

論 壇

わが国におけるコスト・マネジメントの現状と課題

田坂 公

<論壇要旨>

コスト・マネジメントは、言わずと知れた古くもかつ新しい研究領域であり、依然として研究の蓄積が進んでいる。コスト・マネジメントの展開と今日的課題を扱う意義は小さくない。2022 年度日本管理会計学会年次全国大会の統一論題では、そのテーマを「コスト・マネジメントの現状と課題」として検討することになった。まず、わが国におけるコスト・マネジメントの歴史の変遷に焦点を当てる。次に、このような変化の下で、3 名の統一論題の報告者には、統一論題のテーマをもう少し掘り下げるとともに、理論と実務の融合の観点をつまえて、それぞれの立場で検討していただく。併せて、将来のコスト・マネジメントのあり方はどうなるのかについて、検討する機会となることを期待している。

<キーワード>

コスト・マネジメント、標準原価計算、原価企画、フィードバック・コントロール、フィードフォワード・コントロール

Current State and Issue in Japanese Cost Management

Ko Tasaka

Abstract

Needless to say, cost management is an old and new research area, and the accumulation of research is still progressing. The significance of developing cost management and dealing with today's issues is not small. Unifying theme for the 2022 Annual National Convention of the Japan Association of Management Accounting, it was decided to examine the theme as "Cost Management Current State and Issues." First, we focus on the historical changes in cost management in Japan. In addition, under these changes, the three presenters of the unified topic will examine it from their respective standpoints based on the prospect of the fusion of theory and practice. At the same time, I expect that it will be an opportunity to discuss what neo cost management will be like.

Keywords

cost management, standard cost accounting, target costing, feedback control, feedforward control

1. はじめに

コスト・マネジメントとは何か、またコスト・マネジメントの体系とは何かについて、最近の学会では議論される機会が少なくなっている。コスト・マネジメントは、言わずと知れた古くもかつ新しい研究領域であり、依然として研究の蓄積が進んでいる。コスト・マネジメントの展開と今日的課題を扱う意義は小さくない。2022年度日本管理会計学会年次全国大会の統一論題の座長として、統一論題のテーマを「コスト・マネジメントの現状と課題」とした理由はここにある。

1967年の通商産業省産業構造審議会管理部によると、「コスト・マネジメントとは、利益管理の一環として、企業の安定的発展に必要な原価引き下げの目標を明らかにするとともに、その実施のための計画を設定し、これが実現を図る一切の管理活動」とある（通産省産業構造審議会答申 1967）。ここでの利益管理とは製造段階での原価を引き下げただけではない。なぜなら、コスト・マネジメントの対象が製造段階だけでなく、ビジネスプロセス全体へと範囲が拡大しているからである。すなわち、ビジネスプロセス全体で、利益管理の一環として原価を引き下げることがある（梅田 2017）。

とはいうものの、コスト・マネジメントは、はじめからこのような考え方がとられていたわけではない。コスト・マネジメントの原点は、20世紀初頭におけるF・W・テイラーの科学的管理法にある。旧来の原価管理（原価統制）の実体は、科学的管理法にヒントを得た標準原価による能率管理、さらに具体的にいえば標準原価差異分析による事後的原価統制とほぼ同様のものではあった。すなわち、原価管理という用語は、従来は標準原価による管理、すなわちコスト・コントロール（cost control）の意味に用いられてきた。現在のコスト・マネジメントの意味より狭義に使われていた。

現在、わが国の管理会計で用いられているコスト・マネジメントの技法には、標準原価計算をはじめ、ライフサイクル・コストイング、品質原価計算、原価企画、原価改善、ABC（活動基準原価計算）、価値連鎖分析等がある。これらの技法は、企業の目的に応じて、取捨選択して適用されている。これらは統合的コスト・マネジメントと呼ばれたり、戦略的な視点から実施される点をふまえると戦略的コスト・マネジメントと称される。では、これらの技法は、将来においても学会ひいては実務界に貢献できるだろうか。

本稿では、統一論題のテーマをもう少し掘り下げるとともに、3名の登壇者に依頼した課題を明らかにする。第2章では、わが国におけるコスト・マネジメントの歴史的変遷について述べる。第3章では、将来のコスト・マネジメントのあり方について考察する。このような変化の下で、第4章では、3名の統一論題の登壇者の課題を紹介する。最後に、第5章で本稿をまとめる。

2. コスト・マネジメントの歴史的変遷

本章では、原価管理ないしコスト・マネジメントという用語が、歴史的変遷の観点から、どのような意味で用いられてきたかを振り返ることとする。標準原価計算確立の時代、コスト・

コントロールの時代、コスト・プランニングを追加したコスト・マネジメントの時代、統合的コスト・マネジメントの生成と浸透の時代という点から検討する。

2.1 標準原価計算確立の時代

伝統的な意味での原価管理の起源は、20世紀初頭におけるF・W・テイラーの科学的管理法にあることはほぼ疑いのないところである。テイラーの主張した科学的管理法の原理は、(1) 課業管理、(2) 作業の標準化、(3) 作業管理のために最適な組織形態の3つからなりたつ。作業に関する基準作業量と、基本的な手順を合理的・科学的な方法で定め、管理者の下で計画的に遂行されることによって、生産性を最大化し、能率的に作業をすることによって、コストの削減に繋げるという考えである。

当時のアメリカはその場しのぎの成り行き経営や組織的怠業などから、労使の対立や互いの不信感などが発生し、問題となっていた。そこで、テイラーとその仲間たちは、作業についての客観的な基準を作り、管理体制を構築した。さらに、労働賃金の上昇が、お互いの信頼関係の構築に繋がり、さらなる生産性の向上へと繋がっていくのではないかと考えた。

この手法の中核となるのは、課業の設定で、テイラーは、一日に作業完了な仕事量をノルマとして設定するという概念を導入した。ノルマを達成した者には、賃金を割り増しして支払い、そうでない場合は、規定の最低賃金のみを支払うというシステムで、労働意欲を高めることにより、組織的怠業の根絶を図った。

さらにテイラーは、この課業を客観的に設定するため、作業工程を細分化し、各動作にかかる時間をストップウォッチで計測し、標準的な時間を割り出す、「時間研究」という技法を考案し、課業管理を行った。当時のエンジニアは、作業能率の向上を研究していたが、その中で最も体系化されていたのがテイラー考案の技法で、テイラーシステムとも呼ばれた(岡本1969, 17-18)。これは、現代のマネジメントの原点で、経営学や経営管理論、生産管理論の基礎のひとつにもなっている。

標準原価計算の発展は、このように科学的管理法と切り離して考えることはできない。すなわち、旧来の原価管理(原価統制)の実態は、標準原価による能率管理、さらに具体的にいえば標準原価差異分析による事後的原価統制とほぼ同様のものであった。この考え方がアメリカからわが国に移植されたのである。1950年代には、わが国にも標準原価計算が確立し、量産段階で原価の管理に効果的であることがわかってきた。

2.2 コスト・コントロールの時代：1962年(昭和37年)の「原価計算基準」

わが国の「原価計算基準」は、1962年(昭和37年)に大蔵省企業会計審議会(2001年金融庁に移管)によって公表されている。この「原価計算基準」が、原価管理を「原価の標準を設定してこれを指示し、原価の実際の発生額を計算記録し、これを標準と比較して、その差異の原因を分析し、これに関する資料を経営管理者に報告し、原価能率を増進する措置を講ずることである」と定義している。このように、この当時のわが国での原価管理という用語は、従来は標準原価による管理、すなわちコスト・コントロール(cost control)の意味で用いられてきた。

標準原価計算の主目的は能率管理である。この能率管理方式はPlan-Do-Check-Act(PDCA)のマネジメント・サイクルで表わされる。さらに、科学的管理法にもとづいて科学的に原価が設定されているので、予算編成や価格決定をはじめとする経営意思決定にも科学的な基礎データ

を提供できるし、迅速かつ簡単な財務諸表作成に役立てられる（櫻井 2012, 275）。

その他の標準原価計算の役割として、(1) コミュニケーション手段（現場管理者への伝達）、(2) モチベーション向上手段（現場作業員の動機づけ）、(3) 業績評価手段（現場管理者の業績評価）等も指摘されている（櫻井 2012, 276）。

当時、NEC（日本電気（株））の標準原価計算がお手本のように語られていた¹。標準原価計算は、能率管理中心ないし労働集約的な業種、直接材料費の比率が高い業種、製品歩留率を上げたい業種に効果を発揮した。

2.3 コスト・プランニングを追加した時代：1966年（昭和41）の「コスト・マネジメント—原価引下げの新理念とその方法」

1960年代頃から、経営戦略の推進に不可欠な設備投資活動の活発化により、原価に占める固定的なコスト（キャパシティ・コスト）が増加するとともに、経済情勢的にも従来にはない型のインフレーションに遭遇するなど、質の異なった社会環境への対応が問題化してきて、次のような要請が新たに生じてきた。すなわち、(1) 計画段階すなわち事前でのコントロール、(2) 一定水準での原価維持ばかりでなく、積極的な原価引下げ技法の開発、(3) 原価を発生させる行動そのものの管理、(4) 製造以外の企業活動コストのコントロール、である。

このような社会的要請を背景として、わが国では、1962年に「原価計算基準」を設定したにもかかわらず、1966年（昭和41）に通商産業省（現経済産業省）産業構造審議会は、「コスト・マネジメント—原価引下げの新理念とその方法」を答申し、現代的な原価管理の概念として「コスト・マネジメント」を提唱したのである。すなわち「コスト・マネジメントとは、利益管理の一環として、企業の安定的発展に必要な原価引下げの目標を明らかにするとともに、その実施のための計画を設定し、これが実現を図るいっさいの管理活動をいう」としている。

ここでは、コスト・マネジメントには2つの意味が含意されている。第1に、原価統制に対応する概念として原価計画（コスト・プランニング）の重要性が強調されている。原価計画は、この場合、長期と短期に区別された利益目標と調和しなければならない。第2に、標準設定による原価維持とともに、とくに不況期においては、積極的な原価引下げの理念と技法が開発されなければならないことが強調されている。これらのすべてが包含されて初めて、真の原価管理と称することができ、これをコスト・マネジメントという、としている。そしてこの理念の具体化のために、伝統的な標準原価計算や予算統制（予算管理）に加え、標準直接原価計算（例：損益分岐点分析）、オペレーションズ・リサーチ（OR）、インダストリアル・エンジニアリング（IE）、価値分析、特殊原価調査などが紹介され、スタッフ組織としての原価管理課のあり方が解説されている。

産業構造審議会答申に記述はなかったが、1960年代前半から、トヨタをはじめ、新製品の企画・設計段階から原価の作り込みを試みる総合的原価低減活動として、原価企画が生成されていたことは注視しなければならない。標準原価計算は製造段階での技法であり、生産の上流段階の原価管理を行うには、これまでと異なる原価管理技法が求められるようになったことが原価企画の生成と強く関連している。なお、原価企画の原価低減ツールとして、VE（価値分析）が注目されるようになった。

かくして、1970年頃からは、より総合的な経営全般の計画・管理を含むコスト・マネジメント（cost management）の意味に用いられるようになっていった。

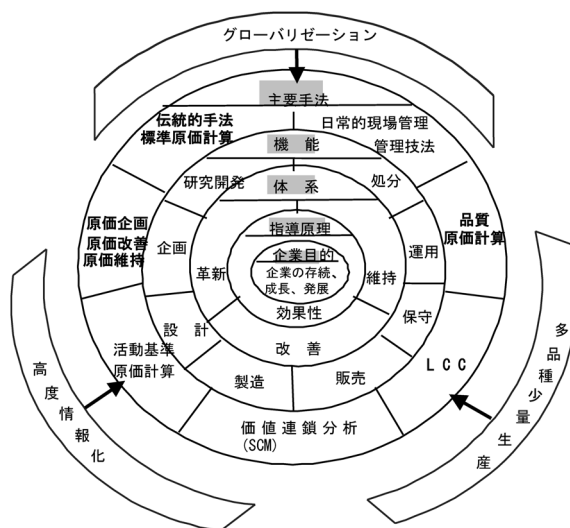
2.4 統合的コスト・マネジメントの生成と浸透の時代

1980年頃からは、コスト・マネジメントの対象を幅広く求めて、ライフサイクル・コストリング(LCC)、品質原価計算、活動基準原価計算(ABC)、さらに前述した原価企画などの手法が開発された。とりわけ新製品開発にコスト・マネジメントを適用しようという動きはますます活発になり、いろいろな形でコスト・マネジメントが提案されていった。中長期経営計画での新製品の目標利益設定、VEのマーケティング適用、企画段階でのサイマルテニラス・エンジニアリング(コンカレント・エンジニアリング)などがその例としてあげられる。これらをバラバラに活用するのではなく、経営目的の達成に向けて統合することが重要となっていった。このような点から生成されたのが統合的コスト・マネジメントである。その結果、企業によって、ツールの取捨選択が可能になり、業種ごとに違う使われ方をされるようになってきた。

図1は、日本会計研究学会特別委員会(1993年)で公表されたフレームワークである。図1では、グローバリゼーション、高度情報化および多品種少量化という外部環境に背中を押されるように、管理会計の主要な手法が、伝統的手法(標準原価計算)以外にも進展してきたことを意味している。このフレームワークの公表から約30年が経過しているが、現在のコスト・マネジメントの浸透を考えるにあたり、十分に参考になる図である。

このような伝統的なコスト・マネジメントの枠組みから一歩踏み出してみることが、本稿での試みである。次章では、コスト・マネジメントの展望について考察する。

図1 統合的コスト・マネジメントのフレームワークとツール



出所：櫻井(1993).

3. コスト・マネジメントの展望

コスト・マネジメントの考え方が経済環境の変化とともに、徐々に変化しながら進展していることはすでに述べたとおりである。本節では、主としてコスト・マネジメントの展望について述べる。コスト・マネジメントの論点は多様化したとはいえ、コスト・マネジメントの原点には標準原価計算がある。それゆえ、本稿では標準原価計算の解釈の見直しを行うことを提唱する。

3.1 標準原価計算の新たな可能性の先行研究

標準原価計算に新たな可能性を指摘する研究も見受けられる。ここでは、次の先行研究を取り上げる。

岡本(2000, 856)は、標準原価計算は、原価管理機能をまったく失ったと誤解してはならず、設備管理と結びついて、原価企画・原価維持・原価改善における原価維持段階での原価管理機能を立派に果たしているという。標準原価計算の原価管理機能は全体のなかの1つのプロセスを担当するようになったとしている。

西村・大下(2007, 66)は、標準原価計算による原価管理は管理会計研究の重要な要素であり、原価企画と関連させながら、標準原価管理の今後の役割について、さらなる検討が必要であるとしている。原価企画と原価維持の関係で標準原価計算の新たな可能性を指摘したと言える。

田代(2010, 2014)は、Dosch and Wilson(2010)を紹介することで、標準原価計算は、組織の部門横断的コミュニケーションを促進させ、組織に活力を与え、さらに標準原価計算は品質管理への対応が検討されており、戦略的原価管理の視野も拡張されると予見できるとしている。標準原価計算には戦略的役割があるという主張である。

清水他(2011)は、アンケート調査結果に基づき、58.5%の企業が標準原価計算を採用している(回答企業200社)ことを指摘した。また、少なくとも原価管理のうち、原価統制(コストコントロール)としての役割ははまだ重視されているため、標準原価は原価管理の一部として、一定の役割を果たしているとしている。

中井(2013)は、標準原価計算の活用によって、競合する類似製品が同業他社よりも安く製造できれば有利な条件が整うことになるので、その意味で、標準原価計算は企業にとって利用価値があると指摘している。

水野(2014)は、中国においては標準原価計算の重要性が増加していると指摘している。IMAによる調査研究(2002)によると、中国企業の37.3%が標準原価計算を導入しており、標準原価管理を「非常に重要」(77%)と回答していることも指摘している。

櫻井(2012, 276, 2019, 299-300)は、IFRS下における標準原価計算の役割を『原価計算基準』の解釈と比較して検討している。棚卸資産原価算定のための標準原価計算、真実の原価としての標準原価についての考察等が問題提起されており、標準原価計算の今後の展望を考察するうえで重要な指摘をしている。

廣本・挽(2015, 476)は、標準原価計算だけでは、戦略的コスト・マネジメントを達成することは不十分であると、原価企画・原価維持・原価改善という原価管理の体系は、この方向性に合致すると指摘している。

新井(2020, 37)は、標準原価計算がタスク・コントロールというよりは、より上位の予算管

理目的に利用されているという点をエビデンスによって説明している。

李・田坂(2021)は、YKK株式会社の事例を用いて、標準原価計算は『原価計算基準』40で想定されていない役割として、標準原価計算を核としつつも、業績管理を行う仕組みを確立し、戦略と連携したコスト・マネジメントを支援する役割があることを指摘した。

以上のことから、標準原価計算の原価管理機能は相対的に低下したことについては肯定的に受け止めつつも、標準原価計算の原価管理機能に新たな可能性を指摘する研究が萌芽している。とりわけ、標準原価計算の戦略的役割について指摘する研究もある。そこで、本稿では標準原価計算の戦略的役割について新しい視点を提唱する。

3.2 「戦略の実現・実行」のためのコスト・マネジメントの時代の到来

表1は、前節で検討した点を整理した上で、新しい視点を考慮したものである。1950年代から事後コントロール（原価維持・原価改善）の時代、1960年代から事前計画・企画立案（コスト・プランニング）の時代、1980年代から事前コントロール（統合的コスト・マネジメント）の時代とした。さらに、2010年頃から、わが国では、「戦略の実現・実行」のためのコスト・マネジメントの時代に移行していると筆者は考えている。すなわち、コスト・マネジメントと結びついた戦略の策定と実行が重視される時代が到来しているという考えである。

コスト・マネジメントの論点は多様化したとはいえ、標準原価管理は、現在もお多くの企業で適用されている。標準原価管理とは、原価標準（1単位当たりの標準原価の設定）がコロコロ変化しないことを前提に実施されていた技法である。発売後の数年間、モデルチェンジしないような製品（たとえば自動車など）には、適合しやすい。ところが、現在は製品のライフサイクルの短縮化が一段と進んでいる。そのため、従来の標準原価管理の考え方は、現代に馴染みにくくなっている。

表1 わが国におけるコスト・マネジメントの重点事項

事後コントロール	⇒	事前計画・企画立案	⇒	事前コントロール	⇒	戦略の実現・実行
1950年代～		1960年代～		1980年代～現在		2010年前後～
原価維持・原価改善		プランニング（原価計画）		統合型コスト・マネジメント(ICM)		戦略実行のコスト・マネジメント
・標準原価管理		・VE(VA) ・直接原価計算		・原価企画 ・品質原価計算 ・LCC(ライフサイクル・コスト) ・ABC		標準原価管理を徹底して PDCA サイクルを行う新製品開発の実施
コスト・コントロール(狭義の意味でのコスト・マネジメント)		広義のコスト・マネジメント		ツールの取捨選択型が可能になってきた。		極端に短いライフサイクル環境下への対応

出所：筆者作成

そこで、ひとくちに標準原価管理といっても、従来のような予算の差異分析型を前提としたPDCA マネジメント・サイクルを回すものではなく、戦略の実行を前提としてPDCA マネジメント・サイクルを徹底的に回すものとして捉えてみる。このような事例を、フィードバック型の予算コントロールとフィードフォワード型予算コントロールとして2つのタイプに分類して紹介する。ここに予算コントロールとは、標準設定による経営管理の意味で用いている。

3.3 2つの予算コントロール

第1に、フィードバック型の予算コントロールである。この予算管理は、詳細な予測に基づかずにアクションを起こして改善行動をとることを指している。ライフサイクルが極端に短い場合を想定している。PDCA マネジメント・サイクルのActに焦点がおかれる。予算は固定させておき、予算実現のためのアクションプランを工夫する。事例として、次のようなものがあげられる。

(1) バッファローの事例（堀井 2009）

同社は、新製品を開発するのに、予算必達で行っている。予算の事後管理を徹底して行い、差異分析をしないまま戦略の修正に結びつけているとしている。

(2) ZARA：スペインのアパレル製造小売業の事例（伊藤・日時 2021, 268）

同社の新商品開発サイクルは2週間ごとである。実際の商品を店頭に並べて失敗したと思ったらすぐに商品企画を実行するとしている。

(3) 花王のエコーシステム（Ghoshal and Bartlett 1995; 本橋 2022, 16）

Ghoshal and Bartlett (1995) では、同社では午後3時半に製品変更の指示を行った場合、午後6時半には新たなデザインに着手しているとしている。また、本橋(2022)によれば、同社の場合、1日に900件ほどのお客様相談室への問い合わせがあり、その問い合わせの内容を全てデータベースに記録・分析し、問い合わせの中で化粧品や日用品の容器などに使いにくい点が指摘された場合、素早く（約3カ月で）その改良を行うとしている。

これらの事例に共通することは、非常に短いサイクルで新製品管理を行っていることにある。また、原価企画による新製品開発ではないことも共通している。

第2に、フィードフォワード型予算コントロールである。この予算管理は、生起しうる結果を予測し、改善行動をとることを促すことを指している。PDCA マネジメント・サイクルのPlanに焦点が置かれる。Checkに入る前にPlanに入るイメージであり、予算は塗り替えられている。事例として、京セラのアメーバ経営（上總 2010; 伊藤・日時 2021, 79-80）があげられる。これらによれば、実績値は見ているが、差異分析はほとんど行っておらず、計画（予測）の塗り替えをしている。市場環境の変化に対応して予算修正を行っているようである。予算修正を行う点が、フィードバック型の予算コントロールとは異なっている。

以上の事例は、予算を修正しないままであればフィードバック型の予算コントロールであり、一方で予算を修正するのであればフィードフォワード型予算コントロールであると考えた。いずれの事例も非常に短いPDCA マネジメント・サイクルで新製品管理を行っているものであり、原価企画による新製品開発とは異なっている。

戦略はトップが立てるものではない。事前に作られるものでもない。戦略は現場で作られる(Mintzberg et al. 1998, 12)。つまり、「戦略は実践に従う」(大森 2015, 8)ものといえる。このように、標準原価管理といっても、従来のような予算の差異分析型を前提としたPDCA マネジメ

ント・サイクルを回すものではなく、戦略の実行（実践）を前提として PDCA マネジメント・サイクルを徹底的に回すというやり方が、実務界には根付いてきていると考えられる。

4. 統一論題の報告者の課題

前章では、伝統的なコスト・マネジメントを一步踏み出した事例を紹介した。他にもコスト・マネジメントを拡張すべきテーマがたくさんある。これらを統一論題の報告者の研究領域で報告していただくことが統一論題の狙いの1つである。同時に、わが国のコスト・マネジメント研究の全体を見渡すことによって、その現状を評価し、将来展望を共有することが狙いの2つ目である。さらに、研究者の視点だけでなく、実務家の視点を取り込みながら討論することが狙いの3つ目である。

まず、名古屋国際工科専門職大学の今井範行氏による「トヨタのコスト・マネジメントと今後の課題」について要点を紹介する。今井範行氏は、トヨタ自動車株式会社に勤務されていた自身の経験をふまえて、トヨタのコスト・マネジメントの中核は、原価企画・原価維持・原価改善を3本柱とする改善の継続的なサイクルであり、全社の経営計画の体系のもとで、目標利益達成活動の一環として実施されるとしている。トヨタのコスト・マネジメントの要諦は、①コストのマトリクス管理（タテの車種別損益管理とヨコの費目別管理）と、②コスト・マネジメントのヨコ展開（車種を構成する部品・ユニット単位での車種横断的活動）の2点であるという。一方、トヨタのコスト・マネジメントの今後の課題は、①海外原価企画の体制構築と充実化、②クルマのエレクトロニクス化・ソフトウェア化・EV化への対応（原価構成の変化に対応した原価低減手法の再構築）、③組織改革への柔軟な対応、④製造業のサービス化への対応、⑤自動車事業のバーチャル化への対応の5点であるという。今井氏の研究手法は、管理会計分野の実務の重責を担いつつ、そこから得られる知見を論理的に追究するものであり、今日の管理会計学会では高く評価されてよいであろう。

次に、愛知工業大学の柘紫乃氏による「現場改善会計論の提唱：原価管理から余剰生産能力管理へ」の概略を紹介する。柘氏は、企業競争力の源泉のひとつである現場改善に注目し、それらを支援するコスト・マネジメントについて考察するが、その際、現場改善会計論（Gemba Kaizen Costing, 以下 GKC）を紹介し、企業個社における「原価プロジェクト」の実践事例を通じて GKC の実務貢献可能性について検討される。柘氏は、投入され、費消された原価というインプット管理から、改善により創出され将来に向けて活用可能となった余剰生産能力というアウトプット管理へと、コスト・マネジメントの視点を変換することを主張する。柘氏は管理会計の隣接分野である生産管理を、管理会計に取り込むことに見事に成功されており、従来のコスト・マネジメントから一步踏み出した、原価改善に対する柘氏のユニークな解釈が展開される。

さらに、明治大学専門職大学院の片岡洋人氏による「コスト・マネジメントの新展開：サービス化の原価企画に学ぶ」に関する研究を簡単に紹介する。原価管理は、製品の製造・販売に焦点を当てた製造業者をベースに発展してきたといえるが、近年の製造業者は、有形の製品のみならずサービスを付加したり、さらに進んでソリューションを提供したりするサービス事業者への転換を図っていることも多いという。そのような背景の下、わが国ではサービス化

(サービタイゼーション)の原価企画研究が少しずつ蓄積されつつある。片岡氏は、伝統的な製造業の原価管理からサービス化戦略に適合するコスト・マネジメントへの展開を整理し、新たな研究課題を明らかにしている。その際、片岡氏の研究は、原価企画が製造業とサービス業の垣根を越えて展開される状況をサービタイゼーション原価企画と位置づけ、それは、顧客との長期的関係性の中で価値主導型原価計算(コスト<販売価格<顧客にとっての価値)とVEに基づく収益性の作り込みとレビューによって支えられているという先進的なものである。

5. おわりに

本稿では、統一論題のテーマを説明するとともに、3名の登壇者に依頼した課題を示した。登壇者らは、わが国の特徴であるコスト・マネジメントの三本柱である原価企画・原価維持・原価改善のルールに乗りながらも、それぞれの立場から、一步踏み出したご報告をしていただいた。今井先生は、三本柱を確立したトヨタご出身の実務家として、実務と理論が融合して自動車産業における実践の特徴と将来展望を提言された。柘先生は、管理会計の隣接分野である生産管理を、管理会計に取り込むことに成功され、コスト・マネジメントから踏み出して余剰生産能力管理を重視するGKCを提言された。片岡先生は、原価企画が製造業とサービス業の垣根を越えて展開される状況をサービタイゼーション原価企画と位置づけ、そのカギとして価値主導型原価計算(コスト<販売価格<顧客にとっての価値)を提言された。

さらに、原価企画・原価維持・原価改善のルールに乗りながらも一步踏み出した論点をめぐり、統一論題の座長として、ひとくちに標準原価管理といっても、従来のような予算の差異分析型を前提としたPDCAマネジメント・サイクルを回すものではなく、戦略の実行を前提としてPDCAマネジメント・サイクルを徹底的に回すモデル管理が今後重視されることを提唱した。この場合、新製品管理を原価企画ではなく、標準原価管理の範疇で行っていることに特徴がある。その場合、フィードバック型の予算コントロールとフィードフォワード型予算コントロールがあることを事例で紹介した。

戦略はトップが立てるものではない。ミドル・ローで作られるものでもない。むしろ戦略は、トップ、ミドル、ローでインタラクティブに共創されていくものであろう。筆者は、コスト・マネジメントと結びついた戦略の策定と実行が重視される時代の到来が、進行していくと提言して本稿を締めくくることとする。

謝辞

本稿は、日本管理会計学会2022年度全国大会(明治大学)における統一論題での報告内容を再構成して執筆したものである。大会準備委員長の崎章浩先生および副委員長の本橋正美先生には大変なご高配を賜った。討論者の今井範行先生、柘紫乃先生、片岡洋人先生には大変お世話になった。フロアの先生方からは大変有益なコメントを頂戴した。ここに記して感謝申し上げたい。

本稿は JSPS 科研費 JP25380615, JP16K04003, JP20K02017 の助成を受けて進められた研究成果の一部である。

注

- ¹ 故中山隆佑氏（元日本電気）の一連の研究が有名であり，中山（1963）は氏の代表作である。前田（2010），貴田岡（2016）でも中山氏の研究紹介がある。

参考文献

- 新井康平. 2020. 『進化する生産管理会計』中央経済社.
- Dosch, J. and J. Wilson. 2010. Process Costing and Management Accounting in Today's Business Environment, *Strategic Finance*, August: 36–43.
- Ghoshal, S. and C. A. Bartlett. 1995. Changing the Role of Top Management: Beyond Structure to Processes. *Harvard Business Review*. January–February. 1995: 86–99. 有賀裕子訳. 2022. 「経営者の役割が変わる 組織構造を超えて一プロセスの時代」『Diamond ハーバードビジネスレビュー』April: 120–134.
- 柘紫乃. 2022. 「現場改善会計論の提唱：原価管理から余剰生産能力管理へ」日本管理会計学会，2022年度年次全国大会・統一論題報告要旨.
- 廣本敏郎. 1982. 「米国管理会計論の成立」『一橋論叢』87(6): 707–725.
- 廣本敏郎，挽文子. 2015. 『原価計算論（第3版）』中央経済社.
- 堀井悟志. 2009. 「事例研究 株式会社バッファローにおける新製品開発管理—管理会計の役割を中心に—」『メルコ管理会計研究』2: 99–109.
- 今井範行. 2022. 「トヨタのコスト・マネジメントと今後の課題」日本管理会計学会，2022年度年次全国大会・統一論題報告要旨.
- 伊藤嘉博，目時壮浩. 2021. 『異論正論 管理会計』中央経済社.
- 片岡洋人. 2022. 「コスト・マネジメントの新展開：サービス化の原価企画に学ぶ」日本管理会計学会，2022年度年次全国大会・統一論題報告要旨.
- 上總康行. 2010. 「京セラのアメーバ経営の仕組み—機会損失の創出と全員参加経営の視点から—」『セミナー年報（関西大学経済・政治研究所）』：131–146.
- 企業会計審議会. 1962. 『原価計算基準』40.
- 貴田岡信. 2016. 「中山隆佑氏の初期研究—日本電気（株）の二段式標準原価計算生成過程解明の手がかりとして」『商学論集（福島大学）』：3–22.
- 前田庸. 2010. 「日本電気における原価低減と利益管理」『原価計算研究』34(1): 126–138.
- Mintzberg, H., B. Ahlstrand and J. Lampel. 1998. *Strategy Safari: A Guided Tour through the Wilds of Strategic Management*. New York, NY: The Free Press. 斎藤嘉則監訳. 1999 『戦略サファリ』東洋経済新報社.

- 水野一郎. 2014. 「中国における管理会計のイノベーション（特集 管理会計のイノベーションを探る）『会計』185(2): 57-70.
- 本橋正美. 2022. 「中小企業管理会計の基本問題」2022年中小企業会計学会第10回全国大会統一論題解題配付資料.
- 中井和敏. 2013. 「標準原価計算の有用性」『東洋学園大学紀要』20: 47-63.
- 中山隆佑. 1963. 『実践標準原価計算—二段式システムの新展開—』中央経済社.
- 西村明, 大下丈平. 2007. 『ベーシック管理会計』中央経済社.
- 岡本清. 1969. 『米国標準原価計算発達史』白桃書房.
- 岡本清. 2000. 『原価計算（第6版）』国元書房.
- 大森信. 2015. 『戦略は実践に従う』同文館出版.
- 李会爽, 田坂公. 2021. 「グローバル企業における標準原価管理と戦略の連携—YKK株式会社の事例研究からのレッスン」『福岡大学商学論叢』65（3・4）: 357-389.
- 櫻井通晴. 1993. 「インテグレイテッド・コストマネジメントの構想」『企業会計』45(12): 25-29.
- 櫻井通晴. 2012. 『管理会計 第五版』同文館出版.
- 櫻井通晴. 2019. 『管理会計 第七版』同文館出版.
- 清水孝, 小林啓孝, 伊藤嘉博, 山本浩二. 2011. 「わが国原価計算実務に関する調査（第3回・終）総合原価計算と標準原価計算」『企業会計』63(10): 65-77.
- 田代景子. 2010. 「標準原価計算の戦略的原価管理への役割期待」『浜松大学研究論集』23(2): 83-91.
- 田代景子. 2014. 「第2章 標準原価計算の原価管理への役割期待についての回顧と展望」. 木島淑孝『原価計算制度の回顧と展望』中央大学出版部: 27-44.
- 通産省産業構造審議会管理部会. 1967. 答申『コスト・マネジメント—原価引下げの新理念とその方法』
- 梅田宙. 2017. 「第6章 コスト・マネジメント」. 櫻井通晴, 伊藤和憲. 『ケース管理会計』中央経済社: 71-86.