

原価企画の特徴と本源的機能の考察

—グローバル化を前提とした企業の管理活動展開のために—

長谷川 拓三

はじめに

- I 日米独の最近の管理会計活動
- II 原価企画の生成・展開を要請した要因
- III 原価企画の本源的役割
- IV 原価企画と下請指導
- V 原価企画と販売管理
- VI 原価企画の課題—むすびに代えて—

はじめに

日本の自動車産業や電器機械産業などのハイテク加工組立産業は、対欧米同業企業との激しいグローバル競争下にあつて、高い生産性と技術水準に支えられて、勢力的に製品バリエーションの多様化戦略、品質戦略および価格戦略を展開し、常に競争力の優位を保持し、バブル経済の崩壊に至るまで、海外からの度重なる政治的、経済的な干渉にもかかわらず、ほぼ一貫して生産規模を拡大してきたということは、日本のみならず諸外国も認めるところである。

これらの日本企業の競争優位の維持に貢献してきたと言われる管理会計システム、特にこのシステムに組み込まれて、上述の各競争戦略を支援し、それらを成功裡に展開させるに大きな役割を果たしてきたと言われるいわゆる「戦略製品開発支援活動としての原価企画」は、日本流の利益管理を機軸と

した原価低減活動として位置づけられており、我が国の管理会計研究者のみならず、今日では海外の特にアメリカやドイツのグローバル企業の経営管理を研究あるいは担当する相当数の大学研究者や実務家によっても注目され、その日本企業での実践プロセスが勢力的に調査され、多くの文献で解説および論述されている¹⁾。

もともと、かかる原価企画活動の展開は、日本企業が持続的な成長政策をとり、製品差別化や製品ライフサイクルの短縮化を先進的に押し進めることで、顧客の新たな需要を喚起し、とりわけ海外でのシェア拡大を継続的に実現することが可能であった中でなされてきたのであり、また観察・評価されてきたのである。

しかし、バブル経済が崩壊し、貿易摩擦に起因する激しい円高により、海外輸出の拡大が懸念され、さらには国内市場の成熟化という状況のもとで、今後、日本の企業はおそらく成長から横ばいを前提とした政策をとらざるをえないであろう時代に、したがって製品ライフサイクル短縮化・製品多様化の再検討が迫られ、下請企業の経営難が叫ばれ再編化が実施され始めているなど企業の政策や環境が急速に変化してきている時期に、これまでの原価企画活動による原価マネジメントの継承的な展開が、グローバル競争の中にある日本企業の成功に今後もどれほど有効な手段として寄与し続けていけるであろうか。

本稿は、このような今日的な日本の経済状況および企業環境を念頭においた上で、原価企画活動の考えられうる展開すなわちその方向性を探るという目的のために、今一度、この活動の特徴と本源的機能を洗い出すことの必要性を感じ、それを試みたものである。

I 日米独の最近の管理会計活動

日本企業の実務の中から、とりわけ加工組立型企業で本来的に生成し改

善・拡充されてきたと言われる原価企画は、各企業によってもまた各時期によっても幾分違った活動のシステムや概念（例えば、各企業が採用する目標原価の概念など²⁾）の上に実施されてきているようである。そこで、その先駆的で代表型と見做しうる自動車会社の原価企画活動（すなわち一貫して国際市場におけるシェア拡大を目指して活動してきた企業の原価企画活動）の歴史的展開プロセスを、事例研究³⁾などを参考にして観察すると、とりわけ1970年代のオイルショック以降、そこでの原価企画の方式は、それまでの初期的な「部品購入費管理を中心としたVA・VE活動」から今日のような「市場から要求される品質と価格をもつ新製品の開発・製造を前提とした上での中期利益計画を達成するための内製および外注部品費管理VE活動」へとその範囲をより製品開発の源流段階を包含する方向に拡充してきた事実を認識することができる。

このことから、現在、実践されている先進的で代表的な原価企画は、品質戦略、価格戦略さらには中期利益計画を織り込んだ新製品開発戦略を支援する原価低減活動である、と解されているのである。もっとも、その活動の中心に、その初期から実践されているエンジニアによる製品の開発・設計段階での原価低減努力（VE）が位置していることには変わりないのではあるが、活動の範囲が次第に全社的な広がり呈するに伴って、各種の管理手段との結合が計られ、全社的な活動のシステム化へと進展してきていることに、我々は注目する必要がある。

ここに現在の原価企画の典型と言える活動をその手順にそって示すと、おおむね次のごとくに言えるであろう。

「まず新製品の開発計画の発足にあたり、市場が要求している品質と価格（要請売価）を査定し、さらには製品のライフサイクル期間全体での目標販売量も決定し、その一方で中期利益計画にもとづいた目標利益を算出し、量産段階における原価改善活動の実施を前提ないしは期待しながら、予定売価（要請売価あるいはこれに近い期待売価）から目標利益を控除して許容原価（企業

によっては目標原価)を導き出し、それと既存の生産技術のもとで導き出されたいわゆる成行原価との差額をエンジニアによるVE活動(設計・作図活動およびこれとの関わりをもつ部品購入費管理活動など)により可能な限り圧縮し、それを許容原価に近づける、という手順を踏む一定の品質・機能を固持しながらの原価低減活動。」

この原価企画の基本思考は「原価の作り込み」である。そして、原価低減活動の直接的対象原価は変動費である。しかしながら、原価企画活動には、ライフサイクル期間全体での製品販売量の予測段階および新製品の設計・作図活動の段階で、近年ますます上昇している生産のために必要な間接的活動によって発生する原価(製造間接費)と新設備投資額も管理しようという思考がその中に含まれていると考えられる。つまり、新製品を生産するために新たに発生する固定的間接費をできるだけその製品系列に直課する方針のもとで、この固定的間接費の増大額をできるだけ合理的に製品系列別に見積り、その決定にもとづく管理を目指しているのである。

このような日本の企業で本来的に展開されてきたとされる原価企画活動を促した経済的・社会的背景として、幾人かの論者は、多様な製品差別化、製品ライフサイクルの短縮化、製造段階での原価低減余地の減少状況、FA化・CIM化の整備さらには製造間接費の増大など相互に関連する一連の現象を挙げている⁴⁾。このことに対して、私自身、異論はないのであるが、考えてみれば、これらの現象は、何も日本に限ったことではない。アメリカやドイツにおいても、日本ほど急激ではないにしてもほぼ同様の経済的・社会的状況を観察することができる。だが、両国では、日本と異なるアプローチを採る管理会計方式が、実務の中から発見され、それが高く評価され、その普及が提唱されている。

アメリカの研究者が1970年代および1980年代の自国の実務の中から発掘し、アメリカ企業の競争力を回復させる手段として推奨し、一層の展開を試みているないしは試みたのは、活動基準原価計算(activity based costing)と

称する戦略製品識別のための原価計算方式である⁵⁾。この方式は、「世界的規模の競争や製品技術の革新を考えれば、正確な原価情報の把握は競争優位に立つ上で不可欠だ⁶⁾」という命題のもとに、伝統的な原価計算による原価情報の歪み（不適合）を回避すべく、企業の「諸活動」こそが真の原価発生原因であると認識し、これを原価計算対象と考え、「活動」をもって製品への原価配賦を実施し、そのことによって従来の原価情報の歪みが修正でき、製品差別化企業における戦略製品を適切に識別することで、企業のグローバル競争に対処することを目指したものである。また、この方式では、間接費配賦基準として、活動関連のコスト・ドライバー（cost driver）が採用されるために、従来のほとんどの固定費は、長期的視点から変動費（長期変動費）として扱われることになるので、管理可能原価に変容する。したがってこの原価計算では、固定変動分解の入る余地がなく、これは全部原価計算と見做されうるのである。結局、活動基準原価計算は、活動を原価発生原因と捉えることで、少品種大量生産から多品種少量生産形態への移行とそれと同時に遂行されるFA化の導入によって増大する間接費の透明化に成功し、これによって間接費の正確な配賦計算が可能となり、もって付加価値をもたらさない各種の間接費の管理・削減を実施することを意図とした原価管理会計と位置づけることができよう。したがって、日本企業の間接費をできるだけ配賦しないで製品系列別に直課する方針で管理していこうという方向とは、原価管理方針に関して、相当の隔たりがある。

またドイツでも、1970年代の末あたりから原価計算の有用性が強く問われ出し、そこで新しい方向づけを見つけ出すために、1979年9月に当時の代表的な原価計算論者としてメンラット（Siegfried Menrad）、リーベル（Paul Riebel）、キルガー（Wolfgang Kilger）、ラスマン（Gert Laßmann）、メンネル（Wolfgang Männel）らが一同に会し、従来の全部原価計算の検討をも含めて、それぞれの考える方式を提唱した⁷⁾。とりわけリーベルの提案する「相対的直接原価計算」とキルガーの「限界計画原価計算」は、どちらも補償貢献額

計算の形式をとるのではあるが、そこでの概念およびシステムの相違から生じる衝突は激しいものであった⁸⁾。当然のごとく論議は物別れになったが、確かに彼らの原価計算論には、アメリカで活動基準原価計算が話題になる前の時期から、相当に原価作用因（アメリカのコスト・ドライバーと同義）に関する研究がなされていた。しかし彼らの方式は、部分原価計算システムの枠内で考えられていたのである。これを打破する意図で、プロセス原価計算（Prozeßkostenrechnung）というアメリカの活動基準原価計算とその問題意識および基本思考様式においてほぼ同一と解してよい方式が、1989年にホルバート（Péter Horváth）とマヤー（Reihold Mayer）によって発表され⁹⁾、伝統的な部分原価計算論者との間で盛んな論議を引き起こしている（特に、限界計画原価計算支持論者との対立は激しい。しかし、相対的 direct 原価計算支持論者とは、販売費計算をも考慮に入れるという点などで、同調する部分も多い）。ここにプロセス原価計算の目標とは、企業の諸活動を原価発生要因（作用因）と見做し、近年ますます上昇する販売、開発、物流、購入などの生産にとって間接的な給付領域の原価の透明化を計り、全部原価計算の枠内で、原価の発生原因にそくした部門および製品への間接費配賦計算を可能にし、そのことで間接費の計画設定や統制を支援し、手許の資源の合理的使用を可能にすることであると、ホルバートらは主張する¹⁰⁾。そして、この原価計算によって、どの製品が戦略製品となりうるかについての適切な識別が可能となると主張されるのである。なるほど、活動基準原価計算では、間接費は原価部門を通さずに活動センターから直接に製品に配賦され、それに対して、プロセス原価計算では、原価部門としての間接的な給付領域の原価（間接費）の透明化が計られ、そこで透明化された間接費がそこ（間接的な給付領域）をいったん通過させられるという点で相違はあるものの、どちらも間接費の透明化を核とした原価管理会計と見做すことができるのである。

さて、以上みてきたように、日本、アメリカおよびドイツの管理会計は、ほぼ同様な経済的・社会的要因のもとで、さらに同一の目的意識つまり「グ

ローバルな競争において優位性を獲得あるいは維持するための支援用具」としてそのシステムを構築するという目的意識のもとで、展開されているのであるが、そのアプローチに相当な違いがあった。すなわち、原価企画は、とりわけ戦略製品（新製品）の価格、品質、機能を「消費者の満足を得られるもの」という観点から出発し、これを崩さずに中期利益計画を達成するために、目標原価を算定し、さらにこの原価を作り込むために、結局、変動費を管理・低減するということに焦点を当てており、それに対して、活動基準原価計算とプロセス原価計算では、原価の作り込みという考えは薄く、戦略製品識別のために全部原価を管理対象としている。さらに言えば、日本の原価企画は、国内での競争はさておきとして、対外的には、一貫して（一時的ゆり戻しはあったにせよ）競争優位の状態の続く中で成功的に機能してきたと言える。それに対して、アメリカやドイツの管理会計は、日本企業に対しての相対的な競争劣勢下（特に、自動車産業や電機・機械産業）で、したがって競争力回復・獲得を目指して展開されてきている。

なお最近では、アメリカやドイツの管理会計研究者の活動方向の中に、日本の原価企画やプロセス（工程）改善活動に注目し、そのシステム全体の導入は現時点では不可能あるいは不向きと判断するが、そこに組み込まれている戦略思考を、すなわち「TQM」（品質改善プログラム）、「ジャストインタイム」、「事業プロセス改善」および「消費者の満足の考慮」をとりいれる努力をみることができる。活動基準原価計算から活動基準マネジメント（activity based management）へという展開傾向¹¹⁾、およびプロセス原価計算からプロセス原価マネジメント（Prozeßkostenmanagement）へという展開は¹²⁾、まさにこの方向なのである。つまり、「プロセス改善志向」、「市場志向ないしは消費者志向（特に、ドイツ）」および「間接費の透明化（正確な配賦）」を組み込んだ全部原価計算を戦略的管理会計として構築しようとしているのである。（もっとも、このような戦略的管理会計をアメリカやドイツの企業の経営者が広く採用するかどうかは、まだテスト段階にあるようである。）

日本の経営者は、我が国の相当数の管理会計研究者が活動基準原価計算を検討し紹介しているのであるが、その導入に否定的であるとの報告がなされている。おそらく、日本企業の競争優位と生産性優位という事実が、経営者をして、この外国の手法の導入の不必要という認識あるいは導入に関して消極的という態度をとらせているのであろう。しかしながら、日本の自動車産業の生産性優位の状態のもとに、より一層展開され成功的に実施されてきた原価企画（原価企画による支援によってその一面が支えられてきた日本の自動車産業の生産性優位という見方もできるであろう）は、最近の調査報告¹³⁾による日米間の生産性格差の接近の進行のもとでも、今後、果して従来どおりの役割期待を遂行できるのであろうか。

II 原価企画の生成・展開を要請した要因

製品差別化、製品ライフサイクルの短縮化、製造段階での原価低減余地の減少、FA化・CIM化の整備さらには製造間接費の増大などによる企業環境の変化が、原価企画活動を促した背景であるとしばしば指摘されていることは、先に述べた。しかしながら、このような環境の変化は、アメリカやドイツの企業においても、日本ほど急激ではないにしろ同様に認めることができるということもすでに指摘した。だが、アメリカやドイツの管理会計実務および理論研究は、日本と違って間接費の正確な配賦を核としたいわゆる「活動（プロセス）志向の管理会計アプローチ」がとられている。したがって、上述の背景が、確かに原価企画活動の展開アプローチの一般的要因であるとしても、それは固有の決定的な要因とは解せないのである。では、原価企画の考えを生起させた日本固有の要因とは何であろうか。

同様の背景のもとで各国違ったアプローチが展開されるということは、管理会計が、各国の経済的・社会的制度、経営組織、経営風土、経営哲学さらには株主や従業員の行動様式（考え方）などに制約されて展開されざるをえ

ないという事情からくるのであろう。すなわち、その国およびその企業をとりまく諸事情に適合しない管理会計は、当然そこでは有効に機能させにくいのである。したがって、海外から移転された管理会計は、その実践的適用にあたって、もちろん継承できる部分もあるだろうが、その国の経済的・社会的制約に適合するように、概念・システムなどに一定の変更が加えられなければならない。現に海外現地で生産活動をする日本の企業は、原価企画の移転にかなり苦勞し、一定の変更のもとに活動していると聞く。

さて、原価企画について述べれば、それは日本の実務で本来的に生成・発展してきたとされている。しかしながら、その中心活動である VE は、もともと 1960 年頃にアメリカから導入されたものであるし、またそこで使用される利益管理方程式（予定売上高－目標利益＝許容原価（ないしは目標原価））は、すでにネッペル（Knoppel, C.E.）によって 1930 年代に提唱されたものである¹⁴⁾。したがって、VE 活動の様式や利益管理方程式で用いられる予定売上高、目標利益、許容原価の概念は、もともと日本で生まれたものでないがゆえに、日本の経営管理システムに組み込まれる中で、それに照応させるべく一定の変更あるいはさらなる展開を受けなければならなかったのである。

周知のごとく、原価企画を先進的に実践してきた日本の自動車会社の経営管理システムは、ジャストインタイム・システム（JIT）である。このジャストインタイム・システムを支える条件として、全社的品質管理（TQC）、重層的下請制度、マトリックス組織、小集団活動、多能工などの存在が挙げられる。また、管理会計システムもジャストインタイム・システムに適合するように、これらの条件を利用できる形式で、構築されることが計られる。つまり、ジャストインタイム・システムに適合するような様態に、アメリカから移転された VE や利益管理方程式のその活動や概念を整えて、さらにこれら二つ（VE と利益管理方程式）を連結させて生まれた日本の管理会計方式が原価企画なのである。

この事情について西村教授は次のように表現しておられる。「ジャストイ

ンタイム・システムは、70年代に花を開くのである……。このシステムは、必要なときに必要な数量を顧客に引き渡すことを機軸にして、必要なときに必要な数の材料・部品を購入ないしは生産し、製品を作るシステムである。それゆえに、これは、生産管理、品質管理、在庫管理、購買管理を包括する総合的な企業管理システムである。こうした状況のもとでは、これまで生産にシフトした原価管理も市場や顧客にシフトしたものに転換せざるをえない。単に安いものを作るのではなく、顧客の好みに合致した質の高い製品を、そのライフサイクルを考えながら、作らざるをえない。そこで、製品を生産する以前の研究・開発と技術体系や部品管理が重要なものとなってくる。こうしたなかで、原価企画や目標原価や原価改善の考え方が生まれてきたのである。』¹⁵⁾と。つまり、原価企画の生成・展開を必要ならしめた日本固有の要因は、まさに日本で開発されたジャストインタイム・システムの展開なのである。

III 原価企画の本源的役割

日本の総合的な企業管理システム（ジャストインタイム・システム）に組み込まれる管理会計システムとして生まれた原価企画には、研究開発、購買、品質、部品、在庫、販売などの間接的な生産活動（生産支援活動）および工場管理活動を、会計特有の計数値を用いて合理的なものにする任務が課せられている。

原価企画活動を狭く貨幣計算的側面からだけ説明するのではなく、情報伝達（上位による下位情報の収集と下位への情報伝達）側面から観察すると、次のように言えるであろう。

「そのプロセスは、新製品の企画・開発の早期段階に、すでに各活動領域のもとに蓄積されている定性的および定量的情報（例えば、販売員の日々の活動から得られた顧客ニーズに関する情報、部品購買部員のストックする下請企業情報、工場

従業員の作業改善情報など）をトップマネジメントのもとにあるいはその会議に集め（吸収し）、新製品企画に関わる意思決定に際して、それを考慮・評価し、それによって各活動領域（各部門）の合意を形成するという手続きを踏みながら、それらの情報をできるだけ会計上の価値的情報に凝縮・変換して把握し、それにもとづいて中期利益計画を達成するため、手段的には利益管理方程式を用いて新製品のライフサイクル期間全体での予定売上高、目標利益、目標原価を決定し、これらすべてを達成させるために各関連活動領域に価値的指示情報を送るというものである。この価値的指示情報によって、各関連活動領域の組織構成員は自分達の活動目標を知ることができる。例えば、営業部門では売上高達成目標、開発設計部門では設計による原価低減目標、部品購買部門では部品費管理目標（下請メーカーへの部品価格提示あるいはVA指導の規模）を知る。この活動目標は、トップがこれを決定するプロセスで各活動領域の情報を吸収し認識してから決定されたという点に、一種のボトム・アップ情報の利用がそこにみられる。つまり、活動目標が、単なるトップ・ダウン指令でなく、ボトム・アップ情報も加味された指令であるというこのことが、各領域の組織構成員の活動に、仕事上のイノベーションのためのモチベーション効果を高めることに作用するのである。したがって、各組織構成員の活動目標を全社の見地から価値的に明示し、その目標に向けての各活動領域管理者の指揮・管理を支援し、容易にするところに、原価企画の本源的機能があるのを見出すことができるのである。」

そこで、原価企画の上述の本源的機能を効果的に達成するという方向から考えるならば、マトリックス組織、TQC、重層的下請制度、QCサークル、多能工、さらには大部分の従業員の全社的な原価意識・利益意識（うちの会社という意識、これを形成する教育、終身雇用制、年功序列）などの形成の必要性を指摘することができる。しかしながら、原価企画活動は、目にみえる貨幣（数値）計算式（もっとも、企業環境に急激な変化が生じた場合には、計算式の各数値に一定の変更を与えることは、初めから予定されている）にもとづいて、会計的目標

達成活動として表現されるが故に、その達成はとりわけ原価低減額ないしは原価低減達成度合で測定される。このことから、この原価企画は、たいてい利益計画に向けて整えられた原価低減活動であると論じられ、その人間行動に関する働きかけ（合意形成下での組織構成員の行動管理（誘導）の機能という視点からは余り検討されてこなかったように思えるのである。まさに、原価企画活動プロセスは、組織構成員のモチベーション喚起をもくろんだ合理的活動促進プロセスの一環とみることができるであろう。

IV 原価企画と下請指導

原価企画の考えを生成ならしめた主要な要因は、日本企業のジャストインタイムという生産システムの開発・導入であったことは、すでに指摘した。この生産システムは、とりわけ日本的な下請制度をその前提あるいは基盤としている。また、先に述べたように、原価企画もその活動を成果的に遂行する条件として、日本的な下請制度の存在を予定している。

日本の下請産業は、その構造が重層的で、親企業との関係は長期継続的という特徴をもっている。そして特に、輸送用機械産業や電気機械産業の下請依存率が高い。例えば、日本の自動車会社は、部品の約7割を下請先から仕入れ、内製率は3割程度である（なお、アメリカやドイツの下請依存率はだいたい5割程度である）。したがって、製品原価に占める部品購入費の割合が、欧米の競争企業より相当に高いことがわかる。しかも、外注部品は、親企業にとってはその購入価格だけでなく、品質も大いに関心のあるところである。よって、日本の自動車会社においては、購入部品費のダウン、その品質改善さらには納期の安定は、重要課題である。このために、日本では親企業による下請企業に対する様々な技術指導が行われている。その内容としては製品の品質管理を中心に実施されているようである¹⁶⁾。（なお、このような指導は、欧米では行われていないようである）。

さて、親会社で遂行される原価企画の重要なプロセスであるエンジニアによる新製品設計活動は、内・外製部品の種類数（自社の他製品との共通部品もふくむ）、品質、価格を考慮してなされるものであり、特に VE や VA の活動によって内製部品費はもちろんのこと、外注部品費の査定や低減化および高品質化も目指している。したがって、必要があれば、エンジニアは、下請企業に向いて「部品原価の低減」と「品質向上」の目的をもった VA 指導を実施する。

ところで、先に述べたように、近年、欧米の管理会計の展開方向が製品の全部原価の管理に向けられているのに（長期的変動費概念の導入）、日本の管理会計つまり原価企画は、とりわけ伝統的な意味での（操業度関連的）変動費に焦点をあてた管理で満足している。それは、一つには上述のように日本の完成品メーカー（親企業）の外注部品依存率の高さに起因するものであろう。つまり、内製部品に比して外注部品の割合が高い企業ほど、そのぶん部品製造に必要な設備・機械などの固定費要素を購入しないで済む。だから、日本の完成品メーカーは、部品を内製化した場合に発生する固定的費用を、外注部品依存率が高いことから、かなりの部分、購入部品費の中に含めて負担することができている。これは、企業にとっては、一種の固定費の変動費化をもたらす現象である。

このことは、製品のライフサイクルの短縮化の時代に、仮に、新製品開発やモデルチェンジの頻繁度を、欧米の競争会社以上に高めたとしても、新設備投資の増加を少なくおさえる効果があるし、その結果、販売量が多少下降した場合においても、固定費負担による利益圧縮は、外注部品依存率の高い欧米企業よりも小さいということになる。

もちろん、外注部品に依存するということは、下請企業の高度な生産性および技術力の保持、さらには高品質や低価格が安定されてのことである。このために完成品メーカーでは、新製品の開発設計段階に、とりわけ購買部門や開発設計部門から部品および下請企業に関する情報をトップが吸収し、こ

れを価値的なものに変換・凝縮し、原価管理情報として再びこれらの部門に送り返し、すなわち新製品の製造に必要な高品質を伴った購入部品の目標原価（購入価格）を達成するための原価低減目標をこれらの部門に提示し、これに向かってVE・VA活動や下請指導さらには部品価格交渉をさせるのである。つまり、これらの活動を、原価企画は支援するのである。したがって、原価企画は、下請指導（下請管理）を、すなわち下請企業の行動を管理・指導する役割を担っていることになる。

V 原価企画と販売管理

確かに原価企画は、原価低減方式として、日本の企業で成功裡に利用されてきたと言える。しかし、現在の意味での原価企画は、原価低減努力だけでなく、中期利益計画に寄与するものでなければならない。こう考えると、原価企画の成功・不成功は、販売マネジメントに影響されるものであるということになる。もっとも、逆に、原価企画は、販売マネジメントあるいは販売活動に一定の寄与もする。つまり、原価企画は、その出発時点において、消費者の要求する新製品の価格、品質、機能の査定およびそのライフサイクル期間全体の予測販売量（目標販売達成量）の決定をする際に、販売部や販売管理部から情報をトップが吸収する。そしてそこで決定された事項にもとづいた指示を販売部に発信する。予定価格および予測販売量は、最初の決定から製品の量産段階に入るまでの期間にある程度の変更が市場状況の変化に応じて認められるであろうが、大幅な下降は当初の中期利益計画の達成を崩すことになる。また、量産後に、予定していた販売量の大幅な落ち込みが明らかとなった場合、予定価格および予測販売量にもとづいて実施された設備投資のその負担の重さによって、大きく利益は圧縮され、原価企画の中期利益計画への寄与目的は不成功に終わる。特に、原価企画での原価低減活動は、変動費に重点を置いており、固定費に関しては積極的な働きかけをしないので

あるから、販売量の決定はそれによって新規の設備投資額の大きさが影響を受けることから重要である。

現に、販売量拡大を可能と予測し、そのために大規模な設備投資を実施してきた日本の多くの企業は、バブル経済の崩壊による販売量の落ち込みにより、多額の減価償却費による利益への圧迫に窮している。したがって、原価企画の中期利益計画への寄与という側面では常に成功してきたとは言えない。この事実からすると、最近の原価企画を戦略会計の一つと位置づけようとする論調は、企業が持続的成長を遂げている時期には問題がないとしても、不確実性の高い状況下では再度考慮する必要があると思われる。というのは、結局、現在まで展開されてきた原価企画の枠内では、設備投資増大問題（固定費問題）については間接的・消極的にしか扱えないからである。もちろん、変動費の管理・低減に関しては、それは有効な方式であることには変わりない。

VI 原価企画の課題——むすびに代えて——

さて、以上考察してきたように、原価企画は、「ジャストインタイム」という日本的企業管理システムに適合する管理会計システムとして、実務で考案されてきたものである。ジャストインタイム・システムを支える諸条件（TQC、重層的下請制度、マトリックス組織、小集団活動など）の存在は、そのまま成果的な原価企画活動遂行の前提となる。

原価企画という管理会計システムの特徴を列挙すると以下のようなう。

- ① 市場志向目標原価計算（ここに市場志向とは、顧客の満足する価格、品質、機能を伴った製品づくりということを意味する。この出発点から、目標利益を達成するために、許容原価ないしは目標原価に向けて、原価の作り込みを支援するための原価マネジメント計算。）

- ② トップ・ダウン方式とボトム・アップ方式の併用（これは、まず、下位の組織構成員に一定の情報ストックをもたせた上で、ボトム情報をミドルを通してトップに集め（吸収し）、それを意思決定に際して考慮・評価し（それによって、各組織構成員の合意形成を計り）、次にトップ・ダウン指令という形で各組織構成員の活動目標を明示する方式である。）
- ③ 人間行動の統制を重視した管理方式（これは、日本の企業では、下位の組織構成員に一定の情報ストックをもたせた上で、トップの意向が、ミドル、ローアを通して、工場の従業員や販売員の日々の活動に結びついている関係を利用とした方式である。）
- ④ 原価企画は、企業内だけでなく、企業外の下請企業にもインパクトを与える。（下請指導ないしは下請管理）
- ⑤ 変動費の低減に重点があり、固定費増の問題に関しては消極的にしか対応しない。（予定販売価格と合理的な予測販売量の決定段階でしか、本来的に固定費増の問題に関われない。）

原価企画の本源的機能は、「各組織構成員に対して、彼らの活動目標を全社見地から価値的に明示（原価低減目標額、売上高達成目標額）し、その目標に向けての各活動領域管理者の指揮・管理を支援すること」（この詳細については、本文第Ⅲ節を、再度、参照のこと）にある。

このような特徴と機能をもつ原価企画が、確かに日本の自動車会社や電気機械会社における対米独企業との競争に、とりわけ価格および品質競争面で貢献してきたことは認められるであろう。

しかしながら、バブル経済の崩壊後、日本の経済状態は一変している。経済状況の悪化は、国内販売量の落ち込みをもたらし、バブル期の過剰設備投資による減価償却費の増加が企業利益を圧迫し、さらには激しい円高は、輸出製品の収益性を押し下げている。そのため、主要な輸出メーカーの海外生産シフトは加速している。このような中で、従来の系列的・重層的な日本の下請企業も変革を迫られている。トヨタや日産では昨年（1990年）の6月以降、「特別

VA」や「緊急 VA」と名付けた合理化活動を展開し、特に部品調達コストの削減につとめている。さらに、日産は、部品調達コストの削減を目指し、トヨタ系部品メーカーからの部品購入を決定している。資本系列を超えた部品購入が始まり、それに拍車がかかっているのである¹⁷⁾。

このような状況は、原価企画による企業管理活動支援の範囲の限界を示してくれているとともに、その今後の展開のための検討課題も示唆しているように思える。つまり、① 先にも触れたが、原価企画は、特に変動費の低減活動ではあるが、不確実性下における「固定費の増大問題」に関して、別言すると固定費管理に関して積極的に対処する方式ではないし、リスクを伴った方式であるということである。言うまでもなく、バブル期になされた新製品の販売量予測にもとづいて増大させた結果としての過剰設備投資による固定費（減価償却費）は、現在の企業の抱える重大問題となっている。② 日本の経営風土のもとで効果的に実践されてきた原価企画が、今後、「海外生産シフトを加速する」とみられる輸出メーカーで、現地の経営環境にどれほど有効に適合させることができるかを見極めねばならないし、その上で、原価企画活動のどの部分を発展的に継承させうるかを検討しなければならない。③「系列的下請制度からの部分的逸脱」が、つまり従来からの親企業と下請企業の日本的な関係状態の一定の崩れが、原価企画活動の中身あるいは効果に一定の影響を与えるかどうかを検討する必要がある。

さらに言えば、現実に企業が実践している管理会計用具は、もちろん原価企画だけではない。原価企画は、多くの管理手段（原価企画以外の管理会計、例えば標準原価計算も含む）と相互補完的に組み合わさって、そこでの経営管理組織にうまく適合し、その上で企業全体としての目的の達成を効果的に支援できるものなのである。したがって、企業全体的な管理システムの中で、原価企画とその他の管理手段とをどう良好に結びつけるかを考え、そのかね合いのもとで原価企画の今後の展開方向を探らねばならないであろう。

その場合、今後加速する日本企業のグローバル化の進展を考えれば、原価

企画の考え方の導入を試みている海外の新しい経営管理方式を素材として、その内容をとりわけその思考を検討することも、無駄ではないであろう。先に少し触れておいたが、最近、アメリカでは、原価企画や原価改善の考え方を導入する方向で、初期の活動基準原価計算からそのマネジメント任務の範囲を広げることを試みている活動基準マネジメントへの展開が企てられている。ドイツでは、ホルバートのグループが、プロセス原価計算（ないしはプロセス原価マネジメント）と原価企画（Target Costing）を組み合わせた企業管理システムの構築の研究を進めている¹⁸⁾。これらの米独のマネジメント・システムを検討することから、グローバル活動に向かう日本企業の、すなわち海外の経営風土のもとで現地生産およびこれに伴う現地従業員雇用の増加を予定している企業の将来的マネジメント活動のあり方・展開方向のヒントおよび枠組を引き出せる可能性が、そこに考えられうる。それはそのまま原価企画のさらなる展開の方向性の探究につながるであろう。

〔註〕

- 1) 以下のごとくに、原価企画（Target Costing）について論じている海外の最近の著書・論文は多く見受けられる。これらの論述では、たいてい原価企画の特徴を「市場志向目標原価計算」という点に見出している。

Miller, J. A., "Designing and implementing a new cost management system"
In: *Journal of Cost Management*, 5 (1991) 4, pp. 41-53.

Martin, J. R., Scheib, W. K., Synder, R. C. & Sparling, J. S., "Comparing U. S. and Japanese companies: Implications for management accounting" In: *Journal of Cost Management*, 6 (1992) 1, pp. 6-14.

Johnson, H. T., *Relevance Regained—From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment*, The Free Press, 1992, p. 124.

Horváth, P., "Revolution im Rechnungswesen: Strategisches Kostenmanagement" In: Horváth, P. (Hrsg.) *Strategieunterstützung durch das Controlling: Revolution im Rechnungswesen?*, 1990, S. 175-193.

Niemand, S., "Target Costing—konsequente Marktorientierung durch Zielkostenmanagement" In: *FB / IE* 41 (1992) 3, S. 118-123.

Dambrowski, J., "Wie man mit Lean Target Costing effizient arbeiten kann" In: Horváth, P. (Hrsg.) *Effektives und schlankes Controlling*,

Stuttgart, Schäffer-Poeschel Verlag, 1992, S. 277-288.

Franz, K.-P., "Moderne Methoden der Kostenbeeinflussung" In: Männel, W. (Hrsg.) *Handbuch Kostenrechnung*, Wiesbaden, Gabler Verlag, 1992, S. 1492-1505.

Horváth, P. und Seidenschwarz, W., "Zielkostenmanagement" In: *Controlling*, 4 (1992) 3, S. 142-150.

Männel, W., "Bedeutsame Ansätze, Konzepte und Instrumente des Kostenmanagements" In: *Kostenrechnungspraxis*, 36 (1992) 6, S. 340-343.

- 2) 例えば、ダイハツ工業(株)では、「車両業務部(国内車)、海外業務部(輸出車)から出された目標販売価格から、先の中期経営計画で立てた目標利益を差し引いて一応の目標原価を算出する。この原価はいわゆる「許容原価」である。そこで「許容原価」と「成行原価」のギャップをうめることの可能性を検討のうえ努力の要素を加味して、正式に台当たりの目標原価設定が行われることになる。」(門田安弘著『自動車企業のコスト・マネジメント』同文館, 1991年, 40ページ) これに対して「クラリオン(株)では、製品の市場価格に目標原価率を適用して目標原価を設定し、この値と、開発・設計の段階で算定される設計原価とのギャップを埋める形が選ばれている」(伊藤博稿「日本の原価管理の軌跡と展望」『企業会計』第44巻第8号, 1992年8月, 21ページ) なお、ダイハツとクラリオンの原価概念の比較は、伊藤博教授も上述の雑誌で述べられておられる。また、田中隆雄教授によれば、「トヨタと日産の原価企画は、同じ産業に属しているだけに、かなりの類似性をもっているが、両者の相違点は、日産がフル・コストで見積もるのに対してトヨタが差額原価によって原価の見積を行っている点である。」(田中隆雄稿「日本の管理会計——その将来」田中隆雄編『現代の管理会計システム』中央経済社, 1991年, 238ページ) と指摘されている。
- 3) 例えば、ダイハツ工業(株)における原価企画活動展開の歴史については、次を参照されたい。加登豊稿「原価企画活動の新展開」『会計』第138巻第4号, 1990年10月, 49-62ページ。
- 4) 桜井通晴著『企業環境の変化と管理会計』同文館, 1991年, 36ページ。および、田中隆雄稿「トヨタの原価企画とカイゼン予算」田中隆雄編『現代の管理会計システム』中央経済社, 1991年, 33ページを参照のこと。
- 5) ジョンソン (Johnson, H. T.) の論文「活動基準の考えを押し売りするのはやめる時だ」によれば、現行の「活動基準」の考えは二つの道からきたものであり、一つは、1960年代の初めに、GEで、財務とコントロールの担当者が、間接費管理のためのより良い情報を探究する目的で始めた道 (activity cost analysis) で、他の一つは、ABCとして知られている現在の活動基準原価マネジメント (activity-

based cost management) の道で、それは、1970 年代および 1980 年代初頭に、幾つかの会社およびコンサルタントの製品原価の会計情報の質を改善する努力によって考案されたものである [Johnson, H. T., "It's time to stop overselling Activity-Based Concepts" In: *Management Accounting*, September, 1992, p. 27.]. なお、ジョンソンは、この論文で、ABC および ABM (活動基準マネジメント) はグローバル競争において会社の長期的収益力および競争性を助けるものではないという見解を示している。そして「活動基準原価マネジメント用具は、プロセス (作業工程) の地図をもたらし、焦点を消費者に当てないし、さらには、連続的にリンクしたプロセスの改善を引き起こすためのボトム・アップ思考も導かない。」(p. 31) 「プロセスの情報と違って、活動情報は、通常、本部スタッフあるいは企業外部のコンサルタントによって収集され、監視される。したがって、この活動情報は、実際に作業に携わっている会社の人々によって収集され、監視されるのではない。プロセス情報は、常に、プロセスで働いている人々によって収集・監視されるのである。」(p. 32) 「活動基準マネジメントで考えられていることを押し進めれば、通常、トップ・ダウンという独裁的なマネジメント・スタイルをもたらし、それを強化することになる。これは、会社がグローバル・エコノミーで適合せねばならないボトム・アップ・プロセスマネジメント・スタイルとは正反対のものである。」(pp. 32-33) と主張している。また、このジョンソンの批判論文に対抗して、 Kaplan (Kaplan, R. S.) が論文 "In Defense of Activity-Based Cost Management" (*Management Accounting*, November 1992, pp. 58-63) を発表しているが、本稿は、活動基準原価計算ないしは活動基準原価マネジメントの有益性について、詳細に論じる場ではないので、以上のジョンソンの指摘を示すにとどめ、この問題については、別の論文で検討するつもりである。

活動基準原価計算を扱った論文は相当数あるが、その幾つかのみ挙げておく。

Cooper, R. & Kaplan, R. S., "Measure Costs Right: Make the Right Decisions" In: *Harvard Business Review*, September-October 1988, pp. 96-103.

Cooper, R. & Kaplan, R. S., "How Cost Accounting Distorts Product Costs" In: *Management Accounting*, April 1988, pp. 20-27.

Cooper, R., "Cost Classification in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost Systems" In: *Journal of Cost Management*, Fall 1990, pp. 4-14.

- 6) Cooper, R. & Kaplan, R. S., "Measure Costs Right: Make the Right Decisions" *op. cit.*, p. 96, 「活動基準型原価システム」『ダイヤモンド ハーバード ビジネス』1989 年 4-5 月号, 30 ページ。

- 7) この1979年9月14日/15日の専門会議（Kommissionstagung）の内容は、次の著書にみることができる。Chmielewicz, K. (Hrsg.) *Entwicklungslinien der Kosten- und Erlösrechnung*, Stuttgart, C. E. Poeschel Verlag, 1983.
- 8) Chmielewicz, K. (Hrsg.), *Ebd.*, S. 157-223. キルガーは、次の著書でもリーベルの原価計算論を批判している。Kilger, W., *Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung*, 8. Aufl., Wiesbaden, Gabler Verlag, 1981, S. 90-98.
- 9) Horváth, P. und Mayer, R., “Prozeßkostenrechnung—Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien” In: *Controlling*, Heft 4 Juli 1989, S. 214-219.
- 10) Horváth, P. und Mayer, R., *Ebd.*, S. 214. Horváth, P. und Renner, A., “Prozeßkostenrechnung—Konzept, Realisierungsschritte und erste Erfahrungen” In: *Fortschrittliche Betriebsführung / Industrial Engineering (FB / IE)*, 39 (1990) 3, S. 100-101. Horváth, P., *Controlling*, 4. Aufl., München, Franz Vahlen Verlag, 1992, S. 504-511.
- 11) Turney, P. B. B., “Activity-Based Management—ABM puts ABC information to work” In: *Management Accounting*, January 1992, pp. 20-25. Kaplan, R. S., “In Defense of Activity-Based Cost Management”, *op. cit.*, pp. 58-63. を参照されたい。活動基準マネジメントは、確かに、ジョンソン（Johnson, H. T.）の批判に耐えられるようにその思考を展開しているが、カプランの論述からわかるように、ジョンソンの提案する「ボトム・アップ組織」に関してだけは、正面から扱っていないようである。
- また、桜井道晴稿「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」『企業会計』第45巻第4号、1993年、68-72ページも参照されたい。
- 12) IFUA Horváth & Partner GmbH (Hrsg.), *Prozeßkostenmanagement—Methodik, Implementierung, Erfahrungen*, München, Franz Vahlen, 1991. 特に、この著書の序章で、ホルバートは、戦略マネジメント用具としての「プロセス原価マネジメント」の今日的な重要性を説いている。さらに各論では、ザイデンシュバルツ（Seidenschwarz, W.）の「Target Costing und Prozeßkostenmanagement」(S. 47-70) およびマヤー（Mayer, R.）の「Prozeßkostenrechnung und Prozeßkostenmanagement」(S. 73-99) の論述によって、プロセス原価マネジメントの構想を認識することができる。
- 13) 藤本隆宏、武石彰（共稿）「自動車産業の生産性」『組織科学』第26巻第4号、1993年、36-43ページを参照。
- 14) Knoepfel, C. E., *Profit Engineering: Applied Economics in Making Business Profitable*, First Edition, McGraw-Hill Book Company, Inc., New York and

London, 1933, p. 131. ネットペルの主張する利益管理方程式およびこれを構成する目標利益（必要利益）概念と許容原価概念の意義については、次を参照されたい。上総康行著『アメリカ管理会計史（下巻）』、同文館、1989年、381—385ページ。

- 15) 西村明稿「日本の管理会計の発展と展望」『会計』第139巻第2号、1991年、226ページ。
- 16) 『中小企業白書（平成4年版）』、1992年、85、89、90、95ページ。
- 17) 『日本経済新聞』、1992年11月19日付（朝刊）、1993年6月2日付（朝刊）、6月3日付（朝刊）、7月1日付（朝刊）。
- 18) ホルバート（Horváth, P.）の構想する企業管理システムは、シュツガルト大学の年次報告誌（*Jahresbericht des Betriebswirtschaftlichen Instituts der Universität Stuttgart 1992*, S. 98）で、以下のように図示されている。

