

製造現場における戦略的原価管理体制の再構築にむけての研究

(要旨)

一橋大学大学院商学研究科

博士後期課程 会計・金融専攻

王志

1. 本論文の構成

従来、日本の産業界においては、原価改善システムのように全社の目標利益を達成するための改善目標額を製造現場に割り当てることを通じて、製造現場をコントロールしてきたと思われる。しかし、製造現場における個々の改善活動の成果が必ずしも会計的に評価されていない問題がある。結局のところ、製造現場は物量重視の管理を用いてプロセスをしっかりと管理すれば、結果が後からついてくるとの考え方であった。このような傾向は 1990 年代以降に新たな展開を見せた。トヨタは会計制度の改革を行ない、製造現場における改善成果を原価低減に関連づけようとしている。また、田中正知教授は製造現場の改善成果を正当に評価しようとしている。なぜこのような変化が起こったのかを明らかにしたいという目的から、本論文は、以下のような構成になっている。

序章

第 1 節 問題意識

第 2 節 製造現場における原価管理に焦点を当てることの意義

第 3 節 戦略的原価管理にあたって製造現場でできることとは何か

第 4 節 原価管理の前提条件としての品質管理

第 5 節 本論文の構成

第 1 章 日本の産業界における製造現場での原価管理の必要性認識

第 1 節 はじめに

第 2 節 製造現場における標準原価管理への批判

第 3 節 原価管理は会計重視の管理と物量重視の管理に分けられる

第 4 節 製造現場における物量重視の管理の発展

第 5 節 製造現場における物量重視の管理についての認識の変化

第 2 章 製造現場における原価管理のための原価改善システム

第 1 節 はじめに

第 2 節 トヨタにおける原価改善システム

第 3 節 原価改善システムは物量重視の管理である

第 4 節 原価改善システムにおける製造現場での原価の管理

第 5 節 原価改善システムが現場の改善成果を正當に評価しえない問題

第 6 節 まとめ

第 3 章 製造現場における改善成果の会計的評価の 2 つのアプローチ

第 1 節 はじめに

第 2 節 トヨタの会計制度改革のアプローチ

第 3 節 田中正知教授のアプローチ

第 4 節 製造現場における改善成果の会計的評価の必要性－筆者の認識

第 5 節 まとめ

第 4 章 トヨタにおける現場の改善成果の会計的評価

－原価低減に焦点を当てた会計制度改革

第 1 節 はじめに

第 2 節 “原価低減派” と “リードタイム短縮派” の対立

第 3 節 “原価低減派” の変容とその背景

第 4 節 “原価低減派”の変容と会計制度の改革

第 5 節 会計制度改革の評価

第 6 節 まとめ

第 5 章 製造現場における改善成果の会計的評価

－原価低減とリードタイム短縮の統合

第 1 節 はじめに

第 2 節 原価低減とリードタイム短縮の統合の可能性

第 3 節 J コスト論の考察

第 4 節 まとめ

終章 製造現場における戦略的原価管理体制の再構築にむけて

第 1 節 結論

第 2 節 今後の課題

参考文献

2. 本論文の問題意識

多くの企業においては、ROE (Return on Equity, 株主資本利益率), ROA (Return on Assets, 総資産利益率), キャッシュフローなどの財務指標を定義し, 各組織内で原価改善における目標改善額の割り当てなどの手法を使い製造現場の管理目標まで展開し業績管理につなげている。しかし, 実際の製造現場においては, 作業標準が数量や時間などの物量情報によって表示されることが多く, 会計情報で表示されることは少ないのである。この製造現場レベルにおける物量情報を軸とした管理, すなわち物量重視の管理ないし物量管理と, この管理者レベルにおける会計情報を軸とした管理, すなわち会計重視の管理ないし会計管理との関連性が明確に解明されておらず, 製造現場での施策・改善といった物量重視の管理によりきっと原価が下がってくるであろう。

う，という一種の信念に基づいて原価管理が行われる傾向があった．そして物量重視の管理は最終的に財務指標に表れ，その結果を用いて確認される．特に，製造現場の改善活動に利益の源泉を得ている多くの日本企業においてはこの傾向が強い．

ところが，このような傾向は 90 年代の後半から新たな展開を見せた．長年にわたり物量単位によって測定される原単位を重視してきた，日本の管理の象徴の一つとして挙げられるトヨタ生産方式（以下では TPS と称する）は，2000 年前後から会計制度の改革を行い，固定費を含む全部原価の削減目標の達成をもって製造現場の業績を評価するようになった．

トヨタは従来，固定費を含む全部原価の会計情報を製造現場から追い出していたが，内外におけるコスト競争が激化するなか，2000 年前後から製造現場における原価管理を促進するため，固定費を含む全部原価の会計情報を製造現場に開示するという「見える化」活動を実行し，製造現場の改善成果を原価低減へと関連づけようと努めた．一方，2000 年以降，TPS における現場の改善成果を会計的に評価する研究も現れてきた．

なぜ製造現場での物量管理によって得られるその改善成果を会計的に評価しようとしているのか．このような変化がなぜ起こったのか，これらの意味が明らかになれば，日本の管理会計実務における現場の管理に対し，今後どのような手法を提案すべきかについて示唆が得られるであろう．

3. 本論文の各構成部分の主な内容

序章では，本論文の執筆にあたっての問題意識を述べたうえで，なぜ製造現場における原価改善に焦点を絞ったのか，その経緯を説明する．製造現場における原価改善は日本の産業界において重要であると認識されながらも，管理会計の分野においてその理論的研究が非常に少ない状況にあることを指摘する．そして原価管理にあたって製造現場でできることとは何かを検討し，原価管理の前提条件である品質管理を確認する．

第 1 章では，日本産業界の全般において，製造現場における原価管理に対する従来

の認識およびその変化を考察する。従来、原価を常時追跡する必要がなく、製造プロセスで業務活動をしっかり管理すれば、結果が自動的についてくるとの考え方であった。しかし、90年代になると、製造現場における物量重視の管理と会計管理とのリンクが意識されるようになった。このことを明らかにすることによって、製造現場における物量重視の管理によって得られる改善成果を会計的に評価しようとする動きは、決して本研究で取り上げるトヨタや田中正知教授の研究に限った現象でないことを強調し、本研究で検討する問題の普遍性を主張する。

第2章では、なぜ製造現場における原価維持活動を本研究から排除したのかを説明し、従来のトヨタにおいて変動費の差額原価という会計情報によって行なわれてきた原価改善システムを検討しその問題点を指摘する。すなわち、原価改善システムにおいては、経理部門は原価を常時追跡しているわけではなく、製造現場の改善活動にかかわるその財務的成果を包括的に測定しているにすぎない。そのため、個々の現場改善の成果が必ずしも原価低減ないし収益向上に結びつけられておらず、製造現場の努力が正当に評価されない可能性がある。このことは、製造現場の原価低減活動だけでなく、リードタイム短縮活動についても言えることである。大野耐一氏のように、製造現場の改善成果を会計的に測定しなくとも、正当に製造現場の改善成果を評価できれば問題がないが、そうならない場合には問題が生じうる。

第3章では、なぜ製造現場での物量管理によって得られるその改善成果を会計的に評価する必要があるのかについて、トヨタの会計制度改革と田中正知教授の研究を取り上げ、それぞれの必要性認識を検討し、それぞれのとったアプローチに触れる。これによって、第4章と第5章における詳しい検討への道筋をつくる。そして、製造現場における改善成果を会計的に評価することの必要性について、筆者は現場のモチベーションの向上による現場の活性化と日本の原価管理のグローバル化の促進の効果を論ずる。

第4章では、TPSを開発・定着させてきた人たちの定年退職や配置転換などに伴い、1980年代以降にトヨタの社内に、単位当たり変動費による現場管理を主張する“原価低減派”とリードタイム短縮による現場管理を主張する“リードタイム短縮派”とに分かれて対立し、90年代の末に“リードタイム短縮派”が社内からいなくなった状況

を説明する．そして，社内に残った“原価低減派”は，内外におけるコスト競争の激化を背景に，原価をこれまで以上に低減するためには，製造現場における改善活動を如何に促進するかを考えた．単位当たり変動費による原価の管理が極限まで来ているなかで，“原価低減派”は，原価低減の延長線上で，原価低減の意味する内容を変動費の低減から全部原価の低減に読み替え，会計制度の改革を行なった．“原価低減派”は変容しており，2000 年前後の会計制度の改革は変容後の“原価低減派”によるものである．トヨタは，この改革で全部原価のアプローチを採用し，全部原価の削減目標の達成をもって製造現場の業績を評価するようになった．この改革の目指すところは，原価そのものの低減であるが，製造現場の裁量そして製造現場のモチベーションが考慮されていなかったといえよう．また，全部原価の会計情報がもたらす弊害に対する免疫力ができているとトヨタは判断したのかもしれないが，全部原価のもたらす副作用を過小評価しているように思われる．

第 5 章では，如何に製造現場のモチベーションを促進するか，またそのためには如何なる管理・評価手法を製造現場に提唱するかについての問題を考える．製造現場の裁量で管理できる単位当たり変動費とリードタイムを取り上げ，両者を 1 つの集約指標にまとめた方がよいと主張する．この主張に従い，田中正知教授が，トヨタにおける 2000 年前後の会計制度の改革を批判的に検討し，製造現場の裁量でできることを正當に評価しようとして提唱した J コスト論を考察する．J コスト論は，原価低減とリードタイム短縮との統合を図るものであるが，その場合の原価低減というのは変容前の“原価低減派”の意味する変動費の低減を指しており，変容前の“原価低減派”と“リードタイム短縮派”との対立を解消し両者の考え方を統合しようとしていると思われる．J コスト論は，未解決の課題がないわけではないが，コストの削減とリードタイムの短縮の両方を注視し，コストの削減とリードタイムの短縮を天秤にかけるようにすることで，製造現場における有用な管理・評価手法となる．

4. 本論文のまとめ

何十年にもわたって行なわれてきた現場管理は大きな課題に直面している．第一の

課題は、製造現場の裁量で管理できるのは、単位当たり変動費による原価低減とリードタイム短縮であるが、製造現場における個々の改善活動の成果が必ずしも会計的に評価されていないという問題である。第二の課題は、単位当たり変動費による原価低減はそのネタが少なくなっているが、リードタイム短縮の余地はまだ大きいという点であり、如何に原価低減とリードタイム短縮とのバランスを保つかが問題である。本研究はこれらの課題の解決に向けて、現場管理への新しい管理・評価手法の提供を目指した。

製造現場における原価管理では、単位当たり変動費による原価低減とリードタイムの短縮をいかにバランスよく取り扱うべきかについて、両者を別指標で捉えるより、1つの統合指標にした方がよいと筆者は主張した。現場管理の視点からみると、評価指標は数が少なくそしてシンプルなほど利用しやすく、2つの指標より1つの集約指標のほうが現場管理者の自由裁量の余地が大きい。そのため業績を評価される現場管理者のやる気を向上させる可能性がある。この点に関連して、本研究ではJコスト論を取り上げた。

原価低減とリードタイム短縮はともに利益を上げることに貢献しているが、両者が利益に結びつくその道筋は違う。原価低減は単位当たり変動費を下げることによって売上原価が減少することで利益に結びついている。一方、リードタイム短縮は、キャパシティを増やすことによって他の製品を作ることができ、そこで収益を上げて利益に結びついている。そのため、リードタイム短縮の効果は原価面というより、収益面から利益に結びついている。更にキャッシュフローの改善の観点からもその効果が大きいのである。そのため、単位当たり変動費の管理や固定費の管理によって行なわれる原価低減と区別し、リードタイム短縮を戦略的原価管理の1つと位置づけるべきである。原価低減とリードタイム短縮を結びつけたことで、原価面と収益面の両方から利益を見ていることになる。

リードタイムを短縮し、キャパシティを増やすことによって収益に結びつけることができる。また、キャパシティを増やすことでたくさん製品を作れるようになるが、作れるものがないと収益に結びつかない。キャパシティを増やすことによって、他の製品を作れて、そして売れるという前提がないといけない。なぜ売れるのかというと、

リードタイムが短いから競争優位になっているということがある。すなわち、リードタイムが短いことが顧客満足につながり、製品を売りやすくなる。このように、リードタイムが短縮されると、キャパシティが増大したくさん製品を作れるだけでなく、顧客満足度が向上し、たくさん製品が売れることにもなる。ここでは、リードタイムの短縮が2重に作用している。キャパシティの増大と顧客満足度の向上とが相まって収益を増やし利益に貢献している。リードタイム短縮が戦略的コスト・マネジメントとしての重要性を持つことがあらためて伺える。

5. 本論文からの示唆

本論文の研究を踏まえて、製造現場におけるコストセンターとプロフィットセンターについて議論を展開した。

従来の議論においては、製造現場をコストセンターとしてしまうと、製造現場が原価低減しか眼中になく収益の獲得に目を向けなくなることが懸念され、製造現場をコストセンターでみるとだめになるという。そのため、製造現場における自律的経営を目指し、製造現場をプロフィットセンターにすべきという主張が見られる。

コストセンターといったときに、収益の話が入ってこないからだめというのがこれまでの主張であるが、コストセンターの枠組みのなかでもできることが実はいろいろある。コストセンターといっても、捉えることができるのはコストだけではない。

コストセンターは、コストセンターでありながらも、全社的利益に影響を与えるものが原価低減だけではない。すなわち、収益に影響を与える側面をもっている。全社利益につながるメカニズムがあるし、それは利益につながる。コストセンターという与えられた権限のなか、なぜ収益に関する話ができるのかというと、製造現場におけるリードタイムの短縮の効果が存在するからである。製造現場は権限が少なくても、原価低減だけでなく、リードタイムを短縮することによって収益に貢献することができる。これは、コストセンターの枠組みのなかにおける、収益の管理であり、利益の管理である。

ここで、プロフィットセンターと言わないところにはポイントが一つあるかもしれ

ない。製造現場をプロフィットセンター化するということは、市場取引なり何なりの疑似的なものを入れないといけないということがある。それは全社的に見れば利益に結びついてよいのであるが、製造現場から見るとそうはならない。そこは製造現場にとって負担になることもあるし、理解しにくいこともある。社内売買は京セラが苦労しているところでもあり、それはアメーバ経営に対する評価の分かれるところである。そういう製造現場をプロフィットセンター化する際の労力を考えると、製造現場がコストセンターのままでいいのだという考え方はあるわけである。

問題は、製造現場をコストセンターと見なすときに、製造現場で行なわれている改善活動をどう評価するかにある。本当にコストしか見ていないとき、製造現場における収益への貢献といった改善の努力は、いっさい評価されず報われないわけである。そういう意味では、トヨタにおける 2000 年前後の会計制度の改革では、製造現場の管理・評価を単位当たり変動費に続いて固定費を含む全部原価という原価低減の延長線上で考えているので、製造現場のコストセンター化を強調し過ぎていると思われる。しかし、従来のトヨタはそうではない。従来のトヨタにおいては、明示的な会計的枠組みで捉えていなかったが、製造現場をコストセンターと位置づけつつ、そういうリードタイム短縮を評価していた。

コストセンターは、コストセンターでありながら、収益への操作性を有している。すなわち、収益に対する影響が操作できる。そういう意味で、形式的にコストセンターであっても、収益そして利益志向の行動を誘発するようなパフォーマンス評価指標を入れればよいわけである。コストとリードタイムの両方を織り込んでおこうとする J コストがそれである。パフォーマンス評価指標を使ってコストセンターで行なわれている改善活動を評価すれば、プロフィットセンター化した場合と同じ効果を持たせることができる。これは製造現場の視点からの考え方に基点をおいてあり、コストセンターの枠組みのなかで、現場的に望ましい管理・評価体制を構築しようとするものである。

コストセンターは原価のみでなく収益に影響を与えることができ、利益に影響を与えられる。製造現場をコストセンターと見なしつつ、しかも収益に与える要因を正當に評価できる仕組みがあれば、コストセンターであってもよいのである。

6. 今後の課題

リードタイム短縮が顧客満足につながり収益の向上に貢献するということがある一方、顧客満足に直結しないリードタイム短縮もありうるわけである。リードタイムを短くすれば、必然的に収益が上がるということではない。リードタイム短縮がどのようなメカニズムで会社全体の利益に影響を与えるのか、課題が残っている。

本論文では、トヨタにおける“原価低減派”がなぜ会計制度の改革を行なう必要があったのかについては、その究明を行なったが、この会計制度の改革の及ぼす影響については議論を展開しなかった。このような会計制度の改革の及ぼす影響を明らかにすべきであろう。

そして、かつて日本的経営へしきりに顔を向けてきた欧米の学界及び実務界は現場主義を唱えているが、日本的現場管理は欧米の学界及び実務界にどのように反映されているのか。今日、欧米企業における現場管理はどうなっているのか、どのような管理・評価手法を使い現場管理を行なっているのか、日本企業が直面しているような課題に悩まされているのか。今後の研究で明らかにしたい。