

管理会計の潜在機能に関する一考察 －トヨタの原価企画を手がかりに－

今 井 範 行

1. 本稿の主旨

社会学の一領域に、機能分析論¹⁾がある。機能分析論は、社会学者の Merton (1949) により、提唱された。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。そして、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。また、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。

一方、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。これらの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

1) 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。ここでは、顕在機能 (manifest function) と潜在機能 (latent function)、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、4つの機能概念が用いられる。

果が、事前に意図されていた。すなわち、これらはすべて、顕在機能であった。

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。本稿では、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、考察したい。

2. トヨタの自動車事業の概要

トヨタは、1937年に創立された、日本を代表する自動車メーカーである。それは、2022年に会社創立85周年を迎えた。それは、日本と日本以外の双方の証券市場に株式を上場している。その連結従業員数(2023/3)は、約37万人である。その地域別の構成は、日本が約20万人、北米が約6万人、欧州が約2万人、アジアが約7万人、その他の地域が約2万人である。また、その関係会社数は、約600社である。それらの会社の多くは、日本以外に所在する会社である。

トヨタの歴史は、自動車事業のグローバル化の歴史である。それは、1930年に小型ガソリンエンジンの研究を開始し、1936年に最初の乗用車(AA型)を発表し、1938年に最初の工場(拳母工場)の操業を開始した。それは、1950年の経営危機を経て、1955年に乗用車のクラウンを発表した。そして、それは、1957年に初めてクラウンをアメリカに輸出し、同年にアメリカにディストリビューターを設立した。それは、1966年に乗用車のカローラを発表し、その後の先進国のモータリゼーションを牽引した。1980年代の後半以降に、それは、世界各地で自動車の現地生産を開始した。1988年にアメリカで、1992年にイギリスで、1999年にインドで、2000年に中国で、2001年にフランスで、それは、自動車の現地生産を開始した。その後も、それは、今日まで、自動車事業のグローバル化を加速してきている。

トヨタは、2000年代の半ばに事業規模を急拡大させた後、2008年のリーマンショックによって、一時的にその業績が落ち込んだ。しかし、その後は、その業績が急速に回復していった。2010/3期に、その連結売上高は約19兆円、その連結営業利益は約1,480億円であった。しかし、2023/3期に、その連結売上高は約37兆円、その連結営業利益は約2兆7,250億円にまで回復した。その連結売上高(2023/3期)の所在地別の構成は、日本が約9兆円、北米が約14兆円、欧州が約4兆円、アジアが約7兆円、その他の地域が約3兆円である。また、

その連結総資産（2023/3期）の所在地別の構成は、日本が約23兆円、北米が約26兆円、欧州が約7兆円、アジアが約8兆円、その他の地域が約10兆円である。それは、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。

このようなトヨタの組織の内部で共有されている価値観（行動規範）が、トヨタウェイ²⁾である。トヨタウェイの二本柱は、（１）Continuous Improvementと（２）Respect for Peopleである。また、その二本柱は、①Challenge³⁾、②Kaizen、③Genchi Genbutsu、④Respect⁴⁾、⑤Teamwork⁵⁾という五項目で構成されている。なかでも、②Kaizenと③Genchi Genbutsuという二項目は、トヨタウェイの独自の概念である。そして、それらの二項目は、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といった要素によって支えられている。すなわち、トヨタではこれまで、技術・購買・生産・生産技術・販売などの機能部門毎の強みにくわえて、機能部門間における有機的な連携と協働（Genchi GenbutsuによるKaizen）によって、卓越した商品力・高度な品質・強固な価格競争力といった競争力を錬磨し、自動車事業のグローバルをはかり、成長を遂げてきたのである。

3. トヨタの自動車事業のグローバル化

トヨタが自動車事業のグローバル化をはかってきた経緯について、さらにくわしく考察したい。まず、トヨタの生産台数と販売台数の長期的な推移をみる。主力車種のカローラが発表される前の1965年に、その生産台数と販売台数の規模は約50万台であった。その後、世界的な自動車市場の拡大とトヨタ自身の積極的な事業展開によって、その生産台数と販売台数は増加傾向をたどった。1975年に約230

2) トヨタでは、事業が急速にグローバル化するなかで、いかにして価値観や行動規範をグローバルに共有するか、という経営課題が浮上した。その課題を解決するために2001年に作成されたのが、トヨタウェイである。トヨタウェイは、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たものである。

3) Challengeは、モノづくりを核とした付加価値の創造、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、全体最適といった要素によって支えられている。

4) Respectは、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、自己実現といった要素によって支えられている。

5) Teamworkは、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、相互貢献といった要素によって支えられている。

万台に、1985年に約380万台に、1995年に約450万台に、2005年に約730万台に、2015年に約900万台に、そして2022年に約950万台に、その生産台数と販売台数の規模は拡大した。その間に、その生産台数の総数に占める日本以外での生産台数の比率と、その販売台数の総数に占める日本以外での販売台数の比率は、ともに一貫して上昇し続けた。2022年に、その生産台数の総数の約70%が日本以外で生産され、また、その販売台数の総数の約86%が日本以外で販売されている。

次に、トヨタの主要な研究開発拠点をみる。トヨタでは、市場の特性や顧客ニーズに適合した自動車を開発するために、世界の各地域に研究開発拠点を設置して、グローバルに研究開発活動をおこなっている。それは、日本に、本社テクニカルセンター(製品企画・デザイン・設計・試作・評価を担当)・Toyota Technical Center Shimoyama(評価を担当)・東富士研究所(先行開発を担当)・東京デザイン研究所(先行デザインを担当)・土別試験場(評価を担当)・大手町オフィス(AI研究を担当)・豊田中央研究所(基礎研究を担当)・ウーブンバイトヨタ(ソフトウェア技術を担当)といった、8カ所の研究開発拠点を有している。また、それは、日本以外に、基礎研究・環境技術・製品企画・デザイン・設計・評価・認証・モータースポーツ車両開発・AI研究を担当する、13カ所の研究開発拠点を有している。現在のトヨタの研究開発拠点数は21カ所である。その地域別の構成は、日本が8カ所、北米が5カ所、欧州が3カ所、中国が4カ所、アジアが1カ所となっている。

次に、トヨタの主要な生産拠点をみる。トヨタは、日本に、1938年に操業を開始した本社工場(拳母工場)、1959年に操業を開始した元町工場、1966年に操業を開始した高岡工場などの、16カ所の生産拠点を有している。また、それは、日本以外の29カ国に、52カ所の生産拠点を有している。日本以外での生産拠点の地域別の構成は、北米が13カ所、欧州が6カ所、中国が11カ所、アジアが15カ所、その他の地域が7カ所となっている。

さらに、トヨタの主要車種の販売地域をみる。たとえば、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といった主力車種は、日本にくわえて、北米・中南米・欧州・中国・アジア・豪州・中近東のすべての地域で販売されている。また、ハイラックス・オーリスは、日本にくわえて、中南米・欧州・アジア・豪州・中近東で販売されている。さらに、ハイランダーは、北米・中南米・欧州・中国・豪州で販売されている。トヨタは、トヨタブランド(コストリーダーシップ戦略に主眼)とレクサスブランド(差別化戦略に主眼)をあわせ、世界170以上の国で、約100車種の自動車を販売

している。このようなトヨタ車の販売は、日本における約280のディーラーと約5,500の販売店舗、ならびに、日本以外における約170のディストリビューターと約1万のディーラーといった、グローバルで強力な販売拠点のネットワークによって支えられている⁶⁾。

このように、トヨタでは、多数の車種の自動車を、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している。ここで、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、を考えてみたい。ある特定の車種の研究開発拠点・生産拠点・販売拠点は、それぞれ1ヶ所であるとは限らない。また、ある特定の車種の研究開発拠点・生産拠点・販売拠点は、すべてが同一の地域や国の内部に限定されるわけではない。むしろ、ある特定の車種は、通常、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ている⁷⁾。

自動車メーカーにおける業務の大半は、車種単位で進行する業務である⁸⁾。したがって、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、現場のサプライチェーンと同様に、地域や国を跨ぐ形でグローバルに拡張される。そして、その業務チェーンは、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。

一方、前述のとおり、自動車産業とりわけトヨタの競争力の源泉は、技術・購買・生産・生産技術・販売などの機能部門毎の強みにくわえて、機能部門間における有機的な連携と協働が生み出す、卓越した商品力・高度な品質・強固な価格競争力である。自動車メーカーにおける業務チェーンが、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なかで、いかにして、機能部門間における有機的な連携と協働を保持し、競争力の源泉の維持・向上をはかっていくかが、トヨタをはじめとした自動車産業にとっての重要な経営課題の一つとなっている。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。

6) トヨタは、日本以外では、国毎にディストリビューターを設立し、ディストリビューターを経由してディーラーに自動車を販売している。

7) たとえば、車種Aの場合、日本で基礎研究・先行デザイン・先行開発・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。

8) 自動車事業の三大業務プロセスは、製品開発プロセス、サプライチェーンプロセス、販売プロセスである。

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)。

自動車産業なかでもトヨタにおける原価企画の歴史は長い。トヨタは、1960年代に入り、VE (Value Engineering)⁹⁾ を活発化させた。そして、それは、1963年に、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た(田中, 1995)。また、それは、1973年のオイルショックを契機に、原価企画の充実化をはかった。それは、1974年に原価企画委員会を設立し、1975年に原価の専門組織を設置し、1986年以降に原価企画の重点を新製品の構想段階へと前出した¹⁰⁾。また、それは、日本のバブル崩壊を契機に、1991年以降に原価企画の推進体制と活動内容を大幅に強化した。それは、1994年にVEセンターを設置し、1996年にNBC委員会を設立し、1998年にEQ (Excellent Quality) 活動を開始し、2000年にCCC (Cost Competitiveness Construction) 21活動を開始し、2002年にBT2 (Break Through TOYOTA) 活動(技術部門の意識改革活動)を開始し、2003年にEQ推進部を設置し、2004年に新VEセンターを設置し、2005年に全社VI (Value Innovation) 活動を開始し、2008年に緊急VA (Value Analysis) 活動を開始し、2009年にRR-CI (Ryohin-Renka Cost Innovation) 活動を開始し、2010年に全社VA活動を開始し、2011年にVA開発部を設置した。さらに、それは、グローバルな原価企画の推進体制を構築した。それは、1998年に北米に、2006年に欧州に、2011年にアジアに、それぞれ原価企画の部署または機能を設置した。現在も、原価企画は、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。

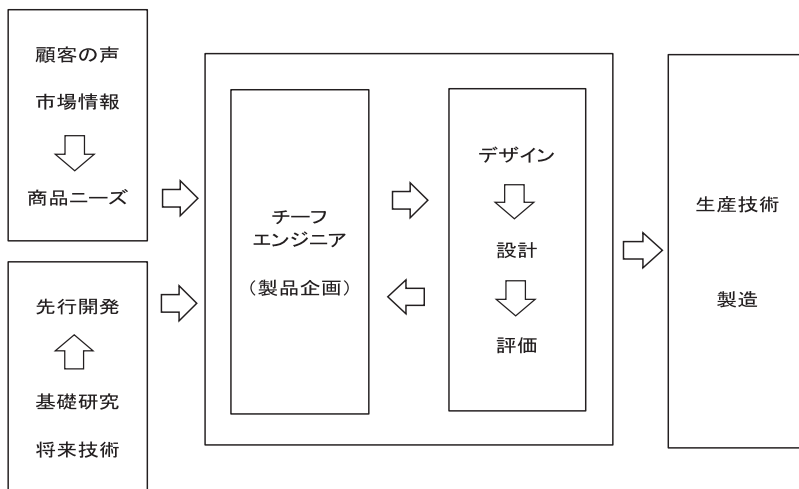
一般に、自動車の場合、量産段階での製品原価の80%以上がすでに製品開発段階で確定している、といわれる。よって、原価企画は、製品開発段階において、原価が発生する源流に遡り、原価発生メカニズムを徹底的に分析することに

⁹⁾ VEとVAは、設計図面・発注先の変更や製造方法の能率化などによって、製品の必要な機能を最小のコストで得るための活動である。VEは製品開発段階での活動であり、VAは量産段階での活動である。

¹⁰⁾ これは、一般に「フロントローディング」と呼ばれる。Imai (2016) を参照。

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。

一方で、このような原価企画は、自動車の製品開発プロセスの主要部分を構成している。図1は、トヨタにおける自動車の製品開発プロセスを図示したものである。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¹¹⁾。

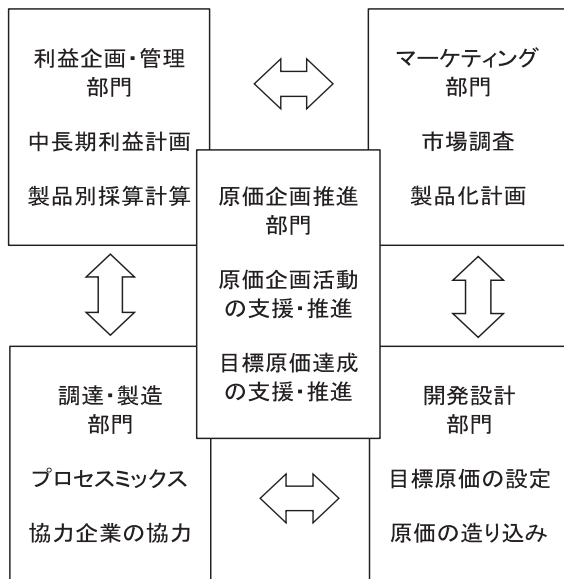


(出所) トヨタ自動車公式企業サイト

図1 トヨタにおける自動車の製品開発プロセス

11) これは、一般に「製造性の追求」と呼ばれる。Imai (2016) を参照。

田中(2002)によれば、原価企画は、原則として、コンカレント・エンジニアリング¹²⁾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。そのうえで、田中(2002)は、原価企画の関連部門の関連性を図2に示している。



(出所) 田中 (1995: 122)

図2 原価企画の関連部門の関連性

前述のとおり、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、競争力の源泉の維持・向上をはかっていくかが、トヨタをはじめとした自動車産業にとっての重要な経営課題の一つとなっている。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

¹²⁾ コンカレント・エンジニアリングとは、業務を同時進行させることにより、開発期間や納期の短縮などの効率化を進める手法である。

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、自動車産業が直面しているグローバルマネジメントの上記課題に対して順機能として貢献している、といえる。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いえよう。

5. 本稿の総括

自動車産業とりわけトヨタはこれまで、高い競争力をもとにグローバル競争を勝ち抜き、一貫して成長を遂げてきた。その競争力の源泉は、技術・購買・生産・生産技術・販売などの職能部門毎の強みにくわえて、職能部門間における有機的な連携と協働が生み出す、卓越した商品力・高度な品質・強固な価格競争力である。そして、それらは管理会計とも深く関係している。本稿は、このような視点にもとづき、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考察することとした。

そのために、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思われる。

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。

藤本(1997)は、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、と指摘する。また、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という。このような視点に立脚すれば、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であろう。

《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』 ダイアモンド社.

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. (2024年2月28日閲覧) <http://www.toyota.co.jp/>