

Title	原価企画研究の回顧と展望
Author	ト, 志強
Citation	経営研究. 60(2); 21-35
Issue Date	2009-07
ISSN	0451-5986
Textversion	Publisher
Publisher	大阪市立大学経営学会
Description	

Osaka City University

In April 2022, Osaka City University and Osaka Prefecture University merge to Osaka Metropolitan University

原価企画研究の回顧と展望

ト 志 強

目次

- 1 はじめに
- 2 日本における原価企画研究の生成と発展
 - 2.1 最初の原価企画研究
 - 2.2 1970年代の原価企画研究
 - 2.3 1980年代の原価企画研究
 - 2.4 1990年代の原価企画研究
 - 2.5 近年の原価企画研究
- 3 欧米における原価企画研究の展開
- 4 原価企画研究の傾向
- 5 おわりに

1 はじめに

原価企画は1960年代初期にトヨタ自動車（以下、トヨタと略称する）で開発された原価管理の手法である。1970年代中頃から、この手法は自動車企業だけでなく、電機や機械、精密機器などの業界においても普及してきた。こうした導入・実践の結果、原価企画が絶えず進化し、日本企業の競争力を支える一つの管理システムとして注目されている。

日本国内において原価企画は、1980年代後半から管理会計研究者の注目を集め、90年代に入ると、管理会計研究の主なテーマとなった。一方、90年代初期に原価企画が海外に紹介され、世界的にも注目されるようになっていく。特に欧米においては、学界による研究が盛んに行なわれると同時に、一部の企業は原価企画を日本企業の強さの秘密として認識し、それを積極的に取り入れつつある。21世紀に入ってから、原価企画は依然として管理会計研究の重要なテーマである。

本稿の目的は原価企画研究の生成と発展の過程を回顧した上で、原価企画研究の傾向を分析し、今後の研究課題を提示することにある。本稿は四つの節から構成されている。

第2節では、日本における原価企画研究の生成と発展を考察する。年代別に原価企画研究の主要文献をレビューしながら、原価企画研究の生成とその発展プロセスを明らかにする。第3

節では、欧米における原価企画研究の展開を考察する。第4節では、日本および欧米の原価企画研究の傾向を分析する。第5節では、本稿の内容をまとめながら、将来の研究課題を指摘する。

2 日本における原価企画研究の生成と発展

2.1 最初の原価企画研究

上述したように、1960年代に開発された原価企画は1970年代中頃から、自動車をはじめ、電気機器や機械、精密機器などの加工組立産業に急速に普及してきた。しかし、この管理技法は多くの企業で実践されているにもかかわらず、1970年代後半までは原価管理や管理会計の研究者には注目されていなかった。事実上、最初にトヨタの原価企画を紹介したのは、自動車技術会誌『自動車技術』1965年2月号に掲載されたトヨタ技術管理部・田中光一の論文である。この論文は、当時トヨタの原価管理、特に原価企画を理解する上できわめて重要な論文である。その主要内容を要約すると、次のようになる。(田中(光)、1965、84-90ページ)。

第一に、第二次世界大戦の後、アメリカのゼネラル・エレクトリック(GE)社、フォード自動車会社および米空軍にはじまったバリューアナリシス(VA、価値分析)、あるいはバリューエンジニアリング(VE、価値工学)は、製品のコストを引き下げするための新しい手法として注目され、多くのアメリカ企業に活用されてきている。日本においても、1960年代初期からこの手法が企業間の競争の激しい生産会社ほど急速に採用されはじめ、耐久消費材産業、特に自動車産業において活用されている。

第二に、現行のVAの考え方は、現在生産されている製品のコストをいかにして下げることが中心になっていることが多く、様々な問題点が存在している。これらの問題点の大部分は量産の段階になってから、VAを行うためにより多く発生するものと考えられ、その解決の手段として、量産を行う前の段階、すなわち生産準備段階、試作検討段階、設計段階、さらに企画段階に遡ってVA活動を行うことが効果的である。

第三に、トヨタにおいては、量産前のVA活動をVEと呼び、量産後のVA活動(通常のVA)と区別する。VEを原価企画、VAを原価改善と呼ぶ。このほかに生産部門における一期を通じての発生原価の基準を設定し、これを守る活動を原価維持と呼び、原価企画・原価改善・原価維持の三つを総称して「原価管理の3機能」と呼ぶ。

第四に、トヨタの原価企画活動は次の六段階に分けて展開される。すなわち、第0段階：原価の企画目標の調査、第1段階：原価の企画目標の設定、第2段階：原価の機能別配分、第3段階：目標原価およびその配分修正、第4段階：部品別概略見積りおよびVE活動、第5段階：基準原価の設定、である。

田中(光)(1965)は1960初頭のトヨタの原価管理、特に原価企画を解説したものであるが、その基本内容が現在においてもトヨタの原価企画の根幹になっている。そういう意味で、この

論文は、原価企画に関する先駆的な研究として高く評価されるべきである。しかし、当時の原価企画は量産前のVA活動(VE)を指しているため、管理工学の一部として位置付けられており、学会では一般に原価管理や管理会計の手法として認識されなかった。そのため、この論文は長い間原価管理や管理会計の研究者には注目されなかった。

2.2 1970年代の原価企画研究

実務先行の原価企画が、1970年代の中頃から、次第に管理会計研究者の注目を浴びるようになってきている。代表的な研究として、田中(雅)(1977、1979)、牧戸(1979)があげられる。

田中(雅)(1977、1979)では、原価工学や原価管理の視点から原価目標の役割を検討し、原価目標の設定・割付・見積りなどの原価企画の主要活動を解説している。

牧戸(1979)は、まず、日本の代表的企業における原価管理の実態調査の結果から、当時の原価管理において次のような3つの傾向があることを指摘している。第一に、原価管理のうち、原価低減、特に新製品の企画・設計段階における原価低減に重点が置かれている。第二に、製品種類が極めて多い企業においてのみならず、製品種類がそれほど多くない企業においても、財務会計的な原価計算の方法として見積原価計算を採用する志向が強い。第三に、製品別原価管理システムには、原価低減と原価維持の両者からなるシステムと原価低減だけのシステムの二つのタイプがあるが、後者の採用志向が強くなっている。

次に、新製品の企画・設計段階における原価低減に原価管理の重点が置かれるようになった理由を、次のように説明している。

原価管理は原価低減と原価維持からなる。原価低減は、設計および生産準備の段階において設計および生産技術を改善することによって現在の原価水準それ自体を引き下げる管理活動であり、原価維持は引き下げられた原価水準を達成・維持する管理活動である。

原価面の改善によって利益向上を図らざるをえないような減速経済下においては、原価維持より原価低減に重点を置くようになることは必然である。しかし、生産段階に入ってから原価低減活動は、その効果が極めて少ないことが多い。この理由は根本的には、製品の計画段階において、生産組織、生産設備、生産方法および技術等の生産条件がほとんど与えられてしまい、これらの生産条件が発生する原価の大部分を規定するものであるということに求められる。

最後に、新製品の企画・開発段階における原価低減(原価企画)の目的は、企業の原価の低減ではなく利益の確保にあると強調している。また、計画段階における目標原価を合理的に設定する有力な方法として、原価低減活動を利益管理の一環としてとらえ、長期利益計画から目標原価を誘導する許容原価方式を提唱している。

以上述べたように、1970年代後半から、原価企画は漸く原価管理や管理会計の研究対象になっており、先駆的な研究論文も発表されている。しかし、当時原価企画研究は緒についたばかり

かりであり、先進企業の原価企画実務を紹介する事例研究も見当たらないし、原価管理や管理会計の視点から原価企画の本質や意義に関する理論研究もほとんどない。

2.3 1980年代の原価企画研究

1980年代に入ってから、さらに多くの企業で原価企画が実践されるようになった。こうした実践の増加を背景に、原価企画に対する研究も増え始めている。代表的な研究者として、田中雅康、門田安弘、近藤恭正、櫻井通晴があげられる。

田中雅康は、原価企画研究を、管理会計と開発設計の固有技術と管理工学の領域に関連する学際的な研究領域であると捉え、一連の研究によって、①原価企画とVE・VAとの関係、②原価目標の設定・細分割付および原価見積りの意義と方法、③コストテーブルの分類、作成方法などを明らかにしている（田中（雅）、1981、1985a、1989）。

門田安弘はダイハツ工業の事例を用い、原価企画の進め方を解説している（登・門田、1983）。この研究は、原価企画に関する初めての事例研究であり、ダイハツ工業の原価管理を次のように説明している。ダイハツ工業の原価管理システムは、製品の企画・設計活動を含んだ総合的原価管理であり、①総合計画段階、②原価企画段階、③原価改善段階、という3つの段階からなる。総合計画段階というのは将来3年ないし4年にわたる全社的な中期経営計画を立てるステップである。中期経営計画は、会社としての全般的な企画活動をつかさどる総合企画室で立案され、トップ・マネジメントの経営企画で決定される。この経営計画を構成する新製品の開発計画は、技術室で立案され、「総合新製品計画」として確定される。

原価企画段階では、中期経営計画で決められた目標利益を達成するために製品の開発・設計の段階における原価低減活動が行なわれる。まず顧客のニーズを満たす商品を具体的に企画し、その新製品の目標利益から目標原価を算出する。次に、その目標原価を費目・機能別に分解して展開する。さらに目標原価を設計上でVE的に達成し、それを実際の原価見積によって確認する。原価改善段階では最終的に決まった正式図面の目標原価を、実際の製造過程で達成していくことをコントロールする。このように、同研究では、原価企画を、中期利益計画で設定された利益目標を達成するための活動として位置づけ、原価企画活動の基本プロセスを明らかにしている。

近藤恭正は、ある自動車メーカーの事例を考察し、原価管理の変貌や原価企画の特徴を分析している（近藤、1988、1989、1990）。近藤（1988）は、その自動車メーカーでの原価企画の取り組みを紹介し、原価企画の特徴として、市場志向の管理システム、源流管理、部門横断的な活動などをあげている。近藤（1989）は、管理システムを技術志向管理システムと市場志向管理システムとに分け、前者の代表的な管理システムが標準原価計算を利用した管理システムであり、後者の代表が原価企画であると主張している。また、技術志向管理システムは製造段階でのコスト・マネジメントを重視する現状改善のシステムであり、製造製品を市場に押し付

けていく「ブッシュ」思考で特徴づけられるのに対して、市場志向管理システムは製造段階よりも開発段階を重視する革新的コスト・マネジメントであり、市場のニーズを企業に取り込み、それに対応できる技術革新・独創性を生み出す「ブル」戦略で特徴づけられる点において、両者は極めて対照的であると指摘している。さらに、近藤（1990）は現代企業の経営環境の変化にともなって、原価管理が技術志向システムから市場志向システムへと変貌しつつあると主張している。このように、近藤恭正は、一連の研究を通じて、企業経営における原価企画の重要性を明らかにしている。

上述した事例研究では、原価企画の基本内容や実施プロセスを考察することによって、原価企画の意義や有効性がある程度究明されている。しかしながら、企業における原価企画の利用状況や普及程度を把握し、その普遍性を検証するために、アンケート調査や聞き取り調査を実施しなければならない。1980年代後半からいくつかのアンケート調査や聞き取り調査が行なわれている。代表的な調査として、櫻井（1984、1988）および田中（雅）（1985b、1989）があげられる。

櫻井（1984、1988）の調査の目的は、当時の原価企画の普及状況を確認することにある。1984年の調査では、訪問企業22社のうち18社において原価企画の利用が確認された。また、1988年の郵送質問票調査¹⁾では、回答した企業の8割が原価企画を導入していることが判明した。

田中雅康は、原価企画活動の詳細内容を把握するために、1983年と87年に同種の郵送質問表調査を行なった（田中（雅）、1985b、1989）。調査の対象は、電気機器、輸送用機器、機械、精密機器などの製造業企業である。調査の質問項目は、原価・日程・性能の各目標の重要性、予測売価の設定方法、原価目標の設定対象費目、原価目標の設定方法、原価目標の細分割付、原価見積りの方法、コストテーブルの利用、などである。調査の結果から、次の2点が明らかになった。すなわち、① 調査対象の四つの業界において原価企画が相当広く利用されていること、② 各企業の原価企画の実務において共通する点が多数見られること、である。

以上に述べたことから、80年代に入ってから原価企画が管理会計の新しい研究領域となり、事例研究やアンケート調査によって、原価企画の基本プロセスや普及状況が明らかになったことが分かる。しかし、全体的に見ると、事例研究の数も少なく、総合的なアンケート調査も見当たらない。

2.4 1990年代の原価企画研究

1990年代に入ると、原価企画は、俄かに原価管理や管理会計の主要なテーマになった。多様なアプローチの研究が行なわれ、多くの研究成果が蓄積されてきた。以下では、これらの研究を、① 事例研究、② 実態調査、③ 理論研究、の3種類に分類し、それぞれの代表的な研究をレビューする。

まず、90年代には原価管理や管理会計の専門誌および経営実務雑誌において数多くの事例研究が公表されている。その中に、自動車メーカーの事例（門田、1988；田中（隆）、1990；岡野、1995a）だけでなく、自動車部品メーカーの事例（山田、1993）や、電気機器メーカーの事例（加登、1990；青田、1992）なども含まれている。これらの事例研究はそれぞれの企業の原価企画活動の内容を明らかにしているだけでなく、原価企画研究の理論的な枠組みを構築する上でも有用な素材を提供している。

次に、日本企業の原価企画の全体状況を把握するために、大規模な実態調査が行なわれている。代表的な調査として、神戸大学管理会計研究会の実態調査²⁾が挙げられる（神戸大学管理会計研究会、1992）。この調査の目的は、①原価企画の適用業種、②サプライヤーとの関係、③原価企画の普遍妥当性、を解明することにある。調査の内容は、原価企画の採用状況、原価企画の目的と適及、原価企画の組織・対象、目標原価の設定・展開、目標原価達成のフォローアップ、原価企画のツール、サプライヤーとの関係および原価企画の海外移転等からなり、原価企画に関わるほぼすべての問題を網羅している。この調査により、90年代日本企業の原価企画活動の実態と動向が明らかになった。

最後に、90年代以降、原価企画に関する理論的な研究著作が相次いで出版されている。代表的な著作として、門田（1991）、加登（1993）、田中（雅）（1995）、岡野（1995b）、日本会計研究学会（1996）が挙げられる。

門田（1991）はトヨタなど優れた自動車企業の事例を紹介し、自動車企業の原価管理システムの中での原価企画の役割を明らかにした。加登（1993）は日本企業の事例を用いながら、原価企画と企業競争力との関係、原価企画の展開方法、原価企画と組織・戦略・企業文化との関係、原価企画の海外移転、日本的経営の限界と原価企画との関係などを検討し、様々な視点から原価企画システムの全体像の究明を試みた。田中（雅）（1995）は、戦略的・工学的アプローチの原価管理の視点から原価企画の意義と目的、原価企画の生成と発展を述べた上で、原価企画の実施方法を詳細に解説した。岡野（1995b）は、実体管理、会計管理、会計の不可視性、会計機能の分散化と統合化、などの概念を用いながら、会計手法を支えている組織レベルおよび社会レベルの分析によって原価企画を含む日本の管理会計の特質を明らかにした。

日本会計研究学会（1996）は原価企画の発展経緯、原価企画の普及状況および原価企画の意味・本質を解明しようと試みた。その基本内容をまとめると、次のようになる。まず、原価企画の「あるべき姿」についてのより具体的な内容とその背景にある日本企業の原価企画への取り組みの特徴を説明した。次に、原価企画活動をより高度なレベルに発展させていく場合に解決しなければならない一般的な課題を、原価企画の対象原価要素、原価企画活動のプロセス、支援システム、組織の問題、サプライヤー関係等について論述した。最後に、原価企画が総合的利益管理の一環として行われるようになればなるほど、逆機能・副作用も同時に強くなっていく傾向が存在していることを述べ、それらを克服し、普遍性を持つ部分を明らかにしなけれ

ば、原価企画の海外移転は困難であることを指摘した。

2.5 近年の原価企画研究

21世紀に入ってから、原価企画は依然として管理会計研究の重要なテーマの一つである。代表的な研究として、岡野（2002、2003、2006b、2009）、吉田（2003）、田坂（2008）が挙げられる。

岡野（2002）では、日米経営システムの比較という観点から、日本的経営システムの特徴と原価企画との関連性、社会システムとしての原価企画、統合型・分散型管理会計システムの可能性を論述した。また、岡野（2003）ではトヨタによる原価企画の海外展開の事例やボーイングやダイムラー・クライスラー、イタリアの自動車部品企業における原価企画の導入事例を取り上げ、日本企業における原価企画の実践とこれらとの国際比較によって、原価企画の普遍性と特殊性について考察した。原価企画の特徴として、①クロスファンクショナル体制、②会計の不可視性の回避、③埋め込まれた組織学習、④原価の決定と発生との関係性、を挙げている。さらに、岡野（2006b）では、原価企画の特徴として、①一単位の製品・サービスへの収斂、②原単位とレート、③原価の二つの次元：「発生」と「決定」、④組織に埋め込まれた全社の活動：会計の分散化と責任会計の止揚、⑤目標原価の測定、⑥逆計算（市場志向計算）と目標原価設定の前提条件、の六つの特徴を挙げている。岡野（2009）は、日本の管理会計の連続性と非連続性、制度分析による文化の重層性からみた原価企画の変化プロセスを考察し、近年の原価企画の実践における変化は、「進化」や「革新」というより「適応」と「変態」とを繰り返しながら動いていることを指摘した。

吉田（2003）は組織能力という視点から、原価企画の成功要因を理論的・実証的に解明することを試みた。この研究の結論をまとめると、次の3点になる。第一に、原価企画システムは、管理会計技法、管理工学的ツールや組織的整備などの全体システムが一体として機能する。第二に、原価企画能力としては、ツールよりも組織・行動要因の方が重要である。第三に、原価企画のコア能力の候補は、製品開発源流でのコストデータ管理と製品開発プロセスでの部門・プロジェクト・組織間インターアクションである。

田坂（2008）は、日本で開発された原価企画が欧米でどのように理解され、発展し、どのような課題に直面しているのかを明らかにした上で、外国文献と日本国内文献を比較することによって、原価企画の発展段階における研究方法の相違、欧米の戦略的管理会計手法を取り入れた新たな原価企画の妥当性を検討した。

3 欧米における原価企画研究の展開

1980年代後半から、原価企画が日本人によって英文の雑誌で紹介され始めた。例えば、Hiromoto（1988）、Monden and Sakurai（1989）などは、日本の先進的な管理会計実務の代

表として、製品開発段階のコスト・マネジメント活動である原価企画を取り上げた。90年代以降、欧米では原価企画が管理会計の新しい研究領域として注目され、数多くの研究がなされている。代表的な研究として、Cooper (1995)、Cooper and Slagmulder (1997, 1999)、Ansari *et al.* (1997) が挙げられる。

クーパーは、1990年代中頃から一連の原価企画研究を発表し、欧米の原価企画研究に大きな影響を与えている。Cooper (1995) では、まず、日本企業への実態調査を行い、日本企業の競争行動の分析から、全面対決戦略 (confrontation strategy) という概念を提唱している。また、全面対決競争環境の下で、競争優位を生み出すために既存製品の原価管理や将来製品の原価管理、起業家精神の活用が重要であると主張している。さらに将来製品の原価管理の手法として原価企画を取り上げ、戦略的コスト・マネジメントの視点から、原価企画の本質を分析している。Cooper and Slagmulder (1997) では、製品の設計段階における原価および利益管理の手法として原価企画や VE を取り上げ、二つの手法の役割や実施プロセスを詳しく説明した。まず、原価企画を製品レベルの原価企画と部品レベルの原価企画に分けて、それぞれの実施方法を解説した。次に、原価企画実施プロセスに影響を与える各要素を分析した。最後に VE プロセスの計画や VE 技法を紹介した。Cooper and Slagmulder (1999) では、原価企画を製品のライフステージにおける設計段階を中心とした、フィードフォワードの原価管理手法と位置づけ、企業連携のコスト管理手法としての原価企画の重要性を強調している。また、同研究は原価企画が持つ企業間特性を踏まえて、原価企画システムがサプライチェーン内の企業間で連鎖するように結び付けられるとき、とりわけ効果的になると指摘している。

Ansari *et al.* (1997) は日本語の文献を含む数多くの原価企画の研究文献をレビューした上で、原価企画の六つの基本原理をまとめている。すなわち、① 価格主導、② 消費者志向、③ 設計志向、④ 部門横断チーム、⑤ ライフサイクル志向、⑥ 価値連鎖、である。また、同研究は原価企画を戦略的コスト・マネジメントのプロセスと定義づけており、原価企画の計算構造とプロセス、関連組織および支援ツールを詳細に解説している。

4 原価企画研究の傾向

以上、原価企画研究の生成と展開を年代別に区分し、各年代の代表的な研究の概要を解説した。こうした解説を踏まえて、原価企画研究の傾向を分析したい。

原価企画研究の傾向分析を行うために、原価企画研究の発展段階を区分する基準を決めなければならない。これまでの研究では、さまざまな基準を用いられてきた。例えば、吉田 (2003) では、原価企画研究の発展段階を年代別に二つの段階に区分し、代表的な原価企画研究について文献レビューをすることによって、それぞれの特徴を明らかにした。田坂 (2008) では、原価企画の発展段階を区分するメルクマークとして、① 目的、② ツール、③ 関連組織、④ 戦略性、を提唱している。同研究は、こうした四つのメルクマークで、原価企画における研究アブ

ローチを、①管理工学的アプローチ段階（1960年代～80年代前半）、②原価低減活動アプローチ段階（1970年代後半～90年代前半）、③戦略的コスト・マネジメント・アプローチ段階（1990年代前半～現在）、という3つの段階に分けて検討した。

吉田（2003）と田坂（2008）の区分方法はそれぞれのメリットがある。しかし、原価企画の体系化および理論化という視点から見ると、これらの区分には問題がある。原価企画の体系化および理論化の視点から、原価企画研究を整理・分析するために、採用されている研究アプローチという基準が有用であると筆者は考える。こうした研究アプローチ基準で分類すると、これまでの原価企画研究を次の3種類に分けることができる。すなわち、①伝統的な原価管理アプローチによる研究、②戦略的コスト・マネジメント・アプローチによる研究、③社会的・制度的アプローチによる研究、の3つである。以下、各研究アプローチによる原価企画研究について分析する。

伝統的な原価管理アプローチによる原価企画研究は、1960年代中頃から1990年代前半まで数多くなされており、代表的な研究として、田中（光）（1965）、牧戸（1979）、田中（雅）（1981、1985a）、門田（1991）などが挙げられる。こうした研究の特徴をまとめると、次のとおりである。第一に、原価企画は、製品開発段階における原価低減のための手法として位置づけられる。第二に、原価企画の目的は、製品のコスト競争力を高めることにあり、新製品の原価低減を実現することにより、結果的に利益目標の実現につながる。第三に、原価企画研究の主要テーマは原価企画のプロセスや手順、ツール類の利用方法、原価企画担当者たちの役割や協力体制などである。

上述したように、90年代に入ると、原価企画は、管理会計研究の主要なテーマとなった。多様なアプローチの研究が行なわれ、特に戦略的コスト・マネジメントの視点から原価企画の一般的なフレームワークを構築しようとする試みがなされている。戦略的コスト・マネジメント・アプローチによる原価企画研究は、戦略性の考え方により、二つの研究アプローチに区分することができる。一つは市場志向、利益管理という視点から原価企画の戦略性を検討するアプローチであり、いまひとつは基本競争戦略という視点から原価企画の戦略性を論じるアプローチである。

前者の代表的な研究として、田中（雅）（1995）、櫻井（2000、2004）が挙げられる。田中（雅）（1995）では、原価企画が従来タイプの「原価の発生」を管理する原価管理手法ではなく、「原価の決定」を管理する原価管理手法であるため、単なる新製品等の原価低減にとどまるものではなく、中長期の利益計画や利益開発戦略の一環として位置づけられ、全社的な総合的利益管理の中核をなすものであり、戦略的コスト・マネジメントといわざるを得ないと主張している。櫻井（2000）では、原価企画が中期計画から導かれた利益計画と密接に連動しながら実施されるため、原価低減の手段であるとともに、利益目標達成のための手段でもあると指摘している。さらに、櫻井（2004）では原価企画における中長期計画との連動と市場志向性を取り

上げ、原価企画は原価低減と利益管理を図る、戦略的コスト・マネジメントの手法であると主張している。

後者の代表的な研究として、Cooper (1995)、Cooper and Slagmulder (1997, 1999)、ト (2001) が挙げられる。Cooper (1995) では、リーン・メーカーの競争行動を説明するために、全面对決戦略という基本競争概念を提唱し、全面对決戦略でのコスト・マネジメント手法として、将来製品のコスト・マネジメント、既存製品のコスト・マネジメント、起業家精神を利用したコスト・マネジメントを挙げており、将来製品のコスト・マネジメント手法として、原価企画、VE、企業連携のコスト・マネジメントを挙げている。また、Cooper and Slagmulder (1997) では、全面对決戦略における原価企画やVEの役割を明らかにしている。さらにCooper and Slagmulder (1999) では、全面对決戦略を成功に導くために、連鎖的原価企画あるいは連結的改善コスト管理といった企業連携のコスト・マネジメントが重要であると強調している。Cooper (1995)、Cooper and Slagmulder (1997, 1999) の研究は、原価企画を計算のツールとして捉えて、VEと区別して論じるという問題があるものの、全面对決戦略という基本競争戦略を提唱し、全面对決競争環境の下で、競争優位を生み出すために既存製品の原価管理や将来製品の原価管理および起業家精神の活用などの重要性を指摘したという点では、非常に優れた研究であると言える。

ト (2001) では、クーパーの競争戦略理論を援用しながら、原価企画を戦略的コスト・マネジメントとして位置付けることを試みた。その内容を要約すると、次のようになる。

第1に、原価企画の本質やメカニズムを明らかにするには、単なる原価管理や利益管理の視点から検討するのでは不十分であり、経営戦略、特に競争戦略の視点からも検討することが必要不可欠である。第2に、自動車メーカーを代表とする日本企業の競争戦略の特徴は、コスト・リーダーシップ及び差別化という二つの基本戦略のいずれかを選択するのではなく、コストと差別化の両面において優位を確立しようとするところにある。このような戦略は全面对決戦略と呼ばれる。第3に、全面对決戦略の目的は、性能、品質、原価のサバイバル3要素を積極的に管理することを通じて、競争優位を一時的に生み出す状況を限りなく続けるところにある。第4に、原価企画は全面对決戦略を効果的に実施するために開発されたツールである。また、全面对決戦略によって競争優位を獲得するためには、原価企画だけでなく、JITやTQC及び原価改善等のツールも欠かせない。

近年、社会的・制度的アプローチから日本の管理会計と原価企画の本質やメカニズムを究明しようとする試みが行われている。代表的な研究として、岡野 (2003、2004、2006a、2009) が挙げられる。岡野 (2003) では、新制度主義アプローチを援用しながら、原価企画を題材として、制度変化の動因としての会計変化と、その変化の過程での個人の主体的行動、それをサポートするために必要となる会計の新たな役割を記述し、グローバル状況下での制度変化と会計変化との関係性を明らかにした。特に、技術・調達・生産・経理・販売などのさまざまな組

織に「埋め込まれた」多様で異なる会計機能が存在する状況下において、相互に認識の異なる人々がコミュニケーションできる空間（space）や場（arena）が原価企画であると捉え、原価企画の計算システムの側面だけでなく、組織における含意や他のマネジメントシステム、さらに社会との関係性について考察した。岡野（2004）では、社会的・制度的実践として会計を捉えるホップウッド（Anthony G. Hopwood）をはじめとするヨーロッパのアプローチを援用しながら、社会的・制度的アプローチの特質と日本の管理会計の独自性を検討し、2000年以降のトヨタにおける原価企画の変容とその理論的根拠を明確にした。岡野（2006a）は、社会史・文化史的なアプローチを用いながら、日本の管理会計の生成・発展を検討し、原価企画の生成基盤の形成を考察した。岡野（2009）は、連続性と非連続性による歴史叙述の方法を援用しながら、原価企画を題材にして日本の管理会計の現状を分析し、近年の原価企画実践の傾向を明らかにした。

5 おわりに

本稿では、原価企画研究の生成と発展の過程を年代別に区分して、各年代の代表的な研究をレビューした上で、研究アプローチという視点から、これまでの原価企画研究の傾向を明らかにした。

原価企画は1970年代後半から原価管理や管理会計の手法として認識・研究されはじめたが、1980年代に入ってから、管理会計研究の主要テーマとなった。これまで多様なアプローチの研究が行われ、多くの研究成果が蓄積されてきた。しかしながら、管理会計の研究分野のひとつとして原価企画研究はまだ成長段階にあり、研究すべき課題が数多く存在している（Shahid, Bell and Okano, pp. 519-524）。ここでは、今後の重要研究課題として次の3点を指摘して、本稿の結びとしたい。

第1点は原価企画を成功に導くために、どのような組織能力が必要であるかという問題である。原価企画の基本的な役割は、一時的な競争優位を連続的に生み出すことである。このような役割を果たすことができるのは、原価企画が顧客のニーズを満足させ且つ企業に必要な利益をもたらす新製品を迅速に開発し、市場に登場させる機能を有するからである。しかし、いくら原価企画が優れた機能をもっているとしても、それを実現するのは製品開発の組織およびそのメンバーである。したがって、原価企画を有効に機能させる組織能力を究明することは非常に重要である。近年、こうした原価企画の成功要因と組織能力の関係に焦点をあてた研究（例えば、吉田、2003）があるものの、まだ多くの課題が残っている。

第2点は原価企画とABCとの融合である。日本で誕生した原価企画が直接費の管理に重点を置くのに対して、アメリカで誕生したABCは、間接費の管理に焦点を合わせている。山本（1993）、山本・松尾（2000）は、ABCが提唱された背景と原価企画活動が盛んになった背景とは共通していると指摘し、ABCを間接費の原価企画として原価企画活動に取り入れること

を提案している。Kaplan and Cooper (1998) は、原価企画という日本の手法と、ABC というアメリカの手法が相互排他的ではなく、両方の融合が、企業に製品ライフサイクル全体にわたるすべての種類の原価を管理する一つの道を開くことになることを提唱している。しかし、両手法がいかに融合するかという大きな課題が残されている。

第3点は原価企画の海外移転および原価企画の国際比較である。原価企画の海外移転という問題が取り上げられる際には、二つの研究対象が含まれる。一つは、日本企業が海外に開発拠点を移した場合に原価企画も移転できるのかという問題であり、もう一つは海外企業が原価企画を導入できるのかという問題である。こうした原価企画の海外移転に関しては、いくつかの実態調査や事例研究が行われている³⁾。また、原価企画の海外移転に関する分析枠組みについての研究も行われている(卜、2003)。しかし、これまでの原価企画の海外移転についての研究はほとんど欧米企業を移転先と想定し、議論を展開している。したがって、得られた結論も基本的に欧米企業の状況に適用していると考えられる。近年、日本企業の東アジアへの生産機能および開発機能の移転がかなり進んでおり、特に中国への生産・開発の現地化が急速に進展している。こうした中で、JIT生産システムのみならず、原価企画の中国への移転が行われていくものと予測できる。岡野(2006b)では、管理会計の受容プロセスを見ることで、受容側国における管理会計の特色が理解できるとともに、導入された技法の特質についての理解も深まり、そこにある種の「創造」の可能性が生まれると指摘している。この意味で、原価企画の海外移転および原価企画の国際比較は今後とも重要な研究課題である。

注

- 1) この郵送質問票調査は、東証一部及び二部上場製造業企業573社を対象に実施され、回収率52.4%である。
- 2) この実態調査は、1991年11月、東証一部上場の全製造業703社を対象に実施され、回収会社数182社、回収率25.89%である。
- 3) 日本企業による原価企画の海外移転についての研究として、神戸大学管理会計研究会(1992)、井上(1993)、岡野(1995b、2003)、長屋(1998)が挙げられる。外国企業による原価企画の導入についての代表的な研究として、加登(1997)、岡野・清水(1997)、岡野(1998)、伊藤(1999)などが挙げられる。

参考文献

- 青田英輔(1992)「複写機事業での原価企画活動」『JICPA ジャーナル』第440号、66-71ページ。
- 伊藤嘉博(1999)「日本的知識創造プロセスの海外移転の可能性と困難性」『国民経済雑誌』第179巻第2号、13-29ページ。
- 井上信一(1993)「オーバーラップ型研究開発と原価企画の国際移転」『産業経理』第52巻第4号、52-65ページ。
- 岡野浩(1995a)「原価企画と製品開発—トヨタ自動車を中心として—」明石芳彦・植田浩史「日本企業の

- 研究開発システム―戦略と競争―』東京大学出版会、63-82 ページ。
- ―― (1995b) 『日本の管理会計の展開―「原価企画」への歴史的視座―』中央経済社。
- ―― (1998) 『欧米企業における原価企画実践の現状―CAM-I原価企画プロジェクトを中心として―』『企業会計』第50巻第6号、6-52 ページ。
- ―― (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。
- ―― (2003) 『グローバル戦略会計―製品開発コストマネジメントの国際比較』有斐閣。
- ―― (2004) 『日本の管理会計の変容―社会的・制度的アプローチからみた原価企画―』『会計』第166巻第5号、66-76 ページ。
- ―― (2006a) 『日本の管理会計史研究序説―社会史・文化史としての方法―』『経営研究』第56巻第4号、99-113 ページ。
- ―― (2006b) 『管理会計の受容と創造―計算モデルとしての原価企画とABCとの差異―』『経営研究』第57巻第1号、1-13 ページ。
- ―― (2009) 『日本の管理会計の連続性と非連続性』『会計』第175巻第3号、1-12 ページ。
- 岡野浩・清水信司(1997)『原価企画の海外展開―世界標準としての原価企画の可能性―』吉田寛・柴健次編著『グローバル経営会計論』税務経理協会、112-159 ページ。
- 加登豊(1990)『原価企画と管理会計―松下電工(株)A工場の取組み―』『国民経済雑誌』第162巻第2号、15-35 ページ。
- ―― (1993) 『原価企画―戦略的コストマネジメント』日本経済新聞社。
- ―― (1997) 『原価企画の海外移転に関する予備的考察』『国民経済雑誌』第175巻第6号、29-47 ページ。
- 神戸大学管理会計研究会(1992)『原価企画の実態調査(1)(2)(3)』『企業会計』第44巻第5、6、7号、86-91、74-79、84-89 ページ。
- 近藤恭正(1988)『わが国製造企業管理会計実務―某自動車メーカーの事例(覚書)―』『同志社商学』第40巻第2号、96-106 ページ。
- ―― (1989) 『原価管理の変貌―技術志向から市場志向へ―』『同志社商学』第40巻第6号、1-25 ページ。
- ―― (1990) 『原価管理の変貌―技術志向パラダイムから市場志向パラダイムへ―』『会計』第137巻第4号、64-78 ページ。
- 櫻井通晴(1988)『ハイテク環境下の原価企画(目標原価)の有効性』『企業会計』第40巻第5号、17-23 ページ。
- ―― (2000) 『管理会計(第二版)』同文館。
- ―― (2004) 『管理会計(第三版)』同文館。
- 田坂公(2008)『欧米とわが国の原価企画研究』専修大学出版局。
- 田中光一(1965)『自動車産業におけるV.A.の役割―特に原価企画について―』『自動車技術』第19巻第3号、84-90 ページ。
- 田中隆雄(1990)『自動車メーカーにおける新製品開発と目標原価―トヨタの原価管理―』『企業会計』第42巻第10号、14-23 ページ。
- 田中雅康(1977)『原価工学におけるターゲット・コストの役割』『東京理科大学経営工学科研究報告書』第1巻第1号、58-59 ページ。
- ―― (1979) 『ターゲット・コストによる原価管理』『原価計算』第230号、35-47 ページ。
- ―― (1981) 『原価管理の展開―技術与件決定プロセスにおける原価管理―』『原価計算』特別号第12冊、3-32 ページ。

- (1985a) 「新製品開発と原価企画」『企業会計』第37巻第2号、51-58ページ。
- (1985b) 『新製品開発における原価目標・VE・原価見積の実態調査』日本VE協会。
- (1989) 「日本企業の新製品開発における原価管理」『企業会計』第41巻第2号、19-25ページ。
- (1995) 『原価企画の理論と実践』中央経済社。
- 長屋信義 (1998) 「海外進出企業の原価企画—アメリカにおける日系自動車企業の現状—」『原価計算研究』第23巻第1号、25-32ページ。
- 日本会計研究学会 (1996) 『原価企画研究の課題』森山書店。
- 登能暉・門田安弘 (1983) 「自動車工業における総合的原価管理システム」『企業会計』第35巻第2号、104-112ページ。
- 卜志強 (2001) 「競争優位のツールとしての原価企画」『経済科学』第49巻第3号、29-44ページ。
- (2003) 「原価企画の海外移転に関する一つの分析枠組み—移転の困難性を中心に—」『原価計算研究』第27巻第1号、51-60ページ。
- 牧戸孝郎 (1979) 「最近におけるわが国原価管理実践の傾向」『企業会計』第31巻第3号、126-132ページ。
- 門田安弘 (1988) 「JIT生産方式と原価計算・原価管理—ダイハツ工業(株)のケースを中心に—」『企業会計』第40巻第5号、24-32ページ。
- (1991) 『自動車産業のコストマネジメント—原価企画・原価改善・原価維持』同文館。
- 山田義夫 (1993) 「クラリオン(株)の原価企画と原価管理」『原価計算研究』第18巻第1号、27-36ページ。
- 山本浩二 (1993) 「間接費の原価企画としてのABC」『経済研究』第39巻第1号、41-67ページ。
- 山本浩二・松尾貴己 (2000) 「原価企画とABC/ABMの統合に関する現状と課題—実態調査を中心として—」『経済研究』第45巻第2号、25-44ページ。
- 吉田栄介 (2003) 『原価企画能力』中央経済社。
- Ansari, S. L. and Bell, J. and CAM-I (1997), *Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management*, Chicago: Irwin.
- Ansari, S. L. and Bell, J. and Okano, H. (2007) "Target Costing: Uncharted Research Territory," in C.S.Chapman and A.G.Hopwood and M.D.Shields eds. *Handbook of Management Accounting Research*, Oxford: Elsevier, pp. 507-530.
- Cooper, R. (1995), *When lean enterprises collide: competing through confrontation*, Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Cooper, R. and R. Slagmulder (1997), *Target Costing and Value Engineering*, Portland, OR: Productivity Press.
- (1999), *Supply Chain Development for the Lean Enterprise: Interorganizational Cost Management*, Portland, OR: Productivity Press.
- Hiramoto, Toshiro (1988), "Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting", *Harvard Business Review*, July/August, pp. 22-26.
- Kaplan, R. S. and Cooper, R. (1998), *Cost & Effect*, Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Monden, Y. and M. Sakurai (1989), *Japanese Management Accounting: A World Class Approach to Profit Management*, Cambridge, MA: Productivity Press.

Target Costing Research: A Review and Implications for Future Research

Zhiqiang Bu

Summary

The aim of this paper is to analyze the trends of target costing research during the past twenty years, and point out topics for future research. First, we examine the development of target costing research in Japan by reviewing the main Japanese literature on target costing. Second, we discuss the development of target costing research in the West. Then, we analyze the trends in studies on target costing in Japan and the West. Finally, we present some important topics for further research.