

原価企画における部門間インタラクションを促進するための管理会計システム

諸 藤 裕 美

1. はじめに

原価企画とは、「製品の企画・開発にあたって、顧客ニーズに適合する品質・価格・信頼性・納期等の目標を設定し、上流から下流までの全ての活動を対象としてそれらの目標の同時的な達成を図る、総合的利益管理活動」（日本会計研究学会，1996，p. 23）をいう。顧客ニーズに適合する複数目標の設定・達成のためには、設計部門のみならず、営業、生産技術、購買などの複数部門間のインタラクションが必要とされると考えられる¹⁾。しかし、原価企画に関する既存研究において、部門間インタラクションを促進する要因として、組織構造、組織文化に関する議論はなされてきた（e. g. 岩淵，1993；谷，1994；加登，1994）ものの、管理会計的側面に関する議論は必ずしも十分なされてこなかったと考えられる。それゆえ、本稿では、原価企画における部門間インタラクションを促進するための管理会計システムの設計という問題について検討を行う。この問題について考えていくため、本稿では、まず、原価企画研究に範囲を限定せずに、部門間インタラクションを促進する管理会計システムについて扱った議論を確認する。次に、原価企画研究においてはどのような議論がなされてきたかを確認し、その結果、「インタラクティブ・ネットワークや責任共有形成（Simons，2005）のための管理会計システム」という視点での分析が十分なされてこなかったことを指摘する。そのことを踏まえ、企業へのヒアリング調査に基づき、インタラクティブ・ネットワークや責任共有形成のための管理会計システムがどのように設計され、どのような効果をもたらしているかの分析を行う。

1) プロジェクトごとに設定した目標をブレイクダウンしたものを各部門が達成し、また、各部門が有している情報をもとにプロジェクトの目標設定がなされるという点に着目すれば、組織の上位と下位との間の垂直的インタラクションが行われているともいえる。なお、サプライヤー関係については別稿にて論じる。

2. 既存研究

2.1 原価企画における部門間インタラクションの有用性

部門間インタラクションのための管理会計システム設計に関する議論をレビューする前に、まず、部門間インタラクションが原価企画にどのような効果をもたらすかについて確認しておきたい。部門間のインタラクションが行われることにより、谷 (1994) は、以下の3つの効果を得られると指摘している。第一に、原価低減と開発リードタイムの短縮という効果である。開発や詳細設計の段階における、生産技術部門による量産段階での生産効率を考慮した提案や、購買部門による部品点数の削減や部品共有化などのアイデアの提案は、原価低減や、図面書き換えの減少による開発リードタイムの短縮につながる。第二に、営業の部隊が商品企画や開発の段階で影響力をもつようになると、顧客ニーズにあった製品開発を期待できるようになる。第三に、異職種・異専門の管理者間のインタラクションは、戦略の創発につながると述べられている。

但し、このような効果は、「開発段階の各フェイズに複数の職能が関与し、しかも後段階の活動が前段階の活動終了以前から始まる」(日本会計研究学会, 1996, p. 31) ラグビー方式ないしサイマルテニアス・エンジニアリングと呼ばれる製品開発方式をとったからといって、必ずしも得られるわけではない。岩淵 (1993, p. 179) は、「単に複数の担当部署での開発を同時並行的に実施すればよいというものではない。セクショナリズムに陥っていれば、むしろ情報のフローが非効率的となり、リレー型よりも状況が悪化することも十分に考えられる」と指摘している。それでは、効果的な部門間インタラクションを促進するために、管理会計システムはどのように設計すべきなのであろうか。

2.2 部門間インタラクションを促進する管理会計システム

組織におけるインタラクションとしては、上位者と下位者との間の垂直的インタラクションと部門間などの水平的インタラクションが存在する。

水平的インタラクションを促進する管理会計システムを論じた代表的な研究として、Dent (1987) と Simons (2005) があげられる。これらの研究に基づき、部門間のインタラクションを促進するための管理会計上の仕組みにどのようなものがあるのかを確認していこう。

Dent (1987) が事例として扱った中規模のコンピュータ企業においては、予算等の計画により戦略の方向性は確立されているものの、売上高など業務の詳細の予測が難しいため、市場や技術の状況が明らかになるのに伴い、自発的に部門間でインタラクションを行う必要があった。そして、同社の責任構造の設計のあり方が、そのようなインタラクションを可能にしたと述べられている。通常、企業の責任構造の設計は、管理可能性原則に沿って、製造ユニットは

製造原価に責任を持ち、開発ユニットは開発コスト、販売地域は貢献利益（すなわち、収益マイナス管理可能販売費）に責任を持つという方法がとられると考えられる。それに対して同社では、製造工場はコスト・センターであるが、開発ユニットは製品ごとの利益に責任を有し、販売地域は領域ごとの利益に責任を有していた。それにより以下のような効果があったと述べられている。「この通常でない実務は相互依存の感覚を促進する。利益を得るために、販売は販売しうる製品の設計・生産を必要とし、開発ユニットは、彼らの製品が生産され販売されることを必要とする。これは協力を促進する、というのも彼らの行動を一致させるのは、お互いの部門の利益になるからである。同様に、タスク遂行における効率性へのお互いのプレッシャーを生む、というのも、ある職能の非効率性は他の部門の利益を減らすからである」（Dent, 1987, pp. 133 134）。

販売地域・開発部門の財務業績の測定に当たっては、お互いの部門のコストが配賦された（Dent, 1987, pp. 134 135）。具体的には、各開発ユニットで発生したコストは、開発した製品の各販売地域における売上高に基づいて販売地域に配賦がなされ、各販売地域で発生したコストは、要した見積販売時間に応じて各製品に配賦がなされた。このような相互配賦は、お互いの対話の促進を意図したものであると財務担当役員は述べている。

Simons (2005) は、明日の戦略になりうる新しいアイデアの創造と共有のためには、「個人が他者の情報を集めたり、他者の意思決定に影響を与えたりする」（Simons, 2005, p. 122）というインタラクティブ・ネットワークが必要であると述べている。ここでの情報の流れとしては、ボトムアップや横方向の流れが想定されている。そして、インタラクティブ・ネットワークは、会計コントロール・システムにより形成しうると述べている。そのような会計コントロール・システムとして、「起業家的ギャップの創造」「厳しい目標の設定」「間接費の配賦」「振替価格政策の設計」があげられている。

まず、「起業家的ギャップの創造」とは、コントロールの範囲 (span of control) よりもアカウンタビリティの範囲 (span of accountability) を大きく設定することをいう。コントロールの範囲とは、「ある管理者が意思決定権限を与えられ、業績について説明可能である資源の範囲」（Simons, 2005, p. 74）をいい、アカウンタビリティの範囲とは、「管理者の遂行を評価するために使われる業績尺度に影響するトレード・オフの範囲」（Simons, 2005, p. 113）をいう。前者より後者の範囲を大きく設定することにより、従業員は自分の業績責任を達成するために、権限範囲外へインタラクションを行ったり、支援を求めるといった行動に動機付けられることとなる。販売地域・開発部門が利益責任を負っている Dent (1987) の事例もこの「起業家的ギャップの創造」にあたるといえよう。

次に、厳しい目標の設定についてであるが、目標設定に関する多くの既存研究において、業績目標の設定水準は、チャレンジングであるが達成可能なレベルにすべきであると論じられているのに対し、Simons (2005, p. 133) は、「高業績企業で働く人々は、上級管理者がしばし

ば合理的でないように思えるほど厳しい目標を、一方的かつトップ・ダウンで設定することを知っている」と指摘し、そのような厳しい目標の正当な理由を次のように述べている。「厳しい目標に直面するとき、人々はしばしば驚くほど創造的な方法で反応する……彼らは、目標達成のために同僚のネットワークや様々な領域からのコンタクトに頼り、影響スパンを広げる必要がある」(Simons, 2005, p. 134)。影響スパンとは、「個人がデータを集め、新しい情報を調べ、他者の仕事に影響を与えようとする際投げる網の広さ」(Simons, 2005, p. 151)をいう。

そして、間接費の配賦についてであるが、「間接費があるユニットから別のユニットにチャージされるとき、受け手側の管理者はそれらのコストの発生に責任のある管理者によってなされる選択に注意を払う」(Simons, 2005, p. 135)とし、本社の管理費を配賦される製造工場の管理者の例をあげ、本社の支出に対して意見を言う強いインセンティブがあると述べている。また、Dent (1987) の販売地域・開発部門で発生したコストの相互配賦の例も引用されている。

振替価格政策の設計については、「振替価格政策は、組織単位間でコストや利益を移動させるので、管理者達は自分の利益が守られるのを確実にするよう、他のユニットにおける相手に影響を与えようとするだろう」(Simons, 2005, p. 138)と述べている。

このように、会計コントロール・システム上の工夫により、管理者が、自らの業績責任を果たすために他部門へのインタラクションを行うことを促進することが出来る。

しかし、インタラクティブ・ネットワークにより他部門への働きかけが促進されたとしても、他部門の人々が支援要請に応えがらない場合には意味をなさない (Simons, 2005, p. 123)。それゆえ Simons (2005) は、他部門の人々による他者へのコミットメントを引き出すために、「共有目的に向かって仕事をしている他者を助けようと思う責務」(Simons, 2005, p. 166) (「責任共有」と名づけている) をもたせる必要があり、そのような責任共有を受け入れてもらうためには、「目的の共有」、「集団帰属意識」、他のメンバーを積極的に支援すれば、将来そのことが自分に返ってくると確信できるようなメンバー間の「信頼」、組織の成功に貢献した人々の間で財産や報酬が公平に配分される「公平性」といった要因が重要であると述べている。管理会計システム上の工夫により、これらの要因を強めることができれば、他者へのコミットメントが得られることとなる。

では、原価企画を支援する管理会計システムには、以上見てきたような工夫がなされているのであろうか。次節では、原価企画に関する既存研究によって論じられてきた内容について確認する。

2.3 原価企画研究における部門間インタラクションを促進する管理会計システムの議論

原価企画は、本稿の冒頭で述べたように、総合的利益管理活動であることから、原価企画に

における管理会計情報の主たるものは、目標利益ないしそれを達成するための目標原価であるといえよう。それでは、目標利益や目標原価は、部門間インタラクションを促進する形で与えられているのだろうか。

清水 (1992) は、集团的知識創造における目標原価情報の機能について、「目標原価は、それを対象とした創造的対話によって相手の知識をより早く吸収させるといういわば『知識・情報伝達の触媒機能』を有しているといえよう」(清水, 1992, p. 94) と述べている。すなわち、目標原価情報は、相手から発信された知識を理解する場面で役立つと指摘している。しかし、発信された知識の理解の前段階として必要となってくる、組織成員による知識の発信を動機付けるために、どのように目標原価が機能を果たしているかについては論じられていない。

Simons (2005) が責任共有の一要因として挙げている「目的の共有」を目標原価情報が作り出していることについては、廣本 (1986, p. 76) による「市場の要請を基礎にして、必要利益を得るために目標にしなければならない原価を計算し、それをを用いて...活動をコントロールする」という記述や、近藤 (1988, p. 105) による、「達成しなければならない目標コスト...計算をすることによって、従業員全員が一生懸命に知恵を出し、提案し、改善に取り組む体制づくり、影響システムが作り出されようとされている」という記述により既に指摘されている。しかし、それ以外の責任共有の仕組みやインタラクティブ・ネットワークを形成する形でシステム設計をいかに行うかについての議論は、既存研究において明確になされてこなかったといえよう。それゆえ本稿では、そのような管理会計システムが、部門間インタラクションが重要となる原価企画においてどのように設計されているのかについて、企業調査に基づき明らかにしたいと考える。

3. 研究方法論

3.1 調査対象の選定

本稿の問題意識に取り組むべく、トヨタ自動車株式会社 (以下、トヨタと略記する) をリサーチ・サイトとして選択した。選択の理由としては、トヨタは1960年頃に原価企画を生み出し、その後も経営環境や組織構造などの変化に適応すべく、原価企画に関わるシステムを常に進化させ続けている企業である (e. g. トヨタ自動車, 1987; 諸藤, 2006) という点である。特に、1998年に原価企画に関わる管理会計システムに関して大規模な変更を行っていることが既存研究により明らかである (岡野, 2003; 挽, 2005) こと、そして、1998年以前のシステムに関して、既存のケース研究 (e. g. 田中, 1991; 門田, 1991) が存在することから、1998年以前・以後を比較して、「インタラクティブ・ネットワークや責任共有形成の仕組み」にどのような変更がなされたか、そしてどのような効果が得られたかという経時的な分析も可能であると考えた。

3.2 調査方法

本研究は、原価企画に関わる管理会計システムの詳細とその効果に関する情報を入手する必要があることから、ヒアリング調査を用いた。4.の事例記述において、出典が示されていない部分は、ヒアリング調査により得られた内容によるものである。調査の詳細は以下の通りである。2007年1月に原価改善部原価企画室の管理者2名より約1時間半のヒアリングを行い、その後、訪問による追加ヒアリングを3回（2007年2月、8月、2008年7月、いずれも1時間から1時間半）、電話による追加ヒアリングを3回、その他メールによるやり取りを11回行った。

4. トヨタの事例

3.1で述べたように、トヨタでは、1998年に原価企画に関する管理会計システムの大幅な変更を行った。それゆえ、1998年以前のシステムと1998年以降の改善点に分けて、Simons (2005)がインタラクティブ・ネットワークや責任共有を形成するシステムとしてあげている仕組みの存在の有無とその効果について、分析していく。

4.1 1998年以前の原価企画に関する管理会計システム

1998年以前、トヨタでは、「差額方式」と呼ばれる原価企画活動が行われていた (e. g. 岡野, 2003)。自動車における原価企画活動の目標は、一義的には目標利益であるが、実務的には、販売価格から目標利益を差し引いて算出される「目標原価」と「見積原価」の差額を0にすることであり、「見積原価」を算出するにあたっては、「差額見積」という方式が取られていた (田中, 1991)。すなわち、「原価を見積もる場合に、全ての費用を最初から積み上げないで、現行モデルとの差額のみを集計する」(田中, 1991, p. 39) という方法である。具体的には、「 $C_{t+1} = C_t + m_1 + m_2 + \dots + m_n$ ただし、 C_{t+1} = 新型モデルの見積原価、 C_t = 現行モデルの原価、 $m_i = i$ 番目の部品の設計変更による原価の増減」(田中, 1991, p. 39の (1.9) 式, (1.10) 式を一部修正) という形で見積もられた。

この方式のもと、原価企画に関わる各部門における業績責任はどのように設定されてきたのだろうか。それは、起業家的ギャップを創造するものになっていたのだろうか。

まず、営業部門については、台あたりの利幅に販売台数をかけて算出される利益責任が課されてきた。それにより、営業部門から技術部門に対し、「この仕様はコストが高くなるからやめてほしい」とか、「この仕様をつけると恐らく利幅が広がるので付けてほしい」といった仕様設備に関する要望の形での情報の流れが促進されてきたという。なお、各仕様を入れるか否かについては、プロジェクト進行中も市場環境の変化などによって変更されることがあるため、

営業による関与は全フェーズを通じて行われる。営業部門の負うべき業績責任は、管理可能性原則に基づくならば、収益責任或いは収益から管理可能販売費を差し引いた利益への責任となるが、それよりも広い範囲の業績の責任を持たせることにより、業績達成のための部門間インタラクションが促進される効果があったと考えられる。

設計部門と生産技術部門は、原価企画目標たる必要原価低減額のうち、それぞれ「設計原価」と「WTA²⁾」という費目にそれぞれ責任を有してきた。既存研究において、台あたり目標原価が機能別に割り当てられた後、部品別に割り当てられるという説明がしばしばなされる (e.g. 日本会計研究学会, 1996) が、トヨタにおいては、台あたり目標原価がまず、「設計原価」と「WTA」に分類され、「設計原価」に関してのみ、機能別に相当する「設計分野別」、さらには「部品別」に配分がなされてきた³⁾。

「設計原価」とは、部品自体にかかるコストをいう。その部品が内製か外注かに関わらず、図面の書き方次第でいかに部品自体を安く作ることが決まることから、設計部門が責任を有してきた。その責任を果たすために、他部門への情報収集が必要となる点を田中 (1991, p. 44) は以下のように述べている。「設計者は、こういう設計をした場合に、材料取りはどうなり、歩留りはどうなる、加工方法、加工時間はどうなるということを熟知している必要がある。設計技術者は、...日常的に生産部門と連携を取り、現地現物主義で、そうした知識や情報を集収 (収集) するよう心がける必要がある」(括弧内筆者加筆)。

「WTA」とは、部品を最終的に組み付けるコストをいい、溶接、塗装、部品をはめ込んでいく組み立てにかかるコストがここに含まれる。「WTA」にあたるコストは、生産工程の設計次第で大部分が決まってくると考えられることから、生産技術部門が責任を有するのは、管理可能性原則にほぼ一致した設計システムといえる。しかし、「WTA」のなかには、設計次第で原価を下げられる部分も存在する。それゆえ、若干の「起業家的ギャップの創造」がなされているともいえよう。それにより、例えば、「今の設計では、3箇所溶接しないといけませんが、何とかして2箇所にならないか、そうすればコストが下がりますよ」とか、「組み付ける際に、手を入れると作業性が低いので、ここの形状はこうじゃなくてこういう風にしてもらえないか」といったように、生産技術部門から設計部門に対し、生産効率を考慮した提案が促進されたといえる。

調達 (購買) 部門は、部品別に展開された目標を仕入先に提示し、発注先を決定する責任がある。それゆえ、外製部品の設計者が「図面をこう書いたらこれだけ安くなる」と主張しても、調達部門は実際そうなるのかを確認し、不適切な見積の場合はその旨伝える必要がある。これにより、仕入先の情報が設計に伝えられることとなる。また、2.1で述べた、部品共通化等の

2) WTA は、溶接 (welding)、塗装 (tosou)、組立 (assembling) の略である。

3) 加工費については、「絶対値原価企画」導入後に部品別配分がなされるようになった。

提案というインタラクションについても、そのような提案をしたほうが自らの役割を果たすのがたやすくなるため、促進されると推察される。

このように、起業家的ギャップが生じるような業績責任の設定がなされていることがわかった。しかし、2.2で述べたように、他部門への働きかけが促進されても、その部門が支援要請に応えなければ意味を成さない。他者へのコミットメントを生み出す「責任共有」にとって重要な「目標共有」の機能を、目標原価が有している旨は2.3で述べたが、トヨタにおいてもプロジェクト全体の目標として与えられている目標利益ないしそれを実現する原価低減額が「目標共有」につながっているといえよう。また、プロジェクト全体の目標である目標利益達成の責任を各部門が重複して担う形で業績責任が設計されていることを「起業家的ギャップ」の仕組みとして確認したが、トヨタでは、その業績責任を果たした場合にその部門のみが報われるという報酬システムにはなっていない。このことにより、他者が受け取る報酬に憤りを感じ、他部門の支援に抵抗する (Simons, 2005) ということが生じずにすんでいると考えられる。

次に、間接費の配賦についてであるが、田中 (1991, pp. 39-40) は、差額見積の意義について述べた箇所で、「原価企画は設計を中心とした活動であり、その成果は、設計活動によって低減された原価によって測定される。したがって、それ以外の要因による原価の変化、例えば賃率、部門間接費の変動などは、原価企画において排除する必要がある。…設計変更、台数変動に起因する原価の変動のみが把握され、それ以外の原価変動は除外される。」と述べており、原価企画目標に間接費の配賦が含まれていないことが示されている。

目標原価のタイトネスに関しては、現在、許容原価に近い水準の厳しい目標が用いられているという。但し、それにより部門間インタラクションへの効果があったか否かについては、現段階のヒアリング対象が原価改善部管理者に限られていることもあり、確認できなかった。また、インタラクティブ・ネットワーク形成の仕組みとしてあげられていた、振替価格の設定に関しては、トヨタ社内での原価企画においては用いられていないと考えられる。

4.2 1998年における原価企画に関する管理会計システムの変更

4.2.1 変更の概要

トヨタ自動車では、1998年、カロラの原価企画に際して展開されたEQ活動⁴⁾において、目標原価の設定方法を、従来の「差額方式」から「絶対値方式」(岡野, 2003)ないし「絶対値原価企画」と呼ばれる方式へと変更を行った。

従来の原価企画は、4.1で述べたように、設計変更を行う部品のみが対象とされ、対象とする費目は、設計活動にかかわる部分のみであった。また、配分される原価企画目標は、見積原価に対する原価低減目標額として示されていた。それに対し、「絶対値原価企画」においては、

4) カロラの製品企画統括コードはZE、Zは製品企画統括、Eがカロラを意味する。EQはカロラのQualityの略である (挽, 2005)。

第一に、流用部品も含めた全部品が対象となった。第二に、以前は、企画原価の量産後の達成状況についての分析はほとんど行われていなかったが、絶対値原価企画以降は、工程別・部品別の実績フォローが行われるようになった。第三に、加工費は原単位のみが対象だったものがレートも対象となり、さらに、部門軸で原価低減活動を行っていた厚生費、管理費などの費目も対象に含まれるようになった。第四に、原価企画目標は、絶対値として示されるようになった。つまり、以前は、「ある部品の見積原価100円に対し、20円低減する」という形の目標であったのが、「ある部品の原価は80円に収める」という形の目標へと変更がなされた。

4.2.2 変更の経緯

このような原価企画における管理会計システムの変更は、1980年代後半から90年代における競争環境の変化に起因する。

第一の要因として、国際競争におけるコスト削減の重要性の増加が挙げられる。「1980年代以来の円高、日本企業の生産性上昇率鈍化、日本企業のアメリカ工場や日米企業提携を通じたアメリカ企業への経営資源の移転、そしてアメリカ企業自体の学習・改善努力」（藤本，2003，p. 283）により、1980年代後半から1990年代前半にかけて、アメリカ自動車企業は、製造コスト等、いくつかの重要なファクターで日本車との差を詰めてきた（藤本，2003）。そのため、日本の自動車メーカーは更なるコスト低減努力が必要となった。

しかし、更なるコスト低減を行うための方法としては、様々な選択肢が存在すると考えられる。そのなかから、対象費目・部品の拡大や目標の絶対値化という策を採用し重点的に取り組んだ理由としては、1990年代末の急激な海外生産の拡大が契機として存在したようである。

藤本・武石（1994，p. 1）は、1990年代前半の日本の自動車産業の状況について、次のように述べている。「1950年代後半から概ね継続的に量的成長を達成してきたわが国自動車産業は、1980年代初頭には国内生産台数約1100万台でアメリカを上回る世界最大の自動車生産国となり、その後もバブル経済による国内市場拡大に助けられ、1990年には生産台数1300万台強（国内需要約800万台）に達した。しかし、これをピークに国内需要、生産台数共に減少に転じ、1993年には国内生産が1100万台を割る水準まで逆戻りしている」。そのため、海外に需要を求める必要が生じた。挽（2005）は、1990年代後半に入り、海外生産台数と海外生産比率が急速に高くなってきたことを、『トヨタの概況2004年』のデータをもとに分析している⁵⁾。

生産及び調達分野でのグローバル化の流れの中で、自社工場は仕事量を確保するべく、国内外のサプライヤーとの競争に打ち勝つための原価低減活動に力を入れる必要性を認識した。部品の内外製に関しては、その部品の生産を可能にする技術の有無という観点に加え、品質・コスト・納期などの要因によって意思決定がなされる。コスト面において、仕入先との競争に

5) トヨタとGMのジョイントベンチャーであるNUMMIにおいて、1992年立ち上がりのカロラーの開発に原価企画が実施されたのに端を発し、原価企画の海外展開も進展していった（岡野，2003）。

打ち勝つためには、仕入先の販売価格より自社生産による部品原価を低くする必要があった。その活動を効果的に行うためには、自社工場にとって管理不能な原価も含まれ、かつ、絶対値の形で示される総原価を、サプライヤーの販売価格と比較する必要があったのである。それゆえ、90年代末に総原価をもとに管理を行う「総額管理」という方式が、量産開始後の工場に導入された。そして、工場で始まった総額管理が、後に量産段階以前の原価企画へと活動が遡ったとのことである。

以上が、国内での絶対値原価企画への変更の経緯であるが、製品開発・原価企画を移転したアメリカにおいても、同様の動きが見られたという。アメリカの場合は国の大きさが日本とは桁違いで、また、90年代末時点では西海岸で生産するために東部から部品調達を行うこともあったため、日本ではあまり問題にならなかった物流費⁶⁾が大きな負担となった。それを契機として、従来の考え方にとらわれずに費目を拡大しようという意識が高まり、「聖域なき原価低減活動」が展開された。

4.2.3 変更による効果・問題点

絶対値原価企画への変更において、部門間インタラクションを促進する管理会計システムにどのような変化が見られ、どのような効果が生じたのだろうか。

第一に、量産後に目標原価達成状況をフォローするようになったことにより、生産と設計の部門間インタラクションが促進された。生産部門は、絶対値原価企画以降、量産段階での目標原価の達成責任を担うようになった。それゆえ、生産現場の状況と照らし合わせた上で、原価企画において設定される目標原価の妥当性に関して意見を言うようになったという。

第二に、部品別原価に総原価を集計し、サプライヤーの部品価格と比較しやすい仕組みにしたことにより、共有する目標が有意味性の高いものになったと考えられる。従来の原価企画においては、市場の状況をもとに設定した販売価格から必要な利益を差し引いて算出した台あたり目標原価を、機能別・部品別へと配分していく方法であった。それゆえ、最初の販売価格設定の際には市場情報が用いられているものの、部品別の原価低減目標を配分された設計者にとっては、単に「達成困難な目標」としてしか捉えられなかった可能性がある。それに対し、絶対値原価企画以降、部品レベルにおいても、サプライヤーの部品価格との比較をしようの形になったことにより、「市場競争に打ち勝つための目標」という意味が明確化され、設計者その他協力部門にとって意味のある目標として捉えられ、部門間インタラクションにプラスに働くようになった可能性がある⁷⁾。但し、目に見える効果として、絶対値原価企画以降、内製部品が大幅に増加したというような効果は得られていない。このことは何を意味するのか、即ち、コ

6) 日本では、物流費が少額であった上に、購入部品価格に含まれていた。

7) 目標達成のアイデア創出のような創造性を要するタスクに必要な内発的動機付けを高めるには有意義な目標の設定が有効であるという実証結果が得られている。この点のサーベイについては、諸藤(2004)などを参照されたい。

スト低減面では効果があったものの、内外製を決めるにあたっては、4.2.2で述べたように、コスト面以外にも様々な考慮要因が存在するため内製が増えなかったのか、或いは、コスト低減面でも効果が得られていないのか。この点については更に調べていく必要があるだろう。

第三に、間接費をはじめとする管理不能な原価をも目標原価に含めたことによる問題点である。Simons (2003) は、「起業家的ギャップの創造」や間接費の配賦が部門間インタラクション促進の効果を有することを指摘している一方で、権限の範囲と責任の範囲のギャップを広くしすぎると、フラストレーションや失敗の恐れを生んでしまうと述べている。また、管理不能な事象によって影響される業績尺度による業績測定により、もし個人が評価が公平でないと感じるなら、ゲーム・プレイング、動機の喪失、従業員の離職といったデメリットが存在するのはしばしば論じられることである (e. g. Merchant, 1987)。挽 (2005, p. 115) は、トヨタのEQ活動において、「原価企画を、聖域を越えた機能横断的な全社的な取り組みとしたことにより、多少責任分担が不明確になった部分もある」と指摘している。トヨタにおいては、この問題を解決し、かつ、目標原価を総原価として他社の価格との比較を可能にするというメリットを維持する策として、プロジェクト内で管理できない費用に関しては、プロジェクト開始時に一旦予定配賦額を計算したら、当該プロジェクトが終わるまではその金額で計算するという方式を採用したという。

5. まとめと今後の課題

本稿では、原価企画における部門間インタラクションを促進する管理会計システムに関して考察するため、まず既存研究をサーベイし、「インタラクティブ・ネットワークや責任共有を形成するシステム設計」という視点の必要性を指摘し、それに基づき、トヨタの原価企画の事例を用いて分析を行った。トヨタにおいては、1998年に原価企画に関わるシステム的大幅な変更を行ったことから、変更以前と以後で、部門間インタラクションを促進する仕組みがどのように変わり、どのような効果をもたらしたかという点につき、経時的分析を行った。その結果として、1998年以前から、起業家的ギャップの創造や目標共有など、インタラクティブ・ネットワークや責任共有を形成する仕組みは存在し、それにより一定の効果が得られていたこと、新たなシステムにおいては、起業家的ギャップの適用部門の拡大、共有目標の有意味性の強化という改善が見られる一方で、責任の不明確化という新たな問題が生じ対策が練られたこと、などが明らかになった。

今後の課題としては、まず、本稿では、既存文献と原価改善部管理者へのヒアリング調査に基づき記述を行っているため、原価企画システム設計の意図や原価改善部から見た他部門の動きに関しては明らかになったものの、原価企画に携わる各部門の人々が、実際に、業績責任やそれに関わる管理会計情報をどのように捉え、どのような行動に動機付けられているのかとい

う点について、今後調査していく必要があると考える。

また、企業間関係に分析対象を広げた場合、Simons (2005) の振替価格の議論と類似した形で、サプライヤーから仕入れる際の部品価格やディーラーに売り渡す際の本体価格の設定の仕方がインタラクティブ・ネットワーク形成に影響を及ぼすと考えられる。その点についても分析していきたいと考える。

(謝辞)

本稿は、日本管理会計学会関西中部部会自由論題報告 (2007年11月10日、関西学院大学) に大幅な加筆修正を加えたものである。本稿の執筆に当たっては、トヨタ自動車株式会社原価改善部の管理職の方々にご協力いただいた。また、報告時には、水野一郎氏 (関西大学) に司会をして頂き、上埜進氏 (甲南大学)、潮清孝氏 (中京大学)、大下丈平氏 (九州大学)、堀井悟志氏 (立命館大学) からコメントを賜った。記して謝意を申し上げたい。なお、本稿は文部科学省科学研究費 (基盤研究 A, 18203027) を受けて進めた研究成果の一部である。

(参考文献)

- Dent, J. F. 1987. Tensions in the Design of Formal Control Systems, A Field Study in a Computer Company, in W. J. Burns, Jr., and R. S. Kaplan (eds.), *Accounting and Management: Field Study Perspectives*. Boston: Harvard Business School Press.
- 藤本隆宏. 2003. 『能力構築競争』中公新書.
- 藤本隆宏・武石彰. 1994. 『自動車産業21世紀へのシナリオ～成長型システムからバランス型システムへの転換～』生産性出版.
- 挽文字. 2005. 「企業のグローバル化とコスト・マネジメントの進化」『経理研究』48: pp. 107-123.
- 廣本敏郎. 1986. 「わが国製造企業の管理会計」『ビジネスレビュー』33(4): pp. 64-77.
- 岩淵吉秀. 1993. 「日本の原価管理としての原価企画」『甲南経営研究』33(3・4): pp. 169-188 (甲南大学経営学会編『現代企業とマーケティングの諸問題』千倉書房).
- 加登豊. 1994. 「原価企画研究の今日的課題」『国民経済雑誌』169(5): pp. 61-80.
- 近藤恭正. 1988. 「わが国製造企業の管理会計実務——某自動車メーカーの事例 (覚書)」『同志社商学』40(2): pp. 96-106.
- Merchant, K. A. 1987. How and Why Firms Disregard the Controllability Principle, in W. J. Burns, Jr., and R. S. Kaplan (eds.), *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, Boston: Harvard Business School Press.
- 門田安弘. 1991. 『自動車企業のコスト・マネジメント: 原価企画・原価改善・原価計算』同文館出版.

- 諸藤裕美．2004．「研究開発活動における業績評価・報酬システムに関する考察」『会計』166(9)：pp. 98-111．
- 諸藤裕美．2006．「トヨタ自動車の原価企画の導入・進化のプロセス——1980年代までの進化のプロセス——」(日本会計研究学会特別委員会『企業組織と管理会計の研究 中間報告書』所収.)
- 日本会計研究学会．1996．『原価企画研究の課題』森山書店．
- 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．2003．『グローバル戦略会計』有斐閣．
- 清水信匡．1992．「集团的知識創造活動としての原価企画における目標原価情報の役割」『企業会計』44(10)：pp. 91-96．
- Simons, R. 2005. *Levers of Organization Design: how managers use accountability systems for greater performance and commitment*. Boston: Harvard Business School Press.
- 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『現代の管理会計システム——フィールド・スタディ』中央経済社，第1章所収)．
- 谷武幸．1994．「原価企画におけるインターラクティブ・コントロール」『国民経済雑誌』169(4)：pp. 19-38．
- トヨタ自動車株式会社．1987．『創造限りなく：トヨタ自動車50年史』トヨタ自動車株式会社．