

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 26 年 4 月 21 日現在

機関番号：17501

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2011～2013

課題番号：23730434

研究課題名(和文) サプライヤーにおける原価企画の導入問題

研究課題名(英文) The issue of introduction of the target costing in suppliers

研究代表者

加藤 典生 (Kato, Norio)

大分大学・経済学部・准教授

研究者番号：50555068

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 1,400,000円、(間接経費) 420,000円

研究成果の概要(和文)：本研究では、主として原価企画の逆機能の一つとされるサプライヤーの疲弊を軽減することと自動車産業全体のコスト競争力向上のために、これまでに原価企画を実施していなかったサプライヤーへの原価企画導入の必要性を確認するとともに、そうしたサプライヤーの原価企画に対する理解や原価管理の進展度合いが、業種、規模、階層、地域によって異なっており、それがサプライヤーへの原価企画導入を阻害している可能性を明らかにした。

研究成果の概要(英文)：This research analyzed the need of the target costing to the suppliers. As suppliers tend not to introduce it, this project identified factors that constrain the introduction of the target costing to the suppliers, such as shortage of the understanding for their target costing and progress degree(it varies according to the type of industry, the scale, the tier, the area) of the cost management.

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：会計学

キーワード：原価企画 サプライヤーの疲弊 原価計算・管理会計 逆機能 人間心理

1. 研究開始当初の背景

(1) サプライヤーの疲弊問題

本研究は、科学研究費補助金(研究活動スタート支援)による助成を受けて行った成果をより発展させたものである。その研究の目的は、主に原価企画を自動車メーカーであるバイヤーが実施した場合に生じるとされるサプライヤーの疲弊問題の解決を目指したものであった。

ここでいう「サプライヤーの疲弊」とは、原価企画の実施に関連したものをいい、さらに管理会計で扱える範囲のものに限定される。というのも、その疲弊は企業全体の疲弊と捉えられる嫌いもあるからである。

すなわち、管理会計で扱う原価企画におけるサプライヤーの疲弊とは「バイヤーが実施する原価企画から、サプライヤーが満足する利益を獲得することができず、それが繰り返し生じている状態」を指す。つまり、バイヤーに対して費やした経営資源の犠牲であるコストが、サプライヤー自身の利益には反映されず、バイヤーの原価企画を協働で実施したのに、サプライヤー側には満足する利益が獲得できず、それが頻繁に生じている状態を「サプライヤーの疲弊」と捉える。

(2) これまでの研究内容

すでに上述した成果報告書に記載されている内容を含むため、簡潔にまとめれば次の通りである。

これまでの研究では、先行研究が「サプライヤーの疲弊」の定義が不十分であったことから、上述のように定義づけを著者の論文(2006、2007(加藤典生「原価企画におけるサプライヤーの実態：サプライヤーの疲弊を中心に『経理研究』第49号。加藤典生「原価企画におけるサプライヤーの疲弊を防ぐメカニズムの探究：アイシン精機の調査を踏まえて」『企業研究』第10号))で行うと同時に、前者の論文(2006)の中でその定義を踏まえてトヨタの一次サプライヤーであるアイシン精機を調査対象とし、疲弊の存在確認を行った。結果、同社では疲弊が存在しないことが明らかになった。

この結果を受けて、なぜ疲弊が存在していないのかについて後者の論文(2007)で明らかにしている。しかしながら、先行研究では著者の「サプライヤーの疲弊」の定義と異なるものの、疲弊の存在を確認したものもあり(窪田祐一(2003)「製品開発の新展開と組織間コスト・マネジメント：サプライヤーの疲弊の存在と克服」『経営総合科学』第81号)また、著者の調査対象が1社であることから、全てのサプライヤーが原価企画を実施することによって疲弊が生じていないと断定はできない。そこで、実態調査を踏まえて、原価企画とサプライヤーの疲弊の関係をより深く考察することで、その問題の中身を明らかにし、管理会計が取り組むべき課題を明らかにしてきたのである。

その結果、著者の論文(2010(加藤典生「原価企画におけるサプライヤーの疲弊問題の論点」『大分大学経済論集』第62巻第1号))では、サプライヤーの疲弊問題が利益配分の問題と下請酷使の問題に識別できる可能性があること、さらにこの問題には原価企画の運用上の問題だけでなく、日本的な製品開発上の問題も含まれていることが確認された。

以上を踏まえて、この問題の論点を整理して研究を進めたことで、サプライヤーの疲弊を軽減するために、原価企画対象に含まれる費目の拡大と、原価見積の精度を向上させていくことが、今後管理会計が取り組むべき検討課題であることが明らかとなった。

(3) 残された研究課題

これらの管理会計の検討課題に着手し、サプライヤーの疲弊を軽減していくためには、サプライヤーの能力向上が不可欠である。そのためには、品質、納期、コストの同時追求を目指す原価企画をサプライヤーにも導入していくことが求められる。

しかしながら、一部の有力なサプライヤーでは原価企画が実施されているものの、多くのサプライヤーでは原価企画が導入されているとはいえない。とすれば、「2. 研究目的の(2)」に示した問題に対して回答する必要がある。だが、この問いに十分に答えうる研究は存在しない。

2. 研究の目的

(1) 本研究の目的

本研究の目的は、バイヤーが原価企画を実施してサプライヤーの疲弊問題のような意図しないネガティブな結果(逆機能)を生じさせない仕組み作りと、そこで果たす管理会計の役割を明らかにすることである。

(2) 最終目標

「原価企画の導入がスムーズに行えるサプライヤーと行えないサプライヤーが存在するのはなぜか」の問題を解明することを最終的な目標とする。

3. 研究の方法

本研究では、どのような条件が整備されていれば、サプライヤーにも原価企画をスムーズに導入できるのかを解明するとともに、サプライヤーへの原価企画導入が「サプライヤーの疲弊」に及ぼす影響と、そこで果たす管理会計の役割を明らかにすることを目的としているため、実態調査を中心に進めた。

4. 研究成果

(1) 著者の単著論文(2011)では、まず原価企画の逆機能の種類を先行研究をレビューして整理するとともに(図表1)、サプライヤーの疲弊問題が他の原価企画の逆機能と相互に関連性を有していることが明らか

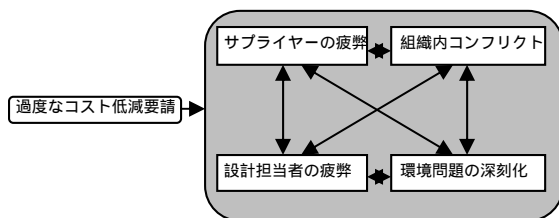
となった(図表2)。

そのため、サプライヤーの疲弊問題を解決するためには、原価企画の逆機能問題を鳥瞰して検討する必要がある。

	原価企画の逆機能	主な根本的要因
1	サプライヤーの疲弊	原価企画 導入経過
2	設計担当者の疲弊	
3	組織内コンフリクト	
4	地球環境問題の深刻化	
5	品質(リコール)問題	
6	行き過ぎたコストダウンの弊害	
7	手法依存症候群	
8	行き過ぎた顧客志向の弊害	戦略上のミス
9	価格決定能力の喪失	

図表1 原価企画の逆機能

そこで本論文では、原価企画の逆機能に焦点を当てて考察することで、原価企画を実施して競争優位を獲得するためにどのような問題が解決されなければならないかを明らかにした。



図表2 各逆機能の相互関連性

その結果、次の三つが今後、管理会計が取り組むべき検討課題であることが明らかとなった。

原価企画対象費目の拡大が、サプライヤーの疲弊問題の解決だけに関わる問題ではなく重要であることが分かった。

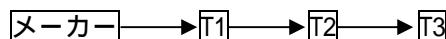
組織およびサプライヤーが一丸となって原価企画に取り組むためには、望ましい方向に導くための業績評価指標を検討していくことである。従来の原価企画研究では小集団活動に重きを置いていたため、この検討がほとんど行われてこなかったのである。

本研究課題であるサプライヤーへの原価企画導入を進めていくことが改めて必要であることが明らかとなった。東日本大震災で明らかになったことは、自動車メーカーが把握しているのが直接取引のある一次サプライヤーのみであり、二次、三次がどこから材料を仕入れているかを把握できていなかったことである。そこから著者はそうしたサプライヤーに対しては、やはり原価企画が導入されていないのではないかと考え、実態調査

によりそのことを改めて確認したことにより、原価企画未導入のサプライヤーに原価企画導入を進めていくことがコスト競争力の向上につながる可能性を主張した。

(2)著者の論文(2013)では、自動車産業に焦点を当て、サプライヤーの疲弊軽減と同産業のコスト競争力の向上の両方を同時に意識しながら、原価企画未導入のサプライヤーに原価企画を導入するために、少なくともどのような問題が解決されなければならないかを検討した。そこで明らかになった事項は以下の通りである。

自動車メーカー側の問題として、原価企画の導入は図表3のように、上層である左側の企業が原価企画を実施していないと、右側の企業は原価企画を継続的かつ効果的に実施がし難いことと、特定の部品を提供するサプライヤーに着目して、原価企画の導入を検討すること、そして、メーカーの開発部門がサプライヤーが位置する地域に存在していることが、サプライヤーが原価企画を導入する条件であることが分かった。



図表3 原価企画導入の流れ

(注) T1、T2、T3 は一次、二次、三次サプライヤーを指す。

一次サプライヤー側の問題として、原価企画の進め方が後述する二次サプライヤーと同様の問題を含んでいるほか、二次サプライヤーとの直接的な取引関係を増やしていくことと、二次サプライヤーを指導できる力を備えていくことが、一次サプライヤーの原価企画実施効果を高めるとともに、二次サプライヤーに原価企画導入を進めるために重要な要件であることが分かった。

二次サプライヤー自身の問題として、原価改善の水準を向上させていくことと、原単位把握システムを整備していくこと、開発力・資金力の問題を考慮しつつ一次と二次の間に位置する、すなわち技術提案を行う提案型企業となって、一次サプライヤーと開発を協働していくレベルにまで持って行くことが必要であること、そして技術者の育成はもちろんのこと、原価企画が会計数値を目標とした達成活動であることから、管理会計的知識を持ちつつ目標原価の達成に取り組める人材を育成できるかが、原価企画の効果的な導入の鍵になることを明らかにした。

三次以降のサプライヤーへの原価企画導入の検討は、それらが商社等を通じて取引がされることもあり、取引先と協働して原価企画を進めていくことが難しいこと、そしてそ

うしたサプライヤーでは、費用対効果の点で、うまく成果が上がるかも不確実な部分もあり、そのことが原価企画の導入を躊躇わせる要因の一つになっていることが分かった。

(3)著者の論文(2014a)では、会計の不可視性の概念を手がかりに、原価計算をどのように利用する際に、会計の不可視性が原価企画実施による成果(順機能)と意図しないネガティブな結果(逆機能)に影響を及ぼすのかを検討した。そこで明らかになった事項は以下の通りである。

原価計算を経営管理や評価に利用する場合に、良くも悪くも原価企画の実施に影響を与えていることが明らかになった。

一つには、目標原価と見積原価との原価差異が大きく算定されることでその原価差異を埋める活動を行う際に、会計の不可視性により、既存の機能、物量数値、技術を見えなくさせていることで、それらに囚われない思考を促し、コスト低減を図れるという順機能的側面を確認した。

と同時に、会計の不可視性がサプライヤーの疲弊問題といった原価企画の逆機能を生じさせかねない状態を作り出していることが分かった。それは時の経過とともに会計数値に解釈の余地が加わり始めるからであり、さらに原価計算が制度化、習慣化されることで硬直化をもたらし、ゲーミングの要素が増す傾向にあるからである。加えてそうしたコストに注意が行き届かなくなっているのは、コスト低減余地が枯渇し始めてきたことと関係が深いことは重要な点である。

本研究課題であるサプライヤーへの原価企画導入問題に関しても、その導入を不可視性を有する原価計算が阻害している可能性が明らかになった。つまり、原価計算が原価企画対象費目の拡大を抑止し、サプライヤーへの原価企画を進めようとする試みを阻害している点が分かったことにより、今後、原価計算利用の再検討をより深く行っていく必要がある。

(4)著者の論文(2014b)では、原価企画が単なる原価計算技法ではなく、目標原価を達成する活動でもあることから、そこではその活動に取り組む人間の心理的影響が、原価企画の成功を左右すると考え、これまであまり原価企画研究の中で注目されてこなかった個人の心理に着目し、その人間心理を研究対象とする心理学研究の知見を援用することで、原価企画にどのように有用なのかを検討した。そこで明らかになった事項は以下の通りである。

目標原価の未達問題に対して、心理学研究

の知見が有用であり、具体的には、個人の心的性質によって目標原価が未達であることが効果を持続させること、また、人間関係から目標原価の達成が阻害されている可能性が明らかとなった。

本研究課題である原価企画の逆機能に対しても心理学研究が示唆を提供してくれることを確認した。具体的には、設計担当者の疲弊に影響を与え、その結果、サプライヤーの疲弊にその影響を及ぼす手法依存症候群への対応に、社会心理学の知見が、たとえば同調がどのような条件の場合に生じるのか、それが原価企画の場合でも同様に生じるのかや、説得の際の会計情報の伝達方法とその影響、すなわち、どのような場合に人は説得され、あるいは反発するのか、そしてそうした判断に会計情報がどのように利用されれば、効果的であるのかといった検討に有用であることが分かった。

心理学研究の知見が、これまで原価企画を実施してきた製造業だけでなく、サービス業に原価企画を導入していく場合にも有用であることと、人間心理の視点から原価企画の物語を描いて見せることで、各部署の担当者が原価企画の中で見えていなかった、あるいは感じ取れていなかった部分が読み取れる可能性があり、それによって、両者の誤解が緩和され良好な関係を築くことができれば、今まで躊躇っていた助言などが行われ、それが目標原価の達成につながる期待があることを明らかにした。このことは、サプライヤーに原価企画導入を進める上でも、重要である。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

〔雑誌論文〕(計4件)

加藤典生(2014b)「原価企画における心理学研究の重要性」『中央大学商学論纂』第55巻第4号、21-40頁、査読なし。

加藤典生(2013)「サプライヤーにおける原価企画導入問題：サプライヤーの疲弊軽減とコスト競争力向上を中心に」『産業経理』第73巻第1号、93-101頁、査読なし。

加藤典生(2011)「競争優位を獲得するための原価企画研究の課題：逆機能に焦点を当てて」『大分大学経済論集』第63巻第4号、117-146頁、査読有り。

望月信幸・加藤典生(2011)「責任会計論から見た原価企画における業績評価：プロジェクト組織と活動基準責任会計の概念に着目して」『産業経理』第71巻第2号、166-174頁、査読なし(原価企画に関連する箇所を執筆)。

〔学会発表〕(計3件)

加藤典生「原価計算の利用の仕方が原価企画の順機能・逆機能に及ぼす影響：会計の不可視性に着目して」日本会計研究学会九州部会、2014年3月29日福岡大学にて発表。

加藤典生・望月信幸・佐藤浩人「指定管理者制度による施設経営の現状と課題：管理会計研究の必要性」日本会計研究学会、2012年9月1日一橋大学にて発表。

加藤典生「原価企画がうまく機能するための条件：逆機能の解消に向けて」日本管理会計学会九州部会、2011年11月12日福岡大学にて発表。

〔図書〕(計1件)

加藤典生(2014a)「原価計算の利用の仕方が原価企画の順機能・逆機能に及ぼす影響：会計の不可視性に着目して」(木島淑孝編『原価計算制度の回顧と展望』中央大学出版部、135-159頁に所収) 査読なし。

6. 研究組織

(1) 研究代表者

加藤 典生 (KATO NORIO)

大分大学・経済学部・准教授

研究者番号：23730434