

# 原価管理研究のあり方

小 林 啓 孝

## 1 原価管理研究の意義

周知のごとく、企業会計においては、収益から費用を差し引くことによって利益（または損失：以下では記述の簡便化のために損失の記述は省略）が計算される（ $\text{収益} - \text{費用} = \text{利益}$ ）。したがって、ごく単純化して述べれば、上記算式中の費用の構成要素となる原価を管理することにより利益を維持ないし増加できる可能性があると言えよう。

ところで、現代の企業の活動が何を目的として行われているかについては、見解の相違が存在するが、少なくとも利益の稼得が主要な目的の一つとして含まれているであろうことについては合意が得られるであろう。このことと先の記述とを考え合わせれば、原価管理の研究を行うことは意義あることと言ってよいであろう。

一般的に言って、原価管理の研究には意義があると考えられるが、より具体的にどのような意義があるかを考えていくためには、考え合わせるべきいくつかの事項があると思われる。その一つは、誰がどのような立場から研究を行うのかということである。その二は、研究成果をどのような狙いを持って誰に伝達するのかということである。その三は、研究対象である原価管理とはそもそもどのようなものであるのかということである。

先にあげた第一の点について考えてみると、企業に所属する人間（以下では、企業人と略記）と大学等の研究機関に所属する人間（以下では、企業の研究機関に所属する研究者等と特に区別する場合を除いて、研究者と略記）とでは、

当然、その置かれている立場も違っていれば、関心も違っていると思われる。したがって、原価管理を研究する目的、狙いも異なっているであろう。例えば、一般に、企業人は理屈よりも具体的に原価をどのようにして低減するかに関心を持つことが多いであろうし、研究者は理論や論理的整合性により強い関心を持つことが多いであろう。

多くの場合、研究成果は研究を行った個人なりグループのみの知識として蓄積されるにとどまらず、発表、報告などの形で研究担当者以外に伝達される。研究成果の受け手は、それぞれの置かれている立場等によって、関心が異なるであろう。このことは翻って、また、研究担当者の研究のあり方に影響を与えると考えられる。例えば、企業においては、上司の直接の指示に基づいて、あるいは、上司の意図を推測し、その意図に沿うように、研究の進められることが多いであろう。

ところで、原価管理という概念ははっきりとしているかと言うと、どうもそうでもないようである。これは、一つには、原価という概念自体が多様に解釈され、あいまいであること、二つには、管理という概念をどう解釈し、その内容をどう考えるかについて、合意が得られていないことによるものと思われる。

ここで述べた諸項を考え合わせるならば、原価管理の研究が具体的にどのような意義を持つかが問題とされる場合、実は、原価管理研究一般の意義が問題となるのではなく、特定の原価管理研究の意義が問題になるのではないかという考えにたどりつく。何故ならば、ここで述べた諸項の組合せによって、多様な原価管理研究が考えられるからである。

本稿は、先に述べた意味での研究者の手になる論文であるが、本稿では、どのような立場から、誰を研究成果の受け手として考え、その結果として、どのようなことが研究を進めていく上で要請されると考えられるのか、そしてそれを踏まえて私はどのような研究を目指すのかを明らかにしていきたい。

なお、先にも述べたように、原価管理という概念自体にはっきりしない部分があるので、原価管理の研究を進めるには、原価管理をどのようなものと考え、それを明らかにしておくことが望ましいと思われるが、原価管理についての見

解の一部はすでに別の機会に述べてある([小林(啓)・1989b])ので、本稿では、論点を上記の諸点に絞って考察を進めていくことにしたい。

## 2 環境変化と原価管理

日本企業をめぐる環境の変化は著しいものがあるが、管理会計の分野では、その中でも需要の多様化、製品ライフ・サイクルの短縮化、ME (Micro-Electronics) 技術の発展などに着目し、これら環境変化との関連で FA (Factory Automation) の進展を重視し、FA の進展が管理会計に対してどのような影響を与え、それにどう対応していくべきかが関心を集めているようである。なお、FA の内容については、人により、理解の異なる部分があるようであるが、本稿では、FA を FMS (Flexible Manufacturing System)、CIM (Computer Integrated Manufacturing) の両者を含んだ概念だと理解しておくことにする。

原価管理に限定すれば、上記の議論の中で、従来原価管理の重要な手段と考えられてきた標準原価計算の原価管理手段としての役割期待の減少と原価企画、予防保全、ソフトウェア原価管理の重要性の増大が指摘されてきている。

原価企画とは、「製品の使用が合目的な原価で設計、製造、販売、使用、廃棄されるようにするため、開発設計過程で、原価目標の設定、原価見積り、原価改善の諸活動に対して科学的な原理や技法を適用する」([田中・1988] p. 53) 一連の過程を言う<sup>1)</sup>。原価企画が重要視されるようになってきたのは、製品の開発設計の段階で、それ以後の段階での原価発生額の多くが決定されること、および、他企業との競争上この段階での原価決定過程の持つ重要性が先に述べたような環境変化との関係で広く認識されてきたためである。

ここでの予防保全とは、機械・設備の予防保全を意味する。FA が進展すると故障などの原因に基づく機械等の停止による損失が大きくなる傾向がある。このようなことから、日本では機械・設備の予防保全の重要性が広く認識されてきており、予防保全の効果的実施のために TPM (Total Productive Maintenance) と称する活動が多くの企業に導入されている。

FMS にしろ、CIM にしろ、これらシステム導入の成否は、システム導入の目的の適切性、目的に適合したシステムの開発・設置、運用の適切さにかかっている。これら一連の決定・運用過程で中核となるのは情報であるが、その中でも、システムの構成、運用に関してはソフトウェアが FMS、CIM 導入の成否に大きく関わっている。ソフトウェアのこのような重要性にも拘らず、ソフトウェア作成過程にはいくつかの固有の問題があり、その効果的管理が困難であるという事情がある。このようなことから、FA の進展にともないソフトウェア原価の管理が重要視されているのである。

ところで、これら環境変化に対する企業側での対応にともなう原価管理の分野での重点の移行に関する諸研究を通じて、また、1980 年代に入ってから米国の管理会計分野における日本企業の経営、管理会計実践に対する関心の高まりおよびそれを反映した我国における管理会計実践の研究を通じて、日本企業の行ってきた VE (Value Engineering) や TQC (Total Quality Control), TPM が原価管理との関連で注目されるようになってきた。

### 3 研究者と企業人の関心の違い

我国では、伝統的に原価管理の有力な手法と考えられてきた標準原価計算の原価管理における役割期待減少との対比で原価企画の役割増大を指摘する研究者が多い。そこで、しばらくの間、原価企画と関連の深い VE に着目して考察を進めてみよう。

なお、VA (Value Analysis) という用語があり、これを VE と使い分けている事例もある<sup>2)</sup>が、本稿ではこの手法の創始者である L. D. Miles も述べているように VE と VA を互換性のある語と理解したうえで、日本においては VE の使用頻度が高いと思われるので VE のみを使用していくことにする<sup>3)</sup>。

VE は米国において 1947 年 (昭和 22 年) GE (ジェネラル・エレクトリック) の L. D. Miles によって資材費のコストダウンの手法として開発されたとされている。日本に VE が初めて紹介されたのは 1955 年 (昭和 30 年) に日本生産性本部派遣のコスト・コントロール視察団が持ち帰った資料による。

しかしながら、当時の日本は神武景気と言われる好況下にあり、産業界の関心はコストダウンよりも生産拡大にあったため、VEは産業界からあまり注目されなかったようである。やがて、貿易の自由化を目前にして、企業体質改善、コストダウンの要請が高まり、1960年(昭和35年)S. F. Heinritzを迎えての公開指導セミナーにより資材費のコストダウン技法としてVEの具体的な進め方、手法が紹介されて後、企業にVE導入の気運が盛り上がり、1961年(昭和36年)以降、VEは電気機器、輸送用機器、機械、精密機械等のメーカーに急速に普及していったという<sup>4)</sup>。

このようにVEは原価引き下げの有力な手法として日本企業に普及していったのであるが、管理会計、原価計算の学界における研究者の間では長い間VEは注目されなかった。VEにようやく関心が寄せられ始めたのは、1970年代末から1980年代になってからと思われる。原価管理に関して言えば、学界の関心はその頃まで標準原価計算をコントロールの手段とした原価維持にあったようである<sup>5)</sup>。

実務界において普及し、原価低減の実績を上げていたVEが管理会計、原価計算の研究者の間で長い間関心を集めなかったのは、この分野における研究者と実務家の関心の違いを示すとともに、学界と実務界との間に断絶があったことを示しているように思われる。原価低減は原価維持とならぶ原価管理の大きな柱であるべきはずである。それにも拘らず、研究者の関心が原価維持にのみ向けられてしまったという言わば跛行現象が生じたのは何故なのかということとは、興味深い検討課題である。

ここでは、VEを取り上げて、研究者と企業人との間に関心の違いが存在したであろうことを示したが、このような現象は他にも見られ、例えば先にあげたTQC、TPMも実務界において普及し、経営・管理上の実績を上げていたにも拘らず、長い間管理会計、原価計算の研究者の関心を集めなかったのである<sup>6)</sup>。

#### 4 研究成果の伝達相手

前節では、①原価管理に関連した手法に関し研究者と企業人との間に関心の違

いが存在し、学界での研究と実務との間にずれがあったこと、②研究者の関心が原価維持にのみ向けられ、バランスのとれた原価管理の研究という点から言うと、一種の跛行現象が見られたことを指摘した。

このような現象が何故生じたのかについては、社会的側面や認知といった多面的な側面からその原因となる要因をあげることができよう。例えば、所属するサブ社会が異なることによる期待・要請の違い、サブ社会で共有される基本的物の見方・考え方〔小林(啓)・1989a〕では、パラダイムと名付けている)の違い、変化の方向が示されるとその方向に沿って変化ないし進歩が進むという定方向性の存在等、多様な要因が考えられる。

先にあげた現象の発生原因の総合的検討は別の機会に行うことにし、本稿では、メッセージ(情報)の伝達という側面に着目し、考察を進めることにする。ここで、メッセージ(情報)の伝達の側面に着目したのは、原価管理に関連するとして先にあげた TQC, VE, TPM 等の受け入れ、変容、普及過程の検討にもこの枠組みは適用できると予想され、広い適用可能性を持つと考えられるからである。

研究成果の発表ないし報告という行為は、一般化して述べれば、メッセージの伝達行為と言えよう。メッセージの伝達行為はコミュニケーションの一プロセスを構成する。

[Rogers, Rogers・1976]では、コミュニケーションは、従来の直線型のコミュニケーション・モデルから、時間の流れに伴って参加者が相互に情報交換を行う連続的なプロセスであると捉えられるようになったとしている(p. 26)。[Rogers, Rogers・1976]に述べられているような時間、諸要素間相互の影響過程を重視する考えは、私の基本的立場でもある〔小林(啓)・1989a〕参照。しかしながら、ここでは、単純な S—M—C—R 型のコミュニケーション・モデルを研究成果の伝達行為に適用することにする。単純な S—M—C—R 型のコミュニケーション・モデルの適用で、私の言いたいことは明確にできると思われるからである。ちなみに、[Rogers, Rogers・1976]でも、説明目的のために単純な S—M—C—R 型モデルがしばしば用いられている。

S—M—C—R 型モデルにおいて、S は Source (情報源)、M は Message (メッセージ)、C は Channel (チャネル)、R は Reciever (受信者) をそれぞれ表わしている。モデルにおけるこれら要素の相互の関係は極めて常識的なものであるので、図解の必要はないであろう。[Rogers, Rogers・1976] では、S—M—C—R にさらにフィードバック・ループと効果 (Effect) が付け加えられている (p. 11)。効果とは、コミュニケーション効果のことであって、メッセージ伝達の結果として生じる受信者の行動様式の変化を言い、行動様式の変化には、知識、態度、行動の変化の三つがあるという (p. 13)。

研究者の研究成果の伝達行為を上記の単純な S—M—C—R 型コミュニケーション・モデルに当てはめてみると、情報源ないし発信者は研究者、メッセージは研究成果、代表的なチャネルは論文や著書ということになる。

管理会計分野の従来の研究を振り返ってみると、研究者は、①メッセージの受け手が誰であるかということをおもわずに、自己の関心あるテーマを研究、発表したり、②暗黙の中に、研究者をメッセージの受け手と想定して、研究、発表を行ってきたことが多かったように思われる。学界での研究と実務との間のずれは、このようなメッセージ発信者側の行動によってかなり説明できよう。

メッセージ発信者側のこのような行動は決して特異なものではなく、コミュニケーション・プロセスにおいてよくみられる現象である。[Rogers, Rogers・1976] は、メッセージの送り手はしばしば受信者のことを忘れて、自分中心に物を考えてしまうことがあると指摘している (p. 12)。また、直前であげた②の現象の発生は、メッセージの送り手と受け手の信念、学歴、社会的地位といった個人的、社会的属性が似かよっている (=同質性 (homophily) の高い) 場合の方がそうでない (=異質性 (heterophily) の高い) 場合よりも効果的にコミュニケーションができる ([Rogers, Rogers・1976] p. 14, [Rogers, Shoemaker・1971] pp. 14—15) ことと関係があろう。②の現象の発生は、社会システムのあり方によっても影響を受ける。一例をあげれば、米国においてみられた数理・計量的アプローチを用いた研究の興隆は米国の大学におけるテニユ

ア制度と関係があるとの指摘が行われている（〔佐藤（康）・1987〕 pp. 71—72. [加登・1989] pp. 57—58).

問題は、管理会計分野にみられた上記の現象が、コミュニケーション・プロセスにおいてしばしば起こる現象だからといって、果してそれでいいのかということである。

私は、管理会計はその学問の性質から言って実践的であるべきだと思う。実務に対しなんらかの貢献をなし得るような研究を行うべきだと思う。このような考えに立った場合、情報の受け手として、少なくとも企業人を念頭において、研究し、その成果をコミュニケートすることが望まれると言えよう。そうすることによって、先にみたような学界での研究と実務との間のずれの減少を期待することができよう。

現在、日本企業の経営に対する関心は国外においても高い。また、多くの外国人が日本企業の経営を学ぼうと留学生として日本を訪れている。管理会計のような実践的な学問を専攻する研究者は、彼らの期待に答え、少しでも彼らの国の経済の発展、運営に寄与する責任を負っているのではないかと私は思う。

メッセージの受け手として、企業人や留学生、日本企業の経営に関心を抱く外国人を明確に想定することによって、メッセージの発信者側は、そうでない場合に比べ、彼らのニーズは何かを意識することが多くなろう。メッセージの受け手のニーズを意識することが多くなれば、発信者側の行う研究も彼らのニーズをより反映したものとなる可能性が高くなる。最初から彼らのニーズを的確に把握することはできないかもしれない。しかし、彼らをメッセージの受け手として想定して、コミュニケートし、彼らからのフィードバックに努力して答えていくうちに、徐々にではあっても、彼らのニーズによりの確に答えられるようになっていくのではないかと私は期待する。研究者が彼らのニーズに答えられるような研究を行い、成果を発表していくことは、卒業後実務に携わることとなる日本人学生にとっても、得るところが大きいであろう。

なお、学界での研究と実務との間のずれと言った場合、二種類のずれを区別することができる。一つは、実務で行われていることが学界で研究されていな

いというずれであり、その二は、逆に、学界で研究されていることが、実務上実施されていないというずれである<sup>7)</sup>。本稿では、そのうち第一のずれを問題だとして取り上げたが、第二の意味でのずれを問題とする場合も、コミュニケーションという観点から当該現象をかなり説明でき、また、その解決策も採れるのではないかと思われる。

## 5 研究に要請されること

メッセージの受け手が何を求めているかを正確に知ることは困難であるかもしれない。また、ニーズを探る方法も色々あろう。しかしながら、現実の世界では、全てが誤りなく明確になるということは不可能であり、不確かさ、あいまいさに溢れていること、そのような世界の中で、健全な常識なり、日常知(暗黙知)の果たしている役割が大きいことを考慮すると、最初の第一歩として、彼らが一般に何を求めているかを想定し、メッセージの受け手と送り手の間の双方向コミュニケーションを通じて、メッセージの内容を徐々に改良していくという漸進的なアプローチも一つの有力なアプローチであると言えよう。

本稿では、このような考えに基づき、私がメッセージの受け手として想定すべきと考える企業人、日本企業の経営に関心を持つ外国人が一般にどのようなニーズを持っていると考えられるかをまず示すことにする。

企業人が一般に求めているのは、現在、あるいは、将来を見据えて、激変する環境に対しどう対応していったらよいかであり、また、直面する問題に対し具体的にどう解決を図っていったらよいか、どうしたら成果が上がるか、といった事柄であろう。日本企業の経営に関心を持つ外国人が一般に求めているのは、日本企業の経営は何故うまくいったのか、自国の制度、文化その他の状況を勘案した場合、それを移植できるのか、できるとしても、どのような問題があり、どの程度移植できるのか、といった事柄であろう。

ここであげたようなニーズの想定が正しいとして、それらニーズに答える研究を行うということになると、その実施には困難が横たわっていると言わざるを得ない。困難はいくつかのソース(発生源泉)から生じると考えられるが、

そのうち主要と思われるソースをあげれば、次のようになろう。

一つは、メッセージの受け手の置かれている状況がそれぞれ異なるということである。それぞれが置かれている状況が異なれば、一般に、直面する問題も異なり、ニーズも異なる。より良くニーズに答えようとするれば、よく細かくニーズを把握することが要求され、そしてまた、それぞれの個別的状況の把握が要求されるということになろう。

その二は、研究者自身に関わる側面であって、多くの場合研究者が実務に就いておらず、実務に疎いということである。あるいは、また、本国人に比べれば、相対的にそれぞれの国の事情に疎いということである。したがって、メッセージの受け手の置かれている状況をどれ程ポイントを外さずに的確に把握できるか、あるいは、いかにして知識の不足を補ってよりの確な状況把握を行うかが問題となろう。

その三は、仮にメッセージの受け手の置かれている状況を的確に掴んだとしても、状況と当該状況下で採られるべき手段ないし対策、それら手段のもたらす結果との間に明確でクリスプな関係が必ずしも存在しないということである。このようなあいまいさ (ambiguity) ないしフジネス (fuzziness) の存在は、環境、行動主体 (= 企業、個人など) の構成要素間、サブシステム間の緩やかでソフトな連結関係 (loose-coupling) の存在や相互影響関係によってもたらされる ([小林 (啓)・1989 a] 参照) と考えられよう。

その四は、個別性と一般性のバランスに関するものであって、より個別、具体的なニーズに答えようとするれば、研究成果の適用可能領域が狭くなり、逆に、適用可能領域の広さを求めると、個別、具体的なニーズに的確に答えられなくなり、実践性の失われることが多くなるというトレード・オフ関係の存在である。

その五は、研究者による研究成果のコミュニケーション過程全般に関わっているが、伝達されるメッセージが研究者によるものであることの独自性、換言すれば、そのメッセージが研究者によってコミュニケートされなければならない必然性を何処に求めるかという研究者による研究と企業人による研究との差

別化の問題である。単に実務を記述し、コメントを加えるだけなら、当然のことながら、企業の方が特定企業の実務に精通しており、一般に、実務の記述者として適任であると言えよう。また、企業が日々企業生存の必要性に迫られていることを考慮すれば、企業の方が激変しつつある企業環境にとまなう的確な問題把握のできる可能性も高く、さらに、たとえ業種が違って、特定企業の対応策が参考になることもあろう。

クロス・セクショナルなデータを収集して、ある時点で採られている特定実務の割合を明らかにしたり、記述の手法ないし仮説の統計的検定等によって一般的な傾向を明らかにしたとしても、それだけでは、激変する環境に対しどう対応していったらよいか、直面する問題に対し具体的にどう解決を図っていったらよいか、どうしたら成果が上がるかといった企業の側からの問いかけに答えることはできないであろう。また、日本企業の経営は何故うまくいったのか、自国の制度、文化その他の状況を勘案した場合、それを移植できるのかといった問いかけに答えることは難しいであろう。何故ある現象が発生したのか、その現象の発生に影響を与えた要因は何で、その中のどの要因が大きな影響を与えたのか、それら要因はどの程度操作可能なのかといった事柄が明らかにならないと、それぞれの個別的ニーズに基づく問題の解決に向けての行動の指針が得られないからである。

上記にあげたソースから生じる困難を解決するストレートフォワードな方策は存在しないと思われる。したがって、試行錯誤を繰り返しながら、手探りで、状況に応じたベターな方策、相互に矛盾する要求を何とか満足できる水準で満たし得るようなポイントを探っていくのが現実的な解決策であるように私には思われる。例えば、管理会計分野の研究者の置かれている立場、企業人の研究との対比による役割期待、個別性と一般性のバランス等を考慮すると、研究者が目指すべき方向の一つは、個別的すぎもせず、かと言って、一般的すぎもしない中程度の範囲、領域の研究にあるように思われるが、求められる中程度がどの程度なのかは状況によって異なってくるであろうし、ある時点を取り上げても、求められる中程度の水準は自明ではないので、それを試行錯誤で探っ

いく外はないと考えられるのである。

上述の事柄を考慮した場合、試みの一つとして中程度の範囲の研究を目指すことは望ましいということに合意が得られたとしても、その外に何を目指し、それらを達成するためにどのような方法を用いて研究を実行していくかについては、多様な考え、アプローチがあり、そのどれがベストなのかが自明でない以上、様々な試みが試みられるべきであろう。

## 6 私の目指す研究

前節では、企業人、外国人が一般に有するであろうニーズ、それら一般的なニーズを満たす研究を実行しようとした場合の困難の発生源泉の存在を指摘し、様々な試みが実行されるべきであろうと述べた。私は、そのような試みの一つとして、次のような方向性を持った研究を実行していきたいと考えている。

### (1) 現実を観察し、現実に学んでいく。

実務で行われていることが学界で研究されてこなかったこと、そのような現象が生じたのは多くの場合研究者が研究成果の伝達相手として明確に企業人などを想定していなかったためと思われるといった私の問題意識からすれば、これは当然の方向性と言えよう。

(2) 日本企業を考察対象として選び、環境変化に対し日本企業がどう対応してきたかを考察していく。

日本企業を考察対象として選んだのはいくつかの理由がある。

まずあげられるのは、日本企業が身近な考察対象であることである。

第二に、私の場合、研究成果の伝達相手として想定している企業人とは日本の企業人であるが、彼らの求めているのは日本企業がどのような行動をとったらいいかということであろうという理由があげられる。

第三にあげられるのは、日本的経営に関心をよせる外国人のニーズに答えるには、まずもって、日本企業がどのような経営を行ってきたかを明らかにする必要があると思われることである。

第四の理由は、直前にあげた外国人のニーズに答えるということとも関連す

るが、日本的経営の移植可能性、日本以外の環境への適応可能性に関連した理由である。日本的経営の移植可能性、日本以外の環境への適応可能性を考えていくには、日本的経営の中の個別性、普遍性を分別していくことが望まれると思われる。個別性、普遍性を分別するに有望と考えられるアプローチの一つは、比較を用いるアプローチであろう。外国企業の経営と比較を行おうという場合、いきなり比較を実行していくというアプローチも考えられるが、まず比較の出発点として日本企業の経営を明らかにしておくというアプローチも考えられよう。先に述べてきた理由との関連もあり、私はこの後者のアプローチを採りたいと考えている。これが日本企業を考察対象として選んだ第四の理由である。

(3) マクロ的、ミクロ的、歴史的、文化的視点から研究を進める。

日本企業の経営は環境と無関係で行われてきたわけではなく、環境の変化に受身的に対応することにより、あるいは部分的には能動的に働きかけることによって行われてきた。したがって、日本企業の経営をみていく場合、企業内部のみをみていったのでは、環境との間の相互作用を見失ってしまい、環境との相互作用を通じてダイナミックに行われている日本企業の経営を正しく捉えることができないと思われる。これがマクロ的視点から日本企業を考察することが必要と考える理由である。

ほぼ等しい環境にある企業、例えば、ある時点の同じ業種に属す企業をみても、環境に対する適応の仕方、経営の仕方は全く同一ではない。これは、各社の陣容、システム、トップ・社員の考え方、文化等々が異なるからである。したがって、ある程度の実践性を有すことを狙って中程度の範囲の研究を目指す私の立場からすれば、環境と企業との間の一般的な関係を記述するだけでは十分ではなく、企業内部のシステムの構造、運営等の違いが経営にどう関わってくるのかという考察を行っていかなければならないということになる。これがミクロ的視点から日本企業を考察することが必要と考える理由である。

われわれの世界においては、世界を構成する諸要素間の相互作用とともに時間というファクターの果たす役割が大きい。例えば、短いタイム・スパンをとってみると、知識は蓄積されていくという傾向を持ち、蓄積された知識を元に

して新たな発展がみられるといった非可逆的な発展の傾向が観察される。また、タイム・スパンを長くすると、ある文化の崩壊による知識の喪失という現象も観察される。いずれにしろ、諸要素間の相互作用は時間の進行とともに進むので、現実の世界のダイナミズムを捉えるには、一時点のみの観察では不十分で、諸現象をプロセスとして時間軸に沿って観察していく必要があるように思われる。これが歴史的視点から日本企業を考察していくことが必要と考える理由である。

企業は人々によって構成されている。そして、企業の経営は、企業内外の人々が環境をどのようなものと捉え、どう問題設定をし、解決策を案出するか、そして、どう行動するかによって変わってくる。人々の思考は脳によって行われるが、脳の働きは、遺伝的要因と環境との相互作用を通じた学習とによって大きな影響を受ける。環境との関わり合いを通じた学習については、個体の置かれた社会の文化の影響を抜きにして考えることはできない。企業は人々によって担われ、人々は文化の影響を受けるので、企業の経営は企業の置かれている社会、企業（という社会）の文化の影響を強く受けることとなる。文化の影響を抜きにして経営を語ることはできないのである。これが文化的視点から日本企業を考察していくことが必要と考える理由である。

先にも述べたように、企業人等がそれぞれの個別的ニーズに基づく問題の解決に向けての行動の指針を得るため、そしてまた、日本的経営の移植可能性、外国での適応可能性を検討するためには、何故ある現象が発生したのか、その現象の発生に影響を与えた要因は何で、その中のどの要因が大きな影響を与えたのか、それら要因はどの程度操作可能なのかといった事柄が明らかになっていくことが望ましいが、それらを徐々にではあっても明らかにしていくためには、ここで述べたような多面的、総合的な視点からの考察が望ましいアプローチであるように私には思われる。

(4) イノベーションの普及過程を枠組みとして現象を考察していく。

ある考察対象を考察していく場合、枠組みを設定して考察していく方法と、当初は枠組みを設定しないでデータを収集し、データに基づいて考察対象に存

在するであろう構造等を探っていく方法とがあらう。後者の代表的方法としては、例えば、KJ法をあげることができよう。KJ法では、考察対象についてのデータを収集した後、関係の近そうなデータをグループ化していくことにより、考察対象に存在するであろう要素、要素間の関係、構造を探っていく。

前者の当初から枠組みを設定し、その枠組みに沿って事象を考察していく方法には、いくつかの欠点がある。例えば、当初設定した枠組みにぴったりとフィットしないデータが存在した場合、ともすると、当該データを無理矢理設定した枠組みに当てはめてしまったり、当該データの存在を無視してしまうといったことが生じがちである。

しかしながら他方で、このアプローチには多くの利点が存在する。利点としてまず第一に、いくつかの異なった現象を共通の枠組みで考察することができ、異なった現象間にみられる共通部分、異質部分をより鮮明に捉えることが期待できるということがあげられよう。第二に、枠組みに沿って、データを配置することにより、それらデータの位置づけができ、一種の地図を頭の中に描くことができるということがあげられよう。第三に、枠組みに当てはまらないデータが得られた場合、枠組みに当てはまらない理由を考えて枠組みを修正し、データを当てはめ直してみるという行為を繰り返していくことによって、枠組みの改善を期待できるということがあげられよう。第四に、研究を進めるにあたって、まずこの部分を調べてみるという具合に組織だててデータの収集、検討が行えるということがあげられよう。

私が述べてきた研究の狙いおよびこれらの利点を勘案し、私は、枠組みを設定して事象を考察していくというアプローチを採用することとしたのである。

ところで、TQCの前身であるQC (Quality Control)、あるいはVE等が日本に紹介された当時は、それら手法は日本の企業(人)にとって、新奇な手法・考えであった。その受け入れ、普及過程は、一般化して言えば、イノベーションの受け入れ、普及過程であったと言えよう。ここでイノベーションとは、個人または組織にとって新しいと知覚された考え、慣習、事物をいう([Rogers, Shoemaker・1971] p. 19, [Rogers, Rogers・1976] p. 12)ものとする。イノ

ベーションの中には、その存在が紹介された場合、受け入れられるものもあれば、受け入れられないものもある。また、日本における QC の事例のように、普及の過程で変容していくものもある。

私は [小林 (啓)・1989a] において、組織の意思決定には集団が関わってくるため、決定に付される案について説得、受け入れという現象、したがってまた、関係者間の相互作用がみられ、これら現象が意思決定にあたり重要な機能を果たすと指摘した (pp. 38—49)。このような説得、受け入れ過程、相互作用過程は、一般化して、コミュニケーション過程であると理解することができよう。QC, VE 等の受け入れ、普及過程には、導入を意図した人々によるそれらイノベーションの受け入れに対する説得があったはずである。したがって、[Rogers, Schoemaker・1971] が指摘しているように、イノベーションの普及過程はコミュニケーション過程でもあると言うことができよう。[Rogers, Schoemaker・1971] は、(イノベーションの) 普及過程 (diffusion) とは、コミュニケーションの特殊なタイプであり、社会システムの構成員の間にイノベーションが広まっていく過程であるとしている (p. 12)。

QC, VE 等の受け入れ、普及過程をイノベーションの受け入れ、普及過程として捉え、一般的な枠組みの中でその過程を検討しておくことは、他の技法、考えの日本での受け入れ、普及過程を検討する際にも、あるいは、逆に、日本からの技法、考えの移転問題を検討する際にも有用であろう。すでに述べたように、共通の枠組みの中で検討を加えることにより、それら諸事例にみられる共通部分、異質部分をより鮮明に捉えられることが期待できるとともに、それらの検討を通じて得られるであろう知見をイノベーションの移転に際して利用できるのではないかと考えられるからである。

- 1) 原価企画については、広狭二通りの解釈がある。本文であげた [田中・1988] の定義は狭義の解釈であり、広義に解したときは、生産開始後の活動も含まれるが、どのあたりまで含むかについては異なった見解が存在しているようである。ダイハツでは、新車生産開始後3カ月後の実績を問題とし、この段階での目標原価と実績原価との比較に基づく「原価企画実績評価」は原価企画そのものに対するコントロ

ールであり、原価企画のプロセスの最終ステップと考えており、その時期以降の原価低減活動は原価改善活動と呼んで区別しているという（〔登・門田・1988〕 pp. 283—284）。また、〔櫻井・1988 a〕は、原価企画の最終ステップは製造活動の実施上で、目標原価を実現していくステップである（p. 30）としているが、これを裏面に受け取れば、ダイハツのケースよりも原価企画の範囲が広がるのではないかと思われるが、〔櫻井・1988 b〕では、原価企画は企画・設計段階で適用され、生産の段階で適用される標準原価計算とは適用の局面が異なるとしており（p. 20）、このあたりまでを原価企画と考えているのかははっきりしない。

- 2) 例えば、ダイハツでは、新製品開発段階における基本的機能変更をも含めた意味での原価改善を VE と呼び、現在製造中の車両の設計変更を伴う原価低減策の探求を VA と呼んでいる（〔登・門田・1988〕 p. 284）。
- 3) Miles 自身は、その著書（〔Miles・1961〕,〔Miles・1972〕）の中で Value Analysis と Value Engineering は同じことを意味するとしたうえで、Value Analysis という語を一貫して使用している。
- 4) 〔田中・1982〕 pp. 15—19, 〔水戸・1977〕 pp. 30—35 を参照してまとめた。
- 5) 〔牧戸・1979〕は、早い時期から我国の原価管理実践に着目し、原価管理実践の傾向として、次の三つを指摘し、VE についても言及している（p. 126, p. 128）。

（1）原価管理のうち、原価低減、特に新製品の企画・設計段階における原価低減に重点が置かれる傾向にある。

（2）製品種類が極めて多い企業においてのみならず、製品種類がそれほど多くない企業においても、財務会計的な原価計算の方法として見積原価計算を採用する志向が強い。

（3）製品別原価管理システムには、原価低減と原価維持の両者から成るシステムと原価低減だけのシステムの二つのタイプがあるが、後者の採用志向が強くなっている。

管理会計、原価計算の研究者の関心と企業実践とのずれについて、〔佐藤（精）・1987〕は、恐らく自らの反省の意も含めて次のように述べている（p. 6）。

「われわれは、標準原価管理や原価差異分析が原価計算や管理会計の中で、議論の焦点となっていた頃、品質管理やインダストリアル・エンジニアリングが、産学一体となって研究し、実践に移されていた事実を黙殺すべきではなかったと思う。

このような直接、品質とか機能、時間などコストの発生源泉に働きかける管理論も、われわれの専攻する管理会計論と交錯するものであることは疑う余地がない。およそ今から 25 年ほど前頃から、VE 研究が盛んに行われるようになり、見積原価計算（原価計算論という標準原価計算の前段階のそれとは異なる）の呼び名

のもとに、製品原価計画が企業の中で一般に行われ、経営工学者の間で研究され始めたのも、この頃である。しかし、このような研究が、管理会計論のなかで認知されるような気運は、現在のところ見当らない。……QC、IE など基礎研究は米国などにあっても、その後の開発はわが国固有のものであって、わが国の産業に貢献してきたことは述べるまでもない。管理会計論がこれに振り向かなかつたことが、はなはだ残念である。」

- 6) 例として、TPM を取り上げれば、TPM の前身であるPM (Productive Maintenance) を東亜燃料工業が導入したのは1951年であるが、管理会計研究者がTPM を論文に取り上げたのは1985年 ([岡本・1985]) である。
- 7) [加登・1989] では、管理会計と実務の間には大きなギャップが存在するとして、本文で示した第一のずれをタイプ1、第二のずれをタイプ2のギャップと名付け、タイプ2のギャップを問題として取り上げている (pp. 64—69)。

#### 〈文献〉

- (1) 岡本 清, 宮本匡章, 櫻井通晴 編著『ハイテク会計』, 同友館, 1988
- (2) 岡本 清「TPM における保全費の予算管理」(岡本他編著 (1) pp. 88—97 所収), 1988
- (3) 岡本 清「わが国企業における TPM 運動と管理会計の役割」, 『会計』, 128 巻 3号, pp. 1—15, 1985
- (4) 加登 豊「DSS 研究におけるケース・リサーチの意義」, 『産業経理』, 48 巻 3号, pp. 58—66, 1988
- (5) 加登 豊『管理会計研究の系譜』, 税務経理協会, 1989
- (6) 小林健吾「FA における標準原価計算と予算管理」(岡本他編著 (1) pp. 40—52 所収), 1988
- (7) 小林啓孝『企業行動と管理会計』, 中央経済社, 1989 a
- (8) 小林啓孝「原価管理の論理構造」, 『三田商学研究』, 32 巻 5号, 1989 b
- (9) 桜井通晴「FA におけるマネジメント・コントロール」(岡本他編著 (1) pp. 26—39 所収), 1988 a
- (10) 桜井通晴「ハイテク環境下における原価企画 (目標原価) の有効性」, 『企業会計』, 40 巻 5号, pp. 17—23, 1988 b
- (11) 佐藤精一「製造環境の変化と管理会計」, 『企業会計』, 39 巻 4号, pp. 4—8, 1987
- (12) 佐藤康男『FA と原価管理』, 中央経済社, 1987
- (13) 田中雅康『VE (価値分析)』, マネジメント社, 1985
- (14) 田中雅康「原価企画の考え方と進め方」(岡本他編著 (1) pp. 53—63 所収),

1988

- (15) 登能暉, 門田安弘「ダイハツ工業 自動車企業の原価管理」(岡本他編著 (1) pp. 272—289 所収), 1988
- (16) 広本敏郎「管理会計研究叢書」, 『一橋論叢』100巻5号, pp. 27—44, 1988
- (17) 牧戸孝郎「最近におけるわが国原価管理実践の傾向」, 『企業会計』, 31巻3号, pp. 126—132, 1979
- (18) 水戸誠一『VA・VEによるコストダウン入門』, 中央経済社, 1977
- (19) Bruns, W. J. Jr., R. S. Kaplan ed., *Accounting & Management*, HBS Press, 1987
- (20) Grage, W. L., *Value Analysis*, McGraw-Hill, 1967
- (21) Johnson, H. T. and R. S. Kaplan, *Relevance Lost*, HBS Press, 1987
- (22) Miles, L. D., *Techniques of Value Analysis and Engineering*, McGraw-Hill, 1961
- (23) Miles, L. D., *Techniques of Value Analysis and Engineering* (2nd ed.), McGraw-Hill, 1972
- (24) Richardson, P. R., *Cost Containment*, Free Press, 1988
- (25) Rogers, E. M. and R. A. Rogers, *Communication in Organizations*, Free Press, 1976
- (26) Rogers, E. M. and F.F. Shoemaker, *Communication of Innovations* (2nd ed.), Free Press, 1971

(慶応義塾大学教授)