

< 論 説 >

資本市場志向のコストマネジメントの意義

—管理会計ツールとしての原価企画とライフサイクル・コストニングの同質性に関連して—

奥 山 茂

目 次

- I. 問題の所在
- II. 原価企画によるコストマネジメントの意味
- III. ライフサイクル・コストニングによるコストマネジメントの意味
—品質原価計算を包摂するライフサイクル・コストニングの場合—
- IV. 原価企画とライフサイクル・コストニングとの同質性
—資本市場志向の統合モデルの可能性—
- V. 結びに代えて—コストマネジメント論のための方法論の視座—

I. 問題の所在

企業会計を「活動」という視点からみれば、決算書の作成・開示というような主に外部向けの情報提供活動だけではなく、原価管理活動に代表される極めて内部向けの情報提供活動も見出される。この原価管理活動のような主に企業内部においておこなわれる活動は、以前はコスト・コントロールの名の下に専ら原価維持のためにおこなわれていたといえる。そのような活動は、標準原価計算を前提としておこなわれており、端的には標準原価管理¹と呼ばれている。このような標準原価計算による原価管理の有用性については、否定的な見解²も散見される。その中心となるテーゼは、従来の少品種大量生産という生産方式に対しては有効であった標準原価管理が、近年の多品種少量生産という生産方式に対しては必ずしも有効とはいえないということである。要するに、生産方式の変化に対応した原価管理のあり方が問われているといえる。

最近では、そのような原価維持活動のみならず、原価改善あるいは原価削減のための活動も含めて原価管理が実践されるようになってきており、これらの活動はコストマネジメントの名の下により一層広く理解されるようになってきている。このコストマネジメントの下では、極めて多様な手法が駆使されているといえる。したがって、一言でコストマネジメントといっても、その内容は極めて多種多様である³と同時に、その体系についての統一的な理解が得られているわけではない⁴。少なくとも、従来の原価管理活動の延長線上にこのコストマネジメントを位置付けるとすれば、それは主として内部的な活動として捉えることができるであろう。

とはいえ、個々の企業（あるいは企業グループ）には企業価値（あるいは企業グループ価値）を高め

ることが求められるようになってきている今日では、資本市場への参加者である投資家を意識した経営管理が要請されていることはいうまでもない。ここにいう企業価値（あるいは企業グループ価値）とは、企業（あるいは企業グループ）が将来生み出すことのできる正味キャッシュ・フローとして理解されるであろう。このような将来の正味キャッシュ・フローの増大を意識した経営管理こそが今日の企業経営の要諦であるといえる。この結果として、資本市場への参加者である投資家を意識した経営管理がこれまでは専ら外部向けの情報提供活動においてのみ意識されていればそれで十分であったものの、現今ではこのような投資家を意識した活動が企業活動の全般にまで及ぶようになってきていると考えられる。したがって、企業の内部向けの情報提供活動においても外部向けの情報提供活動と同様に資本市場への参加者である投資家が意識されるようになってきているはずである。

このような投資家を意識した経営管理を実践するためには、外部向けの情報提供活動をより一層充実させることはもちろんであるとしても、それだけに止まらず更に本来は内部向けの情報をも外部に提供することもまた必要となる。ここに管理会計情報の財務会計化⁵という現象が生じる余地があるといえる。しかし、もう一つの重要な視点—これが本稿のきわめて重要な視点といえるのであるが—は、内部向けの情報提供活動に際して、外部向けの情報提供活動と同程度にそのような投資家を意識した情報の提供が必要となるはずであるということである。このような視点に立脚することによって、次のような新たな疑問が生じることになる。つまり、投資家を意識することが内部向けの情報それ自体に質的・量的な変化をもたらすことになるのではないか、あるいはそのような情報の意味にも何らかの変化がみられるのではないか、ということである。このような疑問を解明するためには、企業内部向けの情報提供の担い手である管理会計ツールにおいて重要な役割を果たしているコストマネジメントの具体的な手法とその手法によって提供される会計情報それ自体について検討してみなければなるまい。そこで、この検討にあたって、本稿ではその第一段階として先ず以ってコストマネジメントの具体的な手法と看做され得る原価企画とライフサイクル・コストイングとを考察の対象として取り上げ、上記の観点から、資本市場への参加者である投資家を意識することが、コストマネジメントの具体的な手法により提供される情報に何らかの質的・量的変化をもたらすことになるのか、そしてその会計情報にはどのような意義が見出されることになるのか、という問題を検討することとする。ここに原価企画とライフサイクル・コストイングを考察の対象とする理由は、どちらも伝統的な原価計算の体系には欠けている長期的指向と市場指向という特性を備えている新たな戦略的手法と看做されていることにある⁶。そのような特性が原価情報に如何なる影響を及ぼすことになるのであろうか。

II. 原価企画によるコストマネジメントの意味

従来の標準原価計算を基礎にした原価管理、つまりコスト・コントロールという意味での原価管理にあっては、その管理対象は、製品の製造プロセスにおいて発生する原価に限定されていた

といえるであろう。これに対して、コストマネジメントという意味での原価管理にあっては、その管理対象は、そのように狭い範囲に限定されているわけではなく、製品・サービスの企画・開発・設計プロセスという製造プロセスの前段階、あるいは後述のように場合によっては製造プロセスの後段階にまで拡張されるようになってきているといえる。

製造プロセスの後段階まで含めて考察することは次章に委ねることとして、ここではまず製造プロセスの前段階となる企画・開発・設計プロセスにおける原価管理活動という視点から、コストマネジメントの意味を考えてみななければなるまい。その際に、この企画・開発・設計プロセスのコストには、二つの種類があることが看過されてはならない。一つは、そのプロセスにおいて「発生するコスト」であり、つまり企画・開発・設計というそれぞれの活動に伴って発生するコストに他ならない。これは、いわば活動に直結するコスト、端的には活動コストといえる。もう一つは、その企画・開発・設計というそれぞれの活動の対象となっている製品・サービス自体のコストである。これは、本来は実際に製造活動を開始することによって発生するコストであるものの、そのような企画・開発・設計という活動によって結果として製品・サービスのコストがこの企画・開発・設計プロセスにおいて決定されることになるという意味において、このプロセスにおけるコストとみなされ得るといえるであろう。つまり、これは企画・開発・設計という活動には直結しないものの、その活動によって将来発生する大きさがほぼ決定している、このプロセスに起因するコストといえる。どちらのコストも原価管理の対象であることはいうまでもない。したがって、製品・サービスの企画・開発・設計プロセスにおけるコストマネジメントという意味での原価管理では、その範囲が実質的には製造プロセスにまで及んでいるといえる。

このような意味において原価管理の対象が製造プロセスからそれ以前の企画・開発・設計プロセスにまで拡張されたことに伴って、コストの集計計算もまた製品・サービスの企画・開発・設計段階からおこなわれるようになってきている。このようなコスト集計計算を目標原価計算(target costing)という。一般に、この目標原価計算を組み込んだ原価管理活動が『原価企画』と考えられている。尤も、このような企画・開発・設計プロセスにおけるコストの集計計算は、そのプロセスの進捗状況に応じてタイプを異にしている。つまり、そのプロセスの最初の段階では、「控除法」⁷あるいは「積み上げ法」⁸により目標原価が計算され、その後、設計のプロセスに応じて構想設計の段階では概算見積原価が算定され、基本設計の確定から製品・サービスの規格・仕様あるいは内容が決定する詳細設計に至るまでの段階では詳細見積原価が算定されることになる⁹。

周知のように、「原価企画」は、製品・サービスの企画・開発・設計の段階において「原価を作り込む」活動を意味している。一般に、この「原価企画」では、 $\text{目標売上高} - \text{目標利益} = \text{目標原価}$ という計算思考¹⁰にもとづいて、目標となる「達成しなければならない原価」が最初に措定されるのである。通常、目標原価は、市場調査あるいは競合企業分析の結果として算定された期待販売価格から、計画された売上利益率によって求められた獲得される予定利益を控除して算

出されることになる。これは、いわば「市場に参入することを許容された原価」を意味しており、他方では「最大限の原価」と定義されることになる¹¹。

しかし、厳密にはこの目標原価の設定には、プロセスの最初の段階において以下のような五つのアプローチが考えられる。すなわち、第一法は、いわば「市場から自社へ」という方向付けによって外部指向の目標原価が設定される¹²方法をいう。第二法は、その反対に「自社から市場へ」という方向付けによって内部指向の目標原価が設定される¹³方法をいう。第三法は、その二つを統合することによって双方向を指向する目標原価が設定される¹⁴方法をいう。第四法は、「競合企業から自社へ」という方向付けによってライバル企業の期待原価が目標原価として設定される¹⁵方法をいう。第五法は、「最適原価から生み出す」という方向付けによって最適化された生産手順を前提として目標原価が設定される¹⁶方法をいう。これらの方法のうち第二法から第五法は、目標原価計算が前提としている市場指向から乖離することになるので、厳密には第一法が目標原価計算の純粋形態であり、このような目標原価の設定こそが原価企画に他ならない¹⁷。

原価企画によって、この目標原価を実現させるために企画・開発・設計の段階から各種の手法¹⁸が用いられることになるのである。

このように「原価企画」では最初に目標となる原価が決められることになる。それでは、その原価を決めるために、企画・開発・設計段階からコストの集計計算をおこなうということは、一体どのような範囲のコストを集計することを意味しているのであろうか。製品の製造プロセス以前の段階において発生するコストには、研究費、開発費、試作費、設計費などがある。もちろん、製造プロセスにおいては、当然のことながら、直接材料費、直接労務費および製造間接費が発生する。そのほかにも、製品の製造後には、一般管理費あるいは販売費、更にはアフター・サービス費、廃棄コストなども発生することになる。

これらの費用を発生プロセスごとに時系列に並べた上で、各プロセスの活動が全体の製品原価決定にどのように影響するのかという観点からその度合いを見てみると、製造段階においてどのようなコストがどのような態様でどれくらい発生するのかということが実は製造を開始する以前に相当程度まで確定している¹⁹ことが指摘されている。つまり、どのような仕様にするのか、そのためにどのような部品を使用するのか、その部品を外注するのか自製するのか、生産ラインをどのようにレイアウトするのか、どのような機械・装置が必要となるのか、その場合に既存の機械・装置を利用できるのか、一部分を利用し一部分を新規調達するのか、全面的に新規調達するのか、などという生産の前提条件が設計図が描かれた段階で決まることになり、その結果としてその段階で通常は製品コストの70—80%が確定してしまっている²⁰のである。ここに、原価の発生源流にまで遡って、原価を管理する「原価企画」がコストマネジメントの一つの手法として位置付けられている理由が見出されるといえる。

このように「原価企画」によれば、企画・開発・設計段階において、その後の製造プロセスにて発生することが確実なコストを制御することによって、目標となる原価を達成することが可能

となるのである。したがって、「原価企画」を実施する場合の企画・開発・設計に関わる主要な活動は、目標となる原価を強く意識した製品・サービスの企画・開発・設計でなければならないことになる。つまり、その活動は目標原価を制約条件とした新製品・サービスの企画・開発・設計活動に他ならない。「原価企画」では、このような活動が原価管理活動の一環としておこなわれているといえる。

その場合には、確かに企画・開発・設計活動は、ステークホルダーを意識してはいるものの、その対象は主として顧客となる消費者であると考えられる。消費者に受け入れられる価格（消費者が支払うことに合意できる価格）から企業の目標とする利益額を控除した残余額として求められた許容原価は、まさに顧客としての消費者を十分に意識した計算上の産物であるといえる。もちろん、確かに目標とする利益を実際に獲得することは場合によっては（少なくとも既存の株主にとっては）資本市場での株価を高めることには貢献することになるかもしれない。しかし、目標とする利益を獲得することが既述の企業価値（あるいは企業グループ価値）を高めることと直ちに結び付くわけではない。

それでは、「原価企画」では、ステークホルダーの中心とも言うべき投資家（既存の株主だけではなく一般の潜在的株主も含む）はどのように意識されることになるのであろうか。

そこで、投資家を意識するということは、具体的にはどのようなことを意味するのかを考えてみなければなるまい。その際には、企業の経営活動の一環として実施されている活動が外部的な活動であれ、内部的な活動であれ、いずれにしても投資家にとっての利益につながるような活動として捉えられなければならない筈である。つまり、本来は内部的な活動であっても、投資家にとっての利益につながるような活動として捉えられるということは、そのような活動が投資家の尺度によって評価されることを意味することになる。それでは、投資家にとっての尺度となる指標とは何であろうか。そのような指標としては、先ず最初に期待投資利益率あるいは正味キャッシュ・フローの割引現在価値が想起されることになるであろう。そのような指標を尺度として評価するということは、原価企画という内部的な活動（もちろん、サプライチェーンを前提とする場合には、その価値連鎖をひとつの組織体とみなすことによってサプライヤーとの間での活動もまた内部的な活動として捉えられることになる）、要するに新しい製品・サービスの企画・開発・設計という活動、更にはその後に続く製造活動および販売活動、顧客対応活動なども含めたすべての一連の活動を新しい一つの事業プロジェクトとみなして、このプロジェクト全体の予想されるキャッシュ・フロー（厳密には、予想されるキャッシュ・インフローと予想されるキャッシュ・アウトフローとの差としての正味キャッシュ・フローを意味している）を現在価値に割り引くことによって、この一連の活動を投資の経済性評価と同様の視点から評価することに他ならない。このことは、投資資金の時間価値を考慮することを意味している。実際に、原価企画の実施に際しては、企画から製品・サービスが市場に投入されるまでには数年間の期間が必要であり、時間価値を考慮に入れることには十分な合理性が認められるといえる。

このように投資家が投資の意思決定に際しての尺度として利用する指標による経済性評価と同様の考え方が一つの新しい事業プロジェクトとみなされる,「原価企画」の適用される新しい製品・サービスそれ自体にも当てはまるとすれば,ここに「原価企画」についての全く別の捉え方が見出されることとなる。つまり,「原価企画」を単なる原価管理活動と見るのではなく,それ自体を一つの投資活動とみなすということである。このように捉えることによって,企業における内部活動としての「原価企画」と企業外部者である投資家とが結び付けられることになり,「原価企画」は十分に投資家を意識した活動となり得るのである。

かくして,従来は原価管理のための極めて内部的な活動と理解されていた「原価企画」が,実は投資活動としての性質を備えていることが明らかとなる。したがって,「原価企画」によるコストマネジメントは,表面的には「原価水準の引き下げ」に貢献していると考えられるものの,その本質は将来の支出であるキャッシュ・アウトフローの引き下げにあるといえる。このように考えるとすれば,「原価企画」における前述の計算式は,厳密には目標売上高としての将来予想キャッシュ・インフローの現在価値から目標利益としての将来の予想正味キャッシュ・フローの現在価値を控除することによって目標原価としての将来キャッシュ・アウトフローの現在価値が求められていると解することができる。したがって,この場合には提供される原価情報は,原価企画により市場に投入されることになる新しい製品・サービスに起因する将来キャッシュ・アウトフローの現在価値と考えられる。

このように,投資家を意識した原価企画を総体として捉える場合には,提供される原価情報は目標原価としての将来キャッシュ・アウトフローの現在価値を示していることになる。ここで,注意すべきは,そのような原価情報が,いわば全体としての唯一の目標値であり,実際にこの新しい製品・サービスの企画・開発・設計等の活動に関わるすべての個々の活動にとっては漠然とした情報に過ぎないということである。このことは,同時にこの新しい製品・サービスの企画・開発・設計等の活動に関わるすべてのセクションのレベル及びそこに所属する個人のレベルにとっては,そのような原価情報によって提供される原価目標が漠然とした目標であり,個々の関連セクションあるいは個人に直接結び付けることが困難な原価情報に過ぎないということの意味している。この問題を解決するためには,「目標原価の分割」が必要となる。つまり,目標原価が原価情報として十分に機能するためには,その原価の構成要素に当該原価情報がブレイク・ダウン²¹されなければならない。

その際に,目標原価に広狭二義のあることが看過されてはならない。つまり,広義の目標原価は,前述の全体としての目標原価を意味しているが,狭義の目標原価は成行原価(現状の原価)から広義の目標原価を控除した差額としての残余を意味している²²。要するにこの狭義の目標原価は,原価の削減目標そのものであり,削減目標原価というべきものであるといえる。とすれば,「目標原価の分割」にあたっては,これらの二つの目標原価が考慮されなければならないことになる。つまり,「目標原価の分割」には二つのタイプがあることに着目することが必要とい

える。

広義の目標原価は、上述の将来キャッシュ・アウトフローの現在価値を意味しており、これを個々の関連セクション及びそこに所属する個人に直接結び付けることによって、個々の関連セクションのレベル更にはそこに所属する個人のレベルにおけるそれぞれの許容される将来キャッシュ・フローの現在価値が設定されることになる。一般に、目標原価のブレイクダウンとは、このような意味での「目標原価の分割」に他ならないといえる。これに対して、狭義の目標原価は、全体としての削減目標原価であり、これを個々の関連セクション及びそこに所属する個人に直接結び付けることによって、個々の関連セクションのレベル更にはそこに所属する個人のレベルにおけるそれぞれの具体的な削減目標原価が設定されることになる。したがって、ここに狭義の目標原価のブレイクダウンが見出されることになる。したがって、投資家を意識した原価企画活動にあっては、広義の目標原価も狭義の目標原価もいずれもブレイクダウンの対象となるはずである。

ここで注意すべきは、この狭義の目標原価は、成行原価（現状の原価）と広義の目標原価との差に他ならないということである。しかも、この部分は、削減の対象であり、個々の関連セクションあるいはそこに所属する個人のレベルでは、将来の発生が回避されることになるはずの原価構成要素ごとのキャッシュ・アウト・フローを意味しているといえる。したがって、全体としては、これらは将来の発生が回避されることになるはずのキャッシュ・アウトフローの総体（厳密にはその現在価値）を意味していると考えられるのである。

これまでの検討から、原価企画という活動においては資本市場への参加者である投資家を意識することによって、この活動が投資活動としての性質を帯びることになるということ、そしてこのことによって原価企画により提供される原価情報が原価企画により市場に投入されることになる新しい製品・サービスに起因する将来キャッシュ・アウトフローの現在価値を意味していると考えられることが明らかとなった。つまり、投資家を意識することが原価企画という活動自体の質的变化、更には原価企画により提供される原価情報の質的变化をももたらしているといえるのである。

Ⅲ. ライフサイクル・コストイングによるコストマネジメントの意味

—品質原価計算を包摂するライフサイクル・コストイングの場合—

本章では前章の「原価企画」と類似の視点から、原価管理の対象を製造プロセスだけではなく、それ以前の段階からその後の段階までも含めて製品・サービスのライフサイクル全体のプロセスにまで及ぶ原価管理活動という視点からコストマネジメントの意味を考えてみなければならぬ。このように原価管理の対象を拡張することによって、コストの集計計算もまた製品・サービスの企画・開発・設計段階から製造・販売の段階、更には顧客サービス、回収・廃棄の段階にまで及ぶことになる。このように、製品・サービスのライフサイクルにおいて発生するコス

トを算定する手法は、ライフサイクル・コストイング (life cycle costing)²³ と呼ばれている。これは、その名の通りまさに製品・サービスのライフサイクル・コストを算定する計算方法に他ならない。

周知のように、この方法もまた従来の原価管理とは異なり、製品の製造プロセスのみならずその製品・サービスの企画・開発・設計のプロセスおよび販売・管理・回収・廃棄というプロセスを含めたライフサイクルにおいて発生するあらゆるコストを全体として把握することにねらいがあるといえる。このことから、ライフサイクル・コストイングと原価企画との対象となるプロセスの範囲は部分的には重なり合っていることがわかる。

とはいえ、両者の相違は単に対象となるプロセスの範囲だけではないことが看過されてはならない。もちろん、範囲の相違が原価情報についての量的な相違をもたらすことはいうまでもないとしても、このような量的な相違が当然のことながら質的な相違をもたらすことは容易に推察され得るといえる。更には前章において既述のように、原価企画の特徴は製品・サービスの企画・開発・設計というプロセスでの原価管理活動がこれに続く製造プロセスでの原価管理活動に決定的な影響を及ぼすようなプロセス間の依存関係にあるといえる。これに対して、ライフサイクル・コストイングの場合には、原価企画にみられるようなプロセス間の依存関係は見出されない。むしろ、ライフサイクル・コストイングでは、それぞれのプロセスにおいて発生する原価の把握と管理に力点が置かれているといえる。このように明らかな違いの見られる二つのコストマネジメント手法に共通性があるとすれば、果たしてそれはいかなるものでしょうか。

一般に、ライフサイクル・コストは、ある製品・サービスを購入・利用する側（つまり顧客側）とその製品・サービスを販売・提供する側（つまり生産側）とにおいてそれぞれ把握されることになる。もちろん、両者のライフサイクル・コストの範囲が異なることはいうまでもない。したがって、両者の原価情報は量的に異なっているといえる。とすれば、顧客側と生産側という利害がまったく相反する立場の相違があり、しかもライフサイクル・コストの範囲も異なるからには、当然のことながら両者の原価情報は質的にも異なっていると考えられる。

通常、ある製品・サービスを購入・利用する側にとってのライフサイクル・コストにはその購入・利用開始に伴って発生するコスト、その廃棄・利用終了までの期間に発生する管理維持コスト、および最終時点での廃棄コストが含まれる。これらのコストについて注意すべきは、調達コストと運用・維持管理コストと廃棄コストという三者の間にトレード・オフの関係²⁴が成立していることである。このことは、具体的には調達コストが低額であれば、その結果として運用・維持管理コストあるいは廃棄コストが高額になり、反対に調達コストが高額であれば、その結果として運用・維持管理コストあるいは廃棄コストが低額になるという関係として理解され得る。この場合には、調達コストの減少分は顧客側の支出の減少をもたらし、運用・維持管理コストの増加分は顧客側の支出の増加をもたらすことになる。

このようなトレード・オフの関係に着目することこそが、ライフサイクル・コストイングの特

徴といえる。そもそも顧客側の視点に立脚すれば、製品・サービスそれ自体のコストの高低のみならず、その製品・サービスの提供を受けることによって必然的に発生するアフター・コストの高低もまた重要な関心事でなければならぬはずである。このことは、当該製品・サービスを利用することによって顧客側に発生する全体としてのコストの大きさが最大の関心事であることを意味しているといえる。もちろん、その場合には、顧客側に発生する全体としてのコストを最小限に抑えることが意図されていることはいうまでもない。ここに、顧客の視点から製品・サービスのライフサイクル全体にわたってコストを管理する顧客側のライフサイクル・コストイングがコストマネジメントの一つの方法として位置づけられている理由が見出されるといえる。

このように、顧客側のライフサイクル・コストイングによれば、提供される製品・サービスのライフサイクルにおいて顧客側に発生するコストを全体として最小限に制御することが可能となるのである。したがって、顧客側のライフサイクル・コストイングを実施する場合のライフサイクルに関する活動は、全体としてのライフサイクル・コストの低減を強く意識した原価管理活動でなければならないことになる。つまり、その活動は、顧客側の（予想される）ライフサイクル・コストの総額を制約条件とした、原価管理活動に他ならない。

それでは、この場合にはステークホルダーはどのように意識されることになるのであろうか。もちろん、当該製品・サービスの利用が、利益の獲得に役立つことによって場合によっては（少なくとも既存の株主にとっては）資本市場での株価を高めることには貢献することになるかもしれない。しかし、利益の獲得が企業価値（あるいは企業グループ価値）を高めることと直ちに結び付くわけではないことは既述のとおりである。

とすれば、顧客側のライフサイクル・コストイングでは、当事者である顧客側企業のステークホルダーの中心とも言うべき投資家（既存の株主だけでなく一般の潜在的株主も含む）はどのように意識されることになるのであろうか。ここで着意すべきは、これらのコストがどのプロセスにおいてどれほど発生するのかということではなく、それぞれのプロセスにおいて発生するコストに関する情報がどのような意味を持っているのかということである。しかも、これらのコストが製品・サービスのライフサイクルに応じて時系列に発生すること、しかも往々にしてその発生期間が比較的長期間に及んでいることである（もちろん、1年に満たないような短期間の場合も考えられるものの、このようなケースは本稿のテーマに鑑みれば、重要性は乏しいと判断されるので考察の対象にはしない）。このことは、たとえば前章において考究の対象となった原価企画を想起すれば明らかなように、企画・開発・設計のプロセスから製造プロセスへの移行までの期間でさえ、数年を要することからも容易に推察されるであろう。

前章において明らかになっているように、ここで投資家を意識するということは、顧客側企業が実施する新しい製品・サービスの利用という活動、更にはその後に続く維持・管理活動、廃棄処分活動を含めたすべての一連の活動を新しい一つの事業プロジェクトとみなして、このプロジェクト全体の予想されるキャッシュ・フロー（この場合には、厳密にはキャッシュ・アウトフロー）

を現在価値に割り引くことによって、この一連の活動を投資の経済性評価と同様の視点から評価することに他ならない。

このように、投資家が投資の意思決定に際しての尺度として利用する指標による経済性評価と同様の考え方が一つの新しい事業プロジェクトとみなされる、「顧客側のライフサイクル・コストティング」の適用される新しい製品・サービスそれ自体にも当てはまるとすれば、ここに顧客側のライフサイクル・コストティングについての全く別の捉え方が見出されることとなる。つまり、顧客側のライフサイクル・コストティングを単なる原価管理活動と見るのではなく、それ自体を一つの投資活動とみなすということである。このように捉えることによって、顧客側企業における内部活動としてのライフサイクル・コストティングと企業外部者である投資家とが結び付けられることになり、顧客側のライフサイクル・コストティングは十分に顧客側企業の投資家を意識した活動となり得るのである。

かくして、従来は原価管理のための極めて内部的な活動と理解されていたライフサイクル・コストティング—ただし、ここではあくまでも顧客側のライフサイクル・コストティングに限定されている—が実は顧客側企業における投資活動としての性質を備えていることが明らかとなる。したがって、顧客側のライフサイクルによるコストマネジメントは、表面的には「顧客側におけるライフサイクル全体としての原価水準の引き下げ」に貢献していると考えられるものの、その本質は顧客側企業における将来の支出であるキャッシュ・アウトフローの引き下げにあるといえる。もちろん、このキャッシュ・アウトフローは現在価値に割り引かれたものであることはいうまでもない。したがって、この場合には顧客側企業において提供される原価情報は、新しい製品・サービスに起因するライフサイクル・コストの将来キャッシュ・アウトフローの現在価値と考えられる。

このように、投資家を意識した顧客側のライフサイクル・コストティングを総体として捉える場合には、提供される原価情報はライフサイクル・コストとしての将来キャッシュ・アウトフローの現在価値を示していることになる。ここまでは、顧客側のライフサイクル・コストティングについて検討を加えてきたのであるが、同様の検討が生産側のライフサイクル・コストティングについてもおこなわれなければならぬ。

ある製品・サービスを販売・提供する側にとってのライフサイクル・コストにはその企画・開発・設計段階のコスト、製造・販売・アフターケアの各段階でのコスト、更には回収・廃棄の段階でのコストが含まれている。これらのコストをすべてライフサイクル・コストの構成要素として捉えることは、「市場関連製品ライフサイクル」²⁵という考え方ではなく、「生産者サイドの統合された製品ライフサイクル」²⁶と呼ばれる考え方に基づいていることを意味している。この考え方の下では、統合された製品ライフサイクルは、生成サイクル・市場サイクル・アフターケアサイクルによって形成されることになる²⁷。したがって、市場関連製品ライフサイクルが、生成サイクルとアフターケアサイクルによって補完されれば、統合された製品ライフサイクルとなる

といえる²⁸。もちろん、ここにいうライフサイクルは、この統合された製品ライフサイクルであることはいうまでもない。

これに対して、コストの視点からライフサイクル・コストを分類するとすれば、企画・開発・設計段階ではアップ・ストリーム・コストが発生し、製造段階では製造コストが発生し、販売・アフターケアの段階ではダウン・ストリーム・コストが発生することになる²⁹。もちろん、生産側のライフサイクル・コストイングの場合には、生産側において発生する、製品・サービスのライフサイクル全体に関連するこれらのコストを最小限に抑えることが意図されていることはいうまでもない。ここに、生産者の視点から製品・サービスのライフサイクル全体にわたってコストを管理する生産側のライフサイクル・コストイングがコストマネジメントの一つの方法として位置づけられている理由が見出されるといえる。

このように、生産側のライフサイクル・コストイングによれば、提供した製品・サービスのライフサイクルにおいて生産側に発生するコストを全体として相対的に低くする方向に制御することが可能となるのである。したがって、生産側のライフサイクル・コストイングを実施する場合のライフサイクルに関する活動は、全体としてのライフサイクル・コストの低減を強く意識した原価管理活動でなければならないことになる。

とはいえ、生産側のライフサイクル・コストイングという原価管理活動について注意すべきは、この活動が提供する製品・サービスのコストを必ずしも最低限の水準に引き下げることの意味しているわけではないことである。このことは、たとえば製造プロセスにおいてコストの引き下げがおこなわれた製品の品質に問題がある場合には、これに付随して手直し費が発生したり、当該製品が消費者の手元に既に届いている場合には、修理費、取替費というような事後的な費用が発生することを考慮すれば、製品の製造プロセスにおけるコストの引き下げが必ずしも全体としてのコストの引き下げに貢献するとは限らないことを意味している。このことから、製品の品質の維持・管理に関する活動のコストが、ライフサイクル・コストの中で重要な位置を占めていることがわかる。

このような品質原価に関する活動コストを把握する方法は品質原価計算と呼ばれている。一般に、品質原価計算では、PAFアプローチが採用されており、予防原価・評価原価・失敗原価（これは、内部失敗原価と外部失敗原価とに区分される）というコスト分類が採用されている。これらのうち、予防原価と評価原価は製品の品質適合コスト、また失敗原価は品質不適合コストとも呼ばれる。これら原価種類のうち予防原価・評価原価と失敗原価とは、トレード・オフの関係にあることが留意されなければならない。つまり、製品・サービスの品質の維持・管理に際して、事前の活動である予防・評価のための活動にコストを掛けることによって、製造活動の後に発生するコストの削減につなげることができるのである。もちろん、このことは逆の場合もあり得るので、事前的な予防・評価コストを削減することによって、必然的な結果として事後的な対応のためのコストは増大することになる。このような場合に、コストの視点からの最も合理的な判断は、品

質適合原価と品質不適合原価の総額が最も小さくなるような品質にて製品・サービスを提供することにあるといえる。

このように、品質原価計算がライフサイクル・コストイングという原価管理活動に組み込まれることによって、製品・サービスの品質維持・管理のための活動が、結果として当該製品・サービスのライフサイクル・コストの低減にも貢献しているといえる。ここに、ライフサイクル・コストイングに品質原価計算が組み込まれている意味が見出されるといえる。

このことは、視点を変えれば、ライフサイクル・コストイングが品質原価計算によって支援されているということもできる。とすれば、ライフサイクル・コストイングという原価管理活動は、製品・サービスの品質を制約条件とした生産側の（予想される）ライフサイクル・コストの総額を低減させる原価管理活動に他ならない。

このような生産側のライフサイクル・コストイングの場合には、ステークホルダーはどのように意識されているのであろうか。もちろん、当該製品・サービスの提供が、利益の獲得に役立つことによって場合によっては（少なくとも既存の株主にとっては）資本市場での株価を高めることには貢献することになるかもしれない。しかし、利益の獲得が企業価値（あるいは企業グループ価値）を高めることと直ちに結びつくわけではないことは既に何度も指摘したとおりである。

それでは、生産側のライフサイクル・コストイングでは、当事者である生産側企業のステークホルダーの中心とも言うべき投資家（既存の株主だけではなく一般の潜在的株主も含む）はどのように意識されることになるのであろうか。ここで着意すべきは、これらのコストがどのプロセスにおいてどれほど発生するのかということではなく、それぞれのプロセスにおいて発生するコストに関する情報がどのような意味を持っているのかということである。しかも、これらのコストが製品・サービスのライフサイクルに応じて時系列に発生すること、しかも往々にしてその発生期間が比較的長期間に及んでいることである。このことは、既述の原価企画を想起すれば明らかなように、企画・開発・設計のプロセスから製造プロセスへの移行までの期間でさえ、数年を要することからも容易に推察されるであろう。しかも、提供した製品・サービスが最終的に廃棄・サービス終了に至るまでには更に少なくとも数年の年月を要することもまた想像に難くないといえるであろう。

ここで投資家を意識するということは、前章において明らかになっているように、更には上述したように生産側企業が提供する新しい製品・サービスの提供という活動、更にはその後続く維持・管理のためのアフターケア活動、廃棄処分活動を含めたすべての一連の活動を新しい一つの事業プロジェクトとみなして、このプロジェクト全体の予想されるキャッシュ・フロー（この場合には、厳密にはキャッシュ・アウトフロー）を現在価値に割り引くことによって、この一連の活動を投資の経済性評価と同様の視点から評価することに他ならない。

これを具体的に図表化すれば、次頁のように示すことができる。

割引率は12%の複利

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Σ
収入の部 (E)											
設備売却				150.00	200.00	300.00	250.00	100.00			1000.00
支出の部 (A)											
製造原価				75.00	100.00	150.00	125.00	50.00			500.00
開発費	11.00	14.00	18.00	14.00	27.00	21.00	6.00				111.00
管理費	15.00	15.00	15.00	23.00	23.00	23.00	23.00	23.00	18.00	18.00	196.00
販売費				20.00	14.00	18.00	14.00	8.00			74.00
アフターケア費									10.00	9.00	19.00
名目額(E-A)	-26.00	-29.00	-33.00	18.00	36.00	88.00	82.00	19.00	-28.00	-27.00	100.00
名目額の累計	-26.00	-55.00	-88.00	-70.00	-34.00	54.00	136.00	155.00	127.00	100.00	100.00
割引額(E-A)	-26.00	-25.89	-26.31	12.81	22.88	49.93	41.54	8.59	-11.31	-9.74	36.50
割引額の累計	-26.00	-51.89	-78.20	-65.39	-42.51	7.42	48.96	57.55	46.24	36.50	36.50

出典：Coenenberg, Adolf G., Kostenrechnung und Kostenanalyse 第3版, Landsberg am Lech 1997年, 487頁 (一部修正：奥山)

この図表によれば、キャッシュ・インフローについては第4期から第8期にかけて設備の売却収入が全体として1,000貨幣単位発生し、これに対してキャッシュ・アウトフローについては製造原価、開発費、管理費、販売費、アフターケア費がそれぞれの該当する期において発生し全体として900貨幣単位に上っていることがわかる。また、この時系列の図表から明らかなように第1期から第3期は企画・研究・開発の期間であり、第4期から第8期が対象製品の製造・販売期間であり、そして第9期と第10期は製品の販売を終了した後の事後対応の期間となっている。このそれぞれの期間に該当する費用が個々に発生し、その単純総計が「名目額」として示されている。この名目額についての各期間の個別の発生額を年利12%の割引率にて割り引いた各期間の現在価値の総計が割引現在額の累計36.50貨幣単位である。これが正味割引現在価値を意味していることはいうまでもない。

投資家が投資の意思決定に際しての尺度として利用するそのような指標による経済性評価と同様の考え方が一つの新しい事業プロジェクトとみなされる、「生産側のライフサイクル・コストティング」の適用される新しい製品・サービスそれ自体にも当てはまるとすれば、ここに生産側のライフサイクル・コストティングについての全く別の捉え方が見出されることとなる。つまり、生産側のライフサイクル・コストティングを単なる原価管理活動と見るのではなく、それ自体を一つの投資活動とみなすということである。このように捉えることによって、生産側企業における内部活動としてのライフサイクル・コストティングと企業外部者である投資家とが結び付けられることになり、生産側のライフサイクル・コストティングは十分に当該生産側企業の投資家を意識した活動となり得るのである。

かくして、従来は原価管理のための極めて内部的な活動と理解されていたライフサイクル・コストティング—ただし、ここではあくまでも生産側のライフサイクル・コストティングに限定されている—が、実は投資活動としての性質を備えていることが明らかとなる。したがって、生産側の

ライフサイクル・コストイングによるコストマネジメントは、表面的には「生産側におけるライフサイクル全体としての原価水準の引き下げ」に貢献していると考えられるものの、その本質は将来の支出であるキャッシュ・アウトフローの引き下げにあるといえる。もちろん、このキャッシュ・アウトフローは現在価値に割り引かれたものであることはいうまでもない。したがって、この場合には提供される原価情報は、新しい製品・サービスに起因するライフサイクル・コストの将来キャッシュ・アウトフローの現在価値と考えられる。

このように、投資家を意識した生産側のライフサイクル・コストイングを総体として捉える場合には、提供される原価情報はライフサイクル・コストとしての将来キャッシュ・アウトフローの現在価値を示していることになる。

これまでの検討から、ライフサイクル・コストイングという活動は、立場の異なる顧客側と生産側のそれぞれにおいて実施されているものの、資本市場への参加者である投資家を意識することは、いずれの立場のライフサイクル・コストイングにあっても、この活動が投資活動としての性質を帯びることになるということ、そしてこのことによってライフサイクル・コストイングにより提供される原価情報が新しい製品・サービスに起因する将来キャッシュ・アウトフローの現在価値を意味していると考えられることが明らかとなった。つまり、投資家を意識することがライフサイクル・コストイングという活動自体の質的变化、更にはライフサイクル・コストイングにより提供される原価情報の質的变化をももたらしているといえるのである。

ここに、新たな視点として着意すべきは、環境ライフサイクル・コストイングという新たな手法の存在である。これは、従来のライフサイクル・コストイングの対象を更に拡張して、製品の廃棄処分後の環境への影響をも考慮する原価管理活動として特徴付けることができる。このような手法についても、同様の視点から捉えることが可能であろうと推察され得るが、その検討は別の機会に譲ることとする。

Ⅳ. 原価企画とライフサイクル・コストイングとの同質性

—資本市場志向の統合モデルの可能性—

これまでの検討から、原価企画もライフサイクル・コストイングもどちらも投資活動としての性質を備えているとみなされることが明らかとなっている。そして、このような投資活動という性質がこの二つのコストマネジメント手法に共通して見出されるとすれば、どちらの手法の場合にも提供される原価情報は、新しい製品・サービスに起因する将来キャッシュ・アウトフローの現在価値を表わすことになると考えられる。このことは、特に原価企画において提供される原価情報が実際には資金の時間価値を考慮したものではないとしても、原価企画の備えている投資活動としての性質に着目すれば、本来はそのような性質の情報として理解されるはずであることを意味している。

このような二つのコストマネジメント手法に見られる投資活動としての同質性、更にはこれら

の二つの手法によって提供されるそれぞれの原価情報に見られる時間価値を考慮した会計情報という同質性がこれらの二つの手法に同様に見出されるとすれば、ここに一つの着想を得ることができる。すなわち、それぞれ個別の手法として理解されているこれらの二つの手法を一つに統合することである。しかも、その場合には、原価企画が顧客側ではなく生産側において利用される手法（もちろん顧客を意識していることはいうまでもないが、この手法の主体が生産側）であることを考慮すれば、ここでの統合は専ら生産側での二つの手法の統合であるといえる。このような統合が可能となる理由は、両者に共通する上述の同質性が見出され得ることにあるといえる。

すでに明らかなように、原価企画という活動は、製品・サービスのライフサイクルの中の企画・開発・設計の段階と製造段階とを視野に入れた原価管理活動であり、この範囲に限ればライフサイクル・コストイングと重なり合っているといえる。他方、ライフサイクル・コストイングは、製品・サービスのライフサイクルにおけるすべての段階を視野に入れた原価管理活動である。このような視点から、コストの発生段階の範囲の広がりを手がかりとすれば、これらの二つの手法の統合は、原価企画がライフサイクル・コストイングに吸収されることになることを考えることができる。しかし、ここで注意すべきは、そのような統合された新たな手法とは、実質的には製品・サービスのライフサイクル全体を対象とした原価企画に他ならないということである。すなわち、そのような原価企画は、最早、「製造原価の企画」という意味での原価企画にとどまらず、「ライフサイクル・コストの企画」という意味での原価企画とみなされ得るのである。

更に、ここに想起すべきは、前章において既述のようにライフサイクル・コストイングには品質原価計算という具体的なコストマネジメントの手法が組み込まれていることである。もちろん、両者は個々に自己完結的な仕組みを備えており、それぞれが独自の手法であることはいうまでもないものの、ここではライフサイクル・コストイングが品質原価計算を包摂している場合が想定されているのである。ライフサイクル・コストイングがより一層有用であるためには、品質原価計算をその仕組みの中に包摂していることは必要条件といえるであろう。かくして、ここに品質原価計算を包摂しているライフサイクル・コストイングを前提としたライフサイクル・コストの企画という統合モデルが構想されることになる。このような統合モデルが資本市場を志向するコストマネジメント手法であることはいうまでもない。

V. 結びに代えて

—コストマネジメント論のための方法論の視座—

コストマネジメントを文字通りに解釈すれば、コストそのもののマネジメントと解されることになるものの、このような理解は合理的とはいえない。現実の問題としてコストをマネジメントする場合には、コストそのもののマネジメントではなく、コストへの影響要因をマネジメントすることが重要となる。ここに、コスト・センターという考え方、更には責任会計の生まれる余地があるといえる。つまり、現実にはコストの発生形態は多様であるとしても、例えば製造原価に

についてはその主要な要素である材料費の発生は突き詰めればそれを費消する人に、あるいは労務費の発生もまた作業従事者である人に、という具合にそれぞれの影響要因を特定することができる。このことを一般化すれば、特定の人と特定のコストとの間の関係を見出すことによって、あるいは場合によってはそのような関係が擬制されることによって、コストマネジメントはおこなわれることになるといえる。これがコストマネジメントにおける現実の姿といえるであろう。

それでは、コストへの影響要因を管理するということはどのようなことを意味しているのだろうか。これをライフサイクルの視点から考えてみると、製品・サービスの企画・開発・設計の段階から廃棄処分に至るまでの各段階において実際におこなわれる諸活動に伴って発生する各種のコストをその影響要因によって管理することを意味していることになる。もちろん、その際には新しい製品・サービスの企画・開発・設計の段階からその提供終了・廃棄の段階に至るまでの各プロセスにおいて、特定の活動に従事する人と特定のコストとの間の関係を見出すことによって、あるいは場合によってはそのような関係が擬制されることによって、コストマネジメントがおこなわれることは、いうまでもない。

ここで留意すべきは、製品・サービスの品質は理想的には最高の水準が望ましいとしても、実際には品質に対する顧客ニーズは必ずしも同一ではないということである。つまり、顧客ニーズに応じた水準での品質の維持・管理が必要とされているのである。このことから、既述のように製品・サービスの品質についての維持・管理のためのコストは、一般に品質適合コストと品質不適合コストとの和が最小になるようなコストを以って決定することが合理的であると考えられているとしても、顧客の品質ニーズが多様であれば、このようなコスト決定の仕組みはその多様性にそれぞれ対応していると考えられる。しかも、このような品質の維持・管理のためのコストの発生は、製造段階からアフターケアの段階にまで及んでおり、製品・サービスのライフサイクルにおいては複数の段階・期間がこれに該当することになるのである³⁰。このことは、品質の維持・管理のための活動が通常は複数年にわたって随時おこなわれること、そしてこの活動に伴って発生するコストもまた通常は複数年にわたって随時発生することを意味している。とすれば、そのような複数年におよぶ活動をひとつのまとまり、つまりプロジェクトとして捉え、そのプロジェクトの実体としての品質維持・管理活動に伴って発生するコストを上述の意味において最小化することが必要となるはずである。この場合には、当然のことながら、品質の維持・管理のためのコストにも、資金の時間価値という思考が適用されることになる。したがって、品質の維持・管理のためのコストについても、原価企画およびライフサイクル・コストイングと同様にキャッシュ・アウトフローの現在価値が考慮されるはずである。

このような品質の維持・管理コストの計算の仕組みと原価企画という活動とを結び付けることは、比較的容易におこなえると考えられる。なぜならば、原価企画によるいわゆる「原価の作り込み」のためには、既に述べたように新しい製品・サービスの機能についての分析が不可欠であり、この機能分析を通じて新しい製品・サービスの品質水準を実質的にコントロールするという

意味において両者は、元来融合する性質を備えていると考えられるからである。この作り込まれた原価に連動する品質水準に応じて品質の維持・管理コストの大きさも決まることになる。もちろん、この大きさは、品質の維持・管理のためのコストについてのキャッシュ・アウトフローの現在価値を意味していることはいうまでもない。

かくして、資本市場志向の統合モデルとしてのコストマネジメントの手法は、実質的には原価企画、ライフサイクル・コストイングおよび品質原価計算がいわば三位一体となって形成されることがここに明らかとなる。これは、キャッシュ・アウトフローの現在価値を媒体とした理念的な統合モデルに他ならないといえる。

このような統合モデルを構想することによって、内部向けの情報提供活動に際して、外部向けの情報提供活動と同程度に投資家を意識した情報の提供が可能となるということである。このような視点に立脚することによって、投資家を意識することが内部向けの情報それ自体に質的・量的な変化をもたらすことも明らかとなる。

そうであるとすれば、これと同一の視点から、企業内部向けの情報提供の担い手である管理会計ツールにおいて重要な役割を果たしているコストマネジメントの手法のうちここに考察の対象とならなかった具体的な手法とその手法によって提供される会計情報それ自体について更に検討してみなければなるまい。つまり、そこでは資本市場志向の視点とそのような視点の下での原価情報の特性としてのキャッシュ・アウトフローの現在価値という性質とが、そのような他の具体的なコストマネジメントの手法にも同様に当てはまるのか否かということが考察されなければならない。その場合には、もちろん個々の具体的なコストマネジメントの手法それ自体についての分析・検討を俟たなければならないことはいうまでもない。このような検討課題がまだ尚残っていることをここに指摘しておかねばなるまい。また、このような方向性が、コストマネジメントの体系化につながっていくことになるのか否かということについても、見極められなければならない。このことは、ここに措定された仮説の説明力を問うことに他ならない。この検討もまた、別の機会に譲らねばなるまい。

更には、コストマネジメント自体が極めて内部的かつ自発的な活動であることに着意すれば、企業におけるその実践の実態を把握すること³¹もまた必要といえる。厳密に言えば、これこそが本来の研究の出発点といっても過言ではない。また、ここに解明された理念的な統合モデルを現実の（あるいは将来の）企業実践の中に見出すことができるのかどうかということについての検証も場合によっては必要かもしれない。とはいえ、ここに措定されたモデルは、個々に独立した具体的なコストマネジメントの手法のうち原価企画、ライフサイクル・コストイング及び品質原価計算を統一的に説明するための理論的なモデルを意味しているといえる。つまり、この統合モデルは現実の姿としての現行の企業実践におけるこれらの手法を改善・改革することを目的としたものではない。あくまでも本稿のねらいは、個々の具体的な手法に見られる性質の中から共通性を抽出することによって、これを一般化することにあつたのである。すなわち、この共通性をい

わば接着剤としてつなぎ合わせることによって理論的な統合を試みるのが本稿のねらいであったのである。これこそが、コストマネジメント論における本来の研究課題であるという認識の下に、その試みがおこなわれたといえる。コストマネジメント論が、現実の企業実践に即した研究であるためには、現実のあるがままの姿を観察して、その意味を探ることを研究課題とするものでなければならぬ筈である。

したがって、本稿では現実の企業実践においてそのような統合形態が見出されることを予想しているわけでもなければ、そのような統合形態が生まれてくることの必要性を提唱しているわけでもない。また、そのような統合形態のものが実際に存在していないとしても、そのことを以ってこの統合モデルの意味が消失するわけではない。

前述のように本稿での試みは、理論的な説明のためのモデルの提示に過ぎず、ここに理念的なモデルという所以があるといえる。ただ、この統合モデルがその意味を失うことがあるとすれば、それはその理論的な説明力に難点のあることが判明した時であり、その時点において新たな視点からのより説明力のある統合モデルの構想が必要となることはいうまでもない。ここに明らかとなった統合モデルがこのような意義を有するとすれば、この試みには企業実践への応用、あるいは実用性という意味においての有用性は期待すべきではないであろう。つまり、本稿では上述のようにそのような企業実践への応用を志向した研究とはもともとの目的を全く異にしていることがここでは強調されなければならない。もちろん、そのような企業実践への応用を目指す研究もまた他方では必要であるとはいえ、あるいは全く新しいコストマネジメントの手法を開発することもまた必要なことではあるとしても、ここでの問題意識はあくまでもコストマネジメント領域における基礎理論の構築にある。このことは、遡れば管理会計の領域において1980年代に経験した理論と実務との乖離およびその反省という現象を想起することによって、必然的に導き出される帰結といえるであろう。この乖離反省現象は、現実の企業実践を十分に反映した理論が求められていることを明白に示しているといえるであろう。

その際に、とりわけ重要なことは、現実の企業実践の中から経験的に抽出された個々の管理会計ツール—より限定的にはコストマネジメントの手法—（この場合には、業種の相違あるいは国の違いは論理的には「種差」に過ぎないことが看過されてはならない）が少なくとも当面の考察の対象でなければならぬということである。このことがコストマネジメント研究において理論と実務との乖離を生み出さないための最善の途といえるであろう。この領域における応用研究は、このような基礎的ではあるものの現実に密着した研究を基にして初めて可能となるのである。そして、そのような応用研究の発展をもたらすためにも、新興研究領域とも言えるコストマネジメント論においては、先ず以って現実の現象である企業実践における具体的なコストマネジメントについての分析・考察は絶対に欠かせない研究方法であるといえる。なによりも、このような研究課題と研究方法とについての共通理解がコストマネジメント論には必要といえる。

注

- 1 この「標準原価管理」という用語を求めて、専門文献を繙いてみると管見ではあるものの1960年代あたりにその淵源を求めることができる。この年代の後半以降には、「原価管理」、あるいは通産省（当時）の答申の影響であると考えられる「コスト・マネジメント」が頻繁に用いられるようになった。因みに、この「コスト・マネジメント」については、櫻井教授によれば、1967年に通産省（当時）の産業構造審議会が発表した答申「コスト・マネジメント」においてコスト・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をいう」と定義づけられており、この定義の意味においてコスト・マネジメントという用語を用いる場合には一般に括弧を付けて「コスト・マネジメント」とする。櫻井通晴、コスト・マネジメント（森田哲弥、岡本清、中村忠（他）編、会計学大辞典（第4版）、中央経済社 1997年、375頁）。なお、本稿では、そのような特定の意味を前提にしているわけではないので、括弧を付けずに表記することとする。また、コスト・マネジメントかコストマネジメントかという表記上の相違も見出されるが、ここでは原則としてコストマネジメントと記すこととする。これと一致しない例外的な表記は、引用の場合に見られるが、その場合には原著者の表記を尊重し、あえてこれを修正しないこととした。
- 2 たとえば、小林教授によれば、「経営環境の変化やそれに合わせた新しい原価低減活動が原価管理目的に対する標準原価計算の意義を相対的に低下させていると考えることができる。」小林哲夫、現代原価計算論—戦略的コスト・マネジメントへのアプローチ—、中央経済社 1997年、55-56頁。
- 3 このことは、「コストマネジメント」という名称を付した国内あるいは海外の文献の目次を一瞥すれば、著者によりその内容に大きな相違が見られることから明らかとなる。
- 4 このことは、コストマネジメントが未だ体系化されていないことを示唆しているといえるであろう。体系化そのものに必要性を認めるか否かは、結局その研究方法のあり方に帰着することになる。コストマネジメント論が後発の学問領域であり、その研究方法についても未だ確立されていない現状では、その方法論についての研究も必要といえる。ここでは、コストマネジメントを理論的な観点から考究するためには、その方法論上の出発点として帰納的なアプローチを採用することを前提としていることから、コストマネジメントを体系化することの必要性が必然的に生じることになる。その際に、方法論上は何らかの仮説を立てることが研究の出発点となる。これと同時に、コストマネジメントの体系の中に含まれるか否かについては、この仮説を拠り所として判断せざるを得ない。つまり、個々の具体的な手法についての検討を通じてその性質を解明し、さらに個々の手法に共通する性質を見出すことによって、一応の判断基準となる共通性が解明されることになるのであるが、その共通性が普遍性を持つのか否かは、今後の検討に委ねることになる。とりあえず本稿では、原価企画とライフサイクル・コストイングという二種の具体的な手法（この両者には共通性があるという見通しの下で、両者）に共通すると考えられる性質を予め見出（仮説の定立）し、それが両者の共通性とみなされるのか否かを検討することが、そのような体系化の第一歩と位置づけられている。
- 5 久保田教授は、「これまで内部的に関係会社の管理のために展開されてきた考えや技法が、外部会計用に修正されつつも連結財務会計として制度化されるに至ったことをはじめとして、いわゆるセグメント会計、四半期情報会計、インフレ会計、人的資源会計といった分野でも類似の現象を看取しうるのである」と述べた上で、「内容的には財務会計が管理会計にひっぱられている趨勢が認められるかと思う」と指摘されている（久保田音二郎・西田芳次郎、管理会計とは〔久保田音二郎編、管理会計（新版）、有斐閣 1994年、1-21頁所収〕、4頁）。要するに、このような現象をここでは「管理会計情報の財務会計化」と呼んでいる。
- 6 Coenenberg, Adolf G., Kostenrechnung und Kostenanalyse 第3版, Landsberg am Lech 1997年, 454頁。通常、「戦略的」を強調する「コストマネジメント」の文献において、これらの手法は、好んで取り上げられていることから、伝統的な手法とは異なる何らかの「戦略的」な特性を備えていると推察することができるであろう。

- 7 加登豊, 原価企画—戦略的コストマネジメント, 日本経済新聞社, 1998年, 121頁。
- 8 加登豊, 原価企画—戦略的コストマネジメント (前掲), 119頁。
- 9 小林哲夫, 現代原価計算論—戦略的コスト・マネジメントへのアプローチ— (前掲), 180頁, 図8.1「原価企画活動のプロセス」についての筆者の解釈による。なお, この図式と全く同一のものが次の文献にも引用されているが, その出典から明らかなようにこれは日本会計研究学会において1996年に報告されているようである。当時, 筆者は在外研究のためにドイツに滞在していたので, この報告を聞く機会も資料を入手する機会も逸してしまい, この報告の詳細は不明であるものの, 上記引用文献に注記がないことから, 小林教授はその報告メンバーに含まれているものと推察される。
- 10 このような計算方式は, 控除法と呼ばれている。
- 11 Beate, Kremin-Buch, Strategisches Kostenmanagement 第2版, Wiesbaden 2001年, 102頁。
- 12 Burger, Anton, Kostenmanagement 第3版, Munchen/Wien 1999年, 71頁。
- 13 Burger, Anton, Kostenmanagement 第3版 (前掲), 73頁。
- 14 Burger, Anton, Kostenmanagement 第3版 (前掲), 74頁。
- 15 Burger, Anton, Kostenmanagement 第3版 (前掲), 75頁。
- 16 Burger, Anton, Kostenmanagement 第3版 (前掲), 77頁。
- 17 Hardt, Rosemarie, Kostenmanagement: Methoden und Instrumente 第2版, Munchen/Wien 2002年, 112頁。
- 18 例えば, VE (Value Engineering), デザイン・レビューなどが挙げられる。加登豊, 原価企画—戦略的コストマネジメント (前掲), 141・155頁。
- 19 加登豊, 原価企画—戦略的コストマネジメント (前掲), 14頁。
- 20 加登豊, 原価企画—戦略的コストマネジメント (前掲), 14頁。
- 21 目標原価情報のブレイクダウンのためには, 一般に次のような手順を採用することが合理的といえるであろう。その際に, どの独語文献を参照してみても同様の解説が見出されるので, ここでは手許にあるCoenenbergの文献を参考にしておくことにする。目標原価としての許容原価は, 全体としての総原価として理解され, これは一般管理費・販売費・開発費・製造原価の各予算額によって構成されることになる。これらのうちの製造原価についての許容原価が特にブレイクダウンの対象となる。この許容原価は製品単位あたりの目標原価のレベルでは, 機能・要素・部分という分析視点から次のような段階を経て, ブレイクダウンされることになる。①製品の機能構造の確定, ②製品の機能ごとのウェイト付け, ③おおよその製品企画の展開, ④製品構成要素ごとの原価見積もり, ⑤製品構成要素ごとのウェイト付け, ⑥構成要素ごとに固有の目標原価指数の計算, ⑦目標原価管理ダイアグラムの作成。Coenenberg, Adolf G./Fischer, Thomas/Schmitz, Jochen, Target Costing und Product Life Cycle Costing als Instruments des Kostenmanagements (Zeitschrift für Planung, 1994年 第5号, 1-38頁所収), 8-15頁。
- 22 Kremin-Buchは, 狭義の目標原価という概念を用いているものの, この概念は, 目標価格から目標利益を控除し, さらに生産に帰されない原価を控除した残余 (つまり市場に許容された製造原価, あるいは目標製造原価) を意味している (Beate, Kremin-Buch, Strategisches Kostenmanagement 第2版 (前掲), 106頁)。また, Coenenbergは, 製品あるいはサービス全体としての許容原価を広義の目標原価とよび, これに対して製品あるいはサービスの単位あたりの許容原価を狭義の目標原価と呼ぶ (Coenenberg, Adolf G., Kostenrechnung und Kostenanalyse 第3版 (前掲), 462頁)。
- 23 元来, このライフサイクル・コストリングという手法は, 発電所あるいは巨大建物の建設のような大規模プロジェクトに適用されていたが, 今では生産の経済性を分析するため, あるいは金額の大きい投資財の調達の際の代替案を選択するために利用されるようになってきている (Coenenberg, Adolf G., Kostenrechnung und Kostenanalyse 第3版 (前掲) 484頁)。
- 24 Coenenberg, Adolf G., Kostenrechnung und Kostenanalyse 第3版 (前掲) 485頁。
- 25 Coenenberg, Adolf G., Kostenrechnung und Kostenanalyse 第3版 (前掲) 485頁。
- 26 Coenenberg, Adolf G., Kostenrechnung und Kostenanalyse 第3版 (前掲) 485頁。

- 27 Coenenberg, Adolf G., Kostenrechnung und Kostenanalyse 第3版(前掲) 486頁。
- 28 Coenenberg, Adolf G., Kostenrechnung und Kostenanalyse 第3版(前掲) 485頁。
- 29 ライフサイクル・コストをこのように分類してみると、業種による相違性を際立たせることができる。つまり、アップ・ストリーム・コストが大きい業種としては製薬あるいは自動車産業を、また製造コストが大きい業種としてはコンピュータ・ソフトあるいは特殊な工業・医療設備産業を、そしてダウン・ストリーム・コストが大きい業種としては小売あるいは化粧品産業をそれぞれ見出すことができる。Blocher, E. J./Chen, K. H./Lin, T. W., Cost Management— A Strategic Emphasis 第2版, New York 2002年, 170頁。
- 30 本文第Ⅲ章における前掲の図表にも示されている。
- 31 筆者はかつて共同研究の一環として、「ドイツ企業における会計専門知識の形成と伝承のプロセス」をテーマにして、実際にドイツ企業数社などに対して当該テーマについての聞き取り調査を実施したことがある。この調査の際に、コストマネジメントに関連してそのコスト情報システムの実態の一端を知る機会を得た。このようなフィールドワークを通じて実証的にコストマネジメントの体系を構築するアプローチもまた有効であるといえよう。奥山茂, 「ドイツ企業における会計専門知識の形成と伝承のプロセス—コスト・マネジメントの新たな手法に関連して—」(商経論叢 第39巻第4号, 2004年3月, 163-189頁所収)。