

## 論文

# 目標原価の設定方式の変更がコミットメントに与える影響 —加算方式から控除方式への変更に焦点を当てて—

荻原啓佑

### <論文要旨>

本研究の目的は、加算方式から控除方式への変更がエンジニアの目標原価へのコミットメントに与える影響を明らかにすることである。本研究は、原価企画に携わるエンジニアを対象とした複数回のウェブ調査を行った。エンジニアが1つ前に携わったプロジェクトと現在携わっているプロジェクトにおける目標原価の設定方式を測定することによって、加算方式から控除方式への変更を確認した。分析の結果、加算方式から控除方式への変更は、目標原価へのコミットメントの低下と関係していることが明らかになった。本研究は、目標原価の設定方式の変更の効果に着目した数少ない実証研究であり、原価企画研究に貢献している。

### <キーワード>

原価企画、目標原価の設定方式の変更、控除方式、加算方式、目標原価へのコミットメント

## The Effect of Change in Target Cost Setting Methods on Commitment: From Additive to Deductive Methods

Keisuke Ogihara

### Abstract

The purpose of this study is to investigate the effect of the change from the additive to the deductive method on commitment to target cost. This study conducted web-based surveys of engineers involved in target costing. The change from the additive to the deductive method was confirmed by measuring the target costing methods on the engineer's previous and current projects. This study finds that the change from the additive to the deductive method is associated with a decrease in commitment. This study is one of the few empirical studies that focus on the effect of the change in the target cost setting methods and contributes to target costing research.

### Keywords

target costing, change in target cost setting methods, deductive method, additive method, commitment to target cost

---

2021 年 9 月 8 日 受付  
2022 年 4 月 27 日 受理  
早稲田大学商学部講師 (任期付)

Submitted: September 8, 2021  
Accepted: April 27, 2022  
Assistant Professor (without tenure), School of Commerce,  
Waseda University

## 1. 序論

多くの原価企画研究は、原価企画に携わるエンジニアの目標原価へのコミットメントに注目している（例えば、Cooper and Slagmulder 1997; Gopalakrishnan et al. 2015; 加登・山本 2012; 荻原 2021）。コミットメントとは、意志による心理的な結びつき (a volitional psychological bond) であり、ターゲットに対する人の献身と責任を反映している (Klein et al. 2012)。心理学の目標設定理論 (Locke and Latham 2002) によれば、目標へのコミットメントがなければ、設定される目標の困難度と業績の間に正の関係が成り立たない。つまり、目標設定の効果が十分に発揮されないということである。そのため、目標原価の設定・管理活動という特徴を持つ原価企画（加登 1993; 谷 1996; 吉田他 2009）では、目標原価へのコミットメントが重要になる。

先行研究は、目標原価へのコミットメントに影響を与える要因として、企業で現在用いられている目標原価の設定方式に注目している（加登・山本 2012; 荻原 2021）。例えば、荻原 (2021) は、大規模な製造業で原価企画に携わるエンジニアを対象としたウェブ調査を行い、控除方式の群の方が加算方式の群よりも目標原価へのコミットメントが高い傾向にあることを示している。控除方式とは、予定販売価格から目標利益を控除して目標原価を設定する方法、加算方式とは、現在の技術水準をもとに達成しうる原価を基準にして目標原価を設定する方法である（李・門田 2000）。

一方、本研究は、目標原価へのコミットメントに影響を与える要因として、目標原価の設定方式の変更注目する。先行研究は、企業において目標原価の設定方式の変更が生じることを指摘している（加登 1993; 近藤・吉田 2005; 日本会計研究学会 1996）。例えば、原価企画が洗練されると、加算方式から控除方式への変更パターンがみられる（加登 1993; 日本会計研究学会 1996）。また、同じ企業であっても、プロジェクトごとに異なる設定方式を用いる場合もある（近藤・吉田 2005）。ゆえに、原価企画に携わるある程度の数のエンジニアは、目標原価の設定方式の変更を経験することになるだろう。

目標原価の設定方式の変更は、目標原価へのコミットメントにどのような影響を与えるのだろうか。目標原価の設定方式の変更が原価企画に携わるエンジニアの目標原価へのコミットメントに与える影響を検討することは、学術的にも実務的にも意義がある。学術的には、目標原価へのコミットメントの先行要因に関する知見を拡張する。原価企画研究では、目標原価へのコミットメントの重要性は指摘されているものの、その先行要因に関する知見は、ごくわずかである。そのため、知見の拡張が必要である。実務的には、目標原価の設定方式を変更すると、目標原価へのコミットメントも変化するかどうかを理解できる。さらに、その変化が原価企画実務にとって望ましくない場合、目標原価へのコミットメントを高くする、あるいは低くするような施策を今後検討していくこともできるだろう。

そこで、本研究は、目標原価の設定方式の変更、特に加算方式から控除方式への変更がエンジニアの目標原価へのコミットメントに与える影響を明らかにすることを目的とする。分析に用いるデータは、製造業で原価企画に携わるエンジニアを対象とした複数回のウェブ調査によって収集したものである。分析の結果、加算方式から控除方式への変更が、目標原価へのコミットメントの低下と関係していることが明らかになった。

本研究の構成は、以下の通りである。次節では、原価企画で用いられる目標原価の設定方式に関する研究をレビューし、加算方式から控除方式への変更が目標原価へのコミットメントに

与える影響に関する仮説を構築する。そして、3節では、研究方法を説明する。4節では、分析結果を説明する。5節では、結果をまとめ、今後の研究課題を提示するとともに本研究の貢献と限界を述べる。

## 2. 先行研究のレビューと仮説構築

### 2.1 原価企画で用いられる目標原価の設定方式

製造業の原価企画で用いられる目標原価の設定方式は、控除方式、加算方式、折衷方式の3つに大別される（日本会計研究学会 1996; 李・門田 2000; 清水 2001; 田中 1992; 田中他 2014）。控除方式は、予定売価から目標利益を控除する方法である（李・門田 2000）。控除方式によって設定される原価は、許容原価と呼ばれる（Okano and Suzuki 2007; 李・門田 2000）。加算方式は、自社の技術水準によって達成しうる原価、通称、成行原価を基準にして目標原価を設定する方法である（李・門田 2000）。成行原価は、積み上げ的に設定されることから、積み上げ法と呼ぶ研究もある（例えば、加登・山本 2012）。折衷方式は控除方式と加算方式との折衷である。

海外の研究は、控除方式を原価企画の公式 (formula) と呼び、控除方式を利用している企業だけが原価企画を導入しているとみなす傾向にある（例えば、Ax et al. 2008; Dekker and Smidt 2003; Gonçalves et al. 2018）。一方、国内の研究は、加算方式や折衷方式を用いる企業も原価企画を導入しているとみなすものが多い（例えば、神戸大学管理会計研究会 1992a, 1992b; 近藤・吉田 2005; 荻原 2021; 李・門田 2000）。

原価企画で用いられる3つの設定方式に関する実態調査は、いくつかの研究で行われている。神戸大学管理会計研究会 (1992a, 1992b) は、東証一部上場の製造業を対象とした郵送質問票調査を行い、約 20% の企業が控除方式、約 24% の企業が加算方式、約 57% の企業が折衷方式を用いていることを明らかにしている（日本会計研究学会 1996）。李・門田 (2000) は、東証一部上場の機械、電気機器、輸送用機器と精密機器の4業種の企業を対象とした郵送質問票調査を行い、約 22% の企業が控除方式、約 44% の企業が加算方式、約 34% の企業が折衷方式を用いていることを明らかにしている。荻原 (2021) は、インテージの法人パネルを用いて、原価企画を実施している大規模な日本の製造業に勤務するエンジニアを対象としたウェブ調査を行い、約 25% のエンジニアが控除方式、約 38% のエンジニアが加算方式、約 36% のエンジニアが折衷方式を用いるプロジェクトに携わっていることを明らかにしている。これらの結果は、実務において、いずれの設定方式も用いられていることを示している。

原価企画の先行研究は、企業における原価企画の発展に伴い、目標原価の設定方式の変更が生じることを指摘している。例えば、加登 (1993) は、次のような流れが比較的多くの企業で観察されると述べている。現行製品のコスト削減から原価企画をはじめめる企業が多いことから、部品の目標原価を積み上げた加算方式がまず用いられる。そして、原価企画が洗練され、個々の製品が企業利益に貢献するという視点が与えられると控除方式が用いられるようになる。その後、原価企画による成果があがっていき、目標原価を達成することが困難になると、控除方式を緩めた折衷方式が用いられるようになる（加登 1993）。一方、日本会計研究学会 (1996) は、加登 (1993) とは若干異なる流れを説明している。「事例を観察すると、一般に、原

価企画を導入した当初は加算方式に近い形で目標原価が設定され、その後制度として定着していくにしたがって許容原価が考慮されるようになり、さらに進むと加算方式が再び多く導入される傾向がある。」(日本会計研究学会 1996, 64)。両者の違いは、控除方式導入後に折衷方式を用いるか、加算方式を用いるかという点である。

上記の議論は、1つの組織で用いられる目標原価の設定方式は単一のものだと暗黙のうちに仮定しているが、必ずしもそうではない。例えば、近藤・吉田(2005)が行った経時的ケース研究では、目標原価を折衷方式で決めるプロジェクトと加算方式で決めるプロジェクトが企業内に存在していたことが示されている。

これらを総合すると、原価企画に携わるエンジニアは、目標原価の設定方式の変更を経験する場合がある。ただし、原価企画の先行研究では、目標原価の設定方式の変更の効果に注目した実証研究は、ほとんど行われていない。次項では、目標原価の設定方式の変更、特に加算方式から控除方式への変更が原価企画に携わるエンジニアの目標原価へのコミットメントに与える影響に注目し、仮説を構築する。

## 2.2 加算方式から控除方式への変更と目標原価へのコミットメントの関係

原価企画における目標原価の設定方式の変更パターンは、最大6つある。(1)加算方式から控除方式への変更、(2)加算方式から折衷方式への変更、(3)控除方式から加算方式への変更、(4)控除方式から折衷方式への変更、(5)折衷方式から加算方式への変更、(6)折衷方式から控除方式への変更である。折衷方式は、控除方式と加算方式の併用であることを考えると、エンジニアにとって、とりわけ大きな変更は、(1)と(3)であろう。

これらの変更パターンのうち、本研究が注目するのは、(1)加算方式から控除方式への変更である。加算方式から控除方式への変更は、原価企画が洗練されると生じる現象(加登 1993; 日本会計研究学会 1996)であり、多くのエンジニアが経験するのだと推測される。以下では、加算方式から控除方式への変更が、目標原価へのコミットメントを低下させる可能性を指摘する。目標原価へのコミットメントとは、目標原価の達成に対する献身と責任を反映する心理的な結びつきである。なお、本研究は、目標原価の設定方式を変更したという現象に焦点を当てる。すなわち、設定方式の変更プロセスの違いは、検討対象としていない。

加算方式から控除方式への変更は、公正(fairness)の知覚の低下につながる可能性がある。加算方式は、「技術者の視点」に基づくものであり、目標原価の実現可能性が重視される(林 2008; 加登・山本 2012)。一方、控除方式は、市場で決定される販売価格と会社方針で決定される目標利益から許容原価を設定するという、「経営者の視点」に基づくものであり、目標原価の必然性が重視される(林 2008)。そのため、目標原価の設定方式が加算方式から控除方式に変更された場合、エンジニアは、自分たちの意見が目標原価に反映されなくなるという変化を経験することになる。心理学研究では、「人は、変化によって自分の利益が損なわれると、変化の結果をより公正でないと評価する傾向がある」(Roczniewska and Higgins 2019, 1)とされている<sup>1</sup>。本研究では、加算方式から控除方式への変更は、目標原価に自分たちの意見を反映するというエンジニアの利益を損なうことに該当するという前提を置く。この前提に基づけば、加算方式から控除方式への変更が生じると、エンジニアは、控除方式で目標原価を設定することを公正ではないものとして一時的に知覚するだろう。そのような場合には、控除方式による目標原価へのコミットメントの向上効果(荻原 2021)が生じない可能性がある。なお、前述し

た(3)などの他の変更パターンは、エンジニアの利益を損なうような変化ではないため、公正の知覚の低下には結び付かないと推測される。

一方、控除方式が利用され続けていれば、「経営者の視点」によって目標原価を設定することは、言わば当然なものになっている。なぜなら、控除方式は「単純だが核心を突いた理論であり、反論の余地がない。それだけに原価企画の実務に携わる人たちにとっては逃げ場のない大きな壁になる。」(小林 2017, 11) からである。そのため、控除方式を利用し続けているエンジニアたちは、控除方式で目標原価を設定することを公正なものとして知覚するだろう。

目標原価の設定において、公正の知覚の重要性を指摘する研究は、わずかながら存在する。日本企業の原価企画実務の観察を行った Cooper and Slagmulder (1997, 77) は、「不完全な分析や政治的なプロセスの結果として、目標原価が公正ではないものとみなされるのであれば、コミットメントを引き出すことは難しい」と主張している。また、目標原価の設定において、公正と類似の概念である、公平性の重要性を指摘する研究もある(小林 2018; 吉田・伊藤 2020)。

公正の知覚が目標へのコミットメントを引き出すという論理は、他の管理会計分野で行われた実証研究の結果と整合している。例えば、Wentzel (2002) は、分配的公正(受け取る結果の公正)や手続的公正(分配の結果が決められる手続きの公正)によって測定した公正の知覚と目標へのコミットメントの間に正の関係があることを予算管理の文脈で示している。また、Sholihin et al. (2011) は、手続的公正と目標へのコミットメントの間に正の関係があることを業績評価の文脈で示している。

したがって、加算方式から控除方式への変更が生じると、公正の知覚が低下するため、エンジニアの目標原価へのコミットメントは低下する可能性がある。以上の議論から、次の仮説を設定する。

仮説：現在、控除方式を用いるプロジェクトに携わっているエンジニアのうち、1つ前に加算方式を用いるプロジェクトに携わっていたエンジニアは、1つ前に控除方式を用いるプロジェクトに携わっていたエンジニアと比べて、目標原価へのコミットメントが低い。

### 3. 研究方法

#### 3.1 データの収集

本研究は、上記の仮説を検証するために、原価企画に携わるエンジニアを対象としたウェブ調査を行った。ウェブ調査には、サンプルの代表性や回答の信頼性の低さなどの欠点がある(三浦 2020; 大隅 2006)。一方、特殊なサンプルのデータを大量に収集可能、パネル調査が容易、回答によって質問を変えようといった工夫が可能などの利点がある(橋元 2004; 永吉他 2020)。本研究は、これらの利点を生かし、かつ欠点に注意しながらウェブ調査を行った。

このウェブ調査は、株式会社インテージの法人パネルのモニターを対象に3回(事前調査、本調査1、本調査2)行われている。インテージのモニターは、業界最大規模と言われており、市場反映性の高さも確認されている(インテージ 2022)。このモニターを使うことで、サン

ルの代表性に関する欠点への対処を試みた。法人パネルには、職種や仕事上の役割、勤務先企業の従業員数等に関する情報が事前に登録されており、先行研究では、特殊なサンプルに該当する原価企画に携わるエンジニアがある程度登録されていることが確認されている（例えば、荻原 2021）。本調査を2度行った理由は、独立変数と従属変数の測定タイミングをずらすことで、コモンメソッドバイアス (Podsakoff et al. 2003) を避けるためである。なお、このウェブ調査は、大規模プロジェクトの一環として行われている。そのため、本研究の分析には用いていない変数もいくつか測定されている。

まず、法人パネル登録者の中で、製造業で原価企画に携わっているエンジニアの人数を把握するために、事前調査（2021年2月26日質問票送付、2021年3月1日回収締切）を行った。具体的には、職種が「商品開発・研究」、「デザイン」、業種が「製造業」に該当する6,757名を対象に質問票をオンラインで送付した。事前調査では、業種、企業規模、過去に携わったプロジェクト数、企画・開発・設計段階で製品1個あたりの目標原価の設定・管理活動が行われているか、それらの活動に参加しているか等を質問している。事前調査への回答者は、4,509名、有効回答は、4,422名であった。なお、本研究では、回答の信頼性の低さという欠点に対処するために、特定の条件（例えば、回答時間が極端に短い、登録属性と回答属性が一致していない）に該当するものを無効回答として扱っている。

事前調査の結果を踏まえ、本調査1（2021年3月5日質問票送付、2021年3月8日回収締切）を行った。具体的には、事前調査で(1)職業は会社員、会社役員・管理職、(2)業種は製造業、(3)会社では製品の企画・開発・設計段階で製品1個あたりの目標原価の設定・管理活動が行われている、(4)企画・開発・設計段階のいずれかにおける目標原価の設定・管理活動にエンジニアとして参加している、(5)過去に1つ以上のプロジェクトに携わった、と回答した3,217名を対象に質問票をオンラインで送付した。本調査1では、役職、学歴、現在携わっているプロジェクトにおけるチームメンバー数、目標原価の設定方式、自己効力感等を質問している。本調査1への回答者は、1,592名（回収率51.7%）、有効回答は1,570名であった<sup>2</sup>。

本調査1の結果を踏まえ、本調査2（2021年3月12日質問票送付、2021年3月15日回収締切）を行った。具体的には、現在携わっているプロジェクトのメンバー数が2人以上と回答した1,508名を対象に質問票をオンラインで送付した<sup>3</sup>。本調査2への回答者は、1,306名（回収率86.6%）、有効回答は1,270名であった<sup>4</sup>。

本研究では、有効回答1,270名のうち、(1)職業は会社員、会社役員・管理職、(2)業種は製造業、(3)学歴を回答している、(4)会社では製品の企画・開発・設計段階で製品1個あたりの目標原価の設定・管理活動が行われている、(5)企画・開発・設計段階のいずれかにおける目標原価の設定・管理活動にエンジニアとして参加している、(6)現在携わっているプロジェクトのメンバー数は2人以上、(7)現在、控除方式を用いるプロジェクトに携わっている、(8)1つ前に加算方式や控除方式を用いるプロジェクトに携わっていたという条件すべてを満たす合計196名のデータを用いる<sup>5</sup>。196名の属性は次の通りである。男性190名、女性6名、平均年齢は51.67歳である。

## 3.2 変数の測定

### (1) 目標原価へのコミットメント

目標原価へのコミットメントは、Klein et al. (2013)、荻原 (2021) を参考に4項目で測定した。

表1 目標原価へのコミットメントに関する記述統計

| 質問項目                 | 平均値  | 標準偏差 | 最小値 | 最大値 |
|----------------------|------|------|-----|-----|
| 目標原価の達成に尽力している       | 5.32 | 1.21 | 2   | 7   |
| 目標原価の達成を気にかけている      | 5.53 | 1.15 | 2   | 7   |
| 目標原価の達成に専念している       | 4.57 | 1.41 | 1   | 7   |
| 自分の意思で目標原価の達成に尽力している | 5.02 | 1.25 | 1   | 7   |

(出所) 筆者作成

測定のコミットメントは、本調査2である。4項目には「1：全くそう思わない」から「7：非常にそう思う」のスケールを用いた。探索的因子分析の結果、1因子が抽出され、クロンバックの $\alpha$ は0.86であった。4項目の記述統計は、表1のとおりである。以降の分析では、4項目の単純平均を用いる。

### (2) 加算方式から控除方式への変更

本研究は、回答者のエンジニアが1つ前に携わったプロジェクトと現在携わっているプロジェクトにおける目標原価の設定方式に着目し、それぞれ測定を行った。測定のコミットメントは、本調査1である。測定したデータをもとに、加算方式から控除方式への変更というダミー変数を作成した。1が加算方式から控除方式への変更、0が控除方式の連続利用（控除方式から控除方式）、すなわち変更なしを指す。このダミー変数が、本研究の独立変数である。なお、本研究は、李・門田(2000)、荻原(2021)を参考に、控除方式を「予定売価から目標利益を控除して目標原価を設定する」、加算方式を「現在の技術水準で想定される積み上げ原価に目標原価低減率を適用して目標原価を設定する」と定義した<sup>6</sup>。

### (3) 統制変数

本研究では、従属変数として目標原価へのコミットメント、独立変数として目標原価の設定方式を用いているため、個人レベルの統制変数として勤続年数、役職、学歴、自己効力感、組織レベルの統制変数として企業規模を用いる<sup>7</sup>。なお、個人レベルの変数とは、個人単位のデータ、組織レベルの変数とは、組織単位のデータを指す。これらの統制変数も、コモンメソッドバイアスを避けるために、本調査1で測定している。

個人レベルの各変数を選択した理由は、次のとおりである。勤続年数が高いと原価企画に関する教育などを受ける機会を多く持つため、目標原価へのコミットメントが高くなる可能性がある。そのため、勤続年数を統制する必要がある。また、一般従業員よりも役職者の方が、財務指標に関する責任が重くなるため、目標原価へのコミットメントが高くなる可能性がある。そのため、役職を統制する必要がある。専門学校、大学、大学院等で製品の設計・開発などに関する専門的な教育を受けたエンジニアの場合、原価以外の目標（例えば品質や機能）の達成をより重視する可能性がある。そのため、学歴を統制する必要がある。目標設定理論を提唱したロックとレイサムは、自己効力感が目標へのコミットメントに影響を与える重要な要因であることを指摘している(Locke and Latham 2002; Locke et al. 1988)。また、目標へのコミットメントの先行要因に関する近年の文献レビュー(Klein et al. 2013; 荻原 2018)では、自己効力感と目標へのコミットメントの間に正の関係があることを示した研究が複数取り上げられている。そのため、自己効力感を統制する必要がある。自己効力感とは、人生における様々な出来事を

表2 自己効力感に関する記述統計

| 質問項目                          | 平均値  | 標準偏差 | 最小値 | 最大値 |
|-------------------------------|------|------|-----|-----|
| 自分で設定した目標は、達成することができる         | 4.90 | 1.10 | 1   | 7   |
| 難しい仕事に直面しても、成し遂げられると確信している    | 4.84 | 1.11 | 1   | 7   |
| 通常、自分にとって重要な成果は、得られると思う       | 4.95 | 1.11 | 1   | 7   |
| 自分が努力すると決めたことの多くは、成功すると信じている  | 4.98 | 1.16 | 1   | 7   |
| 多くの困難をうまく乗り越えていくことができる        | 5.02 | 1.05 | 1   | 7   |
| 様々な仕事の目的をきちんと果たす自信がある         | 4.99 | 1.10 | 1   | 7   |
| 他の人と比べて、私はほとんどの仕事をうまくやることができる | 4.81 | 1.12 | 1   | 7   |
| 厳しい状況でも、私はかなりうまくやることができる      | 4.83 | 1.12 | 1   | 7   |

(出所) 筆者作成

コントロールするために必要な動機づけ、認知的資源および行動様式を動かす自分の能力を信じている程度である (Wood and Bandura 1989)。本研究は、一般性自己効力感尺度の開発を行った Chen et al. (2001) の研究を参考に自己効力感を 8 項目で測定した。8 項目には「1: 全くそう思わない」から「7: 非常にそう思う」のスケールを用いた。探索的因子分析の結果、1 因子が抽出され、クロンバックの  $\alpha$  は 0.95 であった。8 項目の記述統計は、表 2 のとおりである。以降の分析では、8 項目の単純平均を用いる。

組織レベルの変数を選択した理由は、次のとおりである。先行研究は、企業規模と原価企画の採用有無の間には、正の関係があることを明らかにしている (例えば、妹尾・福島 2012)。原価企画の採用率の高い大企業の方が中小企業よりも、目標原価へのコミットメントを高める仕組み等が整備されており、そこで勤務しているエンジニアの目標原価へのコミットメントは高くなっている可能性がある。そのため、企業規模を統制する必要がある。

## 4. 結果

### 4.1 記述統計と相関係数

分析に用いる変数の記述統計は、表 3 のとおりである。加算方式から控除方式への変更が生じたエンジニアは全体の約 10% になっている。勤続年数の平均値も高く、本研究のサンプルは一つの企業に長年勤務しているエンジニアで構成されていることがわかる。企業規模に関しては、大企業に勤務しているエンジニアが大半を占めていることがわかる。

表 3 には、相関係数も示している。独立変数である加算方式から控除方式ダミーは、目標原価へのコミットメントと負の相関がある。統制変数のうち、自己効力感は、目標原価へのコミットメントと正の相関がある。他の統制変数と目標原価へのコミットメントの間には、ほとんど相関がみられなかった。

### 4.2 重回帰分析の結果

ここでは、加算方式から控除方式への変更と目標原価へのコミットメントの関係に関する仮説を検証する。本研究の関心は、他の変数を統制したときの加算方式から控除方式への変更

表3 記述統計と相関係数

| 変数                   | 平均値   | 標準偏差  | 1                    | 2                  | 3                    | 4                    | 5                    | 6                    | 7                   | 8                    | 9                    | 10                   | 11                  |   |
|----------------------|-------|-------|----------------------|--------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|---------------------|----------------------|----------------------|----------------------|---------------------|---|
| 1 目標原価へのコミットメント      | 5.11  | 1.06  | 1                    |                    |                      |                      |                      |                      |                     |                      |                      |                      |                     |   |
| 2 加算方式から控除方式ダミー      | 0.10  | 0.30  | -0.135 <sup>†</sup>  | 1                  |                      |                      |                      |                      |                     |                      |                      |                      |                     |   |
| 3 勤続年数               | 23.61 | 11.07 | -0.003               | -0.107             | 1                    |                      |                      |                      |                     |                      |                      |                      |                     |   |
| 4 役員・部長クラスダミー        | 0.22  | 0.42  | 0.110                | -0.052             | 0.150 <sup>*</sup>   | 1                    |                      |                      |                     |                      |                      |                      |                     |   |
| 5 次長・課長クラスダミー        | 0.28  | 0.45  | 0.043                | 0.026              | 0.175 <sup>*</sup>   | -0.336 <sup>**</sup> | 1                    |                      |                     |                      |                      |                      |                     |   |
| 6 係長・主任クラスダミー        | 0.30  | 0.46  | 0.095                | 0.052              | -0.149 <sup>*</sup>  | -0.349 <sup>**</sup> | -0.405 <sup>**</sup> | 1                    |                     |                      |                      |                      |                     |   |
| 7 一般従業員ダミー           | 0.20  | 0.40  | -0.272 <sup>**</sup> | -0.034             | -0.184 <sup>*</sup>  | -0.268 <sup>**</sup> | -0.311 <sup>**</sup> | -0.323 <sup>**</sup> | 1                   |                      |                      |                      |                     |   |
| 8 中学・高校卒ダミー          | 0.06  | 0.24  | 0.115                | 0.060              | -0.029               | 0.067                | -0.017               | -0.072               | 0.033               | 1                    |                      |                      |                     |   |
| 9 専門学校・短大・高専卒ダミー     | 0.13  | 0.34  | 0.099                | 0.024              | 0.145 <sup>*</sup>   | -0.102               | -0.043               | 0.076                | 0.069               | -0.100               | 1                    |                      |                     |   |
| 10 大学卒ダミー            | 0.54  | 0.50  | -0.023               | 0.063              | 0.076                | 0.207 <sup>**</sup>  | -0.011               | -0.046               | -0.151 <sup>*</sup> | -0.274 <sup>**</sup> | -0.420 <sup>**</sup> | 1                    |                     |   |
| 11 大学院(修士)卒ダミー       | 0.24  | 0.43  | -0.106               | -0.103             | -0.165 <sup>*</sup>  | -0.216 <sup>**</sup> | 0.075                | 0.029                | 0.109               | -0.143 <sup>*</sup>  | -0.220 <sup>**</sup> | -0.603 <sup>**</sup> | 1                   |   |
| 12 大学院(博士)卒ダミー       | 0.03  | 0.17  | -0.025               | -0.058             | -0.055               | 0.046                | -0.045               | 0.015                | -0.014              | -0.045               | -0.069               | -0.191 <sup>**</sup> | -0.100              | 1 |
| 13 自己効力感             | 4.92  | 0.95  | 0.234 <sup>**</sup>  | -0.046             | 0.148 <sup>*</sup>   | 0.087                | 0.059                | 0.005                | -0.162 <sup>*</sup> | -0.011               | 0.061                | 0.040                | -0.140 <sup>†</sup> |   |
| 14 20人以下ダミー          | 0.06  | 0.23  | 0.027                | 0.070              | -0.128 <sup>†</sup>  | 0.241 <sup>**</sup>  | -0.103               | -0.158 <sup>*</sup>  | 0.045               | 0.215 <sup>**</sup>  | 0.101                | -0.040               | -0.137 <sup>†</sup> |   |
| 15 21人~100人ダミー       | 0.05  | 0.22  | 0.031                | 0.159 <sup>*</sup> | -0.214 <sup>**</sup> | 0.042                | -0.093               | 0.002                | 0.059               | 0.038                | 0.046                | 0.076                | -0.130 <sup>†</sup> |   |
| 16 101人~300人ダミー      | 0.06  | 0.23  | 0.038                | -0.080             | 0.015                | 0.081                | -0.004               | -0.012               | -0.066              | -0.062               | -0.030               | 0.183 <sup>*</sup>   | -0.137 <sup>†</sup> |   |
| 17 301人~500人ダミー      | 0.05  | 0.21  | -0.017               | -0.072             | -0.083               | 0.174 <sup>*</sup>   | -0.083               | -0.089               | 0.013               | -0.056               | -0.014               | -0.040               | 0.105               |   |
| 18 501人~1,000人ダミー    | 0.08  | 0.27  | -0.009               | -0.035             | -0.05                | 0.018                | -0.062               | 0.011                | 0.038               | -0.076               | -0.007               | 0.128 <sup>†</sup>   | -0.080              |   |
| 19 1,001人~5,000人ダミー  | 0.22  | 0.42  | -0.012               | -0.094             | 0.020                | -0.026               | -0.037               | 0.026                | 0.038               | 0.016                | 0.078                | -0.039               | -0.016              |   |
| 20 5,001人~10,000人ダミー | 0.07  | 0.26  | -0.033               | 0.110              | 0.057                | -0.054               | -0.041               | -0.006               | 0.110               | 0.094                | -0.108               | 0.020                | 0.030               |   |
| 21 10,001人以上ダミー      | 0.41  | 0.49  | -0.005               | 0.005              | 0.165 <sup>*</sup>   | -0.203 <sup>**</sup> | 0.214 <sup>**</sup>  | 0.091                | -0.133 <sup>†</sup> | -0.085               | -0.053               | -0.133 <sup>†</sup>  | 0.184 <sup>*</sup>  |   |

  

| 変数 | 12                 | 13     | 14                   | 15                   | 16                   | 17                   | 18                   | 19                   | 20                   | 21 |
|----|--------------------|--------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----|
| 12 | 1                  |        |                      |                      |                      |                      |                      |                      |                      |    |
| 13 | 0.126 <sup>†</sup> | 1      |                      |                      |                      |                      |                      |                      |                      |    |
| 14 | -0.043             | -0.011 | 1                    |                      |                      |                      |                      |                      |                      |    |
| 15 | -0.041             | -0.096 | -0.057               | 1                    |                      |                      |                      |                      |                      |    |
| 16 | -0.043             | 0.063  | -0.059               | -0.057               | 1                    |                      |                      |                      |                      |    |
| 17 | -0.039             | 0.003  | -0.053               | -0.051               | -0.053               | 1                    |                      |                      |                      |    |
| 18 | -0.053             | 0.017  | -0.073               | -0.069               | -0.073               | -0.065               | 1                    |                      |                      |    |
| 19 | -0.025             | -0.052 | -0.131 <sup>†</sup>  | -0.125 <sup>†</sup>  | -0.131 <sup>†</sup>  | -0.118 <sup>†</sup>  | -0.160 <sup>*</sup>  | 1                    |                      |    |
| 20 | -0.049             | -0.072 | -0.068               | -0.064               | -0.061               | -0.061               | -0.083               | -0.149 <sup>*</sup>  | 1                    |    |
| 21 | 0.152 <sup>*</sup> | 0.090  | -0.205 <sup>**</sup> | -0.195 <sup>**</sup> | -0.205 <sup>**</sup> | -0.184 <sup>**</sup> | -0.250 <sup>**</sup> | -0.452 <sup>**</sup> | -0.233 <sup>**</sup> | 1  |

(出所) 筆者作成。† $p < 0.10$ ; \* $p < 0.05$ ; \*\* $p < 0.01$

表4 重回帰分析の結果 (n=196)

| 変数                 | Model 1  |       | Model 2  |       |
|--------------------|----------|-------|----------|-------|
|                    | 回帰係数     | 標準誤差  | 回帰係数     | 標準誤差  |
| 加算方式から控除方式ダミー      |          |       | -0.643 * | 0.254 |
| 勤続年数               | -0.010   | 0.008 | -0.013   | 0.008 |
| 役員・部長ダミー           | 0.822 ** | 0.248 | 0.832 ** | 0.244 |
| 次長・課長ダミー           | 0.672 ** | 0.226 | 0.717 ** | 0.224 |
| 係長・主任ダミー           | 0.695 ** | 0.217 | 0.733 ** | 0.214 |
| 専門学校・短大・高専卒ダミー     | -0.158   | 0.368 | -0.155   | 0.363 |
| 大学卒ダミー             | -0.584 † | 0.322 | -0.590 † | 0.317 |
| 大学院（修士）卒ダミー        | -0.602 † | 0.348 | -0.669 † | 0.344 |
| 大学院（博士）卒ダミー        | -0.881 † | 0.529 | -0.968 † | 0.522 |
| 自己効力感              | 0.229 ** | 0.081 | 0.224 ** | 0.079 |
| 20人以下ダミー           | -0.132   | 0.375 | -0.103   | 0.370 |
| 21人～100人ダミー        | 0.118    | 0.373 | 0.206    | 0.369 |
| 101人～300人ダミー       | 0.064    | 0.340 | -0.021   | 0.336 |
| 301人～500人ダミー       | -0.116   | 0.378 | -0.174   | 0.373 |
| 501人～1,000人ダミー     | -0.002   | 0.290 | -0.043   | 0.286 |
| 1,001人～5,000人ダミー   | -0.002   | 0.197 | -0.045   | 0.195 |
| 5,001人～10,000人ダミー  | 0.074    | 0.303 | 0.149    | 0.300 |
| 定数                 | 4.151 ** | 0.553 | 4.295 ** | 0.548 |
| 調整済みR <sup>2</sup> | 0.08*    |       | 0.11**   |       |

(出所) 筆者作成 † $p < 0.10$ , \* $p < 0.05$ , \*\* $p < 0.01$

が目標原価へのコミットメントに与える影響にあるため、重回帰分析を用いる。モデル1は、統制変数のみを投入したモデルであり、モデル2は、統制変数と独立変数を投入したモデルである(表4)<sup>8</sup>。前述したとおり、独立変数は、加算方式から控除方式への変更を1、控除方式の連続利用(控除方式から控除方式)、すなわち変更なしを0としたダミー変数である。2つのモデルを設定した理由は、決定係数の増分の検定を行うためである。

モデル1において、一般従業員を基準とする役職の違いは、目標原価へのコミットメントと1%水準で統計的に有意な関係にあった。具体的には、一般従業員と比べ、それより高位の役職者(係長・主任、次長・課長、役員・部長)の方が目標原価へのコミットメントが高くなっていた。また、自己効力感は、目標原価へのコミットメントと1%水準で統計的に有意な正の関係にあった。なお、勤続年数や、中学・高校卒を基準とする学歴の違い、10,001人以上を基準とする企業規模の違いに関しては、目標原価へのコミットメントとの間に、5%水準で統計的に有意な関係が見られなかった。

モデル2において、独立変数である加算方式から控除方式への変更ダミーと目標原価へのコミットメントの間には、5%水準で統計的に有意な負の関係が見られた。統制変数と目標原価へのコミットメントの関係については、モデル1と同様の結果であった。なお、モデル1とモデル2の決定係数の増分は、5%水準で統計的に有意であった。以上から、本研究の仮説は支持された。

### 4.3 追加分析の結果

4.2の分析では、現在、控除方式を用いるプロジェクトに携わっているエンジニアのうち、1つ前に加算方式や控除方式を用いるプロジェクトに携わっていたエンジニアに焦点を当てた。そして、加算方式から控除方式への変更と控除方式の連続利用(控除方式から控除方式)

表5 ロバスト回帰の結果 (n=401)

| Model 3            |         |       |
|--------------------|---------|-------|
| 変数                 | 回帰係数    | 標準誤差  |
| 控除方式の連続利用ダミー       | 0.513 * | 0.199 |
| 加算方式の連続利用ダミー       | 0.386 * | 0.196 |
| 控除方式から加算方式ダミー      | 0.698   | 0.423 |
| 統制変数               | 含む      |       |
| 調整済みR <sup>2</sup> | 0.15    |       |

(出所) 筆者作成 † $p < 0.10$ , \*  $p < 0.05$ , \*\*  $p < 0.01$

が目標原価へのコミットメントに与える影響を比較した。

ここでは、加算方式から控除方式への変更が目標原価へのコミットメントに与える影響に関する理解を深めることを目的とした追加分析を行う。まず、4.2の分析で使用したサンプルに、(1) 職業は会社員、会社役員・管理職、(2) 業種は製造業、(3) 学歴を回答している、(4) 会社では製品の企画・開発・設計段階で製品1個あたりの目標原価の設定・管理活動が行われている、(5) 企画・開発・設計段階のいずれかにおける目標原価の設定・管理活動にエンジニアとして参加している、(6) 現在携わっているプロジェクトのメンバー数は2人以上、(7) 現在、加算方式を用いるプロジェクトに携わっている、(8) 1つ前に加算方式や控除方式を用いるプロジェクトに携わっていた、という条件すべてを満たすサンプルを加える。これによって、サンプルサイズは、401になった。続いて、加算方式から控除方式への変更と控除方式の連続利用（控除方式から控除方式）、加算方式の連続利用（加算方式から加算方式）および控除方式から加算方式への変更が目標原価へのコミットメントに与える影響を比較する。具体的には、目標原価へのコミットメントを従属変数、控除方式の連続利用ダミー、加算方式の連続利用ダミーおよび控除方式から加算方式ダミーを独立変数（加算方式から控除方式ダミーを基準とする）、4.2の分析と同じ変数を統制変数に設定したロバスト回帰を行った。ロバスト回帰とは、「外れ値による異常な影響を受けにくい回帰」(外山・辻谷 2015, 135)である。なお、ロバスト回帰は、会計学研究においても使用が推奨されている（例えば、Leone et al. 2019）。

追加分析の結果は、表5のとおりである。控除方式の連続利用ダミーと目標原価へのコミットメントの間には、5%水準で統計的に有意な正の関係が見られた。つまり、加算方式から控除方式への変更が生じたエンジニアよりも、控除方式を連続利用しているエンジニアの方が目標原価へのコミットメントが高いということである。控除方式の連続利用ダミーの結果は、4.2の分析結果と整合している。加算方式の連続利用ダミーと目標原価へのコミットメントの間にも、5%水準で統計的に有意な正の関係が見られた。つまり、加算方式から控除方式への変更が生じたエンジニアよりも、加算方式を連続利用しているエンジニアの方が目標原価へのコミットメントが高いということである。一方、控除方式から加算方式ダミーと目標原価へのコミットメントの間には、統計的に有意な関係が見られなかった。

## 5. 考察と結論

本研究の目的は、加算方式から控除方式への変更がエンジニアの目標原価へのコミットメントに与える影響を明らかにすることである。原価企画研究では、目標原価の設定方式の変更に注目した実証研究は、ほとんど行われていなかった。本研究の結果は、「現在の技術水準で想定される積み上げ原価に目標原価低減率を適用して目標原価を設定する」という加算方式から、「予定売価から目標利益を控除して目標原価を設定する」という控除方式への変更が、目標原価へのコミットメントの低下と関係していることを示している。

統制変数が目標原価へのコミットメントに与える影響についても、いくつか発見事項がある。まず、一般従業員よりも役職の高いエンジニアの方が、目標原価へのコミットメントが高いことである。管理者たちは、財務指標に関する責任が重いので、一般従業員よりも目標原価へのコミットメントが高くなっていると推測される。また、自己効力感が高いと目標原価へのコミットメントも高くなっていた。この結果は、心理学や経営学分野の先行研究と整合している。

本研究は、原価企画研究に貢献している。目標原価の設定に関する多くの実証研究は、企業で現在用いられている主要な設定方式にのみ着目してきた。一方、本研究は、企業で現在用いられている設定方式と過去に用いられていた設定方式の両方に着目している。そして、加算方式から控除方式という目標原価の設定方式の変更がエンジニアの目標原価へのコミットメントに与える影響を明らかにした。原価企画研究では、目標原価へのコミットメントの重要性は指摘されているものの、その先行要因に関する知見は、ごくわずかであった。本研究は、加算方式から控除方式への変更という新たな要因を特定した点で、先行研究の知見を拡張している。

また、本研究は、原価企画実務に対しても貢献している。先行研究（加登 1993; 日本会計研究学会 1996）の指摘するように、加算方式から控除方式への変更は、原価企画が洗練されると生じる現象である。本研究の結果によって、加算方式から控除方式への変更を行った、あるいは加算方式から控除方式への変更を検討している実務家は、変更が生じると、エンジニアの目標原価へのコミットメントは低下することを理解できる。目標設定理論に基づけば、目標原価へのコミットメントの低下は、業績の向上を目指す場合、望ましくないものである。そのため、実務では、加算方式から控除方式への変更を行う際には、目標原価へのコミットメントの低下を防ぐような施策を検討する必要があるだろう。

このような貢献があるものの、本研究には3つの限界がある。第1に、目標原価の設定方式の変更が起きたタイミングを正確に捉えられている訳ではない点である。本研究は、エンジニアが1つ前に携わったプロジェクトと現在携わっているプロジェクトにおける目標原価の設定方式について質問することで、加算方式から控除方式への変更を測定している。そのため、回答者の中には、変更直後のエンジニアもいれば、変更からかなりの時間が経過しているエンジニアもいるだろう。認知的不協和理論（Festinger 1957）の示唆するように、「加算方式から控除方式への変更は、公正ではない」というエンジニアの知覚は、控除方式を用いるプロジェクトに携わり続けると見直される可能性がある<sup>9</sup>。今後の研究では、目標原価の設定方式の変更から経過した時間を考慮する必要があるだろう。第2に、加算方式から控除方式への変更が生じたエンジニアの数が少ない点である。本研究では、ウェブ調査を用いることによって、原価企画に携わるエンジニアというアクセスの難しいサンプルを集めた。そして、そのサンプルか

ら、加算方式から控除方式への変更が生じたエンジニアを抽出した。ただし、現在、控除方式を用いるプロジェクトに携わっており、かつその前に加算方式を用いるプロジェクトに携わっていたサンプルは、196名中19名であった<sup>10</sup>。そのため、本研究は、加算方式から控除方式への変更の効果を検証するために、十分なサンプルサイズを確保しているとは言えない可能性がある。この限界を克服するためには、目標原価の設定方式の変更を操作可能な実験という研究方法を採用することが有効だと考えられる。第3に、加算方式から控除方式への変更が目標原価へのコミットメントに影響を与えるメカニズムや影響を調整する変数を考慮したモデルを検証できていない点である。メカニズムを検証することは、加算方式から控除方式への変更が、目標原価へのコミットメントを低下させる理由に関する理解を深める。加算方式から控除方式への変更が目標原価へのコミットメントに与える負の影響を弱める変数を特定できれば、知見の拡張という点で学術的な貢献があり、コミットメントの低下を防ぐという点で実務的な貢献もある。これらについては、今後の研究課題である。

## 謝辞

本研究の執筆にあたり、大鹿智基先生（早稲田大学）、三橋平先生（早稲田大学）、渡邊直人先生（大東文化大学）、金奕群先生（早稲田大学）および匿名のレフリーから貴重なご意見およびご指摘をいただきました。また、学会報告の際には、安酸建二先生（近畿大学）、小山真実先生（高知工科大学）より貴重なコメントをいただきました。記して感謝致します。なお、本研究は、早稲田大学特定課題研究助成費(2021C-115)、並びにJSPS 科研費(21K01826)の助成を受けた成果の一部です。

## 注

- <sup>1</sup> Roczniewska and Higgins (2019) は、この傾向を自己利益バイアス (Darke and Chaiken 2005) を反映したものと指摘している。
- <sup>2</sup> 事前調査における無効回答 87 名および本調査 1 における無効回答 22 名は、質問票への回答時間が極端に短い、登録属性と回答属性が一致していないと調査会社が判断したものである。
- <sup>3</sup> 現在携わっている製品の企画・開発・設計プロジェクトのチームメンバーが 1 人と回答した人は、チームで行われる一般的な原価企画とは異なる可能性があるとして推測されたため、本調査 2 の対象者から除外した。
- <sup>4</sup> 本調査 2 における無効回答 36 名は、質問票への回答時間が極端に短い、登録属性と回答属性が一致していない、回答不良（自由回答欄における、不真面目あるいは不適切な回答）があったと調査会社が判断したものである。
- <sup>5</sup> 学歴に関して「答えたくない」と回答したのは、3 名であった。質問票の文言については、管理会計研究者や元エンジニア合計 4 名からのフィードバックを反映している。

- <sup>6</sup> 控除方式と加算方式以外の選択肢として、李・門田(2000)、荻原(2021)を参考に、「類似品の実績を参考に目標原価を設定する」、「予定売価から目標利益を控除した原価を許容原価として、これと現在の技術水準で想定される積み上げ原価をすりあわせて目標原価を設定する」、「わからない」を設けている。
- <sup>7</sup> 本研究では、目標原価の困難度と目標原価の達成と報酬のリンクを統制変数としてモデルに投入していない。目標原価の困難度を投入していない理由は、目標の困難度と目標へのコミットメントの関係は、一貫しておらず曖昧な状態にあるためである(Klein et al. 2013; 荻原 2018)。例えば、正の関係を示す実証研究(Chong and Johnson 2007)や負の関係を示す実証研究(Presslee et al. 2013)、統計的に有意な関係がないことを示すメタ分析(Klein et al. 1999)などがある。目標原価の達成と報酬のリンクを投入していない理由は、原価企画の代表例とされるトヨタでは、目標原価の達成とエンジニアの報酬を結びつけておらず、エンジニアは見返りを求めて目標原価の達成に取り組んでいる訳ではないことが指摘されているためである(例えば、小林 2015)。
- <sup>8</sup> モデル1、モデル2ともにすべての変数のVIFは4.9未満であった。
- <sup>9</sup> 認知的不協和理論を用いた管理会計研究については、Birnberg et al. (2007)が詳しい。
- <sup>10</sup> 過去に2つ以上のプロジェクトに携わった経験のあるエンジニア1,244名のうち、控除方式から加算方式への変更が生じたのは11名、控除方式から折衷方式への変更が生じたのは8名、加算方式から折衷方式への変更が生じたのは23名、折衷方式から控除方式への変更が生じたのは6名、折衷方式から加算方式への変更が生じたのは8名であった。

## 参考文献

- Ax, C., J. Greve and U. Nilsson. 2008. The Impact of Competition and Uncertainty on the Adoption of Target Costing. *International Journal of Production Economics* 115(1): 92–103.
- Birnberg, J. G., J. Luft and M. D. Shields. 2007. Chapter 4: Psychology Theory in Management Accounting Research. in edited by Chapman, C. S., A. G. Hopwood and M. D. Shields. 2007. *Handbook of Management Accounting Research*. Volume 1. Amsterdam, the Netherlands: Elsevier: 113–135.
- Chen, G., S. M. Gully and D. Eden. 2001. Validation of a New General Self-Efficacy Scale. *Organizational Research Methods* 4(1): 62–83.
- Chong, V. K. and D. M. Johnson. 2007. Testing a Model of the Antecedents and Consequences of Budgetary Participation on Job Performance. *Accounting and Business Research* 37(1): 3–19.
- Cooper R. and R. Slagmulder. 1997. *Target Costing and Value Engineering*. New York, NY: Productivity Press.
- Darke, P. R. and S. Chaiken. 2005. The Pursuit of Self-Interest: Self-Interest Bias in Attitude Judgment and Persuasion. *Journal of Personality and Social Psychology* 89(6): 864–883.
- Dekker, H. and P. Smidt. 2003. A Survey of the Adoption and Use of Target Costing in Dutch Firms. *International Journal of Production Economics* 84(3): 293–305.
- Festinger, L. 1957. *A Theory of Cognitive Dissonance*. Evanston, IL: Peterson. (末永俊郎監訳. 1965. 『認知的不協和の理論：社会心理学序説』誠信書房).
- Gonçalves, T., C. Gaio, and M. Silva. 2018. Target Costing and Innovation-Exploratory Configurations: A

- Comparison of FsQCA, Multivariate Regression and Variable Cluster Analysis. *Journal of Business Research* 89: 378–384.
- Gopalakrishnan, M., T. Libby, J. A. Samuels and D. Swenson. 2015. The Effect of Cost Goal Specificity and New Product Development Process on Cost Reduction Performance. *Accounting, Organizations and Society* 42: 1–11.
- 橋元良明. 2004. 「オンライン調査による社会調査の問題点」『日本語学』23(8): 180–190.
- 林久嗣. 2008. 「品質・原価・開発期間をバランスさせる目標原価設定のしくみ」『原価計算研究』32(1): 54–63.
- インテージ. 2022. 「アンケート調査モニター」[https://www.intage.co.jp/service/platform/monitor/as\\_of\\_2022/11/24](https://www.intage.co.jp/service/platform/monitor/as_of_2022/11/24).
- 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, 山本浩二. 2012. 『原価計算の知識（第2版）』日本経済新聞出版社.
- Klein, H. J., J. T. Cooper and C. A. Monahan. 2013. Chapter 6: Goal Commitment. in edited by Locke E. A. and G. P. Latham. 2013. *New Developments in Goal Setting and Task Performance*. New York, NY: Routledge: 65–89.
- Klein, H. J., J. C. Molloy, and C. T. Brinsfield. 2012. Reconceptualizing Workplace Commitment to Redress a Stretched Construct: Revisiting Assumptions and Removing Confounds. *Academy of Management Review* 37(1): 130–151.
- Klein, H. J., M. J. Wesson, J. R. Hollenbeck and B. J. Alge. 1999. Goal Commitment and the Goal-Setting Process: Conceptual Clarification and Empirical Synthesis. *Journal of Applied Psychology* 84(6): 885–896.
- 小林英幸. 2015. 「Epilogue」. 岡野浩, 小林英幸. 2015. 『コストデザイン：トヨタ／研究者の実践コミュニティ理論』大阪公立大学共同出版会：237–240.
- 小林英幸. 2017. 『原価企画とトヨタのエンジニアたち』中央経済社.
- 小林英幸. 2018. 「エンジニアの生産性を最大化する原価企画の運用：トヨタ自動車のケースに基づく一考察」『早稲田商学』453: 27–57.
- 神戸大学管理会計研究会. 1992a. 「原価企画の実態調査—1—原価企画の採用状況・目的・遡及・組織を中心に」『企業会計』44(5): 662–667.
- 神戸大学管理会計研究会. 1992b. 「原価企画の実態調査—2—原価企画の対象・目標原価の設定を中心に」『企業会計』44(6): 794–799.
- 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』167(3): 409–422.
- 李超雄, 門田安弘. 2000. 「製品開発組織における目標原価の設定法と配分の権限に関する研究」『経営行動科学』13(3): 169–178.
- Leone, A. J., M. Minutti-Meza and C. E. Wasley. 2019. Influential Observations and Inference in Accounting Research. *The Accounting Review* 94(6): 337–364.
- Locke, E. A. and G. P. Latham. 2002. Building a Practically Useful Theory of Goal Setting and Task Motivation: A 35-Year Odyssey. *American Psychologist* 57(9): 705–717.
- Locke, E. A., G. P. Latham and M. Erez. 1988. The Determinants of Goal Commitment. *Academy of Management Review* 13(1): 23–39.

- 三浦麻子. 2020. 「心理学研究法としてのウェブ調査」『基礎心理学研究』39(1): 121-131.
- 永吉希久子, 松谷満, 樋口直人. 2020. 「オンライン調査による大標本データ収集: 3.11 後のデモ参加をめぐる調査を事例として」『理論と方法』35(1): 145-158.
- 日本会計研究学会. 1996. 『原価企画研究の課題』森山書店.
- 萩原啓佑. 2018. 「職務における目標コミットメントの先行要因に関する研究のレビュー」『商学研究科紀要』87: 115-131.
- 萩原啓佑. 2021. 「目標原価の設定方式の違いが困難度とコミットメントに与える影響—原価企画に携わるエンジニアに焦点を当てた予備的分析—」『原価計算研究』45(2): 14-25.
- 大隅昇. 2006. 「インターネット調査の抱える課題と今後の展開」『Estrela』143: 2-11.
- Okano, H. and T. Suzuki. 2007. Chapter 24: A History of Japanese Management Accounting, in edited by Chapman, C. S., A. G. Hopwood, and M. D. Shields. 2007. *Handbook of Management Accounting Research*. Volume 2. Amsterdam, the Netherlands: Elsevier: 1119-1137.
- Podsakoff, P. M., S. B. Mackenzie, J. Lee, and N. P. Podsakoff. 2003. Common Method Biases in Behavioral Research: A Critical Review of the Literature and Recommended Remedies. *Journal of Applied Psychology* 88(5): 879-903.
- Presslee, A., T. W. Vance, and R. A. Webb. 2013. The Effects of Reward Type on Employee Goal Setting, Goal Commitment, and Performance. *The Accounting Review* 88(5): 1805-1831.
- Roczniewska, M. and E. T. Higgins. 2019. Messaging Organizational Change: How Regulatory Fit Relates to Openness to Change through Fairness Perceptions. *Journal of Experimental Social Psychology* 85: 103882.
- 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』36(1): 45-57.
- 清水信匡. 2001. 「原価企画における目標原価設定の論理」『会計』160(5): 686-698.
- Sholihin, M., R. Pike, M. Mangena, and J. Li. 2011. Goal-Setting Participation and Goal Commitment: Examining the Mediating Roles of Procedural Fairness and Interpersonal Trust in a UK Financial Services Organisation. *The British Accounting Review* 43(2): 135-146.
- 田中雅康. 1992. 「原価企画における原価目標の設定と細分化」『管理会計学』1(1): 57-79.
- 田中雅康, 田中潔, 増田譲二. 2014. 「主要企業における原価企画の現状と課題(3) 実態調査を踏まえて目標原価の対象と目標製造原価の設定法」『企業会計』66(5): 786-792.
- 谷武幸. 1996. 「日本の管理会計の課題—原価企画を中心に—」『会計』149(4): 521-534.
- 外山信夫, 辻谷将明. 2015. 『実践 R 統計分析』オーム社.
- Wentzel, K. 2002. The Influence of Fairness Perceptions and Goal Commitment on Managers' Performance in a Budget Setting. *Behavioral Research in Accounting* 14(1): 247-271.
- Wood, R. and A. Bandura. 1989. Social Cognitive Theory of Organizational Management. *Academy of Management Review* 14(3): 361-384.
- 吉田栄介, 伊藤治文. 2020. 「富士ゼロックスの原価企画における目標達成管理」『三田商学研究』62(6): 55-71.
- 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』61(10): 134-140.