

令和 4 年 5 月 31 日現在

機関番号：17501

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2017～2021

課題番号：17K04057

研究課題名(和文) 行動的原価企画の理論と実践における逆機能問題に関する研究

研究課題名(英文) A Study on the Dysfunctional Effects in Behavioral Target Costing Theory and its Practice

研究代表者

加藤 典生 (KATO, Norio)

大分大学・経済学部・教授

研究者番号：50555068

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 1,900,000円

研究成果の概要(和文)：本研究の目的は、原価企画を実施した場合に、逆機能が生じる場合と生じない場合の人間行動の違いは何かについて、行動会計学の観点から明らかにするとともに、管理会計の役割を示すことである。

トヨタ自動車の事例を踏まえながら検討した結果、行動的原価企画理論の必要性と、従来の原価企画(会計主導の原価企画)の違いを明らかにするとともに、会計的立場から見た適切な原価企画の環境整備が、エンジニアの立場から見た場合、必ずしもそうであるとはいえないことが分かった。

研究成果の学術的意義や社会的意義

新製品開発・設計を進めていく段階で、顧客が購入しても良い製品価格でかつ、自社の利益を獲得するために製品のコストをどの程度に収めなければならないかを考えることは重要であるが、その許容されるコストに収めるためにエンジニアらが取り組む努力もより大切なことである。

本研究では、目標コストに収まるかどうかを確認する会計担当者側と、実際に目標コストに収まるよう取り組むエンジニアらの側で、どのような違いがあるのかを人間心理や管理会計的側面から検討を行い、前者(会計担当者)から見て適切と考えられる点が、後者(エンジニアら)からは必ずしもそうではないことを事例を踏まえながら、その一端を明らかにした。

研究成果の概要(英文)：The purpose of this study is to identify the difference in human behavior from the viewpoint of behavioral accounting, and to show the role of management accounting in the following cases. It is about the case where the dysfunctional effects of target costing occur and the case where they do not occur when target costing is implemented.

Based on the case analysis of Toyota Motor Corporation, the following three things are mainly clear. The first is that the behavioral target costing is necessary for implementing target costing.

The second is that the conventional target costing (accounting-driven target costing) and the behavioral target costing are different. The third is that despite the improvement of the environment for target costing is appropriate from the accounting point of view, it is not always good from the engineer's point of view.

研究分野：管理会計

キーワード：原価企画 逆機能 行動的原価企画 人間心理 会計濃度 エンジニア

## 1. 研究開始当初の背景

本研究は、原価企画の逆機能の1つである「サプライヤーの疲弊問題」の解決の一環として行っている。この研究を進めていく中で、先行研究のレビューや実態調査の結果から、サプライヤーの疲弊が原価企画の多くの逆機能(設計担当エンジニアの疲弊、組織内コンフリクト、環境問題の深刻化、手法依存症候群、品質問題、価格決定能力の喪失、行き過ぎた顧客志向)と相互に関連性を有していることが明らかになってきている。

このことは、サプライヤーの疲弊問題を解決していくためには、実態調査に触れながら、相互関係にある他の原価企画の逆機能も含めて検討していかなければならないことを意味する。また、近年では、主に人間心理の視点からこの原価企画研究に取り組んでいくことが国内外の学術研究でも重要とされている。

しかしながら、先行研究では次の点が不十分である。それは、原価企画を実践および研究していく中で、人間行動(人間心理)が重要と指摘を受けながらも、理論研究においては人間行動と原価企画を関連づけたいわゆる行動的原価企画の理論構築はできていないし、企業実践においても、人間行動が原価企画の成果ないし逆機能に、どのように関わっているのかが十分に明らかにされていない。

## 2. 研究の目的

サプライヤーの疲弊を含むこのような原価企画の逆機能の解決を目指すことは、原価企画自体の維持のみならず、わが国製造業の持続的発展を考える上でも不可欠である。原価企画研究では、総合的利益管理の一環として行われる原価企画を「あるべき姿」として想定している。しかし、「あるべき姿」として発展していくであろうという論理的必然性を実証するためには、その発展を妨げているような要因、あるいは逆機能の発生とそれを克服するメカニズムを明らかにできるような調査研究が行われなければならないと指摘されている(日本会計研究学会, 1996, 『原価企画研究の課題』森山書店、101頁)。

本研究の目的は、原価企画を実施する際の実務上の措置の提示と、そこで果たす管理会計の役割だけでなく、「あるべき姿」としての原価企画理論の発展に寄与することである。また、原価企画は、昨今、製造業だけでなく、サービス業でも実践される中で、人間行動(人間心理)が特に重要とされている。こうした原価企画の適用業種の拡大に伴い、原価企画理論の一層の精緻化が求められており、本研究は、人間行動と会計学を扱う行動会計学の領域から、原価企画理論を行動的原価企画理論として、再構築を試みることによって、どの業種でも適用可能な原価企画理論の提示を目指している。

## 3. 研究の方法

本研究は、基本的には実態調査を中心とし、原価企画の実施により逆機能が生じる企業と生じない企業が存在する(または同一企業内において、原価企画を実施することにより逆機能が生じる場合とそうでない場合の)理由について、人間行動(人間心理)から解明するとともに、そうした問題に対して、どのような対応策が提示できるのかを、管理会計的視点から考察することを目的としている。

## 4. 研究成果

主な研究成果は、次の3つである。(1) 1つは、原価企画において、具体的にどのような理由から、個人の心理的側面に着目する必要があるかについて、その一端を明らかにしたことである。

(2) 2つ目は、小林英幸先生(元トヨタ自動車北米原価企画部長、現SBI大学院大学教授)の協力を得ながら、トヨタ自動車実務を踏まえて、本研究のテーマである行動的原価企画研究の必要性を示したことである。

(3) 3つ目は、小林英幸先生の協力を得ながら、トヨタ自動車における原価企画を題材にし、従来の原価企画研究が会計的立場(コントロールする側)からの検討であり、会計的立場から見た適切な環境整備が、行動的原価企画(エンジニアの立場、コントロールされる側)から見た場合、必ずしも適切であるとはいえないことを明らかにした。以下、詳細を述べる。

(1) 従来の原価企画研究においても、動機づけや逆機能問題は議論されており、たとえば、目標原価の設定の仕方や目標原価の達成活動の取り組み方の特徴が、知識創造の活性化に寄与していることが指摘されてきた。また、逆機能問題もバブル崩壊以降、原価企画を実施する中で懸念されてきた事柄である。このように一見すると、従来から動機づけの仕掛けも逆機能問題も原価企画研究の中で扱われてきたものであり、新たに心理学的見地から検討する理由がどこにあるのが即座にわかりにくいかもしれない。ただ、上述した動機づけの仕掛けは、原価企画に組織的知識創造を誘発する仕組みが内包されていることを指摘してきたものであり、個人の心理に目を向けたものではない。また、逆機能問題も、原価企画を実施すると必然的に生じる問題に対する懸念であり、その問題解決を促すのにとどまり、人間心理にまでの着目は、設計担当エンジニアの疲弊を除いて、あまりされてこなかった。

本研究では、上述した組織的知識創造を誘発する仕組みが、原価企画に内包されているという従来からの指摘に着目しつつ、最近では、こうした原価企画を実施すれば(あたかも目標さえ与えれば)、原価企画に取り組む組織成員は自動的に、その達成に向けて努力すると考えられていたことに、疑問を持つ研究も見られるようになり、個人がどのように達成に向けて取り組むのかといった、動機づけの研究が求められ、心理学的観点の必要性が原価企画研究に一層求められるようになってきたことを確認した。また、これを後押ししているのが逆機能問題である。すなわち、逆機能問題が、日本的な製品開発そのものにかかわる問題と、原価企画によって増幅される問題の2つを併せて原価企画の逆機能とみなしている(日本会計研究学会、前掲書、92頁)ことから、日本的経営や文化の検討も、逆機能や原価企画の中で人間心理の側面を検討するのに大切だと確認した。

(2) 従来の原価企画研究では、会計学の視点から、経済合理人をベースとした原価企画を扱っており、目標達成に従事する個々人の人間心理にあまり目を向けてこなかった。一方、行動的原価企画研究では、目標達成に従事する個々人のそれぞれの心理に着目し、彼らの気持ちに寄り添いながら検討する原価企画を扱う。図表1に示した原価企画と行動的原価企画の違いから、原価企画に携わる人への配慮不足に気付かされる。

図表1 原価企画と行動的原価企画の違い

項目	原価企画	行動的原価企画
人間モデル	経済合理人モデル	複雑人モデル
重要視点	戦略	オペレーション
対象	組織	個人
主要分野・部署	会計・経理	工学・エンジニア
MC	情報システム・影響システム	左記に加えて意図せざる影響システム
コントロール	する側	される側
研究対象	目標原価の設定と達成確認	達成活動そのもの

(注) MC は、マネジメント・コントロールである。

(3) 本研究では、トヨタ自動車の原価企画を素材にして、従来の会計主導の原価企画と行動的原価企画の違いを検討してきた。結果、会計主導の原価企画から見てうまく仕組みが整っていたとしても、行動的原価企画から見た場合、仕組みが強固になればなるほど、エンジニアの言い訳がきかなくなり、達成へのプレッシャーや他部署への目標割付に対する不満が出てき易くなることが分かった。このことから、原価企画に関する研究は、会計的立場からの検討だけでなく、エンジニアの立場からの検討も必要であることがいえる。

会計主導の原価企画とは、会計・経理(コントロールする側)からの視点に立ち、戦略を反映させた挑戦的な目標原価の設定を思案するとともに、その目標原価の達成をエンジニア等に促す方法を思考し、達成状況を確認するとともに、未達成の場合にはエンジニア等にさらなる努力を引き出せるよう、より効果的な仕組みを検討するものである。

これに対し、行動的原価企画とは、主としてエンジニアの立場(コントロールされる側)からの視点に立ち、会計主導の原価企画がブラックボックスとしてきたオペレーション(目標原価設定の擦り合わせと、目標原価達成活動そのもの)に焦点を絞り、個々人の多様性に着目しながら、原価企画を始める頃には意図しなかったエンジニアの不満や、今後の新製品開発上の問題を明らかにするとともに、その解決策を検討するものである。すなわち、行動的原価企画とは、エンジニアの立場から、原価企画と人間行動、組織の有効性の3つの観点から検討するものである。

(4) その他として、2.に記載上のサービス業(主に地方公共団体、飲食業)においても、実態調査を行いながら行動的原価企画(人間心理を踏まえた原価企画実践)の重要性を確認した。

## 5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計8件（うち査読付論文 1件/うち国際共著 0件/うちオープンアクセス 0件）

1. 著者名 加藤典生・小林英幸	4. 巻 45-1
2. 論文標題 会計主導の原価企画と行動的原価企画：トヨタの事例から	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 原価計算研究	6. 最初と最後の頁 14-24
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -
1. 著者名 加藤典生・小林英幸	4. 巻 71
2. 論文標題 行動的原価企画研究の必要性：トヨタ自動車の実務を踏まえて	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 企業会計	6. 最初と最後の頁 117-124
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -
1. 著者名 加藤典生	4. 巻 78-2
2. 論文標題 書評小林英幸著『原価企画とトヨタのエンジニアたち』	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 産業経理	6. 最初と最後の頁 110-111
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -
1. 著者名 加藤典生・望月信幸	4. 巻 33
2. 論文標題 指定管理者制度における運用問題：会計的説明の重要性	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 企業研究（中央大学）	6. 最初と最後の頁 43-56
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 加藤典生	4. 巻 53-13
2. 論文標題 経済ニュースを読み解く会計 飲食業における経営問題と会計(1)	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 会計人コース	6. 最初と最後の頁 136-138
掲載論文のDOI(デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 加藤典生	4. 巻 53-14
2. 論文標題 経済ニュースを読み解く会計 飲食業における経営問題と会計(2)	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 会計人コース	6. 最初と最後の頁 156-158
掲載論文のDOI(デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 加藤 典生	4. 巻 78巻
2. 論文標題 原価企画の逆機能問題に関する論点整理と今後の課題	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 産業経理	6. 最初と最後の頁 161-170
掲載論文のDOI(デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 加藤 典生	4. 巻 70
2. 論文標題 原価企画と心理学	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 企業会計	6. 最初と最後の頁 77-80
掲載論文のDOI(デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計3件（うち招待講演 0件 / うち国際学会 0件）

1. 発表者名 加藤典生・小林英幸
2. 発表標題 会計主導の原価企画と行動的原価企画：トヨタの事例から
3. 学会等名 日本原価計算研究学会第46回全国大会電子ポスターセッション
4. 発表年 2020年

1. 発表者名 加藤 典生
2. 発表標題 原価企画の逆機能問題に関する論点整理と今後の課題
3. 学会等名 日本原価計算研究学会
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 加藤 典生
2. 発表標題 原価企画理論の再検討：行動会計学に着目して
3. 学会等名 大分・熊本会計研究会
4. 発表年 2017年

〔図書〕 計0件

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織

	氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
研究協力者	小林 英幸  (Kobayashi Hideyuki)		

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8 . 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関
---------	---------