



Title	原価企画研究の展開
Author(s)	趙, 婷婷
Degree Grantor	北海道大学
Degree Name	博士(経営学)
Dissertation Number	甲第12832号
Issue Date	2017-09-25
DOI	https://doi.org/10.14943/doctoral.k12832
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/87122
Type	doctoral thesis
File Information	Zhao_Tingting.pdf



北海道大学大学院経済学研究科

学位論文

原価企画研究の展開

北海道大学大学院経済学研究科

現代経済経営専攻博士後期課程

学生番号 17145005

趙 婷婷

目次

第1章 原価企画研究に関する問題意識	1
I. 問題の所在	1
1. 原価企画の普及	1
2. 原価企画の定義の多様性	2
3. 原価企画の目的の多様性	3
4. 原価企画の体系の多様性	5
II. 本論文の目的と意義	6
III. 本論文の構成	7
第2章 日本の原価企画の定義に関する再検討	9
I. はじめに	9
II. 研究目的	10
III. 研究の方法	11
IV. 原価企画の定義の要素分解	12
1. 原価企画の七つの要素	12
2. 「新製品」要素	15
3. 「源流管理」要素	16
4. 「ツール」要素	17
5. 「ライフサイクル・コストへの意識」要素	18
6. 「市場志向」要素	20
7. 「関連組織」要素	21
8. 「目的」要素	23
V. 小括	24
1. 必須要素による原価企画の定義	24
2. 本章の限界と残された課題	25
第3章 テキストマイニングによる原価企画の構成要素に関する検討	27
I. はじめに	27
II. 研究目的	28

III.	研究方法および分析手続	29
1.	研究方法	29
2.	分析手続	30
IV.	テキストマイニングによる原価企画の構成要素に関する分析	31
1.	共起ネットワーク分析	31
2.	階層的クラスター分析	34
3.	頻出語リストによる分析	36
V.	小括	38
第4章 ケース研究に基づく原価企画の構成要素に関する検討		39
I.	はじめに	39
II.	研究方法	39
III.	原価企画の構成要素に関する分析	40
1.	原価企画の実施主体/実施対象	40
2.	原価企画の実施基準	41
3.	関連組織	41
4.	源流管理	41
5.	目標原価の設定	42
6.	原価企画の目的	42
IV.	小括	42
第5章 実態調査に基づく原価企画の構成要素に関する検討		44
I.	はじめに	44
II.	原価企画の目的に対する認識	44
III.	原価企画の目的の推移	46
1.	研究者による原価企画の目的の推移	46
2.	実態調査における原価企画の目的の推移	48
3.	研究者による文献と実態調査における原価企画の目的の推移	49
IV.	目標製造原価について	50
V.	源流管理について	52
VI.	小括	54
第6章 中国における原価企画の展開		56

I.	はじめに	56
II.	先行研究と研究方法	57
III.	中国における原価企画の名称（翻訳）について	58
IV.	中国の原価企画研究への影響要因	58
1.	陳氏の影響	58
2.	日本文献からの影響	59
3.	英語文献からの影響	60
V.	中国における原価企画研究の展開	61
1.	中国における原価企画研究の種類	61
2.	各研究種類の検討	63
VI.	小括	67
第7章 本論文の要約と結論		69
参考文献		74
付録1		81
付録2		84

第1章 原価企画研究に関する問題意識

I. 問題の所在

1. 原価企画の普及

原価企画は、トヨタ自動車が1962年に発売したパブリカを開発する際に独自に構築した管理会計手法である¹。開発されてから半世紀が過ぎ、原価企画は、日本の実務に広く普及しており、原価企画に関する研究も増えている。

田中（他）[2010a]で実施された、東証1部・2部上場の電気機器、輸送用機器、機械・精密機器、その他製造業の全企業を対象としたアンケート調査によると、原価企画を導入している企業の割合は72%に至っている²。一方、日本会計研究学会[1996]によると、1980年代後半以降、とくに1990年代に入ってから、管理会計領域での原価企画研究は急増したという³。

また、河田[2010]によると、今日では、原価企画は、日本だけでなく、海外でも日本企業の競争力の源泉として認知され、多くの研究がなされ、実務に導入する企業も増えてきているという⁴。

1980年代後半には、日本人研究者による英文文献が海外に紹介され、原価企画の存在が広く世界に伝えられた（Hiromoto[1988]；Tanaka[1989]；Sakurai[1989]）。Sakurai[1989]によって、原価企画が“Target Costing”として世界に定着し、海外においても原価企画の研究が注目を集めるようになった。Sorensen[2009]の調査によると、アメリカにおいて、28%の企業が原価企画をすでに導入しており、41%の企業がこれから原価企画を導入しようと考えているという⁵。また、中国に注目すると、中国企業の原価企画の採用率は、南京大学会計学系課題組[2001]の調査によると51.4%で、Chow, et al. [2007]によると64.2%である⁶。両者の結果は若干異なるが、いずれにしても、原価企画の中国におけ

¹ パブリカの開発に原価企画の起源を求める論者は、門田[1993]、田中（隆）[1994, 1997, 2000]、畑田[1999]、岡野[2000]、諸藤[2006]、前田[2006]などが挙げられる。また、丸田[2006, 2009, 2011]などでもパブリカ説について詳しく解説している。

² 田中（他）[2010a], 244-245頁。

³ 日本会計研究学会[1996], 1-2頁。

⁴ 河田[2010], 206頁。

⁵ Sorensen [2009], pp. 1285.

⁶ 南京大学会计学系課題組[2001], 46頁；Chow, et al. [2007], pp. 948.

る採用率は半数以上となっており、アメリカ以上に、中国企業における実務に対する原価企画の影響は大きいことがわかる。また、第6章において詳しく検討するが、中国では、この20年間にわたり原価企画に関する論文は200編以上公表されており、学術研究としても、原価企画は注目を集めている。

原価企画は日本から海外までに渡って広く普及している一方、加登[1993, 1997]は、原価企画に関する日本および海外の研究には、原価企画の体系理解の欠如、原価企画の本質理解の不十分さなどの問題が存在することを指摘している⁷。原価企画は、他の多くのマネジメント手法の実務と理論のように、環境に応じて変化するため、実務での原価企画のバリエーションは多様であると考えられる。そこで、本論文では、原価企画の多様性を原価企画の定義、目的と体系の三つの側面から検討してみた。

2. 原価企画の定義の多様性

日本の原価企画研究における原価企画の定義は多様であり、原価企画の具体的な内容に関する理解も、論者によって部分的に異なっている。原価企画の定義が多様なものとなる理由としては、企業が置かれている状況により、原価企画の実践が多様なものとなってしまふということが考えられる。また、このような多様な原価企画実践の中で、各論者が重視する原価企画の要素が異なるということも考えられる。

日本における原価企画研究においては、多様な原価企画の定義が提示されている。その中、多くの文献に引用されている二つの有力な定義がある。

一つは、神戸大学管理会計研究会[1992a]による原価企画の定義である。そこでは、「原価企画とは、原価発生の源流に遡って、VEなどの手法をとりまじえて、設計、開発さらには商品企画の段階で原価を作り込む活動である」⁸と定義されている。

もう一つは、日本会計研究学会の原価企画特別委員会[1996]による定義である。そこでは、「原価企画は様々な発展段階を経ながら、究極的には『製品の企画・開発にあたって、顧客ニーズに適合する品質・価格・信頼性・納期等の目標を設定し、上流から下流までのすべての活動を対象としてそれらの目標の同時的な達成を図る、総合的な利益管理活動』として行われる」⁹と定義されている。

⁷ 加登[1993], 236-250頁; 加登[1997], 31頁。

⁸ 神戸大学管理会計研究会[1992a], 88頁。

⁹ 日本会計研究学会[1996], 23頁。

る。

以上の定義からわかるように、この二つの原価企画の定義には、共通している点もあれば、異なっている点も見られる。

さらに、今日では、原価企画は製造業だけではなく、建設業、サービス業、などにおいても注目されるようになってきた¹⁰。谷守・田坂[2013]においては、サービス業の原価企画を「新サービスの企画・設計の段階で目標利益を設定し、原価の作り込みを図る戦略的コスト・マネジメント活動」¹¹と定義している。すなわち、原価企画の定義の内容は、企業が置かれている業界によっても異なる。

このように、原価企画の定義が一意に示されていないため、原価企画に対する理解がより難しくなる。時には、誤解される可能性もある。

佐藤[2009]は、「原価企画の定義が曖昧であるなど、本当の意味で実践している企業は少ない。私自身の経験でいえば、コンサルタントとして大手企業約15社を指導してきたが、本質的原価企画を実践していた企業は皆無だった。こうした実態に比べて統計上の数字が高く出るのは、恐らく『原価企画を導入していないと答えるのは恥ずかしい』とする見えが働いているものと思われる」¹²と述べている。

上述のように、原価企画の定義の多様性のために、原価企画に対する誤解を招く可能性があり、さらに、原価企画の普及、特に海外への普及の困難性を高めていることが考えられる。そのため、多様な原価企画の定義に関する再検討が必要であると考えられる。

3. 原価企画の目的の多様性

日本の原価企画研究における原価企画の目的は多様であり、原価企画の目的に関する理解は、原価低減または利益管理などのような考え方が挙げられ、論者によって異なっている。

トヨタ自動車株式会社[1987]によると、トヨタにおける原価企画体制の構築に関して、「(昭和)三十四年(1959年)末に試作段階にあったパブリカに『一〇〇〇ドルカー』という目標販売価格を設定し、企画設計段階で初めて原価検討を試みた。…結果は良好で、パブリカは大衆車でありながら軽自動車並みの

¹⁰ 例えば、建設業に注目する論文は宍戸[2004]、宮本[2004, 2006]、木下[2006, 2011]、田坂[2010]など、サービス業に注目する論文は妹尾・福島[2012]などが挙げられる。

¹¹ 谷守・田坂 [2013], 67 頁。

¹² 佐藤 [2009], 114 頁。

価格を実現することができた。このように企画設計段階で目標内に原価を収めることは、この後、いわゆる VE（価値工学）として定着し、新車の開発やモデルチェンジを行う時に、定常的に実施するようになった。同時に、設計、試作、生産準備などの各段階で、関係部署がお互いに協力して目標原価の達成に努めるという、いわゆる『原価企画』の体制を整備していくのである。¹³と説明されている。このように、原価企画が開発された当時、原価企画は「目標内に原価を収める」、「目標原価の達成」など、いわゆる「原価低減」を目的として利用されていた。

その後、原価企画の普及に伴い、原価企画の目的は単なる原価低減だけではなくなる。神戸大学管理会計研究会[1992a]によると、原価企画の導入当初は、「原価低減」が主要目的であったが、その後、「顧客ニーズにあった製品開発」、「品質」、「新製品のタイムリーな導入」も強く認識されるようになったという¹⁴。櫻井[1992]（以下では「櫻井（1992年調査）」と呼ぶ）は、各企業において、原価企画が、経営管理の技法または技術者の技法のいずれであると認識されているかについて調査している。その結果は、前者が45%、後者が20%であり、実務において、原価企画は、技術者たちによる技法というよりも、より全般的な経営管理技法であると認識されていることが分かった¹⁵。伊藤[2008]によると、櫻井（1992年調査）の結果を利益管理が45%、原価低減が20%であると解釈することができるという¹⁶。

このように、原価企画の目的が多様になり、日本会計研究学会[1996]は、原価企画の「あるべき姿」を、「製品の企画・開発にあたって、顧客ニーズに適合する品質・価格・信頼性・納期等の目標を設定し、上流から下流までのすべての活動を対象としてそれらの目標の同時的な達成を図る、総合的利益管理活動」と定めた¹⁷。さらに、この「あるべき姿」の理解に基づいて、加登[1993]では、「原価企画は、単なるコスト低減技法ではない。目標利益の確保を目指す経営管理手法であるというのが、原価企画の本質をより適切に表現している」という指摘がなされている¹⁸。このように、原価企画の目的が利益管理目的であると

¹³ トヨタ自動車株式会社[1987], 371頁。

¹⁴ 神戸大学管理会計研究会[1992a], 90頁。

¹⁵ 櫻井[1992], 6頁。

¹⁶ 伊藤[2008], 23頁。

¹⁷ 日本会計研究学会[1996], 23頁。

¹⁸ 加登[1993], 23頁。

主張する学説も出てくるようになった。

一方、原価企画を利益管理手法と認識することを批判する論者もいる。2002年に、日本管理会計学会企業調査研究委員会が行った日本の原価企画の実態調査の結果（以下では、「日本管理会計学会（2002年調査）」と呼ぶ）によると、原価企画の目的について、31.8%の企業が利益管理目的、39.3%の企業が原価管理目的と認識している¹⁹。伊藤[2008]は、櫻井（1992年調査）と日本管理会計学会（2002年調査）の調査結果に基づいて、1992年から2002年まで、日本の原価企画の目的は利益管理から原価管理に変化し、原価企画の実態は原価低減活動であると指摘した²⁰。また、田坂[2008]によると、原価企画は、マーケット・イン志向にもとづいて戦略的にコスト・マネジメントを行なった結果として利益を獲得するので、単なる利益管理ではないという。また、利益管理という、CVP分析や価格決定などが重要であるが、原価企画にはCVP分析のような機能はなく、利益管理とか利益企画といった表現は、原価企画の本質に誤解を与えかねないと指摘した²¹。

上述のように、原価企画が開発されてから、原価企画の目的が徐々に変化していることがわかる。原価企画の目的を明確にすることは、原価企画の理解にとっては非常に重要なものであるため、原価企画の目的観の推移を整理し、再検討する必要があると考えられる。

4. 原価企画の体系の多様性

原価企画の体系についても同じようなことが起きている。原価企画は開発された当時と比べて、その内容は徐々に拡大している。そのため、論者の理解によって、原価企画にとって重要な内容が異なり、さらに、原価企画の体系を整理する時の仕方も異なっている。例えば、伊藤[1996]によると、原価企画の定義の主要論点には、「原価企画のねらい」、「原価企画の対象プロセス」、「原価企画における原価の範囲」、「原価企画の達成課題」、「原価企画の関連組織」という五つの要素があるという²²。廣本[2009]によると、原価企画は、「源流管理」、「市価主導型原価計算」、「職能横断的チーム活動」、「原価削減方法としての価値工学」、「価値連鎖とライフサイクル・コストニング」の五つの要素から構成

¹⁹ 伊藤[2008], 22頁。

²⁰ 伊藤[2008], 23頁。

²¹ 田坂[2008], 16-17頁。

²² 伊藤[1996], 111頁。

されているという²³。田坂[2008]では、原価企画を「目的」、「ツール」、「関連組織の考え方」、「戦略性」の4点のメルクマールによって、原価企画の発展段階をまとめている²⁴。

このように、原価企画の体系に関する整理は、論者によって、大きく異なっている。しかし、原価企画の体系が明確ではないと、原価企画を理解する時に障害が生じる可能性がある。このような理解への障害を解消するため、原価企画にとって、必ず備えておくべき要素や、備えることで有益となる要素などを明確にできるような原価企画の体系を整理する必要があると考えられる。

II. 本論文の目的と意義

上述のように、原価企画の定義、目的および体系は、論者によって、多様に存在している。多くの場合、かなり先進的な原価企画の取り組みをベースにして、多数の要素を取り込んだ、洗練された原価企画の実務実践が、あたかも一般的な原価企画として紹介されている。そのため、原価企画の初学者、とりわけ海外の初学者などが原価企画の構成や体系を理解したり、原価企画を初めて導入しようと考えている企業が自社に適合している原価企画を検討したりすることは、容易ではない。

このような状況のもとでは、原価企画の定義や目的が確定できないままに、海外において原価企画は研究・活用されていることになるが、このような状況のもと、「海外において、原価企画は正しく理解されているのか、誤解されていないのか」などの懸念も生じる。

そこで、本論文の目的は、(1) 日本で開発された原価企画について、発祥の地である日本の原価企画研究をもとに、多様に存在している原価企画の定義、目的と体系の概念整理を行い、一つのフレームワークを提示すること、および、(2) 中国の原価企画研究をもとに、これまでの中国における原価企画の展開と現状を整理することによって、中国における原価企画研究の今後の課題を明らかにすることである。

これらの目的を達成することによって、原価企画の基本モデルを明確にすることで、原価企画に対する誤解などが解消できると考えられる。そして、中国

²³ 廣本[2009], 227頁。

²⁴ 田坂[2008], 2頁。

での原価企画研究がどのように展開されているのかを整理したうえで、日本の原価企画研究との比較分析を行うことにより、中国独自の原価企画に関する評価や、原価企画研究の特徴などを明らかにすることができる。さらに、中国における原価企画の展開を整理することは、今後の中国における原価企画研究に新たな研究の方向性や課題などを提供できる可能性があり、また、日本における原価企画の国際移転研究の観点からも、意義のある成果をもたらすものと考えられる。

III. 本論文の構成

原価企画に関しては、特に発祥の地である日本、および、実務において原価企画の影響を大きく受け、また、原価企画に強い関心を寄せている中国のそれぞれにおいて、膨大な先行研究の蓄積がある。しかし、前述した問題意識に則したかたちで、これらの膨大な先行研究において、原価企画の定義、目的、体系等が、どれほど多様であるのか等について網羅的に検討・整理されているような研究はない。そこで、基本的に本章に続く以下の5つの章では、文献研究をベースとしながら、検討を進めていくこととする。

第2章では、日本における学術研究に基づいて、原価企画の定義と目的について検討する。多量な日本の原価企画に関する論文で扱われた原価企画の定義を収集し、これらの定義を分解・分析し、原価企画の定義について再検討し、何を実践していれば原価企画として認められるのかに関する判断基準としての原価企画の定義を提示する。

第3章では、テキストマイニングというテキストデータを統計的に分析する手法等も用いながら、より客観的な方法で原価企画の定義について再検討した。この検討を通じて、原価企画の「基本モデル」は、源流段階における原価管理活動であるということについて検証する。

第4章では、日本には原価企画のケース研究が多数公表されているため、それらのケース研究に基づいて、日本における原価企画の実務の展開と現状について整理を試みる。

第5章では、原価企画の目的に着目し、原価企画に関する研究者による文献と実態調査をレビューすることにより、研究者による原価企画の目的に対する考え方と、実務における原価企画の目的に対する認識を明らかにし、両者の間

の関係について検討を行う。

第6章では、200編を超える原価企画に関する中国の学術論文に基づいて、中における原価企画研究のこれまでの展開と現状について検討して、その特徴について明らかにする。

第7章では、各章の検討成果を整理するとともに、本論文の結論を示すこととする。

第2章 日本の原価企画の定義に関する再検討

I. はじめに

前章で言及したように、原価企画は、トヨタ自動車をはじめとする日本を代表する製造業が独自に構築した管理会計手法である。開発されてから半世紀が過ぎて、原価企画は、日本だけではなく、海外でも日本企業の競争力の源泉として認知され、多くの研究がなされ、実務に導入する企業も増えてきている。

しかし、原価企画は日本から海外までに普及している一方、加登[1993, 1997]は、原価企画に関する日本および海外の研究には、原価企画の体系理解の欠如、原価企画の本質理解の不十分さなどの問題が存在することを指摘している²⁵。原価企画は、他の多くのマネジメント手法の実務と理論のように、環境に応じて変化するため、実務での原価企画のバリエーションは多様であると考えられる。

特に、日本の原価企画研究における原価企画の定義は多様であり、原価企画の具体的な内容に関する理解も、論者によって部分的に異なっている。原価企画の定義が多様なものとなる理由としては、企業が置かれている状況により、原価企画の実践が多様なものになってしまうということが考えられる。また、このような多様な原価企画実践の中で、各論者が重視する原価企画の要素が異なるということも考えられる。

例えば、前章でも言及したように、日本における原価企画研究においては、二つの有力な定義がある。

一つは、神戸大学管理会計研究会[1992a]による定義であり、「原価企画とは、原価発生の源流に遡って、VEなどの手法をとりまじえて、設計、開発さらには商品企画の段階で原価を作り込む活動である」²⁶と定義されている。

もう一つは、日本会計研究学会の原価企画特別委員会[1996]による定義であり、「原価企画は様々な発展段階を経ながら、究極的には『製品の企画・開発にあたって、顧客ニーズに適合する品質・価格・信頼性・納期等の目標を設定し、上流から下流までのすべての活動を対象としてそれらの目標の同時的な達成を

²⁵ 加登[1993], 236-250頁; 加登[1997], 31頁。

²⁶ 神戸大学管理会計研究会[1992a], 88頁。

図る、総合的な利益管理活動』として行われる」²⁷と定義されている。

また、今日では、原価企画は製造業だけではなく、建設業、サービス業、などにおいても注目されるようになってきた²⁸。例えば、サービス業の原価企画について、谷守・田坂[2013]は「新サービスの企画・設計の段階で目標利益を設定し、原価の作り込みを図る戦略的コスト・マネジメント活動」²⁹と定義している。

以上の定義からわかるように、原価企画の定義には、共通している点もあれば、異なっている点も見られる。また、原価企画の定義の内容は、企業が置かれている業界によっても異なる。

このように、原価企画の定義が一意に示されていないため、原価企画に対する理解がより難しくなる。また、原価企画の定義の多様性によって、原価企画に対する誤解を招く可能性があり、さらに、原価企画の普及、特に海外への普及の困難性を高めていることが考えられる。そのため、多様な原価企画の定義に関する再検討が必要であると考えられる。

II. 研究目的

上述のように、原価企画の定義が多様であるため、企業に導入する際に、「何をすれば原価企画を導入したと言えるのか」という判断基準も論者によって異なる。さらに、原価企画の定義すら確定できないままに、海外で原価企画は研究・活用されているが、このような状況のもと、「海外において、原価企画は正しく理解されているのか、誤解されてはいないのか」などの懸念もある。

原価企画の定義は多様であり、具体的な内容についても部分的に異なっている。このように、原価企画の定義が多様なものとなる理由としては、企業が置かれている状況により、原価企画の実践が多様なものになってしまうということが考えられる。また、このような多様な原価企画実践の中で、各論者が重視する原価企画の要素が異なるということも考えられる。しかしながら、どのような原価企画実践においても、備えるべき原価企画の共通の要素が存在してい

²⁷ 日本会計研究学会[1996], 23 頁。

²⁸ 例えば、建設業に注目する論文は宍戸[2004], 宮本[2004, 2006], 木下[2006, 2011], 田坂[2010]など、サービス業に注目する論文は妹尾・福島[2012]などが挙げられる。

²⁹ 谷守・田坂 [2013], 67 頁。

るはずである。

以上の問題意識を踏まえ、原価企画の定義に関する先行研究を整理することによって、どのような原価企画実践においても、備えるべき共通の要素で構成された原価企画の定義を提示することを本章の目的とする。この目的を達成することによって、「何をすれば原価企画を導入したと言えるのか」という判断基準を示すことができるものと考えられる。

III. 研究の方法

上述の研究目的を達成するために、本章では、以下のような研究方法を採用した。

(1) CiNii のウェブサイトで、「原価企画」という語彙をタイトルに含んでいる文献を検索した。その結果は 348 件であった³⁰。

(2) その中で、本文中に原価企画の定義を明確に示していた文献は 96 件であった。

(3) この 96 件の文献の中で、論者自身が提示した定義、あるいは、他の文献から引用することで当該文献における定義としたものは、合わせて 106 個であった³¹。

(4) 106 個の原価企画の定義を要素ごとに分解し、大きく新製品、源流管理、ツール、ライフサイクル・コストへの意識、顧客ニーズ、関連組織、および、目的という 7 つの要素に集約した。

(5) 昔から現在に至るまで変わらず重視されている要素と、論者および時代の変化などによって重視される程度が異なっている要素に分解し、それぞれについて検討していく。

(6) 特に時代の流れによって重視される要素に変化があるかどうかを確認するために、年代を 1994 年と 2004 年を区切りとして、3 つに分けて検討することにした。1994 年を区切りとする理由は、同年に、日本会計研究学会の原価企画特別委員会が「報告草案」を取りまとめ、その要旨を同学会の全国大会で報告し

³⁰ CiNii での検索文献は、2014 年 6 月 30 日時点のものである。

³¹ 一本の論文において、狭義と広義の定義がある場合は、2 つの定義としてカウントされる。

たからである³²。この報告は、日本会計研究学会の特別委員会の見解として、その後の原価企画研究に大きな影響を及ぼした。また、田坂[2012]によると、最近の研究では、加工組立型産業における多品種少量生産を行う企業だけでなく、一品生産を中心とした建設業界においても原価企画が適用されている事例があるという。建設業における原価企画の適用に関して、他に宍戸[2004]、宮本[2004, 2006]、木下[2006, 2011]、田坂[2010]などがある。そこで本章では、組立型産業とは異なる産業である建設業界においても、原価企画の適用事例が検討され始めた2004年を区切りとした³³。

IV. 原価企画の定義の要素分解

1. 原価企画の七つの要素

本章では、原価企画の主要な要素を分類するために、その視角を明確に提示している田坂[2008]および伊藤[1996]を参考にする。田坂[2008]によると、原価企画の発展段階を区分するメルクマールは、①「目的」、②「ツール」③「関連組織の考え方」、④「戦略性」の4点にあるという³⁴。ここで、「目的」をA①、「ツール」をA②、「関連組織の考え方」をA③、「戦略性」をA④とする。

伊藤[1996]によると、原価企画の定義の主要な論点は、①「原価企画のねらい」、②「原価企画の対象プロセス」、③「原価企画における原価の範囲」、④「原価企画の達成課題」、⑤「原価企画の関連組織」という五つの要素があるという³⁵。ここで、「原価企画のねらい」をB①、「原価企画の対象プロセス」をB②、「原価企画における原価の範囲」をB③、「原価企画の達成課題」をB④、「原価企画の関連組織」をB⑤とする。

田坂[2008]は、A ①「目的」について「原価低減に重点をおいた時代、次に利益の作り込みの時代、さらには利益創造の時代というように原価企画の目的に重点の相違がみられる」³⁶と指摘した。伊藤[1996]は、B ①「原価企画のね

³² 1996年に、正式な「委員会報告書」として『原価企画研究の課題』を森山書店から出版している。

³³ もちろん、この時代の区切りはあくまで学術上のものにすぎず、実務上の波及の時期とは一致していない。ただし、本章は学術上の定義を検討しているので、学術論文で注目された時期を重視して時代区分を設定した。

³⁴ 田坂[2008]、2頁。

³⁵ 伊藤[1996]、111頁。

³⁶ 田坂[2008]、2頁。

らい」について、「ほとんどの研究者は利益の作り込み活動と原価低減活動の両方に原価企画のねらいがあるとしている」³⁷と指摘している。そこで、本章では、A ①と B ①を参考にして、この要素を「目的」と表現し、更に「原価管理」と「利益管理」という二つのサブ要素に区分した。田坂[2008]は、A ②「ツール」について、「(原価企画の) 目的の変化は、それを達成するためのツールの変化として捉えることもできる」³⁸と指摘した。ここでいうツールとは、VE やコスト・テーブルのことを指している。本章では、この要素を「ツール」と表現することにした。田坂[2008]は、A ③「関連組織の考え方」について、「(原価企画の) 目的の変化は、原価企画を実施する主体にも影響を及ぼす」³⁹と指摘した。伊藤 [1996] は、B ⑤「原価企画の関連組織」について、「原価企画の定義の中で、組織の重要性を認識し、これを明記しているのは、櫻井 [1994] である。…櫻井は、『技術、生産、販売、購買、経理など企業の関連部署の総意を結集して』というように、原価企画に携わる組織として、ほとんどすべての部門が関わることを示している」⁴⁰と指摘した。そこで、本章では、A ③と B ⑤に関連する要素を「関連組織」と表現することにした。

田坂[2008]は、A ④「戦略性」について、「コスト優位と差別化の同時達成を目指すだけでなく、グローバル化による競争の激化を考慮する必要がある」⁴¹と指摘した。伊藤 [1996] は、B ④「原価企画の達成課題」について、「原価企画活動によって達成を求められる内容のことである。…顧客ニーズによる要求品質、納期遵守、信頼性確保、低価格などを盛り込むことが重要である。これらはいずれも、外部環境の問題であり、市場との関係から求められる達成課題である」⁴²と指摘した。そこで、本章では、これらの内容を簡潔に「市場志向」という要素として表現することにした。伊藤 [1996] は、B ②「原価企画の対象プロセス」について、「源流段階の製品開発を対象とすることは間違いなが、具体的にどこまでのプロセスを対象とするかが論点となる」⁴³と指摘し、具体的には、企画、開発、設計から初期流動段階を含む製品開発の全プロセスであるという見解をとっている。その見解は、廣本 [2009] が「源流管理」と

³⁷ 伊藤 [1996], 112 頁。

³⁸ 田坂[2008], 2-3 頁。

³⁹ 田坂[2008], 3 頁。

⁴⁰ 伊藤 [1996], 113 頁。

⁴¹ 田坂[2008], 3 頁。

⁴² 伊藤 [1996], 113 頁。

⁴³ 廣本 [2009], 227 頁。

呼ぶ「量産体制以前の活動」⁴⁴と同義である。そこで、本章では、この要素を「源流管理」と表現することにした。

伊藤 [1996] は、B ③「原価企画における原価の範囲」について、「原価企画活動で対象としている活動と原価の範囲は、ライフサイクル全体なのである」⁴⁵と指摘している。本章では、この内容を「ライフサイクル・コストへの意識」という要素として表現することにした。

本章では、106 個の定義を細かく分解し、それらを「源流管理」、「ツール」、「ライフサイクル・コストへの意識」、「市場志向」、「関連組織」、および、「目的」という六つの要素に集約した。また、本章の 106 個の定義を検討していく中で、「新製品」に関連する内容について言及されているものが多数見受けられたが、これは上記の六つの要素に分類することができないため、単独で一つの要素として設定した。したがって、本章では、原価企画の定義を、「新製品」、「源流管理」、「ツール」、「ライフサイクル・コストへの意識」、「市場志向」、「関連組織」、および、「目的」という七つの要素に集約して整理することとした。

以上の内容を整理したものが図表 2-1 である。以下では、この七つの要素が原価企画の定義にとって必須要素であるかどうかについて検討する。ここでの必須要素とは、あらゆる原価企画実践において、必ず備えておくべき要素のことをいう。このような必須要素については、古くから現在に至るまで、多くの論者に重要視されているはずである。以下では、106 個の定義の要素分解による統計に基づいて、この点について確認をしながら議論を進めていくこととする。他方、必ずしもあらゆる原価企画実践において備えられている必要はなくとも、ある特定の原価企画実践において備えることで有益となる要素を、必須要素とは区別して、ここでは「機能を向上させるための追加的要素」（以下、「追加的要素」と呼ぶ）としたい。したがって、以下で、原価企画の要素を、必須要素と追加的要素に分類しながら検討を進めていくことにする。

⁴⁴ 廣本 [2009], 227 頁。

⁴⁵ 伊藤 [1996], 112 頁。

図表 2-1 原価企画の七つの要素

田坂 [2008]	A①		A②	A③	A④	—	—	—
伊藤 [1996]	B①		—	B⑤	B④	B②	B③	—
本章	目的		ツール	関連 組織	市場 志向	源流 管理	ライフサイクル・ コストへの意識	新 製 品
	原価 管理	利益 管理						

2. 「新製品」要素

原価企画の定義の要素分解図により、「新製品」要素の傾向を図表 2-2 のようにまとめた。

図表 2-2 からわかるように、「新製品」という要素は、106 個の定義のうち 3 割強に含められ、年代ごとの割合は大きく変わってない。最初の原価企画は、「パブリカ」のように、新製品の開発に使われていたが、近年では、新製品だけではなく、既存製品のバージョンアップや、サービス業の場合の新サービスなどについて適用する場合もありうる。そのため、多くの定義の中では、「新製品等」という語彙を使っているか、あるいは、新製品等という意味合いで「新製品」という語彙を使っている。すなわち、原価企画の対象は、必ずしも新製品のみではない。その対象は、企業の特長や、企業がおかれている業界によって異なる。したがって、「新製品」という要素は、原価企画の定義にとっての必須要素とはいえない。

図表 2-2 「新製品」要素の傾向

年代	定義の総数	新製品	
1971-1993	25	10	40%
1994-2003	44	12	27%
2004-2014	37	14	38%
計	106	36	34%

図表 2-3 「源流管理」要素の傾向

年代	定義の総数						源流管理	
		企画 段階	設開発 段階	試作 段階	生産移行 準備	製造段階の 初期段階		
1971-1993	25	18	18	3	3	1	23	92%
1994-2003	44	29	36	3	7	6	40	91%
2004-2014	37	27	34	0	7	0	32	86%
計	106	74	88	6	17	7	95	90%

3. 「源流管理」要素

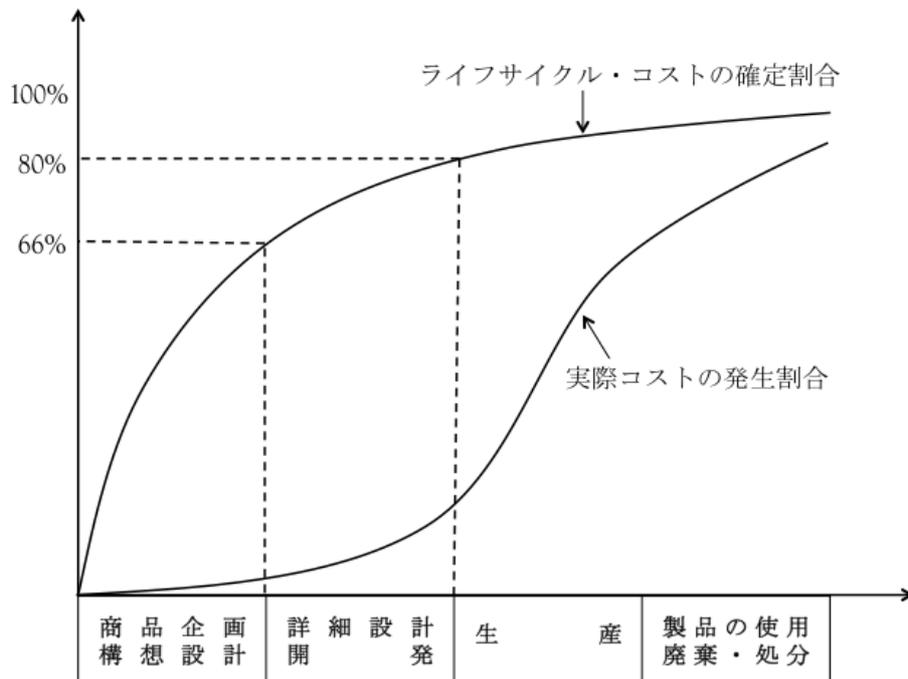
廣本[2009]によると、源流管理とは、量産体制以前の活動であるという。事業活動を商品企画、製品企画、製品設計、生産準備、製造活動、販売活動を分ける場合は、商品企画から生産準備までが量産体制以前の活動、製造活動と販売活動が量産体制における活動である⁴⁶。

本章で取りあげた 106 個の原価企画の定義を見ると、源流管理に関する細かな要素として、企画立案段階、開発段階、商品開発構想、設計段階、試作段階、試作図面作成、量産図面作成、生産移行準備、生産開始まで、製造段階の初期段階などの様々な段階が示されている。論者によって、源流段階の分類方法や呼び方などは、微妙に異なっているが、本章では、源流管理を企画段階、設計開発段階、試作段階、生産移行準備、製造段階の初期段階という 5 つの段階に区分し、106 個の定義をこの 5 つの段階に従って分類し、図表 2-3 のように整理した。また、廣本[2009]が指摘するように、これらの量産体制以前の少なくとも一つの段階に関する活動について言及がある定義は、図表 2-3 における「源流管理」という要素を考慮しているものとしてカウントした。

図表 2-3 からわかるように、「源流管理」という要素は、106 個の定義の約 9 割に含められ、昔から現在まで変わらず高い割合で続いている。その中でも、「企画段階」と「設計開発段階」が特に注目されている。Fabrycky & Blanchard [1991] および田中・小林[1995]では、製品のライフサイクルを図表 2-4 のように、商品企画・構想設計、詳細設計・開発、生産、製品の使用・廃棄・処分と整理した。ここで示されているように、製品のライフサイクル・コストのおおよそ 80% は、企画・開発・設計の段階で決まってしまう。したがって、徹底的な原価低

⁴⁶ 廣本[2009], 227 頁。

図表 2-4 ライフサイクル・コストの確定時点と実際のコストの発生時点



(出所：Fabrycky & Blanchard [1991], p. 13 より、一部修正)

減を図るために、製造段階に入る前のより源流段階において、製品原価を作り込むことが重要である。原価企画は、源流段階において原価の革新的な低減を図る重要な手段の一つであると指摘される⁴⁷。したがって、原価企画が原価低減を図る段階を示す「源流管理」という要素がない定義は考えられない。

以上の要因から見ると、「源流管理」という要素は、原価企画の定義にとって不可欠な要素であり、必須要素といえると考えられる。

4. 「ツール」要素

田坂[2008]によると、原価企画の目的を達成するために利用されるツールとして、代表的な VE (Value Engineering) 以外に、コスト・テーブル、関連組織全体で原価低減活動を実施するためのコンカレント・エンジニアリングなどが必要とされているという⁴⁸。このように、原価企画のツールは、時代の進展によって多様化している。本節では、要素分解図により、「ツール」要素の傾向を図表 2-5 のようにまとめた。

⁴⁷ 田中・小林[1995], 43 頁。

⁴⁸ 田坂[2008], 3 頁。

図表 2-5 「ツール」要素の傾向

年代	定義の総数	ツール	
		数	割合
1971-1993	25	6	24%
1994-2003	44	5	11%
2004-2014	37	4	11%
計	106	15	14%

図表 2-5 からわかるように、「ツール」という要素は、106 個の定義のうち約 1.5 割のものが言及しているにすぎず、加えて、1993 年以降から、「ツール」要素を含む定義の割合が減る傾向となっている。つまり、多くの論者が、ツール要素を原価企画の定義に含めなくなってきた。実際に、取り扱う製品の特徴や、業種等によって、必要とされるツールは異なるものと考えられ、「ツール」という要素は、時代の流れや状況によって多様化するものであると考えられる。したがって、原価企画を実践しているある特定の企業にとって、原価企画の目的を達成するために、何らかの適切なツールを利用することが有益となることはあるとしても、ある特定のツールを必ず利用していなければならないということまでは言えないものと考えられる。以上の点から、ツール要素は、原価企画の定義にとって、必須要素というよりも、追加的要素であると考えられる。

5. 「ライフサイクル・コストへの意識」要素

小林[1996]によると、ライフサイクル・コストイング (Life-Cycle Costing) という用語は、今日では非常に広い意味で用いられることがあり、原価企画と関連する場合は、主として製品の企画・開発から使用・廃棄に至るまでに発生するコストをライフサイクル・コスト (Life-Cycle Cost: LCC) と考えるという⁴⁹。その中で、メーカー側で発生するコストとユーザー側で発生するコストがある⁵⁰。

⁴⁹ 小林[1996], 2 頁。

⁵⁰ 通常、メーカー側で発生するコストは、製品の企画・開発段階から製造・販売に至るまでのコストであるが、販売後のサービス・コスト、製品保証債務コスト、取替コストなどを部分的にメーカーが負担することがある。他方、製品のユーザーは、原則として、当該製品の取得コストと取得後の使用コスト、メンテナンス・コスト、廃棄コストなどの大部分を負担し、それがユーザー側で発生する LCC となる。

また、小林[1996]によると、メーカー側の企画・開発段階で、ユーザーから見た LCC を取り込むことは必ずしも容易なことではないという⁵¹。ユーザーが、製品をどのような期間にわたって、どのような場所や環境のもとで、どのような方法で、どのような頻度で使用するのにかよって、LCC は変わってくる。これらの判断は、不確実性が高いため、その不確実性の高さを受け入れてまで、LCC を把握することが、戦略上、極めて重要であると考えられる企業でないかぎり、LCC を取り入れる意義を見出せない。

さらに、日本の原価企画活動では、達成目標となる目標原価はメーカー側で発生するコストを主たる対象として設定され、そのコストを作り込む仕組みが説明されている場合がほとんどである。もちろんそのことも重要であるけれども、メーカー側で発生するコストの低減とユーザー側で発生するコストの低減を、どのような仕組みで統合させていくのかはほとんど説明されていないという⁵²。

本章では、要素分解図により、「ライフサイクル・コスト」要素の傾向を図表 2-6 のようにまとめた。図表 2-6 からわかるように、「ライフサイクル・コスト」という要素は、106 個の定義の約 4 割に含められ、時代とともに、「ライフサイクル・コスト」要素が含められる定義の割合が増える傾向になっている。

図表 2-6 「ライフサイクル・コスト」要素の傾向

年代	定義の総数	ライフサイクル・コストへの意識	
1971-1993	25	6	24%
1994-2003	44	18	41%
2004-2014	37	16	43%
計	106	40	38%

⁵¹ 小林[1996], 4 頁。

⁵² 小林[1996], 5 頁。

以上の要因から見ると、ライフサイクル全体における LCC に対する消費者の関心が高まってきているため、「ライフサイクル・コスト」という要素は、原価企画の定義への影響が高くなってきている。その典型的な例は、日本会計研究学会の定義である。しかし、企業の実力、企業が取り扱う製品の特性、企業が採用している戦略などにより、LCC のどこまでを考慮するか、あるいは、どのように取り扱うのかは変わるものと考えられる。以上の点から、「ライフサイクル・コスト」という要素は、原価企画の定義にとって不可欠な必須要素というよりも、ある特定の企業にとって有益な追加的要素であると考えられる。

6. 「市場志向」要素

近藤[1989]によると、市場環境あるいは市場を中心にして「売れるものを、いかにしてつくるか」という理念が「市場志向」と呼ばれるという。企業の意思決定は市場の顕在的・潜在的ニーズを中心に行われるべきであって、商品の企画から始まって最終的な販売に至るまでのすべてのプロセスを視野に収めることである。現代では、多品種少量生産が支配的であり、市場ニーズは多様化し、また高品質・高性能の商品が求められ、製品のライフサイクルも短縮化しているために、このような要求に的確に対応することが重要視される⁵³。

また、小林[1996]によると、顧客から見た LCC は、製品企画段階で構想される製品の機能、品質、信頼性やそこで考えられる顧客ターゲットと密接に関連しているため、ユーザーから見た LCC に対しては、製品企画段階での取組みが不可欠であるという。しかしながら、LCC が見えにくいことや、LCC に対する顧客の要求そのものが多様であったり、曖昧であるために、原価企画活動の中で LCC への本格的な取組みが行われていないことも事実であるという⁵⁴。

本章では、「市場志向」という要素は、顧客ニーズに適合する品質・価格・信頼性・納期等の目標の設定と同時達成、顧客満足、最小の原価をめざし、機能の設定、品質の設定などの細かめなものを含んでいる。要素分解図により、「市場志向」要素の傾向を図表 2-7 のようにまとめた。図表 2-7 からわかるように、「市場志向」という要素は、106 個の定義の約 4 割に含められ、1993 年以降から、その割合が増える傾向になっている。

⁵³ 近藤[1989], 17-18 頁。

⁵⁴ 小林[1996], 5-6 頁。

図表 2-7 「市場志向」要素の傾向

年代	定義の総数	市場志向	
		数	割合
1971-1993	25	2	8%
1994-2003	44	20	45%
2004-2014	37	17	46%
計	106	39	37%

以上の要因から、「市場志向」という要素は、近年の多品種少量生産という時代になってから、重要視されていることがわかる。しかしながら、「市場志向」という要素の不確実性が高く、また、企業が採用している戦略と、企業がおかれている業界によって、「市場志向」の具体的な内容は変わってくるものと考えられる。したがって、「市場志向」という要素は、原価企画の定義にとっての必須要素というよりも、ある特定の企業にとって、ある特定の市場志向が求められるといった、追加的要素というべきものと考えられる。

7. 「関連組織」要素

本章では、原価企画の関連組織を社内の原価企画チームと社外のサプライヤーとの連携と二つの部分に区分した。また、「社内原価企画チーム」とは、職能横断的な社内のチーム活動を重視する要素である。「サプライヤーとの連携」とは、サプライヤーと一体化した全社的な原価の作り込み活動といった内容を含む要素である。

要素分解図により、「関連組織」要素の傾向を図表 2-8 のようにまとめた。図表 2-8 からわかるように、「関連組織」の「(社内) 原価企画チーム」の側面は、106 個の定義の約 2 割に含められ、「(社外) サプライヤーとの連携」の側面は、106 個の定義の約 1 割に含められている。二つの側面は共に、時代の流れに伴って、増加傾向がみられる。

図表 2-8 「関連組織」要素の傾向

年代	定義の総数	関連組織			
		(社内) 原価企画チーム		(社外) サプライヤーとの連携	
1971-1993	25	2	8%	0	0%
1994-2003	44	6	14%	5	11%
2004-2014	37	16	43%	8	22%
計	106	24	23%	13	12%

田中（雅）[1995]、田坂[2008]などによると、当初の原価企画では、設計担当者が中心となって活動していたという⁵⁵。また、当時は、関連部門が原価企画を支援するような仕組みはほとんど出来上がっていなかった。したがって、関連部門の間で、情報の共有化がなされることもなかった。

以上から、設計担当者を中心とした取り組みでも、原始的な原価企画活動は実践できると考えられるため、「関連組織」という要素は、原価企画の定義には必須要素ではないといえる。

しかしながら、加登 [1993] は、「原価企画の発展に伴って、原価企画活動に取り組む部署は次第に拡大していく」⁵⁶と指摘した。また、日本会計研究学会 [1996] によると、原価企画チームでは、異なった職能部門から派遣された人々が、相互に連携を取りながら、品質・原価・納期・信頼性等の諸目標の同時的な達成に取り組んでいるという⁵⁷。また、それぞれの職能専門家がその専門職能を果たすだけでなく、多機能的に働き、職能を超えた活動を行うことによって、個人的情報、あるいは部門間で保有されている情報等が組織全体に共有され、新たな関係を作るという仕組みも出来上がる。

また、日本会計研究学会 [1996] によると、原価企画活動は「サプライヤーと一体化したコストの作り込み」⁵⁸といわれており、日本における企業グループないし企業集団のあり方とも関連して、その分取引の特徴の多くが原価企画活動に深く関わっているという。また、日本企業の原価企画は、開発初期段階か

⁵⁵ 田中（雅）[1995]，34頁；田坂[2008]，10頁。

⁵⁶ 加登 [1993]，57頁。

⁵⁷ 日本会計研究学会 [1996]，35頁。

⁵⁸ 日本会計研究学会 [1996]，35頁。

らのサプライヤーとの共同開発活動であるデザイン・インに多く依存している。このように、情報共有化は組織内部と組織外部の両方に行われ、各職能担当者 とサプライヤーとの間にも多様な関係が生まれる。

以上からみると、「関連組織」という要素は、原価企画の必須要素とはいえなが、企業が必要に応じて追加すれば、原価企画の機能を大きく向上させることができるものであるため、原価企画の機能向上させるための追加的な構成要素であると考えられる。

8. 「目的」要素

本章では、原価企画の目的を「原価管理目的」と「利益管理目的」という二つに区分したが、106個の定義を調べると、「原価管理目的」と「利益管理目的」の両方に言及しているものが多く、いずれかに分類することは非常に困難であった。そこで、本章では、106個の定義の中で、「原価管理目的」と「利益管理目的」に関連する用語がどのように用いられているかを調べて、図表 2-9 のように整理した。定義の中で用いられている表現が多様であるため、「原価管理目的」に関連する用語を「目標原価」と「原価管理活動」に、「利益管理目的」に関連する用語を「目標利益」と「利益管理活動」に区分し集約した。例えば、原価改善、原価低減、原価引下げ、戦略的コスト・マネジメントなどの表現があれば、「原価管理活動」に、また、利益管理、利益の作り込みなどの表現があれば、「利益管理活動」に集計した。なお、一つの定義の中で、両方の表現があれば、重複して集計した。

原価企画の定義の中で、目的について、「原価管理活動」と「利益管理活動」に関連する表現以外に、「目標原価」と「目標利益」に関連する表現も多く用いられ、「目標原価」と「利益管理活動」、「目標利益」と「原価管理活動」のような組合せも多くみられている。

「目的」要素の傾向は図表 2-9 からわかるように、「原価管理目的」が、106個の定義の約 7.5割に含められ、「利益管理目的」が、106個の定義の 5割弱に含められている。合計すると 100% を超えることからわかるように、両方の目的に言及している定義が少なからずある。

図表 2-9 「目的」要素の傾向

年代	定義の 総数								
		目標 原価	原価管理 活動	原価管理 目的		目標 利益	利益管理 活動	利益管理 目的	
1971-1993	25	10	21	24	96%	2	3	5	16%
1994-2003	44	15	16	30	68%	3	22	24	55%
2004-2014	37	15	13	26	70%	8	19	24	65%
計	106	40	50	80	75%	13	44	52	49%

また、時代の流れに伴い、「原価管理目的」は減少傾向が見られ、「利益管理目的」は増加傾向が見られる。しかし、割合から見れば、「原価管理目的」のほうが昔から現在に至るまで高い傾向にある。このように、現在においても、「利益管理目的」より「原価管理目的」のほうが割合が高いのは、原価企画の目的は「利益管理目的」であっても、その目的を達成するためには、「目標原価」を達成する「原価管理活動」が避けられないからであると考えられる。

以上から、「目的」という要素の「原価管理目的」は原価企画の定義の必須要素であることがいえる。一方、「利益管理目的」は、原価企画を実践している企業が、置かれている環境に応じて、原価管理への意識に加えて意識をすればよいものであり、原価企画の定義の追加的要素だと考えられる。

V. 小括

1. 必須要素による原価企画の定義

本章の目的は、「はじめに」で述べたように、「どのような原価企画実践においても、備えるべき共通の要素で構成された原価企画の定義を提示すること」であった。第2節での検討を通じて、原価企画の定義にとっての必須要素は、「源流管理」と「原価管理目的」の二つであるということを提示した。この二つの必須要素で組み立てられた原価企画の定義は、「何をすれば原価企画を導入したと言えるのか」という判断基準を示すことができると考えられる。なお、「原価管理目的」という要素の内容は、「目標原価」を達成するための「原価管理活動」を行うことである。また、「原価管理活動」について多様な表現があるが、それは、成行原価より低く設定された「目標原価」まで原価を引下げる活動である

考えられる。

そこで、上記の判断基準を示すための原価企画の定義は、以下のようなものになる。

原価企画とは、目標原価を達成するために、源流段階において、原価を引き下げる活動である。

しかし、この定義は、最低限の必須要素を組合せたものであり、何をすれば原価企画を導入したと言えるのかの判断基準となるものにすぎない。したがって、この定義は原価企画のすべてをカバーしているわけではない。原価企画のすべてをカバーするためには、追加的要素を含めたより幅広い検討が必要となる。

2. 本章の限界と残された課題

本章は、CiNi を利用した文献分析であるため、そこから漏れた論文は検討対象としていないという限界がある。

また、本章は、「原価企画の定義」のみを分析対象としたものである。したがって、分析対象の文献が原価企画の定義として使用している語彙や表現に注目して検討を行った。しかし、定義の中では明確に触れていなくとも、各論文の著者が考える原価企画の本質などについて、定義以外の本文中において詳しく記述する可能性もある。本章の分析そのものにおいて、本文中の記述を直接的には考慮していない。もちろん、本章は、各論文において、明確に「原価企画の定義」として掲載された箇所には相応の重要性があるという見地から、「定義」に焦点を絞って分析を行ったわけであるが、この点を踏まえたうえで、本章の分析や結論について解釈をするうえで注意を要する。

本章では、原価企画の最低限の要素を引き出したことで、原価企画を再定義した。しかしながら、機能を向上させるための追加的要素に対する検討はまだ不十分である。これらの追加的要素の意義や位置づけについて、より詳細な検討をする必要がある。すなわち、本章で示した定義に加えて、原価企画を実践する企業が、その企業の環境、業種、戦略などに適合した追加的要素を考慮することによって、より機能を向上させた原価企画を実現するということが重要な課題となる。それはつまり、ある特定の企業にとって、「どのような原価企画

を導入するのが最適であるのか」という論点に関する検討であるともいえる。

第3章 テキストマイニングによる 原価企画の構成要素に関する検討

I. はじめに

原価企画が開発されて以降、学術研究の進展と実務での展開により、原価企画の内容は拡大するとともに、開発された当時と大きく変化している。そして、原価企画の実態も多様に存在している。そのため、前章でも議論しとおり、原価企画の定義、目的および体系は、論者によって微妙に異なり、多様に存在している。

原価企画の内容の拡大と変化により、原価企画の内容を一つの定義ですべて包括するのは難しくなり、論者の理解により、定義が微妙に異なるものとなっている。多様な定義が存在するが、第1章および前章でも確認したとおり、二つの有力な定義として、神戸大学管理会計研究会[1992a]による、原価企画を「原価発生の源流に遡って、VEなどの手法をとりまじえて、設計、開発さらには商品企画の段階で原価を作り込む活動である」⁵⁹と定めたものと、日本会計研究学会[1996]において、原価企画を「製品の企画・開発にあたって、顧客ニーズに適合する品質・価格・信頼性・納期等の目標を設定し、上流から下流までのすべての活動を対象としてそれらの目標の同時的な達成を図る、総合的な利益管理活動」⁶⁰として行われるものとして定めたものがある。このように、重視される点が異なると、原価企画に対する描写も異なってくる。

原価企画の構成・体系についても同じようなことが起きている。前章でも検討したとおり、伊藤[1996]によると、原価企画の定義の主要論点には、「原価企画のねらい」、「原価企画の対象プロセス」、「原価企画における原価の範囲」、「原価企画の達成課題」、「原価企画の関連組織」という五つの要素があるという⁶¹。廣本[2009]によると、原価企画は、「源流管理」、「市価主導型原価計算」、「職能横断的チーム活動」、「原価削減方法としての価値工学」、「価値連鎖とライフサイクル・コストニング」の五つの要素から構成されているという⁶²。田坂[2008]

⁵⁹ 神戸大学管理会計研究会[1992a], 88頁。

⁶⁰ 日本会計研究学会[1996], 23頁。

⁶¹ 伊藤 [1996], 111頁。

⁶² 廣本[2009], 227頁。

では、原価企画を「目的」、「ツール」、「関連組織の考え方」、「戦略性」の4点のメルクマールによって、原価企画の発展段階をまとめている⁶³。

このように、原価企画の定義、構成・体系が多様かつ曖昧な状態であるため、原価企画に対する理解が難しくなり、原価企画の導入や海外普及などにも影響を与えていると考えられており、加登[1997]では、原価企画の体系理解の欠如、原価企画の本質理解の不十分さなどの問題が存在すると指摘されている⁶⁴。

II. 研究目的

上述のように、原価企画の定義や体系は、論者によって、多様に存在している。多くの場合、かなり先進的な原価企画の取り組みをベースにて、多数の要素を取り込んだ、洗練された原価企画の定義が紹介されている。そのため、前章において、多様に存在している原価企画の定義や構成・体系の概念整理を行い、一つのフレームワークを提示しようと試みた。

また、前章では、原価企画のフレームワークは、「原価企画の基本モデル」（以下、「基本モデル」と呼ぶ）と「原価企画の機能を向上させるための追加的要素」（以下、「追加的要素」と呼ぶ）の二つの部分からなると結論づけた。「基本モデル」とは、あらゆる原価企画の実践において、必ず備えておくべき要素によって構成された原価企画のモデルである。「追加的要素」とは、ある特定の原価企画実践において備えることで有益となる要素である。

広辞苑によると、定義とは、概念の内容を限定することであり、ある概念の内容を構成する本質的属性を明らかにし他の概念から区別することである。その概念の属するもっとも近い類をあげ、さらに種差をあげて同類の他の概念から区別して命題化することである。すなわち、定義には、ある物事に対して最も大事なものやことが凝縮されていると考えられる。原価企画のフレームワークを整理するためには、原価企画に対して最も大事なものを整理・検討する意義があると考えられる。そのため、本章では、前章までの検討を踏まえたうえで、より客観的な分析を行うために、テキストマイニングの手法を用いて、多様に存在する原価企画の定義を整理・検討することで、原価企画にとって最も大事な要素を明らかにする。これにより、「基本モデル」の構成要素などを検討

⁶³ 田坂[2008], 2頁。

⁶⁴ 加登[1997], 31頁。

するとともに、それを「追加的要素」とも関連付けた原価企画のフレームワークを整理する足掛かりとしたい。

III. 研究方法および分析手続

1. 研究方法

膨大な量のテキストデータを扱う場合、データを読み進めながら理解を積み重ねてデータの全体像を把握することは難しい。村田・上田[2008]によると、テキストマイニングとは、大量のテキストデータから新たな事実や傾向を発見することを支援する技術であるという。テキストマイニングの用途としては、顧客ニーズの分析のようなマーケティング分野が主流であるが、メーカーにおける製品不具合の分析や医療分野におけるカルテの分析のような専門分野に特化したもの、社員意識調査や電子メールモニタリングなどの組織内のメンバーを対象としたものなどもある⁶⁵。

さらに、近年、会計領域においても、テキストマイニングを活用する研究が見られるようになった。代表的な先行研究を挙げれば、中野（他）[2009]、澤登[2010, 2013]、村井（他）[2011]、川上（他）[2013]などがある。中野（他）[2009]では、テキストマイニングの手法を用いながら、日本における会計史研究に見出される趨勢的な特徴を検討した。澤登[2010]では、網羅的・客観的分析に取り組むため、テキ

ストマイニングを活用して、財務報告実務に影響を与えた要因を検討した。村井（他）[2011]では、上場企業が発行する環境報告書に対してテキストマイニングを行い、環境会計で計算される環境保全コスト金額と、報告書から抽出されるキーワードとの関係を分析した。川上（他）[2013]では、2000年度から2011年度の間の上場企業が発行した環境報告書に対してテキストマイニングを実施することで、環境会計から計算される各期の環境保全コストの大きさと、環境報告書から抽出されるキーワードとの関係を分析した。澤登[2013]では、19世紀イギリスの鉄道会社、Great Western 鉄道会社の会計実務をテキストマイニングで分析し、その会計変化を検討した。

既に述べたとおり、本章では、研究者が原価企画のなかで最も重要な要素を組み合わせて提示している原価企画の定義を研究対象としている。しかし、原

⁶⁵ 村田・上田[2008]，25頁。

価値企画の定義に触れた先行研究は膨大な量がある。これらの先行研究において言及されている原価企画の定義について、手作業で、すべての内容を網羅的かつ客観的に考慮するのは難しい。そこで、本章では、テキストマイニングという分析手法を原価企画の定義の分析に適用するとした。これらの点から、本章は、一種の文献研究であると言えるが、原価企画に関する膨大な先行研究の知見の蓄積を、網羅的かつ客観的に分析しようと試みている点に、通常の文献研究や、これまでの原価企画研究にはない特徴がある。

なお、以下の分析の実施に当たっては、テキストマイニングを行うために製作されたフリー・ソフトウェア KH Coder⁶⁶を利用することとした。

2. 分析手続

まず、今までの原価企画に関する研究論文をレビューし、その中で出現している定義を対象として検討し、現在の原価企画にとっての「基本モデル」を明らかにしたい。具体的には、日本会計研究学会の原価企画特別委員会が1996年に出版した『原価企画研究の課題』に所収されている「原価企画主要文献リスト」に掲載された151編の日本語文献と、CiNiiで、「原価企画」を検索することで出てきた418編の文献の、合わせて569編の文献のうち、重複分を差し引いた515編の文献を、分析対象とした⁶⁷。この中で、本文中に、論者自身が提示した定義、あるいは、他の文献から引用することで当該文献における定義としていたもの、合わせて151個の定義を取り出し、これらの定義について検討していく。研究者による原価企画の定義に対する認識を反映するため、および、定義の影響力を考慮するために、本章では、引用による定義も分析対象に含めている。また、原価企画の定義を広義と狭義の二つに分けている場合、二つの定義として換算した。

以下では、KH Coderを通じて、共起ネットワーク分析、階層的クラスター分析、頻出語リストという三つの機能を使い、151個の定義を検討していく。その中、「共起ネットワーク」と「階層的クラスター分析」の分析手法は類似のものであるが、分析結果の出力方法は異なる。「共起ネットワーク分析」の結果は、結果の概要を図式的に提供してくれるために、時代区分の変化の概要を把握し

⁶⁶ KH Coder の利用方法は樋口[2014]に参照する。

⁶⁷ CiNii での検索文献は、2015年08月25日時点のものである。なお、CiNiiで「原価企画」を検索すると、検索結果は435件と出てくるが、検索結果にも重複があり、重複分を除くと、418編の論文がある。

やすいが、すべての語彙間の詳細な距離などは読み取りにくい。「階層的クラスター分析」の結果は、語彙間の距離などについてより詳細なデータが提供されるため、詳細な分析には向いているが、一見して分かりやすい描写方法で結果を提示するわけではない。

本章では、定義の変化の推移を確認するために、10年ごとに年代を区切って、原価企画の定義の要素の変化を観察する。さらに、1994年には、日本会計研究学会の原価企画特別委員会が「報告草案」を取りまとめ、その要旨を全国大会で報告している。この報告は、日本会計研究学会の特別委員会の見解として、その後の原価企画研究に大きな影響を及ぼしたと考えられる。そのため、1994年前後の原価企画に対する考え方の変化を確認する必要もある。

さらに、「共起ネットワーク分析」と「階層的クラスター分析」の特徴を踏まえ、次節では、第1項において、1994年前後の原価企画に関する語彙群団の変化を明らかにしようとした。ここでは、1994年の前後の語彙群団に変化があるという事実を、「より分かりやすく」描写することに力点を置いたため、「共起ネットワーク」による出力結果を提供した。そして、第2項で、10年ごとに年代を分けて、原価企画に対する考え方の年代変化を確認するため、4つの時代区分にしたがって、原価企画についての描写の語彙の変化を詳細に検討している。

IV. テキストマイニングによる原価企画の構成要素に関する分析

1. 共起ネットワーク分析

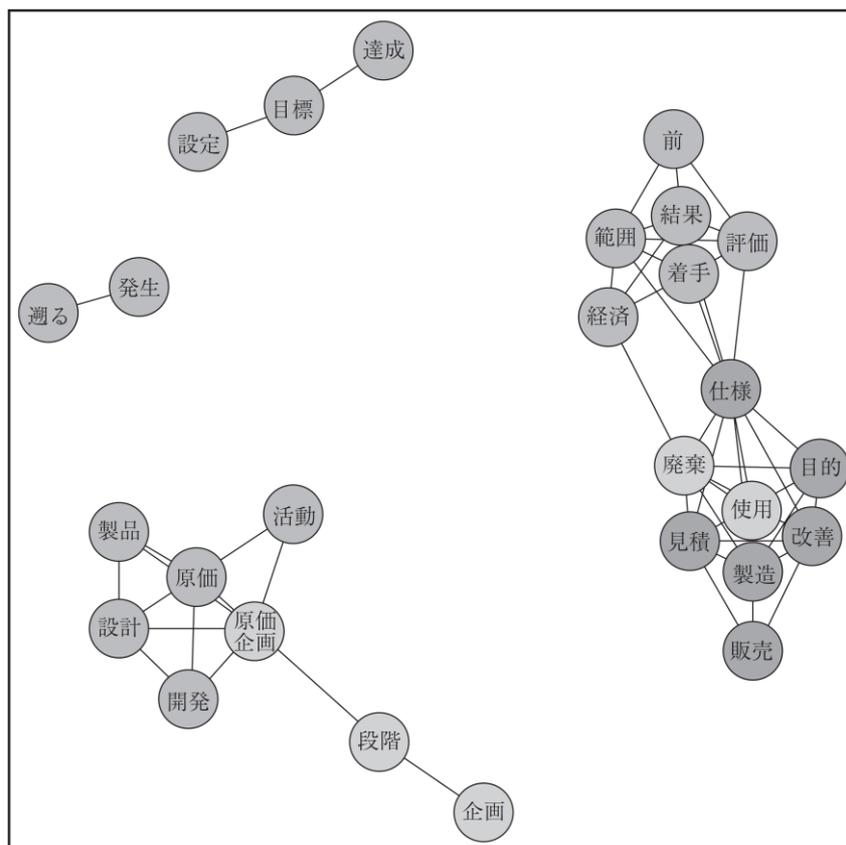
樋口[2014]によると、共起ネットワーク分析とは、データの中でよく一緒に使用される概念を線で結んでネットワークを描く方法である⁶⁸。

1994年前後の原価企画に対する考え方の変化を確認するため、KH Coder を利用して、原価企画の定義の共起ネットワークを図表 3-1 と図表 3-2 のように描出した。図表 3-1 からわかるように、1993年以前は、「原価」、「製品」、「企画」、「設計」、「開発」、「段階」、「活動」という7個の語彙が「原価企画」とよく一緒に使用されている。図表 3-2 からわかるように、1994年以降は、「製品」、「開発」、「活動」、「目標」、「設定」、「達成」という6個の語彙が「原価企画」とよく一緒に使用されている。すなわち、「原価企画」というキーワードとよく一緒

⁶⁸ 樋口[2014], 155 頁。

に使用される語彙から分かるように、1994年の前後であっても、あまり変化していないのは、「製品」の「設計」、「開発」など、源流段階の「活動」というところである。この部分は、時代にかかわらず重要なキーワードとして定義で使用され続けている要素であり、本章でいう「基本モデル」の部分に該当するものと考えられる。一方、1993年以前の「原価」は、1994年以降から、原価企画とよく一緒に使用される語彙群団から消え、「目標」、「設定」、「達成」に変わった。このことは、原価企画の定義を定める時に、原価企画が、単純な原価管理⁶⁹活動として言及されなくなり、より複雑かつ総合的な管理活動として言及されるようになる変化として見ることができる。また、図表 3-2 では、日本会計研究学会が提示している定義に関連する語彙の群団ができたことから、1994年以降から、学会の定義が原価企画の研究に大きく影響を与えていると解釈できる。

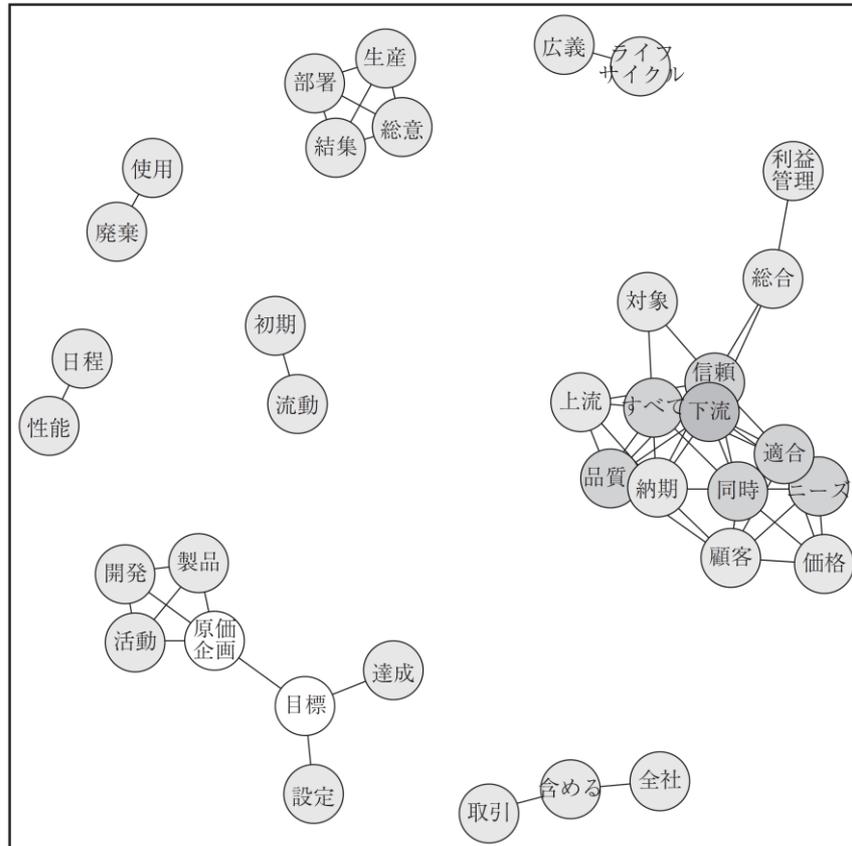
図表 3-1 共起ネットワーク (1993 年以前)



(出所) 筆者作成。

⁶⁹ 『会計学辞典』によると、原価管理はコストコントロールとも言われ、様々な意味を持っている。ここでは、原価管理は、「原価統制」と「原価引下」の両方を含む意味で用いている (松本[1976], 330 頁)。

図表 3-2 共起ネットワーク (1994 年以降)



(出所) 筆者作成。

さらに、図表 3-1 と図表 3-2 の比較から、1994 年前後に、ライフサイクルコストに関する語彙が「廃棄」のみから「廃棄」、「上流」、「下流」、「すべて」などの語彙に変わり、ライフサイクルコストに対する、より詳細な言及がされるようになってきていることが分かる。

加えて、図表 3-2 では、「価格」、「顧客」、「ニーズ」、「信頼」、「納期」など市場志向に関連する語彙群団が出現しており、市場志向に対する重視度が上がっている。

ほかにも、図表 3-2 では、「部署」、「総意」、「結集」など、原価企画のチームワークに関する語彙が増える傾向があり、原価企画のチームワークが重視されるようになったと解釈できる。この点に関して付記すると、図表 3-2 では、「全社」、「取引」、「含める」などのような語彙群団も登場しており、サプライヤーとの連携についても重視されるようになってきている。

以上の、「利益管理」、「市場志向」、「ライフサイクルコスト」、「原価企画のチ

ームワーク」,「サプライヤーとの連携」などは,時代の推移によって原価企画にとって重要になってきた要素として認識することができ,本章での「追加的要素」に該当する部分と考えられる。

2. 階層的クラスター分析

土田・山川[2011]によると,クラスター分析とは,多数のデータをそれらの類似度に基づいて分類する統計手法の総称である。類似度は,データがどの程度似通っているかを測る尺度であり,データ相互間の距離を考え,データ間の距離が短いほど類似度は大きく,距離が長いほど類似度は小さいと考える。クラスター分析の中で,対象となる要素相互間の距離をすべて計算して,もっとも近いものから順に結合して,1つにまとめていく方法は階層的クラスター分析という⁷⁰。

原価企画に対する考え方の年代変化をより詳しく確認するため,KH Coder を利用して,10年ごとに年代を分けて,原価企画の定義に関する階層的クラスター分析を検討した。その結果は図表3-3から図表3-6のようになっている⁷¹。年代ごとの階層的クラスター分析の図表からわかるように,原価企画の定義は,年代によっても徐々に変化していることがわかる。

本章では,原価企画というキーワードと短い距離の語彙ほど,原価企画というキーワードとともによく使用されているという意味で,原価企画の定義にとって重要なものと考えられる。

また,「原価企画」というキーワードとの類似度が高い語彙の群団の数の増加傾向が見られている。すなわち,原価企画の定義の内容が徐々に拡張していることが考えられる。しかし,年代に渡って,変化しない部分もある。その部分を整理すると,「設計」,「開発」などの源流段階における「活動」と解釈でき,すなわち,本章での「基本モデル」であり,これは共起ネットワークとの分析結果と一致している。

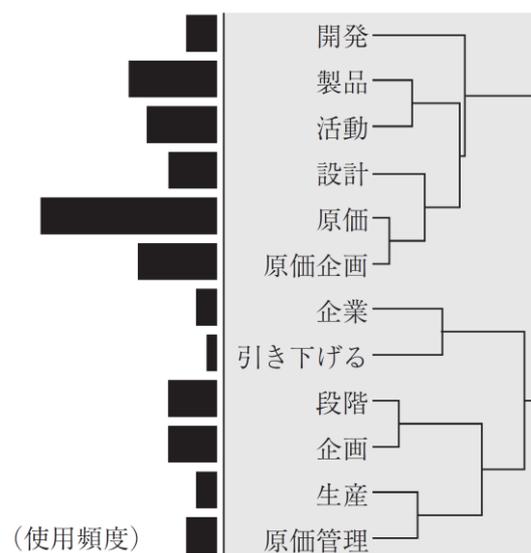
さらに,各年代における「原価企画」というキーワードに近い語彙に注目すると,図表3-3では,「原価」という語彙との距離が一番短いため,原価企画の定義において,原価管理という点が強調されていることがわかる。

⁷⁰ 土田・山川[2011],202頁。

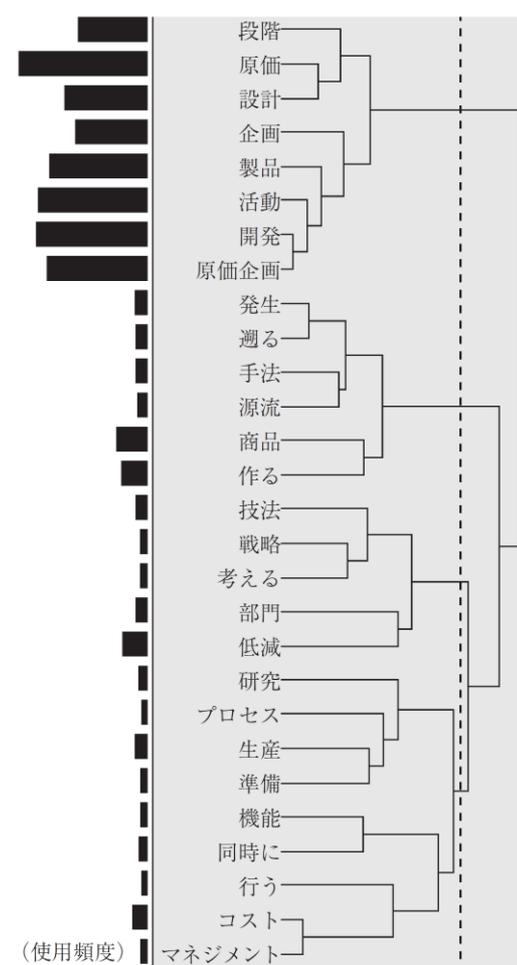
⁷¹ 紙幅を節約するため,階層的クラスター分析の結果をすべて掲載せず,「原価企画」というキーワードの群団とこの群団に一番近い語彙の群団を掲載することにした。

図表 3-4 では、「原価」という語彙がまだ「原価企画」というキーワードと同じ語彙群団にあるが、図表 3-3 の時代より遠くなっている。また、「原価企画」がある語彙群団の中で、図表 3-3 の時代と比較すると、源流段階に関わる語彙が増え、特に企画段階などが強調されるようになった。この当時の源流段階をより詳細に説明する原価企画の定義の内容は、神戸大学管理会計研究会の定義に大きく影響されていると考えられる。

図表 3-3 階層的クラスター
(～1989)

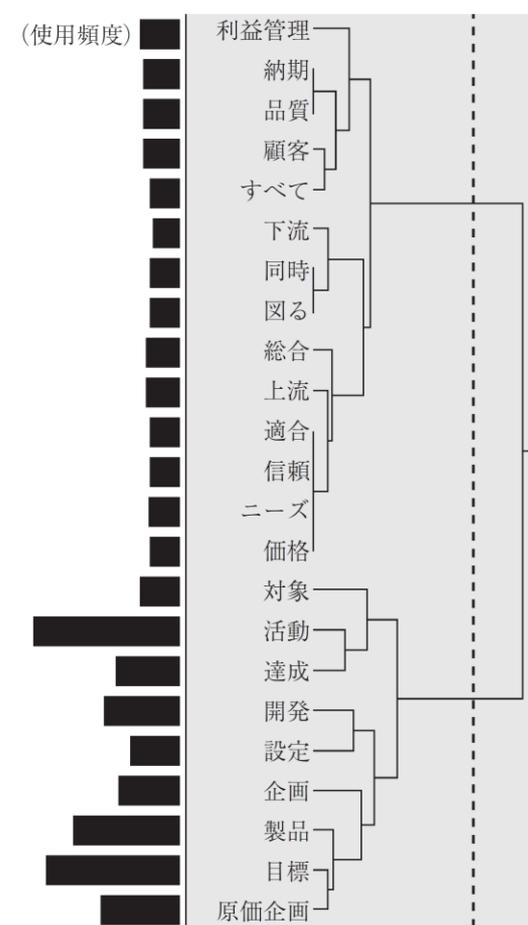


図表 3-4 階層的クラスター
(1990～1999)



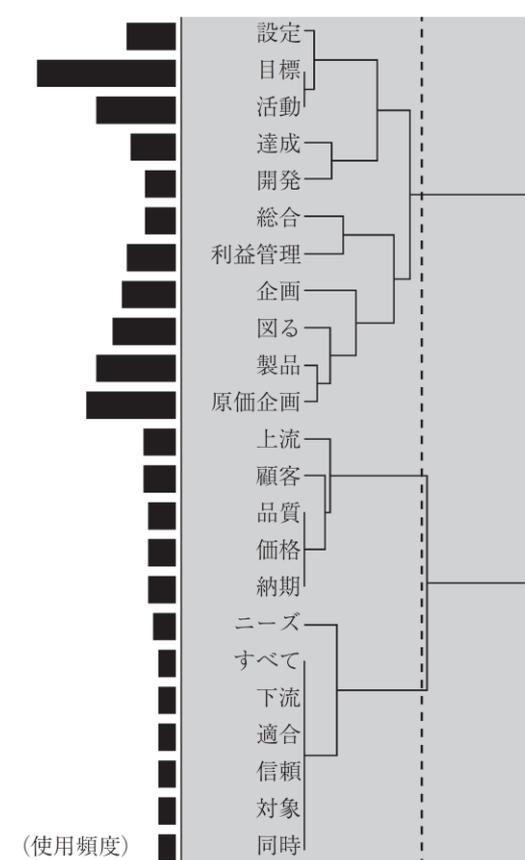
図表 3-5 階層的クラスター

(2000～2009)



図表 3-6 階層的クラスター

(2010～)



図表 3-5 では、原価企画の定義が日本会計研究学会の定義に大きく影響され、原価だけではない目標の設定と達成が重要になり、図表 3-6 では、日本会計研究学会の定義の影響がより一層進み、利益管理という語彙が原価企画と同じ語彙群団になり、利益管理が非常に重視されるようになったことが分かる。

3. 頻出語リストによる分析

より詳しく原価企画に対する考え方の変化を検討するため、KH Coder を利用して抽出した原価企画の定義の頻出語リストを作成した (図表 3-7)。原価企画に関する研究論文数は、年代などによって変わるため、頻出語リストの語彙の出現回数の大小を比較しても意味がない。そこで、ここでは語彙の出現回数ではなく、1994 年前後の順位の変化に注目して確認する。なお、頻出語リストは、上位 50 位まで確認したが、ここでは、紙幅を節約するため、1994 年前後の 10

位までの語彙を取り上げ、さらに、順位変化が大きい語彙である「利益」、「原価管理」、「利益管理」を追加した。

図表 3-7 から、源流段階に関する語彙「設計」の順位がやや下がったが、「開発」、「企画」の順位は大体維持している。全体的に、源流段階に関連する語彙の順位には変化が少なく、これらが原価企画にとって変わらず大事な要素であることを表している。原価に関連する語彙「原価」の順位は、やや下がり、「低減」、「原価管理」の順位は、明らかに下がっている。一方、利益に関連する語彙、例えば「利益」、「利益管理」の順位は明らかに上昇している。すなわち、研究者の論文において示された学術上の原価企画の定義から見ると、原価企画の目的は徐々に原価低減や原価管理から利益管理や利益企画などとして言及されるように変わってきているようである。

しかし、この点に関連して、第5章では、実務家の認識では、原価企画の目的を原価管理と認識する企業が徐々に増えてきていることを明らかにしており、学術上の利益管理重視の傾向と実務の認識の間に齟齬が見られる。

図表 3-7 頻出語リスト (数字は順位)

	～1993	1994～
原価	1	4
設計	2	10
原価企画	3	5
製品	4	3
開発	5	6
活動	6	2
段階	7	8
企画	8	7
目標	9	1
低減	10	30
達成	15	9
利益	46	21
原価管理	32	—
利益管理	—	12

(出所) 筆者作成。

これらの結果からすると、研究者が原価企画の定義を示す際には、完全装備の原価企画、すなわち、あらゆる先進的な要素を取り込んだ原価企画の定義を提示する傾向が見られる。しかし、実務では、状況によって、完全装備の原価企画よりも、最小構成の原価企画が活用されるケースもある。このような点から、最小構成の原価企画と、完全装備の原価企画の両方をともに考慮した原価企画の体系化が求められる。

V. 小括

以上の分析を通じて、本章でいう原価企画の「基本モデル」は、源流段階における原価管理活動であると指摘できる。第1章でも言及したように、そもそも原価企画は、トヨタ自動車が1961年に発売したパブリカを開発する際に、非現実的な目標価格・目標原価を実現するため、独自に構築した日本の管理会計手法であると言われている。原価企画の「基本モデル」に該当する内容は、原価企画が開発された当時から今まで変わらず、原価企画にとって重要なものであり続けているといえる。

すなわち、どのような実態の原価企画にとっても、「源流段階」と「原価管理活動」という二つの要素は必ず必要な要素である。この二つの要素のうち一つでも欠けると、原価企画とは言えなくなる。

また、原価企画の「追加的要素」に関しては、環境や時代によって異なるが、以上の分析によると、近年、「利益管理」、「市場志向」、「ライフサイクルコスト」、「原価企画のチームワーク」、「サプライヤーとの連携」などの要素が重視されるようになったことが確認できた。

これらの要素は、いずれも原価企画にとって非常に重要な要素であるが、あくまで企業を取り巻く状況により、必要に応じて組み込まれるものであり、これらの「追加的要素」のすべてを、常にすべての企業が組み込んでいる必要はないと考える。

以上により、前章において検討した「基本モデル」と「追加的要素」に区分するフレームワークの妥当性について、テキストマイニングを用いた検証を通じて、一定の確認ができたものと思われる。

第4章 ケース研究に基づく原価企画の構成要素に関する検討

I. はじめに

本論文では、日本の原価企画研究をもとに、多様に存在している原価企画を一つのフレームワークでまとめようとする。第2章と第3章では、学術上における日本の原価企画研究で示されてきた定義にもとづいて、原価企画のフレームワークの構築可能性について検討してきた。

既述したとおり、本論文で提示している原価企画のフレームワークは、「基本モデル」と「追加的要素」の二つの部分からなると考えている。そして、原価企画の「基本モデル」の必須要素である「源流管理」と「原価管理活動」という二つの要素が揃うと、原価企画を実践しているものと認識できる。「追加的要素」に関しては環境や時代によって異なるが、必要に応じて組み込まれるものであり、常にすべての企業が組み込む必要はないと考えている。

そこで本章では、実務において、原価企画がどのように認識され、導入されているのか、また、前述の原価企画のフレームワークが、実務においても妥当であるかについて確認していきたい。

以下、本章では、原価企画に関する多数のケーススタディーを対象として、これらのケースをレビューすることによって、原価企画の「追加的要素」が、企業に導入された初期段階から、発展していく過程でどのように変化するかについて整理し、そのパターンを明らかにしたい。さらに、複数のケースを分析することを通じて、その理由を探ることを試みる。

II. 研究方法

まず、第3章で言及した CiNii より検索した 418 編の「原価企画」をタイトルとした文献の中から、39 編のケース研究の文献を取り出した。39 編の論文は、巻末に掲載している付録 1 のようになっている。そして、この 39 編の文献では、24 社の原価企画の実務について紹介している。それぞれは、松下電工 (A 工場)、ダイハツ工業、トヨタ自動車、日産自動車、クラリオン、東芝、シャープ、キヤノン、三菱電気 (中津川製作所)、ゼクセル、アイシン精機、Magneti Marelli

社，常石造船，希望社，済生会熊本病院，南海辰村建設，フジタ，さくら銀行の18社のほか，匿名化された6社を合わせた24社である。

この24社の企業の原価企画の考察により，実務では，原価企画の「追加的要素」が，企業に導入された初期段階から，発展していく過程でどのように変化するかについて整理し，そのパターンを明らかにし，その理由を探るとともに，実際の実務に対する，前章までで検討してきた原価企画のフレームワークの妥当性を確認する。

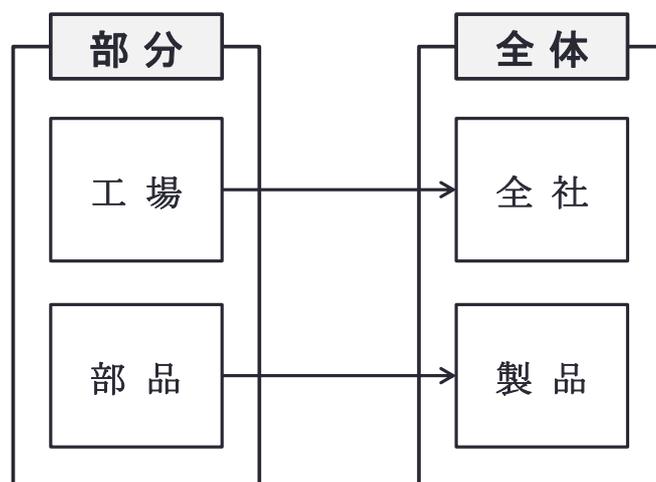
III. 原価企画の構成要素に関する分析

1. 原価企画の実施主体/実施対象

24社のケース研究を確認すると，原価企画を導入する場合，いきなり原価企画を全社または全製品に展開するというやり方は見られない。むしろ，原価企画を社内のある工場から，あるいは，ある部品から導入を始めて，原価企画が定着した後から，全社あるいは，製品全体に拡張させるパターンが7件見られた（このような現象は，付録1の文献10，11，12，13，21，31，32で見られる。）。この現象を図式化すると図表4-2のようになる。

このような状況が生じる理由としては，企業の需要や能力などを考慮すると，原価企画を必要な製品や必要な工場など一部から始めた方がより効率的であると考えられることが挙げられる。

図表 4-2 原価企画を導入するイメージ図



2. 原価企画の実施基準

日本企業ではなく、海外企業の事例ではあるが、原価企画を導入する初期段階では、VA/VEのマニュアルなどのような、明確なルールが求められるケースが紹介されている（このような現象は、付録1の文献17, 18, 19, 21で紹介されている。）。この4編の文献は、すべて Magneti Marelli 社の原価企画導入事例に関する紹介であるが、海外の企業に原価企画を導入する際は、原価企画の実施基準の作成が非常に重要であるということが強調されている。

このような状況が生じる背景には、原価企画の知識が定着するまでには、長い時間が掛かるということが挙げられるであろう。導入の初期段階では、原価企画の知識を完全把握している人数がまだ少なく、うまく活動を実践するためには、詳細なマニュアルを作成することが肝要となる。そして、原価企画が定着段階となってくると、部門横断的なチームにおいて、原価企画の実践方法の経験知が共通知となってくる。そうなると、チームメンバーがお互いの仕事を理解しながら、共通知に基づいて、原価企画を進められるようになる。

3. 関連組織

原価企画を企業に導入する初期段階では、現場、設計部門、技術部門などの一部の部門を中心として活動が開始されることが複数の事例で見られる。そして、原価企画の経験の蓄積に伴い、原価企画の関連組織は、いくつかの部門から、全社あるいは、サプライヤーを含む全社までに広がる（このような現象は、付録1の文献10, 11, 12, 13, 20, 23で紹介されている。）。

この現象については、いくつかの理由が考えられる。まず、原価企画の学習には、長い時間が必要となる。また、導入期での原価企画の目的は、主に源流段階での原価低減であるため、多くの部門がかかわる必要性が低い。しかし、原価企画活動が定着して、展開していくにつれて、原価企画を把握している人材が増えていき、より多くの部門や組織に広がりを見せることとなる。

4. 源流管理

原価企画を導入する初期段階では、開発・設計を中心に原価企画が実施されている事例が複数見られる。そして、原価企画の導入後、時間の経過に伴って、より上流の源流段階に遡求する（この現象については、付録1の文献10と12で紹介されている。）。

この現象については、以下の理由が考えられる。導入初期段階では、原価企画の基本モデルでいう「源流段階」としての設計・開発部門あるいは試作部門を中心に原価企画活動が始まる。その後、原価管理の強化を図るために、より上流の企画部門なども含む活動へと移行していく。これは関連組織の拡大と同様に、原価企画チームに共通知の拡大と蓄積をもたらし、より上流段階での原価企画を可能にしていく。

5. 目標原価の設定

原価企画を導入する初期段階では、過去の原価をベースにして、目標原価を設定する。その後、原価企画の経験の蓄積に伴い、目標原価の設定は、全社利益をベースにして、市場価格から逆算するようになる（このような現象は、付録1の文献12, 20, 21で紹介されている。）。

多くの場合、導入初期段階では、設計・開発を中心に活動を行っているため、利益や市場価格に関する情報の処理能力が限られている。しかし、その後、原価企画の関連組織が、企画部門なども含めて、より上流に拡大していくにつれて、企画部門との連携なども高まっていき、利益や市場価格に関する情報の処理能力も向上していく。このような状況が整うことで、市場価格から逆算された目標原価の設定が可能になっていく。

6. 原価企画の目的

原価企画を導入する初期段階では、原価低減を主な目的としているが、原価企画の経験の蓄積に伴い、原価企画の目的は総合的利益管理に移行する傾向が見られる（このような現象は、付録1の文献10, 12, 15, 20, 21で紹介されている。）。

原価企画の導入時は、競争相手との価格競争などに直面している状況や、取引会社から原価の引き下げを要求される状況などが多い。それゆえ、その目的も原価管理目的が中心となりがちである。しかし、原価企画活動が定着していくと、原価企画の関連組織が拡大し、原価企画の実施主体や実施対象も部分から全体となっていく。このような進展に伴って、総合的利益管理活動もできるようになっていく。

IV. 小括

図表 4-3 原価企画の構成要素の水準の変化

構成要素	導入初期段階	発展段階
実施主体	工場（部分）	全社（全体）
実施対象	部分（部分）	製品（全体）
実施基準	VE などのマニュアルなど	チーム間の共通知識
関連組織	一部→全社→サプライヤーも含む	
源流管理	開発・設計	開発・設計＋企画に拡張
目標原価の設定	原価に基づく	利益に基づく
原価企画の目的	原価管理	利益管理
各構成要素の水準	基礎レベル→拡張レベル	

上述の内容をまとめると、図表 4-3 のようになる。すなわち、原価企画の各構成要素の水準が、原価企画が導入された初期段階、または、その後の発展段階によって、変化すると考えられる。

ケース研究で紹介された 24 社の企業は、すべて原価企画の導入の成功例として取り上げられている。また、紹介された時点では、24 社の企業の原価企画は、ほとんど発展段階に入っている。しかし、第 3 節で説明したように、それらの企業でも、原価企画の導入初期段階では、原価企画の各構成要素の基礎レベルから始まっている。すなわち、原価企画の各構成要素は、全ての企業が、導入時に高水準のレベル（拡張レベル）で、組み込む必要はないことがわかる。

実施主体や実施対象を全社・全製品に導入し、各構成要素を高水準のレベルで導入しようとしても、うまくいかない事例もみられた（付録 1 の文献 17, 19 で紹介されている。）。実施主体や実施対象を部分的に限定し、各構成要素については基礎レベルから導入し、原価企画の知識や経験を蓄積させることを通じて、主体や対象を拡大し、各構成要素を拡張レベルに展開することで、原価企画活動を発展させる方法もありうる。

第5章 実態調査に基づく原価企画の構成要素に関する検討

I. はじめに

原価企画は、日本の製造業が独自に構築した管理会計手法である。しかし、これまでの各章でも検討してきたように、学術面においては、原価企画に対して、まだ多数の課題が残されている。例えば、加登[1997]では、原価企画の体系理解の欠如、原価企画の本質理解の不十分さなどの問題が存在すると指摘されている⁷²。

本章では、原価企画の本質を明確にするため、検討することが欠かせない原価企画の目的に着目することにした。具体的には、原価企画に関する研究者による文献と実態調査をレビューすることにより、研究者による原価企画の目的に対する考え方と、実務における原価企画の目的に対する認識を明らかにし、両者の間の関係について検討を行うこととする。

II. 原価企画の目的に対する認識

トヨタ自動車株式会社[1987]によると、トヨタにおける原価企画体制の構築に関して、「(昭和)三十四年(1959年)末に試作段階にあったパブリカに『一〇〇〇ドルカー』という目標販売価格を設定し、企画設計段階で初めて原価検討を試みた。…結果は良好で、パブリカは大衆車でありながら軽自動車並みの価格を実現することができた。このように企画設計段階で目標内に原価を収めることは、この後、いわゆるVE(価値工学)として定着し、新車の開発やモデルチェンジを行う時に、定常的に実施するようになった。同時に、設計、試作、生産準備などの各段階で、関係部署がお互いに協力して目標原価の達成に努めるといふ、いわゆる『原価企画』の体制を整備していくのである。」と説明されている⁷³。このように、原価企画が開発された当時、原価企画は「目標内に原価を収める」、「目標原価の達成」など、いわゆる「原価低減」を目的として利用されていた。

⁷² 加登[1997], 31頁。

⁷³ トヨタ自動車株式会社[1987], 371頁。

その後、原価企画の普及に伴い、原価企画の目的は単なる原価低減だけではなくなる。神戸大学管理会計研究会[1992a]によると、原価企画の導入当初は、「原価低減」が主要目的であったが、その後、「顧客ニーズにあった製品開発」、「品質」、「新製品のタイムリーな導入」も強く認識されるようになったという⁷⁴。櫻井[1992]（以下では「櫻井（1992年調査）」と呼ぶ）は、原価企画を経営管理の技法と技術者の技法とに分けて調査している。その結果は、前者が45%、後者が20%であり、実務において、原価企画は、技術者たちによる技法というよりも、より全般的な経営管理技法であると認識されていることが分かった⁷⁵。伊藤[2008]によると、櫻井（1992年調査）の結果を利益管理が45%、原価低減が20%であると解釈することができるという⁷⁶。

このように、原価企画の目的が多様になり、日本会計研究学会[1996]は、原価企画の「あるべき姿」を、「製品の企画・開発にあたって、顧客ニーズに適合する品質・価格・信頼性・納期等の目標を設定し、上流から下流までのすべての活動を対象としてそれらの目標の同時的な達成を図る、総合的利益管理活動」と定めた⁷⁷。さらに、この「あるべき姿」の理解に基づいて、加登[1993]では、「原価企画は、単なるコスト低減技法ではない。目標利益の確保を目指す経営管理手法であるというのが、原価企画の本質をより適切に表現している」という指摘がなされている⁷⁸。このように、原価企画の目的が利益管理目的であると主張する学説も出てくるようになった。

一方、原価企画を利益管理手法と認識することを批判する論者もいる。2002年に、日本管理会計学会企業調査研究委員会が行った日本の原価企画実態調査結果（以下では、「日本管理会計学会（2002年調査）」と呼ぶ）によると、原価企画の目的について、31.8%の企業が利益管理目的、39.3%の企業が原価管理目的と認識している⁷⁹。伊藤[2008]は、櫻井（1992年調査）と日本管理会計学会（2002年調査）の調査結果に基づいて、1992年から2002年まで、日本の原価企画の目的は利益管理から原価管理に変化し、原価企画の実態は原価低減活動であると指摘した⁸⁰。また、田坂[2008]によると、原価企画は、マーケット・イン

⁷⁴ 神戸大学管理会計研究会[1992a], 90 頁。

⁷⁵ 櫻井[1992], 6 頁。

⁷⁶ 伊藤[2008], 23 頁。

⁷⁷ 日本会計研究学会[1996], 23 頁。

⁷⁸ 加登[1993], 23 頁。

⁷⁹ 伊藤[2008], 22 頁。

⁸⁰ 伊藤[2008], 23 頁。

志向にもとづいて戦略的にコスト・マネジメントを行なった結果として利益を獲得するので、単なる利益管理ではないという。また、利益管理というとき、CVP分析や価格決定などが重要であるが、原価企画にはCVP分析のような機能はなく、利益管理とか利益企画といった表現は、原価企画の本質に誤解を与えかねないと指摘した⁸¹。

上述のように、原価企画の多様な目的が存在しているため、目的観の相違に応じて、原価企画の定義も多様に存在している。原価企画の定義が一意に示されていないため、原価企画に対する理解が難しくなり、時には誤解される場合もある。しかし、原価企画の目的の推移に関する研究は十分とは言えず、特に、原価企画の目的に対する実務の認識と研究者の見解を、複数の文献および調査を統合しながら比較する分析は行われていない。そこで本章では、原価企画の目的の推移を明らかにすることを目的とする。具体的には、研究者の見解と実務の認識をそれぞれ把握するため、研究者による文献と実務の状況を表している実態調査に分けて、原価企画の目的の推移状況を整理する。

III. 原価企画の目的の推移

1. 研究者による原価企画の目的の推移

(1) 整理の方法

「原価企画とは何か」、「原価企画の本質は何か」という問いへの回答を示すのは、原価企画の定義であると考えられる。しかし、現状のところ、原価企画の定義は一意に示されていない。多様な原価企画の定義の存在は、原価企画の目的観に対する研究者の見解が割れていることを示している。そこで本節では、原価企画の目的に着目し、第2章で使った方法とデータによって、研究者の見解を明確にしたい。

具体的には、まず、CiNiiで、「原価企画」という語彙をタイトルに含んでいる文献を検索した。その結果は348件であった⁸²。その中で、本文中に原価企画の定義を明確に示していた文献は96件であった。この96件の文献の中で、論者自身が提示した定義、あるいは、他の文献から引用することで当該文献にお

⁸¹ 田坂[2008], 16-17頁。

⁸² CiNiiでの検索文献については、2014年6月30日時点のものである。

ける定義としていたものは、合わせて106個であった⁸³。この106個の原価企画の定義が「原価管理目的」と「利益管理目的」のいずれに該当するかについて整理した。なお、定義の中に、「目標原価の達成」、「原価低減」、「原価の作り込み」などの語彙が含まれたものを「原価管理目的」としてカウントし、「目標利益の達成」、「利益の作り込み」、「利益企画」などの語彙が含まれたものを「利益管理目的」としてカウントした。また、原価企画の目的の推移を見るため、5年ごとにデータを区分して整理した。

(2) 統計結果と分析

図表 5-1 からわかるように、全体の割合からみると、原価管理目的は75.5%であり、過半数を超え、利益管理目的よりはるかに多い。また、年代別のデータからみると、2001～2005年以外に、原価管理目的はずっと利益管理目的より割合が高い。時系列でみると、原価管理目的は、減少傾向であり、利益管理目的が増加傾向である。これらの結果から、研究者による原価企画の目的は、総じて原価管理目的が利益管理目的より重視されている一方で、原価管理目的の重視度が減り、利益管理目的が徐々に重視されるようになっている傾向が見取れる。

図表 5-1 研究者による文献における原価企画の目的の推移

年代	定義の 総数	原価管理目的		利益管理目的	
		個数	割合	個数	割合
～1990	6	6	100.0%	2	33.3%
1991～1995	35	29	82.9%	8	22.9%
1996～2000	24	18	75.0%	14	58.3%
2001～2005	12	6	50.0%	8	66.7%
2006～2010	21	15	71.4%	14	66.7%
2011～	8	6	75.0%	5	62.5%
合計	106	80	75.5%	51	48.1%

(出所) CiNii に基づき、筆者作成。

⁸³ 1本の論文において、狭義と広義の定義がある場合は、二つの定義としてカウントされる。

2. 実態調査における原価企画の目的の推移

(1) 整理の方法

CiNiiで「原価企画」＋「調査」、「管理会計」＋「実態調査」という語彙をタイトルに含んでいる文献を検索した。その結果は、それぞれ40件、58件であった⁸⁴。このうち、原価企画の目的について調査したものを図表5-2と図表5-3のように整理した。図表5-2は、「原価企画の目的が原価管理目的か利益管理目的か」に関する実態調査とその結果であり、図表5-3は、原価企画の目的を、「原価低減」、「品質や機能」、「製品のコンセプトの実現」、「顧客ニーズ」、「新製品のタイムリーな導入」などの項目に分けて質問した実態調査の結果である。

(2) 統計結果と分析

図表5-2によると、割合から見れば、櫻井(1992年調査)を除くと、「原価管理目的」の割合は「利益管理目的」の割合より高い。また、時系列の推移の傾向から見れば、「原価管理目的」は増加傾向であり、「利益管理目的」は減少傾向である。すなわち、図表5-2のデータから、実態調査における原価企画の目的は、原価管理目的が利益管理目的より重要視されること、かつ、原価管理目的のほうが重視されるようになり、利益管理目的の重要度が徐々に減少する傾向があることが読み取れる。

図表5-2 実態調査における原価企画の目的の推移

論文	調査年	原価管理目的	利益管理目的	その他
櫻井[1992]	1992	21%	45%	34%
伊藤[2008]	2002	39.3%	31.8%	28.9%
田中(他) [2014abcd]	2008-2009	65.5%	27.8%	3.5%
	2012-2013	75.9%	27.9%	3.8%

(出所) 櫻井[1992], 伊藤[2008], 田中(他)[2014abcd]に基づき作成。

⁸⁴ CiNiiでの検索文献については、2014年9月30日時点のものである。

図表 5-3 実態調査における原価企画の一番重要な目的

論文	調査年	原価管理
神戸大学管理会計研究会[1992abc]	1991	○
森[1998]	1997	○
吉田（他）[2009]	2009	○

（出所）神戸大学管理会計研究会[1992abc]，森[1998]，吉田（他）[2009]に基づき作成。

図表 5-3 の三つの調査では，神戸大学管理会計研究会[1992abc]と 吉田（他）[2009]はリカートスケールを通じて，原価企画の各目的項目の重要度について質問をする方法をとる，森[1998]は複数回答で原価企画の目的について質問する方法をとった。いずれの調査結果も，原価管理目的が一番重要な目的として認識されていることを示している。この結果は，図表 5-2 の結果と一致している。

3. 研究者による文献と実態調査における原価企画の目的の推移

研究者による原価企画の目的の推移状況と，実態調査における原価企画の目的の推移状況を比較すると，図表 5-4 のようになる。全体の割合から見れば，両方とも「原価管理目的」のほうが「利益管理目的」より重要視されているといえる。しかし，増減傾向から見ると，研究者による文献と実態調査における原価企画の目的の推移傾向が逆となっている。すなわち，研究者の考える目的と実務の考える目的の変化のトレンドの間には，ギャップが生じているといえる。実務では，原価企画の目的を原価管理として認識している企業が増えてきているが，学術論文における原価企画の定義においては，原価企画を利益管理として定めたものが増えてきている。このような結果からすると，研究者が原価企画の定義を示す際に，利益管理を強調しすぎているのではないかと考えられる。

図表 5-4 研究者による文献と実態調査における原価企画の目的の推移

	研究者による文献 (研究者)	実態調査 (実務)
原価管理目的 or 利益管理目的	原価管理目的	原価管理目的
原価管理目的	減少傾向	増加傾向
利益管理目的	増加傾向	減少傾向

(出所) 筆者作成。

伊藤[2008]によると、利益管理の一環として原価企画を制度導入しているという理解は、3点の理由が考えられるという⁸⁵。第1に、原価企画活動での利益の作り込みとして、許容原価による目標原価（「目標製造原価」とも呼ぶ、以下では、「目標製造原価」と呼ぶ）を設定する割付法（「控除法」とも呼ぶ。以下では「控除法」と呼ぶ）、もしくは許容原価と積上原価の両方で目標原価設定する統合法を採用している点である。第2に、中長期利益計画のなかで原価企画の対象製品とその利益目標が決定される場合があるという点である。第3に、開発上流の商品企画段階でマーケティング部門が 0 look VE を行っている場合があるという点である。以上の3点について考慮されながら、原価企画が実践されているときに、原価企画は利益管理の一環となるものと考えられる。そこで、原価企画の目的の推移をより一層明確するため、「目標製造原価」、「源流管理」という二つの要素について、原価企画の目的の推移と比較しながら検討をする。

IV. 目標製造原価について

目標製造原価を設定する方法は様々な方法があるが、本章ではそのうち代表的だと思われる「加算法」、「控除法」、「統合法」という三つの方法について検討する。加登[1993]によると、中長期計画とリンクをさせ、目標コストを利益計画から誘導する控除法は、希望販売価格から目標利益を差し引いたものを目標原価とする方法であり、この点を考慮すれば、利益企画、つまり「利益の作り込み」の思想にもとづくものであるという⁸⁶。つまり、原価企画が「利益管理

⁸⁵ 伊藤[2008], 28 頁。

⁸⁶ 加登[1993], 121 頁。

目的」を重視する場合、市場要因を考慮した利益計画を目標コストに織り込む「控除法」または「統合法」が重視される傾向となるはずである。

実態調査における目標製造原価の設定方法を図表 5-5 のように整理した。図表 5-5 からわかるように、全体割合から見れば、「加算法」>「控除法」>「統合法」という順番で、「加算法」が一番高い割合を占め、どの成長期の製品においても過半数をはるかに超えている。その次は、「控除法」であり、導入期の製品、あるいは、成長期・成熟期の製品のいずれも 50%前後となっている。増減傾向からみると、「加算法」はやや減少傾向が見え、「控除法」と「統合法」はやや増加傾向が見られる。

上述のように、原価企画の目的を利益管理と認識する一つの大きな理由は、目標製造原価が控除法で計算され、市場要因を考慮し、利益計画を織り込んでいるためであると考えられるが、実態調査の結果では、加算法がより多く利用されている。この結果は、原価企画の目的を利益管理目的と認識するのは不適切である場合がありうるという一つの証拠になると考えられる。実務では、控除法より加算法がおおく利用されている理由について、一つは、類似製品などがなく、市場価格が入手できない製品は、控除法を利用できないからである。他には、控除法のみで計算された目標製造原価を達成する難度が高く、加算法を組み合わせることで、目標製造原価を実現できる範囲に定める必要があるという理由が考えられる。

図表 5-5 目標製造原価の設定方法

論文	調査年 ⁸⁷	導入期の製品			成長期・成熟期の製品		
		控除法	加算法	統合法	控除法	加算法	統合法
田中（他） [2014abcd]	2000	41%	68%	32%	53%	70%	28%
	2004-2005	46%	83%	31%	55%	77%	27%
	2008-2009	54%	77%	31%	51%	71%	28%
	2012-2013	49%	56%	38%	62%	63%	30%

(出所) 田中（他）[2014abcd]に基づき作成。

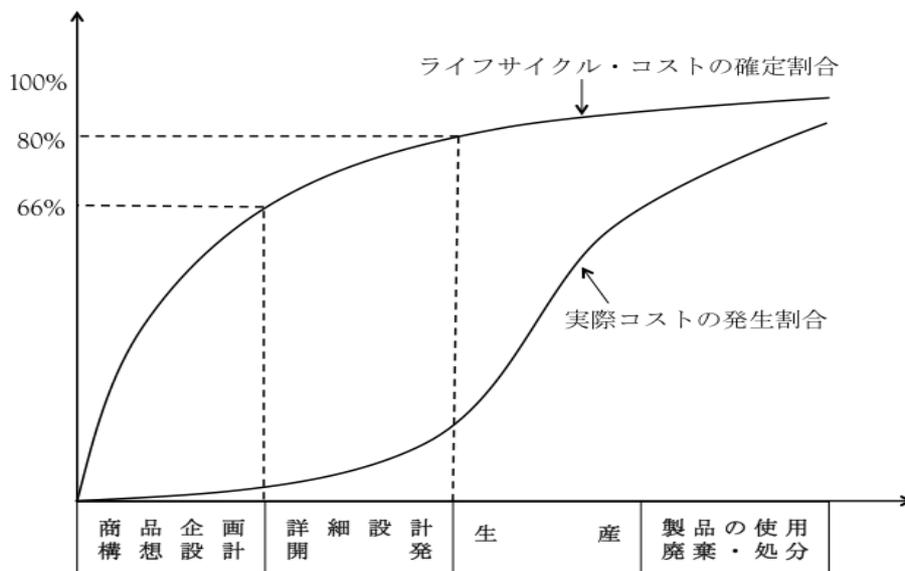
⁸⁷ 2000年調査, 2004-2005年調査, 2008-2009年調査, の結果は, それぞれ, 田中[2001ab], 田中(他)[2007ab], 田中(他)[2010ab]によって紹介されているが, 田中(他)[2014abcd]でそれらの結果が集約されており, さらに, 過去の調査の報告と田中(他)[2014abcd]の報告の数値に小数点処理による誤差があるため, ここではすべて田中(他)[2014abcd]での報告を参照して掲載することにした。

V. 源流管理について

岡本[1992]によると、源流管理とは量産体制以前の活動であるという⁸⁸。Fabrycky & Blanchard [1991]では、製品のライフサイクル・コストの確定と発生を図表 5-6 のように整理した⁸⁹。

図表 5-6 からわかるように、製品のライフサイクル・コストのおおよそ 80% は、「商品企画・構想設計」と「詳細設計・開発」段階で決まってしまう。したがって、徹底的な原価低減を図るために、製造段階に入る前のより源流段階において、製品原価を作り込むことが重要となる。原価企画は、この源流段階において原価の革新的な低減を図る重要な手段の一つであると指摘される⁹⁰。なお、源流管理に関して実務上の認識と実態はどのような状況になっているかを確認するため、実態調査のデータを図表 5-7 のように整理した。

図表 5-6 ライフサイクル・コストの決定割合と実際の発生割合



(出所：Fabrycky & Blanchard [1991], p. 13 より、一部修正)

⁸⁸ 岡本 (他) [2009], 227 頁。

⁸⁹ Fabrycky & Blanchard [1991], p. 13.

⁹⁰ 田中・小林 [1995], 43 頁。

図表 5-7 源流段階における原価の決定割合

論文	調査年 ⁹¹	原価の決定割合			
		企画構想	設計試作	製造準備	量産段階
田中（他） [2014abcd]	1996	56%	81%(25%)	90%(9%)	100%(10%)
	2000	56%	83%(27%)	91%(8%)	100%(9%)
	2004-2005	60%	87%(27%)	96%(9%)	100%(4%)
	2008-2009	58%	84%(26%)	94%(10%)	100%(6%)
	2012-2013	55%	86%(31%)	95%(9%)	100%(5%)

(出所) 田中[2014abcd]に基づき作成。

図表 5-7 における実態調査の質問は、「各段階の原価の決定割合はいくら」であるかに関するものであり、実務上の源流段階における原価決定に対する重要性の認識を示している。図表 5-7 からわかるように、「企画構想」段階における原価の決定割合が最も重要であると認識されている。これは、Fabrycky & Blanchard [1991]の指摘と一致している。

図表 5-8 における実態調査の質問は、①、②、④が「目標製造原価を設定する段階」、③が「どの段階まで遡っている」のか、⑤が「管理対象としている活動の割合」について尋ねたものである。質問方法が異なるため図表 5-8 の実態調査のトレンドの比較はできないが、いずれも源流管理の実務上の実践状況を示す指標であると考えられる。調査結果を見ると、実務においては、企画段階より、「開発・設計・試作段階」を中心として原価企画が実施されていることが分かる。つまり、実務における原価決定の重要性の認識と、原価管理の実践状況にはズレが生じているのである。すなわち、実務において企画段階が最も重要であると認識されているものの、実際の原価企画活動は開発・設計・試作を中心に実施されている。

⁹¹ 1996年調査、2000年調査、2004-2005年調査、2008-2009年調査、の結果は、それぞれ、田中（他）[1997]、田中[2001ab]、田中（他）[2007ab]、田中（他）[2010ab]によって紹介されているが、田中（他）[2014abcd]でそれらの結果が集約されており、さらに、過去の調査の報告と田中（他）[2014abcd]の報告の数値に小数点処理による誤差があるため、ここではすべて田中（他）[2014abcd]での報告を参照して掲載することにした。

図表 5-8 源流段階における目標製造原価の決定段階

論文	調査年	企画	開発	設計 試作	製造準備 以降
①吉川[1990]	1988	45.3%		62.1%	12.4%
②吉川[1992]	1990-1991	42.4%		37.9%	15.2%
③神戸大学管理会計研究会 [1992abc]	1991	33.9%	58.7%	7.3%	-
④森[1998]	1997	10.4%	33.3%	43.8%	8.3%
⑤伊藤[2008]	2002	71.3%	88.9%	93.7%	90.9%

(出所) 吉川[1990], 吉川[1992], 神戸大学管理会計研究会[1992abc], 森[1998], 伊藤[2008]に基づき作成。

第3章で述べたように、原価企画の目的を利益管理目的と認識する一つの理由として、開発上流の商品企画段階でマーケティング部門が 0 look VE を行うことがあること、すなわち、企画構想段階で原価の設計管理を行う場合があるということが挙げられていた。しかし、実務では、企画構想段階で原価の設計管理が大事である事自体は認識しているが、実際に原価管理は、その後の開発・設計・試作段階を中心に行われている。その理由として、企画段階における原価管理が、すべての企業に向いているわけではないということが推察される。あるいは、企業が扱う製品の特性などによっては、企画段階で原価管理活動を行う必要性が低い場合も考えられる。そのため、原価企画の目的を利益管理目的と認識することが不適切な場合もあるものと考えられる。

VI. 小括

本章では、原価企画の目的について、研究者の見解と実務の認識を分けて検討した。本章の限界としては、実務の認識を確認するために、複数の実態調査の結果をレビューしたが、調査主体ごとに同一の項目について、質問の方法などが異なっているため、各調査についての比較や解釈には慎重にならざるを得ないということが挙げられる。この点については注意が必要であるが、次のような点も明らかとなった。すなわち、本章における検討の結果、研究者による

文献と実態調査のいずれも、原価管理目的のほうが、重視されていることが分かった。すなわち、実務家と研究者が考えている原価企画の根本は原価管理目的にあるといえる。もちろん、筆者は、原価企画の目的の多様性を認めている。利益管理目的の存在や意義について否定はしない。とはいえ、本章による検討から明らかにされたように、原価企画の根本的な目的は、原価管理目的であると考えらるべきであろう。原価企画活動は、原価管理目的だけでも実践されうる。利益管理目的は、あくまで原価企画の副次的な目的観であり、原価企画の機能をより向上させるため、原価企画の根本的な目的である原価管理目的に加えて、他の要素について追加的に検討することによって、具備される目的観であると考えられる。その意味で、利益管理目的は、あらゆる原価企画の実践において、常に意識される目的観であるとは言えない。

原価企画の目的のトレンドの変化について、研究者による文献上、利益管理目的が重視されるようになり、実態調査上、原価管理目的が重視されるようになってきている。すなわち、実務家と研究者が考えている原価企画の間にギャップが生じている。このギャップは、利益管理を目的とした原価企画の実践が、より洗練された原価企画として研究者に認識されているものと考えられている一方で、実際の企業の実務において、利益管理目的は必須の目的観とまでは認識されていないことから生じているものと考えられる。近年の研究者による文献は、原価企画の目的観について、利益管理目的を強調しすぎているものと考えられる。もちろん、利益管理目的を備えた原価企画も実践されており、それらの実践が、より洗練されたものであるとしても、原価企画の根本的な目的観としての原価管理目的について軽視すべきではないという視点も、学術上重要であると考えられる。

第6章 中国における原価企画の展開

I. はじめに

原価企画は、1960年代に開発された日本独自の戦略的原価管理手法として、海外においても高く評価されている。

特に中国に注目すると、中国企業の原価企画の採用率は、南京大学会计学系课题组[2001]の調査によると51.4%で、Chow, et al. [2007]によると64.2%である。両者の結果は若干異なるが、いずれにしても、原価企画の中国における採用率は半数以上となっており、原価企画は中国企業における実務でも注目されていることがわかる。また、この20年間にわたり原価企画に関する論文は200編以上公表されており、学術研究としても、原価企画は注目を集めている。

しかし、加登[1993, 1997]などによると、原価企画の海外普及は非常に難しく、多くの問題を抱えているという⁹²。このような指摘がされているなかで、中国では、学術上、原価企画がどのように検討されているのであろうか。そこで、この点について検討するため、本章では、まず、中国における学術上の成果について整理しようと試みる。中国の学術論文で検討された原価企画は、日本で検討されている原価企画と相違点があるのかどうか、また、相違点がある場合、どのような点でどの程度異なっているのかについて明らかにしたい。すなわち、中国での原価企画研究がどのように展開されているのかを整理したうえで、日本の原価企画研究との比較分析を行うことにより、中国独自の原価企画に関する評価や、原価企画研究の特徴などを明らかにする。

実際に、近年、中国では、原価企画に関する研究は増加しているが、中国の原価企画研究の展開を総合的に検討する研究はまだ少ない。中国における原価企画の展開を整理することは、今後の中国における原価企画研究に新たな研究の方向性や課題などを提供できる可能性があり、また、日本における原価企画の国際移転研究の観点からも、意義のある成果をもたらすものと考えられる。

⁹² 加登[1993], 236-250頁; 加登[1997], 31頁。

II. 先行研究と研究方法

田坂[2008]によると、欧米において原価企画の研究が注目を集めるようになった契機は、日本人研究者による英文文献が欧米に紹介されるようになってからである⁹³。その後の欧米における原価企画の理解等について検討するため、田坂[2008]では、欧米における主要な先行研究に焦点を当てて文献サーベイを実施している⁹⁴。

その結果として、欧米では、戦略的管理会計の代表的手法ともいえる ABC 等を原価企画へ組み込むといった研究が進展した一方、原価企画の根底にある管理工学的ツールへの関心は低かったことなどが明らかにされている。

本章では、このような田坂[2008]の研究アプローチを参考にして、中国において、学術上、原価企画がどのように検討されているのかを明らかにしたい。そこで、CNKI（中国学術文献データベース）を利用して得られた、中国における原価企画に関する研究論文に焦点を当てて分析することを通じ、中国における原価企画研究の展開を整理していきたい。

中国では、学術研究上、原価企画のことを「目標成本法」（目标成本法）あるいは「成本企画」（成本企划）と呼んでいる。CNKI で、「目標成本法」（目标成本法）あるいは「成本企画」（成本企划）という語彙をタイトルに含む論文を検索すると、最初の論文は 1996 年に発表されている。その後、2016 年の 7 月までの 20 年間に、「目標成本法」をタイトルに含む論文数は 141 編あり、「成本企画」をタイトルに含む論文数は 64 編ある。そのうち、3 編の論文は両方の語彙を含んでいるため、重複する論文を除き 202 編の論文を分析対象とする⁹⁵。202 編の論文リストは巻末に掲載している付録 2 の通りとなっている。

本章では、この 202 編の論文を検討することを通じて、中国における原価企画研究の現状、および、この 20 年間の原価企画研究の注目点の変化等を示すとともに、日本の原価企画研究がどのような影響を与え、解釈されているのかについても明らかにしたい。

⁹³ 田坂[2008], 1 頁。

⁹⁴ 田坂[2008], 2 頁。

⁹⁵ CiNii での検索文献については、2016 年 7 月 30 日時点のものである。

III. 中国における原価企画の名称（翻訳）について

原価企画は、中国では、「目標成本法」（目标成本法）あるいは「成本企画」（成本企划）と呼ばれている。この二つの名称の意味から、「目標成本法」は英語の「target costing」から翻訳され、「成本企画」は日本語の「原価企画」から翻訳されていることが推測できる。

CNKI で検索した 202 編の論文のタイトルで使用されている語彙を、「目標成本法」か「成本企画」で区別して整理すると、図表 6-1 ようになる。

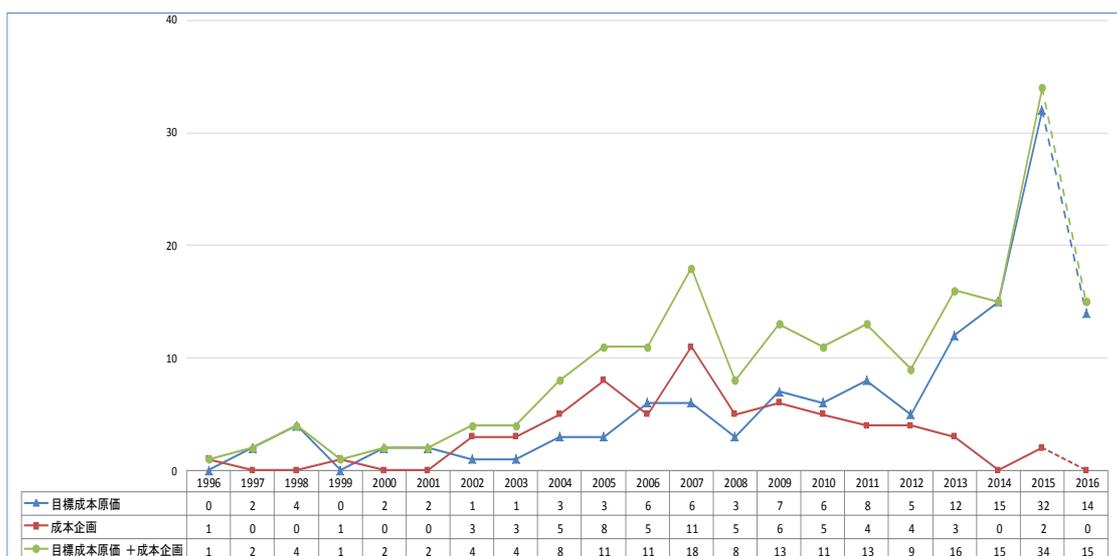
このような現象が生じている背景には、2000 年代前半までの中国の初期の原価企画研究が、日本の原価企画の紹介に力点が置かれており、日本からの影響を大きく受けていた一方で、2000 年代以降は、アメリカの研究者からの影響をより大きく受けるようになったからだと推察される。

IV. 中国の原価企画研究への影響要因

1. 陳氏の影響

202 編の論文の中で、最初の論文は、陳（陈）[1996]の「成本企划的思想与方法概述」（「原価企画の思考と方法」）である。

図表 6-1 中国における原価企画の名称



この論文では、原価企画を「成本企画」と訳し、日本会計研究学会原価企画特別委員会が1994年に提示した原価企画の定義を引用したうえで、原価企画を総合的利益管理活動として紹介している。また、原価企画の基本の考え方を、「源流管理」と「原価の作り込み」であると整理した。さらに、原価企画の方法として、源流段階の目標原価の設定方法、細分割付の方法、および、目標原価を達成しないと製造段階に入れないという点などについて簡単に紹介している。

また、陳氏は、陳[1996]以外に、陳[1997a, 1997b, 1998]など多くの研究成果を公表しており、202編の論文の参考文献を確認すると、陳氏の文献は28編の論文で引用され、著者別で最も多く引用されている。

さらに、陳氏は、1998年に、西村[1995]を中国語に翻訳しており、この文献も多くの論文で引用されている。

上述の通り、陳氏は、中国における原価企画研究の先駆者として、中国における原価企画研究の展開に多大な影響を与えている。

2. 日本文献からの影響

202編の論文の参考文献に掲載されていた日本語の文献は、以下の図表6-2のようになっている⁹⁶。

図表6-2から、西村明氏の文献（西村[1995, 1988]）の影響が最も大きいことがわかる。その大きな理由は、中国語に訳されているということである（陳訳[1998]；王訳[1992]）。次に掲載回数が多いのは、加登[1993]である。これは、台湾の研究者によって中国語に訳されているため（邱監訳[1995]）、引用する人が多い。また、日本会計研究学会[1994, 1996]は、中国における学術論文の参考文献リストからは省略されていることが多く、そのために図表6-2のランキングの上位に入っていないが、論文本文の記述を読み込むと、少なくとも7編の論文で日本会計研究学会[1994, 1996]における原価企画の定義について明示的に言及されている。また明示的な言及がされていなくても、多くの論文の原価企画の定義を確認すると、それらは日本会計研究学会[1994, 1996]の定義を利用したものであると考えられる。そのため、日本会計研究学会[1994, 1996]の影響は大きなものであると考えられる。しかし前述の通り、日本会計研究学

⁹⁶ 中国における論文の体裁の特徴として、残念ながら、掲載すべき文献を参考文献にあげていないものや、参考文献リストそのものが省略されているものなどが散見されている。そのため、本章では、基本的に参考文献リストを中心に検討を進めつつ、本文の内容も確認した上で、分析を行っている。

図表 6-2 参考文献に掲載された日本語文献

論文	掲載回数
※西村[1995]	5
※西村[1988]	3
※加登[1993]	2
清水[1992], 水野・赤尾[1978], 大藤[1996], 日本会計研究学会[1996], 神戸大学管理会計研究会[1992a], 谷[2009], 田中(雅)[1995], 門田[1993, 1994]	1

注)「※」が付いている論文は、中国語訳にされている。

会[1994, 1996]の定義は、陳氏の一連の論文で紹介されているため、この原価企画の定義の部分に関しては、陳氏による中国語訳が示されている状況に等しい。

以上の通り、中国における原価企画研究は、実際のところ言語的な制約を受けており、中国語訳のある日本語文献から大きな影響を受けていることがわかる。

3. 英語文献からの影響

202 編の論文の参考文献を整理すると、原価企画に関する英語文献には、2 種類がある。

一つは、日本人の研究者が英語で発表した論文である。参考文献リストに掲載された日本人の研究者が英語で発表した論文は、Hiromoto[1991]と Kato & Chow[1995]が一回ずつ見られたのみである。しかし、中国語の翻訳がある西村[1995], 西村[1988], 陳氏による中国語での解説がある日本会計研究学会[1994, 1996]などの中国語に翻訳された日本文献の被引用回数の総数と比較すると、日本人研究者による英語論文の被引用回数の総数はかなり少なく、中国語の翻訳文献の影響力の大きさが見てとれる。

もう一つは、日本人研究者以外による英語文献である。例えば、Kaplan & Cooper[1997], Cooper & Slagmulder[1999, 2004]などがある。ただし、Kaplan & Cooper[1997]は原価企画それ自体の理解や解釈に関する影響というよりも、原価企画と ABM (Activity Based Management ; 活動基準原価管理) を統合させるといった研究の形成に影響を及ぼしている。同様に、Cooper & Slagmulder[1999, 2004]は、原価企画と SCM (Supply Chain Management ; サプライチェーンマネジメント) を統合させるといった研究の形成に影響を及ぼして

いる（本章では、このようなタイプの研究を「統合研究」と呼び、その詳細については次の節で後述する）。

上述の通り、中国における原価企画研究に対しては、日本文献からの影響が一番大きい。なかでも、日本会計研究学会[1994, 1996]の影響が大きい。この点については、前述の通り、陳氏による間接的な影響が大きい。次に、中国語に翻訳された日本文献の影響力が大きい。これらと比べると、日本語で発表されたものの影響力は小さい。一方、日本人研究者以外の英語文献は、中国における原価企画の研究アプローチの形成に大きな影響を与えており、結果として、中国の原価企画研究は統合研究の方向に進み始めた。

V. 中国における原価企画研究の展開

1. 中国における原価企画研究の類型

加登（他）[2010]では、先行研究の文献サーベイをする際に、管理会計研究方法を、「規範的研究」、「ケース/フィールド」、「サーベイ（実証/実態調査）」、「アーカイバル」、「文献レビュー」、「分析的研究」、「シミュレーション等」、「システム構築」、「複数の方法」、「史料研究」、「実験」という11種類に分類している⁹⁷。

図表 6-3 中国における原価企画研究の研究類型

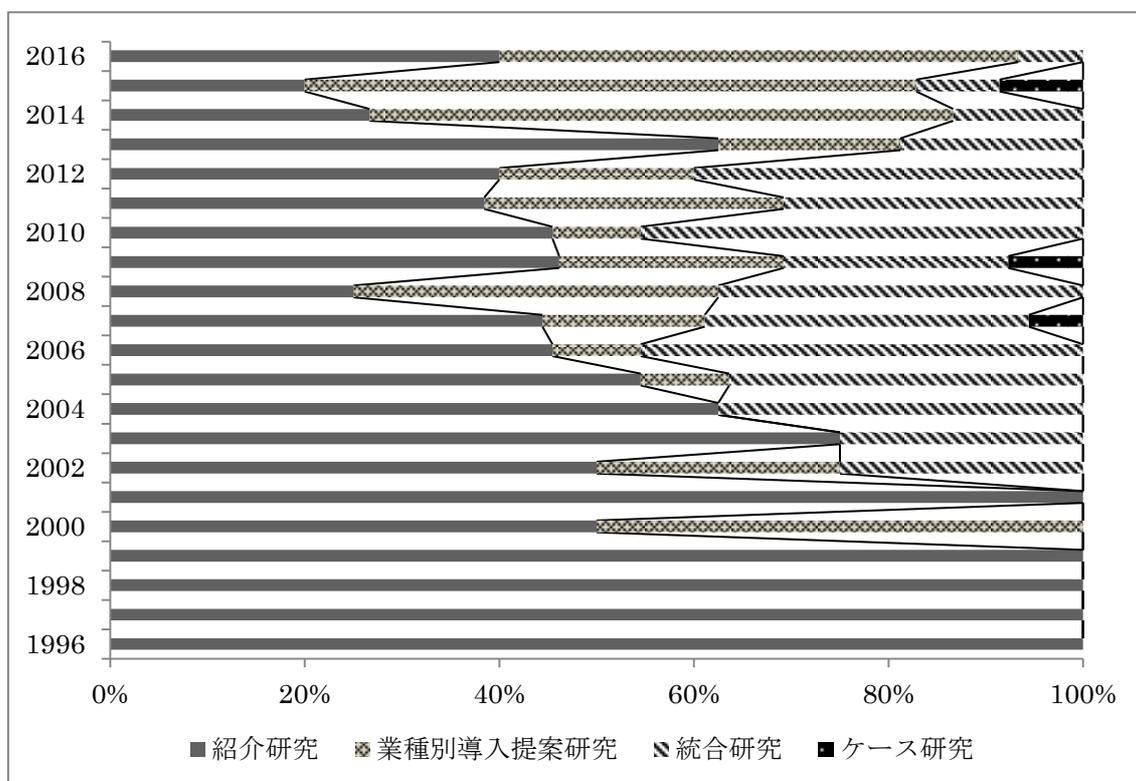
	研究方法	分析対象	本章での研究類型
中国における 原価企画研究 (202)	規範的研究 (197)	原価企画の 一般的概念・特徴	紹介研究 (89) [44%]
		原価企画と 中国の特定業界との関連性	業界別導入提案研究 (62) [30%]
		原価企画と 他の管理会計手法との関連性	統合研究 (48) [24%]
	ケース/フィールド (5)	原価企画の 特定企業における運用状況	ケース研究 (5) [2%]

注) 表中 () 内の数字は論文数を表している。また、そのうち2編は、「統合研究」と「業種別導入提案研究」の両方にカウントされている。

⁹⁷ 加登（他）[2010], 14 頁。

本章では、上述の管理会計研究方法の分類に従い、中国における原価企画研究の202編の論文を「規範的研究」と「ケース/フィールド」の2種類の研究に大きく区分した。その結果、「ケース/フィールド」に属する論文は、わずか5編であり、残りの197編は全部「規範的研究」に属するものとなる。また、197編の「規範的研究」を、論文の分析対象に従って、さらに細かく分類した。その結果、197編の「規範的研究」は、原価企画の一般的概念・特徴を分析対象としている「紹介研究」、原価企画と中国の特定業界との関連性を分析対象としている「業界別導入提案研究」、原価企画と他の管理会計手法との関連性を分析対象としている「統合研究」の3種類に分けることができる。なお、5編の「ケース/フィールド」に属する論文は、いずれも原価企画の特定企業における運用状況を分析対象としている「ケース研究」である。以上のような本章における原価企画研究の類型に基づいて分類すると、図表6-3のようになる。この4つの研究類型に基づく、「紹介研究」が一番多く、以下、「業種別導入提案研究」、「統合研究」、「ケース研究」の順となっている。

図表6-4 中国における原価企画研究の4類型の割合の推移



このような4つの研究類型に分類することで、より一層中国における原価企画研究の注目点の変化を明らかにすることができるものと考えられる。年代ごとに、4つの研究類型の割合の推移をまとめたものが図表 6-4 である。ここからわかるように、1996年から2016年の20年間にわたり、「紹介研究」のが占める割合は大きい一方で、近年では、その相対的な割合が減少してきている。「業種別提案研究」は、2000年に登場して以降、一定程度の割合を占め続けており、近年、その割合は徐々に増えてきている。また、「統合研究」は、2002年から登場し、2012年までの10年間にわたって、かなりの割合を占めていたが、近年は減少傾向にある。加えて、「ケース研究」は、近年に、わずかに公表されるようになった。

これからは、この4つの研究類型をそれぞれ検討する上で、中国における原価企画研究の研究動向を明らかにしていくこととしたい。

2. 各研究類型の検討

(1) 紹介研究

本章では、「紹介研究」を、日本で有効に機能している原価企画という実務を中国に紹介することを目的としている論文と定義している。「紹介研究」の主眼は日本の原価企画を紹介することにあるが、各著者が原価企画の一般的概念と特徴の説明をしつつも、中国の事情を反映させたいうえで、中国特有の評価などを行っている。すなわち、日本における原価企画に対する理解を踏まえつつ、中国では、どのように理解すれば中国においても原価企画を受け入れられるのか、あるいは、どのような課題があるのかなどについて検討がされている。以下では、これらの点に基づいて、紹介研究論文の特徴を説明する。

原価企画を「利益管理目的」として、明確に定義する論文は26編あるが、そのほとんどが、日本会計研究学会が定めた原価企画の定義の影響を受けて、「総合的利益管理」と表現している。この背景には、日本会計研究学会の原価企画の定義を紹介した陳氏の一連の論文が与えた影響もある。

原価企画の具体的な内容について、中国では、主に「市場志向」、「源流管理」、「組織横断的チームワーク」、「サプライヤーとの連携」、「業績評価」という五つの側面から紹介している。以下では、中国において、原価企画が、どのように評価され、解釈されているのかについて確認するため、原価企画の五つの側面に焦点を当てて、代表的な見解を整理する。

「市場志向」については、中国では計画経済制度の下に、国営企業という企業形式が多いため、軽視される傾向が強かったが、海外企業が中国に進出するようになり、また特に2001年から中国がWTOに加盟したことも影響して、中国市場の競争が一層激しくなるにつれて、徐々に重視されるようになった。このような中国の事情を踏まえて、「原価企画」が「市場志向」を考慮しているという点が、特に評価されている⁹⁸。

「源流管理」については、製品の開発設計段階で、原価を作り込むという考え方が非常に高く評価されている。その理由は、主に二つある。一つは、日本と同じように、原価削減の効果があるという点である。もう一つは、品質の管理についてである⁹⁹。伝統的原価管理方法によると、原価削減タスクは製造段階で実施されるため、このタスクを達成するために、製造段階で製品の品質を犠牲にすることがある。しかし、中国での原価企画研究では、源流段階で製品の原価を事前に作り込むことによって、製造段階での原価削減のプレッシャーを小さくすることができ、それによって、製造段階で品質を犠牲にすることを防ぐことができるという点で、源流管理を高く評価するという傾向が見られる。

「組織横断的チームワーク」についての評価は、分かれている。組織横断的チームを作ることで、製品の開発設計担当者は、他の部門から多くの情報を得ることができるようになる。ただしその一方で、組織横断的チームのメンバーには、通常の部署の上司と、横断チームの上司という二人の上司がいることになり、組織管理に障害が生じる恐れがあるということが盛んに議論されている¹⁰⁰。さらに、組織横断的チーム以外のメンバーの参加意識が高まらない恐れがあると議論されている。これらは、責任と権限の明確化、すなわち权责分明（権責分明）が強調される中国の企業組織の考え方が背景にあるものと考えられる。

「サプライヤーとの連携」については、サプライヤーと連携することで、製品の機能や原価削減などをより効果的に実現する可能性が高まる一方で、企業秘密の漏洩などの恐れがあることが指摘されている。そのため、一部の論者によれば、日本のように長期的にサプライヤーと契約するような方向を目指し、企業間関係を構築することを検討すべきであるという議論もされている¹⁰¹。

「業績評価」に関しては、原価企画を導入する際に、リーダーシップと責任

⁹⁸ 顾[2001], pp. 122-123; 吴・张[2004], p. 50。

⁹⁹ 周[2003], pp. 26-27; 周・李[2004], pp. 28-29。

¹⁰⁰ 董[2013], p. 18; 周・李[2004], p. 28。

¹⁰¹ 董[2005], p. 48; 周[2003], p. 28。

の所在を明確にすることの重要性が検討されている¹⁰²。全体の3割弱の論文の中で「業績評価」について言及されている。ここでは、原価企画のプロセスのなかに、業績評価の仕組みを明確に組み込むべきであるという考え方が示される。例えば、割り当てられた目標原価の達成に関する責任者を明確にして、その状況を評価するとともに、それらを報酬システムと連動すべきであるといった考え方である。これらも、权责分明（中国語）の考え方が浸透している中国の特徴が表れたものだと考えられ、この点については、日本における原価企画の考え方とは異なっている。

（2）業種別導入提案研究

本章では、「業種別導入提案研究」を、各業種の特徴を勘案して、原価企画を導入する具体的な手続きや手順などについて提案する研究であると定義している。このタイプの論文は計62編あるが、初めて登場した論文は、賀[2000]であり、原価企画を造船業界に導入することを提案したものであった。その後、典型的な自動車業などを対象とした導入提案研究も6編ほど公表されているが、その他には、建設業、病院業、不動産業、発電業、小売業、ホテル業、国営企業などの各業界に導入する方法など、幅広い非製造業に関連する導入提案がなされている。しかし、これらの全ての論文は、実際の企業の事例に基づく研究ではなく、中国における対象業界の普遍的な特徴を前提とした一般的かつ規範的な提案となっているにすぎない。その点で、検証されるべき課題が多数残されている。一方で、日本では、近年、製造業以外の業種への原価企画の導入研究が注目を集めているが、これらの多くは、製造業以外の実際の企業における実務をベースにした事例研究となっている（木下[2006, 2011]；宍戸[2004]；妹尾・福島[2012]；田坂[2010]；宮本[2004, 2006]など）。

（3）統合研究

本章では、「統合研究」を、原価企画と他の管理会計方法の統合研究と定義している。

この統合研究の論文は、計48編ある。この48編の論文を内容によってさらに細分類すると、大きく4種類に分けられる。「原価企画+ABM」が23編、「原価企画+SCM」が8編、「原価企画+ABM+SCM」が7編、「その他」が11編であ

¹⁰² 苏[2013], pp. 67-68; 张[2002], p. 59.

る。合わせて 49 編であり、うち 1 編は「原価企画+ABM」と「原価企画+SCM」の両方にカウントしたものである。

時系列で見ると、「統合研究」は 2002 年から登場し、その後、数年間は増加傾向が見られたが、近年になってから徐々に減少している。

細分類に注目すると、「原価企画+ABM」の論文数が一番多く、2004 年から検討が始まっている。その多くの論文では、Kaplan & Cooper[1997]において、原価企画と ABM を組み合わせることを検討していたことについて言及しており、その影響が大きい。日本でも、「原価企画+ABM」の研究として田坂[2002, 2007]などがある。原価企画における間接費の扱いを明確にするため、これらの論文では、直接費だけではなく、間接費までも含んで、原価を源流段階でより正確に計算することが議論されている。

「原価企画+SCM」の論文が登場したのは、2002 年である。これらの論文は、Cooper & Slagmulder [1999, 2004]などの英語文献による影響が大きい。同様の日本の研究には窪田[2012]などがある。窪田[2012]によると、組織間コスト・マネジメントは、当初、日本企業のサプライヤーとバイヤーの関係にみられる原価企画の技法として理解されていたという。しかし現在、多くの研究は、組織間コントロールと関連づけて議論されている。これによると、原価企画にとって非常に重要なサプライヤーとの関連は、日本企業にとっては当たり前のことであるが、中国にとっては原価企画導入の大きな課題であり、この問題を克服するため、原価企画と SCM との統合研究を通じて、サプライヤーとの関係構築を検討することで、原価企画を導入しやすくすることを目指しているものと考えられる。

「原価企画+ABM+SCM」の論文は、原価企画や ABM などの原価管理方法を、サプライチェーンやバリューチェーンのなかに組み込もうとする統合研究である。主に、サプライチェーンを主軸において各原価管理方法を位置付け、整理することで、各原価管理方法の全体像を明らかにしようとするものである。これらの研究では、ほぼ中国語の文献だけが引用されており、中国独自の統合研究として展開しているものと考えられる。

このように、「統合研究」の論文は、各管理会計方法の理論をベースに、研究者たちが、各管理会計方法を組み合わせることで、より発展的かつ総合的な管理会計方法を構築しようとするものであり、理念的な提案を提示しているものとなっている。しかし、残念ながら、このタイプの研究論文では、実際の実務

の内容については一切触れられておらず、その意味で、規範的研究に属するものとなっている。

(4) ケース研究

本章では、「ケース研究」を、企業の実務をベースに、原価企画を企業に導入した後の状況について検討している論文であると定義している。202 編の原価企画論文の中では、わずかに 5 編しかない。5 編の論文においては、源流段階で原価を低減させたという事実の概要を紹介しているのみで、その具体的な内容や実施プロセスの詳細についてはほとんど説明されていない。

以上から、中国における原価企画の研究は、まだ理念的な紹介研究が多く、実務の具体的事例を扱った研究はそれほどなされていないことが分かる。

VI. 小括

中国における原価企画に関する研究は、90 年代半ばから始まり、徐々に注目されるようになってきている。特に、この数年のあいだに、急増していることがわかる。そして、紹介されている原価企画の具体的な内容の理解については、日本の原価企画研究の影響を受けているため、ほぼ相違はないが、中国の事情を考慮した興味深い評価や解釈がなされている。特に、源流管理に対する解釈や、業績評価に対する見方など、日本の原価企画ではあまり検討されていないような論点が提示されている。

さらに、中国における原価企画研究の研究アプローチについては、「紹介研究」以外に、「統合研究」が非常に多いことを示すことができた。このように、中国の商慣行を考慮した SCM との統合研究、間接費の扱い方を明確するための ABM との統合研究などが良く検討されている。その理由としては、日本の企業文化や組織間関係などと、中国のそれらとの相違の影響が大きいということが考えられる。このように、本章において整理・検討をしてきたような、中国での原価企画に関する理解や解釈を踏まえたうえで、原価企画の国際移転を検討していく必要がある。

中国における原価企画研究のほとんどは、理念的な研究となっており、実務を直接扱った研究は非常に少ない。そのため、具体的な実務事例の状況や課題などについては、ほとんど明らかになっていない。中国の原価企画研究は、今

後、具体的な実務に焦点を当てた、実態調査や事例研究などを増やしていく事が期待される。

本章では、中国における原価企画の学術上の展開を明らかにするため、CNKIに掲載された202編の論文を分析対象として検討を進めてきた。今後、より一層中国における原価企画研究の状況を明らかにするため、分析対象を研究書や啓蒙書などに広げる必要がある。また、中国におけるほとんどの研究は、実務とは離れた、理念的、概念的な検討が中心となっているという限界も見られた。そのため、実態調査や事例研究などを通じて、実際の中国企業の原価企画実務を具体的な内容に踏み込んで検討していく必要もある。加えて、本章での検討により明らかになったように、中国において統合研究が多いという点は、欧米の先行研究を検討した田坂[2008]の結論とも整合している。しかしながら、本稿では、欧米の先行研究を検討対象としておらず、今後は、欧米の研究を含めた比較研究を進める必要がある。これらについては今後の課題としたい。

第7章 本論文の要約と結論

本論文の目的は、(1) 日本で開発された原価企画について、発祥の地である日本の原価企画研究をもとに、多様に存在している原価企画の定義、目的と体系の概念整理を行い、一つのフレームワークを提示すること、および、(2) 中国の原価企画研究をもとに、これまでの中国における原価企画の展開と現状を整理することによって、中国における原価企画研究の今後の課題を明らかにすることである。

目的(1)を達成するため、第2～5章において、原価企画の多様性について原価企画の定義、目的と体系の三つの側面から検討してみた。

第2章では、原価企画の定義の多様性という側面から、日本の原価企画研究における原価企画の定義について再検討を行った。具体的な検討を通じて、原価企画は、どのような原価企画実践においても、備えるべき共通の要素(すなわち、「必須要素」と、ある特定の原価企画実践において備えることで有益となる要素(すなわち、「追加的要素」)の二つの部分から構築されるという仮説を提示した。さらに、この章では、「何をすれば原価企画を導入したと言えるのか」という判断基準を明確するために、どのような原価企画実践においても、備えるべき共通の要素で構成された原価企画の定義を提示することを目的とした。この目的を達成するため、日本の原価企画研究における106個の原価企画の定義の検討を通じて、原価企画の定義にとっての必須要素は、源流管理、目標原価の達成、原価の引下げであるということを確認した。この三つの必須要素で組み立てられた原価企画の定義は、「何をすれば原価企画を導入したと言えるのか」という判断基準を示すことができると考えられる。すなわち、この判断基準の見地からは、原価企画とは、「目標原価を達成するために、源流段階において、原価を引き下げる活動である」と明確に表現できる。

第3章では、原価企画の体系の多様性という側面から、日本の原価企画研究における原価企画の体系について再検討を行った。第2章では、原価企画は「必須要素」と「追加的要素」の二つの部分から構築されていると仮説を提示していた。この章では、テキストマイニングといったテキストデータを統計的に分析する手法等も用いながら、より客観的な方法で原価企画の定義について再検討したうえ、原価企画の体系の仮説について再検証した。

ここでいう原価企画の「基本モデル」は、源流段階における原価管理活動であると指摘できる。そもそも、原価企画は、トヨタ自動車が1961年に発売したパブリカを開発する際に、非実現的な目標価格・目標原価を実現するため、独自に構築した日本の管理会計手法であると言われている。原価企画の「基本モデル」に該当する内容は、原価企画が開発された当時から今まで変わらず、原価企画にとって重要なものであり続けているといえる。

すなわち、どのような実態の原価企画にとっても、「源流段階」と「原価管理活動」という二つの要素は必須の要素である。この二つの要素のうち一つでも欠けると、原価企画とは言えなくなる。

また、原価企画の「追加的要素」に関しては、環境や時代によって異なるが、この章での分析によると、近年、「利益管理」、「市場志向」、「ライフサイクル・コスト」、「原価企画のチームワーク」、「サプライヤーとの連携」などの要素が重視されるようになったことが確認できた。

これらの要素は、いずれも原価企画にとって非常に重要な要素であるが、あくまで企業を取り巻く状況により、必要に応じて組み込まれるものであり、これらの「追加的要素」のすべてを、常にすべての企業が組み込んでいる必要はない。

第4章では、日本における原価企画に関するケース研究にもとづいて、原価企画の構成要素について再検討を行った。分析によると、原価企画の各構成要素の水準が、原価企画が導入された初期段階、または、その後の発展段階によって、変化すると考えられる。

ケース研究で紹介された24社の企業は、すべて原価企画の導入の成功例として取り上げられている。また、紹介された時点では、24社の企業は、ほとんど発展段階に入っている。しかし、それらの企業でも、原価企画の導入初期段階では、原価企画の各構成要素の基礎レベルから始まるケースが複数見られている。全ての企業が、これらの各構成要素を、導入時点に高水準のレベル（拡張レベル）で、組み込もうとする必要はない。

実施主体や実施対象を全社・全製品に導入し、各構成要素を高水準のレベルで導入しようとしても、うまくいかない複数事例がみられた。実施主体や実施対象を部分的に限定し、各構成要素については基礎レベルから導入し、原価企画の知識や経験を蓄積させることを通じて、主体や対象を拡大し、各構成要素を拡張レベルに展開することで、原価企画活動を発展させる方法もありうる。

この点については、第2章と第3章で説明したような、必須要素と追加的要素により構成される原価企画の体系の考え方と一致している。

第5章では、原価企画の目的の多様性という側面から、日本の原価企画研究における原価企画の目的観の推移について検討を行った。原価企画に関する実態調査のデータにもとづいて、実務上における原価企画の目的について検討した。その結果、研究者による文献と実態調査のいずれも、原価管理目的のほうが、重視されていることが分かった。すなわち、実務家と研究者が考えている原価企画の根本は原価管理目的にあるといえる。もちろん、筆者は、原価企画の目的の多様性を認めている。利益管理目的の存在や意義について否定はしない。とはいえ、ここでの検討から明らかにされたように、原価企画の根本的な目的は、原価管理目的であると考えらるべきであろう。原価企画活動は、原価管理目的だけでも実践されうる。利益管理目的は、あくまで原価企画の副次的な目的観であり、原価企画の機能をより向上させるため、原価企画の根本的な目的である原価管理目的に加えて、他の要素について追加的に検討することによって、具備される目的観であると考えられる。その意味で、利益管理目的は、あらゆる原価企画の実践において、常に意識される目的観であるとは言えない。

原価企画の目的のトレンドの変化について、研究者による文献上では、利益管理目的が重視されるようになり、実態調査上、つまり企業においては原価管理目的が重視されるようになっている。すなわち、実務家と研究者が考えている原価企画の間にギャップが生じている。このギャップは、利益管理を目的とした原価企画の実践が、より洗練された原価企画として研究者に認識されているものと考えられている一方で、実際の企業の実務において、利益管理目的は必須の目的観とまでは認識されていないことから生じているものと考えられる。近年の研究者による文献は、原価企画の目的観について、利益管理目的を強調しすぎているものと考えられる。もちろん、利益管理目的を備えた原価企画も実践されており、それらの実践が、より洗練されたものであるとしても、原価企画の根本的な目的観としての原価管理目的について軽視すべきではないという視点も、学術上重要であると考えられる。これらの点をより丁寧に整理した原価企画の体系が、実務家、特に原価企画を知らない実務家にとってわかりやすい、より精緻な体系であると言えよう。

次に、本章冒頭で記した目的(2)を達成するため、第2～5章を基づいて、第6章において、中国における原価企画研究の展開について検討を行った。

第6章では、200編を超える原価企画に関する学術論文に基づいて、中国の原価企画研究のこれまでの展開と現状について検討した。その検討結果によると、中国における原価企画に関する研究は、90年代半ばから始まり、近年では、中国でも盛んに研究されるようになってきている。そこで提示されている原価企画の体系の具体的な内容については、日本会計研究学会[1996]の影響を強く受けているため、その内容とほぼ相違はなく、中国の研究においては、日本のように原価企画の体系に関する多様性は存在していない。その一方で、中国の事情を考慮した興味深い評価や解釈がなされている。特に、源流管理に対する解釈や、業績評価に対する見方など、日本の原価企画ではあまり検討されていないような論点が提示されている。

さらに、中国における原価企画研究の研究アプローチについては、「紹介研究」以外に、「統合研究」が非常に多いことを確認することができた。例えば、中国の商慣行を考慮したSCMとの統合研究、間接費の扱い方を明確するためのABMとの統合研究などが良く検討されている。その理由としては、日本の企業文化や組織間関係などと、中国のそれらとの相違の影響が大きいということが考えられる。このように、ここで整理・検討をしてきたような、中国での原価企画に関する理解や解釈を踏まえたうえで、原価企画の国際移転を検討していく必要がある。

上述のように、第2～5章を通じて、原価企画の多様性について原価企画の定義、目的と体系の三つの側面から検討し、日本の原価企画研究に基づいて、学術上と実務上の両方において、原価企画のフレームワークを「基本モデル」と「追加的要素」の二つの部分に整理・検討した。このような整理の仕方により、原価企画の基本モデルを明確にすることで、原価企画のより整理された精緻な体系を示すことができ、原価企画に対する誤解などが僅かではあるが、緩和できるものと考えられる。また、中国の原価企画研究は、日本会計研究学会[1996]で提示した原価企画の定義に強く影響を受けているため、中国の原価企画の定義は日本のような多様性がなく、非常に統一されている。そのため、中国の原価企画研究に対して、日本の原価企画研究と同じような整理方法をとることはできない。そこで、本論文では、中国での原価企画研究がどのように展開されているのかを整理した。その結果、日本の原価企画研究にはない、中国独自の原価企画に関する評価や、原価企画研究の特徴などを明らかにすることができた。このことを通じて、今後の中国における原価企画研究に新たな研究

の方向性や課題なども提示することができた。以上の検討を通じて、本書の目的はおおむね達成できたものと考えられる。

なお、本論文にもいくつかの限界はあるが、主要な限界は方法論によるものである。本論文は主に文献研究に基づいて研究を行っている。このため、本論文の結論について、実務に基づく直接的な実証を行っていない。特に、中国の原価企画研究は実態調査やケース研究が非常に少ないため、文献研究による方法では、日本の実務における原価企画との比較ができない。今後、本論文の結論を直接的なケース研究や実態調査を通じて、特に、中国企業で導入された原価企画の実務に注目して、検証する必要がある。これらについては、今後の研究課題としていきたい。

参考文献

※ただし、本文中に引用されていない巻末付録に記載の文献は省略している。

中国語文献

- 陈胜群[1996]「成本企划的思想与方法概论」『财会月刊』No. 5, pp. 34-35。
- 陈胜群[1997a]「论日本成本管理的代表模式—成本企画」『会计研究』Vol. 4, pp. 46-49。
- 陈胜群[1997b]「论成本筑入」『财经研究』Vol. 12, p. 55。
- 陈胜群[1998]『现代成本管理论』中国人民大学出版社。
- 董睿[2013]「从成本企划看管理会计的新机能」『时代金融』No. 24, p. 18。
- 董玲[2005]「日本汽车企业成本管理模式的成本企画」『汽车工业研究』No. 5, pp. 47-48。
- 顾晓敏[2001]「日本丰田汽车公司目标成本规划及对我国企业的启示」『华东经济管理』No. 5, pp. 122-123。
- 加登丰[1995]『成本企画—有效的成本管理方法』(邱忆伶编[1995]台北三思堂)。
- 南京大学会计学系课题组[2001]「中国企业成本管理方法及其效果的调查分析」『会计研究』Vol. 7, pp. 46-55。
- 苏晓琳[2013]「企业全员成本目标管理探析」『石油化工管理干部学院学报』No. 3, pp. 65-68。
- 吴革·张越[2004]「日本最赚钱的企业—丰田汽车公司的目标成本法解析」『现代日本经济』No. 2, pp. 49-52。
- 西村明[1995]「日本型管理会计的构造与特质」『经济研究』(陈胜群译[1998]『上海会计』Vol. 11, pp. 3-7)。
- 西村明[1988]『管理会计的分析方法』(王效平译[1992]中国财政经济出版社)。
- 张慧茹[2002]「在电信企业试行成本企划的设想」『河南社会科学』No. 6, pp. 58-59。
- 周海荣[2003]「关于成本企划在我国的应用问题」『交通财会』No. 7, pp. 26-28。
- 周海荣·李玲[2004]「成本企划的不足及其改进建议」『财会通讯』No. 9, pp. 28-29。

英語文献

- Cooper, R., and R. Slagmulder [1999] *Supply chain development for the lean enterprise – interorganisational cost management*. Productivity Press.
- Cooper, R., and R. Slagmulder [2004] “Interorganizational cost management and relational context. Accounting”, *Organizations and Society*, 29(1), pp.

1-16.

- Chow, C. W., R. R. Duh and J. Z. Xiao [2007] “Management Accounting Practices in the People’s Republic of China”, *Handbook of Management Accounting Research*, 2, pp. 923-967.
- Fabrycky, W. J. and B. S. Blanchard [1991] *Life-Cycle cost and Economic Analysis*, Prentice-Hall, Inc.
- Hiromoto, T. [1988] “Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting”, *Harvard Business Review*, July/August, 66(4), pp.22-25.
- Hiromoto, T. [1991] “Restoring the Relevance of Management Accounting”, *Journal of Management Accounting Research*, 3, pp. 1-15.
- Kato, Y., G. Boer, and C. W. Chow [1995] “Target Costing: An Integrative Management Process”, *Journal of Cost Management*, 9(1), pp. 39-51.
- Kaplan, R. S., and R. Cooper [1997] *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School.
- Sakurai, M. [1989] “Target Costing and How to Use It”, *Journal of Cost Management*, 3(2), pp.39-50.
- Sorensen, J. E. [2009] “Management Accountants in the United States: Practitioner and Academic Views of Recent Developments”, *Handbook of Management Accounting Research*, 3, pp. 1271-1296.
- Tanaka, M. [1989] “Cost Engineering System at Design Phase of New Product”, in Monden, Y., Sakurai, M., “Japanese Management Accounting: A World Class approach to Profit Management”, Cambridge, MA, Productivity Press.

日本語文献

- 伊藤和憲[1996]「原価企画の論点-原価企画の定義と体系化」『税経通信』第51巻第15号, 111-117頁。
- 伊藤和憲[2008]「原価企画の実態調査」『会計学研究』第34号, 19-37頁。
- 大藤正[1996]「商品開発のための商品企画七つ道具」『品質管理』第47巻, 第3号, 244-249頁。
- 岡野浩[2000]『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。
- 廣本敏郎[2009]「戦略的コスト・マネジメント」(岡本清・廣本敏郎・尾畑裕・挽文子[2009]『管理会計(第2版)』中央経済社)。
- 加登豊[1993]『原価企画-戦略的コスト・マネジメント』日本経済新聞社。
- 加登豊[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頁。
- 加登豊・松尾貴巳・梶原武久[2010]『管理会計研究のフロンティア』中央経済社。
- 川上直也・中條良美・朴恩芝・前田利之[2013]「テキストマイニングによる環境コスト支出要因の時系列分析」『経営情報学会-全国研究発表大会要旨集』第2013号, 173-176頁。
- 河田信[2010]『トヨタ 原点回帰の管理会計』中央経済社。
- 木下和久[2006]「建設業における原価企画の展開-希望社における原価削減事例調査を中心として」『経済論叢』第178巻第4号, 457-472頁。
- 木下和久[2011]「建築設計における原価企画活動-希望社建築事例の分析」『メルコ管理会計研究』第4号-II, 43-50頁。
- 窪田祐一[2012]「組織間コスト・マネジメント研究の展開」『管理会計学』第20巻, 第2号, 123-140頁。
- 神戸大学管理会計研究会[1992a]「原価企画の実態調査(1)」『企業会計』第44巻第5号, 86-91頁。
- 神戸大学管理会計研究会[1992b]「原価企画の実態調査(2)」『企業会計』第44巻第6号, 74-79頁。
- 神戸大学管理会計研究会[1992c]「原価企画の実態調査(3)」『企業会計』第44巻第7号, 84-89頁。
- 小林哲夫[1996]「ライフサイクル・コストと原価企画」『国民経済雑誌』第173巻第3号, 1-13頁。
- 近藤恭正[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, 1281-1305頁。
- 櫻井通晴[1992]「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3号, 2-14頁。
- 櫻井通晴[1994]「原価企画の管理会計上の意義」『税経通信』第49巻第3号, 14-23頁。

- 佐藤嘉彦[2009]「勝つ設計(第6回)原価企画の神髄(1)」『日経ものづくり』第660号, 113-116頁。
- 澤登千恵[2010]「テキストマイニングを活用した財務報告実務の展開の考察—London and Birmingham 鉄道会計の財務報告実務を中心に」『研究紀要』第52・53巻, 39-70頁。
- 澤登千恵[2013]「テキストマイニングを活用した Great Western 鉄道会社の会計変化の検討—減価償却の理由の変化を中心に」『大阪産業大学経営論集』第15巻第1号, 27-42頁。
- 宍戸利彰[2004]「コンサルタントの実践ノウハウによる『企業再生をかけたコスト・マネジメントの実践』—建設業における VE を活用したコスト・マネジメントの具体策(5)原価企画の導入—基本的な考え方と効果」『全建ジャーナル』第43巻第5号, 41-43頁。
- 清水信匡[1992]「原価企画活動における目標原価情報と知識創造活動の関係」『産業経理』第51巻第4号, 132-140頁。
- 妹尾剛好・福島一矩[2012]「日本企業における原価企画の探索的研究—製造業と比較したサービス業の実態」『原価計算研究』第36巻第1号, 45-57頁。
- 田坂公[2002]「ABC の活用によるコスト・テーブルの構築—原価企画への提言原価計算研究」『原価計算研究』第26巻, 第2号, 52-61頁。
- 田坂公[2007]「管理会計 ABC と原価企画の統合可能性」『経理研究』第50号, 283-293頁。
- 田坂公[2008]『欧米とわが国の原価企画研究』専修大学出版局。
- 田坂公[2010]「原価企画の建設業への適用と原価企画の未来像—(株)フジタのケースを中心として」『久留米大学商学研究』第16巻第1号, 113-131頁。
- 田坂公[2012]「サービス業における戦略的コスト・マネジメント—原価企画の本質からの考察」『久留米大学商学研究』第17巻第3・4号, 61-87頁。
- 田中隆雄[1994]「原価企画の基本モデル—トヨタの原価企画を参考に」『会計』第145巻第6号, 771-789頁。
- 田中隆雄[1997]『管理会計の知見』森山書店。
- 田中隆雄[2000]「原価企画の起源」(日本管理会計学会編集『管理会計学大辞典』中央経済社, 419-454頁。)
- 田中隆雄・小林啓孝[1995]『原価企画戦略—競争優位に立つ原価管理』中央経済社。

- 田中雅康[1993]「原価企画のキーコンセプトとその発展」『原価計算研究』, 第18巻第1号, 1-15頁。
- 田中雅康[1995]『原価企画の理論と実践』中央経済社。
- 田中雅康[1996]「原価企画の現状と課題」『企業会計』第48巻第11号, 1478-1486頁。
- 田中雅康[1997]「原価企画成功への体質・体制の整備」『品質』第27巻第1号, 33-40頁。
- 田中雅康[1998]「原価維持から原価企画・原価改善の原価管理へ」『企業会計』第50巻第2号, 255-264頁。
- 田中雅康[2001a]「先進企業の原価企画—実態と動向 (1) 原価目標の設定と細分化」『企業会計』第53巻第11号, 102-111頁。
- 田中雅康[2001b]「先進企業の原価企画—実態と動向 (4) 原価の相対的重要度と原価低減策」『企業会計』第54巻第2号, 97-104頁。
- 田中雅康[2005]「日本の主要企業における原価企画の課題」『企業会計』, 第57巻第2号, 148-156頁。
- 田中雅康・大槻晴海・井上善博[2007a]「日本の主要企業の原価企画 (1) 主要企業における原価に対する認識と原価企画への取組み」『企業会計』第59巻第2号, 105-114頁。
- 田中雅康・大槻晴海・井上善博[2007b]「日本の主要企業の原価企画 (3) 標準的売価の設定と目標原価の設定」『企業会計』第59巻第4号, 55-63頁。
- 田中雅康・小柴達美・藤田敏之・佐藤幸治[1997]「日本の先進企業における原価企画の実態と動向の分析 (1) 原価目標に関する実態と動向について」『企業会計』第49巻第7号, 89-96頁。
- 田中雅康・田中潔・大槻晴海・井上善博[2010a]「日本の主要企業の原価企画(1)」『企業会計』第62巻第2号, 244-250頁。
- 田中雅康・田中潔・大槻晴海・井上善博[2010b]「日本の主要企業の原価企画(2)」『企業会計』第62巻第3号, 120-128頁。
- 田中雅康・田中潔・増田譲二・管康人・眞田崇[2014a]「主要企業における原価企画の現状と課題(1)」『企業会計』第66巻第3号, 426-431頁。
- 田中雅康・田中潔・増田譲二・管康人・眞田崇[2014b]「主要企業における原価企画の現状と課題(2)」『企業会計』第66巻第4号, 106-111頁。
- 田中雅康・田中潔・増田譲二・管康人・眞田崇[2014c]「主要企業における原価

- 企画の現状と課題(3)』『企業会計』第66巻第5号, 138-145頁。
- 田中雅康・田中潔・増田譲二・管康人・眞田崇[2014d]「主要企業における原価企画の現状と課題(6)」『企業会計』第66巻第8号, 126-131頁。
- 谷武幸[2009]『エッセンシャル管理会計(第1版)』中央経済社。
- 谷守正行・田坂公[2013]「銀行業への原価企画適用の事例研究-サービス業における原価企画の進展」『産業経理』第73巻第3頁, 66-76頁。
- 趙テイテイ[2015]「原価企画の実態調査に関するレビュー研究-原価企画の目的観の推移についての考察」『財務管理研究』第26号, 143-153頁。
- 土田昭司・山川栄樹[2011]『新・社会調査のためのデータ分析入門-実証科学への招待』有斐閣。
- トヨタ自動車株式会社[1987]『創造限りなく-トヨタ自動車50年史』トヨタ自動車株式会社。
- 中野常男・橋本武久・清水泰洋[2009]「わが国における会計史研究の過去と現在-テキストマイニングによる一試論」『国民経済雑誌』第200巻第4号, 1-23頁。
- 日本会計研究学会[1996]『原価企画研究の課題』森山書店。
- 日本会計研究学会原価企画特別委員会[1994]『原価企画研究の課題』日本会計研究学会原価企画特別委員会報告草案。
- 畑田康則[1999]「原価企画の生成と機能についての検討-トヨタ自動車の事例から」『経営研究』(愛知泉大学)第12巻第3号, 391-411頁。
- 樋口耕一[2014]『社会調査のための計量テキスト分析-内容分析の継承と発展を目指して』株式会社ナカニシヤ出版。
- 前田陽[2006]「1950~1960年代におけるトヨタの原価企画の形成」『一橋大学機関リポジトリ』第26号, 1-14頁。
- 松本雅男[1976]「原価管理の意義」(神戸大学会計学研究室編『会計学辞典(第三版)』同文館出版, 330頁。)
- 丸田起大[2006]「トヨタ・パブリカ開発における原価企画-原価企画の系譜学へ向けて」『経済論叢』第178巻第4号, 406-424頁。
- 丸田起大[2009]「トヨタ・パブリカ開発における原価企画」『原価計算研究』第33巻第1号, 28-40頁。
- 丸田起大[2011]「原価企画の形成と伝-195年代を中心に」『原価計算研究』第35巻第1号, 48-58頁。

- 水野滋・赤尾洋二[1978]『品質機能展開—全社的品質管理へのアプローチ』日科技連出版社。
- 宮本寛爾[2004]「建設業における戦略的原価管理」『企業情報学研究』第4巻第1号, 51-62頁。
- 宮本寛爾[2006]「建設業における管理会計の課題」『JICPA ジャーナル』第7巻第6号, 32-37頁。
- 村井孝行・中條良美・朴恩芝・前田利之[2011]「テキストマイニングによる環境コスト支出の要因分析」『経営情報学会-全国研究発表大会要旨集』第2011号, 76頁。
- 村田真樹・上田太一郎[2008]『事例で学ぶテキストマイニング』東京共立出版。
- 森久[1998]「原価管理に関する実態調査の集計結果」『経理知識』第77号, 143-159頁。
- 門田安弘[1993]「原価企画・原価改善・原価維持の起源と発展」『企業会計』第45巻第12号, 1626-1630頁。
- 門田安弘[1994]『原価企画と原価改善技法』東洋経済新報社。
- 楊霞[2004]「原価企画と中長期経営計画」『青山社会科学紀要』第33巻第1号, 89-117頁。
- 楊霞[2006]「日本における原価理論の発展—標準原価、原価改善と原価企画の非連続性」『青山社会科学紀要』, 第34巻第2号, 141-170頁。
- 吉川武男[1990]「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(4)」第11巻第1号, 63-71頁。
- 吉川武男[1992]「日英両国における原価管理の実態調査」『横浜経営研究』第13巻第1号, 81-108頁。
- 吉田栄介, 福島一矩, 妹尾剛好[2009]「日本企業における管理会計(2)—製造業の実態調査」『企業会計』第61巻第10号, 134-140頁。

付録1

番号	論文	調査企業
1	加登豊[1990]「原価企画と管理会計：松下電工（株）A工場の取り組み」『国民経済雑誌』第162巻第2号，15-35頁。	松下電工（A工場）
2	加登豊[1990]「原価企画活動の新展開：ダイハツ工業（株）の事例」『会計』第138巻第4号，482-498頁。	ダイハツ工業
3	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：トヨタの原価企画」『企業会計』第42巻第10号，1395-1404頁。	トヨタ自動車
4	管理会計論ゼミナール[1991]「自動車産業における総合的管理システム：ダイハツ（株）工業における原価企画」『法経論集』第28巻，260-267頁。	ダイハツ工業
5	加登豊[1992]「原価企画研究の意味：日産自動車の事例」『国民経済雑誌』第166巻第1号，101-132頁。	日産自動車
6	山田義夫[1994]「サプライヤーにおける原価企画実践：クラリオンの事例」『Business insight』第2巻第1号，40-57頁。	クラリオン
7	山田義夫[1994]「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頁。	クラリオン
8	佐藤成紀[1994]「東芝の原価企画」『企業会計』第46巻第7号，905-911頁。	東芝
9	山本浩二[1994]「シャープの原価企画-新携帯情報ツール「ザウルス」の商品開発と原価企画」『企業会計』第46巻第7号，912-920頁。	シャープ
10	成田博[1994]「キャノンの原価企画」『企業会計』第46巻第7号，921-927頁。	キャノン
11	有賀将雄[1996]「キャノンの原価企画」『企業会計』第48巻第11号，1487-1495頁。	キャノン
12	川嶋正人[1996]「日産自動車の原価企画」『企業会計』第48巻第11号，1496-1503頁。	日産自動車
13	沢本和男[1996]「三菱電機中津川製作所の原価企画」『企業会計』第48巻第11号，1504-1512頁。	三菱電気 （中津川製作所）
14	佐藤亀雄・武田憲勝[1996]「ゼクセルの原価企画」『企業会計』第48巻第11号，1513-1521頁。	ゼクセル
15	前川勝[1997]「当社（クラリオン）の原価企画の実際」『経営実務』第508号，2-4頁。	クラリオン
16	野田凱之[1998]「アイシン精機における原価企画活動」『品質』第28巻第2号，46-51頁。	アイシン精機
17	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：イタリア企業における原価企画導入プロジェクトに関するフィールドリサーチ」『国民経済誌』第179巻第2号，13-30頁。	Magneti Marelli社
18	清水信匡[1999]「原価企画海外移転の困難性：Magneti Marelli社のVE導入事例を中心として」『国民経済雑誌』第179巻第2号，47-59号。	Magneti Marelli社
19	加登豊[1999]「事業部・本社関係が原価企画普及活動に及ぼす影響：Magneti Marelli社電子システム事業部の事例」『国民経済雑誌』第179巻第2号，61-83頁。	Magneti Marelli社

20	畑田康則[1999]「原価企画の生成と機能についての検討：トヨタ自動車の事例から」『経営研究』第12巻第3号, 391-411頁。	トヨタ自動車
21	岡野浩[1999]「人材マネジメント・システムとしての原価企画：イタリア自動車部品メーカーにおける目標管理(MBO)の事例研究」『国民経済雑誌』第179巻第2号, 31-45頁。	Magneti Marelli社
22	吉田栄介[2001]「原価企画活動を支援する組織能力とパフォーマンスとの関係：某電機メーカーにおける事業間比較」『原価計算研究』第25巻第2号, 1-9頁。	某電機メーカー
23	近藤隆史[2004]「原価企画の導入に関する予備的考察：ある電気機器メーカーの事例研究」『経営と経済』第84巻第2号, 81-118頁。	ある電気機器メーカー
24	近藤隆史・吉田栄介[2005]「制度論的パースペクティブに基づく原価企画の導入と変更の経時的ケース研究」『会計』第167巻第3号, 409-422頁。	ある電気機器メーカー
25	神原勝成[2005]「『原価企画』と海外展開で活路を拓く：常石造船の座標軸」『コンパス』第24巻第4号, 62-64頁。	常石造船
26	中尾健児[2006]「多機能複合機『PEGASUS・シリーズ(デジタル複写機)』原価企画実践事例の紹介」『バリューエンジニアリング』第234号, 27-34頁。	シャープ
27	木下和久[2006]「建設業における原価企画の展開-希望社における原価削減事例調査を中心として」『経済論叢』第178巻第4号, 457-472頁。	希望社
28	荒井耕[2009]「済生会熊本病院における診療プロトコル開発活動の展開-医療サービス原価企画の先進事例」『産業経理』第69巻第3号, 82-95頁。	済生会熊本病院
29	片岡健治[2010]「わが社の経理システム(第41回)南海辰村建設(株)経営計画・予算体系の充実と原価企画の援用の試み-民営鉄道系ゼネコンの事例」『建設業の経理』第14巻第2号, 70-79頁。	南海辰村建設
30	諸藤裕美[2010]「製品開発プロジェクトの情報処理負荷の増加に伴う原価企画のあり方に関する研究：トヨタの事例を用いて」『産業経理』第70巻第1号, 42-50頁。	トヨタ自動車
31	田坂公[2010]「原価企画の建設業への適用と原価企画の未来像：(株)フジタのケースを中心として」『久留米大学商学研究』第16巻第1号, 113-131頁。	フジタ
32	田坂公[2010]「原価企画の本質と適用可能性：(株)フジタのケースを中心として」『企業会計』第62巻第11号, 1664-1671頁。	フジタ
33	諸藤裕美[2010]「製品開発プロジェクトの情報処理負荷の増加に伴う原価企画のあり方に関する研究：トヨタの事例を用いて」『産業経理』第70巻第1号, 42-50頁。	トヨタ自動車
34	木下和久[2011]「建築設計における原価企画活動-希望社建築事例の分析」『メルコ管理会計研究』第4号, 43-50頁。	希望社

35	諸藤祐美[2011]「総合的利益管理活動としての原価企画の生成プロセス：トヨタの事例を用いて」『原価計算研究』第35巻第1号，59-68頁。	トヨタ自動車
36	畑井竜児・鈴木新・松尾貴巳・加登豊[2013]「原価改善と原価企画の実践における連携：製造業3社の事例から」『原価計算研究』第37巻第1号，40-52頁。	輸送機器組立メーカー企業2社と 電気機器部品メーカー企業1社
37	宮地晃輔[2013]「A社造船所における原価企画の動向と問題点：韓国造船業の動向も含めて」『會計』第184巻第4号，455-465頁。	A社造船所
38	谷守正行・田坂公[2013]「銀行業への原価企画適用の事例研究：サービス業における原価企画の進展」『産業経理』第73巻第3号，66-76頁。	さくら銀行
39	宮地晃輔[2015]「地域造船企業の再興のための原価企画の活用に関する研究：A社造船所の事例を通じて」『管理会計学』第23巻第2号，17-32頁。	A社造船所

付録2

注1) この付録の論文リストは、刊行年順に並べて記載している。

注2) 研究類型の欄は、A:紹介研究(89編)、B:業種別導入提案研究(62編)、C:統合研究(48編)、D:ケース研究(5編)、をそれぞれ表わしている。

番号	論文	研究類型
1	唐尔亮. 目标成本法在我国企业应用. 财会学习, 2016, (10).	A
2	朱慧娟. 目标成本法在医院病种成本管理中的应用. 财经界(学术版), 2016, (10).	B
3	张全斌. 施工企业应用目标成本法研究. 中外企业家, 2016, (13).	B
4	王光荣. 目标成本法在石油物探企业的应用. 知识经济, 2016, (9).	B
5	冀涛. 目标成本法在油田企业应用研究. 财会学习, 2016, (7).	B
6	刘昆鹏. 目标成本法在风力发电企业管理中的应用模式及实施策略. 科技创新与应用, 2016, (11).	B
7	江喜月. 商业企业加强目标成本法的应用. 现代商业, 2016, (11).	A
8	章回. 目标成本法在鱼糜制品研发过程的应用. 财经界(学术版), 2016, (7).	B
9	刘姝彤. 目标成本法在我国企业应用研究. 财会学习, 2016, (6).	A
10	狄然. 经济增加值和目标成本法的融合—股东价值和顾客价值的统一. 价值工程, 2016, (5).	A
11	常瑞兰. 目标成本法在现代制造业中的运用. 中国乡镇企业会计, 2016, (2).	C
12	王建, 王子鸣, 何平. 目标成本法在公立医院基建成本控制中的应用与思考. 卫生经济研究, 2016, (2).	A
13	冯小越. 目标成本企划在汽车新产品开发中的应用. 经营管理者, 2016, (3).	B
14	刘琳琳. 制造行业目标成本法的应用. 现代经济信息, 2016, (2).	B
15	许亚东. 浅谈目标成本法在项目全生命周期管理中的应用. 经营管理者, 2016, (2).	A
16	张鹏飞, 贺琼. 论成本控制方法—目标成本法. 品牌, 2015, (12).	C
17	莫慧红, 杨景海. 目标成本法在中小制造企业成本控制中的应用探讨. 现代商贸工业,	D
18	宋长志. 应用目标成本法控制病种价格的实践及卫生经济学评价—以该院小儿支气管肺炎(1~3岁)为例. 中国卫生产业, 2015, (36).	B
19	张杏祥. 目标成本法在汽车企业中的应用. 安徽电子信息职业技术学院学报, 2015, (6).	B
20	陈忠平. 目标成本法在事业单位成本控制中的应用探索. 时代金融, 2015, (35).	B
21	罗先. 论日企的成本企划. 中国总会计师, 2015, (12).	A
22	吴限文. 目标成本法在企业成本管理中的应用. 经营管理者, 2015, (35).	A
23	王小红. 目标成本法在我国企业应用研究. 现代营销(下旬刊), 2015,	A
24	洪升贵. 目标成本法在我国企业应用研究. 财会学习, 2015, (17).	B
25	杨梓, 张旭锐. 浅议目标成本法在施工企业中的应用. 现代经济信息, 2015, (21).	B
26	董留群. 基于目标成本法的房地产项目成本控制研究—以翰林花园项目为例. 工程管理学报, 2015, (5).	D
27	邹红浪. 试析作业成本管理与成本企划的比较与整合. 当代会计, 2015, (10).	C
28	王聪. 目标成本法在施工企业的应用. 现代经济信息, 2015, (18).	B
29	侯君丽. 目标成本法在房地产企业应用研究. 经济研究导刊, 2015, (26).	B

30	廖琪宗. 目标成本法在企业成本管理中的应用—以两面针公司为例. 商业会计, 2015, (17).	D
31	杨柳. 目标成本法在医保患者住院费用定额及病种限额中的运用. 行政事业资产与财务, 2015, (25).	B
32	宋长志, 石巧云. 应用目标成本法遏制医药费用不合理上涨的思考. 江苏卫生事业管理, 2015, (4).	B
33	关雅琦. 论目标成本法和作业成本法在装备制造业中的综合应用. 时代金融, 2015, (23).	B/C
34	张杏祥. 目标成本法在汽车企业中的应用. 市场周刊(理论研究), 2015, (8).	B
35	李红敏. 目标成本法下B2C电商物流成本研究. 商, 2015, (29).	B
36	侯迎辉. 目标成本法在现代国企里的应用. 商场现代化, 2015, (20).	B
37	张蕾. 目标成本法在我国企业应用研究. 中外企业家, 2015, (19).	A
38	狄新颖. 目标成本法在我国企业应用研究. 经济研究导刊, 2015, (19).	A
39	郑艳华. 目标成本法在船舶企业的运用. 广船科技, 2015, (3).	B
40	文燕华. 汽车企业大规模定制条件下的目标成本法应用研究. 现代商业, 2015, (14).	B
41	徐强. 房地产开发项目成本管理中目标成本法的运用. 北方经贸, 2015, (5).	B
42	李祥龙. 利益相关者视角下的目标成本法管理研究. 商业会计, 2015, (9).	A
43	张冬云. 浅谈目标成本法在制造业成本管理中的应用. 财经界(学术版), 2015, (9).	B
44	王庸洲. 目标成本法在我国施工企业应用研究. 中外企业家, 2015, (10).	B
45	葛志刚. 论目标成本法和作业成本法在装备制造业中的综合应用. 商, 2015, (12).	B
46	王露霞. 目标成本法在企业中的运用探析. 北方经贸, 2015, (3).	A
47	彭志刚. 目标成本法在高速公路建设项目施工阶段成本管理中的应用研究. 经济研究导刊, 2015, (6).	B
48	张传银. 探讨运用目标成本法确认合同预计总成本. 现代经济信息, 2015, (4).	B
49	曹曙. 论目标成本法和作业成本法在装备制造业中的综合应用. 中国总会计师, 2015, (1).	B
50	卢堆仓. 目标成本法在我国生产企业应用研究. 中国乡镇企业会计, 2014, (12).	A
51	时强. 目标成本法在建筑企业项目成本控制中的运用. 中国总会计师, 2014, (12).	B
52	李晓婧, 刘帅. 浅谈目标成本法在造价控制中的应用. 现代商业, 2014, (33).	B
53	刘玉斌. 目标成本法在我国企业应用研究. 经济研究导刊, 2014, (32).	A
54	龙华岸. 目标成本法在施工企业中的应用. 中外企业家, 2014, (31).	B
55	连超布. 目标成本法在风力发电企业管理中的应用模式及实施策略. 中国乡镇企业会计, 2014, (10).	B
56	孟成林. 目标成本法在邮政快递企业成本管理中的应用. 经营管理者, 2014, (27).	B
57	杨凯峰. 目标成本法在管材制造企业成本核算中的运用探讨. 新经济, 2014, (26).	B
58	王春娜, 于彭涛. 基于目标成本法的C2C电商营销成本控制. 商场现代化, 2014, (25).	B
59	赵艳. 组织间开放簿记与目标成本法融合探讨. 财会通讯, 2014, (25).	C
60	杨渤珺. 目标成本法在主制造商-供应商模式下商用飞机成本管理中的适用性分析. 新会计, 2014, (7).	B
61	田义新. 关于企业实施目标成本法的若干思考. 会计师, 2014, (13).	A

62	沙艳娟. 浅谈目标成本法在企业中的应用. 中国集体经济, 2014, (12).	A
63	尹云阁. 目标成本法的研究综述. 金融经济, 2014, (8).	C
64	袁平江. 目标成本法在我国酒店行业的具体应用. 企业研究, 2014, (2).	B
65	朱青山. 企业加强目标成本法应用探讨. 行政事业资产与财务, 2013,	A
66	冉秋红, 胡翀. 基于经济增加值的目标成本法探讨. 财会通讯, 2013,	C
67	梅晓雁. 浅谈目标成本法在制造企业中的应用. 中国外资, 2013, (23).	A
68	赵光森. 浅谈目标成本法在制造业成本管理中的应用. 财经界(学术版), 2013, (22).	A
69	吴丽君. 两种先进成本管理方法的对比与分析—浅论作业成本法与目标成本法. 现代商业, 2013, (32).	C
70	陈勇. 试论目标成本法在建筑行业中的运用. 会计师, 2013, (21).	B
71	孟繁璋. 浅析企业目标成本法. 商场现代化, 2013, (30).	B
72	苏晓琳. 企业全员成本目标管理探析. 石油化工管理干部学院学报, 2013, (3).	A
73	麻清欣. 制造企业成本管理中的目标成本法的实施. 经营管理者, 2013, (22).	A
74	刘丹. 目标成本法在企业应用研究. 中外企业家, 2013, (24).	A
75	董睿. 从成本企划看管理会计的新机能. 时代金融, 2013, (24).	A
76	尚振生. 浅谈成本管理之成本企划. 中小企业管理与科技(下旬刊), 2013, (7).	A
77	赵靖宇. 目标成本法在零售业供应链管理中的应用探究. 物流技术, 2013, (13).	B
78	叶秋兰. 制造业成本管理的设计—目标成本法. 经营管理者, 2013, (15).	A
79	甘超宏. 论成本企划中管理工学的贡献. 会计之友, 2013, (12).	A
80	许培. 基于资金成本的目标成本法模型改进研究. 价值工程, 2013, (11).	C
81	杨路明, 付伟艺. 目标成本法在物流成本管理中的问题分析. 现代管理科学, 2012, (9).	C
82	杨金. 目标成本法在物流成本管理中的适用性研究. 时代金融, 2012,	C
83	杨洪仁. 试论成本企划中成本管理体系的管理. 中国新技术新产品, 2012, (16).	A
84	王芳. 成本企划原理及约束条件研究. 时代金融, 2012, (21).	A
85	张杰. 企业集团成本企划与战略成本控制. 企业研究, 2012, (14).	A
86	李源, 王宇. 目标成本法在健康管理过程中的应用进展. 中国医学创新, 2012, (19).	B
87	杨兴林, 张元元. 基于作业成本法和目标成本法集成的船舶敏捷制造成本控制模型研究. 造船技术, 2012, (2).	B/C
88	黄芳, 金慧. 成本企划的运行机制及其启示. 延边大学学报(社会科学版), 2012, (1).	A
89	傅辉, 刘颖. 目标成本法的应用及改进—与基于价值链的作业成本法相结合. 商业文化(下半月), 2012, (1).	C
90	李明玉. 成本企划在我国企业中的应用分析. 财会通讯, 2011, (35).	A
91	张立娟. 目标成本法在供应链成本控制中的应用. 现代商业, 2011, (32).	C
92	董灿, 章雁. 目标成本法研究述评. 经营与管理, 2011, (10).	C
93	杨波. 浅议目标成本法在施工企业中的应用. 中小企业管理与科技(下旬刊), 2011, (9).	B
94	宋艺竹. 基于目标成本法的企业成本管理及应用. 财政监督, 2011, (26).	A
95	陈一飞, 唐祥忠, 郭彦利. 基于改进模糊聚类算法的工程限额设计模型. 广东海洋大学学报, 2011, (3).	B
96	吕淑红. 推行目标成本法加强成本管理(下). 经营管理者, 2011, (10).	A
97	刘燕, 黄裕龙. 浅谈用目标成本法编制施工项目内部单价. 中国水运(下半月), 2011, (5).	B

98	吕淑红. 推行目标成本法加强成本管理(上). 经营管理者, 2011, (9).	A
99	丁晓莲. 基于成本企划思路的汽车制造业成本管理分析. 现代商贸工业, 2011, (8).	B
100	朱正翔. 浅析目标成本法在现代企业成本管理中的科学应用. 现代商业, 2011, (9).	A
101	訾燕. 浅谈成本企划与作业成本法的集成. 济南职业学院学报, 2011, (1).	C
102	李博慧. 作业成本管理与成本企划在我国应用的前景浅析. 中国外资, 2011, (2).	C
103	周萍. 市场导向的成本管理模式—企业成本企划应用浅析. 中国乡镇企业会计, 2010, (12).	A
104	曾丽霞. 跨企业成本协同环境下目标成本法的改进. 财会月刊, 2010,	C
105	陈坤霞. 成本企划与企业成本管理绩效. 财政监督, 2010, (22).	A
106	查华良. 基于价值链成本管理的目标成本法. 中国乡镇企业会计, 2010, (10).	C
107	王信明. 基于供应链的作业成本法和目标成本法结合研究. 中国管理信息化, 2010, (18).	C
108	张钊琳. 日本成本企划对我国企业的借鉴. 合作经济与科技, 2010, (15).	A
109	马婧. 目标成本法及其应用. 现代商业, 2010, (21).	A
110	王棣华, 田玉花. 丰田汽车成本企划实施案例分析. 标准科学, 2010, (7).	A
111	简艳桩. 基于成本企划的信托型私募股权投资公司全面预算管理的控制. 会计师, 2010, (6).	C
112	丁元光. 煤炭企业的目标成本法和作业成本法. 经营管理者, 2010, (6).	B
113	张建斌, 鲍新中. 产品开发阶段目标成本法的跨组织应用. 会计之友(中旬刊), 2010, (1).	C
114	莫锡强. 目标成本法应用问题与对策. 合作经济与科技, 2009, (22).	A
115	李健生. 目标成本法在房地产开发项目成本管理中的应用. 北方经济, 2009, (20).	B
116	宿金莲. 成本企划管理模式及其启示. 齐鲁珠坛, 2009, (5).	A
117	吴玲. 成本企划对我国企业成本管理的启示. 科技信息, 2009, (27).	A
118	刘雅静. 从丰田汽车公司看目标成本法的应用. 中国乡镇企业会计, 2009, (7).	A
119	黄军彦, 李彦, 李文强, 肖聪. 基于目标成本法的模块化产品变型设计研究. 机械设计与制造, 2009, (7).	B
120	王邦勇, 彭彤丽. 现代成本企画管理的优越性及启示分析. 湖南工业职业技术学院学报, 2009, (2).	A
121	闫坤, 杨文芳, 黄金. 目标成本法在现代施工企业成本管理中的应用. 黑龙江科技信息, 2009, (10).	B
122	狄为. 目标成本法预测模型改进研究. 财会通讯, 2009, (5).	C
123	申丽萍, 高学东. 基于委托—代理关系的供应链目标成本实现分析. 技术经济与管理研究, 2009, (1).	C
124	姚维玲. 作业成本模式与成本企划比较分析. 财会通讯, 2009, (2).	A
125	荣凤芝. 作业成本管理与成本企划融合思考. 财会通讯, 2009, (2).	C
126	王立卫, 何红霞, 刘新梅. 成本企划在高新技术企业的应用. 财会通讯, 2009, (2).	D
127	荣德义, 陈毓. 目标成本法在医院病种成本管理中的应用. 现代医院, 2008, (10).	B
128	鄢维. 论作业成本管理和成本企划模式的比较与整合. 现代商业, 2008, (23).	C
129	孙天颖. 成本企划应用及其启示. 商场现代化, 2008, (20).	A
130	杨凯. 基于成本企画的房地产项目实施研究. 建筑经济, 2008, (S1).	B
131	狄为. 基于价值管理的目标成本法运用. 商业时代, 2008, (13).	B
132	彭艳梅. 作业成本管理和成本企划的融合. 价值工程, 2008, (4).	C

133	范兴美. 目标成本法在现代制造企业成本管理中的应用. 企业经济, 2008, (3).	A
134	苑方琦, 刘铭. 基于成本企划的全面预算管理初探. 全国商情(经济理论研究), 2008, (2).	C
135	毛亚岐. 成本企划在汽车制造业中的应用. 合肥工业大学学报(自然科学版), 2007, (S1).	B
136	Hsin-HungWU, Fong-JungYU. A Framework of Setting up Goal Control Limits of Target Costing for Non-normal Distributions. Journal of Systems Science and Systems Engineering, 2007, (4).	A
137	狄为. 作业成本法与目标成本法的比对、融合. 中国管理信息化(会计版), 2007, (12).	C
138	徐刚. 成本企划与战略成本管理. 中国审计, 2007, (22).	A
139	任宁宁. 成本企划及在我国的应用. 辽宁经济, 2007, (11).	A
140	张建儒, 段大庆. 作业成本管理与成本企划集成的可行性分析. 财会通讯(理财版), 2007, (11).	C
141	秦杰, 刘学辉. 目标成本法在企业管理中的应用模式及实施策略. 泰安教育学院学报岱宗学刊, 2007, (3).	A
142	汪泉, 郑顺杰. 现代制造业产品成本企划控制管理—基于价值链的和谐分析. 中外企业家, 2007, (9).	C
143	苑方琦, 李贵芬. 成本企划在我国的应用前景分析. 产业与科技论坛, 2007, (8).	A
144	刘国将, 邱社军, 苏翔. 试论作业成本管理与成本企划的集成管理. 金融经济, 2007, (16).	C
145	狄为, 吴君民. 现代造船模式下船厂目标成本法体系结构. 造船技术, 2007, (2).	B
146	申婧婧. 目标成本法与作业成本法集成成本管理体系. 合作经济与科技, 2007, (7).	C
147	王棣华. 高新技术企业应用“成本企划”加强成本控制. 中国集体经济, 2007, (3).	A
148	季爱华, 魏立江. 目标成本法在产品研发设计过程的应用探讨. 黄山学院学报, 2007, (1).	A
149	徐艳杰, 徐艳梅, 徐艳霞. 由成本基础概念扩展看成本理念的更新—兼议成本企划与作业成本法. 成才之路, 2007, (5).	A
150	邱萍, 张庆. 作业成本管理和成本企划的比较与融合. 财会月刊, 2007, (3).	C
151	廖会明. 试论成本企划. 林业机械与木工设备, 2007, (1).	D
152	何滔滔. 施工企业项目成本控制之目标成本法探讨. 科学咨询(决策管理), 2007, (1).	B
153	杜红, 冯明. 基于作业的目标成本法在供应链成本控制中的应用. 建筑经济, 2006, (12).	C
154	姚维玲. 成本企划综述. 财会月刊, 2006, (27).	A
155	何强, 孙亚琴. BSC框架下:目标成本的平衡计算. 山东纺织经济, 2006, (5).	C
156	周婧, 雷新途. 电气设备维修成本管理(2)维修成本企划与电气设备维修模式选择. 大众用电, 2006, (9).	B
157	于丽萍, 李丽君, 黄小原. 基于组织设计的作业成本法与目标成本法的结合. 东北大学学报(社会科学版), 2006, (4).	C
158	葛学辉. 成本企划管理模式及其在我国的应用. 山东省农业管理干部学院学报, 2006, (4).	A
159	张琳. 目标成本规划及其在汽车零部件采购中的应用. 汽车科技, 2006, (3).	A
160	霍红. 推行成本企划工作, 提高企业市场竞争能力. 四川建材, 2006, (2).	A

161	陈思云, 沈思敏. 基于目标成本法的汽车供应链协同成本管理. 物流技术, 2006, (4).	C
162	郑秀芳. 谈成本企划与作业成本管理的整合. 中国市场, 2006, (14).	C
163	狄为, 吴君民. 目标成本法运用的思考. 财会通讯(理财版), 2006, (2).	A
164	李新, 韩玉启, 刘婷婷. 基于供应链下的目标成本法、作业成本法、价值工程和Kaizen成本法的整合框架研究. 现代管理科学, 2005, (12).	C
165	任心雅. 在“图纸”上控制成本—日本企业推行成本企划管理经验介绍. 理财杂志, 2005, (11).	A
166	苏晗, 赵延龙. 成本企划在工程总承包企业成本管理中的应用. 基建优化, 2005, (6).	B
167	梅雪, 韩之俊. 成本企划的影响因素分析. 中国总会计师, 2005, (9).	A
168	朱蓉晖, 吴虹雁. 战略管理的视角:成本企划. 商业会计, 2005, (16).	A
169	郭春明, 韩之俊. 企业生存三要素组与成本企划. 中国总会计师, 2005, (8).	A
170	庄健, 张娜. 基于作业的目标成本法在供应链成本控制中的应用. 山东省农业管理干部学院学报, 2005, (4).	C
171	李晓明. 试论利用目标成本法控制企业的产品成本. 科技资讯, 2005,	A
172	聂雪钢. 作业成本法与成本企划的对接. 江苏纺织, 2005, (6).	C
173	董玲. 日本汽车企业成本管理模式的成本企划. 汽车工业研究, 2005, (5).	A
174	陈伟, 李进. 成本企划对作业成本管理的优化. 合作经济与科技, 2005, (6).	C
175	郭春明, 韩之俊. 作业成本管理与成本企划的比较与整合. 财会月刊, 2004, (23).	C
176	吴革. 作业成本法和目标成本法的融合. 财会月刊, 2004, (20).	C
177	刘颖春. 日本的成本企划及对我国企业成本管理的启示. 现代日本经济, 2004, (5).	A
178	赵莹, 陈元东. 目标成本法的新发展. 上海会计, 2004, (6).	C
179	周海荣, 李玲. 成本企划的不足及其改进建议. 财会通讯, 2004, (9).	A
180	吴革, 张越. 日本最赚钱的企业—丰田汽车公司的目标成本法解析. 现代日本经济, 2004, (2).	A
181	张丽霞, 叶世荣. 成本企划的控制与管理. 安徽工程科技学院学报(自然科学版), 2004, (1).	A
182	赵秀芳. 试论成本企划及其创新. 生产力研究, 2004, (1).	A
183	孙勇, 武静. 现代成本管理控制方法:成本企划控制管理模式. 山东审计, 2003, (12).	A
184	赵莹, 陈元东. 目标成本法新模式及其在企业实施的阻力. 财会通讯, 2003, (12).	C
185	周海荣. 关于成本企划在我国的应用问题. 交通财会, 2003, (7).	A
186	郑大喜. 成本企划的起源、特点及其运用. 上海会计, 2003, (7).	A
187	张慧茹. 在电信企业试行成本企划的设想. 河南社会科学, 2002, (6).	B
188	郑大喜. 成本企划及其对我国成本管理的启示. 广西会计, 2002, (11).	A
189	冯永亮, 王平心. 成本企划与作业成本法、邯钢成本法的比较. 西安交通大学学报(社会科学版), 2002, (1).	A
190	刘志学, 李智玲, 杨敏. 目标成本法—供应链成本管理的新方法. 中国物资流通, 2002, (2).	C
191	顾晓敏. 日本丰田汽车公司目标成本规划及对我国企业的启示. 华东经济管理, 2001, (5).	A
192	杜惠玲. 推行目标成本法应采取的对策. 中国乡镇企业会计, 2001, (1).	A
193	宣宝平. 略论目标成本法. 农机市场, 2000, (12).	A
194	贺迈红. 船舶制造业目标成本法的应用. 湖南财政与会计, 2000, (6).	B
195	高阳宗. 试论成本企画. 决策借鉴, 1999, (4).	A
196	骆铭民. 目标成本法的理论与实践. 对外经贸财会, 1998, (9).	A

197	D. Spath, D. Matt, S. Riedmiller, 解荣. 目标成本管理是一种辅助手段吗?—面向市场的产品和成本管理. 工业工程与管理, 1998, (4).	A
198	喻立忠. 目标成本法及其案例研究. 工业会计, 1998, (8).	A
199	骆铭民. 谈谈目标成本法. 浙江财税与会计, 1998, (5).	A
200	陈云卿. 现代企业中TargetCosting方法的应用. 管理科学文摘, 1997, (6).	A
201	陈德钊. 目标成本法之研究. 经济与管理研究, 1997, (1).	A
202	陈胜群. 成本企划的思想与方法概述. 财会月刊, 1996, (5).	A