

優良中堅・中小企業における原価計算の適用について

井 岡 大 度

目 次

1. はじめに
2. 研究方法論と研究成果
 - 2.1 理論と研究について
 - 2.2 研究方法について
 - 2.3 研究成果について
3. 原価計算実践の実態調査
 - 3.1 アンケート調査の概要
 - 3.2 調査の会社概要について
 - 3.3 生産方式について
 - 3.4 原価計算の実施状況について
 - 3.5 意思決定における会計情報の利用状況について
 - 3.6 原価管理の実施状況について
 - 3.7 ERP システムの利用状況について
4. おわりに

1. はじめに

わが国における中小企業の企業数は、2015年版中小企業白書によると385.3万、従業者数では中小企業が3,217万人であり、これは全事業者数の99.7%を占めという事実（本研究のアンケート調査時点の状況）がある。また、経済産業省の商工業実態基本調査によると製造企業における企業数を規模別では、中小企業が99.5%（1998年調査）と極めて大きいウェイトを占めるとされる。そのような中、中小企業に関わる調査・研究が重要視され、徐々に管理会計実践の実態も明らかになされつつある（飛田努 [2012], 日本管理会計学会スタディ・

[研究ノート] 優良中堅・中小企業における原価計算の適用について (井岡)

グループ編 [2016], 山口直也 [2018] 等)。そこで本稿では、製造業における管理会計の実践の基礎データを提供する原価計算に着目し、その適用状況を明らかにすることを目的とするものである。

実務界あるいは学界においても、原価計算が多少なりとも優良中堅・中小企業の企業実践に貢献できる機会が無いか模索している状況にはあるが、わが国の産業基盤を構成する中堅・中小企業の発展のためにも、まず原価計算実践の実態と課題を明らかにすることは有用であると考えられる。

そこで、国士舘大学経営研究所の研究プロジェクトの一部として、優良中堅・中小企業¹⁾を対象とし、幅広く調査・分析することにより、管理会計実務における原価計算実践に関する実態の解明と原価計算技法の適用可能性の検討を行い、よりよい原価計算技法構築のために、如何なる要因をどのように充実させれば効果的なものになるのかを明らかにし、よりよい原価計算システムは何かを少しでも解明されることを目的として調査・検討を企画したが、その結果を公表するものである。

2. 研究方法論と研究成果

2.1 理論と研究について

本稿は、原価計算実践に関する実態調査の研究成果を研究ノートとしてまとめるものであるが、その前提としての理論と研究について言及することは、重要と考えられる。社会科学における会計学や経営学の研究における理論²⁾については、片岡 [2012] によれば、理論とは、研究対象を一定の秩序のもとで記述・説明するための命題の集合とされ、諸命題の相互関係が理論的に構造化されているとき、それらの命題の全体が理論体系とみなされる。また、理論の目的は、研究対象を記述し、説明し、予測することであるとされる。

研究には大きく規範理論を構築するための規範的研究と実証理論を構築するための実証的研究があげられるが、その理論については次のとおりである。

片岡 [2012] によれば、規範理論 (normative theory) とは「あるべき状態・

なすべき行為」を提案し、または、「妥当な方法・適切な手続きなど」を提示する理論であり、演繹理論として展開される。これに対し、実証理論 (positive theory) は、研究対象を現状是認的 (positive) に記述・説明し、予測する理論であるとされ、仮説発見・検証の理論として展開される。

実証的研究の一つに客観的な現実である事実を扱う経験的研究 (empirical research) がある。経験的研究は、研究対象である経験的現象の観察データを直接的あるいは間接的に用いて仮説を発見、または検証することを目的とする研究である。

2.2 研究方法について

経験的研究を実施するための経験的方法としては次のようなものがあげられる (片岡 [2012] 21-24)。

(1) 質問票調査法

被検者に対し、研究目的に直接あるいは間接に関連する事項について、質問票を利用して質問し、回収された情報に基づき、研究対象を記述・説明する仮説を導いて検証する方法であり、質的に満たされた十分なサンプル数が得られれば統計的方法による解析が可能となる。

(2) 公表データ調査法

政府や研究機関による公表資料を調査対象として利用する方法であるが、研究目的に合致するか否かは、十分な検討が必要である。

(3) 実験室実験

研究者が実験者として、すべての変数は不可能としてもコントロール可能な変数について、操作することにより実験結果との関係を分析するものであり、自然科学の場合と異なり困難性がある。

(4) シミュレーション

コンピューターを利用し、数学モデルにもとづくコンピューター・シミュレーションと模擬的状況設定のもとで人間行動を観察する行動シミュレーションがある。

[研究ノート] 優良中堅・中小企業における原価計算の適用について (井岡)

(5) フィールド実験

企業の現場における実験により、その経過と結果を観察するものであり、実験室実験の場合より研究成果の外部妥当性は高いとされる。

(6) フィールド・リサーチ

企業の経営管理者や作業者に対する面接を通して実態を直接観察し、分析を行うものであり、研究成果は調査・分析者の能力に大きく依存する。

(7) 事例研究

特定の企業における特定の状況を研究対象として、詳細に研究するものであり、多様な研究に用いられる。

(8) アクションリサーチ

研究者自らが研究対象に対して、能動的に行動を起こし、研究対象に働きかけその変化を観察するものである。

(9) イノベーション・アクションリサーチ

新しい理論や技法を開発し、積極的に研究対象である企業に適用することにより、その改革を目指して実施される方法である。

本稿では、実証的研究として実施した質問票調査法にもとづく原価計算実践の実態調査の結果について、検討を行うものである。

2.3 研究成果について

研究成果は、科学的研究であるために(1)新規性、(2)客観的防御性、(3)一般性の3要件を備える必要があるとされる(片岡 [2012] 34-36)。

(1) 新規性とは、独自性、創造性または独創性を含むものであるとされる。

(2) 客観的防御性とは、研究者が自己の研究成果の妥当性を証明できる可能性とされ、客観的な証明可能性または検証可能性と理論構成の妥当性を含むものとされる。

(3) 一般性とは、研究の結果、得られた知見が特定の時間的・空間的な制約の下で普遍性を有することを意味するとされる。

理論が変数間の因果関係を明確にしている程度を内的妥当性とよび、独立変

数が原因変数であり、従属変数が結果変数として適切に特定化されていれば、内的妥当性は高いとされる。また、外的妥当性とは、研究の成果を一般化できる程度をいい、研究で得られた知見が、同条件の他の状況にも同様に適用可能であれば、普遍的に一般化可能であり、外的妥当性は高いとされる。そこで、経験的研究による実証理論においては、一般性の検討は、外的妥当性の問題とされ、外的妥当性が認められるか否かが重要となる。

科学的研究の成果は学術論文等として公表されるが、学術論文等にどのようなものがあるか、筆者が会員として所属する①日本管理会計学会および②日本経営工学会の学術論文等の投稿区分を例に挙げると次のとおりである。

①日本管理会計学会

1. 論文：問題意識から結論への推論過程が明確にされ、かつ得られた知見が創造的である研究成果の報告（研究の方法は問わない）
2. 論壇：統一論題報告者に対して編集委員会が依頼した研究成果の報告
3. 特別講演：特別講演（基調講演等を含む）として編集委員会から招聘を受けた研究成果の報告
4. 事例紹介：特定の企業または産業に関する事例を調査し、課題や実態を明示した報告
5. 研究ノート：問題意識が明確であり新しい知見も得られているが、結論に至る推論が十分でない研究成果の報告

②経営工学会の原著論文 (Original Paper)

- 1-a) 調査研究 (Review & Survey)：文献調査、実態調査などの調査結果に含まれる問題、手法、事実に対して、それをオリジナルな視点で体系的にまとめた研究で、新しい知見や研究の枠組みの構築に学術的な価値を有するもの。
- 1-b) 理論・技術 (Theory & Methodology)：科学的・工学的手法を用いて、問題解決の新しい方法論や原理原則を明らかにした研究で、解析、実験、計算、考察などにおいて学術的価値を有するもの。
- 1-c) 事例研究 (Case Study)：現場における問題を取上げ、既存の方法論

[研究ノート] 優良中堅・中小企業における原価計算の適用について（井岡）

や原理原則を問題の特徴にあわせて工夫して適用し、利用効果を客観的に評価した事例の研究で、波及効果が認められるもの。

日本管理会計学会および日本経営工学会のいずれの学術論文等も新規性、客観的防御性、一般性の要件を備え、新たな知見を要求するものである。

本稿では、次節に示すように質問票調査法により実施した実態調査の結果、質問票の回収が30社からしか実現できず、十分な検討が不可能となったことから研究ノートという区分での成果報告とした。

3. 原価計算実践の実態調査

3.1 アンケート調査の概要

本アンケート調査は、国土館大学経営研究所における2015年度（平成27年度）中期事業計画のプロジェクト研究統一テーマ「現代企業経営の課題」の一環として支援を受けて実施したものである。

調査対象：国土館大学経営研究所で定義する優良中堅・中小企業¹⁾の中で当研究所で聞き取り調査を実施した企業を含む製造業。

調査方法：優良・中堅中小企業510社に2017年3月30日に質問票を発送し、回答期限を平成27年5月15日とした。

回答状況：30社から質問票の返送を得た（回答率5.9%）。有効回答数については、質問事項により異なる。

アンケートの設計にあたっては、東京証券取引所の一部上場企業に対して実施されたアンケート調査（園田平三郎他 [1996]、高橋史安他 [2003]）との比較可能性をも考慮して、同様の質問項目を用意した。そこでは、中小企業、特に優良・中堅中小企業との比較検討を意図したものであったが、回収できた質問票は30社と少数のため、以下では、前出のアンケート結果との比較は行わず、本調査結果の提示にとどめ、調査結果の公表を中心とする。

本調査における質問事項については、次のとおりである。

①会社概要について、②生産方式について、③原価計算の実施状況について、

④意思決定における会計情報の利用状況について、⑤原価管理の実施状況について、⑥ERP (enterprise resource planning) システムの利用状況についてそこで、以下にその調査結果を示す。

3.2 調査の会社概要について

回答企業の資本金額の分布は、次のとおりであり資本金5千万円超、1億円未満の企業が半数を超えた。

表1. 資本金の状況

3億円<資本金	2
1億円<資本金≤3億円	2
5,000万円<資本金≤1億円	17
1,000万円<資本金≤5,000万円	6
資本金≤1,000万円	3
合 計	30

資産総額についても質問をおこなったが、返答のあった30社のうち4社から回答を頂けなかったため、26社について資産総額の分布を示すと次のとおりで50億未満の企業が半数を超えるものであった。

表2. 総資産の状況

100億円<資産総額	3
50億円<資産総額≤100億円	3
30億円<資産総額≤50億円	3
10億円<資産総額≤30億円	8
資産総額≤10億円	8
合 計	26

また、回答企業の年間売上高の分布をみると3分の2程度の企業が10億円超、50億円以下の売上であった。

表3. 売上高の状況

100億円<売上高	2
50億円<売上高≤100億円	3
10億円<売上高≤50億円	19
5億円<売上高≤10億円	2
売上高≤5億円	4
合 計	30

次に、回答企業の従業員数の分布をみてみると、300人を超える従業員を擁する企業も4社あったが、ほとんどが300人以下の企業であった。

表4. 従業員の状況

300人<従業員数	4
100人<従業員数≤300人	12
50人<従業員数≤100人	8
従業員数≤50人	6
合 計	30

回答企業の業種分類をみてみると次のとおりで金属製品製造業が3分の2を占める構成であった。

表5. 業種分類

繊維・繊維製品製造業	1
化学工業	2
金属製品製造業	10
一般機械器具製造業	9
電気機械器具製造業	7
輸送用機械等製造業	1
合 計	30

以上のように、質問票回収企業は30社と少数であり、その内訳は、企業規模も業種もバラツキのあるものであり、統計的分析は困難なものとなった。

3.3 生産方式について

質問票回収企業について、生産方式の状況（複数回答可）は、次に示すように少品種少量生産で見込みのロット生産を行っている企業が多数を占めている。

表6. 生産方式の状況

生産量との関係	大量生産	中量生産	少量生産
	3	9	19
製品種類との関係	少品種生産	中品種生産	少品種生産
	19	5	6
生産と販売の関係	見込生産	部品仕込生産	受注生産
	10	1	23
製造の流れとの関係	連続生産	ロット生産	個別生産
	3	14	8

3.4 原価計算の実施状況について

原価計算の実施状況については、30社中27社が実施しており、3社が実施していないという回答であった。なお理由としては、3社とも同様に、工程と品種が多すぎるためというものであった。実施している原価計算の目的（複数可）は次のとおりである。

表7. 原価計算の実施状況

	財務諸表作成	原価管理	利益管理	経営意思決定
実際原価計算	20	12	13	11
標準原価計算	4	7	7	7
個別原価計算	14	19	17	14
総合原価計算	8	8	9	7
全部原価計算	13	9	12	8
直接原価計算	3	4	7	5

原価計算を実施している30社中27社について、製造原価、販売費、一般管理費および研究開発費の合計を100%とした場合の比較は次のとおりである。

表8. 原価構成の状況

	製造原価	販売費	一般管理費	研究開発費
平均	65%	17%	13%	6%

原価計算を実施している27社の中で回答を得られた26社について、製造原価に占める直接材料費、直接労務費、直接経費および製造間接費の各費目の構成割合は次のとおりである。

表9. 製造原価の構成割合

	直接材料費	直接労務費	直接経費	製造間接費
平均	47%	22%	17%	14%

原価計算を実施している30社中27社について、材料の消費価格の算定方法（複数可）は次のとおりである。

表10. 材料の消費価格の算定方法

個別法（口別法）	4
先入先出法	0
移動平均法	6
総平均法	7
最終仕入原価法	10
予定価格法（標準価格法・正常価格法）	0

原価計算を実施している27社の中で回答を得られた26社について、材料の消費量の算定方法（複数可）は次のとおりである。

表11. 材料の消費量の算定方法

継続記録法	4
棚卸計算法	13
逆計算法	2
継続記録法と棚卸計算法の併用	7

回答を得られた26社について、消費賃率の設定について、個別賃率（一人一人の工具ごと）、職種別あるいは職場別賃率、総平均賃率は次のとおりである。

表12. 消費賃率の設定

個別賃率（一人一人の工具ごと）	4
職種別あるいは職場別賃率	9
総平均賃率	12
その他	1

回答を得られた26社について、消費賃率は実際賃率が18社、予定賃率が8社であった。

回答を得られた27社について、製造間接費の配賦方法（複数可）は次のとお

りである。

表13. 製造間接費の配賦方法

製品に配賦しない（期間原価として処理する）	6
製品にすべて配賦する	17
製品系列にすべて配賦する	3
一部は配賦し、他は製品に配賦せず期間原価として処理する	2

回答を得られた24社について、製造間接費の製品への配賦方法は、実際配賦法が16社、予定配賦法が8社という状況であった。

回答を得られた23社について、製造間接費の製品への配賦における配賦率算定の区分は次のとおりである。

表14. 製造間接費の配賦率算定区分

工場全体の一括配賦率	11
部門グループ別配賦率	2
各部門別配賦率	5
機械グループ別配賦率	3
各機械別配賦率	2

原価計算を実施している27社について、部門別原価計算を実施しているのは12社、実施していない企業が15社であった。

部門別原価計算を実施している12社に実施目的を問うと（複数可）、次のような状況であった。

表15. 部門別原価計算の実施目的

より正確な製品原価を算定するため	5
原価管理のため	4
予算編成のため	3
業績評価のため	6
経営意思決定のため	6
その他	1

回答を得られた26社について、各製品別原価計算に対する実際原価計算あるいは標準原価計算の実施状況については、次のようなものであった。

表16. 標準原価計算の実施状況

	実際原価計算	標準原価計算
個別原価計算	18	5
単純総合原価計算	7	1
組別総合原価計算	4	2
等級別総合原価計算	0	0
工程別総合原価計算	5	3

総合原価計算を採用している企業において、期末仕掛品原価の算定方法および加工進捗度の算定方法について回答を得られた16社（*最終仕入原価法採用1社は加工進捗度について無回答）の状況は次のとおりである。

表17. 期末仕掛品原価の算定方法および加工進捗度の算定方法

	①	②	③	④	⑤	合計
平均法	4	1	0	1	2	8
先入先出法	0	0	1	0	0	1
最終仕入原価法	2	0	1	1	1	*6
予定原価法	0	0	0	1	0	1
合計	6	1	2	3	3	

ただし、加工進捗度の算定方法については、①技術的投入状況にもとづき、加工進捗度を定めている。②経済的投入状況にもとづき、加工進捗度を定めている。③目分量により加工進捗度を定めている。④加工進捗度は一律50%としている。⑤その他である。

標準原価計算の実施状況については、標準原価計算を実施している企業が9社、実施していない企業が17社という状況であった。

そこで、標準原価計算を実施している企業におけるその適用範囲と頻度を問うと次のとおりであった。

表18. 標準原価計算の適用範囲と頻度

	経常的に実施	必要な時にその都度実施	合計
全社的に実施している	4	3	7
部分的に実施している	1	1	2
合計	5	4	9

標準原価計算の実施にあたり、現在もっとも重視している目的および原価統制のための標準原価計算の必要性について問うと次のとおりであった。

表19. 標準原価計算の重視目的と必要性

	必要	必ずしも必要ではない	全く必要ではない	合計
原価統制のため	1	0	0	1
原価低減のため	2	1	0	3
予算編成および 予算統制のため	1	2	0	3
棚卸資産および 売上原価の算定のため	2	0	0	2
記帳の簡略化、 迅速化のため	0	0	0	0
合計	6	3	0	

なお、目的の選択肢については、①原価統制のため（原価統制：所与の生産諸条件を前提として達成可能な標準を設定し、この標準にしたがって実際の作業活動をコントロールしていくこと）、②原価低減のため（原価低減：経営構造そのものの変革により原価引き下げを図ろうとすること）というように括弧書きで説明を加えた。

直接原価計算の実施状況については、直接原価計算を実施している企業が11社、実施していない企業が16社という状況であった。

そこで、実施している直接原価計算の方法を問うと次のとおりであった。

表20. 直接原価計算の方法

変動費のみを製品に集計する方法	5
製品に跡づけ可能な原価のみを集計する方法	4
直接材料費のみを集計する方法（スループット会計）	1

次に直接原価計算の適用範囲と実施頻度について問うと、次のとおりである。

表21. 直接原価計算の適用範囲と実施頻度

	経常的に実施	必要な時にその都度実施	合計
全社的に実施している	5	4	9
部分的に実施している	1	1	2
合計	6	5	11

実際直接原価計算を採用しているのは6社、標準直接原価計算を採用しているのは5社であり、直接原価計算の実施にあたっての重視目的について問うと次のとおりであった。ただし、重視目的については複数回答可である。

表22. 直接原価計算の実施にあたっての重視目的

	実際直接原価計算	標準直接原価計算	合計
利益計画の立案のため	2	4	6
セールス・ミックスの決定のため	0	1	1
価格政策決定のため	4	3	7
予算統制のため	1	2	3
原価管理のため	5	4	9
決算事務の迅速化・簡略化のため	1	1	2
投資計画検討のため	1	1	2
外部財務報告用に利用するため	1	2	3

3.5 意思決定における会計情報の利用状況について

経営意思決定にあたっての原価情報を利用状況については、まったく利用していないとの回答が4社、利用しているとの回答は、23社であった。

そこで、経営意思決定にあたって原価情報について、複数回答可で利用目的を尋ねたところ、次のとおりであった。

表23. 経営意思決定にあたって原価情報

戦略の策定	20
戦略の実行	10
セールス・ミックス（製品組み合わせ）の決定	2
価格決定	20
設備投資の決定	8
部品を内製するか購入するかの決定	7
新製品を追加（あるいは旧製品の廃棄）するか否かの決定	6
中間製品をそのまま販売するか、加工のうえ販売するかの決定	0
必要とされるスペースを借りるか、自社で建設するかの決定	0
注文を受けるか、拒否するかの決定	13

3.6 原価管理の実施状況について

原価管理（コスト・マネジメント）の主たる機能として原価企画、原価改善および原価維持のいずれを重視しているかについては、次のとおりであった。原価企画を重視するが8社、原価改善を重視するが16社、原価維持を重視するが3社という状況であった。回答の企業のうち1社については原価企画、原価改善および原価維持のすべてを重視しているというものであり、その他は単一回答であった。なお、質問票において各々についての説明を以下のように付して質問を行った。

原価企画：企画から開発終了までの生産開始前の段階において目標利益を確保するために設定された目標原価を、現状をベースにした成行原価（従来の経営活動のもとで発生すると予想される見積原価）と突き合わせて、その差額を分析・検討しながら目標原価を実現する活動

原価改善（ないし原価低減）：生産開始後の段階において目標利益を実現するために目標原価改善額を決定し、日常活動を中心とする継続的な原価低減活動を通じて原価改善目標を実現する活動

原価維持（ないし原価統制）：目標原価を標準原価管理や予算管理によって維持・統制する経常的な活動

原価管理で、1）職能別原価、2）形態別原価、3）製品別原価、4）部門別原価、5）操業度別原価に関して、特に重点的に管理している費目について、

質問したところ、次のとおりであった。ただし、質問により無回答の企業もあった。

- 1) 職能別原価については、23社が製造原価、1社が販売費を重点的に管理しているとの回答であった。
- 2) 形態別原価については、15社が材料費、9社が労務費、3社が経費を重点的に管理しているとの回答であった。ただし、この数値には、材料費、労務費および経費のいずれも重点的に管理しているという1社が含まれる。
- 3) 製品別原価については、22社が直接費、2社が間接費を重点的に管理しているとの回答であった。ただし、この数値には、直接費および間接費のいずれも重点的に管理しているという1社が含まれる。
- 4) 部門別原価については、19社が個別費、3社が共通費を重点的に管理しているとの回答であった。
- 5) 操業度別原価については、10社が変動費、9社が固定費を重点的に管理しているとの回答であった。

原価管理の手法で重視していることについての自由記述については、回答数は少ないが、次のようなものがあった。（原文のまま記載）

①損をしない。②限界利益の把握、特に製品別の売上と変動費。③直・間費を算出し原価計算を行っているが、それは一つの指標であり、利益向上のため限界利益（＝売上高－変動費）を注視している。④作業効率の改善を図り、利益改善を行うこと。

活動基準原価計算（Activity-Based Costing: ABC）について知らないと回答した企業は14社、知っていると回答した企業は12社であった。また、知っていると回答の企業について実施状況を問うと、実施している企業は3社であり、実施していない企業の実施していない理由としては、①計算が複雑になるにも関わらず、原価計算が正確になるとは考えられないため。②それほど間接費が膨らみ続けていないから。③計算する方がコストが上がる。④間接費が直接原価より大変小さい為。⑤運用するには、難しい。（原文のまま記載）

現在の原価計算実践について、どのような問題点があり、また新たに検討す

べき課題についての自由記述を求めたところ、次のような回答があった。(原文のまま記載)

①実際原価では生産量による変動が大きいため、標準原価と併用して管理する必要がある。②個人により、体調により能率が大きく変動、見極めが難しい。③実際原価計算を行っているため、月次での操業度の大小により、製品単価が異なる点。④工程別累加法の問題としては、不採算工程が一部あるだけで異常値になってしまう。マスター登録された工程以外の工程(イレギュラーな工程)の賦課が難しい。⑤財務諸表作成のために全部原価計算を採用しているが、個別製品の収益性を見るために個別原価計算も行っている。その際に、直接費のみで計算し、製造間接費の配賦は行っていないため、概算的な数字となっている。⑥製品種類が多いので詳細な計算が出しにくい。⑦製造原価以外の費用が軽視されている。⑧標準原価計算の手間と精度。⑨棚卸資産評価する上での原価計算と製造原価の把握が混合している(財務諸表作成目的と製造原価低減指標の分析が混合)。⑩標準原価を毎年算出しているが、毎年行う必要があるか疑問である。⑪部門共通費や間接費の配賦方法に関し、実態に沿った形での配賦方法を構築していく必要がある。⑫積算(見積)段階での個別原価と実際原価との突合せと原価差異の検討。⑬スピード感。⑭同じ時期に同じ製品を複数製造する場合、実態は進捗率が異なるが、会計上は同一の進捗率として材料費・労務費が均等の負担となっていること。⑮システムを導入しているが活用できていない。決算を出すためだけに使われている。⑯製造部門、効率化等で、利益維持するため、経費等圧縮しているので、原価計算等重視できていない。⑰製品ごとの採算につき検証ができない。

3.7 ERP (enterprise resource planning) システムの利用状況について

ERP (enterprise resource planning) システムを利用している場合、財務諸表(決算書)作成目的あるいは管理会計目的のいずれで利用しているか質問したところ、財務諸表(決算書)作成目的が5社、管理会計目的が4社、両方の目的のためが1社という状況であった。

ERPシステムを利用していない場合、その理由について、自由記述を求めたところ、次のような回答があった。

①費用対効果が低いと考えられるため。②個別受注が主での生産なため、ERPシステムパッケージでは対応しきれず、独自の業務管理システムを少しずつ機能追加しながら使っている。③自社で個別システムを開発している。④自社生産管理システムからひも付けしている。⑤導入コスト。⑥システムの自由度が下がる。⑦自社開発した販売プログラムを重要視している為。⑧人事・営業・経理・生産と目的別に応じたシステムを利用している為。

ERPシステム利用の有無にかかわらず、ERPシステムについての課題を尋ねたところ次のような回答があった。(原文のまま記載)

①追加・変更に関して期間・費用が簡単にできない。全体最適に関する社内の理解が深まらない。②販売・在庫管理は同一システムで行えているが、購買関係は未だ別システムとなっているため、いずれは一元化の必要性があるが、時間的に開発が追いついていないのが現状である。③入力の手間。④どうしても、後付け・追加ソフトが必要となる。独自性と使い易いことを要求される。⑤複合的な独自システムにする場合、多額な費用がかかる。⑥今後は情報の一元化がより重要と思いますので、ERPは必要と考えています。⑦変更点などが発生した場合、全ての部門で情報を共有する必要があり、承認などに時間がかかると思います。

原価計算の実践状況に関しては、表7においてもわかるように標準原価計算及び直接原価計算の実施は少ない状況にある。また、表9に示されるように素価(直接材料費および直接労務費)の割合は70%近くと高い状況にある。表10および表17に示されるように法人税法の関係から最終仕入原価法の適用は多いと認められる。また、消費貸率および製造間接費配賦率については、総平均貸率や工場全体の一括配賦率による簡便的なものであった。また、表23にあるように経営意思決定にあたっての原価情報を利用している23社のうち戦略の策定・実行のため、あるいは価格決定のためという企業は多数であった。なお、意欲的な原価計算実践を行っている企業もあることは認識された。

4. おわりに

本稿は、国士館大学経営研究所の研究プロジェクトの一部として、優良中堅・中小企業を対象とし、管理会計実務における原価計算実践に関する実態の解明と原価計算技法の適用可能性の検討の解明を目的として実施された質問票調査の結果を公表するものである。質問票調査については回収された質問票が30社という少数のため本稿ではその状況を示すにとどめるが、得られた情報は、フィールド・リサーチや事例研究の足掛かりとして役立てることが可能と考えられる。本調査では、過去に東京証券取引所の一部上場企業に対して実施されたアンケート調査との比較可能性を意識して、同様の質問項目を用意した企業が回答者の質問に対する情報の共有が不足し、回答に整合性を欠くものが多々みられた。予備調査の重要性も再認識させられるものとなったが、少なからず意欲的な原価計算実践を行っている企業があることも明らかになった。

管理会計技法あるいは原価計算方法の実践状況については、種々なされているが、サポート・インダストリーとしての中小企業の調査分析は、欠かせないものと考えられる。そこで、質問票調査法とフィールド・リサーチや事例研究を組み合わせた調査・分析については、今後の課題としたい。

[注]

- 1) 「優良中堅・中小企業」とは、「わが国が世界に誇り得る中堅・中小企業であり、日本全国または世界のマーケットを視野に入れ、独自の技術、製品で確固たる地位を築き、特定の分野でトップシェアを獲得するなど、社会的存在意義の高い企業」と国士館大学・経営研究所では定義している。
- 2) 会計学および経営学の研究方法論については、片岡洋一編 [2012] が詳しい。

参考文献

- 井上善海・木村弘・瀬戸正則編 [2014] 『中小企業経営入門』中央経済社。
- 片岡洋一編 [2012] 『会計学と経営学のための事例研究アプローチ』富山房インターナショナル。
- 河崎照行・万代勝信編 [2012] 『詳細中小企業の会計要領』中央経済社。
- 河崎照行 [2016] 『最新中小企業論』中央経済社。
- 園田平三郎他 [1996] 「特集 原価計算実践の総合的データベース構築」『会計学研究』第8号・第9号
- 高橋史安他 [2003] 「特集 原価計算・管理会計実践の総合的データベース構築」『会計学研究』第16号
- 飛田努 [2012] 「中小企業における経営管理・管理会計実践に関する実態調査～福岡市内の中小企業を調査対象として」『会計専門職紀要(熊本学園大学専門職大学院会計専門職研究科)』3:57-69
- 日本管理会計学会スタディ・グループ編 [2016] 『中小企業における管理会計の総合的研究(最終報告書)』
- 藤本隆宏・高橋伸夫・新宅純二郎・阿部誠・粕谷誠 [2012] 『リサーチ・マインド 経営学研究法』有斐閣。
- 増田正志 [2016] 『中小企業の経営改善と会計の知識』同文館。
- 安田武彦監 [2016] 『図解要説中小企業白書を読む』同文館。
- 山口直也 [2018] 「我が国の中小企業における原価計算・原価管理の実践状況一産業集積地域を対象とした質問票調査をもとに」『中小企業会計研究(中小企業会計学会)』4:34-46

(付記) 本稿は、国士舘大学経営研究所中期プロジェクトの助成を受けたものである。