

日本企業におけるコストマネジメント に関する実証研究 ー原価企画と MPC を中心としてー

吉 田 栄 介
福 島 一 矩

Summary

本稿では、日本企業における組織コンテキスト、原価企画と MPC 制の利用と効果の関係解明を目的として、郵送質問票調査に基づく分析・考察を行った。その結果、組織コンテキストが原価企画と MPC 制の利用に与える影響が異なること、原価企画や MPC 制の実施における会計情報の利用や協働によるコストマネジメントが、原価企画や MPC 制の効果に正の影響を与えることを確認した。

Key Words

- ①コストマネジメント
- ②郵送質問票調査
- ③原価企画
- ④ミニプロフィットセンター
- ⑤カイゼン志向
- ⑥エンパワメント志向
- ⑦イノベーション志向

I 問題の所在

80年代後半、実務と理論の乖離を指摘する「適合性の喪失 (relevance lost)」(Johnson and Kaplan, 1987) の議論が活発化し、その後の国内外の管理会計研究に大きな影響を与えた。その結果、日本では、90年代には事例研究、近年では郵送質問票調査による実態調査や実証研究が増えてきた(吉田, 2009; 吉田ほか, 2009a)¹。しかし、コンテキスト要因とコストマネジメント手法との関係についての知見が十分に蓄積されているとはいえない(吉田ほか, 2009b)。

そこで本稿では、コストマネジメント手法である原価企画とミニプロフィットセンター(以下、MPC)制を取り上げ、日本企業における組織コンテキスト、コストマネジメント手法の利用、効果の関係を実証的に明らかにする²。以下では、第2節でコストマネジメント手法の利用に関する仮説構築、第3節で研究フレームワークおよび分析データの収集、第4節で仮説検証のための変数設定および分析と考察を行う。

II コストマネジメント手法 の利用に関する仮説構築

まず本節では、先行研究を踏まえ、組織コンテキスト、コストマネジメント手法(原価企画、

MPC 制)の利用、効果の関係に関する仮説を構築する。

1. 組織コンテキスト要因

組織コンテキスト要因がコストマネジメント手法の利用に与える影響は、国外の研究を中心に実証的に示されてきた³⁾。本研究では日本企業における利用実態に注目し、日本企業の組織コンテキストについて広く調査した木島(2006)などを参考に、イノベーション志向、エンパワメント志向、カイゼン志向を取り上げる。

カイゼン志向については、世界的にも広く知られる日本企業発祥の日常的・継続的な改善活動、エンパワメント志向については、ミドルへの権限委譲、ミドルの責任権限区分の明確さ、イノベーション志向については、従業員への革新的行動の奨励、新技術・製品開発への優先的資源配分、異質なメンバーを組み合わせた問題解決の影響に注目した(図表1参照)。

2. 原価企画

まず、組織コンテキストの原価企画活動への影響について検討する。谷(1994)によれば、新技術・製品の開発頻度が高い組織では、厳しい目標原価の設定、コストテーブルやVE事例集の利用頻度の高さに加えて、商品企画段階での各管理者(営業、商品企画、設計)の影響力がいずれも高く、異質メンバーを組み合わせた積極的な協働が推察される。

こうした挑戦的な目標設定や支援ツールの利用、協働による原価の作り込みが機能するためには、高いレベルの原価見積りも欠かせない。例えば、目標原価の設定において、原価見積専任者や資材・生産技術・製造等複数部門の見積グループによる原価見積りに比べ、設計担当者自身の原価見積りはより望ましい発展した姿と言える(田中, 1995)。

以上の議論から、新技術・製品の開発頻度が高いイノベーション志向の組織では、高度化した原価企画活動の実施が予想されるため、次の仮説を設定する。

H1 イノベーション志向の組織ほど、高度化した原価企画活動(挑戦的・高度な目標原価の設定と、協働による原価の作り込み)が実施される。

つぎに、原価企画活動の効果への影響について検討する。原価企画は、市場志向の挑戦的・高度な目標原価の設定や部門・企業間協働などの組織的活動を通じて原価や品質などの複数目標の同時達成を目指す活動である。高度化した原価企画活動では、目標原価の設定段階において、挑戦的・高度な目標原価が設定され、設計担当者自らが原価見積りを行い、原価意識を醸成することでアイデア創発を促す。続く目標原価達成段階では、購買部門やサプライヤー企業、製造部門との協働が展開され、原価・利益の作り込みが行われる(加登, 1993)。すなわち、高度化した原価企画活動として、挑戦的・高度な目標原価の設定や、協働による原価の作り込みが行われることで原価企画の効果に結び付くことが推察される。

また、田中(2002)の調査では、目標原価の設定段階において、設計担当者の見積りに加えて、原価見積専任者や資材・生産技術・製造等複数部門の見積グループによる原価見積りも確認されており、開発・設計現場に開示された会計情報を用いた原価企画活動が効果に結び付くことが予想される。

一方、原価企画の効果には、原価低減に加えて、非原価目標の達成が推察される。谷(1994)によれば、原価企画の実施目的として、導入時には原価と品質を両立する作り込みが志向され、導入からの時間の経過につれて顧客のニーズに

適合した製品開発や新製品のタイムリーな投入も志向される。すなわち、原価企画活動の効果とは、目標原価の達成に加え、製品コンセプトや、機能・品質目標、開発納期などの非原価目標が想定され、原価企画の実施目的に応じた効果が期待される。

以上の議論から、次の仮説を設定する。

H2a 原価企画活動において、挑戦的・高度な目標原価を設定するほど、原価低減と非原価目標達成という原価企画の効果が高い。

H2b 原価企画活動において、協働によって原価を作り込むほど、原価低減と非原価目標達成という原価企画の効果が高い。

H2c 原価企画活動において、設計・開発現場が提供された会計情報を利用するほど、原価低減と非原価目標達成という原価企画の効果が高い。

3. ミニプロフィットセンター

まず、組織コンテキストのMPCへの影響について検討する。MPC制がスムーズに導入され、機能するには、現場に任せる文化、現場主導の提案がしやすい土壌、QCやTQCにより全員参加型経営の土壌などができていることが重要である（谷・三矢，1998）。また、会計情報の組織メンバーへの開示は、改善活動の優先順位を明確化する（Kaplan and Cooper, 1998）。そこで、カイゼン志向の組織ほど、MPCのひとつの取り組みとして会計情報を用いた業務改善の推進が予想されるため、次の仮説を設定する。

H3 カイゼン志向の組織ほど、MPCは会計情報を用いた改善活動を行う。

つぎに、MPC制の利用目的がMPC活動と効果に与える影響について検討する。MPC制の利用目的には、顧客・利益志向の醸成、製造

現場における自発的問題発見・解決、将来のリーダーの育成、従業員のモチベーションの向上などがある（伊藤，2005；谷・三矢，1998；吉田・松木，2001等）。本稿では、MPC制のコストマネジメントとしての側面に焦点を当てており、MPC制が日本的改善活動の進化を促すという指摘（伊藤，2005）もあるため、慶應義塾大学管理会計研究会（2009a, b）の調査でもMPC制の利用目的として最も重視された「製造現場における自発的問題発見・解決」を取り上げる¹⁴⁾。

このMPC制の利用目的を達成するため、会計情報が活用される。MPC制では利益・原価情報を各チームが自ら計算することで、製造現場の従業員が会計数字の意味を理解し、コストに対する注意力が高まり、改善活動を行いやすくなる（松木，2003）。また、理解容易な管理会計情報をタイムリーに提供することで、自らの成果を確認でき、自発的な行動を促すことができる（谷，1997；谷・三矢，1998）。加えて、会計情報の組織メンバーへの開示は、改善活動の優先順位を明確化し、自律的行動を可能にする（Kaplan and Cooper, 1998）。すなわち、製造現場における自発的問題発見・解決のため、各チーム自らの会計情報の算定や、各チームへの会計情報の適切な開示が行われ、それらの会計情報を用いた業務改善が効果に結び付くことが推察される¹⁵⁾。

以上のことから、MPC制の利用目的と活動、効果の関係について次の仮説を設定する。

H4 製造現場における自発的問題発見・解決を意図する組織ほど、MPCは自ら会計情報を算定したり、MPCに会計情報が適切に開示される。

H5 MPCが、会計情報を用いた業務改善を行うほど、自発的問題発見・解決の効果が高くなる。

図表1 分析に用いた変数・質問項目

	変数	質問項目（7点リッカート尺度）
組織 コンテキスト	カイゼン志向	(1)日常的・継続的に改善活動が行われている (2)従業員は原価、品質、機能性などの複数目標の同時達成を自発的に志向している
	エンハワメント志向	(1)ミドル・マネジャーに大幅な権限委譲がされている (2)ミドル・マネジャーの責任権限区分は明確である
	イノベーション志向	(1)従業員が革新的でリスクを恐れないことを奨励している (2)新技術や新製品の開発に優先的に資源配分される (3)異質なメンバーを組み合わせ、問題解決に取り組むことが多い
原価企画	挑戦的・高度な目標原価の設定	(1)製品開発開始時の目標原価の設定には市場価格が反映される (2)製品開発時の目標原価は容易には達成できない挑戦的な水準である (3)設計担当者自身が原価見積りを行う
	協働による原価の作り込み	(1)製品開発プロセスには、設計担当者だけでなく多くの関連部署が参加する (2)製造開始前に製造原価は概ね予測できている
	開発・設計現場の開示会計情報の利用	(1)開発・設計現場に開示された会計情報をアイデア創発や業務改善に利用している
	原価低減	(1)原価低減
	非原価目標の達成	(1)製品コンセプトの実現 (2)要求品質・機能の実現
MPC	製造現場の自発的問題発見・解決	(1)製造現場の自発的問題発見・効果
	チーム自ら利益・原価を計算	(1)各チームは利益額や原価額を自ら計算している
	会計情報による業務改善	(1)各チームは会計情報を用いた業務改善を行っている
	製造現場への会計情報の適切な開示	(1)製造現場への会計情報の開示には、タイミングとわかりやすさを重視している
	製造現場の開示会計情報による業務改善	(1)製造現場に開示された会計情報をアイデア創発や業務改善に利用している
	製造現場の自発的問題発見・解決効果	(1)製造現場の自発的問題発見・効果

Ⅲ 研究フレームワークとデータ収集

次に本節では、研究フレームワークおよび分析に用いたデータの収集について述べる。

本稿では研究フレームワークとして、組織コンテキストがコストマネジメント手法の利用に影響を与え、各手法の効果に影響を及ぼすという関係性を想定している。そこで、原価企画とMPCについて、組織コンテキスト、コストマネジメント手法の利用（手法の利用目的・活動、管理会計情報の利用）を説明変数、コストマネジメント手法の利用効果を被説明変数とする共分散構造分析により仮説検証を行う。

分析のためのデータは、2009年1月に東証一部上場製造業を対象に実施した郵送質問票調査により収集した（有効回答151社、回収率

17.7%）⁶。なお、図表1に示したいずれの質問項目も7点リッカート・スケールで調査した。

Ⅳ 仮説検証と考察

続く本節では、仮説検証と分析結果の考察について述べる。まず、郵送質問票調査データに基づき仮説検証に用いる変数を設定する。そのうえで、設定した変数を用いて仮説検証および考察を行う。

1. 組織コンテキスト変数

組織コンテキスト変数は、先見的に3因子モデルを仮定し、7質問項目について主因子法による探索的因子分析を実施した（図表2参照）。第1因子は、日常的・継続的な改善活動や、従業員が原価、品質、機能性などの複数目標の同

図表2 組織コンテキストに関する探索的因子分析(バリマックス回転後の因子パターン)

	平均	標準偏差	カイゼン 志向	エンパワメント 志向	イノベーション 志向
継続的改善活動	5.27	.974	.751	.181	.240
従業員の複数目標達成の自発性	4.69	1.176	.805	.261	.161
ミドルへの大幅権限委譲	4.01	1.167	.198	.876	.167
ミドルの権限明確性	4.44	1.185	.230	.596	.226
従業員の革新的行動の奨励	4.43	1.101	.178	.195	.726
新技術製品への優先的資源配分	4.60	1.188	.099	.074	.547
異質メンバーの組み合わせ	4.34	1.149	.211	.316	.477

図表3 原価企画に関する観測変数(質問項目)の記述統計

	質問項目	平均	標準偏差
管理会計手法・ 情報の利用	市場価格反映の目標原価	4.86	1.393
	設計担当者の原価見積り	4.09	1.569
	挑戦的目標原価	3.64	1.510
	多くの関連部署の参画	5.09	1.432
	製造原価の予測精度	4.82	1.261
	開発・設計現場の開示会計情報の利用	3.42	1.180
手法の効果	製品コンセプトの実現	4.16	1.190
	要求品質・機能の実現	4.48	1.166
	原価低減	4.94	1.133

時達成を自発的に志向していることから「カイゼン志向」と名付けた。第2因子は、ミドルへの大幅な権限委譲やミドルの権限が明確化されていることから「エンパワメント志向」と名付けた。第3因子は、従業員の革新的行動の奨励や新製品・技術への優先的な資源配分、異質なメンバーの組み合わせの因子負荷量が高いことから「イノベーション志向」と名付けた。変数の操作化にあたり、各因子に高い因子負荷量を示した質問項目の平均値を得点化した3変数を設定した。

2. 原価企画

(1)変数設定

原価企画に関する仮説検証のために、原価企画実施企業(123社)をサンプルとして分析を実施した(図表3参照)。

分析に用いる変数は以下のように設定した。原価企画活動は、原価企画の特徴に関する5質問項目の主因子法による探索的因子分析により2因子を抽出した(図表4参照)。第1因子は、目標原価の難易度が挑戦的で市場志向であり、設計担当者自身による原価見積りが実施されており、「挑戦的・高度な目標原価の設定」と名付けた。第2因子は、関連部署の参画、製造原価の予測精度の2つの質問項目の因子負荷量が

図表4 原価企画の特徴に関する探索的因子分析(バリマックス回転後の因子パターン)

	平均	標準偏差	挑戦的・高度な 目標原価の設定	協働による 原価の作り込み
市場価格反映の目標原価	4.86	1.39	0.840	0.199
設計担当者による原価見積り	4.09	1.57	0.603	0.108
挑戦的目標原価	3.64	1.51	0.415	0.225
多くの関連部署の参画	5.09	1.43	0.132	0.937
製造原価の予測精度	4.82	1.26	0.237	0.485

高く、「協働による原価の作り込み」と名付けた。(2)分析結果と考察

変数の操作化にあたり、各因子に高い因子負荷量を示した質問項目の平均値を得点化した。

加えて、原価企画が実践される場でどのように会計情報が利用されているのかについて、「開発・設計現場の開示会計情報の利用」を1質問項目で設問し、単独で変数とした⁽⁷⁾。

原価企画の効果は、「製品コンセプトの実現」、「要求品質・機能の実現」、「原価低減」について1問ずつ設問した。「原価低減」は単独で変数としたが、「製品コンセプトの実現」と「要求品質・機能の実現」の2質問項目の相関が高いため(Spearmanの相関係数0.69、有意水準1%)、この2質問項目の得点を単純平均し「非原価目標の達成」変数とした。

原価企画に関する仮説検証にむけて、組織コンテキスト(カイゼン志向、エンパワメント志向、イノベーション志向)、原価企画活動(挑戦的・高度な目標原価の設定、協働による原価の作り込み)、開発・設計現場の開示会計情報の利用を説明変数、原価企画の効果(原価低減、非原価目標の達成)を被説明変数とする共分散構造分析を行った。分析モデルに含まれる変数間の相関係数は図表5、モデルの推定結果は図表6と図表7のとおりである。

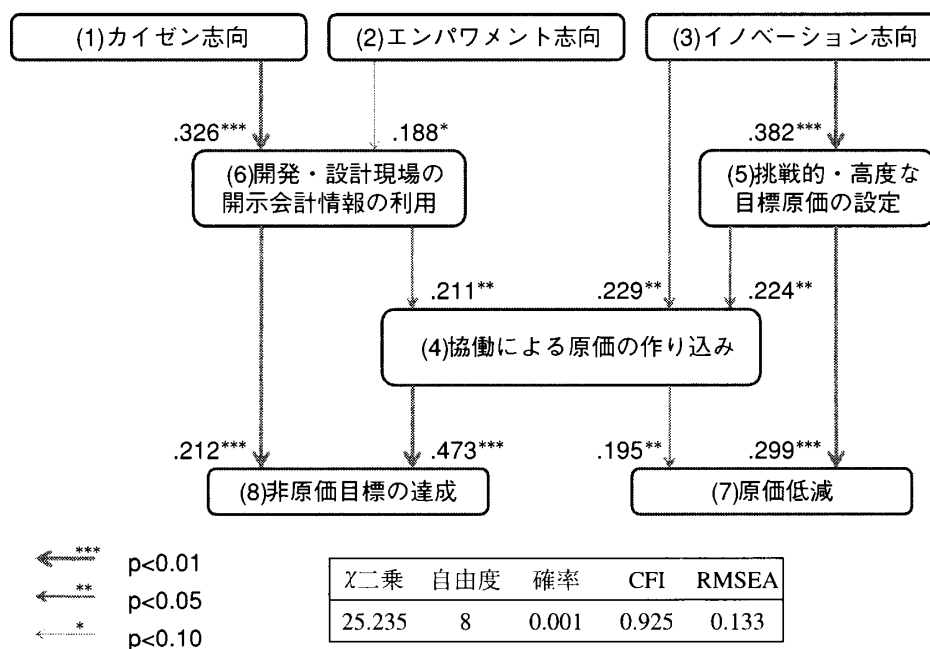
分析の結果、仮説1について、イノベーション志向の組織ほど、挑戦的・高度な目標原価の設定や、協働による原価の作り込みといった高度化した原価企画活動が実施されていることが

図表5 原価企画の分析モデルに含まれる変数の相関関係(Spearmanの相関係数)

	平均	標準偏差	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
(1)カイゼン志向	4.98	0.988	1.000							
(2)エンパワメント志向	4.23	1.070	.417 ^{ab}	1.000						
(3)イノベーション志向	4.24	0.887	.347 ^{ab}	.407 ^{ab}	1.000					
(4)協働による原価の作り込み	4.22	1.172	.145	.171	.332 ^{ab}	1.000				
(5)挑戦的・高度な目標原価の設定	4.96	1.172	.272 ^{ab}	.291 ^{ab}	.428 ^{ab}	.356 ^{ab}	1.000			
(6)開発・設計現場の開示会計情報の利用	3.42	1.180	.413 ^{ab}	.328 ^{ab}	.279 ^{ab}	.270 ^{ab}	.222 ^{ab}	1.000		
(7)原価低減	4.94	1.133	.311 ^{ab}	.258 ^{ab}	.146	.334 ^{ab}	.374 ^{ab}	.222 ^{ab}	1.000	
(8)非原価目標の達成	4.33	1.109	.284 ^{ab}	.359 ^{ab}	.391 ^{ab}	.456 ^{ab}	.286 ^{ab}	.326 ^{ab}	.298 ^{ab}	1.000

^{ab} p<0.01 ^a p<0.05

図表6 原価企画の分析モデルの推定結果



図表7 原価企画の分析モデルのパス解析統計量

			推定値	標準誤差	検定統計量	確率	標準化係数
(5)	<-	(1)	.129	.118	1.095	.273	.102
(5)	<-	(2)	.066	.108	.613	.540	.060
(5)	<-	(3)	.520	.126	4.116	***	.382
(6)	<-	(1)	.415	.118	3.521	***	.326
(6)	<-	(2)	.209	.108	1.934	.053	.188
(6)	<-	(3)	.082	.126	.647	.517	.060
(4)	<-	(1)	-.063	.124	-.508	.611	-.050
(4)	<-	(2)	.015	.110	.133	.894	.013
(4)	<-	(3)	.310	.134	2.307	.021	.229
(4)	<-	(5)	.223	.090	2.478	.013	.224
(4)	<-	(6)	.209	.090	2.315	.021	.211
(7)	<-	(4)	.188	.086	2.195	.028	.195
(7)	<-	(5)	.288	.083	3.473	***	.299
(7)	<-	(6)	.121	.081	1.499	.134	.126
(8)	<-	(4)	.449	.076	5.884	***	.473
(8)	<-	(5)	.063	.074	.860	.390	.067
(8)	<-	(6)	.199	.072	2.776	.005	.212

*** p<0.001

確認され、仮説は支持された。

仮説 2a, 2c について、挑戦的・高度な目標原価設定の原価低減への正の直接効果、設計・開発現場に開示された会計情報の利用の非原価目標の達成への正の直接効果が確認された。加えて、協働による原価の作り込みを介した原価低減と非原価目標の達成への正の間接効果も確認され、仮説は支持された。また、仮説 2b について、協働による原価の作り込みの原価低減および非原価目標の達成への正の直接効果が確認され、仮説は支持された。

その他には、カイゼン志向、エンパワメント志向（有意水準 10%）の組織では開発・設計現場の開示会計情報の利用が、直接的もしくは協働による原価の作り込みを経由し、原価低減や非原価目標の達成に正の影響を与える関係が確認された。

以上の分析結果について考察を行う。第 1 に、組織コンテキストにより異なる原価企画活動の実施を確認した。イノベーション志向の組織では、挑戦的・高度な目標原価が設定され、協働による原価の作り込みが実施される高度化した原価企画活動がうかがえる。時に革新的製品開発と対峙される原価企画であるが、本調査結果からはイノベーション志向が原価企画活動の高度化にプラスに作用していた。一方、エンパワメント志向やカイゼン志向の組織では、開発・設計現場の開示会計情報を利用した協働による原価の作り込みが実施され、イノベーション志向の組織で見られた高度化した原価企画活動は確認されなかった。

第 2 に、原価低減と非原価目標の達成への異なる原価企画活動の影響を確認した。原価低減には挑戦的・高度な目標原価の設定や協働による原価の作り込みが正の影響を与えるのに対し、非原価目標の達成には開発・設計現場の開示会計情報の利用や協働による原価の作り込みが正

の影響を与える。つまり、協働による原価の作り込みは原価低減および非原価目標の達成への貢献可能性が高く、挑戦的・高度な目標原価の設定は原価低減への有効性が示唆される。特に興味深いのが、開発・設計現場での開示会計情報の利用が非原価目標の達成に与える正の影響である。開発・設計現場の開示会計情報の利用が、要求品質・機能の実現や製品コンセプトの実現などの非原価目標の達成にも貢献しており、機能や品質とコスト情報を関連づける VE や QFD などの手法の浸透状況を示しているのかもしれない。

3. MPC

(1)変数設定

MPC に関する仮説検証のために、MPC 実施企業（61 社）をサンプルとして分析を行った。

分析に用いる変数は以下のように設定した。MPC 活動は「チーム自ら利益・原価を計算」と「会計情報による業務改善」に加え、各チームへの会計情報の開示に関する「製造現場への会計情報の適切な開示」と「製造現場の開示会計情報による業務改善」、利用目的は「製造現場の自発的問題発見・解決」、効果は「製造現場の自発的問題発見・解決効果」を 1 問ずつ設け、単独で変数とした。

(2)分析結果と考察

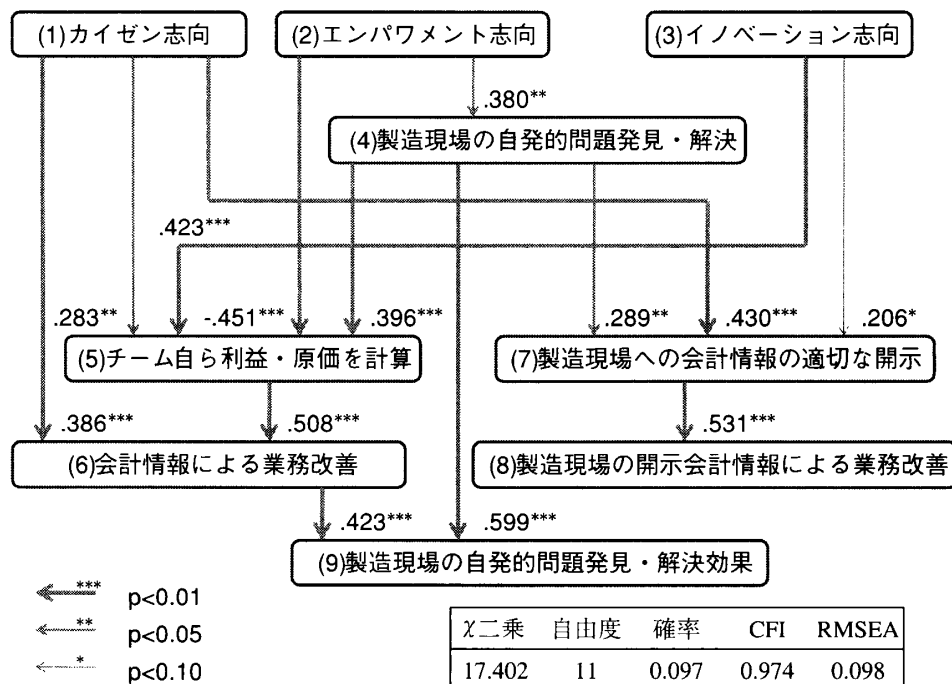
MPC に関する仮説検証にむけて、組織コンテキスト（カイゼン志向、エンパワメント志向、イノベーション志向）、MPC 活動（チーム自ら利益・原価を計算、会計情報による業務改善）、製造現場への会計情報の適切な開示、製造現場の開示会計情報による業務改善、MPC の利用目的（製造現場の自発的問題発見・解決）を説明変数、MPC の効果（製造現場の自発的問題発見・解決効果）を被説明変数とする共分散構

図表 8 MPCの分析モデルに含まれる変数の相関関係 (Spearmanの相関係数)

	平均	標準偏差	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
(1)カイゼン志向	4.98	0.988	1.000								
(2)エンパワメント志向	4.23	1.070	.515 ^{oo}	1.000							
(3)イノベーション志向	4.24	0.887	.365 ^{oo}	.404 ^{oo}	1.000						
(4)製造現場の自発的問題発見・解決	5.39	1.100	.378 ^{oo}	.434 ^{oo}	.141	1.000					
(5)チーム自ら利益・原価を計算	4.00	1.540	.284 ^{oo}	.047	.344 ^{oo}	.373 ^{oo}	1.000				
(6)会計情報による業務改善	4.13	1.346	.576 ^{oo}	.149	.278 ^{oo}	.378 ^{oo}	.586 ^{oo}	1.000			
(7)製造現場への会計情報の適切な開示	4.53	1.214	.498 ^{oo}	.318 ^{oo}	.304 ^{oo}	.426 ^{oo}	.242	.440 ^{oo}	1.000		
(8)製造現場の開示会計情報による業務改善	3.58	1.094	.361 ^{oo}	.316	.152	.231	.329 ^{oo}	.441 ^{oo}	.552 ^{oo}	1.000	
(9)製造現場の自発的問題発見・解決効果	5.00	1.174	.612 ^{oo}	.368 ^{oo}	.347 ^{oo}	.730 ^{oo}	.450 ^{oo}	.658 ^{oo}	.486 ^{oo}	.402 ^{oo}	1.000

^{oo} p<0.01 ^{oo} p<0.05

図表 9 MPCの分析モデルの推定結果



造分析を行った。分析モデルに含まれる変数間の相関係数は図表 8, モデルの推定結果は図表 9 と図表 10 のとおりである。

分析の結果, 仮説 3 について, カイゼン志向の組織ほど, チーム自ら計算した利益・原価情報や製造現場に適切に開示された会計情報を用いた業務改善が行われることが確認され, 仮説は支持された。

つぎに仮説 4 について, 製造現場の自発的問

題発見・解決を意図する企業ほど, チーム自ら利益・原価情報を計算したり, 製造現場への会計情報の適切な開示が促進されることが確認され, 仮説は支持された。

つづいて仮説 5 について, 会計情報による業務改善が製造現場の自発的問題発見・解決効果に与える正の影響が確認され, 仮説は支持された。ただし, チーム自らが計算した利益・原価情報による業務改善は製造現場の自発的問題発

図表10 MPC分析モデルのパス解析統計量

			推定 値	標準 誤差	検定 統計量	確率	標準化 係数
(4)	<	(1)	.182	.154	1.180	.238	.171
(4)	<	(2)	.434	.172	2.520	.012	.380
(4)	<	(3)	-.130	.170	-.767	.443	-.098
(5)	<	(4)	.553	.166	3.337	***	.396
(5)	<	(1)	.421	.200	2.108	.035	.283
(5)	<	(2)	-.719	.233	-3.091	.002	-.451
(5)	<	(3)	.783	.219	3.573	***	.423
(6)	<	(1)	.565	.151	3.755	***	.435
(6)	<	(2)	-.197	.166	-1.185	.236	-.141
(6)	<	(3)	.090	.170	.527	.598	.055
(6)	<	(5)	.444	.087	5.115	***	.508
(7)	<	(4)	.320	.127	2.520	.012	.289
(7)	<	(1)	.505	.153	3.300	***	.430
(7)	<	(2)	-.132	.178	-.742	.458	-.105
(7)	<	(3)	.302	.168	1.798	.072	.206
(8)	<	(1)	.060	.146	.409	.682	.057
(8)	<	(2)	.215	.149	1.442	.149	.189
(8)	<	(3)	-.057	.150	-.379	.705	-.043
(8)	<	(7)	.479	.109	4.403	***	.531
(9)	<	(6)	.375	.061	6.196	***	.423
(9)	<	(8)	.120	.076	1.587	.113	.110
(9)	<	(4)	.648	.076	8.542	***	.599

p<0.001

見・解決効果に正の影響を与えるが、製造現場の開示会計情報による業務改善が製造現場の自発的問題発見・解決効果に与える影響は確認されなかった。

そのほかには、第1に、エンパワメント志向の組織ほど、MPC制の利用目的として製造現場の自発的問題発見・解決を重視し、製造現場の自発的問題発見・解決効果も高くなることが確認された。

第2に、仮説3に関して、エンパワメント志向の組織ほどチーム自らの利益・原価の計算

が行われないこと⁸、イノベーション志向の組織ほどチーム自らの利益・原価の計算に加えて、製造現場への会計情報の適切な開示が行われること（有意水準10%）が確認された。

以上の分析結果について考察を行う。第1に、カイゼン志向の組織ほど、MPCがチーム自ら計算した利益・原価情報や製造現場の開示会計情報による業務改善を行う傾向が確認され、日本的改善活動（TQC/TQMや小集団活動）の発展・進化を促すためにMPC制が利用されとの指摘（伊藤、2005）を再確認した。つまり、

高度経済成長期の小集団活動による TQC 活動に代わる製造現場での自律的改善活動として MPC 制が利用されている実態を示していると考えられる。

第 2 に、MPC 制ではチーム自らが計算した利益・原価情報による業務改善に加えて、製造現場への会計情報の適切な開示による業務改善が行われることを確認した。この結果は、オープンブック・マネジメントの効用を示している。すなわち、MPC のリーダーやメンバーが理解可能な管理会計情報のタイムリーなフィードバックは、会計情報を用いた業務改善に有用だと考えられる。

第 3 に、MPC 活動が MPC の効果に与える異なる影響を確認した。チーム自らが計算した利益・原価情報を用いた業務改善を行うほど製造現場の自発的問題発見・解決の効果を高めるが、製造現場への会計情報の適切な開示による業務改善ではそのような関係は確認されなかった。つまり、製造現場の自発的問題発見・解決を図るには、たとえ擬似的、簡便でも、自らの業務に関わる原価・利益を自ら計算する行為が有効であると言える。

V むすびに

本稿の目的は、日本企業における組織コンテキスト、原価企画と MPC 制の利用と効果の関係を明らかにすることであった。この目的のために設定した 5 つの仮説はすべて支持された。加えて、明示的に仮説を設定していなかった組織コンテキスト、原価企画と MPC 制の利用、効果の関係についてもいくつかの発見があった。これらの仮説検証とその他の分析結果の考察は前節で既に述べたので、最後に、原価企画と MPC 制の分析結果を統合した更なる考察と残された課題を述べる。

第 1 に、製品開発段階の原価企画と製造段階の MPC 制への組織コンテキストの影響に違いがある。イノベーション志向の組織ほど原価企画が高度化する（挑戦的・高度な目標原価と協働による原価の作り込み）のに対して、MPC 制についてはエンパワメント志向の組織ほど利用目的として製造現場の自発的問題発見・解決が重視されていた。つまり、製品開発段階と製造段階では、コストマネジメント手法に好影響を与える組織コンテキストが異なることが推察される。

第 2 に、管理会計情報の利用は、原価企画における非原価目標の達成や MPC の効果に広く貢献している。原価目標は創造的な製品開発活動の制約条件であり、製造活動においては JIT や TQM などの非原価目標によるマネジメントが広く知られている。しかし、本稿の分析結果は、製品開発・製造活動に共通して会計情報の効用を示していた。加えて、経理部門が提供する情報の利用だけでなく、設計者自身による原価見積りや MPC 内での原価・利益計算など、現場担当者が自ら計算主体となることが目的達成に効果的であると示されたことは注目すべきであろう。

第 3 に、協働によるコストマネジメントの重要性が示唆される。協働による原価の作り込みが製品開発目標全般（原価低減、非原価目標）の達成に有効で、チームマネジメントである MPC 制も現状として有効に機能していた¹⁹。つまり、製品開発、製造活動を問わず、協働が効果的であることが示された。

本稿の課題のひとつとして、当初は説明変数として意思決定環境の戦略的特徴（戦略不確実性、戦略リスク）も想定していたが、調査データから適合度の高いモデルを特定できなかった。この結果から推察されるひとつの可能性として、わが国製造業では、意思決定環境の戦略的特徴

がコストマネジメント手法の利用に及ぼす影響は小さいのかもしれない。また別の課題として、エンパワメント志向の組織ほど MPC チーム自らの利益・原価の計算が行われないなど、想定外あるいは明示的な仮説設定に至らなかった関係性も確認したが、これらは探索的な分析結果に過ぎない。これらの点に関して、追加的調査も含めたさらなる検証が必要である。

(注)

- (1)吉田 (2009) および吉田ほか (2009a) は書誌学的研究により1980年以降の国内の管理会計研究方法の動向を示した。
- (2)コストマネジメントは、低コストで高い価値の提供にむけた意思決定を支援するようなアイデア創発を促す改善活動を志向しており (Hilton et al., 2006)、原価企画を製品開発現場、MPCを生産現場におけるコストマネジメントとして取り上げた。なお、MPC制にはコストマネジメント以外の目的もあるが、Hilton et al. (2006) に照らし、製造現場での原価・利益情報を活用した改善活動としてのMPCに焦点を当てた。
- (3)詳しくはChenhall (2007) の文献レビューなどを参照いただきたい。
- (4)同調査では他の利用目的として利益・顧客志向の徹底、将来リーダーの発掘・育成、従業員のモチベーション向上を調査した。その結果、製造現場における自発的問題発見・解決が他の目的よりも重視されていることを確認した (有意水準1%)。
- (5)慶應義塾大学管理会計研究会 (2009a, b) によれば、各チームが自ら利益・原価を計算しない企業も31.7% (「1 全くそうではない」から「7 全くそのとおり」の7点尺度で3点以下の比率) あり、製造現場へ会計情報が開示されている姿も推察される。
- (6)調査の詳細については、慶應義塾大学管理会計

研究会 (2009a, b) を参照いただきたい。

- (7)原価企画の特徴に関する6質問項目の因子分析の結果、複数の質問項目が複数の因子に対して高い因子負荷量を示し、因子パターンを解釈することが困難だったため、この質問項目を単独で変数とした。
- (8)この関係性は意外な発見であった。慎重な解釈が必要だが、エンパワメント志向変数は、ミドルへの権限委譲と業務区分の明確性の合成変数であり、MPC制が主としてローマネジメントを対象としたマネジメントであることとのミスマッチの可能性、もしくは権限委譲が進まない中で擬似MPCとして展開されている実態を表しているのかもしれない。
- (9)慶應義塾大学管理会計研究会 (2009a, b) によれば、4つのMPC利用目的の重視度と効果との正の相関関係が確認されている (有意水準1%)。

【参考文献】

- ・伊藤克容 (2005) 「ミニ・プロフィットセンターの現代的意義：国内製造業における競争力再構築の取り組み」 (櫻井通晴編著『企業再編と分権化の管理会計』中央経済社, pp.142-156に所収)。
- ・加登豊 (1993) 『原価企画：戦略的成本マネジメント』日本経済新聞社。
- ・木島淑孝編著 (2006) 『組織文化と管理会計システム』中央大学出版部。
- ・慶應義塾大学管理会計研究会 (吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好) (2009a, b) 「日本企業における管理会計【2】【3】：製造業の実態調査」『企業会計』第61巻第10号、第11号, pp.134-140, pp.130-136。
- ・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) 「先進企業の原価企画：実態と動向」〔第4回・原価の相対的重要度と原価低減

- 策」』『企業会計』第54巻第2号, pp.273-280.
- ・ 谷武幸 (1994) 「原価企画の実証研究」 (谷武幸編著『現代企業の管理システム』税務経理協会, pp.153-176に所収) .
 - ・ 谷武幸 (1997) 「エンパワメントの管理会計：ミニプロフィットセンター」『Business Insight』第5巻第4号, pp.28-35.
 - ・ 谷武幸・三矢裕 (1998) 「NEC埼玉におけるラインカンパニー制：ミニ・プロフィットセンターの管理会計の構築に向けて」『国民経済雑誌』第177巻第3号, pp.17-34.
 - ・ 松木智子 (2003) 「ミニ・プロフィットセンター・システムの特徴と効果：住友電気工業㈱の予備的調査を通じて」『青森公立大学経営経済学研究』第9巻第1号, pp.21-49.
 - ・ 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.
 - ・ 吉田栄介 (2009) 「わが国管理会計研究の動向と発展：ダイナミック・テンションの創造に向けて」『会計』第175巻第3号, pp.13-26.
 - ・ 吉田栄介・近藤隆史・福島一矩・妹尾剛好 (2009a) 「わが国管理会計の書誌学的研究：1980-2007」『産業経理』第69巻第3号, pp.70-81.
 - ・ 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好 (2008a, b, 2009b) 「日本企業の管理会計実態 (1) (2) (3) : 実態調査研究の文献サーベイを中心として」『三田商学研究』第51巻第3巻, 第5巻, 第52巻第1号, pp.53-74, pp.33-50, pp.25-35.
 - ・ 吉田栄介・松木智子 (2001) 「擬似ミニ・プロ
- フィットセンターのエンパワメント：住友電気工業㈱のケースを通じて」『商経学叢』第47巻第3号, pp.171-190.
- ・ 渡辺岳夫 (2006) 「ミニ・プロフィットセンター制の効果に対する組織文化の影響」 (木島淑孝編著『組織文化と管理会計システム』中央大学出版部, pp.209-228に所収) .
 - ・ Chenhall, R.H. (2007) Theorising Contingencies in Management Control Systems Research, in Chapman, C.S., Hopwood, A.G., and M.D. Shields (eds.) *Handbook of Management Accounting Research*, Oxford, UK: Elsevier, pp.163-206.
 - ・ Hilton, R.W., Maher, M.W., and F.H. Selto (2006) *Cost Management: Strategies for Business Decisions*, 3rd edition, New York, NY: McGraw-Hill/Irwin.
 - ・ 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 and Effect: Using Integrated Cost System to Drive Profitability and Performance*, Boston, MA: Harvard Business School Press. (櫻井通晴監訳『コスト戦略と業績管理の統合システム』ダイヤモンド社, 1998年) .
- (吉田 栄介：慶應義塾大学商学部)
(福島 一矩：西南学院大学商学部)

■2010年1月11日受理