極めて重要な意味を持つことになるのである。企業によっては、二つの原価差異（目標原価と実際原価との原価差異、標準原価と実際原価との原価差異）を算定しているところもあるように<sup>18)</sup>、実際原価が原価企画においていかに重要な機能を果たしているかを物語っている。

経営管理用原価計算の結果について指摘すべき第2点目は、全部原価計

---

18) C. Berliner, & J. A. Brimson, *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing: The CAM-I Conceptual Design*, Harvard Business School Press, 1988, p. 231.



算に比して直接原価計算の採用割合の低さである。一般に直接原価計算は短期利益計画に有用な原価計算技法として知られているが、その採用割合の低さには、何らかの理論的欠陥があるのであろうか。この点については、日本電装（株）の事例が参考になるかもしれない。日本電装では、直接原価計算のメリットを認めながらも、それを採用しない理由として次の3点を指摘している<sup>19)</sup>。

- 1) 直接原価計算を採用するメリットは、売上と生産との間に大きな差、すなわち在庫が存在する場合にその影響が損益計算書上に出ないことにあるが、日本電装では両者の間に大きな差がないため、それを採用するメリットが小さいこと。この点については、今後のJITや「かんばん方式」などの普及にともなって在庫が極少になっていく傾向を勘案すると、全部原価計算と直接原価計算との期間損益は一致していくことになり、両者の差異は消滅してしまうことになる。
- 2) 制度として直接原価計算を採用しなくても、プロダクトミック決定等の意思決定目的には、その都度、固定費・変動費の分解を行えば同様な結果を得ることができること。さらに日本電装では、専用製造ラインが多く、製造ラインの転用が困難という事情も、制度として採用をしにくくしている要因と言えるかもしれない。
- 3) 製造ラインの償却費と工数（労務費）のように両者の間にある密接な関係が、一方を期間費用、他方を製品原価とすることにより断たれてしまうこと。すなわち、設備投資を行うことにより工数低減を図る等、両者の管理は総合して行われる必要があり、このためにも管理責任者は同一とし、原価情報も両者を総合したものであるべきだとし、直接原価計算を採用しない最大の理由としてあげている。

---

19) 渡辺教，藤雅裕「当社における原価管理活動とそのサポートシステム」『経営実務』第395号，1987年3月，46-48頁。

これらの理由の他にも、税務上の問題で計算体系を2本立てとしなければならないことや、営業部門への情報として変動費部分だけでは不十分なことも、その大きな理由としてあげられている。

### 3) 原価計算目的・原価計算方法・原価計算システム

図表11は、1985年に調査した結果を利用して、原価計算の目的を財務諸表作成用原価計算と経営管理用原価計算の二つに大別し、両者がどのような原価計算方法によってそれぞれの目的を果たしているのか、その関連を明らかにしたものである。

その結果を見ると、財務諸表作成目的と経営管理目的の原価計算には同一の原価計算方法を採用している企業が圧倒的に多いことがわかる。すなわち、一方の目的のために選んだ原価計算方法は、他方の目的のためにもそれを使用するということである。例えば、財務諸表作成目的に実際全部原価計算を採用している企業は経営管理目的にも実際全部原価計算を採用しているケースが多いということであり、図表11ではかかるケースが一番多くて139社にものぼっている。以下、両目的に標準全部原価計算を採用するケースが77社、実際直接原価計算が43社、そして標準直接原価計算が33社である。なお、財務諸表作成目的と経営管理目的で採用している原価計算方法が相違するケースで最も多いのが、財務諸表作成用に実際全部原価計算を採用し、経営管理用には標準全部原価計算を採用するケースで、19社である。

今回の2012年の調査では、回答製造業120社のうち、財務諸表作成目的ならびに経営管理目的の両目的に、全く同一の原価計算を実施している企業が70社（58.3%）存在することがわかった。その中で、両目的に実際原価計算で対応している企業が26社（37.1%）、両目的に標準原価計算を実施している企業が32社（45.7%）存在することがわかった。実際原価計算か

図表11 財務諸表作成用原価計算と経営管理用原価計算とのクロス  
（1985年調査）

F/S 原価計算	管理用 原価計算				合 計
	実際全部 原価計算	標準全部 原価計算	実際直接 原価計算	標準直接 原価計算	
実際全部原価計算 (ヨコ%) (タテ%)	139 (78.1) (89.1)	19 (10.7) (18.3)	11 ( 6.2) (17.7)	9 ( 5.1) (17.6)	178  (47.7)
標準全部原価計算	7 ( 7.6) ( 4.5)	77 (83.7) (74.0)	3 ( 3.3) ( 4.8)	5 ( 5.4) ( 9.8)	92  (24.7)
実際直接原価計算	4 ( 7.7) ( 2.6)	4 ( 1.9) ( 1.0)	43 (82.7) (69.4)	4 ( 7.7) ( 7.8)	52  (13.9)
標準直接原価計算	6 (11.8) ( 3.8)	7 (13.7) ( 6.7)	5 ( 9.8) ( 8.1)	33 (64.7) (64.7)	51  (13.7)
合 計	156 (41.8)	104 (27.9)	62 (16.6)	51 (13.7)	373

（出所） 拙稿「わが国における原価計算の構造と課題」『会計学研究』第3号，1988年3月，27頁。

標準原価計算かの違いはあるにしても、両目的に単一の原価計算を実施している企業が合計で58社（82.9%）にのぼることがわかった。

また図表12は、両目的に実際原価計算と標準原価計算を実施している企業の原価計算システムを調査したものである。その結果、両目的を実際原価計算で行っている会社では「単一目的型原価計算システム」が一番多く13社（52.0%）になっており、両目的を標準原価計算で行っている企業は「多目的型原価計算システム」が最も多く17社（54.8%）となっている。

以上の結果を総合すると、今回の調査結果は1985年に調査した結果とほぼ同様の傾向になっており、依然として単一の原価計算方法で様々な原価

図表12 原価計算方法と原価計算システム (2012年調査)

	両目的に 実際原価計算		両目的に 標準原価計算	
	企業数	%	企業数	%
① 単一目的型システム	13	52.0	4	12.9
② 多目的型システム	6	24.0	17	54.8
③ データ・ベース型システム	6	24.0	10	32.3

計算の目的に対応しているのがわかる。

なお、全部原価計算と直接原価計算については、財務諸表作成目的に全部原価計算を実施し、経営管理目的には直接原価計算を実施して、両目的で原価計算方法を使い分けている企業は8社(6.7%)に過ぎなかった。

#### 4) 原価計算システムのIT化と課題

図表13は、財務諸表作成目的と経営管理目的の原価計算がどのようなコンピュータ・ソフトウェアで実施され、それがいかなる原価計算システム

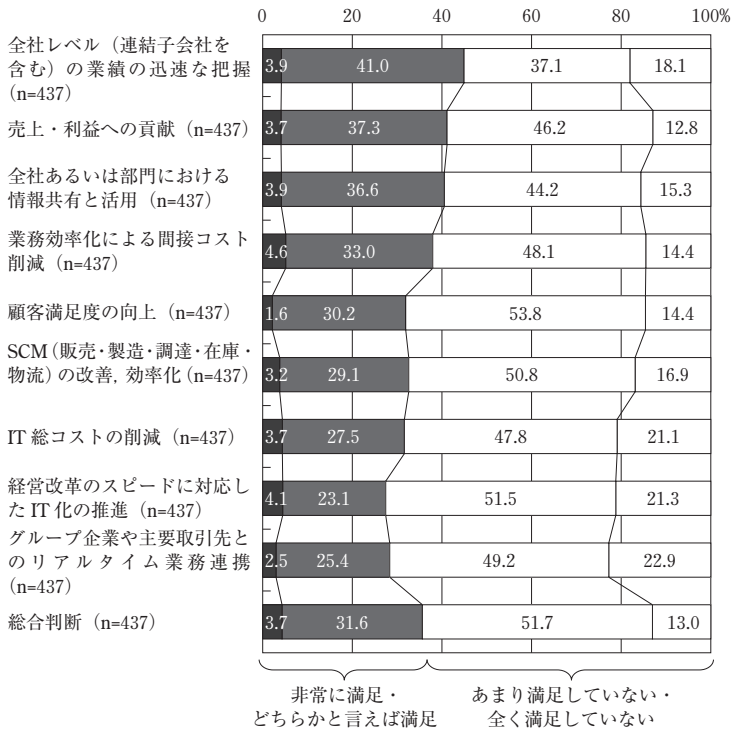
図表13 ERPパッケージ・ソフトウェアと原価計算システム (2012年調査)

		単一目的型 システム		多目的型 システム		データ・ベ ース型システム	
		企業数	%	企業数	%	企業数	%
財務諸表 作成	ERPソフト	9	20.0	18	40.0	18	40.0
	ERP以外のソフト	5	50.0	4	40.0	1	10.0
	自社開発ソフト	23	42.6	16	29.6	15	27.8
経営管 理	ERPソフト	8	20.5	15	38.5	16	41.0
	ERP以外のソフト	3	42.9	3	42.9	1	14.2
	自社開発ソフト	17	34.7	17	34.7	15	30.6

になっているかを調べたものである。両目的ともに全体的には自社開発ソフトウェアと ERP パッケージ・ソフトウェアの採用が多くなっているが、ここで注目したいのは、ERP パッケージ・ソフトウェアを採用している企業の内訳が、「データ・ベース型原価計算システム」と「多目的型原価計算システム」でほぼ同数になっていることである。

周知のように、ERP（Enterprise Resource Planning）は基幹業務統合システムとも言われ、企業全体の経営資源を有効かつ総合的に計画・管理し、

図表 14 基幹業務システムに対する ERP 導入の満足度



（出所） ERP 研究推進フォーラム・情報サービスグループ『2012 ERP 市場の最新動向』ERP 研究推進フォーラム，2012 年 9 月，21 頁を一部修正。

図表15 製品別実際原価の算定と原価計算ソフトウェア（2012年調査）

製品別実際原価の算定		算定しない		原価差異を加減して算定する		算定する	
		企業数	%	企業数	%	企業数	%
目的 財務諸表作成	使用ソフト						
	ERP ソフト	11	25.0	19	43.2	14	31.8
	ERP 以外のソフト	3	30.0	2	20.0	5	50.0
	自社開発ソフト	18	32.7	11	20.0	26	47.3
経営管理	ERP ソフト	9	24.3	17	45.9	11	29.8
	ERP 以外のソフト	3	42.9	1	14.2	3	42.9
	自社開発ソフト	18	35.2	11	21.6	22	43.2

業務の標準化・効率化等を図るための手法として知られており、企業全体の情報を一つのデータベースに蓄積・共有化し、それらをリアルタイムで財務情報として援用することができることから、会計領域をはじめ各種業務システムへの導入が盛んに行われてきている。しかしながら、図表14に示されているように、ERPのユーザーアンケート調査報告書によれば、その導入効果については「満足度評価は厳しく、満足度より不満側が大きい結果」<sup>20)</sup>になっており、十分その効果が発揮されていないのが現状である。

今回の製品別実際原価の算定に関する調査でも、図表15で示されているように、財務諸表作成ならびに経営管理の両目的に、費目別原価計算から製品別原価計算まで実際原価によって算定している企業は、自社開発ソフトで対応している企業が一番多くなっているのに対して、ERPソフト導入企業では、両目的ともに、製品別の標準原価に原価差異を加減して製品別の実際原価を算定している企業が一番多くなっており、「多目的型原価

20) ERP 研究推進フォーラム・情報サービスグループ『2012 ERP 市場の最新動向』ERP 研究推進フォーラム、2012年9月、21頁。

計算システム」として利用されているに過ぎない。

## 5. おわりに

本報告では、原価計算のあるべきモデルを、Clarkの命題を援用して、「異なる目的には異なる原価計算システム」と措定して、実態調査の分析を行った。その結果、原価計算は、「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がわかった。これは、我々の措定したモデルが、実際には十分機能していないことを意味している<sup>21)</sup>。

ではなぜ、このような乖離が生じているのか。その原因は、企業のおかれている環境条件も様々であり、一概には特定できないが、その大きな理由の一つは、「原価計算制度」という規定を『原価計算基準』に導入したと無縁ではなさそうである。一つの計算システムで複数の目的に役立つ「多目的型原価計算システム」は、コンピュータ・テクノロジーの未発達な時代には計算の経済性という点でそれなりの意義もあった。しかしながらこのことは、現在二重の意味で原価計算ならびに管理会計発展の足枷になっている。一つは、「データ・ベース型原価計算システム」へのシステム変更への障害であり、もう一つは、財務会計目的に制約された管理会計情報の限界である。

---

21) 岡本は、現在に至る原価計算理論の歴史的発展に対する認識として、「異なる目的には異なる原価を」という相対的真實原価アプローチの思考と、「異なる目的にも、一つの原価を」という絶対的真實原価アプローチの思考とが、相互に影響しあって原価計算理論発展の歴史を構成してきたと指摘しているが（岡本清『原価計算（6訂版）』国元書房、2000年、936-937頁）、これまでの実態調査の結果では、実際原価を多目的に使用している企業が多く、原価計算実践の場では後者の絶対的真實原価アプローチの思考が大きな影響を及ぼしているのがわかったが、それは現行「原価計算基準」が「多目的型原価計算基準」として制定されたことと無縁ではないと考えられる。

この点について、「ERPパッケージを導入した多くの日本企業は、『財務管理一致』というベンダーのセールストークにのり、導入目的が曖昧なまま、ERPパッケージを導入したため、管理会計には程遠い、財務会計システムにしか使えない会計システムとなってしまう例も少なくない。そのため、経営者から要請があり、経営管理、管理会計を変更しようとしても、周辺の業務系システムや財務会計システムにも影響が及ぶ結果、多大な期間、労力、費用が必要となり、容易に変更することができない硬直的なシステムができあがってしまっている。」<sup>22)</sup>という実務家の指摘は、現在のわが国における原価計算システムの現状と課題を端的に物語ったものとして傾聴に値しよう。

---

22) 後藤光正「日本企業における会計システム3つの失敗」『企業会計』第65巻第4号、2013年4月、44頁。