

制度的思考による原価企画研究の意義

鈴木 新

論文要旨

原価企画を、社会的に広範な技術的過程との関連において、捉えなおす必要がある。本稿は、そのような目的に向けて、制度的思考による原価企画研究を提案する。特に、原価企画の歴史研究において看過されてきた、VE (Value Engineering, バリュー・エンジニアリング, 価値工学) の制度的性質を考察し、今後の研究の方向性を明らかにする。

1 はじめに

日本経済が下降線を辿るにつれて「日本の経営」に向けられる評価は一変したが、それが残した影響の大きさを鑑みると、日本的な要素を忘れ去ることではなく、今後はその何を生かし、何を变えるべきかを議論することが重要であると考えられる。管理会計論においても、日本企業の「成功」を支えたコストマネジメントである原価企画¹⁾のメカニズムを再検討し、今後はその何を生かし、何を变えようとするのかを議論しなければならない。そのためには、歴史研究を通じて現状の本質的理解が不可欠である。

原価企画は、わが国の高度経済成長期を通じて、自動車及びエレクトロニクスという日本の基幹産業において生成発展し、現在では国内外に、また他産業にも広く普及している、新製品開発に関するコストマネジメントの手法ないし体制である。しかし、わが国の高度成長期という時代的背景・歴史的軌道との関係で、原価企画の生成発展過程を追う研究は、これまでにほとんどなされてきていない。このような研究状況は、原価企画の本質的理解に基づいたあるべき姿に関する議論を、不十分なままにしているように思われる。このような問題意識をもって、本稿は、原価企画の歴史に関する問題を扱う。

実務先行とされる原価企画の歴史は、実践の観察を通じて求められることは言うまでもない。ただし、現象面の変遷を記述するだけでなく、そこに何らかの法則性を発見して管理会計論に寄与しようとするならば、実践の分析を通じて独自の論理性を獲得し、これを再び実践の解釈に

キーワード：原価企画 (target costing), 制度的思考 (institutional aspects), VE

適用するという作業の反復を通じて、純化された論理に到達することが研究の方法となるだろう。他方、叙述の方法としては、そのような分析を通じて純化された論理を、議論に先立って原価企画の複雑性の理解を助ける概念装置として設定し、これをもって解釈の叙述にあたるという順序をとることになる。

したがって、原価企画の歴史研究の叙述は、原価企画の複雑性を理解する助けとなる概念装置を設定することからはじまる。本稿は、このような企図によって、筆者のこれまでの研究を通じて獲得された論理性を提示するものであり、原価企画の歴史を解釈するための基盤を整えるものである。以下、「2. 原価企画の2側面—市場志向と技術志向」では、先行研究を踏まえながら、原価企画を市場志向性と技術志向性の両側面を有するものとして捉える。「3. 原価企画に対する制度的思考」では、そのような両側面を捉えつつ、両者を媒介する制度としてVEを位置づける。「4. VEと制度的思考」では、VEの制度的性質について考察し、最後に「5. おわりに」において今後の議論の方向性を示す。

2 原価企画の2側面—市場志向と技術志向

原価企画研究に関する先行研究の多くは、原価企画の「市場志向的性質」を重要視してきた。要するに、売価設定における「原価+利益=売価」という加算的方法に対し、売価は市場によって与えられるものとして、「売価-目標利益=許容原価」という「控除方式」によって定められる「許容原価」の範囲内に原価を収める活動こそ、原価企画の第一義をなすとする見解である。この中で、原価企画目標は、目標利益の達成を可能とする原価、すなわち設計開発・購買・製造等の各段階を通じて低減すべき目標として定められる。まさに、原価企画は、「金額計算が物量計算をリードする」という点に、その特徴を有するのである²⁾。

しかし、このように市場志向性が人目を引く一方で、実際の原価企画は、もっと地道な活動に基づいていることも知られている。例えば清水(1992)は、控除方式においては目標原価割付の方法が明確ではなく、実際のところはVE³⁾を中心とする経営工学に基づいた「積上方式」がこれを担うとして、既存の技術水準を前提としていることから、積上方式による目標原価設定方法は技術志向管理システムに他ならず、したがって原価企画活動においては、戦略的思考と技術的思考とが緊張状態を保ちながら共存していると指摘する⁴⁾。このように、原価企画は、市場志向性だけでなく、これと同時にVEを一定の技術的基礎として営まれる技術志向的性質を有している⁵⁾。

これを踏まえて、筆者は、VEに着眼し原価企画の生成発展過程を解明するための研究を行ってきた。VEに関する限り、原価企画の生成発展過程は、戦後復興を背景とする生産性向上運動という官民一体の取り組みの中に、その端緒を見出すことができる(鈴木, 2011; 2012)。ただ

し、原価企画の生成発展過程を解明するには、その端緒としてVEの国民運動的導入を指摘するのみで十分とはいえない。むしろ、その後の日本企業間におけるVEの普及・深化過程との関連において、原価企画活動の生成発展過程を説明しうるか否かが、主張の成否を決めるからである。

いずれにしても、原価企画の生成発展過程の解明においては、控除方式に象徴される市場志向の方向性だけでなく、技術志向性に働きかける一個のコストマネジメントがいかんして成立しえたのかという問題を看過できないのであり、そのためには原価企画の市場志向性と技術志向性との相克関係の間に、原価企画の歴史を捉える視角が必要となる。反対に、技術的志向性が等閑視され、市場志向的言説が支配的となればなるほど、原価企画の本質的意義を逸してしまう危険性があるのである。このように、原価企画はひとつの現象であるけれども、ひとつの現象の中に、ふたつの異なる方向性を含んでいる、そういう複合体として捉える必要がある。それは、いかにして可能となるであろうか。

3 原価企画に対する制度的思考

そのひとつの手掛かりは、T.ヴェブレンの制度的思考に求めることができると考えられる。ヴェブレンは、近代資本主義を、「企業」(enterprise)と「産業」(industry)という、ふたつの異なる方向性からなるものとして捉えている(Veblen, 1904)。ヴェブレンのいう「企業」とは、金額計算に基づく行為の方向性を、「産業」とは、時間的・物理的原理に基づく行為の方向性を象徴するものとして捉えることができる。そして、「企業」が私有財産制に立脚する習慣・行動様式などの「制度」に支えられる一方、「産業」はこうした「制度」に対し偶像破壊的に作用する。ただし、結局のところは資本主義において、両者とも不可欠の要素をなすとされ、その関係は、「(資本主義の)物質外枠は産業体制であり、この外枠に生気をあたえる指導力は営利企業である」(訳書, p.5)という言葉に表されている⁶⁾。

原価企画における市場志向性と技術志向性は、この「企業」と「産業」の対比関係をベースとして、捉えることが可能であると考えられる。もちろん、市場志向性が企業であると言っているのではなく、運動の方向性という点で、原価企画の市場志向性と、ヴェブレンの「企業」とが、一致していると言っているのである。原価企画の技術志向性と「産業」の関係についても、同様のことが言える。つまり、控除方式を中心とする市場志向性を、会計制度に支えられた金額計算を通じて技術志向性を支配するよう働きかける「企業」的運動の一環として捉えうる一方、積上げ方式に基づく技術志向性は、物質的・産業的効率を追求する製作者本能に基づく「産業」的運動として捉えられ、その両者は原理的に対立するものの、結局のところ緊張状態を保ちながら共存しているのである⁷⁾。

この枠組みから、第一に、原価企画における市場志向性を、「企業」的運動を支える「制度」

との関連において捉える、という得られるヒントを得られるであろう。私有財産制に立脚する「制度」は、金額計算をその中心的原理としている。したがって、予定売価から許容原価を逆算する控除方式は、原価管理における「企業」的運動を支える「制度」として、制度理論によって捉えるものと考えられるのである。その際、問題は、こうした「企業」的方向性が、なぜわが国で控除方式として制度化したのかという点に向けられる。それには、わが国における原価管理の受容形態と、その制度化に関する歴史的研究が必要となると考えられる。

しかし、より原価企画の本質に関わる問題は、「企業」に対置される「産業」的側面との関連で、いかに原価企画の技術志向的性質を捉えるか、ということである。ヴェブレン自身は、「産業」の中に独自の習慣的・文化的行動様式、「産業過程の機械的な標準化のなかに具体化されている事実上 (*de facto*) の法律・秩序」(前掲書, p.261)を見出しはいるものの、これを制度的に捉えてはいないように思われる。だがむしろ、原価企画研究としては、いかに機械過程の時間的・物理的な標準化という志向性に対して、これを控除方式と連動するように働きかけることによって、原価企画を成立したのかという点が、きわめて重要である。

というのも、原価企画の生成発展過程の解明が、市場志向性すなわち「企業」的運動と、技術志向性すなわち「産業」的運動の両ベクトルが、原価企画と見なしうる共存状態へと至る過程を分析することにあるとすれば、ふたつの方向性の運動の累積的過程の中に、両者の接点を探ることが必要となるからである。すなわち、ヴェブレンが「企業」を支える「制度」を見出すのに対して、むしろ「産業」的運動の中に、「企業」的運動と「産業」的運動との連動的関係を実現する「制度」を見出していくことこそ、原価企画の生成発展過程の解明における要点をなすといえよう。

原価企画の実際の活動を担う技術的側面に関する研究は、岡野 (1995; 2002)、前田 (2006)、丸田 (2011) などによって、すでにかかなりの程度、取り組まれてきている。ただし、それらの研究の焦点は、主に目標原価設定と細分割付の起源や、日本の文化と会計との関連に対して向けられてきている。また、VEに焦点をあてる研究について見ても、VEの利用法など技術的解説に力点を置くものが多数を占めており、原価企画の生成発展過程における中心的原理としてこれを取り上げるとしても、市場志向と技術志向が両立する原価企画の全体像の中で、技術志向性の運動としてVEを捉える視点をもたず、結局は道具の発展を記述する以上のものではない(鈴木, 2012, pp.17-20; pp.30-33)。

しかし、先述のように、原価企画がVEを一定の技術的基礎として営まれるという見解は多くの論者によって指摘されているところである。本稿の観点からこれを重視すれば、原価企画の技術的過程に関わる「制度」としてVEを捉え、その制度化過程として、原価企画の生成発展過程を追求することが考えられるのではないだろうか。そこで、原価企画の技術志向的性質に働きかける「制度」という観点からVEを検討するために、VEを制度的に捉えるとはどういうことなのか、という点について考察する⁸⁾。

4 VEと制度的思考

4.1 道具的思考によるVEの理解

通常、VEは原価企画において使用される道具のひとつに過ぎないと見なされている。例えば、VEは、アメリカのゼネラル・エレクトリック社において開発されたが、そこでは、もともと購買品を対象としていたこと、全社的な目標利益との関連を持たないことなど、原価企画的な特徴を認められないのに対して、日本企業では、原価企画という思想の下に、これを様々なフェーズで使用すると考えられている（田中隆，1991，p.34など）。そこでは、原価企画とVEとは、そもそも根本的な思想を異にするものと考えられており、目的-手段の関係でいえば、前者（原価企画）が後者（VE）に先立つと考えられている。むしろ、これはある面では事実であろう。ただ、原価企画においてVEが広く用いられるという事実を重視するならば、VEに対する別の見方が成立するように思われる。

そこでまず、日本企業においてVEが使用されるフェーズを確認する。田中雅（1985，p.21）は、日本企業におけるVEの普及発展の経過を、4段階に区分している（図4-1）。それによると、第1段階は、製造原価に占める資材費の割合が高いことに着目して、資材費の削減活動の一環として適用された段階である。こうした資材購買管理技法としての採用・普及は、日米を問わず見られる現象であることから、VEの最も原初的な形態な形態であると考えられる。しかしながら、このVEを進めていくにつれて、「……それなりの限界がみえはじめた。すなわち、もつと源流に遡らねばコストダウンの効果が少いことに気がついた」（田中雅，1985，p.20）という。

図4-1 VEの発展経過

対象 段階	調達	生産技術・製造	開発・設計	管理・サービス
第1段階	資材VE			
↓	↓			
第2段階	資材・外注VE	既存製品VE		
↓	↓	↓		
第3段階	資材・外注VE	既存製品 製造VE	設計VE	
↓	↓	↓	↓	
第4段階	資材・外注VE	既存製品 製造VE	開発・設計 VE	システム サービスVE
	セカンドルックVE		ファースト ルックVE	ソフトのVE
	ハードのVE			

出典：田中雅（1985），p.21，図2-1 より一部改変。

これは、第1段階を経験することによって、より効果的にVEを行うためには、設計変更をして材料の変更や工法の変更を行うことが不可欠となることが明らかになってきたということである。そこで、第2段階のVEとして、現場の設備や工法に即した設計内容にするため、設計、生産技術、資材、製造部門等から専門家を集め、製造段階における組織的なVEが進められるようになった。また、この段階においては、資材のVEだけではなく、外注品も対象としたVEへと拡大されている。このように、第2段階においては、第1段階に比べて、VEをよりよく推進するため、VE組織の編成、適用対象の拡大が加えられたのである。この第1段階、および第2段階のVEを総称して、「セカンドルックVE」と呼ばれている。

さらに、このようなセカンドルックVEを経験していくうちに、製品の設計ができ上がってからのVEよりも、製品の設計段階でVEを適用した方がより効果的であることが、しだいに明らかになってきたという。それは、設計が完了することによって固定費が定まり、原価の大部分が確定することが分かってきたからである。そこで、設計担当者を中心としたVEを推進するために、設計者へのVE教育や原価情報の提供などが課題となってきたのが、VE発展経過の第3段階であり、それまでのセカンドルックVEから「ファーストルックVE」への拡大であった。また、この段階においては、製品を対象としたVEだけではなく、製造方法や製造手段等を対象としたVEも行われるようになってきている。さらに、第4段階においては、VE対象を製品（ハード）から人の業務（ソフト）を対象としたソフトVEが実施されるようになる。

通常のVEの道具的な理解は、こうしたVEの適用範囲の拡大を、原価企画に関する根本的思想を実現するために生じたものと見なすであろう。つまり、調達、製造、開発設計等の各フェーズにおいて、コストマネジメントを実現しようとする目的の下に、その手段としてVEを利用していると考えるのである。しかしながら、制度的思考によるVEの理解は、それとは異なるものである。そこで次に、VEの計算原理にいつそう踏み込んで、制度的思考によってVEを理解し、その観点から、このVEの適用範囲の拡大を考察する。

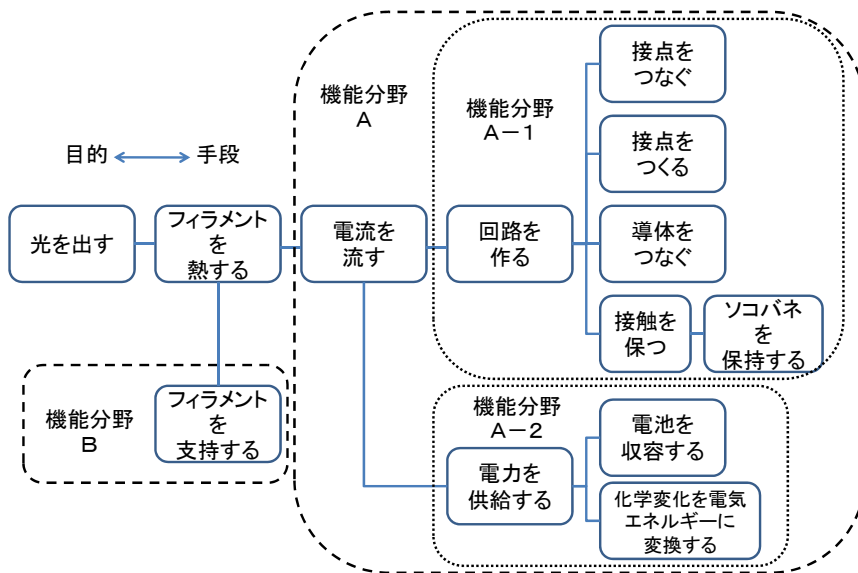
4.2 VEの制度性

VEを制度的思考によって捉えるためには、VEがどのような原理をもつのかということを理解することが不可欠である。そこで、VEの計算構造に立ち入った検討を加えて、VEの制度的性質を析出する。特に、先述の「産業」的運動との関連で、いかにVEが制作者本能に訴えかけるのかという点が要点となる。

VEは、「機能中心的思考」を基礎とする。機能中心的思考とは、「機能」を中心として、物事を見るということである。製品開発過程について言えば、製品をモノとして見るのではなく、「製品とは機能を果たすために考え出された仮の姿」（田中雅，1985，p.10）と考える、ということになる。これにより、「物」についての思考から「機能」についての思考に切り替えさせ、より原点に近づいてものごとを考え、改善していこうとする」（同，p.12）。下図は、「小型懐中電灯」

を例にとり、機能中心的思考によって、これを捉えなおした「機能系統図」の一例である。ふつう、小型懐中電灯は、いうまでもなく物質であるし、それを構成する部品も、「電球」とか「ネジ」とか、「バネ」とかいった、物質から構成されると見なされるであろう。しかし、この図においては、そのような物質としての名称ではなく、それらの製品・部品が果たすべき「機能」によって、表現されているのである。

図 4-2 機能系統図



出典：田中（1985），p.103 より一部改変。

次に、この機能中心的思考により定義された各機能に基づいて、価値分析が行われる。「価値分析というのは価値比率を計算し、価値比率の低いものを改善してより高い価値比率のものにつくり変えること」（田中雅，1985，p.5）である。価値比率については、次の価値比率算定式がよく知られている。

$$V \text{ (Value)} = \frac{F \text{ (Function)}}{C \text{ (Cost)}}$$

この概念式から分かるように、VEにおける「価値 (Value)」は、「機能 (Function)」と「原価 (Cost)」の比率として求められる。そこで、価値比率を求めるためには、「F値」としての「機能評価値」、また「C値」としての「機能別原価」が、定量的に求められなければならない。これ

に基づいて価値比率が求まるのであり、機能と原価をいかに変化させて価値比率向上を目指すのかが検討されるからである。これにより、VEによる価値向上は、次のような4通りのパターンに区分することができる。

価値向上の4類型

- | | | | |
|----------------|----------------|----------------|----------------|
| ①機能維持と
原価低減 | ②機能向上と
原価維持 | ③機能向上と
原価微増 | ④機能向上と
原価低減 |
|----------------|----------------|----------------|----------------|

$$V(\uparrow) = \frac{F(\rightarrow)}{C(\downarrow)} \quad V(\uparrow) = \frac{F(\uparrow)}{C(\rightarrow)} \quad V(\uparrow) = \frac{F(\uparrow)}{C(\nearrow)} \quad V(\uparrow) = \frac{F(\uparrow)}{C(\downarrow)}$$

その①は、機能を維持し原価を低減することによる価値向上である。これは従来と同じものにより安価に製造するという場合であり、通常VEにおいてはこのケースが最も多くなる。その②は、機能を向上し原価を維持することによる価値向上である。その③は、機能を大幅に向上し、それに伴う原価の向上を吸収し価値向上するというパターンである。その④は、最も望ましいとされる価値向上として、機能の向上と原価の低減を同時達成することによる価値向上である。

価値比率算定式におけるF値とC値は、図4-2に示された各機能（フィラメントを熱する等）ごとに、求められる。ここで、F値は、IE（インダストリアル・エンジニアリング）的な思考により、時間的・物理的標準に基づいた規範的数値として定められる。これに対して、C値は、これらの各機能について現状かかっているコストを配賦して算定される。このように、VEは、時間的・物理的標準に基づいて求められる規範的・標準的数値を、コストで除すことによって、価値向上において時間的・物理的な標準化とコスト低減を連動させているのである。

これにより、分析対象の価値を向上させようとするとき、その志向性は必然的に「機能の維持または向上」と「コストの低減」の組み合わせという具体的課題として、行為者に認識される。このようにして、価値向上という抽象的問題が、VEを媒介することによって、機能とコストの関係という具体的課題へと変換されるとき、そこにVEによって構成された価値概念に基づく行為の規定が生じる。このようにして、価値向上へと向かおうとする行為を、機能とコストの関係という特定のパターンの中に規定する力こそ、本稿で捉えようとする「VEの制度性」に他ならない。

このような視点から、先のVEの発展経過は、どのように捉えられるであろうか。まず、与件としての物質的条件は、価値向上におけるC値低減の限界ないし障害として認識されることは明らかである。したがって、より物質的条件から自由な状態において、より抽象的な「機能」、およびそこに「あるべきコスト」を実現しようと、製品開発段階を源流に遡上するという現象を引き起こすことになる。このようにして、VEの制度性は、究極において物質的な規定事項が全く

存在しない状態を要求する。この観点から、原価企画の多様なフェーズにおいてVEを道具的に使用するというよりも、VEによって認識された源流段階への遡上の必要性が、原価企画の多様なフェーズを構成するという理解が導かれることになる。

このように考えると、先に検討した原価企画における「セカンドロックVE」、「ファーストロックVE」、および「ゼロロックVE」への発展経過は、このようなVEの制度性の発現を通じて成立する現象の一種であると考えることができる。すなわち、制度性の発現という観点から見る限りでは、それらのVEに本質的な違いは全くなく、VEの制度性が発現する程度によって認められる差異があるのみであり、多様なフェーズにおいてVEが使用されているのではなく、VEの制度性がフェーズを変えて発現しているに過ぎない。要するに、原価企画という現象は、VEを通じて価値向上しようとする制作者本能に訴えかけ、その結果として製品開発段階源流への遡上を生じ、ここに原価企画という一つのシステムの場合が形成されたものであると理解することができるのである。

以上の考察を踏まえると、原価企画における技術志向性に関して、VEの制度性を鍵概念として、その制度的性質を、ある程度までは解明できるものと思われる。つまり、技術志向性に着眼した原価企画の生成発展過程の解明は、VEに着眼する限りでは、「VEの制度性がいかに発現するか」という問題として、捉えることができるのである。したがって、制度の成立根拠となる社会的・経済的コンテキストとの関連において、VEの制度化過程として、原価企画の生成発展過程を捉えることが、技術的過程を包含する原価企画の本質解明に向けた課題といえることができる。そこで、こうしたVEの制度性の発現を可能とした、わが国の状況との関連において、原価企画の生成発展過程を検討することが、今後の問題となるのである。

5 おわりに

原価企画は、市場志向的性質だけでなく、積上方式に関連する技術志向的性質を有する。原価企画の本質解明のために、ヴェブレンの「企業」と「産業」という枠組みに基づいて、市場志向的性質と技術志向的性質とを、それぞれの方向性を志向する別個の運動として捉えたうえで、制度的思考を技術志向性の中に適用し、これが市場志向性との連動に至る原理を見出し、その原理の発現形態の観察を通じて、原価企画の生成発展過程を探求するという問題設定をすることができる。そこで、本稿では、技術志向の運動を規定する「制度」の洞察をVEに加え、それが制作者本能に訴えかけ、必然的に源流管理を要求する原理を内包することを論じた。

本稿の考察によって、原価企画の生成発展過程の解明に向けて、市場志向性と連動する技術志向性の累積的蓄積という問題を、制度的思考によりVEの発展過程を通じて探求するという枠組みが示された。今後、原価企画の本質解明のために、このようなVEの制度性の発現を日本の社

会的・経済的コンテクストとの関連において調べ、原価企画の生成発展過程を探求することが必要である。この問題は、市場志向性を強調されがちな原価企画を、技術的過程に関連する「制度」として捉え直し、今後の原価企画のあるべき姿を検討することへとつながるのである。

注

- 1) 本論文は、トヨタの「原価企画」のみを対象としているのではなく、国内外において広く用いられる、より一般的な意味での原価企画を対象としている。
- 2) このような傾向は、特に海外文献に顕著である。例えばAnsari et al. (1997), Atkinson et al. (2007)を見よ。
- 3) VEは、日本バリュー・エンジニアリング協会によれば、「最小のライフサイクルコストで、必要な機能を確実に達成するために、製品やサービスの機能的研究に注ぐ組織的努力」と定義される。なお、量産前に行われる方をVE、量産後に行われる方をVA (Value Analysis) と呼んで区別することが一般的であるが、本稿では、これらの区別は重要ではない。
- 4) 清水は、目標利益が中期利益計画で決定される戦略に依存し、目標原価も商品企画室の予測に基づくのであるから、原価企画が市場志向的と言うよりも「戦略志向的」であるとしている。
- 5) 数多くの論者がVEを原価企画の技術的基礎として位置づけている。例えば、牧戸 (1979), 加登 (1993), 門田 (1994), 田中 (1995), 谷 (1996), 畑田 (1999), 等を挙げることができる。
- 6) わが国の会計学研究において、こうしたヴェブレンの制度的思考を取り上げる論者として、合崎堅二を挙げることができる。合崎 (1973) は、ヴェブレンが会計を「企業」的制度と見なすのに対し、会計がむしろ「産業」的技術に属するものと考え、制度の学として会計学の新たな方向性を切り開こうとしている。これに対して本稿は、会計ではなく、VEにその役割を求めようとするものであるといえよう。その理由は、本稿が原価企画を対象とするからに他ならない。
- 7) 筆者は、ヴェブレン資本主義理解のうち、金銭的効率性を求める「企業」ないし企業家的本能在が、物質的効率性を求める「産業」ないし製作者本能を支配するメカニズム、および社会進化において後者の占める重要性に着眼している。「産業」に対する「企業」の関係は、これを原価企画に当てはめると、特に加登 (1994) や吉田 (2003) 等によって指摘されてきた、設計担当エンジニアおよびサプライヤーの疲弊という現象を定式化するのに有用であると考えられる。要するに、「企業」たる市場志向性が過度に追求され、「産業」たる技術志向性がこれに追従した結果としてこれを捉えるのである。このことから、控除方式を第一義とする原価企画理解は、それにより生じる社会的・環境的資源の過度の使用を押しとどめる原理をもたないという危険性を有するといえよう。これに対する当面の問題は、ヴェブレンの定式化に基づきながら、原価企画における技術志向性の重要性を再認識すべく、「市場志向性」と「技術志向性」が交わる接点を原価企画の歴史にそくして解明することに置かれるであろう。
- 8) 論者によっては、原価企画の技術的側面ではVE以外にコストテーブルを取りあげているが、本稿では後者を明示的に扱わない。というのも、資材購買のための価格表から設計における機能値を見積るための機能テーブルまでを含むコストテーブルの発展は、VEの源流段階への遡上過程と軌を一にしており (鈴木, 2012), 少なくとも本稿の対象とする範囲において、コストテーブルとVEは一体不可分の関係にあると考えられるためである。つまり、筆者はコストテーブルをVEにおける機能値を定量化する際の用具として捉えており、したがって本稿の考察範疇にはコストテーブルも含まれていることになる。

参考文献

- Ansari, S., Bell, J., Klammer, T., and Lawrence, C. (1997) "Target Costing: Version 1.1" in Ansari, S. (Eds.) *Management Accounting: A Strategic Focus*, New York: Irwin-McGraw Hill.
- Atkinson, A.A., Kaplan, R.S., Matsumura, E.M., and Young, S.M. (2007) *Management Accounting (5th edition)*, Pearson Prentice Hall.
- Veblen, T. (1904) *The Theory of Business Enterprise*, New York. (小原敬士訳 (1965) 『企業の理論』 勁草書房。)
- 合崎堅二 (1973) 「制度としての会計」 黒澤清編著『会計と社会』所収, 中央経済社, 27-48頁。
- 岡野浩 (1995) 『日本の管理会計の展開—「原価企画」への歴史的視座—』中央経済社。
- 岡野浩 (2002) 『日本の管理会計の展開—「原価企画」への歴史的視座— (第2版)』, 中央経済社。
- 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 (1994) 「原価企画の逆機能とその克服」『原価計算研究』第18巻第1号, 16-26頁。
- 清水信匡 (1992) 「目標原価設定プロセスに含意される戦略的思考と技術的思考」『大阪商業大学論叢』第92号, 179-195頁。
- 鈴木新 (2011) 「バリューエンジニアリングの正統性—原価企画の社会的分析に向けて—」『メルコ管理会計研究』第4巻1号, 13-22頁。
- 鈴木新 (2012) 『バリュー・エンジニアリングの制度化を通じた原価企画活動の歴史的研究』神戸大学大学院経営学研究科博士論文。
- 田中隆雄 (1991) 「トヨタの原価企画とカイゼン予算」 田中隆雄編著『フィールドスタディ 現代の管理会計システム』所収, 中央経済社, 29-58頁。
- 田中雅康 (1985) 『VE バリュー・エンジニアリング (価値分析) 考え方と具体的な進め方』マネジメント社。
- 田中雅康 (1995) 『原価企画の理論と実践』中央経済社。
- 谷武幸 (1996) 「原価企画のエLEMENT: 日独比較」『国民経済雑誌』第173巻第3号, 35-49頁。
- 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。
- 前田陽 (2006) 「1950~60年代におけるトヨタの原価企画の形成」『一橋大学大学院商学研究科日本企業研究センターワーキングペーパー』No.26。
- 牧戸孝郎 (1979) 「最近におけるわが国原価管理実践の傾向」『企業会計』第31巻第3号, 126-132頁。
- 丸田起大 (2011) 「原価企画の形成と伝播—1950年代を中心に—」『原価計算研究』第35巻第1号, 48-58頁。
- 門田安弘 (1994) 『価格競争力をつける原価企画と原価改善の技法』東洋経済新報社。
- 吉田栄介 (2003) 『持続的競争優位をもたらす原価企画能力』中央経済社。

〈謝辞〉本稿は、JSPS科研費（課題番号24830050）による研究成果の一部である。

（筆者：神戸大学社会科学系教育研究府学術推進研究員）

（2012年7月27日 採択）