

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——

畑 田 康 則

キーワード

長期経営計画 long range business planning 利益計画 profit planning
予算管理 budgetary control 原価管理 cost control
原価企画 target costing 価値分析 value analysis
価値工学 value engineering

I はじめに

わが国自動車産業は、戦後著しい発展を成し遂げた。その成長要因として、高い製品開発能力、製造技術の優位、これを支える労働者の技能、さらに効率のよい垂直的分業体制などが指摘されるとともに、そこにはまた日本的な企業行動や労使関係、あるいは企業間関係の特質が現出していると考えられている。本稿の目的は、このような特質をもつ自動車産業の発展過程＝資本蓄積機構の構築過程において必然化した「原価企画」の本質的特徴を明らかにするにあたっての論点を整理することにある。

周知のように、原価企画とは、1960年代においてトヨタ自動車（以下、トヨタと略す）で開発された管理会計技法で、製品の開発・設計段階での原価低減活動をいう。その後、原価企画の有効性が次第に認識されるようになり、日本の製造業を中心に普及していった¹⁾。こうした状況を受けて、近年、原

価企画についての研究が活発化しているが、その多くが調査事例に基づいた管理会計技法としての具体的記述とその有効性についての検討に重点をおいたもので、社会経済的な視点からその管理的意義について論及しているものは未だ数少ないといえよう。

一口に原価企画といっても、その具体的活動内容（技法や対象）は、企業経済の各発展段階における諸条件に応じて変容をみているし、また業種の特性において相違もみられる。本稿では、原価企画の機能をとくに日本の製造業の特徴的構造＝下請分業生産システムとの関連で捉えることを試みるが、その際、考察の対象を戦後直後から1960年代までのトヨタグループに限定するとともに、原価企画体系に関しても原基的形態のものに止め、その発展形態については考慮外におく。その理由は、前者についてはこの時期までにトヨタグループの管理的統合の基礎が一応の確立をみたと考えられることと、後者については分析操作を容易ならしめるためである。

Ⅱ 予備的考察——利益および原価概念の変容と管理会計システム

周知のように日本企業における近代的な管理会計は、戦後、アメリカのものが模範として導入され、それを日本の実情に適応させることを通じて確立してきたといわれている。その確立にあたっては、政府や日本生産性本部などが主導的な役割を演じてきたこともよく知られているところである。それは、1950～60年代の通産省の産業合理化審議会や産業構造審議会の各答申や日本生産性本部の「生産性向上」運動の一貫として公表された指針や基準等に見ることができる²⁾。

いうまでもなく、企業利潤は資本主義経済の歴史的発展の各段階における社会的諸条件に応じて特殊な性格が与えられるものである。すでに数多くの研究によって明らかにされているように、一般的に企業における管理会計システムの構築は、一定期間における経営成果としての測定利益概念から計画的利益概念への移行を基礎としている。そして、その移行を促進させる経済

条件とは、競争原則への対応としての固定資本の増大、したがって固定費の増大にはかならない。

この点に関して、例えば、通産省の『経営方針のための利益計画（1956年答申）』では、企業利益は、企業の継続維持、発展を支えるに必要な機能をもつものであることを確認すべきとされ、その内容に（1）企業努力の報償、（2）将来の不測の危険に対する保障、（3）将来の発展更新に対する準備をあげている³⁾。こうして、利益計算思考において、「収益－費用＝利益」から「計画収益－計画利益＝許容費用」への転換がなされ、またそれにともない、企業原価も生産過程における価値費消の客観的な模写たる性格を喪失し、かわって経営管理目的に応じた様々な原価概念が導入されることとなる。例えば、「機会原価」や「差額原価」概念などがそうである。

かくして、以上のような利益概念・原価概念の変容を背景として、長期経営計画が構築されることになる。それは、一定の経営戦略のもとに製品品種・生産設備・要員・管理組織・資本構成などの経営構造の改善を積極的に進めていく計画をいうが、その資本家的意義は、不確実な経済環境の下での固定資本の投資と回収の安定化——損益分岐点の上昇と操業度の硬直化への対抗をはかる中で、一定の計画的必要利潤を実現していくことにある。だが、かかる長期経営計画の論理的完結のためには、資本回転率の加速化への要求もいっそう強められることになる。ここに、将来に向けての潜在的収益力の計画的造成それ自体が、資本回収計算のもとに年度計画の中に織り込まれ、その統制された経営活動を通じて年度利益として実現せしめられることになるのである。そして、こうした計画と統制の計数管理過程を舗装するものとして管理会計システムの再編が今日に至るまで進められてきたのである。こうしてみると、管理会計の資本法則的特徴が、大企業体制の段階における生産技術的合理化要求と経営採算的合理化要求との矛盾的統一のうちに求められることも明白であろう。

以下の章では、かかる管理会計（経営計画・予算管理・原価管理）の一般的特質が、戦後の日本資本主義企業の特殊的發展の中でいかに現象してきた

かを、トヨタの事例をもとに考察していくことにしよう。

Ⅲ トヨタにおける経営計画と原価管理システムの確立過程

トヨタにおける原価管理システムは、原価企画・原価改善・原価維持の活動から構成されており、1966年に「原価管理規則」として体系化され今日に至っている。この3つの原価管理活動について、まず簡単に整理しておきたい。原価企画とは、製品の企画・開発の段階において、中長期利益計画に基づいて新製品の目標原価を定め、これを実現していくための原価発生コントロール＝原価低減活動をいう。つぎに、原価改善とは、量産段階における原価低減活動であり、短期目標利益に基づき部門別・費目別に原価の低減目標額を製造予算（カイゼン予算とよばれる）として定め、基準（標準）原価自体を低減する活動である。最後に、原価維持とは、前期末までに達成した原価水準を今期の基準（標準）原価とし、それを実際の生産活動で達成あるいは維持しようとする活動をいう。こうした原価管理の確立過程については、巻末に掲げた年表から、1950年代中頃に、まず部門費の予算管理によって原価維持の体系が整えられ、ついで1960年代に入って、基準原価をさらに低減するための原価改善の体制が確立され、これに新製品の開発段階における原価企画が加わったことを大体において窺い知ることができる。だが、ここで留意したいのは、かかる原価管理の展開が、それぞれの時期における経営計画の内容と無関係ではない点である。以下、この点について、『社史』中心に検討してみることにしよう。

（1）「経営管理体制の整備期（1946～49年）」の原価節減

終戦直後、日本における自動車生産はトラックの生産から再開されたが、その実績は戦前の水準をはるかに下回るものであった（1946年の生産台数は約14,000台で、41年の3分の1）。そうした生産の低位は、乏しい需要の下での老朽化した設備と制限された資金や資材＝資本不足と労働力過剰によるものであった。

この時期、トヨタは、経営管理体制の整備・強化⁴⁾を柱としながら経営合理化を推進していった。しかし、それは資本の労働過程への浸透を積極的にはかるものではなく、企業資本の最低限維持のための経営の計画と統制にはかならなかった。そこではもっぱら労働力削減による労働能率の向上を重点とした直接的な予算方式による費用支出の節減が強行された。それは決して精密な作業・工程の分析と体系化を基底とした厳密な原価算定による製造予算でもって管理するというような近代的合理主義に基づいた方法ではなかったのである。ここに、「わが国においては、予算統制も財務管理の前提的要件たる労務管理＝標準原価計算に接着して展開せず、そのかぎりでは前提要件を欠いたまま財務中心のいわゆる『資金繰り』『費用の節約』すなわち金額面よりする費用統制に終止するという畸形的な発展をたどった」⁵⁾とされる、その萌芽的なひと齣をみるのできるのである。

そして、事態は、結局のところ、企業の存続・採算維持のために、分社化（1949～50年、日本電装、民成紡績、愛知瑠瑠、トヨタ自動車販売の設立）と人員整理の強行（1950年、トヨタ争議勃発）へと至ったのであった。

（2）「生産設備近代化5カ年計画（1951年）」と基準原価計算制度の導入

1949～50年にかけて、「販売割り当ての事実上の廃止」、「乗用車の生産制限の解除」、「価格統制の廃止」などが実施されるに及んで、自動車工業は自由競争の時代に入っていた。しかしこの時期、日本企業と欧米企業との間には圧倒的な生産規模の格差が存在していた（1950年の各社生産台数は、GM365万台、フォード190万台、クライスラー131万台に対して、トヨタ、日産はともに1.2万台）。だが、メーカーも政府も、そのキャッチアップは決して不可能であるとはみななかったようである。それは、当時紹介された「シルバーストン曲線」に基づけば、自動車1台当たりのコストは、年産10万台までは全ての工程で量産効果が発揮され急激に低下するとみられていたからであり、また、通産省の調査でも、小型4輪車の場合、生産規模が2倍になれば、コストは20%低下することになり、月産1万台で輸入面での国際競争

力が確保できるとみられていたからである⁶⁾。その場合、生産合理化の焦点となるのは、自動車メーカーにおけるプレス工程への設備投資と組立工程の改善、そして部品メーカーの発展にあるとされていた。またこの時期、政府・通産省は、外国企業との技術提携は奨励するが、外国資本の導入は当分の間拒否することを明らかにし、自動車産業を保護する方針を打ち出した。

こうした状況の中、1951年、トヨタは月産3,000台体制を目標とする本格的な長期経営計画「生産設備近代化5カ年計画」を策定し、実行に移していった。この経営計画の目標は、乗用車生産への重点移行を目指しての設備の近代化と流れ生産方式による量産体制の確立にあった。この計画に示された生産規模は従来の2倍に相当するものであったが、それは流れ生産方式をとるためのいわば物理的最小限規模であって、当時の「市場発展の不透明性・不確実なる販売需要」に対して、十分考慮された生産能力の形成ではなかった。そのため、操業度概念は異常な鋭さをもって現れざるをえず、ここに経営の安定化のために管理会計制度の導入（1952年）がはかられることになったのであった。

とくに、原価計算課の設置と基準（標準）原価計算制度の導入は、それまでの実際原価の計算から計画・予定原価の計算、原価の比較計算そして原価差異分析計算へと原価計算の管理機能を強化することとなった。この基準原価計算と従来からの予算統制とがどのような接合関係にあったのか、『社史』からはその詳細を知ることができない。しかし、この時期、作業の標準化が積極的に進められ、一定時間に必要個数をつくるための使用機械と作業順序、要素作業ごとの標準時間、さらに機械ごとの標準手持ち部品等を「標準作業票」に示すなどして労務管理に役立てられたとされることからみて、基準原価は単なる過去の実際原価の平均や目標＝予算原価として設定されるものではなかったことは明らかである。だが、かかる作業の標準化も、この段階での設備の近代化・流れ生産方式の構築にとまらぬ不可欠な技術的要件として必要とされたものにすぎないものであって、結局はそうした基準原価による原価管理も、資本蓄積運動のある一定段階において、予算統制に包摂されて

いくことになるのであった。すなわち、基準原価の設定は、標準作業の実行＝原価維持の目標となるのみならず、作業改善への取り組みを促進させる原価改善への起点としての意義をもつに至ったのであった。そして、原価改善の推進に圧力を加えるものが利益計画にもとづく予算統制に他ならなかったのである。またこの時期、こうした生産工程における「作業の標準化」に加え、「多工程持ち」や「スーパーマーケット方式」の導入により、生産の平準化・弾力化の工夫も進められ、柔軟な操業度調整がとれる体制を整えていった。

さらにこの時期、協力会社に対して、取引方法の改善や経営体質改善についての取り組みが始まった。その契機となったのが、1952～53年にかけて実施された中小企業庁の『企業系列診断制度』を活用した系列診断であった⁷⁾。トヨタは、この診断での勧告を受けて、協力会社に対し発注の早期化と、標準作業時間を基準とした原価計算による購入価格の決定をおこなうようになった。だが、そのことをもって企業間関係の近代化が進展したとするのは、あまりにも表層的な見方に違いない。事実上、その外見的近代化とは異なり、外注・購買管理が原価低減のための重要項目であることがあらためて認識されるようになり、以後、トヨタは原価低減の意図をもって、協力企業の工程に積極的に関与し始めるようになっていったのである。

こうして、トヨタは一定限の量産体制を整えることによって自動車生産機構の中核としての安定した基盤を確立しつつ、周辺の協力会社（当時は、まだ自動車部品の専門メーカーは少なかった）との新たな連携＝支配管理を模索し始めていたのであった。かくして、この段階における基準原価計算制度導入の意義は、直接的には原価維持のための基礎的条件を整えたことに求められるとともに、それに加えて、原価管理の範囲の拡大——購入部品費あるいは材料費としての費目別管理の対象であった段階から下請企業の生産工程それ自体を管理対象に据える段階への移行を促進させたことにあったことも無視できないのである。

(3)「月産1万台計画（1956年）」と原価維持体制の確立

1956年トヨタ自動車は、新たに月産1万台を目標とする設備計画に着手した。それは、高性能の自動機械を導入して、増産と原価低減をはかろうとするものであった。この計画は、それまでのものとは次の点で相違していた。すなわち、前回の計画が、先に検討したように流れ生産方式の確立において、「生産技術的に要求される最小規模」を目指すものであったのに対して、この計画の特徴は市場調査や一定の需要予測に基づいた販売計画との連携がはかられている点にあった。といっても、その販売計画は、国内需要の一般的動向を統計的手法で予測するという程度のもので、十分考慮された積極的な市場販売戦略をともなったものではなかった。その意味では、この設備計画はやはり楽観的な先行投資としての色彩の強いものであったことには違いなかった。経営計画において販売計画・戦略への重点移行がおこなわれ、それを起点として新製品の開発や生産機構の構築に向かうのはいましばらく後になる。

しかし、こうした未来の収益力の構築化＝固定費の形成は、新たな会計管理機構を要求することになった。同年、製造部門を対象とした部門費の予算管理が実施されるようになったが、それは、従来の時間研究による作業標準や材料の消費標準などの設定に基づいた標準（基準）原価計算制度から、予算制度を勘定体系に織り込んだものとしての標準原価計算制度への転換をともなうものであった。すなわち、それは原価管理の領域へ予算を延長することにより計画利益の浸透をはかるものであり、ここに「利益計画―予算統制―標準原価―作業標準」なる企業経営内部における統制・支配の機構が確立したのであった。とはいえ、予算そのものが直接に原価管理の係数として意味をもつことは一般的にみて少ない。なぜなら、製造予算にしても、それは期間計算数値であり、原価管理における製品対象計算になじむものではないからである。したがって、こうした場合、原単位計算の可能な原価については標準原価計算方式で対処し、その他の原価については予算方式で統制していくという折衷が考えられることになる。自動車産業のように外注比率が非常

に高い（約 70%）場合，こうした予算方式による原価管理は購買活動の面で大きな役割を果たすことになったと推測されるのである。

こうして，原価維持体制は，予算統制との結び付きを一層強めることにより，その管理手段としての完成化がはかられていったのであるが，他方で，標準原価と予算原価との矛盾——標準原価計算の本来的機能の否定と予算統制機能への代位——は，小集団活動などの原価作用因へ直接的に働きかける原価改善活動や開発段階において目標原価内に原価発生を収めていく原価企画活動へと導いていく動因（1959 年には，大衆車の開発において，目標販売価格を設定し，企画設計段階での原価検討を試みている）ともなっていたのであった。

（4）「月産 3 万台計画（1960 年）」と原価改善体制の確立

1960 年代，国内自動車市場における競争の激化とともに貿易や資本の自由化が迫る中，各社とも企業競争力の強化が急務となった。そのため，新製品の開発，品質の向上，原価の低減に向けての活動がより活発になってきた。1960 年，トヨタは，3 年内の達成を目標とした「月産 3 万台計画」を発表したが，その重点項目に「関連会社との生産分担ならびに協力体制」や「協力工場の利用」が掲げられた。その意図するところは，フルライン化を目指しての規模の経済性の追求には工場，企業，企業グループの 3 つのレベルでの再検討が必要との認識から，トヨタ自体の管理組織体制の強化は言うに及ばず，グループ全体における生産システムの整合性＝機能的再編を進めることにあった。

かくして，トヨタでは，フルライン生産を実現するためには，「単一工場による一貫生産機構から複数工場による一貫生産機構への展開」⁸⁾が必要と考えられ，それを受けて，設備投資計画は，これまでの既存工場における必要に応じた部分的増強から工場単位での計画に視点が移されていった。また，こうした考え方は，関係会社や協力会社への生産委託，発注方針においても導入されることとなった。すでに 1960 年頃には，乗用車一貫生産工場として

元町工場をはじめ、生産を委託する関連会社でもつぎつぎと新工場を稼働させ、その体制を整えつつあったが、グループ全体の観点から大規模な先行投資がなされていったのがこの時期の設備投資計画の特徴であったといえるのである。

またこの時期、品質管理体制も整備され、その柱として TQC (Total Quality Control, 総合的品質管理) が導入された。その契機となったのは、生産量の拡大にともなった臨時工などの大量投入によるところの不安定な労働力構造に起因しての製品不良の増加であった。導入された TQC は、単なる従来型の品質管理ではなく、全員参加による経営管理の改善を積極的に目指すものであり、(1) 品質と原価意識の高揚、(2) 機能別管理体制の充実、(3) 新製品企画の充実、(4) 新製品立ち上げの円滑化、(5) 関連・協力会社との協力の緊密化などが、その方針として掲げられた。そして、トヨタは、関連・協力会社に対しても、TQC についての指導をさらに進めていったのであった。

さらに原価管理においても、TQC による 1961 年の全社的な不良半減運動を契機として、全社的な原価管理方針や実施計画をもとに車種別・部門別の目標低減額を定めての原価改善活動が行われるようになったといわれる。こうしたいわば「全社的な原価改善体制」が確立したということは、目標とされる低減額が各部門における希望観測的な目標というようなものではなく、短期利益計画との結び付きをもった基準（標準）原価の低減額＝改善予算として示されることを意味するものであったことはいうまでもない。また、翌年の 62 年には、原価改善ツールとして VA (Value Analysis, 価値分析) が導入されたが、それはまず仕入先に対する部品検討（設計変更等）において実施された。その後、トヨタは下請系列企業にその普及をはかるとともに、VA 提案制度に基づいて、原価改善案を求めるようになった。この場合、VA は納入価格低減の有効な手段となったが、必ずしも下請系列企業の原価低減＝超過利潤獲得の手段として機能した訳ではなかった。この時期の VA 提案制度にあっては、成果還元のルールはいまだ明らかではなく、したがって、それは「資本による資本の支配」のための手段としての性格を色濃く示すもの

であったと考えられるのである。

(5) 「5 カ年長期計画（1963 年）」と原価企画の実施

1963 年、トヨタは「会社方針」を発表した。その基本方針は、(1) 世界的企業への発展、(2) 品質の向上、(3) 量産体制の確立と低価格の実現からなるものであった。そして、この方針の達成を目標に、同年「5 カ年長期計画」がまとめられた。この計画には、これまでにない膨大な設備投資計画（新たな乗用車専門の一貫生産工場およびエンジン等大型部品専門工場の建設）が含まれており、その限りでは、従来と同様の先行投資型の経営計画であったといえる。がしかし、それは以前にまして利益計画を最重視するものであったという。加えて、これ以降、環境変化に柔軟に対応して計画の修正がとれるように、ローリング方式で毎年長期経営計画を立てていくことになった。こうした長期経営計画立案における方針転換は、迫りくる資本の自由化に備えつつ、国内および輸出市場の拡大に対応するためのより戦略的な経営計画が要求されるようになったことにその理由があったと考えられるのである。

この時期、日本の自動車産業には 13 社の企業があり、その生産集中度（1965 年、トヨタ：24.9%、日産：18.0%、マツダ：15.5%）も欧米に比較してかなり低く、激しい販売価格競争が展開されていた。自動車メーカーおよび大手部品メーカーは、一定の生産力増強によりこれに対応していたが、下請部品メーカーでは経営採算の限界において非合理的な原価節約にその活路を見出ださざるをえないというのが一般的状況であった。しかも、資本の自由化により、このままでは幾多の企業が外国資本の支配傘下のもとに置かれてしまうという危惧もあった。こうした状況の中、新たな市場支配のための経営戦略として、「規模の経済性と製品の差別化とのより高い水準での両立」がその焦点になっていった。そのため、合併や提携に基づくグループの再編やグループ全体の効率化をはかる経営管理体制の強化再編が、この時期急がれたのであった。

トヨタでは、1963 年初頭より、TQC 推進の第二段階として、新たな機能別

の管理体制の整備・確立に向けての取り組みが始められた。それは、全社の業務を、新製品の開発および品質設計、生産準備、初期流動管理、生産量管理など12の機能に分類し、その機能別に管理体系図をつくり、それぞれの管理項目と管理点を明確にした管理資料を整備することから始められた。これにより、品質、原価などは各部門の機能を軸に検討されることとなったが、同時に原価管理の方法自体も、品質保証（管理）との関連において、製品企画から販売に至る全ての活動内容について再検討されることとなった。こうして原価管理の体系は、原価維持、原価改善、原価企画に分類、整理され、前述の「原価管理規則（1964年）」としてまとめられることになったのであった。

トヨタの原価企画については、1959年のパブリカの試作段階において目標販売価格を設定し原価検討を試みたことから、それを起源にとみる見解がある。もっとも、この時期にはまだ、VA / VE（Value Engineering, 価値工学）は導入されておらず、したがって、その目標原価の達成は、一定の技術工学的な方法による生産条件の合理的改善＝原価低減によるものであったとは到底考えられないのである。そして実際は、仕入先に「3年間で30%のコストダウン」を要請するといういわば資本圧力によって、その目標を達成したのであった。その後、原価企画活動の主要技法としてVEが活用されるようになり、1963年のカローラや1964年のコロナの開発時に本格的に実施されるようになったのであった。しかも、このVA・VE活動は、企業組織内のみならず、下請系列企業との製品共同開発の中で展開され、そのことによって始めて、企画された製品の機能および品質上の目標を達成するとともに、設計の工夫・改善によって材料費や加工費を低減し、目標原価もあわせて達成することが可能になったのであった。

しかしながら、原価企画の体系が、(1) 目標原価設定までのプロセスと(2) 目標原価達成のプロセスに大きく二分されることからしても、それをVA・VEによる原価低減活動のレベルにとどめて理解してはならないだろう。原価企画の本質的意義は、やはり総合的な利益管理システムの一環において考慮されなければならないのである。多品種少量生産体制を基礎とした新製品

開発の頻発化・製品ライフサイクルの短縮化という製品戦略の実際的展開においては、資本採算と原価採算との接合をはかるより緻密な計画が重要視されてくるのはいうまでもない。かかる中・長期経営計画自体の段階的特殊性において、原価企画は許容原価方式による目標原価を基礎とした予算システムをより源流の原価管理に活用することへの要請から生成したものとみることができるのである。

以上、トヨタにおける原価管理システムの確立過程——原価企画の生成過程を、戦後の経営計画との関連で素描してみた。ここに原価企画体系の特徴について一応次のように整理できるであろう。すなわち、(1) 戦略的経営計画（フルライン・モデルチェンジなどの製品戦略）における目標利益実現の支援、(2) 機能的な管理組織体制と下請系列企業との連携のもとでの実施、(3) VE などの工学的技法の活用という枠組みをもって、原価企画の基本体系が確立をみたといえるのである。その後 1970～80 年代において、さらに原価企画技法は豊富な展開をなし、国際競争力を支えた「日本の原価管理」として世界から注目されることとなったのである。

しかし、日本の管理会計の特質を把握しようとする場合、技法に限定した特徴付けだけではいまだ充分とはいえない。原価企画にしても、その技法自体でみる限りでは、トヨタあるいは日本の独自なるものとは何かは、少しも明確ではないのである。事実、フォード社においても、すでに 1950 年代中頃、開発段階で原価を検討し、目標原価内にそれを抑えるために、設計変更を行ったり、購買部が VA を用いて部品検討を行い、仕入先との交渉に入ったりすることがおこなわれていたのである¹⁰⁾。確かに、日本企業における管理会計技法それ自体は主にアメリカから導入されたものに違いないが、しかし、その利用形態＝経済的機能は資本蓄積機構の特性を反映し、相違してくるのも当然のことであろう。そこで、この点について次章でいさ少し詳しく検討してみることにしよう。

IV 原価企画の経済的機能

1960年代に日本自動車産業において独占あるいは寡占体制が確立されたことはよく知られている事実である¹¹⁾。すなわち、60年代前半には新規参入が相次いだか、競争を通して次第に企業間格差が形成され、60年代中頃よりトヨタ、日産の上位企業を中心とする業界の再編成が進み、トヨタグループ（トヨタ、日野、ダイハツ）および日産グループ（日産、日産ディーゼル、富士重工）が形成されるに至り、寡占体制が確立されたのである。この企業間格差の形成要因については、フル・ライン政策の展開力、製品開発力、設備投資、量産技術、部品製造企業の育成・系列化、販売網の整備等が指摘されてきた。

ところで、企業原価は、規模や操業度によって一面では規定されるとともに、資本運動の自己法則性の展開によって直接に規定される側面をもつものである。したがって、原価企画の本質的特徴の把握のためには、まずこの時期における企業間競争の戦略的内容を基礎として、資本蓄積と設備投資のメカニズムを捉え、それが原価管理の問題と内的に如何に関連するかという点を追究していくことが必要となる。言い換えれば、自動車生産システムにおいて、原価企画の管理的機能の諸特徴が、独占体制の成立の内的必然性と現実的可能性にどのような具体的な内容規定を与えているかという点の解明が重要となる。。

ここでとくに注目を要するのは、日本自動車産業の独占的大企業の拡大再生産のプロセスが、一般的な個別資本の法則の展開を示すと同時に、日本の特殊な産業構造展開の様相をも示してきた点である。それは、設備投資との関連で生じてくる根本的な問題を、個別企業の「規模」の問題に限定させることなく、「系列化」＝「企業集団化」によって従来の分立的分業体制を階層的に再編・統合しつつ、その全体の規模を拡大させていくことで解決するというものであった。一般的に大規模生産では、労働が相対的に節約されることになるが、それは単に生産の技術的条件によって直接に可能となるのではなく、それらの条件が労働の社会的条件として機能するからである。この点

を考慮に入れるならば、分析は企業集団化・系列化の本質——独占的大企業における固定資本の形成と節約——から、その資本の連結生産行程＝価値増殖過程とその形態を明らかにし、それとの関連で原価管理の問題を整序化するという方法をとらなければならないことになる。

すでにみたように、独占的大企業における長期経営計画の意義は、計画利益の構築において固定資本の投下と回収の安定化をはかる点にあった。固定資本の形成に関連しては、原価計画（狭義の原価計画としての原価企画と設備投資企画）が経営構造の改善による大幅な原価低減の可能性を検討するものとして重要視されることになり、また固定資本の回収においては、一般に需要の変動に対して、価格の大幅な変更ではなく操業度の変化での対応が考慮されることになる。この場合、需要の変動に応じた原価の決定には、「完全操業度」ではなく、長期需要予測による平均的、標準的生産量＝「正常操業度」が用いられることになり、これを基準にして、製品へ間接費を配賦し、これに直接費を加えて「標準原価」とするわけである。こうして独占的大企業では、操業度の変化による単位当たりの固定的間接費の増減を価格に反映させることなく、価格を一定に維持することが可能となるが、同時にまた、恒常的に過剰生産能力をもつことにもなる。それでも、実際操業度が正常操業度を上回る限り、新たな資本投資への誘因をもつことになるが、しかし、経済発展のある一定段階において、操業度の維持・拡大は、製品の多様化によって保障されることとなり、したがって新製品の頻発化やモデルチェンジなどの製品戦略の強化とそのためのさらなる資本投資が必要とされてくることになるのである。

だが、かかる戦略的投資の進展は、投資と回収の矛盾をさらに拡大せずにはおかない。かくして、この矛盾を独占資本的に止揚するために、資本回転率の加速化＝固定資本節約への要求もいっそう強まってくることになる（独占的管理価格の設定が困難な場合はなおさらこと）。ここに、企業の集団化・系列化が進められていく基本的要因が存するのであるが、その進展は、独占的大企業における「固定費の変動費化」を促進せしめることになる。しかし

て、固定費＝管理不能費の相対的縮小化と変動費＝管理可能費の相対的拡大化は、また原価（変動費）の計画と統制の新たな強化＝購買・下請管理を要請することになるのである。

この点で、原価企画が、その企画対象として材料費や購入部品費などの変動費（トヨタの場合、総原価の 85 ～ 90%）に集中するのは偶然ではない。原価企画は、その生成の当初より下請管理機能を有するものであったのである。それゆえ、「車両全体の原価目標は、内製品のみならず外部調達部品も含めて、部品ごとの原価目標に分割され、割り付けられている。欧米のメーカーと異なり、部品の約七割を外部調達に依存している日本の自動車メーカーにとって、外部調達を除外して原価目標を達成することは困難である。ここに開発・設計段階から部品メーカーと協力して原価低減を計るという原価企画の日本的特質を生む必然性を見だし得る。」¹²⁾ というのも納得がいくところである。

しかし、問題はこれで終わったわけではない。たしかに、企業の集団化・系列化による「固定費の変動費化」は、独占的企業の固定資本負担（リスク）を分散させるとともに、原価管理の対象を拡大し、原価低減の可能性を生み出すということにもなる。原価企画は、まさにこの可能性を計画する管理会計技法である。しかし、その計画の実現に現実性を与えるものは、じつは「独占価格体系」に他ならないのである。ここでは、原価企画の技術的性格（生産力視点）と経済的性格（生産関係視点）との混同は許されない。原価企画活動を経営工学的視点からみる限り、それは VE 等を活用して最適な代替案を選択し、そのことによって新製品（購入部品）の原価の最小化をはかるものとして捉えることができるが、社会経済的視点からみるそれは、「独占価格体系」を通じての独占的大企業における超過利潤の構築を支援するという性格をもつものなのである。すなわち、独占的大企業の企業集団化・系列化による価格体系の支配は、本来的には商品の生産価格の構成要素であるはずの購入部品費や外注加工費を商品価値の可除部分としてしまうのである。

1950 年代、自動車産業においても大企業と中小企業との間には、生産技術

水準や賃金水準の格差がみられ、その格差自体が低原価（低品質でもあった）の条件となっていた。とくに、大企業による下請系列企業の生産過程への管理が浸透していない段階では、当然に前者の原価低減＝下請単価の切り下げの強行は後者の労働能率強化型の非合理的原価低減を導くことになるが、しかし、そのことがまた逆条件となり、社会的生産力の発展を制限させることにもなる。50年代後半において、それは国際競争力の強化の制約条件として認知されることになったのであった。

かくして、資本合理化の新たな展開は、商品価値の変動の基本要因が労働生産力であることから、一方では企業グループ全体の規模の拡大と生産力の増強を、他方では、企業グループの生み出す利益の適正配分＝集中のための統合的管理を要請することとなった。1950年代中頃から60年代の中頃にかけての、「生産性向上運動」も、まさにそうした要請に応えるものであった。その運動の一環に「中小企業の原価計算」や「適正利潤基準」が指針として据えられたのであったが¹³⁾、それらは、まさに中小企業の下請系列企業としての生産力の向上と独占利潤形成のための新たな枠組みを提供することを目的とするものであった。すなわち、前者は独占的大企業が要求する企画原価（＝目標納入価格）実現のための管理原価計算として、後者は、独占的大企業が下請中小企業に対して許容する利益基準として、それぞれの社会経済的役割を果たしていったのであった。

こうみてくると、原価企画は、企業グループの統合的管理におけるところの、利潤分配計画機能をも担うものとして理解され、またそういう意味において、それは単なる原価低減活動にとどまるものではなく、利益管理活動として理解されることになるのである。要するに、原価企画とは、独占資本の運動が法則的に生み出す投資規模に規定されるところの原価水準の最大限と最小限との振幅の中での標準原価計画——原価形成と原価節約との矛盾の資本家的止揚としての——を基軸とした、社会的利潤の再分配機能を果たすものとして把握される性格のものなのである。

附表 トヨタ自動車の原価管理関連事項についての年表（戦後～1960年代後半）

西暦	項 目
46	・臨時復興局を新設し、将来の発展を考慮に入れた総合的な復興計画を立案、実施
47	・経営調査委員会を設置（重要経営問題に関しての立案・審議と経営合理化の推進化）
49	・経営合理化委員会（能率向上部会、材料・加工不良防止部会、材料節減部会、経費節減部会）を中心として原価低減を実施 ・予算統制の検討開始 ・自動車製造に直接関係のない分工場の分社化（日本電装、民成紡績、愛知瑠璃）の開始
50	・間接経費の予算統制実施 ・会社再建開始（人員整理、一部工場閉鎖を含む）／「朝鮮特需」による、大量受注
51	・「生産設備近代化5カ年計画」策定（月産3000台体制目標）
52	・管理会計制度を導入 原価計算課（原価調査係、総合計算係、個別計算係、材料計算係）の設置による原価に関する統計、新製品の見積り原価計算の強化／「基準（標準）原価計算制度」の導入による事前原価計算・利益管理に結びついた原価計算の実施 ・標準作業票（使用機械・作業順序・標準時間・標準手持ち部品）を掲示 ・企業系列診断制度（中小企業庁）を活用 ・協力工場能力を十分考慮した、納入時期・数量等の決定等の改善および単価の改善（工数、良品率の把握、合理化と単価の関連性、段取り費用の明確化、標準作業時間を基準とした原価計算方式を採用しての単価決定）
54	・号口管理制度（ロット生産）一スーパーマーケット方式への転換 ・新製品開発プロジェクトのための「主査室」設置
55	・新大衆車の開発において「価格がいくらならどの程度の車がつくれるか」を検討（原価企画の原点）
56	・月産一万台を目標とする設備投資計画に着手 ・製造部門を対象とした部門費の予算管理を本格的実施（その後素材費、製品別管理へと全社的原価管理体制へと発展） ・需要予測手法の開発に着手（販売計画の策定）
57	・市場調査の実施
59	・パブリカに目標販売価格を設定し、企画設計段階での原価検討を試みる
60	・関連会社も含めて、月産3万台設備投資計画の推進（従来の既存工場の部分的増強から「工場単位の設備計画」へ転換）

原価企画の生成と機能についての検討

61	<ul style="list-style-type: none"> ・車種別、部門別の目標低減率を定めて原価管理（原価改善）を展開 ・管理計算，見積り計算の強化のため，経理部内に原価調査課を新設 ・TQCの導入（品質・原価などの機能を軸に各部門間の連携を強化）
62	<ul style="list-style-type: none"> ・企画会議とその下部機構（新製品会議，新車進行会議，生産企画（販売）会議，設備会議，原価会議，内外製決定会議，品質管理会議，翌年研究会議追加）の設置 ・VAを導入（購買部が中心となり仕入れ部品をチェック）
63	<ul style="list-style-type: none"> ・機能別管理体制の確立 ・5カ年長期計画策定（従来の生産計画，設備計画中心から利益計画中心のものへ転換） ・カロラの開発（新製品・新技術・新工場という大プロジェクト）において，VE活動の本格的実施
64	<ul style="list-style-type: none"> ・コロナ RT40 型の開発において一車型に限定して原価企画を実施 ・「原価管理規則（原価企画、原価維持、原価改善）」の制定
66	<ul style="list-style-type: none"> ・購買管理部による仕入先の VE 活動支援の推進
67	<ul style="list-style-type: none"> ・月産 10 万台体制の検討を開始 ・パブリカの開発において，シリーズ全体の原価企画を実施 ・市場の変化と需要の多様化を考慮して新しい製品体系の検討に着手。2 車種（セリカとカーリーナ）同時開発し，主要部品を共用し同一ラインで製造（こうした部品共通化は，車種の多様化と低コストの両立化において画期的な政策となった） ・原価改善報償制度（工場ごと）の開始

（注）本年表は，トヨタ自動車社史から作成。

（注）

1) 神戸大学管理会計研究会「原価企画の実態調査（1）」（『企業会計』44-5，1992年5月）によれば，最近の原価企画の採用状況は，機械で 55.2%，電気で 61.5%，輸送機器で 65.5%と組立産業での採用率が高く，また装置産業でもその採用が確認されたことが報告されている（1991 年調査，回答会社数 180 社）。

2) 主なものは次の通りである。

通商産業省産業合理化審議会管理部会答申，「企業における内部統制の大綱（1951 年）」，「内部統制の実施に関する手続き要領（1953 年）」，「経営方針遂行のための利益計画（1956 年）」，「事業部制による利益計画（1960 年）」。

通商産業省産業構造審議会管理部会答申，「コスト・マネジメント（1966 年）」，「企業財務政策の今後のあり方（1972 年）」。

日本生産性本部、『中小企業のための原価計算（1958年）』、『適正利益計算基準（1964年）』

- 3) 通商産業省産業構造審議会編『利益計画と統制組織』日刊工業新聞社、1969年、32ページ。
- 4) 1946年、監査改良委員会の機能拡充、企画調査室および臨時復興局を設置。1947年、経営調査委員会（労務民生、管理、特別の分科会をもつ）を設置。1949年、経営合理化委員会（能率向上、材料不良・加工不良防止、材料節減、経費節減等の部会をもつ）を設置。詳しくは、トヨタ自動車50年史『創造限りなく』、1987年、199～212ページを参照。
- 5) 木村和三郎他監修『現代経営会計講座－戦後日本の経営会計批判－Ⅳ管理会計編』東洋経済新報社、1956年、57ページ。
- 6) 武田晴人編『日本産業発展のダイナミズム』東京大学出版会、1995年7月、193～4ページおよび239ページ参照。
- 7) この『企業系列診断制度』は、戦後中小企業政策の重要な柱のひとつであった。トヨタ自動車と東海協豊会に加盟している21社がこの診断を受けている。詳しくは、和田一夫「自動車産業における階層的企業間関係の形成——トヨタ自動車の事例——」『経営史学』第26巻第2号、199ページを参照。
- 8) この時期のトヨタの工場展開と委託生産については、塩路洋「トヨタ自工の工場展開」『経済論叢』第137巻第6号、1986年、および「トヨタ自工における委託生産の展開」『経済論叢』第138巻第5・6号、1987年、に詳しい。
- 9) 1964年11月、自動車部品工業会は自動車工業会および通産当局との事前協議のうえ、取引改善に関する要望書を自動車工業会に提出した。要望書の内容は、(1) 価格、(2) 発注、(3) 支払い、(4) 補助部品の販売、(5) 標準仕様、(6) その他の各項目にわたっている。いま、価格についての要望を掲げてみるとつぎの通りである。「(1) 部品の価格引下げについては今後も鋭意努力しますが、一面部品企業基盤強化の見地より、その納入価格については合理的、あるいは技術的根拠の上にたって、相互間で十分協議のうえ、決定するものとされたい。(2) 発注数量が合理的な生産単位に達せざるものについては原価が割高になるので、価格差を認められたい。(3) 自動車の輸出車用部品については特に考慮するが、採算上特に不利におちいる場合においてはお互いに十分協議するものとされたい。(4) 主要原材料が高騰した場合には部品価格の改定を認められたい。(5) 補修部品の価格は組付部品との関連において合理的な格差を認められたい。」（『自動車年鑑』、1960年版、157ページ）。

- 10) 小林靖雄『総合原価管理』森山書店、1972年、29～32ページ。
- 11) この寡占体制を水川氏は「生産物差別化型寡占体制」と規定される。この規定にあたっては、「生産物差別化を中心として、これとの関連で量産技術、製品開発力、フル・ライン体系、販売網の整備、設備投資の役割を、また、……上の諸要因がどのように参入障壁を形成していくかを、さらに、寡占体制の成立によって市場行動面に現れる特徴的現象としてモデル・チェンジやワイド・セクション体系の一般化、および名目的価格の下方硬直性を」（「水川侑「寡占体制成立の検討——自動車産業を中心に——」『専修経済学論集』第17巻第1号、1982年、11ページ）考慮しなければならないとされている。
- 12) 田中隆雄「原価企画の基本モデル——トヨタの原価企画を参考に——」『会計』第145巻第6号、1994年、13ページ。
- 13) この点については、敷田禮二『管理会計批判——戦後日米資本主義史と蓄積手段』日本評論社、1975年、140～262ページに詳しい。

（参考文献）

- (1) トヨタ自動車株式会社、『創造限りなく・トヨタ自動車50年史』、1987年。
- (2) トヨタ自動車工業株式会社『トヨタのあゆみ・トヨタ自動車40年史』、1977年。
- (3) トヨタ自動車工業株式会社『トヨタ自動車30年史』、1967年。