

原価企画活動に効果的な要因分析

—— 製造業と非製造業との比較を通じて ——

田 坂 公¹⁾
梅 田 充²⁾

1. はじめに

近年、経済基盤の変化を受けて、管理会計もそれに対応する形で様々な研究が行われている。経済基盤の変化とは具体的にはどんなことか。製造業が経済の中心となっていた経済の下では、原材料を購入し、機械や設備を使って製品を生産していた。このようなモノ作りの盛んな1960年代以降の工業化経済の下では、有形資産のマネジメントが企業価値に大きく貢献する。一方、1990年代以降、製造業だけでなく、むしろ広告、保険、銀行、IT、コンサルティングファーム、あるいは病院といった非製造業も経済の中心を担うことになっていった。

これまで原価企画が適する企業は製造業がその対象とされ、とりわけ自動車などを生産する加工組立型産業に効果的であるとされてきた。原価企画が登場した経済背景を考えれば当然のことであった。しかし、前述したように、昨今、経済基盤はプロダクト経済からソフト化・サービス化に移行しつつあり、原価企画研究もそれに伴って加工組立型産業以外の業種へ拡張されて

1) 福岡大学商学部教授 E-mail : tasakako@fukuoka-u.ac.jp

2) 専修大学大学院博士後期課程 E-mail : shu1991umeda@gmail.com

いる。

例えば、一品生産を中心とした建設業界や、非製造業であるサービス産業に対しても原価企画を適用している事例が確認されるようになってきている(岡田, 2009; 田坂, 2010)。サービス業へ原価企画を適用できれば、サービス業のコストマネジメントが機能し、サービス業の生産性向上にも貢献できる可能性が高まる。とはいえ、みえるモノが存在せず、また生産と消費が同時に行われるサービス業において、製造業での原価企画の考え方がそのまま適用できるのかについては慎重に検討する必要がある。また、原価企画を適用、実施した結果として得られる成果についても明らかにする必要がある。一般的には、原価企画の実施は、原価低減、顧客ニーズを反映した機能、品質の向上といった便益がある。サービス業においても製造業と同様の便益が得られるかどうかとも検討する必要がある。

以上より、本稿の目的は、新製品・新サービスの企画・設計段階でのコストマネジメント活動である原価企画において、製造業と非製造業を比較した場合、原価企画の成果(非財務成果および財務成果)に及ぼす影響に対してどのような異同があるかを明らかにすることにある。

具体的には、アンケート調査³⁾の結果に基づき、原価企画諸活動(「目標原価達成活動」, 「プロジェクト・リーダー(プロジェクト・マネージャー)のリーダーシップ」, 「情報共有」, 「水平的組織活動」, 「目標品質達成活動」の5つの活動に分解した)が、目標原価の達成度、目標品質の達成度および財務成果(知覚された財務成果、売上高利益率、ROA: 総資産利益率)といった成果にどのような影響を及ぼすかを明らかにする。

3) 質問票は、「管理会計普及」調査研究委員会(委員長: 明治大学教授: 崎 章浩)のもと筆者ら(田坂公および梅田充)により作成されたものである。なお、本稿は、第34回韓国日本近代学会・国際学術大会(於: 立命館アジア太平洋大学)における田坂・梅田(2016)による報告および田坂・梅田(2017)のうち、未発表部分を取り扱っている。

2. 先行研究と仮説の設定

実態調査の研究は田中他（2010, 2014）など、1980年代から継続的に行われてきた。一方、昨今、原価企画活動とその成果の検証（実証研究）は2000年初頭から萌芽してきた研究テーマであり、学術研究の主たる研究課題の一つである。主な実証研究における先行研究を整理した上で、本稿における仮説設定を行う。

2.1. 先行研究の整理

わが国における原価企画の実証研究は、既に多くの研究者によって行われてきた。これらの実証研究は、原価企画と成果に関する研究、原価企画のツールに関する研究およびサービス原価企画に関する研究の3つのタイプに分類することができる。

第1のタイプは、原価企画活動が成果に及ぼす影響を明らかにした研究であり、最も多くの研究が蓄積されている。当該タイプには、原価企画におけるサプライヤー関係と目標原価の達成度との関係（朴・伊藤, 2000a）、原価企画が原価低減に及ぼす影響（李・門田, 2000）、原価企画の成熟度と成果の影響（陸, 2003・2005）、原価企画と組織能力の関係（吉田, 2003）、製品コンセプト・品質および機能の実現といった非財務成果に及ぼす影響（吉田・福島, 2010）、水平的組織活動が成果に及ぼす影響（吉田, 2012）などがある。

第2のタイプは、原価企画のツールに関する実証研究（朴・伊藤, 2000b）である。当該研究は、原価企画のツールであるVE、ベンチマーク、QFDを統合して用いることで原価企画活動を有効に実施できるとしている。

第3のタイプは、原価企画の調査対象を製造業に限定せず非製造業（サービス業）にまで拡張した研究である。妹尾・福島（2012）、吉田（2011）、

2012) は、製造業との比較でサービス業の特徴を明らかにしており、サービス業も対象に入れて実証研究を行った点は新しい視点である。

2.2. 本調査での質問項目および仮説の設定（分析フレームワーク）

以上のように、先行研究では、3つのタイプの研究が行われてきた。田坂・梅田（2016）および本稿のタイプは、第1のタイプである原価企画と成果への影響および第3のタイプである原価企画の調査対象を製造業に限定せず非製造業にまで拡張した研究の組み合わせである。今回の調査では質問項目との関係上割愛したため、第2のタイプは検討できていない。

本稿と先行研究との主要な違いは次の3点にある。第1に、吉田（2012）は、非製造業も含めた上で、水平的組織活動と原価企画の成果（原価低減）等の調査を行っているが、分析の焦点はテンション・マネジメントに当てられており、原価企画活動そのものではなかった。そこで、田坂・梅田（2016, 2017）および本稿では、吉田（2012）の検証を行いつつ、原価企画活動に焦点を当てることにした。

第2に、李・門田（2000）、陸（2003, 2005）、吉田（2011, 2012）、妹尾、福島（2012）では、原価企画を実施していると回答した企業を対象に調査を行っている。本稿では、原価企画の実施を直接的に質問するのではなく、原価企画活動を広く捉え、非製造業を含めた全産業に適合するような質問項目を設定した。その理由は、非製造業、特にサービス業においては、原価企画という語句それ自体が普及していない場合があるからである（田坂, 2015）。非製造業では、製造業で行われているような高度な原価企画ではなく、その実態に適した原価企画に匹敵する全てないし一部の活動を実施していると考えられる。

2.3. 本調査での仮説の設定（分析フレームワーク）

(1) 仮説と実証モデル

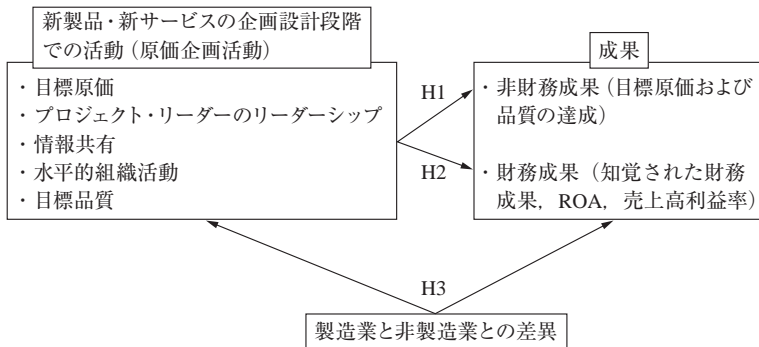
先行研究を踏まえた上で、本稿で用いる仮説および分析モデルは次のとおりである（図表1参照）。

仮説1（H1）：製造業の場合、原価企画活動は、非財務成果（目標原価および目標品質の達成度）および財務成果（知覚された財務成果、ROA、売上高利益率）に影響がある。

仮説2（H2）：非製造業の場合、原価企画活動は、非財務成果（目標原価および目標品質の達成度）および財務成果（知覚された財務成果、ROA、売上高利益率）に影響がある。

仮説3（H3）：製造業と非製造業を比べると、成果に影響を与えている変数に違いがある。

図表1 分析モデル



出典：筆者作成。

(2) 独立変数

本調査では、「新製品・新サービスの企画設計段階での活動」という表現を用いて質問を行ったが、その中心には「原価企画活動」がある。したがって、「新製品・新サービスの企画設計段階での活動」は以下では、「原価企画活動」ととらえて本稿を進めていくこととする。

櫻井（2015）は原価企画の特徴として、「生産の上流段階での適用，原価低減の管理手法，市場志向の現場管理技法，戦略的な利益管理手段，経営工学的な性格，部門間協働，多品種少量生産」の7つをあげている。そこで本稿では、これらの特徴に基づきながらも、原価企画活動の特徴を示す構成要素として、「目標原価の達成活動」，「水平的組織活動」，「プロジェクト・マネージャーのリーダーシップ（以下，プロジェクト・リーダー）」，「情報共有」，「目標品質の達成活動」の5つに焦点を当てて調査を行った。その理由については次のとおりである。

「生産の上流段階の活動」は、本質問票の冒頭で「質問には、新製品・新サービスの企画・設計段階の活動に限定してお答えください。」という文言を入れることにより、源流段階の活動であることを前提とした。原価低減の管理手法は、目標原価を達成するための活動として、「目標原価達成活動」について質問を行った。

「戦略的な利益管理手段」は、本稿では、製造業だけでなくサービス業も含めて全産業を調査対象としていることから取り扱わないことにした。なぜならば、サービス業における原価企画は現段階では成熟しているとは言い切れず、原価低減活動ではあるが戦略的利益管理活動とまでは言い切れないと考えられるからである（田坂，2010）。また、妹尾・福島（2012）のサービス業における原価企画に関する調査では、原価企画の利用度を調べるために「新サービスや商品の企画・開発段階において、目標原価の設定・管理活動を実施しているか」と質問している。このような観点から、本稿は利益管理よりは原価管理的側面に焦点を当てている。

本調査は、「多品種少量生産」という特徴は割愛した。その理由は、製造業だけでなく、サービス業といった非製造業も調査対象としていることから多品種少量生産は一概に当てはまらないと考えたからである。

「原価低減の管理手法，市場志向の現場管理技法，経営工学的」としてまず考えられるのは，製造業であれば経営工学的な性格を有する VE である。しかし，非製造業も対象としているため VE 以外のツールを実施して原価低減活動を行っている場合も想定しなければならない。そこで，原価低減の管理手法としての VE および経営工学的な性格については調査項目から割愛した。なお質問項目を限定したため，目標原価達成活動を行う上での「市場志向性」については，とくに質問項目を設定しなかった。

「水平的組織活動（部門間協働）」は，製品コンセプトの実現と原価低減に有効である（吉田，2012）。これは同時並行する関連組織活動が重視されることを意味しているので，これを「水平的組織活動」として質問項目に含めた。

櫻井（2015）の原価企画の特徴以外に，「プロジェクト・リーダー」，「情報共有」および「目標品質の達成」についても質問した。これらの項目を追加した理由は次のとおりである。

部門間協働を円滑に進め，利益を獲得するためにはプロダクト・マネージャーの存在が必要不可欠ある（Clark and Fujimoto, 1991；田坂，2010）。本稿では，プロダクト・マネージャーではなくより一般的な「プロジェクト・リーダー」という語句を用いて質問した。また，吉田（2010）によれば，情報共有は目標品質の達成や納期達成といった非財務成果に正の影響があることを明らかにしている。このことから「情報共有」も質問に含めた。さらに，目標品質を達成するための活動として「目標品質達成活動」を設定した。

以上より，本稿では，我々が設定した5つの変数である「目標原価達成活動」，「プロジェクト・リーダー」，「情報共有」，「水平的組織活動」，「目標品質達成活動」を原価企画活動としてとらえる。

(3) 従属変数

実証研究における主要な先行研究を前述したが、未知なる研究課題の一つは、原価企画の構成要素が財務成果にどのように影響しているかについては十分に明らかにされていないことがある。そこで本稿では、財務成果との関係を質問項目に加えた。本稿における財務成果として、「知覚された財務成果」、「売上高利益率」、「ROA（総資産利益率）」を用いる。

3. リサーチデザイン

本節では、上記で述べた分析フレームワークを検証するためのリサーチデザインを明らかにする。まず、分析に用いる分析手法、質問票調査の対象としたデータサンプルについて述べる。最後に、分析フレームワークの変数を測定するために用いた質問項目を述べる。

3.1. 分析手法

本稿では、次の2つの分析を行う。まず、新製品・新サービスの企画設計段階での活動が財務成果および非財務成果に及ぼす影響を明らかにするために、重回帰分析を行う。次に、原価企画活動の活性度の違いが成果に及ぼす影響を明らかにするためにU検定を行う。

3.2. データサンプル

「一般財団法人産業経理協会」のご協力を得て、ファクスおよびWEB上による質問票調査より分析データを収集した。調査期間は2016年8月中旬から9月下旬（第1回目：H28年8月14日～H28年8月31日、第2回目：H28年9月19日～H29年9月31日）までであり、回答者は、産業経理協会の会員となっている企業に勤務する経理部長（1社1名）である。回答を依頼した

図表2 回答企業の業種分類

製造業			非製造業		
業種	度数	割合	業種	度数	割合
食品	4社	10.00%	水産・農林	2社	5.00%
化学	7社	17.50%	鉱業	1社	2.50%
医薬品	1社	2.50%	建設	3社	7.50%
ガラス・土石製品	1社	2.50%	卸売業	3社	7.50%
鉄鋼	2社	5.00%	その他金融	1社	2.50%
非鉄金属	1社	2.50%	不動産	2社	5.00%
金属製品	1社	2.50%	海運	2社	5.00%
機械	1社	2.50%	空運	1社	2.50%
電気機器	3社	7.50%	倉庫・運輸	1社	2.50%
輸送用機器	1社	2.50%	サービス	2社	5.00%

出典：「日本標準産業分類」に基づき筆者作成。

400社のうち、期限内で41社からの回答を得た（回答率10.25%）。そのうちから分析の必要項目に欠損のあるものを除いた40社を分析に用いている。回答企業のうち製造業が22社、非製造業が18社⁴⁾であった。図表2は、回答企業の業種区分を示したものである。

3.3. 質問項目の設定

分析に用いる変数を測定するために「目標原価達成活動」、「プロジェクト・リーダー」、「情報共有」、「水平的組織活動」、「目標品質達成活動」、「目標原価および目標品質の達成度」、「知覚された財務成果」については、7点リッカート法を用いて測定した。

図表4から図表10は、各変数を測定するために用いた質問項目とその得点の分布である。また、ROAと売上高利益率は、それぞれ直近の会計年度の

4) 総務省「日本標準産業分類」（平成21年12月制定）に基づき分類している。

図表3 目標原価達成活動に関する質問項目と集計

	1点	2点	3点	4点	5点	6点	7点	平均	標準偏差
質問1.	5社	5社	6社	10社	5社	6社	3社	3.88	1.80
質問2.	5社	6社	2社	8社	13社	3社	3社	3.98	1.78
質問3.	4社	6社	4社	16社	8社	1社	1社	3.63	1.43
質問4.	5社	7社	6社	7社	8社	5社	2社	3.73	1.77
質問5.	5社	4社	2社	11社	10社	6社	2社	4.03	1.77

*質問1. 目標原価の設定を行う会議には関連する全ての組織が参加する。質問2. 目標原価は、必達目標である。質問3. 目標原価は、達成が容易でない非常に挑戦的な水準である。質問4. 目標原価の節目管理を厳格に実施している。質問5. 節目管理によって、目標値を達成できないことが判明した場合、迅速に対応する。

*質問に当たっては、いずれも「1. まったく当てはまらない」から「7. 非常に当てはまる」の7点尺度を用いて測定。

図表4 プロジェクト・リーダーに関する質問項目と集計

	1点	2点	3点	4点	5点	6点	7点	平均	標準偏差
質問1.	1社	2社	1社	7社	15社	8社	6社	5.03	1.41
質問2.	0社	3社	2社	9社	10社	12社	4社	4.95	1.36
質問3.	0社	2社	3社	11社	13社	8社	3社	4.78	1.23

*質問1. リーダーは、メンバー間のコミュニケーションをとることを積極的に推奨している。質問2. リーダーは、関連する組織と頻繁に情報共有を行う。質問3. リーダーは、各関連組織が自律的に行動することを推奨している。

*質問に当たっては、いずれも「1. まったく意識していない」から「7. 非常に意識している」の7点尺度を用いて測定。

数値に基づいて計算し測定した。

図3は、「目標原価達成活動」に関する各質問の集計結果、平均および標準偏差である。質問5.「節目管理によって、目標値を達成できないことが判明した場合、迅速に対応する。」の平均(4.03)が最も高かった。

図表4は、「プロジェクト・リーダー」に関する各質問の集計結果、平均および標準偏差である。質問1.の「リーダーは、メンバー間のコミュニケーションをとることを積極的に推奨している。」の平均(5.03)が最も高かった。

図表5 情報共有に関する質問項目と集計

	1点	2点	3点	4点	5点	6点	7点	平均	標準偏差
質問1.	6社	6社	6社	15社	7社	0社	0社	3.28	1.34
質問2.	4社	5社	7社	13社	9社	1社	1社	3.63	1.43
質問3.	2社	4社	7社	9社	14社	3社	1社	4.05	1.40
質問4.	2社	6社	5社	11社	12社	4社	0社	3.93	1.38

* 質問1. 非常に利用しやすい情報システムが構築されている。質問2. 情報がアクセスしやすい状態で蓄積されている。質問3. 情報は、迅速に共有される。質問4. 共有された情報は、アイデア創発や業務改善に利用されている。

* 質問に当たっては、いずれも「1. まったく当てはまらない」から「7. 非常に当てはまる」の7点尺度を用いて測定。

図表6 水平的組織活動に関する質問項目と集計

	1点	2点	3点	4点	5点	6点	7点	平均	標準偏差
質問1.	1社	3社	10社	5社	12社	5社	4社	4.38	1.55
質問2.	1社	2社	2社	6社	15社	8社	6社	5.00	1.43
質問3.	0社	4社	3社	12社	14社	6社	1社	4.45	1.22

* 質問1. 関連する全ての組織は定期的に会議を行う。質問2. 問題が発生した場合、組織を問わず問題解決にあたる。質問3. 各組織が同時並行して活動する。

* 質問に当たっては、いずれも「1. まったく当てはまらない」から「7. 非常に当てはまる」の7点尺度を用いて測定。

図表5は、「情報共有」に関する各質問の集計結果、平均および標準偏差である。質問3.「情報は、迅速に共有される。」の平均（4.05）が最も高かった。

図表6は、「水平的組織活動」に関する各質問の集計結果、平均および標準偏差である。質問2.「問題が発生した場合、組織を問わず問題解決にあたる。」の平均（5.00）が最も高かった。

図表7 目標品質達成活動に関する質問項目と集計

	1点	2点	3点	4点	5点	6点	7点	平均	標準偏差
質問1.	4社	1社	6社	8社	9社	7社	5社	4.45	1.75
質問2.	3社	1社	3社	7社	13社	7社	6社	4.78	1.64
質問3.	2社	2社	1社	4社	14社	8社	9社	5.15	1.61

*質問1.「目標品質」の設定を行う会議には関連する全ての組織が参加する。質問2.「品質」の節目管理を厳格に実施している。質問3.「品質」の節目管理によって、目標値を達成できないことが判明した場合、迅速に対応する。

*質問に当たっては、いずれも「1. まったく当てはまらない」から「7. 非常に当てはまる」の7点尺度を用いて測定。

図表8 目標原価および目標品質の達成度に関する質問項目と集計

	1点	2点	3点	4点	5点	6点	7点	平均	標準偏差
質問1.	0社	1社	11社	14社	10社	4社	0社	4.13	1.02
質問2.	0社	2社	14社	13社	6社	4社	1社	3.98	1.17

*質問1. 目標原価は常に達成されている。質問2. 目標品質は常に達成されている。

*質問に当たっては、いずれも「1. まったく当てはまらない」から「7. 非常に当てはまる」の7点尺度を用いて測定。

図表7は、「目標品質達成活動」に関する各質問の集計結果、平均および標準偏差である。質問3.「品質」の節目管理によって、目標値を達成できないことが判明した場合、迅速に対応する。」の平均(5.15)が最も高かった。

図表8は、「目標原価および目標品質の達成度」に関する各質問と集計結果、平均および標準偏差である。質問2.「目標品質は常に達成されている。」の平均(4.13)が最も高かった。

図表9 知覚された財務成果に関する質問項目と集計

	1点	2点	3点	4点	5点	6点	7点	平均	標準偏差
質問1.	4社	9社	9社	10社	6社	2社	0社	3.28	1.38
質問2.	1社	2社	9社	13社	7社	5社	3社	4.25	1.41

* 質問1. ROAは同業他社と比較して高い。質問2. 売上高利益率は同業他社と比べて高い。

* 質問に当たっては、いずれも「1. 非常に低い」から「7. 非常に高い」の7点尺度を用いて測定。

図表9は、「知覚された財務成果」に関する各質問の集計結果、平均および標準偏差である。質問1. 「ROAは同業他社と比較して高い。」の平均(4.25)が最も高かった。

以上の集計結果と平均から原価企画活動に関する質問に対する回答には、1つの傾向がみられた。それは、「目標原価達成活動」、「水平的組織活動」、「目標品質達成活動」で最も平均が高かった質問は、問題が発生した場合の迅速な対応に関する質問であった。また、全ての質問において天井効果および床効果は確認されなかった。

4. 分析結果

本節では、新製品・新サービスの企画・設計段階での活動が財務成果および非財務成果に及ぼす影響〔仮説1（製造業）、仮説2（非製造業）〕、製造業と非製造業での成果への違い（仮説3）の分析結果を述べる。

図表10は、各変数間の相関係数である。目標原価達成活動、プロジェクト・リーダー、情報共有、水平的組織活動、目標品質達成活動はそれぞれ相関関係にある。また、目標品質達成活動と目標原価達成度、ROAと売上高利益率も相関関係にあった。

図表10 各変数間の相関係数

	①	②	③	④	⑤	⑥	⑦	⑧	⑨	⑩
①目標原価達成活動	1									
②プロジェクト・リーダー	0.522***	1.000								
③情報共有	0.643***	0.711***	1.000							
④水平的組織活動	0.677***	0.586***	0.53***	1.000						
⑤目標品質達成活動	0.598***	0.748***	0.646***	0.591***	1.000					
⑥目標原価達成度	0.633***	0.600***	0.706***	0.567***	0.598***	1.000				
⑦目標品質達成度	0.471***	0.421***	0.353**	0.641***	0.623***	0.415***	1.000			
⑧知覚された財務成果	0.065	0.245	0.189	-0.033	0.044	0.028	0.059	1.000		
⑨売上高利益率	-0.110	-0.039	-0.183	-0.091	-0.065	0.026	-0.081	0.058	1.000	
⑩ROA	0.060	0.181	0.123	-0.041	0.161	0.053	-0.070	0.132	0.536***	1.000

出典：筆者作成。

注：***：p値<0.01 **：p値<0.05 *：p値<0.1。

4.1. 新製品・新サービスの企画設計段階での活動が成果に及ぼす影響

まず、製造業における新製品・新サービスの企画設計段階での活動が非財務成果および財務成果に及ぼす影響を分析する（仮説1）。独立変数は、非財務成果および財務成果ともに「目標原価達成活動」、「プロジェクト・リーダー」、「情報共有」、「水平的組織活動」、「目標品質達成活動」を用いる。

非財務成果の従属変数は、「目標原価の達成度」、「目標品質の達成度」、「目標原価および目標品質の達成度」を設定した。財務成果の従属変数は、「知覚された財務成果」、「売上高利益率」、「ROA」である。

図表11は、重回帰分析の分析結果である。まず、**仮説1（製造業の場合）**について述べる。非財務成果である「目標品質達成活動」は「目標原価及び目標品質の達成度」に正の影響を示した。しかし、財務成果である「知覚された財務成果」、「売上高利益率」、「ROA」には統計的に有意な結果は得られなかった。

言い換えると、「品質」を重視することによって「目標原価および目標品質の達成度」が向上する。しかし、原価企画活動が「財務成果」に影響を及

図表11 重回帰分析結果（製造業の場合）

従属変数	目標原価および 目標原価の達成度
重相関係数 R	0.736778
決定係数 R ²	0.542841
自由度修正済み決定係数	0.415853
Y 評価値の標準偏差	0.693901
ダービン・ワトソン比	2.418508

	回帰係数	標準偏差	標準回帰係数	偏相関係数	F 値
定数項	0.678496	1.173075	0.678496		0.334536
目標品質達成活動	0.559816	0.179204	0.653485	0.592922	9.758766

出典：筆者作成。

図表12 重回帰分析結果（非製造業）

従属変数	目標原価の達成度
重相関係数 R	0.889882
決定係数 R ²	0.79189
自由度修正済み決定係数	0.687835
Y 評価値の標準偏差	0.853455
ダービン・ワトソン比	3.246347

	回帰係数	標準偏差	標準回帰係数	偏相関係数	F 値
定数項	-0.83289	0.840567	-0.83289		0.981819
水平的組織活動	0.757292	0.321031	0.725287	0.597926	5.564582

出典：筆者作成。

ほすとは言えない。

図表12は、**仮説2（非製造業の場合）**における重回帰分析の分析結果である。非財務成果への影響では、「水平的組織活動」が「目標原価の達成度」「目標品質の達成度」および「目標原価の達成度・目標品質の達成度」に対

して正の影響を及ぼしていた⁵⁾。しかし、財務成果である「知覚された財務成果」、「売上高利益率」、「ROA」には統計的に有意な結果は得られなかった。

言い換えると、職能横断的な「水平的組織活動」を重視することによって「目標原価および目標品質の達成度」が向上する。しかし、原価企画活動が「財務成果」に影響を及ぼすとは言えない。

4.2. 製造業と非製造業とを比較した場合（二群比較）の異同

図表13は、原価企画活動において、製造業と非製造業とで違いがあるかを調べるためにマン・ホイットニのU検定を行った結果を示している。この結果、製造業の方が、非製造業よりも目標品質の達成度に対する意識が高いことが明らかになった。一方、目標品質以外の変数では統計的な違いを見いだすことはできなかった。この理由として、製造業には品質と対象となるモノが存在するが、非製造業の場合、それが存在しないことが目標品質の達成度の違いとなって現れた可能性が考えられる。

図表13 マン・ホイットニの順位 (U検定) : 品質達成活動

	データ数	順位和	平均順位
製造業・品質達成	24	562	23.41667
非製造業・品質達成	16	258	16.125
検定の結果			
U 値			262
同順位補正 P 値 (両側確率)			0.047045

出典：筆者作成。

5) 紙幅の都合上、「目標品質の達成度」および「目標原価の達成度・目標品質の達成度」に対して正の影響を及ぼしていた図表は割愛した。

5. ま と め

本稿の目的は、新製品・新サービスの企画・設計段階での活動である原価企画とその成果との関係性を明らかにすることであった。質問票の設計については、当該領域の先行研究に基づいて有効性の確認されている項目から主として構成した。また、分析については多変量解析を実施した。

解析の結果、本稿で掲げた3つの仮説のうち、仮説1の製造業については、目標品質活動は、「目標原価の達成度および目標品質の達成度」に正の影響があることが明らかとなった。一方、財務成果である「知覚された財務成果」、「売上高利益率」、「ROA」には統計的に有意な結果は得られなかった。

仮説2の非製造業では、水平的な組織活動は「目標原価の達成度」、「目標品質の達成度」および「目標原価の達成度および目標品質の達成度」に正の影響があることが明らかとなった。一方、財務成果である「知覚された財務成果」、「売上高利益率」、「ROA」には統計的に有意な結果は得られなかった。

仮説1および2における原価企画活動と「財務成果」との関係の解釈について述べる。財務成果は、新製品の成果だけではなく、従来の製品群の成果とミックスされた状態で形成される。どこまでが新製品の業績で、どこからが従来製品の業績なのかが分離できないということである。したがって、原価企画の成果が成功裏に進められたとしても、その成果をただちに財務成果に結びつけて判断することは困難と言える。この点を明らかにするためには、従来の製品・サービスに関する活動も独立変数に加えるなど、調査方法を再検討することが必要である。

仮説3では、「製造業の方が、非製造業よりも目標品質の達成度が高い」ことが明らかになった。これは、製造業には品質と対象となるモノが存在するが、非製造業の場合、それが存在しないことが目標品質の達成度の違いとなって現れた可能性があるとした。

最後に、本報告の限界を2点述べる。第1に、調査方法の制約上、サンプル数が少ないことがあげられる。サンプル数を増やして、当該調査を再度行ってみることも検討の余地はあると考えている。第2に、サービス業と一口にいても、業態やビジネスモデルは大きく異なる。そこで、インタビュー調査等で実態を詳細に観察することで、サービス業における原価企画の特徴を一般化できる共通の因子を特定できる可能性がある。これらの限界は今後の研究課題としたい。

参考文献

- Clark, K. B and T. Fujimoto (1990), The Power of Product Integrity, *Harvard Business Review*, November/December (藤本隆宏, キム・B・クラーク/坂本義実訳「製品統合性の構築とそのパワー：ホンダのベストセラーカー開発の秘密」『ダイヤモンド・ハーバード・ビジネス』1991年2/3月号。
- 小林哲夫他 (1992)『原価企画の実態調査』『企業会計』Vol.44, No.5。
- 櫻井道晴 (2015)『管理会計 第6版』同文館出版。
- 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』第36巻第1号, 45-57頁。
- 田坂 公 (2010)「原価企画の新展開と課題－サービス業への適用可能性－」『商学研究 (久留米大学)』Vol.16, No.2, 49-69頁。
- 田坂 公 (2015)「サービス業における原価企画の留意点－ホテル婚礼宴会部門の事例を中心として」『日本近代学研究会』(韓国日本近代学会)第48輯, 389-404頁。
- 田坂 公・梅田 充 (2016)「日本企業における原価企画活動と財務成果との関係性－アンケート調査に基づいて－」『学術論文発表要旨集』韓国日本近代学会第34回国際学術大会 (2016年10月29日, 於：立命館アジア太平洋大学), 予稿集398-411頁。
- 田坂 公・梅田 充 (2017)「原価企画諸活動の成果への影響－非製造業を含めたアンケート調査に基づいて－」『産業経理』Vol.77, No.2, 166-177頁。
- 田中雅康・田中潔・大槻晴海・井上善博 (2010)「日本の主要企業の原価企画(1)～(6)」『企業会計』Vol.62, No.2～7。
- 田中雅康・田中潔・増田譲二・管康人・眞田崇 (2014)「主要企業における原価企画の現状と課題(1)～(10)－実態調査を踏まえて」『企業会計』Vol.66, No.3～12。
- 朴元熙・伊藤和憲 (2000a)「原価企画の統合的コスト・マネジメントに関する実証研究」『日本経営工学会論文誌』社団法人日本経営工学会, Vol.50, No.6, 355-362頁。
- 朴元熙・伊藤和憲 (2000b)「原価企画活動を支援する管理工学ツールの有効性」『管理会計学』(日本管理会計学会誌) Vol.9, No.1, 25-42頁。

- 吉田栄介（2003）『競争優位性をもたらす原価企画能力』中央経済社。
- 吉田栄介（2007）「高品質と低コストのジレンマ：自動車リコール原因分析による考察」『三田商学研究』 Vol.49, No.7, 47-61 項。
- 吉田栄介・福島一矩（2010）「日本企業におけるコストマネジメントに関する実証研究：原価企画と MPC を中心として」『原価計算研究』 Vol.34, No.1, 78-90 項。
- 吉田栄介（2011）「原価企画の新機能－テンション・マネジメントとしての役割期待」『三田商学研究』 Vol.54, No.3, 45-59 項。
- 吉田栄介（2012）「テンション・マネジメントとしての管理会計：原価企画と業績管理の実証分析」『三田商学研究』 Vol.56, No.6, 75-86 項。
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好（2012）『日本の管理会計の探究』中央経済社。
- 陸根孝（2003）「集団成熟度と組織能力が原価企画成果に及ぼす影響についての実証研究」『管理会計学』 Vol.11, No.1, 3-14 頁。
- 陸根孝（2005）「製造戦略、先端製造技術、原価企画システム間の適合性が成果に及ぼす影響」『原価計算研究』 Vol.29, No.2, 36-44 頁。
- 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』 Vol.13, No.3, 169-178 頁。

【謝辞】

本稿の執筆にあたり、「一般社団法人産業経理協会」の理事・事務局長小野均氏には、アンケート調査のご協力をいただきました。また、櫻木晃裕先生（宮城大学事業構想学部教授）には統計学のご指導をいただきました。この場をお借りして感謝申し上げます。