

日本マネジメント学会 第66回中部部会報告

# 管理会計の潜在機能に関する探索的考察 —トヨタの原価企画を手がかりに—

2024.5.11

(於: じゅうろくプラザ(岐阜市文化産業交流センター))

今井 範行

(名古屋国際工科専門職大学、元トヨタ)

silverstone@mta.biglobe.ne.jp

## 本報告の内容

1. 本報告の主旨
  2. トヨタの自動車事業の概要
  3. トヨタの自動車事業のグローバル化
  4. 原価企画の顕在機能と潜在機能
  5. 本報告の総括
- (補論) 社会システムの進化

## 1. 本報告の主旨

- ・社会学の一領域に、機能分析論がある。

提唱者である社会学者のMerton(1949)によれば、機能分析論は、ある社会現象が全体社会に与える効果を認識するための理論である。

機能分析論では、①顕在機能(manifest function)と潜在機能(latent function)、②順機能(eufunction: 社会システム全体に適応や調整を促す機能)と逆機能(dysfunction: 社会システム全体に適応や調整を減じる機能)という、四つの機能概念が用いられる。

本報告では、①の機能概念を援用する。

- ・機能分析論では、行為の目的と行為の機能を、分けて捉える。

行為の目的とは、行為者の主観的な意図である。行為の機能とは、行為の客観的な結果である。

行為の結果が行為者の意図と一致する場合、その行為の結果を顕在機能(manifest function)という。行為の結果が行為者の意図と一致しない場合、その行為の結果を潜在機能(latent function)という。

## 1. 本報告の主旨

・伝統的に、管理会計とは、経営管理者が合理的に経済的目的を達成するための会計情報である、と認識されてきた(A.A.A., 1958)。

歴史的には、標準原価計算、損益分岐点分析、直接原価計算、事業部制会計、資本予算といった、多数の伝統的な管理会計手法が考案されてきた。また、ASOBAT(A Statement of Basic Accounting Theory: A.A.A., 1966)の発表以降は、財務会計と管理会計が一つの会計情報システムとして統合化され、全社的利益管理や総合予算管理システムが発展してきた。さらに、Johnson and Kaplan(1987)が管理会計研究を批判して以降は、EVA(Economic Value Added: Stewart, 1991)、原価企画(加登, 1993; 田中, 1995; 日本会計研究学会, 1996)、BSC(Balanced Scorecard: Kaplan and Norton, 1996)、ABC(Activity-Based Costing: Kaplan and Cooper, 1998)、アメーバ経営(三矢・谷・加護野, 1999)、Beyond Budgeting(Hope and Fraser, 2003)といった、新たな管理会計理論や管理会計実務が研究されてきた。

伝統的に、意思決定会計や業績管理会計においては、会計情報によって経営管理者が合理的に経済的目的を達成するという結果が、事前に意図されていた。すなわち、伝統的な管理会計はすべて、顕在機能であった。

## 1. 本報告の主旨

・しかしながら、今日の管理会計実務では、事前に意図されていなかった結果が生じる場合がある、と考えられる。すなわち、今日では、管理会計において、潜在機能が生起し得る、と思われる。

本報告では、トヨタの公表情報をもとに、自動車事業がグローバル化するトヨタにおいて、原価企画が有する潜在機能について、探索的に考察したい。

## 2. トヨタの自動車事業の概要

### ・トヨタの概要:

創立: 1937年(2022年に会社創立85周年)

株式上場: 東京、名古屋、ニューヨーク、ロンドン

連結従業員数(2023/3): 約37万人(日本20、北米6、欧州2、アジア7、その他2)

関係会社数: 約600社(海外に多数)

### ・トヨタの歴史:

1930年: 小型ガソリンE/G研究開始

1936年: 最初の乗用車(AA型)発表

1938年: 最初の工場(拳母工場)操業開始

1950年: 経営危機

1955年: 乗用車クラウン発表

1957年: アメリカにディストリビューター設立(クラウン初輸出)

1966年: 乗用車カローラ発表(その後の先進国のモータリゼーション牽引)

1980年代後半以降: 世界各地で自動車の現地生産開始

(1988年アメリカ、1992年イギリス、1999年インド、2000年中国、2001年フランス、など)

近年: 自動車事業のグローバル化を加速

## 2. トヨタの自動車事業の概要

### ・トヨタの業績:

2000年代半ば: 事業規模を急拡大

2008年: リーマンショックにより一時的に業績落ち込み

2010/3期: 連結売上高 約19兆円

連結営業利益 約1,480億円

2011年以降: 業績が急回復

2023/3期: 連結売上高 約37兆円(日本9、北米14、欧州4、アジア7、その他3)

連結営業利益 約2兆7,250億円

連結総資産 約74兆円(日本23、北米26、欧州7、アジア8、その他10)

現在: 日本と北米にくわえて、欧州・アジア・その他の地域においても、強固な財務基盤と事業基盤を有している

## 2. トヨタの自動車事業の概要

### ・トヨタの価値観(行動規範):

2001年:トヨタ生産システム(TPS)を通じて受け継がれてきた価値観を体系化し、「トヨタウェイ」を制定  
2002年以降:事業が急速にグローバル化するなか、「トヨタウェイ」をグローバルに共有化

「トヨタウェイ」の構成:

#### (1) Continuous Improvement

- ① Challenge(付加価値の創造、挑戦のスピリット、長期志向、熟慮と決断、リスクへの覚悟、重点指向、全体最適)
  - ② Kaizen
  - ③ Genchi Genbutsu
- } (組織的な学習、効果的な合意形成、誠実なコミュニケーション、チームの総合力発揮)

#### (2) Respect for People

- ④ Respect(ステークホルダーの尊重、会社と社員の相互信頼と相互責任、異質性の受容、フェア、自己実現)
- ⑤ Teamwork(人材育成の重視、リーダーシップ、人の能力への信頼、権限委譲、相互貢献)

### ・トヨタの競争力の源泉:

技術・購買・生産・生産技術・販売などの職能部門毎の強み

+

職能部門間における有機的な連携と協働(Genchi GenbutsuによるKaizen)

⇒卓越した商品力・高度な品質・強固な価格競争力(競争力を錬磨→自動車事業をグローバル化→成長)



### 3. トヨタの自動車事業のグローバル化

#### ・生産台数・販売台数の長期的推移:

1965年: 約50万台(主力車種カローラ発表前)

1975年: 約230万台(以降、世界的な自動車市場の拡大と積極的な事業展開により台数増)

1985年: 約380万台

1995年: 約450万台

2005年: 約730万台

2015年: 約900万台

2022年: 約950万台(海外生産比率 約70%、海外販売比率 約86%)

#### ・主要な研究開発拠点:

グローバルな研究開発活動(市場特性・顧客ニーズへの適合性確保→世界各地域に研究開発拠点を設置)

研究開発拠点数: 21ヵ所(日本8、北米5、欧州3、中国4、アジア1)

研究開発活動の種類: 基礎研究、環境技術、先行開発、先行デザイン、製品企画、デザイン、設計、試作、評価、  
認証、モータースポーツ車両開発、AI研究、ソフトウェア技術

### 3. トヨタの自動車事業のグローバル化

#### ・主要な生産拠点:

グローバルな生産活動(世界30カ国)

生産拠点数: 68カ所(日本16、北米13、欧州6、中国11、アジア15、その他7)

#### ・主要車種の販売地域:

投入ブランド: トヨタブランド(コストリーダーシップ戦略) + レクサスブランド(差別化戦略)

販売車種数: 約100車種

販売国: 世界170カ国以上

日本の販売体制: 約280のディーラーと約5,500の販売店舗

海外の販売体制: 約170のディストリビューターと約1万のディーラー(グローバルで強力な販売拠点ネットワーク)

主要車種単位での販売地域:

ヤリス(ヴィッツ)・RAV4・カローラ・プリウス・ランドクルーザー・カムリ・レクサスGS

→ 日本、北米、中南米、欧州、中国、アジア、豪州、中近東(全世界販売)

ハイラックス・オーリス

→ 日本、中南米、欧州、アジア、豪州、中近東

ハイランダー

→ 北米、中南米、欧州、中国、豪州

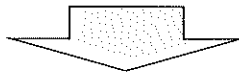
### 3. トヨタの自動車事業のグローバル化

#### ・トヨタのグローバルな自動車事業の特徴:

多数の車種を、多数の研究開発拠点で開発し、多数の生産拠点で生産し、多数の販売拠点で販売

ある特定の車種が、どの研究開発拠点で開発され、どの生産拠点で生産され、どの販売拠点で販売されるか

- ある特定の車種の研究開発拠点・生産拠点・販売拠点が、それぞれ1ヶ所であるとは限らない
- ある特定の車種の研究開発拠点・生産拠点・販売拠点が、同一の地域や国の内部に限定されるわけではない
- 通常、ある特定の車種は、地域や国を跨ぐ形で、多数の研究開発拠点で開発され、多数の生産拠点で生産され、多数の販売拠点で販売される
- たとえば、車種Aの場合、日本で基礎研究・先行開発・先行デザイン・製品企画がおこなわれ、北米でデザイン・設計・評価がおこなわれ、日本・北米・中南米・欧州・中国・アジアで生産(購買・生産技術)がおこなわれ、全世界で認証と販売がおこなわれている(これが通常の形態)



自動車メーカーにおける業務(製品開発、サプライチェーン)の大半は、車種単位で進行する業務

- 自動車事業がグローバル化するのにもとない、自動車メーカーにおける業務チェーンは、地域や国を跨ぐ形でグローバルに拡張され、かつ、多数の研究開発拠点と多数の生産拠点と多数の販売拠点が連結した、網の目のような複雑な対応関係をもつチェーンとなる
- いかにして、職能部門間における有機的な連携と協働を保持し、競争力の源泉(卓越した商品力・高度な品質・強固な価格競争力)の維持・向上をはかっていくか、がトヨタ(自動車産業)にとっての重要経営課題
- 以下では、この経営課題に対する原価企画の貢献について、考察したい

## 4. 原価企画の顕在機能と潜在機能

・原価企画は、製品企画からはじまる製品開発のすべての活動における、新製品の原価の決定プロセスを管理する活動である(田中, 1995)。また、原価企画は、顧客ニーズに適合した品質・価格・信頼性・納期などの目標を設定し、それらの目標の同時的な達成をはかる、新製品の総合的利益管理へと進展する(日本会計研究学会, 1996)。

### ・トヨタの原価企画の歴史:

1960年代: VE(Value Engineering)を活発化

1963年: 原価維持・原価改善・原価企画を、原価管理の三本柱として位置づけ(田中, 1995)

1973年: オイルショックを契機に原価企画を充実化

1974年: 原価企画委員会設立

1975年: 原価の専門組織設置

1986年以降: 原価企画の重点を新製品の構想段階へ前出し(フロントローディング: Imai, 2016)

1991年以降: 日本のバブル崩壊を契機に原価企画の推進体制と活動内容を大幅強化

1994年: VEセンター設置

1996年: NBC委員会設立

1998年: EQ(Excellent Quality)活動開始

2000年: CCC(Cost Competitiveness Construction)21活動開始

## 4. 原価企画の顕在機能と潜在機能

### ・トヨタの原価企画の歴史(続):

2002年: BT2(Break Through TOYOTA)活動(技術部門の意識改革活動)開始

2003年: EQ推進部設置

2004年: 新VEセンター設置

2005年: 全社VI(Value Innovation)活動開始

2008年: 緊急VA(Value Analysis)活動開始

2009年: RR-CI(Ryohin-Renka Cost Innovation)活動開始

2010年: 全社VA活動開始

2011年: VA開発部設置

1998年以降: グローバルな原価企画の推進体制を構築(1998年北米、2006年欧州、2011年アジア)

現在: トヨタにおいて良品廉価な自動車の開発の中心的役割を担っている

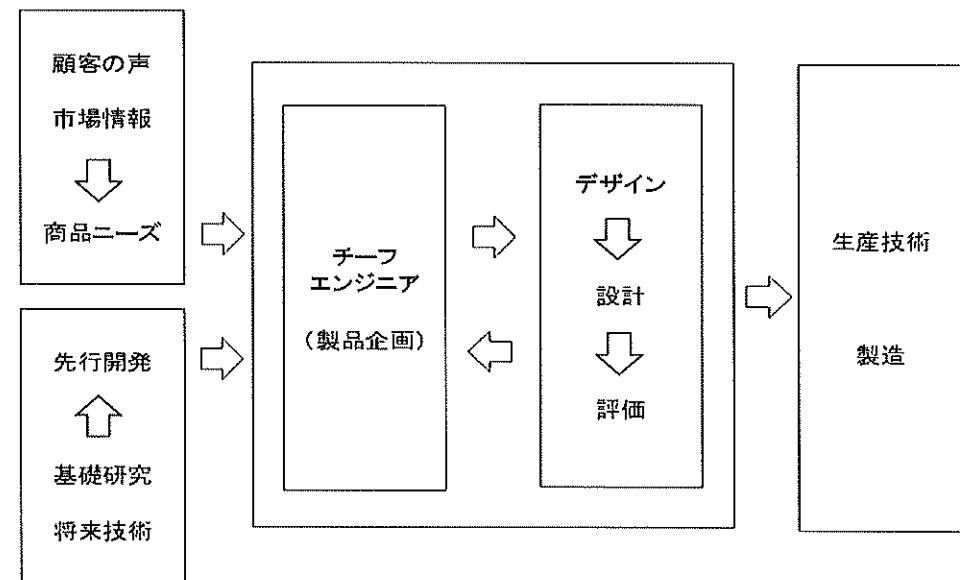
・一般に、自動車の場合、量産段階での製品原価の80%以上がすでに製品開発段階で確定している、といわれる。よって、原価企画は、製品開発段階において、原価が発生する源流に遡り、原価発生メカニズムを徹底的に分析することによって、製品原価の大幅な低減を可能にする(加登, 1993)。すなわち、原価企画の顕在機能は、製品開発に連動した、新製品の原価の低減(原価目標の達成)ないし総合的利益管理である。

## 4. 原価企画の顕在機能と潜在機能

・一方で、原価企画は、自動車の製品開発プロセスの主要部分を構成している。

自動車の製品開発にあたっては、顧客目線での顧客満足の実現に向けて、中核となるチーフエンジニアと、技術（先行開発・デザイン・設計・評価）・購買・生産・生産技術・販売などの職能部門が、職能の境界や組織の壁を越えて、一体となる。そして、その組成されたクロスファンクショナルなチームによって、顧客ニーズに適合した自動車の商品性、高い品質、ならびに、原価目標の達成に向けた原価の低減要素が、新製品の設計図面のなかにつくり込まれる。

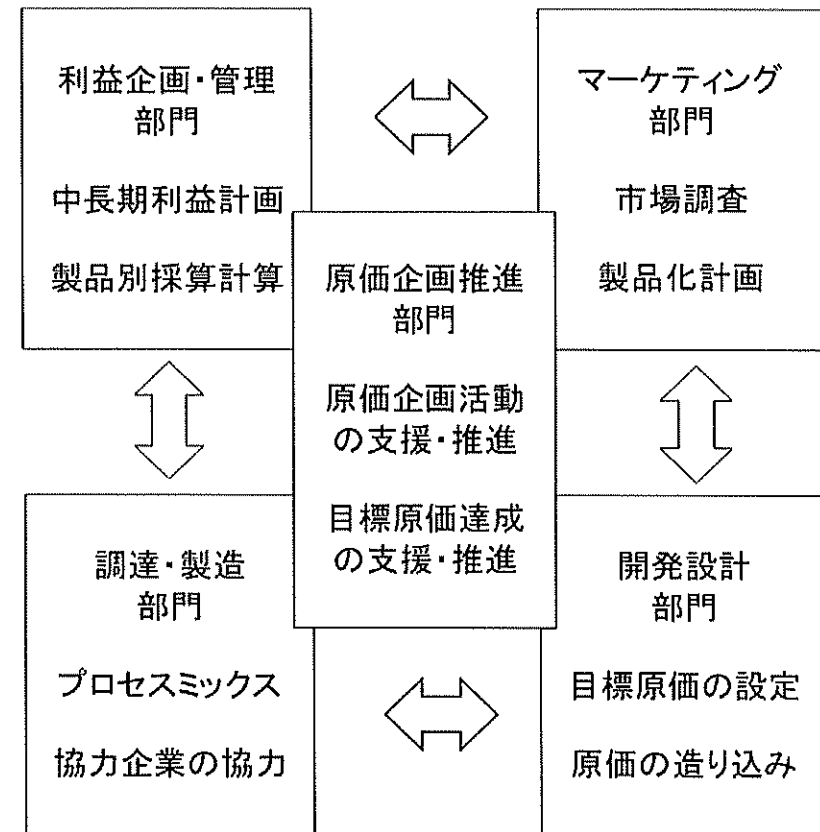
くわえて、製品開発プロセスの早期段階から、新製品の設計図面と量産時の生産工程が、一括で企画される。それにより、新製品の量産段階でのムダを事前に一定程度排除することが可能となる（製造性の追求:Imai, 2016）。



#### 4. 原価企画の顕在機能と潜在機能

・原価企画は、コンカレント・エンジニアリング(業務の同時進行により、開発期間や納期短縮の効率化を進める手法)によって実施される。

原価企画は、多くの関連部門の積極的な支援と協力がなければ、効果的に実施することができない。よって、原価企画の関連部門は、相互に強くかつ有機的に連結(結合)している(田中, 2002)。



#### 4. 原価企画の顕在機能と潜在機能

・自動車事業がグローバル化し、業務チェーンがグローバルに拡張され、かつ、業務チェーンが、多数の研究開発拠点と多数の生産拠点と多数の販売拠点が連結した、網の目のような複雑な対応関係をもつチェーンとなるなかで、いかにして、職能部門間における有機的な連携と協働を保持し、競争力の源泉(卓越した商品力・高度な品質・強固な価格競争力)の維持・向上をはかっていくか、がトヨタ(自動車産業)にとっての重要経営課題となっている。

そのようななか、技術・購買・生産・生産技術・販売などの職能部門間でのクロスファンクショナルな連携と協働を通じて、強固な価格競争力という競争力の源泉を錬磨する原価企画は、トヨタ(自動車産業)が直面する上記のグローバルマネジメントの課題に対して、順機能として貢献している。

とりわけ、ある特定の車種での原価企画活動(原価低減)が、当該車種にかかる多数の研究開発拠点、多数の生産拠点、多数の販売拠点の間の連携と協働を強化させ、その結果として、当初は意図しなかった新たな商品力向上策や品質向上策のアイデアが創発されることが多い。

すなわち、原価企画は、製品開発に連動した、グローバルベースでの、職能部門間における有機的な連携と協働の促進と競争力の錬磨、という潜在機能を有している、と考えられる。



## 5. 本報告の総括

・本報告では、社会学の機能分析論、なかでも、顕在機能と潜在機能の概念を援用し、トヨタの公表情報をもとに、トヨタにおける自動車事業のグローバル化と管理会計との関係性について探索的に考察した。

・そこからみえた結論の一つは、自動車事業がグローバル化するトヨタにおいて、原価企画が潜在機能を有する、ということであった。すなわち、原価企画の顕在機能は、製品開発に連動した、新製品の原価の低減(原価目標の達成)ないし総合的利益管理である。しかしながら、今日、原価企画は、製品開発に連動した、グローバルベースでの、職能部門間における有機的な連携と協働の促進と競争力の錬磨、という潜在機能を有している、と考えられる。

・これまでの管理会計研究は、どちらかといえば、管理会計手法が事前に意図していた結果、すなわち、顕在機能の研究に焦点が当てられてきた。しかしながら、今日の管理会計実務では、事前に意図されていなかった結果、すなわち、潜在機能が順機能として生起する場合がある、と考えられる。

## (補論) 社会システムの進化

藤本(1997)によれば、

- ・生物進化論が偶然のランダム変異(たとえばDNAの転写ミスなど)のみを想定するのに対し、社会システムの進化では、事前の合理的行動、環境に強いられた選択、偶然、瓢箪から駒など、さまざまな形態での変異が生起する。
- ・変異した社会システムは、組織におけるルーチン、プログラムの保存、組織内での普及、組織間での普及などを通じて保持される。



- ・管理会計の潜在機能を、社会システムとしての管理会計の進化の一形態として捉えることも可能？
- ・経営行動一般にも、同様の進化が存在？

## 参考文献

- American Accounting Association (A.A.A.). 1958. *Report of the Committee on Management Accounting*. Sarasota, FL: American Accounting Association.
- American Accounting Association (A.A.A.). 1966. *A Statement of Basic Accounting Theory*. Sarasota, FL: American Accounting Association.
- 藤本隆宏. 1997. 『生産システムの進化論—トヨタ自動車にみる組織能力と創発プロセス』 有斐閣.
- Hope, J. and R. Fraser. 2003. *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Imai, N. 2016. Front Loading: Key Concept of Strategy for Business Innovation in Japanese Automobile Industry. In Hamada, K and S. Hiraoka. (eds.) *Management of Innovation Strategy in Japanese Companies*. Singapore: World Scientific Publishing Co. Pte. Ltd.
- 日本会計研究学会. 1996. 『原価企画研究の課題』 森山書店.
- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan. 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. and R. Cooper. 1998. *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton. 1996. *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- 加登豊. 1993. 『原価企画—戦略的コストマネジメント』 日本経済新聞社.
- Merton, R. K. 1949. *Social Theory and Social Structure—Toward the Codification of Theory and Research*. New York, NY: Free Press.
- 三矢裕・谷武幸・加護野忠男. 1999. 『アメーバ経営が会社を変える—やる気を引き出す小集団部門別採算制度』 ダイヤモンド社.
- Stewart, G. B. 1991. *The Quest for Value: The EVA Management Guide*. New York, NY: HarperCollins, Publishers.
- 田中雅康. 1995. 『原価企画の理論と実践』 中央経済社.
- 田中雅康. 2002. 『利益戦略とVE』 産能大学出版部.
- トヨタ自動車株式会社 企業公式サイト. <http://www.toyota.co.jp/>