

# 日本企業における標準原価計算の歴史的展開

—実態調査の文献サーベイに基づく考察—

The Development of Standard Costing Practice in Japanese Firms:  
Relevance Lost of Standard Costing Redux

福 島 一 矩

Kazunori Fukushima

## 【要約】

標準原価計算の原価管理機能の有用性喪失に関して、理論と実務の間にギャップが存在している。本稿では、1950年代以降に行われた標準原価計算の郵送質問票を用いた実態調査・実証研究を検討し、日本企業の標準原価計算にはどのような特徴があるのかを明らかにする。そのうえで、標準原価計算のレlevance・ロストの理論・実務ギャップの解消に向けた2つの新たな理論仮説を提示する。

## Abstracts:

The purpose of this paper is to present two theoretical hypotheses that resolve the gap between theoretical research and practice about the relevance lost of standard costing. The theoretical research suggested the manufacturing environment changes had caused standard costing relevance lost. On the other hand, the empirical research could not verify such a phenomenon. This paper reviews the history of Japanese firms' standard costing practice since 1950's, researched by questionnaire survey. The discussion based on the actual conditions can present more appropriate theoretical hypotheses.

**【キーワード】**

標準原価計算, 原価管理, レレバンス・ロスト, 実態調査

**Keywords:**

standard costing, cost management, relevance lost, survey research

**1. はじめに**

1980年代後半, 管理会計のレレバンス・ロスト (relevance lost; 適合性喪失) の指摘 (Johnson and Kaplan, 1987) を受け, 管理会計の理論・実務ギャップ解消の必要性が主張された (Scapens, 1991; 加登, 1989; など)。管理会計の理論・実務ギャップの第1は, 実務では広く観察されているが, 理論ではその存在が認識されていない, あるいは既存理論では説明されてこなかったというギャップである。第2は, 理論では頻繁に議論されているが, 実務ではほとんど活用が見られないというギャップである (加登, 1989)。管理会計が実践される現場において, その仕組みを解明する研究の重要性が主張されるように (Hopwood, 1983), 理論が実務を捕捉できていないという第1のギャップの解消は重要である。

このような視点から管理会計研究を捉えると, 伝統的管理会計手法と呼ばれる標準原価計算には, 依然として理論・実務ギャップが存在する。理論では現代的製造環境における標準原価計算の適合性喪失が指摘されているが, 実務では標準原価計算の適合性喪失は確認されていない。しかし, 標準原価計算のレレバンス・ロストに関する理論・実務ギャップは, 解消されていない。

そこで, 本研究は, ポジティブ・セオリー (positive theory)<sup>1)</sup> の立場から, 標準原価計算のレレバンス・ロストの理論・実務ギャップの解消に向けた新たな仮説構築を行う。次節以下では, 標準原価計算のレレバンス・ロストの理

---

1) ポジティブ・セオリーの立場の研究は, 実証的研究 (positive research) と呼ばれ, 企業で行われる管理会計実務を肯定的に受け止め, なぜその実務が存在しているのかという存在理由を説明し, 諸変数間の因果関係を示す研究である (門田, 2003)。

論・実務ギャップを明らかにする。そのうえで、1950年以降の日本企業に対する実態調査・実証研究を検討し、日本企業の標準原価計算の特徴を抽出する。最後に、標準原価計算のレレバンス・ロストに関する新たな仮説を提示する。

## 2. 標準原価計算のレレバンス・ロストに関する理論・実務ギャップ

### 2.1 原価管理目的の標準原価計算

標準原価計算は、Frederick Winslow Taylorが提唱する科学的管理法を推進する能率技師たちの強い関心を背景に、1904年から1910年頃にかけて米国で誕生した(岡本, 1969)。能率技師たちは、計算に時間はかかるが、原価管理に有効な原価情報を提供できないという歴史的原価算出の原価計算がもつ限界を克服するために、標準原価計算を開発した。能率技師たちの標準原価計算では、動作研究や時間研究に基づく原価標準や、不能率を除いた物量基準などの理想標準原価が算出された(岡本, 1969; 辻, 1988)<sup>2)</sup>。

標準原価計算は、近年でも原価管理を主たる目的として利用されている。加登(1989)は、1984年の米国企業調査において、87.4%の企業が標準原価計算を利用し、原価管理機能の満足度が非常に高いという結果を得た。また、1985年の日本企業調査では、79.0%の企業が標準原価計算を利用し、そのうち96.1%の企業が原価管理などの経営管理目的に用いているという結果を得た<sup>3)</sup>。

---

2) 標準原価計算の生成には、能率技師以外に会計士も大きな役割を果たしている。会計士は、歴史的原価の価格計算・損益計算上の欠陥を克服し、正常な経営活動における原価を算出するために、過去の実績を平均し、不能率をならす標準原価を計算しようとした。能率技師と会計士の標準原価計算は、1920年代に標準原価差異分析、1930年代に複式簿記への組み込みを経て、理論的基盤が整備されるとともに、1つに統合された(岡本, 1969; 辻, 1988)。

なお、標準原価計算の生成については、ほかにも上総(1989a, b)や中根(1996)、足立(1996)なども参照いただきたい。

3) 利用度を1(ほとんど利用していない)から7(全般的に利用している)の7点リッカート・スケールで測定し、6-7点の利用度が高い(56.9%)と3-5点の利用度が中程度(39.2%)を合算した結果である。

なお、加登(1989)の調査概要は以下のとおりである。1984年の米国企業調査は、売上高上位500社を対象として103社(20.6%)から回答を得た。また、1985年の日本企業調査は、東証一部上場企業のうち鉱・製造業(建設業を除く)629社を対象として168社(26.7%)から回答を得た。

このように、原価管理を主たる目的として生成した標準原価計算は、近年でも同様の目的に利用され、その役割も評価されてきた。

## 2.2 標準原価計算のレレバンス・ロストの規範的研究

しかし、Johnson and Kaplan (1987) により、原価管理目的の標準原価計算のレレバンス・ロストが指摘された。標準原価計算は、工程の能率に対するタイムリーかつ詳細なデータの提供が難しく、管理者が本来注目すべき情報から注意をそらす危険性がある。また、直接労務費の管理に焦点を当てた標準原価計算は工場自動化が進んだ環境とは不整合である。さらに、Johnson (1992) は、原価管理目的の標準原価計算の利用は、標準の達成行動を過度に誘発するため、市場を無視した過剰生産やリードタイムの増大を引き起こし、コストの増大や企業の競争力低下に結びつくと主張した。

日本では、米国の議論を受けて、3つの観点から標準原価計算のレレバンス・ロストの規範的研究が行われた。第1は、生産工程の機械化・自動化<sup>4)</sup>の影響である(櫻井, 1988, 1991; 小林(健), 1988; 小林(哲), 1993; 古田, 1997; など)。生産工程における自動化の進展は、直接工を減らし、直接労務費の減少と製造間接費の増大を引き起こす。その結果、直接工の能率管理、あるいは直接労務費を管理する標準原価計算の意義が低下する(櫻井, 1988, 1991; 小林(哲), 1993)。また、FMSの導入やCIMの実現は、部品や材料の効率的な管理を可能にし、直接材料費の管理に対する標準原価計算の意義も低下させる(小林(哲), 1993)。加えて、生産プロセスの機械化・自動化は、高い品質水準の確保を可能にし、事前に設定された標準原価と実際の発生額の差を極めて小さくする。その結果、標準実績差異分析による原価管理の意義が低下する(古田, 1997)。

第2は、多品種少量生産に伴う製品ライフサイクルの短縮化である(櫻井, 1988, 1991; 宮本, 1988; 小林(哲), 1993; 古田, 1997; など)。製品ライフサイクルの短縮化は、事前に設定された標準原価の標準としての機能を短期間に喪失さ

---

4) 生産工程の機械化・自動化には、FA (Factory Automation) 化、FMS (Flexible Manufacturing Systems)、CIM (Computer Integrated Manufacturing) 化などがある。

せ、度重なる標準の改訂を要求する。その結果、標準設定にかかるコストが増加し、標準原価計算から得られるベネフィットは低下する（宮本, 1988; 小林(哲), 1993; 古田, 1997）。また、製品ライフサイクルの短縮化によって、標準原価の設定にかかる科学的調査の費用が原価の節約で回収できるという前提が成り立たなくなる（小林(健), 1988; 櫻井, 1988, 1991）。

第3は、JIT (Just-in-Time) 生産方式などの新たな生産管理の導入と標準原価計算の管理思考との不整合である（小林(哲), 1993; 河田, 1997; など）。JIT生産方式は、生産プロセスの進行と同時にコントロールを行う。一方、標準原価計算は、会計数値によって計画を伝達し、計算期間終了後の目標値と実績値の差異分析を経て、コントロールを行う。そのため、JIT生産方式と標準原価計算には、根本的な管理思考の相違がある（小林(哲), 1993）。また、JIT生産方式のような準専用ラインでは、生産工程を連続的に捉え、人の移動や機械の配置替えを頻繁に行うため、安定的な生産工程という標準原価計算の前提が崩れ、原理的に整合しない（河田, 1997）。

このように、標準原価計算のレバンス・ロストの規範的研究では、生産工程の自動化・機械化、多品種少量生産に伴う製品ライフサイクルの短縮化、新たな生産管理手法と標準原価計算の不整合という3つの観点から、原価管理目的の標準原価計算の適合性喪失が指摘されてきた。

### 2.3 標準原価計算のレバンス・ロストの実態調査・実証研究

他方、標準原価計算のレバンス・ロストの実態調査・実証研究も行われてきた（Scarborough *et al.*, 1991; 櫻井, 1991, 1992a, b, c; 李, 1998a, b, 1999; 田代, 1999; など）。Scarborough *et al.* (1991) および櫻井 (1991) は、工場自動化が管理会計に与える影響を明らかにする実態調査・実証研究を行った<sup>5)</sup>。工場自動化について、加工組立型産業である電気機器と輸送用機器では、FAが中心である（82.5%）。一方、装置産業である化学工業では、プロセス・オートメーション（55.7%）に加えて、FA（15.7%）やプロセス・オートメーションとFAの併用（21.4%）も確認された。また、鉄鋼業では、FA（44.4%）、プロセス・オートメーションとFAの併用（38.9%）、プロセス・オートメーション

(16.7%)と分散している。

標準原価計算を原価計算制度または特殊原価調査として採用する企業は59.8%であった。工場自動化が標準原価計算の役割に与える影響について、工場自動化後も役割は変化していないと回答する企業が多く(54.5%)、工場自動化後に役割が低下したと回答した企業(17.4%)を上回る。

また、櫻井(1992a, b, c)は、CIM環境下での管理会計実務を明らかにする実態調査・実証研究を行った<sup>6)</sup>。工場自動化の程度は、FA(51.3%)が中心であり、FMS(20.5%)、伝統的設備(15.4%)、CIM(12.8%)も利用されている<sup>7)</sup>。

標準原価計算を原価計算制度または特殊原価調査として採用する企業は66.9%であった。また、標準原価計算を原価計算制度として利用する企業は56.7%であり、実際原価計算制度を採用する企業(43.3%)を上回る<sup>8)</sup>。工場自動化と原価計算制度の採用には、明確な関係は確認されなかったが、自動化の

5) Scarbough *et al.* (1991) および櫻井(1991)は、一部・二部上場の4業種492社(電気機器、輸送用機器、化学、鉄鋼)に対して1988年に質問票調査を行った(有効回答198社(40.2%))。

工場自動化については、化学工業など装置産業を主体にしたオートメーションであるプロセス・オートメーションと、産業用ロボット、NC(Numerical Control)、無人搬送機などを活用した加工組立型産業を代表する産業における工場の自動化であるファクトリー・オートメーション(FA)に分類している。

6) 櫻井(1992a, b, c)は、東証一部上場の5業種309社(電気機器、輸送用機器、精密機械、機械、金属製品)に対して1992年に質問票調査を行った(有効回答158社(58.1%))なお、質問票送付の総数はその他製造業を含めて344通であったが、その他製造業にはソフトウェア会社や印刷会社なども含まれており、分析対象から除外している。

7) 自動化の程度を、自動化が相当遅れている場合を「伝統的設備」、産業用ロボットやNC工作機械、無人倉庫などの製造工程の自動化を「FA」、CAD/CAM(Computer Aided Design / Manufacturing)や工場のOAを加えた製造と技術の自動化を「FMS」、製造、技術の自動化と販売を統合している場合を「低CIM」、製造、技術、販売を経営に統合している場合を「高CIM」の5段階に分けた。なお、CIMは「低CIM(12.2%)」と「高CIM(0.64%)」を合算したものである。

8) 実際原価計算制度を利用する企業には、実際原価計算を採用する企業および、標準原価計算を原価管理目的だけに採用する企業が含まれている。一方、標準原価計算制度を利用する企業には、予定原価計算を採用する企業、一部の工場では標準原価計算制度を利用する企業、全工場で標準原価計算制度を利用する企業が含まれる。

程度が低い企業では実際原価計算制度，自動化の程度が高い企業では標準原価計算制度を採用する傾向がうかがえた。

さらに、田代（1999）は、東証一部・二部上場の機械製造業（一般機械器具製造，電気機械器具製造，輸送用機械器具製造，精密機械器具製造，その他機械器具製造）581社に対して1995年に管理会計の実態調査を行った（回答企業88社（15.2%））。標準原価計算を原価管理目的に利用する企業は64.4%であった<sup>9)</sup>。また、原価管理目的の標準原価計算の有効性について、導入当初から非有効（19.6%）や、以前は有効であったがFA化後に非有効（7.8%）という回答も確認されたが、有効であると回答した企業は60.8%にのぼる。

加えて、李（1998a, b, 1999）は、原価管理目的の標準原価計算は、原価標準のタイトネス管理によって行われると考え、製造環境の変化と原価標準のタイトネスの関係を明らかにすることで、標準原価計算のレバンス・ロストを実証しようとした<sup>10)</sup>。その結果、工場自動化の程度が高くなると直接作業時間標準のタイトネスが緩くなることが確認され、工場自動化により、標準原価計算による直接工の能率管理の必要性は低下したと主張する。しかし、工場自動化の程度と直接材料費標準のタイトネスや、多品種生産における生産量の多少、および製品ライフサイクルの長短と直接材料費標準、直接作業時間標準のタイトネスにはそのような関係は確認されなかった。

このように、標準原価計算のレバンス・ロストの実態調査・実証研究では、生産工程の自動化・機械化、多品種少量生産や製品ライフサイクルが原価管理目的の標準原価計算の有用性低下を招くという関係は、必ずしも確認されなかった。

---

9) 原価管理目的の標準原価計算を利用しないと回答した企業（35.6%）には、その理由も調査しており、標準原価計算がコスト・ベネフィット上有効でない（39.1%）、標準原価を設定していない（34.8%）という回答が確認された。

10) 李（1998a, b, 1999）は、製造業を中心とした上場企業500社を対象として、1997年に質問票調査を実施し、標準原価計算の質問項目に回答した104社について分析している。

## 2.4 標準原価計算のレレバンス・ロストに関する理論・実務ギャップ

以上のように、標準原価計算のレレバンス・ロストについて、規範的研究と実態調査・実証研究では異なった結果が示された。すなわち、原価管理目的の標準原価計算の製造環境の変化による適合性喪失の有無には、理論・実務ギャップが認められる（図表1）。

（図表1）標準原価計算のレレバンス・ロストに関する理論・実務ギャップ

	規範的研究からの知見	実態調査・実証研究からの知見	理論・実務ギャップ
生産工程の機械化・自動化	<ul style="list-style-type: none"> <li>直接工の減少により、直接工の能率管理の意義が低下する。</li> <li>材料の効率的管理により、直接材料費の管理意義が低下する。</li> <li>標準と実績の差が減少し、標準実績差異分析の意義が低下する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>工場自動化後も標準原価計算の役割は低下せず有効である。</li> <li>工場自動化の程度による原価標準のタイトネスの差は、作業時間にはあるが、材料消費量にはない。</li> </ul>	(○) 生産工程の機械化・自動化による原価管理目的の標準原価計算のレレバンス・ロストには理論・実務ギャップが存在する。
製品ライフサイクルの短縮化／多品種少量生産	<ul style="list-style-type: none"> <li>標準の短期間の陳腐化により、標準設定のコストが増大し、標準原価計算のベネフィットが低下する。</li> <li>標準設定にかかる費用の回収が困難になる可能性がある。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>製品ライフサイクルの短縮化と原価標準のタイトネスの間には相関が見られない。</li> <li>多品種生産時の生産量の多少と原価標準のタイトネスの間には相関が見られない。</li> </ul>	(△) 製品ライフサイクルの短縮化および少量生産による原価管理目的の標準原価計算のレレバンス・ロストには理論・実務ギャップが存在する。
新たな生産管理手法の導入と標準原価計算の不整合	<ul style="list-style-type: none"> <li>JIT生産方式などの柔軟な生産工程の導入により、安定的な生産工程という標準原価計算が成り立たなくなる。</li> <li>JIT生産方式などの新たな生産管理と標準原価計算には、管理思考の相違がある。</li> </ul>	(実態調査・実証研究なし)	(?) 新たな生産管理手法の導入と標準原価計算の不整合には実態調査・実証研究がないため、理論・実務ギャップの有無は不明である。

まず、生産工程の自動化・機械化の影響について、規範的研究では原価管理目的の標準原価計算の有用性低下が指摘されたが、実態調査・実証研究では必ずしもそのような関係は確認されなかった。つぎに、多品種少量生産や製品ライフサイクルの短縮化の影響について、規範的研究では原価管理目的の標準原価計算の有用性低下が指摘されたが、実態調査・実証研究では有用性が低下していない可能性が示唆された。最後に、新たな生産管理手法と標準原価計算の不整合について、実態調査・実証研究は行われておらず不明である。

しかし、既存研究では、このような理論・実務ギャップの解消に向けた検討

が十分ではない。そこで、日本企業における標準原価計算の利用実態を、実態調査・実証研究を歴史的に検討し、その特徴を明らかにすることで、標準原価計算のレバンス・ロストの新たな仮説を構築する。

### 3. 日本企業における標準原価計算の歴史的展開と現状

#### 3.1 日本における標準原価計算の生成と初期の反応

日本では、1929年の世界恐慌をきっかけとして、産業合理化のための原価計算や、見積原価計算に対する関心が高まり、標準原価計算の議論が行われた(建部, 2003)。その結果、学術的には、実際原価計算では不十分と考えられる経営の合理化や利益増進に向けて標準原価計算の議論が行われた(長谷川, 1931; など)。一方、実務的には、米国企業と業務提携を行う一部の大企業において原価管理を目的とした標準原価計算が導入された(松本, 1950a, b)。さらに、1937年に公表された「製造原価計算準則」において、標準原価計算を「経営ノ能率ヲ吟味シ、責任ノ所在ヲ明瞭ナラシムル」手法として、生産統制の手段に採用することが提唱された(津曲, 1981)。しかし、多くの日本企業では、大量生産を前提とした標準原価計算が、当時の個別生産を中心とした環境においては利用できないと考えられていた(松本, 1950a, b)。

日本企業において標準原価計算の本格的導入が進んだのは、1950年代以降だと考えられる。會田(1966)は、1964年に東京証券取引所に上場する企業の大部分(金融業を除く)1100社に対して管理会計実態の質問票調査を行った(回答企業数354社(32.2%))。標準原価計算の採用企業は148社(41.8%)であり、その採用時期は、1945年以前(6社)、1946-1951年(17社)、1952-1957年(50社)、1958-1964年(75社)であった。

このように、標準原価計算が日本に紹介されてから1950年頃までは、日本企業の標準原価計算に対する関心は極めて希薄であった。しかし、1950年代以降、経営合理化にむけた経営者の関心が高まるにつれて、標準原価計算を本格的に導入する企業が増加したと考えられる。そこで、1950年代以降の日本企業における標準原価計算の実態を検討し、日本企業における標準原価計算の特徴を明らかにする。

### 3.2 日本企業における標準原価計算の普及

日本企業では、1950年代から1960年代にかけて急速に標準原価計算が普及した。1950年代から1970年代にかけて行われた企業経営協会原価計算研究会による継続的調査（企業経営協会原価計算研究会、1960、1961、1962、1963、1964、1965、1966、1967、1968、1969、1970、1971、1975）<sup>11)</sup> や吉川（1979）に基づき、その普及実態の経年変化を分析すると、次のような結果が得られた（図表2）<sup>12)</sup>。第1は、経年とともに標準原価計算を利用する企業が増加しているが、1970年代には60-70%の間で安定的に推移していることである。第2は、標準原価計算を原価計算制度として実施する企業が増加していることである。

（図表2）標準原価計算の普及実態（1963年-1978年調査）

		1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1974	1978
利用		54.0%	51.6%	57.0%	59.8%	59.2%	63.0%	67.1%	62.3%	69.0%	70.8%	85.6%
	制度内 全般	15.6% (28.9%)	13.1% (25.4%)	17.6% (31.0%)	22.0% (36.8%)	19.8% (33.5%)	23.2% (36.9%)	23.3% (34.7%)	23.5% (37.8%)	26.7% (38.7%)	25.6% (36.1%)	29.5% (34.5%)
	制度内 部分	13.0% (24.0%)	14.3% (27.7%)	16.4% (28.8%)	18.2% (30.3%)	18.4% (31.1%)	18.7% (29.6%)	22.2% (33.1%)	21.6% (34.7%)	21.5% (31.1%)	26.0% (36.8%)	20.9% (24.4%)
	制度外 全般	7.9% (14.7%)	6.0% (11.6%)	7.4% (13.0%)	6.5% (10.9%)	7.1% (12.0%)	6.3% (10.1%)	6.8% (10.2%)	6.1% (9.8%)	7.4% (10.7%)	8.7% (12.3%)	5.0% (5.9%)
	制度外 部分	17.5% (32.4%)	18.2% (35.3%)	15.5% (27.2%)	13.1% (21.9%)	13.9% (23.5%)	14.8% (23.5%)	14.8% (22.0%)	11.0% (17.6%)	13.5% (19.6%)	10.5% (14.8%)	11.5% (13.4%)
検討中		33.9%	37.9%	35.0%	32.4%	30.7%	29.6%	24.4%	25.8%	19.3%	19.6%	18.7%
採用予定なし		12.2%	10.4%	8.0%	7.7%	10.1%	7.4%	8.5%	11.9%	11.7%	9.6%	14.4%

（出所）企業経営協会原価計算研究会（1963、1964、1965、1966、1967、1968、1969、1970、1971、1975）および吉川（1979）をもとに筆者作成

11) なお、1959年から1974年のうち1972、1973年は調査が実施されていない。また、1959年から1962年の調査は、質問項目の違いがあり、他の調査年度の比較は不相当であるため、ここでは除外した。

なお、田中（1981a, b, c, 1983, 1985a, b, 1986）は、当該調査やその他の既存データを用いて、原価計算・原価管理の実態を検討しており、そちらも参照いただきたい。

12) ほかに、初期の実態調査には、企業経営協会（1960）や津曲（1961）などがある。企業経営協会（1960）は、企業経営協会の原価計算研究会の会員および会員外の主要製造業1000社に対する調査で62.6%の企業で標準原価計算が採用されていた。一方、津曲（1961）は、1959年にビッグ・ビジネス100社に対する調査で41.2%の企業で標準原価計算が利用されていた。

1980年代以降は、調査結果に差は見られるものの、標準原価計算の普及実態は安定的に推移している。たとえば、1988年調査では51.3%（吉川, 1989a, b, c, 1990a, b）、59.8%（櫻井, 1991）、1992年調査では66.9%（櫻井, 1992a, b, c）、1994年調査では64.0%（高橋, 1996）、1997年調査では67.6%（森, 1998）、2002年調査では54.0%（高橋, 2004）という結果が示されている<sup>13)</sup>。また、最新の調査である山田ほか（2004）は、標準原価計算の利用度を5段階で調査し、「ほとんど利用しない（18.4%）」、「あまり利用しない（10.8%）」、「どちらともいえない（18.4%）」、「利用する（20.9%）」、「頻繁に利用する（31.6%）」という結果を得た<sup>14)</sup>。これらの結果からは、1980年代以降、日本企業における標準原価計算の普及実態は、調査間の差があるものの、おおむね60-70%の企業で利用されていると言える<sup>15)</sup>。

このように、日本企業では、1960年代までに急速に標準原価計算の普及が進み、それ以降は安定的に推移しており、現在においても、標準原価計算は、主要な管理会計システムとして位置づけられている。

---

13) それぞれの調査概要は以下の通りである。吉川（1989a, b, c, 1990a, b）は、東証一部・二部上場の製造業のうち500社に対して1988年に行われた原価計算および管理会計の実態調査である（回答企業137社（27.4%））。

高橋（1996）は、東証一部上場製造業703社に対して1994年に行われた原価計算の実態調査である（回答企業202社（28.7%））。なお、同調査は、原価管理・管理会計の実態調査やサービス・非製造業に対する調査も行われているが、ここでは除外した。

森（1998）は、全国の証券取引所に上場している製造業（農林・水産、工業、建設を除く）から無作為に抽出された653社に対して1997年に行われた質問票調査である（回答企業171社（26.2%））。

高橋（2004）は、東証一部上場製造業824社を対象として2002年に行った原価計算・原価管理の実態調査である（回答企業102社（12.6%））。なお、同調査は、サービス・非製造業にも行われているが、ここでは除外した。

14) 山田ほか（2004）は、東証一部・二部上場製造業660社および非上場259社に対して2003年から2004年に行った調査（有効回答166社（18.1%））である。

15) 調査により回答企業、質問項目などが異なるため、単純な比較はできない。しかしながら、比較的類似したサンプルを対象としており、おおよその傾向を把握することは可能であろう。

### 3.3 日本企業における標準原価計算の利用実態

つづいて、標準原価計算の利用実態について、利用目的、利用方法、他の原価管理手法との関係の観点から議論する。第1に、標準原価計算の利用目的には、原価管理目的、予算編成目的、財務諸表作成目的がある。たとえば、企業経営協会（1960）によれば、標準原価計算の導入目的は、原価管理目的（92.6%）、予算編成目的（50.7%）、記帳の迅速化目的（22.8%）、売価決定目的（14.0%）であった。また、會田（1966）でも、原価管理目的（78.1%）、予算編成目的（34.0%）、売価決定目的（18.6%）、財務諸表作成目的（20.5%）という同様の結果が示されたように、標準原価計算は原価管理を主たる目的として利用されてきた。

原価管理を主たる目的とした標準原価計算の利用は、1980年以降に行われた調査においても確認されている。たとえば、吉川（1989a, b, c, 1990a, b）によれば、標準原価計算で重要視される利用目的は、原価統制目的（73.2%）、原価低減目的（67.6%）、予算編成および予算統制目的（59.2%）、棚卸資産および売上原価算定目的（71.8%）、記帳の簡略化目的（47.9%）であった<sup>16)</sup>。また、高橋（1996, 2004）では、原価統制目的（1994年調査：48.5%、2002年調査：48.1%）、原価低減目的（同30.8%、18.5%）、予算編成・統制目的（同23.3%、27.8%）、記帳の簡略化（同13.8%、24.1%）、棚卸資産評価（同37.7%、24.1%）であった。

また、原価管理手段としての標準原価計算は、有用性が評価されてきた。たとえば、加登（1989）によれば、原価削減手段としての標準原価計算の有用性は中程度（66.9%）、高程度（26.9%）と評価されており、原価管理目的の標準原価計算の利用と満足度のクロス集計でも、高程度の利用と中程度の満足度（41.5%）、中程度の利用と中程度の満足度（33.1%）が多い。また、鳥居（1999）では、短期原価統制目的の標準原価計算を有用だと考える企業は89.0%に上り、74.5%の企業で利用が確認された<sup>17)</sup>。

16) 各利用目的は、1（非常に重要視している）から5（完全に無視している）の5点リッカート・スケールで測定され、1-2点を重視していると捉えた。

17) 鳥居（1999）は、電気・精密機器製造業331社（電気機器281社、精密機器50社）に対して1998年に行われた伝統的管理会計技法の実態調査である（回答企業99社（30.3%））。

このように、標準原価計算の利用目的について、日本企業では、原価管理を主たる目的として標準原価計算が利用され、その有用性も評価していることがうかがえる。

第2に、標準原価計算の利用方法には、原価の管理と原単位の管理がある。原価の管理は、消費する経済価値を貨幣単位で捉え、その貨幣単位を用いて原価管理を進めるのに対し、原単位の管理は、消費する経済価値を物量単位で捉え、その物量単位を用いて原価管理を行う（番場, 1963）。日本企業では、戦争末期から原単位計算という物量計算を採用してきた（中西ほか, 1963）<sup>18)</sup>。

また、日本企業の原価管理の特徴として、生産現場（工場）が力を持ち、貨幣単位である原価よりも、物量尺度を中心とした原単位を重視する現場・現物主義が指摘されてきた（Hiromoto, 1988; 岡野, 2002; Okano and Suzuki, 2007; など）。たとえば、高橋（2004）によれば、原価報告書に用いる情報は、原価（トップ：61.3%、ローワー：30.4%）、原価および原単位（同22.6%、42.9%）、原単位（同16.1%、26.8%）であり、生産現場では原単位情報を重視する傾向がうかがえる。

原単位を重視する原価管理は、標準原価計算の利用にも表れている。たとえば、三浦ほか（1987）によれば、標準に用いる情報は、原価（トップ：31.2%、ローワー：8.3%）、原価および原単位（同63.1%、45.0%）、原単位（同5.7%、46.7%）であった<sup>19)</sup>。また、標準原価計算の主たる管理対象である直接労務費

18) 原単位計算のもとでは、材料消費量などの原単位管理によって能率向上を図り、原価引き下げを目指す。原単位管理を中心とした原価管理は、研究者、実務家の両方に広く支持されていた（小高, 1959）。

企業経営協会原価計算研究会の1960年調査によれば、原価管理の実施形態は、物量管理（25.2%）、金額管理（21.9%）、併用（6.6%）、費目によって異なる（46.4%）であった（企業経営協会原価計算研究会, 1960）。また、1961年の調査では、物量管理（8.5%）、金額管理（13.8%）、併用（77.2%）であり、併用する企業は原価中心点では物量管理、全般では金額管理を行う傾向が観察された（企業経営協会原価計算研究会, 1961）。このように、両調査には質問項目の差に起因する回答の違いがうかがえるが、日本企業が、金額管理だけに依存せずに物量管理も利用していると言える。

19) 三浦ほか（1987）は、全国の証券取引所に上場している製造業および資本金10億円以上の非上場製造業1337社に対して1986年に質問票調査を行った（有効回答720社（54.8%））。なお、質問票送付企業のうち22社について、製造を行っていないなど理由から母数から除外している。

に関する標準・実績原価差異分析の実施について、森（1998）では賃率差異（24.5%）、作業時間差異（45.1%）、田代（1999）では賃率差異（70.2%）、作業時間差異（87.2%）であり、原単位を重視する標準原価計算の実施が確認された。

このように、標準原価計算の利用について、日本企業では、原価の管理よりも原単位の管理を重視した標準原価計算の実施が確認された。

第3に、他の原価管理手法との関係には、標準原価計算の単独の利用と複数の原価管理手法との併用がある。たとえば、製造業における管理会計手法の採用実態を調べた山田ほか（2004）によれば、実際原価計算（70.4%）、企業予算（63.1%）、標準原価計算（52.5%）、直接原価計算（42.9%）、損益分岐点分析（39.1%）などの伝統的管理会計手法の採用が多い。一方で、戦略的管理会計と呼ばれる手法の採用は、標準原価計算に代わって有用性が期待される原価企画（32.7%）を除いて、全般的に少ない<sup>20</sup>。また、原価管理手法に限定した場合でも、小林（啓）（1996）では、実際原価計算（56.2%）、標準原価計算（55.2%）、VA/VE（Value Analysis / Value Engineering）（52.6%）、TQC（Total Quality Control）（46.9%）、小集団活動（41.8%）を中心とした利用実態が示されている。また、高橋（2004）でも、実際原価計算（61.8%）、標準原価計算（43.1%）、VA/VE（40.2%）、TQC（26.5%）、小集団活動（25.5%）、直接原価計算（24.5%）を中心とした利用が確認された。

このように、日本企業では1つの原価管理手法のみを用いているわけではなく、複数の原価管理手法を利用しており、その一手法として標準原価計算を利用していることが予想される。

### 3.3 日本企業における標準原価計算の特徴

以上のように、日本企業においては、標準原価計算は1960年代に急速に普及が進み、1970年代以降はおおむね60-70%の普及率で安定的に推移しており、3つの特徴をもつことが確認された。第1は複数の管理会計・原価管理手法の1つ

---

20) 戦略的な原価管理手法の利用実態は、品質原価計算（5.8%）、ABC/ABM（5.1%）、ライフサイクル・コスト（3.3%）であった。

として利用されていること、第2は日本における紹介・導入以来、原価管理を主たる目的として利用されていること、第3は日本企業の特徴として指摘されてきた現地・現物主義に表わされるように、原単位を重視して利用されていることである。

## 4. おわりに：標準原価計算のレレバンス・ロストの新たな理論仮説

### 4.1 標準原価計算のレレバンス・ロストの新たな理論仮説

では、日本企業における標準原価計算のレレバンス・ロストの理論・実務ギャップの解消に向けて、どのような理論仮説が求められるだろうか。日本企業における標準原価計算の歴史的展開や現状、規範的研究の知見からは、原価管理目的の標準原価計算を廃棄するというよりも、利用スタイルを変化させ、有用だと考えられる場面・管理対象に対して使用していると考えられる。ここから標準原価計算のレレバンス・ロストに関して、以下の理論仮説を導出できる。

第1は、レレバンス・ロストの議論で想定された工場自動化や製品ライフサイクルの短縮化などの製造環境の変化は、製造現場における標準原価計算の原単位管理の有用性を低下させないという仮説である。製造段階における標準原価計算を代替する手法の欠如と、製造段階における直接工の能率管理が依然として必要性が認められるからである。

これまでの規範的研究では、製品ライフサイクルの短縮化に対して、標準原価計算に代わって源流に遡った原価管理を行う原価企画の有用性が指摘されてきた（小林（哲），1993；など）。また、実態調査でも原価企画を導入する企業が多く確認されている。たとえば、田中ほか（2007a, b, c, d, e, f）によれば、原価企画の採用状況は、中長期総合利益計画の一環（31.8%）と、新製品開発・設計段階での原価管理（39.3%）を併せ、71.1%の企業に及ぶ。また、産業別でも、輸送用機器の76.5%、電気機器の82.5%、機械・精密機械の54.0%の事業所が採用している<sup>21)</sup>。原価企画は、原価低減余地の大きい開発・設計段階にお

21) 田中ほか（2007a, b, c, d, e, f）は、2004-2005年実施の調査（有効回答135社）と日本管理会計学会の企業調査研究プロジェクトとして2002年に実施した東証一部上場電気機器、輸送用機器、機械・精密機器の3業種対象の調査（有効回答201社）であるが、ここで用いた結果は、2002年調査である。

いて原価管理を行うため、相対的な原価管理の効果は、標準原価計算よりも大きい。しかし、原価企画は、開発・設計段階における原価管理手法であり、製造段階における原価管理を代替するものではない。そのため、原価企画が導入された環境においても、製造段階における原価低減には3-5%程度の余地が残されているという指摘もあるように（Scarborough, *et al.*, 1991; 櫻井, 1991）、製造段階における原価管理のための標準原価計算の意義は残っている。

また、製造間接費の配賦基準の実態調査からは、生産工程の自動化・機械化が進んだ環境においても直接工の能率管理が必要であることがうかがえる。櫻井（1991）によれば、製造間接費の配賦基準には、マン・レートおよびマシン・レートの併用（54.5%）や、マン・レートのみ（19.8%）が利用されており、マシン・レートのみ利用は1社も確認されなかった。マシン・レートのみを使用しない理由には、「工場自動化は全工程ではなく、一部に過ぎず、人手に頼る部分が多いこと（70.2%）」や、「工程管理を無視できないため、作業時間も無視できないこと（53.5%）」がある。すなわち、生産工程の自動化・機械化が進んでも、製造現場における直接工の能率管理の必要性は低下したとは言えない。

したがって、レレバンス・ロストの議論で想定された工場自動化や製品ライフサイクルの短縮化などの製造環境の変化は、製造現場における標準原価計算の原単位管理の有用性を低下させないという仮説が成り立つ。

第2は、標準原価計算に比べて相対的に高い原価管理効果をもつ原価管理手法との併用や製品ライフサイクルの短縮化は、標準原価計算の利用スタイルを、広範にわたり詳細な標準原価を設定するという利用から主要な製品や部品レベルに集約された標準原価を設定するという利用に変化させるという仮説である。企業では、採用している管理会計手法のコスト・ベネフィットによって、その利用スタイルを変化させるからである。

一般に、企業は複数の管理会計システムを維持するためにはコストがかかるため、相対的に高い効果をもつ原価管理手法や、重要度の高い管理対象に対する原価管理活動を実施すると考えられる。たとえば、標準原価計算に比べて相対的に高い原価管理の効果をもつ原価企画について、原価企画の対象となる商

品が、導入期の製品ではAランク（33%）、A・Bランク（30%）、A・B・Cランク（27%）、成熟期の製品ではAランク（20%）、A・Bランク（34%）、A・B・Cランク（46%）であり<sup>22)</sup>、管理対象が広範囲に及ぶ利用実態が確認された（田中ほか, 2007a, b, c, d, e, f）。

また、規範的研究では、多品種少量生産による各製品ライフサイクルの短縮化により、標準の度重なる改訂が要求され、標準設定にかかるコストが増大することで、標準原価計算から得られるベネフィットが低下することが指摘されてきた。

しかし、実態調査では、標準原価計算の普及実態、利用目的の変化は確認されない。これらの結果からは、標準原価計算を完全に廃棄するというよりも、各部品や生産プロセスについて詳細な標準消費量や標準価格を設定せずに、よりまとまった部品レベルや製品レベルで標準を設定する（Zimmerman, 2006）あるいは、重要度の高い製品や基準品に対して標準原価計算を実施するという利用スタイルの変化によって、コストの低下とベネフィットの増加の実現を図っていることが予想される。

したがって、標準原価計算に比べて相対的に高い原価管理効果をもつ原価管理手法との併用や製品ライフサイクルの短縮化は、標準原価計算の利用スタイルを、広範にわたり詳細な標準原価を設定するという利用から主要な製品や部品レベルに集約された標準原価を設定するという利用に変化させるという仮説が成り立つ。

#### 4.2 今後の研究課題

以上、本稿では、標準原価計算のレレバンス・ロストを再考し、理論・実務ギャップの解消に向けた新たな仮説を提示した。しかし、今後の研究課題はいくつかの残された課題も指摘できる。第1は、本研究で示した仮説について、企業訪問調査による仮説の強化と、郵送質問票調査による検証である。また、

---

22) 原価企画の対象製品を導入期と成熟期に分け、管理重要度で3分類すると、導入期の製品ではAランク（33%）、A・Bランク（30%）、A・B・Cランク（27%）であるが、成熟期の製品ではAランク（20%）、A・Bランク（34%）、A・B・Cランク（46%）であった。

複数の管理会計・原価管理手法を採用する実態に関して、それらの手法間には代替関係と補完関係のいずれの関係が存在するのかを明らかにすることも求められる。

第2は、規範的研究に留まる、新たな生産管理手法の導入と標準原価計算の不整合が原価管理目的の標準原価計算に与える影響の実証である。

第3は、挽（2007）も主張するように日本企業の管理会計実務の歴史的展開を明らかにする研究である。本研究では、日本企業の全般的傾向を把握する目的から統計的な実態調査・実証研究に限定して、歴史的展開および現状を分析した。今後の研究では、質問票調査に加えて、事例研究や社史なども分析対象として、より詳細に日本企業における標準原価計算の歴史的展開を検討する必要がある。

## 参考文献

- Hiroto, T. (1988) "Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting," *Harvard Business Review*, Jul.-Aug., pp.22-26.
- Hopwood, A.G. (1983) "On trying to study accounting in the contexts in which it operates," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.8, Nos.2-3, pp.287-305.
- Johnson, H.T. (1992) *Relevance Regained: From Top-down Control to Bottom-up Empowerment*, New York, NY: The Free Press.
- Johnson, H.T. and R.S. Kaplan (1987) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Okano, H. and T. Suzuki (2007) "A History of Japanese Management Accounting," in: Chapman, C.S., Hopwood, A.G., and M. D. Shields (eds.) *Handbook of Management Accounting Research*, Oxford, UK: Elsevier, pp.1119-1137.
- Scapens, R.W. (1991) *Management Accounting: A Review of Contemporary Developments*, 2<sup>nd</sup> edition, London (UK) : Macmillan. (石川純治監訳『管理会計の回顧と展望』白桃書房, 1992年)。
- Scarborough, P., Nanni, Jr., A.J., M. Sakurai (1991) "Japanese management accounting practices and the effects of assembly and process automation," *Management Accounting Research*, Vol.2, pp.27-46.
- Zimmerman, J.L. (2006) *Accounting for Decision Making and Control*, 5<sup>th</sup> edition, New York, NY: McGraw-Hill/Irwin.

- 會田義雄 (1966) 『実態・会社管理会計』中央経済社。
- 足立浩 (1996) 『アメリカ管理原価会計史：管理会計の潜在的展開過程』晃洋書房。
- 李健泳 (1998a) 「標準原価管理における製造環境変化の影響」『大阪産業大学論集 (社会科学編)』(大阪産業大学) 第108号, 111-125頁。
- 李健泳 (1998b) 「新しい製造環境における標準原価管理の実証分析」『管理会計学』第6巻第2号, 93-113頁。
- 李健泳 (1999) 「標準原価管理の実証分析」(門田安弘・浜田和樹・李健泳編著『日本のコストマネジメント：日本企業のコスト構造をいかに変えるか』同文館出版, 156-177頁に所収)。
- 岡本清 (1969) 『米国標準原価計算発達史』白桃書房。
- 岡野浩 (2002) 『日本の管理会計の展開：「原価企画」への歴史的視座〔第2版〕』中央経済社。
- 上總康行 (1989a, b) 『アメリカ管理会計史〔(上巻)萌芽期\_生成期・(下巻)成立期\_展開期〕』同文館出版。
- 加登豊 (1989) 『管理会計研究の系譜：計量的意思決定モデルから意思決定支援システムへ』税務経理協会。
- 河田信 (1996) 『プロダクト管理会計：生産システムと会計の新しい枠組み』中央経済社。
- 企業経営協会編 (1960) 『実態分析・原価管理』中央経済社。
- 企業経営協会原価計算研究会 (1959a, b) 「昭和34年度原価計算実態調査集計書〔上・下〕」『企業経営』第79巻, 第80巻, 19-45頁, 27-52頁。
- 企業経営協会原価計算研究会 (1960) 「昭和35年度原価管理実態調査」『企業経営』第89巻, 77-115頁。
- 企業経営協会原価計算研究会 (1961) 「昭和36年度原価計算実態調査」『企業経営』第102巻, 39-58頁。
- 企業経営協会原価計算研究会 (1962) 「昭和37年度原価計算実態調査」『企業経営』第115巻, 33-59頁。
- 企業経営協会原価計算研究会 (1963) 「昭和38年度原価計算実態調査」『企業経営』第126巻, 35-57頁。
- 企業経営協会原価計算研究会 (1964) 「昭和39年度原価計算実態調査」『企業経営』第138巻, 35-54頁。
- 企業経営協会原価計算研究会 (1965) 「昭和40年度原価計算実態調査」『企業経営』第149巻, 29-46頁。
- 企業経営協会原価計算研究会 (1966) 「昭和41年度原価計算実態調査」『企業経営』第160巻, 39-58頁。
- 企業経営協会原価計算研究会 (1967) 「昭和42年度原価計算実態調査」『企業経営』第172巻, 23-36頁。
- 企業経営協会原価計算研究会 (1968) 「昭和43年度原価計算実態調査」『企業経営』第184巻, 3-16頁。
- 企業経営協会原価計算研究会 (1969) 「昭和44年度原価計算実態調査」『企業経営』第195巻,

- 6-19頁。
- 企業経営協会原価計算研究会（1970）「昭和45年度原価計算実態調査」『企業経営』第205巻、22-34頁。
- 企業経営協会原価計算研究会（1971）「昭和46年度原価計算実態調査」『企業経営』第218巻、26-38頁。
- 企業経営協会原価計算研究会（1975）「昭和49年度原価計算実態調査」『企業経営』第255巻、6-23頁。
- 小高泰雄（1959）『体系近代会計学第九巻・原価管理研究』中央経済社。
- 小林健吾（1988）「FAにおける標準原価計算と予算管理」（岡本清・宮本匡章・櫻井通晴編著『ハイテク会計』同友館、40-52頁に所収）。
- 小林哲夫（1993）『現代原価計算論：戦略的コスト・マネジメントへのアプローチ』中央経済社。
- 小林啓孝（1996）「コスト・マネジメントの原価計算」『会計学研究』第8号、101-106頁。
- 櫻井通晴（1988）「FAにおけるマネジメント・コントロール」（岡本清・宮本匡章・櫻井通晴編著『ハイテク会計』同友館、26-39頁に所収）。
- 櫻井通晴（1991）『CIM構築・企業環境の変化と管理会計』同文館出版。
- 櫻井通晴（1992a, b）「わが国原価管理の実態：CIM企業の実態調査分析」『産業経理』第52巻第2号、第3号、21-31頁、2-14頁。
- 櫻井通晴（1992c）「わが国管理会計システムの実態：CIM企業の実態調査分析」『専修経営学論集』（専修大学）第55号、109-175頁。
- 高橋史安（1996）「原価管理のための原価計算」『会計学研究』（日本大学）第8号、53-66頁。
- 高橋史安（2004）「わが国における原価管理の実証的研究：1994年調査と2002年調査の比較を中心に」『会計学研究』（日本大学）第17号、1-47頁。
- 田代景子（1999）「標準原価計算の原価管理への役割期待と最新化」（佐藤進編著『わが国の管理会計』中央大学出版部、153-174頁に所収）。
- 建部宏明（2003）『日本原価計算理論形成史研究』同文館出版。
- 田中雅康・大槻晴海・井上善博（2007a, b, c, d, e, f）「日本の主要企業の原価企画〔(1)・(2)・(3)・(4)・(5)・(6)〕」『企業会計』第59巻第2-7号、105-114頁、121-128頁、55-63頁、70-77頁、106-117頁、71-79頁。
- 田中嘉穂（1981a, b, c, 1983）「わが国における直接原価計算の利用実態〔1・2・3・4完〕」『香川大学経済論叢』（香川大学）第54巻第1号、第2号、第3号、第55巻第3/4号、161-205頁、477-494頁、50-68頁、173-207頁。
- 田中嘉穂（1985a, b, 1986）「わが国における原価管理の実態：昭和30-56年の変遷〔1・2・3完〕」『香川大学経済論叢』（香川大学）第57巻第4号、第58巻第1号、第59巻第3号、29-104頁、117-182頁、405-471頁。
- 辻厚生（1988）『管理会計発達史論〔改訂増補版〕』有斐閣。
- 津曲直躬（1961）「企業予算と原価管理」（東洋経済新報社編『日本経営の解明』東洋経済新

- 報社、150-199頁に所収)。
- 津曲直躬 (1981) 「戦前・戦中の原価計算基準：財務管理委員会「準則」と企画院「要綱」(岡本清編著『原価計算基準の研究』国元書房、3-15頁に所収)。
- 鳥居宏史 (1999) 「日本企業の伝統的管理会計情報の利用に関する分析：電機・精密機器業界の実証調査から」『原価計算研究』第23巻第2号、68-76頁。
- 中西寅雄・山邊六郎・中西隆祐・河合壽一・古畑恒雄・齋藤彌三郎・番場嘉一郎 (1953) 『管理のための原価計算』白桃書房。
- 中根敏晴 (1996) 『管理原価計算の史的研究』同文舘出版。
- 長谷川安兵衛 (1931) 『標準原価の研究：統制用具としての原価會計』森山書店。
- 番場嘉一郎 (1963) 『原価計算論』中央経済社。
- 古田隆紀 (1997) 『現代管理会計論』中央経済社。
- 松本雅男 (1950a, b) 「日本における標準原価計算：山邊六郎教授著「標準原価計算」の紹介を兼ねて [1・2]」『産業経理』第10巻第1号、第2号、30-31頁、38-41頁。
- 三浦和夫・田中嘉穂・井上信一 (1987) 「生産方式と原価管理の最近の動向：昭和61年調査の概要」『香川大学経済学部研究年報』(香川大学) 第27号、1-66頁。
- 宮本匡章 (1988) 「技術革新の進展と管理会計」(岡本清・宮本匡章・櫻井通晴編著『ハイテク会計』同友館、15-25頁に所収)。
- 森久 (1998) 「原価管理に関する実態調査の集計結果」『経理知識』(明治大学) 第77号、143-159頁。
- 門田安弘 (2003) 『経営・会計の実証分析入門：SPSSによる企業モデル分析』中央経済社。
- 山田康平・山浦裕幸・大槻晴海・三木僚佑 (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』第64巻第3号、125-140頁。
- 吉川武男 (1979) 「昭和53年度原価計算実態調査」『企業経営』306号、2-33頁。
- 吉川武男 (1989a, b, 1990a, b, c) 「日英両国における原価計算システムの実態調査について」『横浜経営研究』(横浜国際大学) 第10巻第2号、第3号、第4号、第11巻第1号、第2号、193-217頁、331-347頁、407-429頁、63-75頁、143-149頁。