

ABC と比したわが国企業における原価計算の適合性

大西 智之

要 旨

テキストにおいて、ABC は優れた管理会計技法であると紹介されている。しかしながら、わが国企業においては、ABC の普及率は非常に低い。本当に ABC が優れた管理会計技法であるならば、普及率は相応に高くてよいはずである。その理由として、ABC の普及が妨げられた背後には、わが国なりの適合性があったと推測した。その適合性を議論するにあたり、伝統的原価計算を利用する「実務的適合性」と「理論的適合性」の観点から考察した。実務的適合性では、ABC の知名度、ABC の導入目的、促進要因と阻害要因に関して論じた。理論的適合性では、ABC の理論的欠点と伝統的原価計算の理論的利点について論じた。双方において、ABC の普及を阻害する要素があることを検討してきた。以上の議論は、伝統的原価計算がわが国の特殊な環境に対して相対的に適切であることを示唆している。

1. 背景

ABC (Activity-Based Costing : 活動基準原価計算) は、90 年代にわが国で盛んに紹介された。たとえば、初期の文献としては、[小林, 1992 ; 櫻井, 1993 ; 櫻井・クーパー, 1990 ; 伊藤 (嘉), 1992, 1993] などがある。全体的にみると、わが国の ABC に関する論文数は、1990 年代をピークに減少傾向にあり、研究にひと段落が付いたようにも感じる (図表 1)。ところが、ABC の有用性に関して多くの議論があったにも関わらず、その検証はほとんどされていない [吉田, 2008, p.202]。さらに、ABC は実務では、普及しているとはいえないという事実があるにも関わらず、現在の状況についての詳細な普及・利用実態の解明は進んでいない (図表 2)。

図表 1 雑誌ごとの論文数の推移 ⁽¹⁾

	1987-1995	1996-2000	2001-2005	2006-2010	2011-2014	合計
会計	3	8	7	4	1	23

⁽¹⁾ 2015 年 5 月 24 日時点において、CiNii の検索で、雑誌ごとに「ABC」「活動基準」のキーワードでヒットしたものうち、両方のキーワードを含む重複分を除いて集計した。

原価計算研究	12	6	16	10	2	46
管理会計学	3	4	4	3	0	14
会計プロGRESS	0	0	0	1	0	1
メルコ原価計算研究	0	0	0	0	1	1
産業経理	3	3	0	2	1	9
企業会計	21	14	6	0	1	42
全体	42	35	33	20	6	136

2. 問題意識

前述のように、ABC はわが国企業に普及しているとは言い難い。その理由に関する代表的な先行研究としては、谷ほか [2004] が挙げられる。管理会計理論を、理論先行の管理会計システムと実務先行の管理会計システムに大別し、前者の例に ABC を取り上げた。また、谷 [2004] は、「理論に適合性があるとする、ギャップが存在するのは、実務への導入を阻害する要因があるためであり、この阻害要因（導入の成功につながる要因は促進要因）を明らかにすることが、理論先行の管理会計システムの実務における成功・浸透につながる」[p.3] と主張している。この主張は、ABC がわが国実務よりも優れているため、普及させるべきだという立場をとっている。しかしながら、筆者は、わが国の環境に根付いたわが国実務の方が、優劣は別として、米国理論よりも適切な部分がある点に着眼したい。

図表 2 わが国における ABC の普及状

調査年	調査論文	採用率	調査概要	回答数	回答率	備考
1994	西澤 [1995]	11.8%	主要企業 1000 に質問票調査	229 社	22.9%	導入を検討が 8.2%
1995	日本大学商学部会計学研究所 [1996]	15.49%	東証一部上場企業 1233 社	194 社	27.6%	ABC を知らない 31.41%
1998	渡邊 [2000]	2.9%	サービス業 548 社	104 社	19.0%	導入を検討 12.5% ABC を知らない 38.5%
2002	谷ほか [2003]	70.4%	ABC 導入が予想される 113 社	44 社	38.0%	無作為ではないために、採用率が高い
2002	日本大学商学部会計学研究所 [2004]	8.89%	東証一部上場企業 1514 社	102 社	12.6%	ABC を知らない 10.0%
2003	山田ほか [2004]	5.1%	919 社（産業経理教員 377 社、非加盟企業 542 社）	181 社	19.7%	有効回答数は 166 社

ABC と比したわが国企業における原価計算の適合性

2005	日経ビズテック [2005]	約 2.5%	製造業・建設業のウェブアンケート調査	約 600 社		正確な母数の表記なし
2007	Bhimani [2007]	19.5%	日経新聞にのっていた大企業 500 社	95 社	22.8%	廃止 69.5% 国際的な横断調査
2009	吉田ほか [2012]	7.3%	東証一部上場製造企業 851 社に質問票調査	151 社	17.7%	製造業 本社費・共通費の配賦計算
2009	吉田ほか [2012]	5.6%	東証一部上場非製造企業 856 社に質問票調査	127 社	14.8%	非製造業 同上
2012	飯島ほか [2014]	8.5%				検討中が 4.0% 廃止した企業が 1.7%
2011～2012	日本大学商学部会計学研究所 [2014]	13.3%	東証一部・二部上場企業 2035 社	190 社	9.3%	内訳は必要な都度が 3.7%、 経常の実施が 8.6%、試験的 実施が 0.5%、その他が 0.5%
2013	上東 [2014] (製造業)	11.0%	金融業と保険業を除く上場 3259 社	209 社	6.41%	うち、製造業 100 社の分析
2013	上東 [2014] (非製造業)	2.9%	同上	同上	同上	うち、非製造業 105 社を分析
2013～2014	川野 [2014]	12.8%	東証 1 部、2 部上場企業 205 社に質問票調査	187 社	9.2%	必要な都度実施が 3.7%、一部で実施が 0.5%
2013～2014	吉田ほか [2015]	7.3%	一部上場企業 1752 社	製造業 130 社 非製造業 117 社	製造業 15.3% 非製造業 12.9%	本社費・共通費の配賦計算

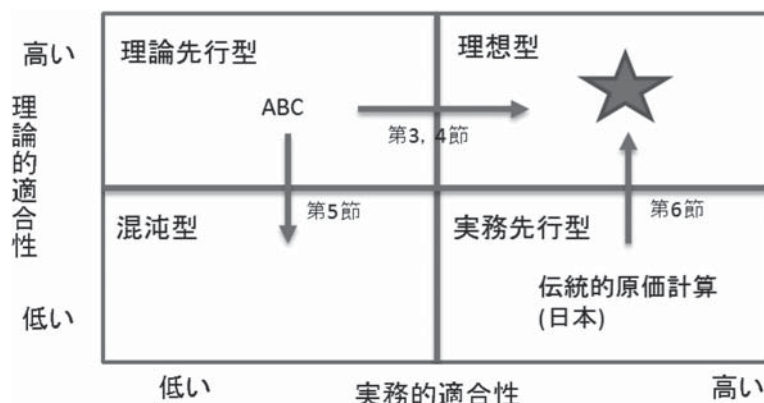
つまり、優れた理論が実務に普及していない事実は、直ちにわが国実務が遅れていることを、示すものではない。それよりも、その背景には、わが国なりの ABC を導入しない理由があったと推測できる。ABC の普及率が低い原因はいくつか考えられるが、そのうち特に重要なものとして、以下の 2 つがある。①わが国の原価計算慣行には理由があり、ABC を導入する必要性が薄かった。つまり、「異なる文化には異なる原価計算システム」[浅田, 1998, p.32] が必要になる。あるいは、②わが国の原価計算に不満を持っているが、ABC が解決してくれなかった⁽²⁾。つまり、わが国企業が採用を望む原価計算手法が誕生していなかった [川野, 2014, p.84]。

本稿では、①を扱う。なぜならば、②は ABC を導入した後の考察であり、導入するか否

⁽²⁾ わが国企業は、いったん ABC 導入しても、廃止してしまう企業が多い点も特徴である [Bhimani et al., 2007, p.14]。同調査では、ABC を導入したと回答した 82 社のわが国企業のうち、57 社 (59.5%) もの企業が廃止したと回答している。つまり、ABC が問題点を解決できていないことを示唆している。

かの意思決定である①の考察を先に行う必要があるからである。ABC を含めた管理会計手法の適応プロセスを、図表 3 で示す。ここでいう理論的適合性とは、理論的に適切であることであり、実務的適合性とは、実務的に適切であることを指す。

図表 3 相互適合モデル



ABC は理論先行型の管理会計手法であり、理想型へと移行しようとする際に、知名度（第 3 節）や促進・阻害要因（第 4 節）が障害となる。他方、ABC の理論的な瑕疵を指摘することで、ABC の適合性を失う可能性もある。伝統的原価計算は、理論を精緻化することで理想型へ移行（第 6 節）する可能性がある。

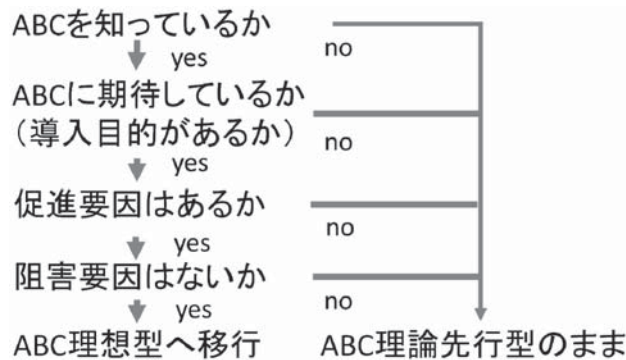
まず、ABC が理想型へ移動する場合の障害に関するフレームワークとして、図表 4 を提案したい⁽³⁾。ABC は、①研究者や実務家に認知され、実務家からの要請や役割期待があり、②促進要因が多く阻害要因が少ない場合に、一般的に導入する意義がある。しかしながら、わが国企業は、ABC を導入しようとしたが、以上のプロセスに障害があって、伝統的原価計算を利用し続けた。ABC の実務的適合性が低かったためである。これを解決するために、前述したプロセスを経て、理想型になることで、ABC は広く受け入れられることになるだろう。もちろん、これら全ての条件を満たさなくとも ABC は導入できるが、円滑かつ効果的に ABC を導入するためには必要な条件であろう⁽⁴⁾。

もし、ABC に理論的欠陥があれば、理論的適合性が低下し、ABC は混沌型になるだろう。一方で、Kaplan and Norton は、伝統的原価計算は適合性を失っていると主張した。彼らの主張によれば、伝統的原価計算は理論的適合性および実務的適合性の双方を失っており、混沌型になっていると読み取れる。しかし、わが国の伝統的原価計算は、ABC が普及しなかつ

(3) 外来の原価計算の導入プロセスを説明した論文には、山本 [2008] がある。

(4) 便宜上 Yes/No チャートを使っているが、「完全に」阻害要因を排除することは通常不可能である。正確には「阻害要因を許容できるか」が正しい。

図表 4 ABC の理想型への移行プロセス



たように、何らかの理由で実務に適応していると推測できる。実務先行型なのである。さらに、わが国の原価計算慣行に関して、理論的に精緻化が進んだ場合、伝統的原価計算の理想型への移行が起こる。この事態は、ABC の導入の大きな障害になると推察できる。もちろん、ABC に理論的な瑕疵が存在していたとしても、そのデメリットよりもメリットの方が大きいと考えるならば、企業は ABC を導入するだろう。

仮に、わが国の伝統的原価計算が相応の適合性をもつならば、以上のような実務的適合性と理論的適合性をもつであろう。この二つの適合性を基軸に、まだ明らかになっていない ABC の普及が阻害された理由を探索する。「日本企業の管理会計はもっと世界に発信されるべき優れたシステムであること、そして、研究はまだ不十分であること」[廣本ほか、2012, p.iv] とされているが、本稿の考察によってそれを明らかにしたい。ABC と比較して、わが国の伝統的原価計算が、相対的に優れている点を考察し、実務へのインプリケーションを探る。なお、ABC を議論する際 ABM (Activity-based Management ; 活動基準原価管理) との関係は不可分であるが、紙幅の都合上、本稿では ABC に限定したい。後者は原価管理技法であると同時に、原価計算ができなければ、原価管理も不可能だからである。

本稿の構成は以下のとおりである。実務的適合性を論じるにあたり、第 3 節で認知や ABC への期待と導入目的、第 4 節で促進要因・阻害要因に関する問題を扱う。理論的適合性を論じるにあたり、第 5 節で ABC の理論的欠陥、第 6 節で伝統的原価計算の理論的利点を扱う。第 7 節で結びとしたい。

3. ABC に対する認知や期待

3.1 研究者や実務家の認知

まずは、実務的適合性について検討したい。ABC を導入するためには、ABC について知らなければならない。「外来の原価計算システムや理論がわが国で導入・発展するにあつ

て、まず研究者によって欧米の文献の紹介が論文等で行われたり、あるいは実務において、外国企業からの技術導入や外国企業との提携に伴って原価計算も導入されたりしたことが考えられ、それがわが国で認知されるステージ」[山本, 2008, p.222] である。図表 1 で示した通り、研究者は論文で盛んに ABC を紹介・認知させていった。書籍も早稲田大学の図書館に所蔵されているものだけで 25 冊ある⁽⁵⁾。日経 BP 社の雑誌でも 111 本の記事があった⁽⁶⁾。

しかしながら、わが国において ABC を知らないと答えた企業の割合は、日本大学商学部会計学研究所 [1996, p.161] では 31.41%、渡邊 [2000, p.260] では 38.5%、日本大学商学部会計学研究所 [2004, p.106] では 10%、日経ビズテック [2005, p.88] では 65.8% だった。一概に大小を言えないものの、ABC を知らない企業が一定数存在することは事実のようである。ABC の低調な普及率そのものが、実務への認知の足かせになっている可能性もある。わが国企業では導入事例が少なく、その効果に疑問がもたれた [川野, 1996, p.90]。とりわけ、わが国の基幹産業である加工組立型産業や、間接費が多い装置型産業における成功事例を確立できなかったことが大きな原因であろう [伊藤 (嘉), 2011, p.140]。

3.2 ABC を導入する理論上の動機

当初、米国において、ABC は製造間接費の正確な配賦計算を行うことにより、製品の収益性を分析することを目的としていた [Cooper and Kaplan, 1988]。財務諸表作成目的と税務目的のために作られた棚卸資産評価を主目的とする原価計算制度では、経営者に能率を促進したり、製品評価を算定したりするための適切かつタイムリーな情報を提供できない [櫻井, 1993, p.66]。わが国には、ABC を導入する動機はあったのだろうか。バブル崩壊前までは、そもそも戦略的意思決定における管理会計情報の重要性は低かった。なぜならば、市場が成長しており、製品ごとの収益性を厳密に計算せずとも、シェアをメルクマールにすれば、戦略として間違いではなかったのである [岡野, 1993, p.116]。しかしながら、バブル崩壊後、市場の伸びが鈍化したことで、やみくもにシェアや売上高を指標とすることは危険になってきた。売上高ではなく、利益を出すために、製品ごとの収益性を分析する必要性がうまれたのである。

こうした状況を抜け出すための正確な原価情報が必要になった。そのために、製造間接費を正確に配賦する必要に迫られたのである。伝統的原価計算における製造間接費の配賦が批判される理由は、①財務諸表作成目的が偏重され、収益性計算や価格設定に有効な総原価の

⁽⁵⁾ 2015 年 5 月 25 日現在、早稲田大学蔵書検索 WINE システムで、キーワード検索を用いて「ABC 原価」「活動基準原価計算」でヒットしたものである。

⁽⁶⁾ 2015 年 5 月 25 日現在、日経 BP 記事検索サービスを用いて、「活動基準原価計算」のキーワードでヒットしたものである。

計算が軽視されてきた⁽⁷⁾ [光岡, 1999, p.53]、②インプットとアウトプットの関係が希薄であり、製造間接費の配賦は、製品との関わり合いがほとんど考慮されない [浅田, 1998, p.158]、などがある。

製造間接費の配賦の計算を改善する方法は三通りある。第一に、配賦をやめることである⁽⁸⁾。第二に、配賦を最小にして製品系列に直課することである⁽⁹⁾。第三に、配賦方法を改善することである [櫻井, 1998, p.75-76]。第三の配賦方法を改善する手法の代表例こそが、ABC である。

ABC は、製造間接費を中心として、その配賦に関する因果関係の精度を高める点が特徴である [浅田, 1998, p.28]。また、とくに製造業の場合、ABC の特徴として、コスト・プールを部門ではなく活動としてもつこと、原価割当ての基準に恣意性を排除し、原価作用因 (コスト・ドライバー) を用いること、補助部門費を製造部門に振替えない点が特徴である [櫻井, 1998, p.50-51]。

小林によれば、ABC は 3 つの点において有用であるという [小林, 1992, pp.67-68]。第一に、製品原価に占める間接費の割合が増大する環境下では、製品に関する意思決定において直接原価計算が提供する情報は妥当性をもっていない。ゆえに、ABC が必要とされた。

第二に、従来の伝統的な原価計算は、ボリュームベースの配賦基準のみを採用している。そのため、操業度と関係なく発生する製品支援原価などの配賦において、歪んだ製品原価を計算してしまう。しかし、ABC は正確な原価計算ができる。

第三に、製品原価は長期的な期間を視野にいれ、それぞれの製品が固定的な経営資源に対して有する需要、つまり利用度の違いを反映したものでなければならない。しかし、製品が固定的な経営資源に対して有する利用度を調べるということは、間接費がなぜ生じるのかという解明につながる。間接費を生じさせるコスト・ドライバーは取引であり、間接費は取引基準で配賦されるべきである。ABC は活動という取引基準で配賦を行う。また、中田 [1999, pp.93-96] も、ABC の方が発生原因まで原価を把握しようとする点、原価発生以前のタイミングでコントロールしようとする点で ABC にメリットがあると指摘した。

志村 [1993, p.119] は、ABC アプローチが意思決定に与える影響を二つ指摘している。一つは、従来意思決定においては無関連とされてきた共通固定費に焦点を当てているということである。ABC によって活動を排除することで、自製の固定費だったコストを引き下げられる可能性がある。もう一つは、ABC による原価・収益性分析の結果、直ちに採択の基準として利用するのではない。これを長期的・戦略的視点から、収益の改善や原価改善を促

(7) 浅田 [1998, p.32] は、わが国企業の原価計算システムは、財務会計に引きずられたタイプと、製造現場に密着したものとの両建てだったのではないかと指摘している。

(8) そもそも部門別計算を行わない企業も、15.0%ほどが存在している [清水ほか, 2011b, p.81]。

(9) ABC と直課は基本的に同じベクトルを有しているが、前者の本質は配賦の計算である点が異なる。

進することができる。

しかしながら、ABC への期待を減じる要素もあった。わが国企業では、段取や運搬等の作業を製造直接費として扱っている反面、設計等を製造間接費に算入している。ところが、ABC の紹介が段取や運搬を例に行われたため、「ABC はわが国企業では利用価値が低い」という誤解が生じた [川野, 1996, p.90]。

3.3 実務家の要請や役割期待

理論の追及が研究者の役割だとしても、普及プロセスにおいては、実務家からの役割期待が重要である。研究者の考える実務からの要請が、実際の実務からの要請と乖離していれば、理論と実務のギャップを助長することになる。研究者は、外来のシステムの導入にあたっては、わが国独自の実務・経営環境からの要請を考慮しなければならない [山本, 2008, p.65]。ABC の導入に際しても、実務の期待と研究者が考える有用性には乖離がみられる。

第一に、品質を高め顧客志向になるという新しいパラダイムへの転換は、わが国企業では必要ではない。ABC の「新しいパラダイム」とは、わが国企業の多くが持っているパラダイムに他ならないからである [小林, 1992, pp.74-75]。

第二に、継続的改善活動や原価の低減活動はわが国企業が VE などを通じて実行してきたものである。主に、製造現場 ABC にこだわる必要性は薄い [小林, 1992, pp.74-75] [浅田, 1998, p.29]。

第三に、改善活動に関して ABC の会計情報が必要な理由として、① ABC による会計情報に現場の人間と管理者をつなぐコミュニケーションの用具としての役割期待があること、②会計主導の伝統があること、がある。しかしながら、現場との距離が近いわが国企業の場合は、ABC にコミュニケーションの用具としての役割期待をしなくてもよい。さらに、わが国の場合は、源流志向や本質志向との関係もあり、原価発生源そのものへの働きかけの方が重視され会計主導ではない [小林, 1992, pp.74-75]。

第四に、『原価計算基準』に対する考え方に対する回答の推移は特徴的である。2002 年の調査では、74.2% (製造業) および 69.3% (サービス業) だったものが、2011 年の調査では、40.9%、2012 年の調査では、40.8% (製造業) および 43.6% (サービス業) という結果であった⁽¹⁰⁾。すなわち、『原価計算基準』に不満をもつ実務家が減少する傾向にある。他方、『原価計算基準』に肯定的とはいえない調査もある。日本会計学会第七十回における統一テーマは、「会計基準の変革と展望」だった。そこで行われた調査に対する回答では、「改正すべき」が 88.2% だった⁽¹¹⁾ [尾畑, 2012, p.157]。実務家の間では、『原価計算基準』への依存

(10) データの出典は、日本大学商学部会計学研究所の 2002 年、2012 年調査と、清水ほか [2011a, p.73] の調査である。

が強まる一方で、研究者の間には『原価計算基準』改正するべきだとする意見がある⁽¹²⁾。現行の『基準』でよいとする実務家の考え方は、ABC の導入を訴える研究者の考え方と対立しており、ABC の普及を阻んでいる可能性がある。

4. 促進要因と阻害要因

4.1 12 の促進・阻害要因

梶原・窪田 [2004, p.40] によれば、革新的な管理会計実務を研究していても、議論の中心は技術的な側面に絞られていた。先行研究では、多種多様な促進要因・阻害要因が列挙されているが、網羅されているとは言い難い [p.41]⁽¹³⁾。本稿では、わが国企業を念頭にし、簡易にまとめられた櫻井 [1998] を考察の対象としたい。櫻井 [1998] は、ABC の導入条件を 10 点挙げている。それは、5 つ環境条件と 5 つの経営者のニーズである。環境条件は、製品の多様化が顕著、支援の原価が増大、共通プロセスが存在、間接費が増大、間接費配賦の必要性が増大、である。経営者のニーズは、価格決定の自由度、収益性分析の必要性、プロダクト・ミックス戦略、原価低減の必要性、原価計算システムの改革である。ここに、不況によるリストラ、企業価値の創造の 2 つの条件を加筆したものが、図表 5 である。この図表 5 において、各要素は促進要因にも阻害要因にもなりうる。ABC 導入の条件がわが国の環境とマッチしている（適合度が高い）条件は、促進要因になる。マッチしていない（適合度が低い）条件は、促進要因になりえず、阻害要因になる。中程度の場合は、状況次第でどちらにもなる。

図表 5 わが国における ABC 導入の 12 の促進要因

環境条件	わが国への適合度	経営者のニーズ	わが国への適合度
a 製品の多様化が顕著	高	g 価格決定の自由度	低
b 支援原価が増大	高	h 収益性分析の必要性	中
c 共通プロセスが存在	高	i プロダクト・ミックス戦略	中
d 間接費が増大	低	j 原価低減の必要性	高
e 間接費配賦の必要性が増大	低	k 原価計算システムの変革	中
f 企業価値の創造	高	l 不況によるリストラ	低

(11) 研究発表会の場とはいえ、回答者の中に実務家と公認会計士が合わせて 6.5% 含まれている点に注意されたい。

(12) たとえば、川野 [1995, p.62] は、『原価計算基準』は昭和 37 年もの昔に制定されたものであり、当時とは企業環境が変化しているにもかかわらず、原価計算の仕組みが固定化している事態は問題であるとの指摘もある。

(13) 先行研究の主要構成概念は、梶原・窪田 [2004, p.44-45] が詳しい。

4.2 促進要因

個々人の価値観の多様化による (a) 製品の多様性、工場自動化による (b) 支援原価の増大、とくに工場自動化によって増大し続けている支援原価などの (c) 共通のプロセスは、わが国でも起こっている現象であり、促進要因となりうる。以上の環境から (j) 原価低減の必要性は、わが国において適合性が高いといえる。さらに、近年に至っては (f) 企業価値の創造が話題になっている。櫻井 [2001] は ABC が「原価の測定と分析によって業務を改善し製品戦略に役立てるためのマネジメント・ツールを提供」[p.9] するとともに「原価構造を可視化し、どのプロセスに最もコストがかかり、非付加価値活動がどこに潜んでいるかが明らかになる」[p.11] と指摘し、企業価値の創造に ABC が寄与できる可能性を示唆している。

4.3 促進・阻害要因

促進要因にも阻害要因にもなりうる促進・阻害要因には、収益性の分析が必要か否かという問題がある。(h) 収益性の分析も、多品種少量品が優遇されるべきという考え方がある。顧客ニーズに応えるためには多品種少量生産こそが解決法であり、新製品も少量の生産から始まる。さらに、長期的な顧客との付き合いを重視するため、簡単に製品を切り捨てられない⁽¹⁴⁾ [櫻井, 1998, p.95]。わが国企業は、ABC によって多品種少量品に負担額を増やそうとは考えないのであり、ABC の収益性分析は不要なのである。たとえば、中期経営計画の設定にあたり PPM (Product Portfolio Management) 的発想を用いたわが国企業が存在する。新規事業の立ち上がりにあたっては、その負担を軽くしたり、別扱いにしたりすることがある。基本的な考え方として、個々の製品による製品ごとの収益性ないし投下資金の回収よりも、全体としての収益性ないし投下資金の回収を目指しているのである [小林, 1992, p.72]⁽¹⁵⁾。しかしながら、「初めから原価を調整することは、真の姿が不明確になるし、少しでも新製品の立ち上げロスを改善しようとする発想が生まれてこない」[川野, 1995, p.62] という反論もある。サービス業では、2 割程度の企業が、間接費を含めた顧客収益性分析を用いており、決して軽視されているわけではない [渡邊, 2000, pp.256-258]。

収益性の分析のあとは、(i) プロダクト・ミックスの決定は戦略的意思決定である。「ABC による製品原価の計算がより正確な製品原価を提供するものであってもその情報だけでは不十分であるし、ABC による製品原価だけに基づいた決定をすれば、長期的に見た場合、戦略的に大きな過ちを犯す恐れもある」[小林, 1992, p.71] といえる。また、川野 [2014, p.66] の調査によれば、ABC を実施しない理由として、「正確な原価情報を必要としない」と答え

(14) 米国のサービス産業では、ABC は顧客の収益性の分析に用いて、収益性の高い顧客をターゲットにして、集中的にサービスを提供する手段として支持されてきた [伊藤 (嘉), 2011, pp.140-141]。

(15) これに対し川野 [1996] は反論している。

たわが国企業が、15.2%存在した。

意思決定に有用だとしても、(k) 原価計算システムの改革においては、(e) でも述べたように、原価計算システムという会計による管理よりも実体管理を重視しているため、原価計算システムの改革への意欲が薄い。また、系列で事業が展開されているので、製品収益性分析は必要だが、個々の製品はそれで切れるものではない [浅田, 1998]。その一方で、ABC は金銭的なシグナルを発信したり、金銭的インパクトを示したりという利点もある [小林, 2001, p.17]。

4.4 阻害要因

わが国の特殊な環境として、(d) 間接費の増大においては、わが国の基幹産業である自動車・家電・機械などの加工組み立て産業では、依然として外注比率が高い。7割を超えるところもある [伊藤 (嘉), 2011, p.140]。少なくとも、基幹産業においては製造間接費の割合は少なかったのである。事実、清水ほか [2011b, p.80] のわが国製造業に関する調査によれば、製造間接費の製造原価に占める割合は、30%未満と回答する企業が半数を超えていた。さらに、同調査では、製造間接費の割合の今後に対する回答で「同じ程度だろう」が39.0%、「減少するだろう」17.0%で、合計で過半数を超えていた⁽¹⁶⁾。

間接費の割合が相対的に低い以上、必然的に、(e) 間接費配賦の必要性が増大は適合度が低い。米国では正確な原価計算が求められている一方で、わが国では正確な原価計算をしたと考える企業は少ない。複雑かつ正確な配賦をしても、原価管理には役立たないと考えている。正確な配賦よりも、配賦をできるだけ少なくし、原価管理に役立つ情報を求めているからである [櫻井・クーパー, p.55]⁽¹⁷⁾。配賦計算をするよりも、製品・サービスに直課しようとする傾向があるのである [川野, 2014, p.65]。また、わが国企業は、製造間接費を総額で管理しようとする傾向がある。なぜならば、終身雇用制のもと、容易には削減不可能な間接労務費が製造間接費の大半をしめているからである [川野, 1996, p.90]。総額管理をする以上、配賦の必要性は低い。さらに、米国では通常、製造間接費に分類される段取やマテハンといった原価は、わが国企業においては直接費として把握されることが多い。そのため、もともと間接費配賦の方法としてのABCの必要性は然程高くない [櫻井, 1998, p.60]。

苦勞して算定した製造間接費を価格決定に用いないこともある。(g) 価格設定の自由度では、米国の会計専門家の間では、原価が価格に相当大きな影響を及ぼしているという根強い信念がある [櫻井・クーパー, 1990, p.57]。その一方、わが国企業では、価格は市場で決定されるという考えがあるため、価格決定の自由度は必要ない [櫻井, 1998]。日本大学商

(16) 一方、20年前と比較した製造間接費の割合に対する回答でも、「増加している」が31.0%しかなかった。

(17) 川野 [2014, p.66] の調査によれば、ABCを実施しない理由として「配賦の精緻化よりも原価管理に関心がある」と答えた企業が、24.1%に上った。

学部会計学研究所 [1996, p.85] によると、価格の決定方法は、44.7%の企業が市場価格に基づいていた。渡邊 [2000, p.253] の調査でも、サービス業において半数の企業が、市場価格を参考にして価格を決めていた。要するに、わが国企業は、原価企画にみられるように、価格を所与としたうえで、原価削減の努力を傾注しようとしているのである [櫻井・クーパー, 1990, p.57]。

価格決定を目的とせず、ABC 当初の目的である赤字事業からの撤退に利用しても、(I) わが国では、従業員の解雇を容易にはできず、ABC で収益性が落ちた製品から撤退しても、人件費は削減できない。

4.5 その他促進要因・阻害要因

阻害要因には、導入体制の不備やコストの問題がある。最大の問題は、コストである。この問題は、ABC の提唱者の Kaplan 本人が、コストがかかることを認めている [Kaplan and Anderson, 2007]。その解決策として、コストが低い TDABC を提案している⁽¹⁸⁾。ABC モデルのためのデータを保存し、処理し、そして報告することには多額の費用がかかり、業務負荷や費用が大きい。とくに、ABC に関するインタビューと調査には多くの時間と費用がかかる。

コスト面の問題をクリアしても、積極的な導入体制がなければ画餅に終わる。その問題は、以下のように記述できる。経営者がゴールの具体的イメージを持ってなく、改革が現場任せ、システム任せになっている。経営者が迷走しているせいで、ABC の導入する理由が、周知徹底されていない [吉川, 1997, pp.18-20]。あるいは、ミドル主導で経営トップからの支援が受けられない。成功裏に意思疎通ができたとしても、どのような問題を解決するのかという問題意識ないし目的意識が欠如している [松川, 2004, p.9]。実際に導入プロジェクトを進めるにあたり、現行システムの支持派と改革派の軋轢がある。また、本来、プロジェクトを主導する立場にあるはずの経理部が保守的で新しいツールを入れたがらない [川野, 1996, p.90]⁽¹⁹⁾。無事に ABC が導入されても、収益性の分析を目的とする ABC の業務改善効果は、導入推進者の能力に大きく依存しており、期待通りの成果を上げるとは限らない [谷ほか, 2003, p.31]。

日本の会計教育環境も影響している可能性がある。受験者数の多い日商簿記検定試験 2 級の出題範囲に ABC が含まれていない点も影響があると推察できる。なぜならば、工業簿記や原価計算大学教員の多くは 2 級の出題範囲でシラバスを作成しているからである [上埜, 2007, p.59]。ただし、原価計算知識を実践によって習得する割合が高い点もわが国の特徴

⁽¹⁸⁾ Time-driven Activity-based Costing (時間当たり活動基準原価計算) の略である。

⁽¹⁹⁾ 業務部門ではなく経理部門が主導したために失敗するケースもある [コーキンス, 1998, p.66]。

である [和田, 2012, p.21] が、2 級が経理担当者を養成する役割も担っている事実も無視しえない [近藤, 1998, pp.211-212]。日商簿記 2 級の知識がスタンダードであり、そこで学ぶ伝統的原価計算が実務でも主流になっているかもしれないからである。

5. ABC の理論的欠点

これまでは、実務的適合性について論じてきた。ここからは、理論的適合性について検討したい。理論的に優れていると紹介された ABC にも様々な問題点がある。以下、プロセスと関係する計算構造の問題、インプットと関係する導入目的の問題、導入前の問題、そしてアウトプットと関係する導入後の問題に分けて考察していく。

5.1 計算構造の問題

活動とコスト・ドライバーの定義は、恣意的であることを逃れえない。活動の定義が困難な理由は、全ての活動に対して同様のコストベヘイビアが成立されるわけではないからである。ゆえに、間接費の直接費化や固定費の長期変動費化はうまくいかなかった⁽²⁰⁾ [伊藤 (嘉), 2011, p.142]。

製造間接費を集計する計算技術にも問題がないわけではない。たとえば、動力部門のように製品部門に対してサービスを提供し、それを製品に提供する計算を形式上無視している。製品の単位原価は、工場支援原価を除いた製造費用のうち一部でしか計算されないため、製品原価と価格決定との関係が不明確になっている、といった問題がある。ABC は最大の特徴である活動の峻別と計算技術の「正確性」に難点を抱えているのである。

5.2 導入目的の問題

ABC の提唱者のより正確な製品原価の主張には、回収計算の視点が抜け落ちている。資金は、どの製品からでも回収できればよく、ただちに収益性の悪い製品から撤退する必要はない。収益性の高い製品で得た資金を、今後成長が見込まれる収益性の悪い製品に投下することもありえる [小林, 1992]。プロダクト・ミックスの要因は複雑であり、ABC が提供する原価情報のみで戦略的意思決定は困難である。正確性の増した原価計算を実現できたとしても、意思決定の利用に役立つか否かは別問題である。

(20) そもそも間接労務費の占める割合の多いわが国企業において、製造間接費は操業度と関連する傾向がある。計算の前提が異なるのである。

5.3 導入前の問題

最大の障害は、ABC に関するインタビューと調査には多くの時間と費用がかかる [Kaplan and Anderson, 2007, 訳書 p.9]。ABC を実施しない理由について、わが国企業は、計算が複雑（全体のうち 34.5%）、費用がかかる（29.7%）、ABC のためのデータが集計できない（24.1%）と回答した [川野, 2014, p.66]。

コストがかかるにもかかわらず、ABC モデルは、変化する状況に適応する形で簡単には対応できない [Kaplan and Anderson, 2007, 訳書 p.9]。その一因には、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という問題がある [川野, 2014, p.66]。それゆえ、標準原価計算、予算管理制度との関連づけが整理できていない [川野, 1996, p.90]。

以上のように ABC 単独では機能せず、他のシステムとの整合性が必要であるが、ほとんどの ABC モデルは、独立的であり、全社的な収益性状況を競合的情報として提供しえない [Kaplan and Anderson, 2007, 訳書 p.9]。企業をより良く経営、管理していくためには、基本的思考、価値観を含め、目的に照らして様々なシステムがバランスよく設置、運用されていることが望まれる。あるシステムだけ取り出して議論しても、それだけでそのシステムがよいか否かは判断できない [小林, 1992, p.73]。そもそも、ABC は測定手法の一つの考え方に過ぎず、それ自身が何かを生み出すわけではない [高橋（賢）, 2000, p.53]。

ABC の導入において計算技術以外にも様々な制約を受けることになるが、その具体的な解決法は寡聞にして聞かない。ただ、現行の原価計算システムとの衝突が大きな課題になると考えられる。

5.4 導入後の問題

一般に製造に関する業務革新は QCD（品質・コスト・納期）の改善を目指している。しかしながら、ABC はコストに着目した方法であり、品質と納期の改善には貢献しない [アーサー・アンダーセン・ビジネス・コンサルティング・グループ, 1997, p.134]。たとえば、ある製品の収益性が良いという理由で生産量を増大しても、品質が悪いせいで失敗することがあり得る。

マネジャー間で、活動がオープンになることで、担当する活動の数や活動削減の難易度の差で不公平感がでる。しかし、公平さに拘り、活動を細分化するほど、活動の管理が複雑になる。責任を持つ活動のみに注力することで、それ以外の活動を含めた全般的な改善に支障が出る、と筆者は推測する。

6. わが国の伝統的原価計算の理論的利点

小林 [1992, p.61] によれば、わが国の実務家の ABC に対する反応は、「何でそんなことをするのか」という反応と、「何で今頃そんなことをするのか」という反応の 2 通りに分かれるという。「何でそんなことをするのか」という反応では、所詮配賦には恣意性がつきまとうのである。だから、恣意性の混じる配賦に関心を向けるよりも、もっと重要なことに関心を向けたほうが生産的であるという考えによるものである。

「何で今頃そんなことするのか」という反応では、わが国企業では、以前からきめの細かい配賦を行ってきた。今頃になって間接費のより細かい配賦を問題にする必要性は薄いという考えによるものである。岡野 [1993, p.108] では、わが国においても ABC という名称を使わなくても、各生産工程において鍵となる要素（コスト・ドライバー）によって配賦計算する ABC に近似したシステムを用いているケースがみられると指摘している。たとえば、伊藤（嘉）[1992] の K 社の事例や、川野 [1995] のアルプス電気の事例では、わが国企業において ABC に類似した原価計算手法を取り入れられていたことを示唆している。

「何でそんなことをするのか」という反応は ABC への批判であり、前述したとおりである。本節では、「何で今頃そんなことをするのか」という反応について検討したい。ABC を用いずとも、現行の原価計算システムで十分だとする反応である。わが国企業は、「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」[川野, 2014, p.66] のである。その現行の原価計算システムを検討するにあたり、わが国の『原価計算基準』について考える必要がある。

『原価計算基準』は、1962 年（昭和 37 年）に設定された。原価計算目的の 5 つの目的のうち、本稿では、財務会計目的と原価管理目的について考える。わが国企業では、5 つの目的の中で、財務諸表作成目的が最も重視されている [清水ほか, 2011a, p.73]⁽²¹⁾。事実、川野 [2014, p.60] によれば、「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」と答えた企業は、83.2% もあり、「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」と答えた企業も、52.2% にのぼった。ゆえに、ABC は、『原価計算基準』で想定されておらず、財務会計目的あるいは税務会計に使い難い点が、ABC の導入を妨げた可能性がある⁽²²⁾ [川野, 1996, p.90]。その上、高橋（史）[2014, p.293] によれば、実際原価計算や標準原価計算といった『原価計算基準』に記載されている方法が主流であり、『原

(21) 『原価計算基準』の目的は、財務諸表作成目的、価格設定目的、予算管理目的、原価管理目的、意思決定目的の 5 つである。

(22) そもそも、『原価計算基準』は『企業会計原則』の一環として設定され、財務諸表に関連する原価計算に主眼が置かれているため、財務会計目的基準としての性格が強いといえる [森本, 2004, p.13]

『原価計算基準』を改正してまで新たな ABC といった会計技法を採用する誘因がないことが明らかになっている。

次に原価管理目的について考える。わが国では、現場の管理は会計主導ではなく現場主導だった。かつてわが国では、米国よりも企業間競争が激しく、長期的視野の競争力強化が必要だった。そのために、原価企画などの現場主導の原価管理手法が開発されてきたのである〔櫻井, 1998, p.95〕。すなわち、ABC が提供する情報の需要が少なかった。わが国企業は、「経費の製品系列直課や複数の製造間接費配賦基準の採用により、現行の製造間接費配賦・集計が適切であると考えている」〔川野, 1996, p.90〕のである。

以上のように、わが国の伝統的原価計算は、『原価計算基準』から大きな影響を受けている。仮に、『原価計算基準』を含むわが国の伝統的原価計算が ABC よりも優れていれば、ABC を導入する動機そのものが失われるとあってよい。櫻井〔1998, pp.50-51〕は、製造業における ABC の特徴として次の三点を列挙している。第一に、コスト・プールとして部門ではなく活動をもつことである。第二に、原価割当ての基準として、恣意的なニュアンスを含む配賦基準ではなく原価作用因を用いることである。第三に、補助部門費を製造部門に配賦（振替）しないことである。以下ではそれぞれの特徴に対してわが国の伝統的原価計算の立場から検討していきたい。

第一に、部門の代わりに、ABC は数多くの活動を設定している。しかしながら、わが国企業では、「グループ別階梯式配賦法」と呼ばれるユニークな手法が散見される〔清水ほか, 2011b, p.83〕。この手法は、清水〔2010, p.52〕の調査にて明らかになった。まず、補助部門費をいくつかのグループに分け、A グループの補助部門費（動力部門費や工場管理部門など）を B グループの補助部門と製造部門に配賦する。次いで、B グループの補助部門費を製造部門にのみ配賦する、といった手法である。24.1%のわが国企業が用いていた〔清水ほか, 2011b, p.83〕。たとえば、動力部門のサービスは、他の補助部門や製造部門の間接作業でも消費されていることから、「ABC よりもむしろ、価値移転計算の観点から考えれば正確になる⁽²³⁾」〔清水, 2012, p.15〕。グループ別階梯式配賦法は、活動を細分化するどころか、部門のくくりを大きくして、計算構造を簡便にしている。同時に、配賦の精緻化も図っており、ABC とは相反する発想といえよう。

第二に、伝統的配賦基準では、恣意的な配賦がなされているという。しかし、ABC も活動の設定の最後は主観の世界であり、どうしても恣意性は混じってくる。さらに、TDABC の登場にみられるように、時間基準への逆行も見られる。ボリュームベースの伝統的な原価計算を否定した ABC の時間基準への回帰は皮肉といえよう。

(23) ただし、第二世代と呼ばれる ABC では、補助部門費はマクロ活動（製造部門）に振り替えられている〔森本, 2002, p.21〕。これは、伝統的原価計算の先進性を示唆している。

『原価計算基準』17 では、部門共通費のうち工場全般に関して発生し、適切な配賦基準が得難いものは一般費として集計し、補助部門費とすることが認められている。部門を細分化する過程で、部門に対して配賦すらできない部門共通費が生じてくる。その際、無理に配賦せずに補助部門費として処理しているのである。わが国企業のうち 37.7%がこの基準に則った実務を行っていた [清水ほか, 2011b, p.82]。工場支援部門の適切な配賦を行わなかった ABC と対照である。

『原価計算基準』18 (2) によれば、部門における小工程または作業単位に集計できる。わが国企業では、製造補助門や支援部門の多くが、活動に概ね対応した組織単位である。伝統的原価計算でも、活動の原価集計がまったく無視されていたわけではない [伊藤 (嘉), 2011, p.134]。

第三に、『原価計算基準』16 (2) には、補助経営部門が大きくなったら、計算上製造部門として取り扱えると記されている。「補助部門であるけれど、計算上製造部門として取り扱う部門があるのか」という調査項目に対して、40.8%のわが国企業が「ある」と回答している [清水ほか, 2011b, p.81]。つまり、補助部門の振替をしないのである。

加えて、補助部門費を製造部門費に振り替えず、製品に直課させることもできる [清水, 2010, p.50]。これは『原価計算基準』18 (2) で「次いで補助部門費は、直接配賦法 (中略) 一部の補助部門費は、必要ある場合には、これを製造部門に配賦しないで直接に製品に配賦することができる」と、言及されている。この基準を、25.3%のわが国企業が利用している [清水ほか, 2011b, p.83]。清水ほか [2011b] は、これを「製造部門の操業度をドライバーとしない補助部門費を適切に製品に対して配賦するための手続きである (中略) 活動基準原価計算的な発想が『基準』に盛り込まれているのはきわめて興味深い」[p.83] と指摘した。要するに、「部門に配賦しがたい共通費、相当な規模になった補助部門の部門費および製造部門に配賦しがたい補助部門費は、製品に対して配賦されるという実務がとられている」[清水ほか, 2011b, p.83] のである。以上のように、伝統的原価計算が、わが国企業の特長な環境に適合性を失っていなかったため、ABC のわが国における普及を妨げたといえよう。

7. 結 論

テキストにおいて、ABC は優れた管理会計技法であると紹介されている。しかしながら、わが国企業においては、ABC の普及率は非常に低い。本当に ABC が優れた管理会計技法であるならば、普及率は相応に高くてもよいはずである。その理由として、ABC の普及が妨げられた背後には、わが国なりの適合性があったと推測した。その適合性を考察するにあたり、伝統的原価計算を利用する相対的な実務の適合性と理論的適合性の観点から論じてきた。

実務的適合性では、ABC の知名度、ABC の導入目的、促進要因と阻害要因に関して論じ

た。それぞれにおいて、ABC の普及を阻む要素があることを検討してきた。理論的適合性では、ABC の理論的欠点と伝統的原価計算の理論的利点について論じた。双方において、ABC の普及を阻害する要素があることを検討してきた。以上の議論は、わが国企業に根差した伝統的原価計算は、ABC に対して相対的に高い適合性をもち、適切である可能性を示唆していると主張したい。本稿の限界は、梶原・窪田 [2004, p.30] が指摘するように、ABC に導入プロセスに関して検討されていない点があげられる。わが国の特殊事情を絡めており、ABC それ自体に内在する問題に迫り切れているとは言い難い。また、わが国の特殊な仮説を提示したのみで、仮説の検証にまでは至っていない点も大きな問題である。仮説の検証をするために、アクションリサーチや実証研究をすることを今後の課題としたい。

【参考文献】

- Bhimani, A. M., Gosselin, M., Ncube, and H. Okano [2007], “Activity-Based costing how far have we come internationally,” *Journal of Cost Management*, Vol.21, No.3, pp.12-17.
- Cooper, R., R. S., Kaplan, [1998], “How cost accounting distorts product costs”, *Management accounting*.
- Kaplan and Anderson [2007], ‘Time-Driven Activity-Based Costing: a simpler and more powerful path to higher profits’, McGraw-Hill. (監訳前田貞芳, 窪田敬一, 海老原崇 [2008] 『戦略的収益費用マネジメント新時間主導型 ABC の有効利用』 マグロウヒル・エデュケーション。)
- アーサーアンダーセン・ビジネス・コンサルティング・グループ [1997] 『ABC マネジメント理論と導入法』ダイヤモンド社。
- 浅田孝幸 [1998] 「原価計算の新しい展開：日本型原価計算システムの形成と展開の可能性」『原価計算研究』22(1), pp.23-35.
- 飯島康道, 坂口博, 広原雄二, 三木僚祐 [2014] 「わが国企業予算制度の実態（平成 24 年度）(5) わが国企業の予算管理への新技法の導入実態：ABC, ABM, ABB, BSC の普及状況」『産業経理』74(1), pp.129-147.
- 伊藤嘉博 [1992] 「ABC の基本概念の再検討とわが国における適用可能性」『原価計算研究』17(2), pp.46-55.
- 伊藤嘉博 [1993] 「アクティビティ基準原価計算の主要な論点とわが国の管理会計実務への影響」『成蹊大学経済学部論集』23(2), pp.13-36.
- 伊藤嘉博 [2011] 「活動基準原価計算」第 5 章, 浅田孝幸, 伊藤嘉博編著『体系現代会計学第 11 巻 戦略管理会計』中央経済社。
- 上埜進 [2007] 「資格・検定試験の原価計算・管理会計教育への影響：サーベイ・スタディ」『原価計算研究』31(2), pp.54-61.
- 岡野浩 [1993] 「日本の管理会計序説」『経営研究』43(5・6), pp.105-118.
- 尾畑裕 [2012] 「原価計算基準から原価・収益計算基準へ（特集 原価計算基準から原価・収益計算基準へ）」『会計』18(2), pp.149-163.
- 梶原武久・窪田祐一 [2004] 「先行研究のレビューと研究課題」第 3 章, 谷ほか編著『成功する管理会計システム——その導入と進化』中央経済社。
- 上東正和 [2014] 「わが国製造業における管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』60(1), pp.73-112.
- 上東正和 [2014] 「わが国非製造業における管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』60(2), pp.129-

- 168。
- 川野克典 [1995] 「アルプス電気における ABC (ABC/ABM と間接費の管理 (特集))」『企業会計』47(10), pp.1353-1358。
- 川野克典 [1996] 「管理会計の新しい動向について—実務の側から」『企業会計』48(10), pp.1380-1389。
- 川野克典 [2014] 『「日本企業の管理会計・原価計算の現状と課題 (会計学研究所共同研究プロジェクト 管理会計・原価計算の実証的研究平成 23 ～ 24 年度調査)』『商学研究= The study of business and industry』(30), pp.55-86。
- コーキンス, ゲーリー著, 伊藤武訳 [1998] 『実践 ABC マネジメント—コスト計算と導入法』日本能率協会 マネジメントセンター。
- 小林啓孝 [1992] 「活動基準原価計算 (ABC) の検討」『三田商学研究』35(4), pp.60-77。
- 小林啓孝 [2001] 「ABC/ABM の限界と可能性」『原価計算研究』25(1), pp.10-18。
- 近藤健司 [1998] 「大学における簿記教育に関する一考察: 日商簿記検定試験 2 級を中心として」『桃山学院 大学経済経営論集』39(4), pp.201-213。
- 櫻井通晴, Cooper R. [1990] 「革新的製造間接費管理の実体」『企業会計』42(3), pp.369-378。
- 桜井通晴 [1993] 「活動基準原価管理のわが国の管理会計理論と実務への影響 (海外会計事情)」『企業会計』45(4), pp.495-506。
- 櫻井通晴 [1998] 『新版 間接費の管理』中央経済社。
- 櫻井通晴 [2001] 「バランスト・スコアカードと EVA, ABC の統合」『企業会計』53(9), pp.1236-1244。
- 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 (新連載・第 1 回) 原価計算総論と費目別原価計算」『企業会計』63(8), pp.1208-1217
- 清水孝, 小林啓孝, 伊藤嘉博, 山本浩二 [2011b] 「わが国原価計算実務に関する調査 (第 2 回) 部門別原価計算と個別原価計算」『企業会計』63(9), pp.1368-1375。
- 清水孝 [2012] 「企業の原価計算実務に見る現代原価計算の特性」『原価計算研究』36(1), pp.10-18。
- 高橋賢 [2000] 「ABC の変遷と原価配分の視点」『横浜経営研究』21(3), pp.195-212, 2000。
- 高橋史安 [2014] 「わが国の原価計算における「レバンス・ロスト」の実証的研究: 『原価計算基準』との関連を中心に」『会計』186(3), pp.280-291。
- 谷武幸, 吉田栄介, 窪田祐一, 梶原武久 [2003] 「ABC/ABM 導入の実証研究」『国民経済雑誌』188(2), pp.19-35。
- 谷武幸編著 [2004] 『成功する管理会計システム——その導入と進化』中央経済社。
- 谷武幸 [2004] 「導入研究の意義: 成功する管理会計を求めて」第 1 章, 谷ほか編著『成功する管理会計システム——その導入と進化』中央経済社。
- 中田範夫 [1999] 「管理会計の革新と ABC/ABM」『山口経済学雑誌』47(1), pp.83-111。
- 西澤修 [1995] 『日本企業の管理会計—主要 229 社の実態分析—』中央経済社。
- 日経ビズテック [2005] 「メソッドランキン グ 人気と効果の微妙な関係」日経ビズテック, 2005/06/26 号, 84 ～ 91 ページ 「メソッドランキン グ 人気と効果の微妙な関係」2015/06/26 号, 84 ～ 91 ページ
- 日本大学商学部会計学研究所 [1996] 「原価計算実践の総合的データベースの構築」『会計学研究』9, pp.127-211。
- 日本大学商学部会計学研究所 [2004] 「原価計算・管理会計実践の総合的データベース化への調査研究」『会計学研究』17, pp.105-193。
- 日本大学商学部会計学研究所 [2014] 「原価計算・管理会計実践の総合的データベース化への調査研究」『会計学研究』30, pp.181-213。
- 廣本敏郎, 加登豊, 岡野浩編著 [2012] 『現代体系会計学第 12 巻 日本企業の管理会計システム』中央経済社。

- 松川孝一 [2004] 『図解 ABC/ABM 第 2 版』 東洋経済新報社。
- 光岡貞夫 [1999] 「伝統的原価計算と ABC (活動基準原価計算)」『四国大学経営情報研究所年報』 6, pp.45-68。
- 森本和義 [2004] 「経営環境の変化と『原価計算基準』: Activity-Based Costing と Prozesskostenrechnung との比較研究」『原価計算研究』 28 (1), pp.12-22。
- 吉川武男編著 [1997] 『日本型 ABC マネジメント』 生産性出版。
- 吉田栄介 [2008] 「日本の管理会計の理論と実務のギャップ」『商経学叢』 55 (1), pp.199-205。
- 吉田栄介, 福島一短, 清野剛好 [2012] 『日本の管理会計の探求』 中央経済社。
- 吉田栄介, 福島一短, 妹尾剛好, 徐智銘 [2015] 「わが国管理会計の実態調査 (第 1 回) 製造業と非製造業との比較: 調査概要と原価計算編」『企業会計』 67 (1), pp.166-171。
- 山田庫平, 山浦裕幸, 大槻晴海, 三木僚祐 [2004] 「わが国工業会計システムの現状と課題 (1) アンケート調査の集計結果とその鳥瞰的分析」『産業経理』 64 (3), pp.125-140。
- 山本浩二 [2008] 「アメリカ型原価計算システムのわが国への同化プロセスの再認識 (特集 経営システムとしての管理会計)」『会計』 173 (2), pp.221-233。
- 和田伸介 [2012] 「日本とドイツにおける原価計算実践の国際比較 (角川周治郎教授 鋤柄光明教授 退職記念号)」『大阪商業大学論集』 8 (1), pp.13-27。
- 渡邊俊輔 [2000] 「〈調査報告〉サービス業における原価計算実践: 実態調査の結果報」『経営経理研究』 64, pp.243-267。