

## 企業間原価管理の意義と領域

清水 孝

### 1. 組織間原価管理から企業間原価管理へ

#### (1) 1980年代以降の経済と管理目標

Poter [1980] が競争の戦略において、競争優位を獲得するためにはコスト・リーダーシップ、差別化あるいは集中化のいずれかを目指すべきであるという見解を示してから既に20年が経過している。その間、企業の経営環境は大きく揺れ動いてきた。特に、わが国においては、1980年初頭の第2次石油ショックを皮切りに、その後のバブル経済の進展、そして1989年12月を境とする株価下落をとまなうバブルの崩壊、さらにこれに続く平成不況があり、不況、好況および不況という経済の波の理論そのままの状況にさらされてきた。

第1表 インターセクショナル管理会計の進展

バブル経済 1980～1989	機能・高品質・多モデル	売上高の拡大	組織間原価管理の 萌芽期
バブル崩壊期 1990～1995	リストラ・リエンジニアリング	費用の削減 プロセス・マネジメント	組織間原価管理 充実期
平成不況期 1996～1999	リストラ・リエンジニアリング 売れる製品の開発	売上高の拡大 プロセス・マネジメント	企業間原価管理 萌芽期
不況終結期 2000～	サプライ・チェーン・マネジ メントの進展	企業間横断的な 原価管理	企業間原価管理 発展期

ところで、こうした流れは、様々な点、とりわけ消費者の消費動向に大きな影響を与え、これらを大きく変質させてきた。バブルの時代には、価格は消費者の選好における決定要因すべてではなくなっていた。もちろん、差別化が困難な日用雑貨などは価格要因が購買活動における最も重要な要因であるが、耐久消費財などについては、価格よりもむしろ高機能、多機能、高品質、さらにはモデルの希少性などが消費者によって追求されることが多かった。こうした消費者の動向は、企業の経営活動にも大きな変化を与えることになる。高機能、多機能、高品質および多モデルへの要求に応えるために、開発費を多額に投入し、多品種少量生産を実行できるように工場に投資を行い、消費者の手に届くまでの利便性を増すために販売チャネルを拡大し、店舗を拡大・増設するなど、売上高を増大させることを目的として開発、生産および販売すべてに対して多額の投資を行ってきた。こうした投資は、売上高の拡大によってカバーされてきたが、バブル経済の崩壊によって売上高が減少を始めることによって大きな問題となってきた。1990年代の前半は、人員削減や余剰資産の売却などのダウンサイジングを意図したリストラと呼ばれる手法と、顧客満足を前面に打ち出し、そのために必要なプロセスとそうでないプロセスを区分してプロセスを再設計するリエンジニアリングと呼ばれる手法が脚光を浴びてきた。ところが、1990年代後半になってくると、消費の動向にもやや変化が生じてくる。売れるものは高額でも売れるし、売れないものは低価格でも売れないという二極化が目につくようになってきた。安くて良いものが売れるのは当然のことであるが、感覚的に言えば「ちょっと高くても良い」ものが求められるようになってきているということである。このことは、バブル期よりも詳細なニーズの調査が求められる一方で、高品質・高機能ならば高くても当然という意識を排除していかなければならなくなってきた。

## (2) 活動間管理, 組織間原価管理および企業間原価管理

各期において適用されてきた管理会計のシステムも、相当異なるものとなっている。バブル経済期においては、売上高を拡大することが最も大きな目標であったから、コストの面については作業の効率化が注目されるにとどまっていた。しかしながら、1980年に発表された Porter の競争戦略では、価値連鎖という概念が提唱され、製品を他社よりも、低コストで製造するために価値連鎖を構築するか、あるいは他社とは異なる方法で製品を提供するために価値連鎖を組むことによって競争優位を生み出すことが提唱されている。そこでは、各活動を効率化するだけでなく、その活動との連結に着目することで競争優位を生み出す可能性が高くなるという指摘がなされており、「活動間」の管理を重視すべきことを示している。

1990年代に入り、企業の活動間だけでなく、機能間を横断する管理活動が注目されるようになった。これは、原価企画の中で議論されるようになったものである。原価企画は、「原価発生の源流に遡って、VEなどの手法をとりまじえて、設計、開発さらには商品企画の段階で原価を作り込む」[神戸大学管理会計研究会, 1992, p. 8] ものであり、その特質は次の3点に要約されている [日本会計研究学会, 1996, pp. 26~29]。

- ①企画・開発される製品は、競争優位を生み出そうとする市場戦略に密接に関連しており、「どこにどれだけのコストをかけるのか」といった判断も市場戦略の視点から検討されるべきである。
- ②製品の開発・設計のプロセスは設定された戦略目標を達成するためのプロセスである。
- ③原価企画は、組織内の活動にとどまらないで、サプライヤー、ロジスティクスなど組織外部のネットワークを構築しながら展開される。

原価企画は、従来、企画、設計、開発、試作および製造という機能別の活動をある程度まとめ、いわゆる機能横断型の開発プロジェクト・チームを構築す

ることによって市場戦略をにらみながら開発期間を短縮して開発・製造コストを低減していこうとする技法である。原価企画は自動車産業では古くから実施されていたが、バブル期を経てバブル崩壊期におけるコストダウンの切り札の手法として一気に注目を集め、研究されることになった。

さらに、③にも示されているように、原価企画は企業の組織内の調整にとどまることなく、他企業との連携をとっていくことを想定している。初期の原価企画は、サプライヤーとの関係を密にとることを想定していなかったが、近年ではサプライヤーのデザイン・インなどが頻繁に行われており、企業間原価管理への発展がみられるのである。こうした企業間原価管理について始めて意見を明らかにしたのは Shank と Govindarajan [1992] であった。彼らは、Porter の示した価値連鎖を企業外に拡大し、産業の価値連鎖を最適に構築することが必要であることを述べている。産業の価値連鎖の構築は、サプライ・チェーン・マネジメントの概念とオーバーラップして1995年以降、急激に発展してきている。

ここに至って、単なるコストダウン・ダウンサイジングから、これを含めて売れる製品を積極的に開発するという両面を同時に視野に入れた経営が志向されることになる。コスト・リーダーシップと差別化のいずれかを指すのではなく、その両方を同時に達成して競争に打ち勝つことが今、求められてきたのである。

このように、コスト・ダウンと差別化の両面によって、競争相手と正面からぶつかる戦略を Cooper と Slugmulder [1999] は「対決戦略」と呼び、対決戦略で成功を収めるための管理手法を企業間原価管理と位置づけたのである。ここで企業間原価管理とは、「サプライヤー・ネットワークの中で参加企業の活動を調整し、ネットワーク全体の原価を低減するために組織化されたアプローチである」[Cooper and Slugmulder, 1999, pp. 145~146]。その目的として、Cooper と Slugmulder は「ネットワーク内の企業がバイヤーとサプライヤーと

の活動を調整することで原価低減の解決策を見いだすことであり、各企業が別々に原価低減を試みた場合よりも大きな成果」[Cooper and Slugmulder, 1999, p. 146] を生み出すことをあげている。

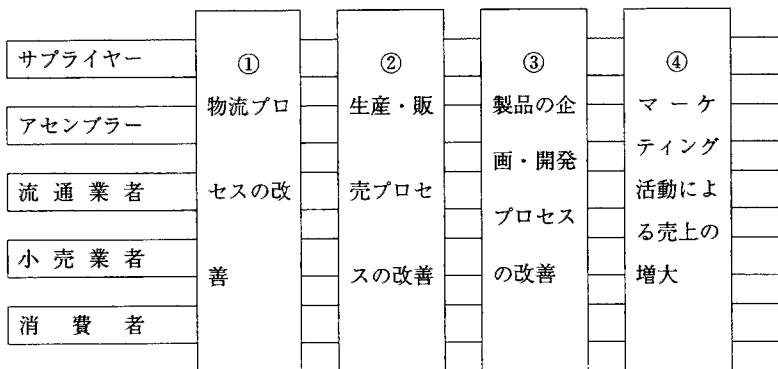
原価管理活動は、活動内原価管理から活動間原価管理、組織間原価管理を経て、企業間原価管理に行き着いた。もちろん、企業間原価管理の中には組織間原価管理や活動間原価管理が内包されている。しかし、対決戦略において他社を圧倒するためには、もはや一企業だけの努力では不可能であり、サプライ・チェーンが一体となった管理活動を行うことが求められているのである。

## 2. 事業戦略管理会計としての企業間原価管理

### (1) サプライ・チェーン・マネジメントにおける企業間原価管理

サプライ・チェーン・マネジメントは、その領域を拡大させている。サプライ・チェーン・マネジメントの発展を整理して示した Bechtel と Jayaram [1997] は、徐々にロジスティクスからプロセスマネジメント、そして、さらには顧客満足を獲得するための企業を超えたプロセスマネジメントへとその領域を拡大してきたことを表している。現在のところ、サプライ・チェーン・マネジメントの今日の領域は次のようになっていると考えることができる<sup>(1)</sup>。

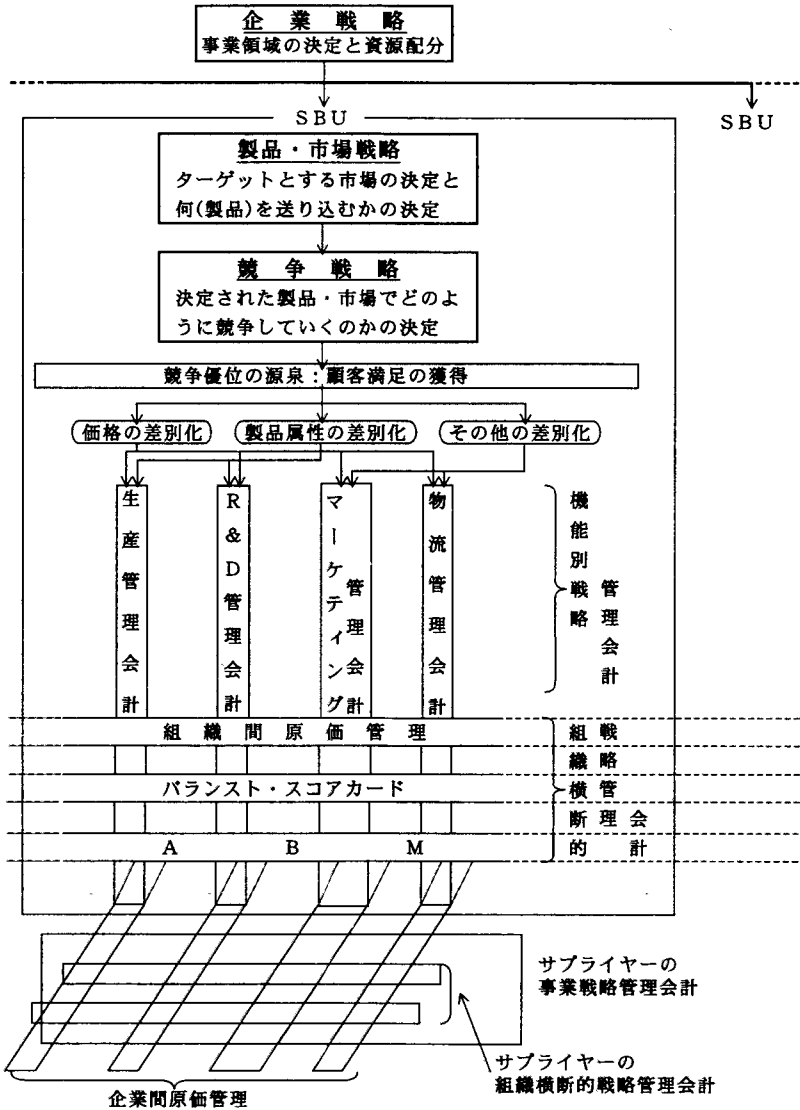
第1図 サプライ・チェーン・マネジメントの領域



このように解すると、サプライ・チェーン・マネジメントの内容は事業戦略管理会計 [清水, 1999] のほとんどの領域を網羅することになるし、サプライ・チェーン・マネジメントは企業の事業戦略を推進・実現するものであるという見方も生ずる [Gattorna, 1998 (邦訳, p. 33)]。すなわち、価格の差別化、製品属性の差別化およびその他の差別化を達成しようとする際、基本的に活動の原価管理、活動間の原価管理さらには組織間の原価管理が行われるが、それでも十分な成果が得られない場合には、企業間にまで原価管理の手が広げられていくのであって、事業戦略管理会計の最終的な対象としてサプライ・チェーンを考えるべきである。

こうしたサプライ・チェーン・マネジメントの各領域を達成するためには、企業間原価管理の手法が有用である。とりわけ①物流プロセス、②生産・販売プロセスおよび③製品の企画・開発を統合しつつ原価管理を行っていくためには企業間原価管理が不可欠であるといってもよい。これに対して、④マーケティング活動による売上高の増大に関しては、若干状況が異なる。これは、売上高に対して直接働きかけを行うものである。たとえば、アパレル業界で実行されているように、生産と販売を直接結びつけることによって、売れ筋製品の適時補充と死に筋製品の即時撤退によって売れる製品を適時的に販売するとともに機会損失を防ぐ、また、死に筋製品はアウトレット店舗に移すことによってデッドストックとなることを避けるといった試みがなされている。これは、マーケティング技術を全面に押しだし、これと生産、物流について販売店、アパレル業者、生産メーカーを貫く管理方法であるといえる。しかし、こうした売上高に働くシステムに対して有用な管理会計情報が何であるかについては、未だ議論の途中である。もちろん、こうしたシステムにおける原価や機会損失の算定は管理会計情報の範疇にあるが、売上高を増大させる管理会計情報については完成までいましばらくの時間が必要だと思われる<sup>(2)</sup>。

第2図 事業戦略管理会計における企業間原価管理



## (2) 企業間原価管理の領域

企業間原価管理は、とくに第 1 図におけるサプライ・チェーン・マネジメントの②と③について大きな貢献をする。企業間原価管理の次元を立体的に示したのが第 2 図である。第 2 図は、事業戦略管理会計の体系 [清水, 1999] に企業間原価管理の内容を加えたものである。

事業戦略管理会計とは、事業戦略管理の局面すべてに対して有用な意思決定および業績評価情報を提供し、遂行段階であらゆる部分をモニターして統制を行い、さらに常に戦略の妥当性を問うためのものであり、組織間にまたがる事業システムの構築を包含するものである。

事業戦略管理会計では、競争戦略において勝利者となるための目標を顧客満足の獲得と考え、顧客満足の獲得のための要素を価格の差別化、製品属性の差別化およびその他の差別化に求め、複数の差別化を同時に達成することを目指している。そのために、まずは研究開発管理会計をはじめ、生産管理会計、マーケティング管理会計、物流管理会計などの機能別管理会計を充実させていかなければならない。しかしながら、こうした機能別の管理会計では、各機能の効率性を改善させることは可能であるが、マーケット情報を適時的に利用することや、より幅広い範囲の経営改革に結びつくことはほとんどない。このような点での改革を行うためには、機能を越えた組織間における情報共有および調整が必要になってくる。これが組織横断的戦略管理会計であって、具体的には組織間で共通の言語で使用される ABC による ABM、戦略的業績管理システムとしてのバラスト・スコアカードそして原価企画を中心とした組織間原価管理である。

ところが、組織間のインターアクションを志向する管理会計は、もはや企業内にとどまるものではない。アセンブラーに代表されるように、その管理活動はサプライヤーや小売との連携をとる段にまで及んでいる。とくに、原価企画は生産と研究開発が密接な関わりを持ちながらそのままサプライヤーや流通に



まで深く関連を持っている。また、サプライ・チェーン・マネジメントに見られるように、販売情報や物流なども企業を超えて情報の共有化が行われたり、協働化の実施によって様々な改革が行われているのである。このように、ある機能が一企業を超えて連携される場合に適用される管理会計が企業間管理会計である。以下では、この領域で顕著な効果を有すると考えられる生産および研究開発における企業間原価管理について考察する。

### 3. 企業間原価管理の領域

#### (1) 企業間原価管理の3領域

企業間原価管理は、3つの領域で原価の低減を促進しようとするものである。その領域は以下の通りである [Cooper and Slugmulder, 1999, pp. 147~149]。

##### ①製品開発段階における原価管理

製品開発においては、サプライ・チェーンに属する各企業が、最終製品に関する目標原価を達成するように製品開発の活動を調整しようとする組織化した活動を行う。これは、直接材料費が製造原価の7割にものぼるような日本の組立型産業においてとりわけ有用である。周知の通り、このような管理活動は、原価企画として知られている。原価企画では、早い段階からサプライヤーが製品企画に参加して、原価低減に貢献していることが報告されている [加登, 1993, pp. 99~112]。そして、Cooper と Slugmulder は、原価企画を調整するツールとして機能—価格—品質トレード・オフ分析(F P Qトレード・オフ)、企業間原価調査およびコンカレント原価管理を示しており、こうした調整ツールを使用しながら、最終製品の目標原価を達成するための原価管理活動に究極的な目標を置きながら、それが、サプライヤーに連鎖的に波及していくと考えており、これを連鎖的原価企画としている。

##### ②生産段階における原価管理

生産段階における原価管理、いわゆる改善原価管理も、すでに詳細な議論が

なされているところである<sup>(3)</sup>。しかしながら、企業内の改善活動では原価低減効果に限界があることは否定のできない事実である。原価企画によって原価目標が達成されたとしても、生産開始後にはさらなる原価低減が押し進められるのが普通である。トヨタ自動車では、プリウスが発売になった当初では原価目標自体が利益を獲得できる水準ではなかったため、その後の原価改善によって赤字幅を縮小することになっていた。加工費に関してはこのように自助努力で原価低減を行うことができるが、材料費についてはサプライヤー側での原価低減に全面的に依拠しなければならない。この場合、単純に年度内に数%の原価低減をサプライヤーに一方向的に押しつけるやり方では限界があるし、そもそもこのような押しつけはサプライヤー側の意欲や創造性を削いでしまう結果になりがちである。そこで、たとえば、サプライヤーが生産段階で原価低減を行うためのエンジニアリングに関する知識などを移転することなどが考えられる。バイヤー側とサプライヤー側のエンジニアが協働して問題解決にあたるということである。また、一般的にはバイヤー企業の方が規模が大きいから、サプライヤーが購入する原材料について、バイヤーがその交渉に当たることで仕入に関する有利な条件を引き出すことが可能であるかもしれない。

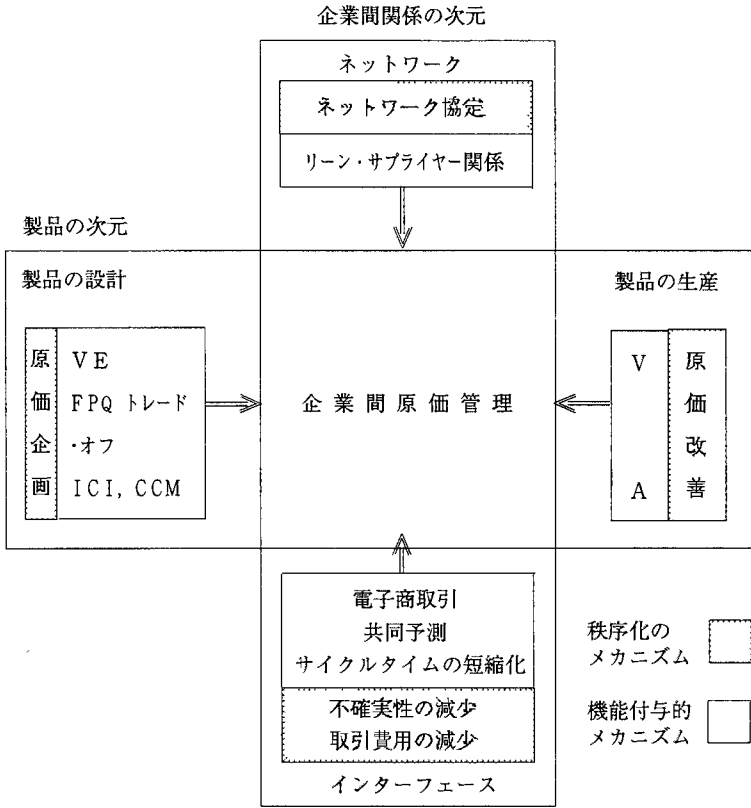
このように、生産段階で様々な協働としての取り組みが行われる。これは、連結的改善原価管理と呼ばれている。

### ③バイヤー・サプライヤー間インターフェース効率の改善

これは、製品開発や生産といった製品関連の技術ではなく、取引に際して電子技術を利用することによって取引自体の効率性および速度を上昇させることを目的としている。取引速度を増加させるということは、発注をしてから製品が届けられるまでに要するサイクルタイムを減少させることになるから、その結果として在庫を減少させるという効果を生むことになる。

(2) 企業間原価管理のプロセス

第3図 企業間原価管理のプロセス



[出所：Cooper R. and R. Slugmulder, 1999, p. 150]

企業間原価管理の3つの領域は、「ネットワークと製品という2つの次元で作用する高度に秩序化されたプロセスとなる」ことが要求されている [Cooper and Slugmulder, 1999, p. 149]。ここで、企業間原価管理における全体像を規定するのは、ネットワークのレベルである。企業間原価管理が成功裏に進められることは、そこで得られた原価低減の効果を、サプライ・チェーン参加者が共有できるということを前提として成り立っている。したがって、た

例えばチェーン参加企業の中で、1社が利益をすべて得ようとしたり、そのために競争が過度になってしまうようでは企業間原価管理は成功しない。このような状況では、チェーンにいったんは参加したとしても、多くの企業は長くとどまることはない。こうした状況を避けるために、あらかじめネットワーク協定が設定され、これに基づいて、サプライ・チェーンが組まれていくことになる。

ネットワークのレベルによって製品の次元における環境が提供される。製品の次元は、先に述べたように製品設計のレベルと製品生産のレベルに分けられており、その詳細は第4節および第5節で述べることにする。そして、最後に、企業間インターフェースのレベルでは、不確実性の減少によって在庫を削減し、また、取引費用を減少させることによって間接費を削減しようとするのである。

#### 4. 企業間原価管理における原価企画の形態

##### (1) 製品開発段階の原価低減活動

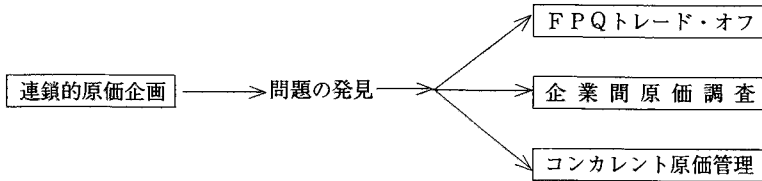
製品開発において、企業間シナジーを使用することによって製品原価を低減することが指摘されるようになってきた。これは、原価企画における早期のデザイン・インなどに代表されているのであるが、それでは、なぜデザイン・インをすることによって製品原価を低減することが可能になるのか。一般的には、早期にデザイン・インをすることで、製品開発期間を短縮化することが可能となること、また、生産段階で生産しやすい、換言すればコストをかけずに生産できるような製品を開発することがあげられている。こうした点を実現するための鍵は、次の4点に集約されている [Cooper and Slugmulder, 1999, p. 152]。

- ①製品レベルでの目標原価とは何か
- ②製品レベルの目標原価をどのようにして達成するのか
- ③部品群に対して原価低減目標をどのように割り当てるか
- ④部品レベルの目標原価を達成できないサプライヤーは存在するか

①から③までは、原価企画のプロセスに等しい。製品レベルでの目標原価は、通常、販売価格から目標利益を控除して算定される控除法か、あるいは現行製品をベースとして付加機能に対する原価を積み上げていく原価加算法があるとされているが、これは、アプローチの違いであって、結果としては両方が併用されていくことになる<sup>(4)</sup>。製品レベルの目標原価を達成するためには、機能別の目標原価がVEによって決定されていくが、この方法には「メーカーの立場で最小コスト達成の実行可能性の観点から決定する方法と、ユーザーないし顧客の立場になって、各機能の全体機能に対する重要度、貢献度あるいは必要度の観点から決める」方法があるとされている [門田, 1994, p. 95]。さらに、機能別の目標原価は、最終的には部品別の目標原価にまで落とし込まれていくのであるが、この段階で、問題となるのは、部品はほとんどがサプライヤーより調達されるという点である。すなわち、バイヤーが設定した目標原価を達成するためには、ある意味で、サプライヤーが部品別の目標原価を達成できることが絶対条件となっている。そこで、4番目の問題が生ずる。部品別の目標原価を達成できないサプライヤーはいるのか。仮に、その答えが、「まったくない」であるならば、原価企画は成功裏に終了し、生産開始段階における目標利益は予定通り獲得できることになる。しかし、通常は、すべてのサプライヤーがバイヤーによって提示された目標原価を達成できるとは限らない。このような場合、かつては長期安定的な取引を条件にしてサプライヤーに無理な価格での納品を強要することなども指摘されてはいたが、企業系列の崩壊に伴い、互いが利益を獲得する形での取引を行わなければ、結局のところバイヤーも長期的な利益を獲得することが困難になってくる。そこで、原価企画も、連鎖的原価企画へと進歩していかなければならないのである。

## (2) 連鎖的原価企画

サプライヤーが部品レベルの目標原価を達成できないのであれば、そこから



連鎖的原価企画が開始される。連鎖的原価企画は、「バイヤーの原価企画システムで算定されたデータがサプライヤーの原価企画システムにインプットされる場合」に生ずる [Cooper and Slugmulder, 1999, p. 203]。バイヤーは市場における販売価格を基準として目標利益を獲得しうる製品レベルの原価を企画する。これは機能別、さらには部品別原価企画にブレイクダウンされてサプライヤーに伝達され、サプライヤーの目標原価となる。サプライヤーの目標原価は、ある意味で部品の市場価格となるわけだから、最終製品の市場から導出された原価企画活動は、サプライヤーへ、さらにはサプライヤーのサプライヤーへと1本の経路を持って連鎖的につながっていくことになる。これを連鎖的原価企画という。

連鎖的原価企画の手続としてサプライヤーの目標原価が達成できない原因を発見し、それに対してFPQトレード・オフ、企業間原価調査およびコンカレント原価管理が実施されて問題解決に当たることになる。

#### ①FPQトレード・オフ

FPQトレード・オフでとるべき手段は2つある。ひとつは、部品仕様の軽減であり、もうひとつは目標原価自体の一時的な軽減である [Cooper and Slugmulder, 1999, p. 154]。サプライヤーが自社が提供する部品によって果たされる機能を熟知している限りにおいては、部品仕様を軽減することによって原価を低減することが可能になる。一方、そもそもバイヤーがサプライヤーに対して要求する部品が、サプライヤーにとって多額の投資を必要とさせるような場合には、一時的に目標原価を緩和してやらなければならないのである。

## ②企業間原価調査

企業間原価調査においては、最終製品および部品の仕様に関する設計変更、生産場所の企業間移動、生産場所の企業間移動による原価目標の再計算が問題となる [Cooper and Slugmulder, 1999, p. 155]。

バイヤーとサプライヤーの共同設計チームは、原価目標を達成するために必要となる部品の再設計およびこれにともなう最終製品あるいは部品の仕様に関する設計変更を検討することができる。また、ある生産活動がバイヤーとサプライヤーをまたいで、より効率的な場所に移動することや並置することで原価を低減することも可能になる。このような移動があった場合には、当然のことであるが、原価目標自体は再計算されなければならない。企業間原価調査では、こうした活動を企業間の共同チームによって達成するのである。

## ③コンカレント原価管理

コンカレント原価管理においては、第1に、開発・設計活動の外部委託の問題、もうひとつはバイヤーとサプライヤーが個別に開発・設計活動を行うのかあるいはサイマルテニアス・エンジニアリングを実施するのか、という点が問題となる [Cooper and Slugmulder, 1999, p. 156]。

バイヤーは、その競争優位の源泉となるコア技術以外の部分の開発・設計をサプライヤーに委託することができ、これによってコンカレントな原価管理を実施できる。また、開発・設計チームはバイヤーとサプライヤーで別個に設定されて綿密な連絡をとりながら活動を行うか、あるいはサイマルテニアス・エンジニアリングの形をとることになる<sup>(5)</sup>。

## 5. 企業間原価管理における原価改善の形態

### (1) 製品開発段階の原価低減活動

原価企画は製品の開発・設計段階において目標原価を達成するために原価低減活動を実施するものであった。ところが、実際には発売当初に予想された販

売価格はいつまでも維持できるものではなく、一般的には販売された時点から少しずつ下落していく。こうした状況で目標利益を獲得するためには、販売開始以後の原価低減活動を継続的に実施していくことが不可欠である。近年の研究ではややもすると原価企画のみが強調され、改善活動が軽視されていたようなきらいがないわけではないが、原価企画と改善原価管理は原価低減活動の車の両輪であって、両者が円滑に機能してこそ継続的な競争優位が生ずるのである。

ところで、製造段階における企業間原価管理については、以下の4点が問題となる [Cooper and Slugmulder, 1999, p. 157]。

- ①生産レベルでの改善原価とは何か
- ②生産レベルの改善原価達成の方法
- ③サプライヤーとの間で原価低減目標をどのように共有するか
- ④原価低減目標を達成できないサプライヤーはいるのか

先述したように、改善原価管理においては原価企画とは異なり、生産開始後に価格下落などによる影響を相殺して目標利益を獲得するために実施される。したがって、通常は特定の部品に対して原価低減目標が設定されるのではなく、製品全体に対してたとえば5%の原価低減といった目標が設定されることになる。こうして設定された原価低減目標を達成していくための活動が改善原価管理であって、具体的にはVAを使用して達成されることになる。もちろん、こうした改善原価管理は、バイヤーだけで実施されるのではなく、サプライヤーに対しても要求されていく。ただし、その目標は年間×%という形になる。つまり、市場における目標販売価格からすべての部品の目標原価が決定され、それがサプライヤーに伝達される連鎖的原価企画の思考方法とは大きく異なり、製品を生産する場合の全体としての原価低減を目的として生産活動を合理化していくことに特徴がある。原価企画では、新製品に関する製造原価を作り上げていくのであるから、これに失敗すれば、次の世代の製品開発にとりかかるま



で、いわゆる上流部分での原価管理を行うことはできない。しかし、改善原価管理では、よく指摘されるように原価企画ほどの原価低減効果があるわけではないが、毎年繰り返されて累積的な効果を有する。このため、個別の部品に対する原価低減目標を設定するのではなく、年間のサプライヤーに対する目標という形で設定されるのである [Cooper and Slugmulder, 1999, p. 290]。サプライヤーの原価改善活動に対してバイヤーが協働的な活動をとることを Cooper と Slugmulder は連鎖的原価管理とは区別して、「連結された原価改善」 [Cooper and Slugmulder, 1999, p. 294] と呼んでいる。

## (2) 連結された原価改善

原価改善目標は、一律にサプライヤーに対して定率で求められることが多いが、その具体的な方法は、バイヤーが主導する方法とサプライヤーが主導する方法に分類される [Cooper and Slugmulder, 1999, p. 290]。

### ①バイヤー主導型の企業間改善原価管理

ここで想定されているのは、バイヤーによるサプライヤーの教育とサプライヤーが単独では実施することができない原価低減の機会を見つけたことである [Cooper and Slugmulder, 1999, pp. 291～292]。

サプライヤーが、原価低減目標を達成できない場合、バイヤーのエンジニアがサプライヤーに出向き、製造プロセスに対して何らかのアドバイスを行うことによって、サプライヤーの製造原価を低減することが可能となる場合がある。これは、バイヤーのエンジニアリングに関する知識が、サプライヤーよりも相当進んでいる場合に顕著に見られる。

また、一般にバイヤー企業の規模はサプライヤー企業よりも大きい。したがって、原材料に関するバイニング・パワーもバイヤーの方が大きいこともある。このような場合には、サプライヤーが単独で原材料を購入するよりも、バイヤーが集中して購入した方がよりよい条件を引き出すことができることにな

る。これは、単にサプライヤーが共通的に利用している部材について大量仕入による値引きの効果を狙うだけではなく、仕入先に対して、バイヤーに行うのと同じ様な配送を行わせてサプライヤーの J I T の効果を高めたり、物流コストを低減させるといった効果を認めることもできる。

### ② サプライヤー主導型の企業間改善原価管理

Cooper と Slugmulder [1999, pp. 292～293] は、サプライヤーが主導する企業間改善原価管理として、バイヤー側の設計変更、部品の変更に対応するためのバイヤー側における製造プロセスの変更、そしてバイヤーに対するエンジニアリング上のサポート提供の要請をあげている。しかしながら、実際にははじめの 2 つは、改善原価管理よりむしろ原価企画で論ぜられるべき事項であると考えられるし、最後の項目も、結局はバイヤーの知識や技術力に絶対的に依存している。このように、サプライヤーが改善原価管理を行う際に、バイヤーに対して援助を積極的に求めることは想定されるけれども、そこには、より密接かつ強固なバイヤー・サプライヤー関係がなければならない。もちろん、多くの第 1 階層のサプライヤーは、バイヤーにとってきわめて重要な存在であるから、サプライヤーの申し出に対して援助を行うことは決して少なくはないはずである。しかし、今日のようにサプライヤーの選別が激しい時代には、サプライヤーが自らの価値を積極的にバイヤーにアピールできない限り、バイヤーに対してこうした有利な状況を引き出すのはきわめて困難であると考えの方がよいであろう。

### ③ 子会社のコントロール

こうした企業間改善原価管理の手法は、部品製造子会社に対しても同様に適用される。ただし、部品製造やマネジメントに関する子会社の信頼性の程度によって、その方向性は相当異なってくると考えて良い。これを、Cooper と Slugmulder は「自律性の程度とモニタリングのレベル」で説明している [Cooper and Slugmulder, 1999, p. 295]。子会社が外部のサプライヤーと同様

に扱われれば、自律性の程度は高く、モニタリングのレベルは低くなる。反対のケースもある。ただし、親子会社間の場合には、独立企業間の場合とは異なり、いずれの場合にも、先述のサプライヤー主導型の改善原価管理がとられる可能性が非常に高くなると考えて良い。形の上ではバイヤー主導型になりがちであるが、親会社に報告されていく数多くの情報が、結果的にバイヤー主導型とみなされるのであって、実際には詳細な情報自体がサプライヤーの積極的な意思の発信なのである。

## 6. バイヤー・サプライヤー間インターフェースの革新

### (1) 取引処理コストの低減

企業間原価管理の最後のレベルは、バイヤー・サプライヤー間のインターフェースを効率化していくことである。その目的は、①取引処理コストの低減および②不確実性の減少の2点に集約されている [Cooper and Slugmulder, 1999, pp. 306~307 ]。

取引処理コストの低減では、受発注およびこれに関連する活動原価を減少させることを目的としている。具体的には、次の4点が示されている。

- ①インターフェースにおける非効率で冗長な活動の除去。
- ②複数の受発注に関する活動のプロセスを簡略化して消費される資源を節約する。
- ③プロセスおよびプロセス内の活動を標準化する。
- ④活動自体を自動化する。

この内容は、Kaplan と Cooper [1998] が示したオペレーショナルなABMと戦略的ABMの概念を使用し説明することができる。ここで示された①から④までは、いずれも単一企業の中だけで考察されればオペレーショナルなABMであると考えられる。しかし、サプライチェーンの中で、バイヤーとサプライヤーが共同して取引処理コストに取り組む場合にはバイヤー側あるいは

サプライヤー側における受発注に関連する原価のドライバー自体を減少させるようにするためのプロセスのあり方にまで及ぶものであって、これは、戦略的ABMの適用を促すものである。取引処理コストの低減を具体化する方法は、ECに代表されるような電子化が最も大きな貢献を成すものと考えられる。ただし、ECは、バイヤーとサプライヤーの接点だけを対象としているため、その前後の受発注および物流などの活動を含めて最適化を行うために協働が必要がある。

## (2) 不確実性の減少

取引コストの低減は、原価管理のより直接的な効果であるが、間接的な効果として不確実性の減少を考えることができる。この効果は実は競争優位を高めていくためにはきわめて重要なのである。

不確実性は、ほとんどが情報が共有されないために生じる。ここでいう情報とは、最終製品の需要に関する情報に端を発する生産情報である。最終製品が販売されると、これに関する発注がバイヤーに行われ、バイヤーはそれに基づきサプライヤーに部品を発注する。不確実性の減少による第1の効果はサプライ・チェーン参加者の在庫を削減する効果を持つことである。需要に関する情報に基づく受発注の情報がリアルタイムでサプライ・チェーン参加者に共有されれば、参加者が在庫を保有するリスクは相当減ずることができる。また、需要量の変化に伴いバイヤーの生産スケジュールが大きく変更される場合、これに対して柔軟にサプライヤーの生産が変更できればやはり互いの在庫を減少させることが可能になる。

不確実性の減少による第2の効果はサイクルタイムを早めることによって販売を逸することを避けることである。アパレル業界においては、売れ筋製品をそろえ、死に筋製品を排除する試みを積極的に行っている。アパレル業界では、一般に秋冬シーズン製品は春頃にサプライヤーに発注をかけている。このため、

シーズンに入ってから、特定の型や色が爆発的に売れたとしてもそれに対応するのは難しい場合が多い。この場合、目に見えた損失は発生しないが販売機会を逸失することによる損失は多額にのぼる。一方、死に筋製品もバーゲンがかかるまでは一定の棚に置いておかざるを得ない。そこで、サプライヤーとの契約で、シーズン入りしてからも柔軟な生産が可能となるよう生産ラインを確保して、需要の変動に対応するとともに、死に筋製品についてはアウトレットのような別チャネルを用意して若干の値下げをすることでバーゲン前に販売を行う。このような取り組みをすることによって売り逃がし損失および値下げ損失を回避することができる。

## おわりに

本稿では、サプライ・チェーン参加企業が実施する企業間原価管理について述べてきた。企業間原価管理は、主として製品の企画開発、生産あるいは物流という機能について、企業の範囲を超えて連携をとるものである。特に、原価企画では部品毎の個別の目標原価がサプライヤーに伝達されることで連鎖的原価企画が達成されるし、生産開始後はサプライヤーに対して一括して原価低減目標があたえられることで改善原価管理が連結されていく。しかしながら、実際には、ある特定の製品が開発される段階で原価企画、それが量産された段階で改善原価管理、また、販売の段階では電子商取引などがとられ、それぞれの段階で物流の統合が行われている。すなわち、きっかけは機能別に企業間の連携がとられていくのであるが、その後は製品別に生産、販売など、あらゆる機能にわたって組織の内外に横断的なインターアクションが生じていく。ある意味で、機能別の企業間原価管理を縦糸、製品別の組織横断的原価管理を横糸として戦略的な原価管理を織りなしていく。その意味で、原価管理の知識は企業内の組織間インターアクションと企業間インターアクションを通じて、より洗練されていくのである。

本稿は、平成11年度文部省科学研究費(基盤研究C(2)課題番号 11630156)による成果の一部である。

- 注(1) サプライ・チェーン・マネジメントと管理会計の基本的関係については、清水 [1998] を参照されたい。
- (2) こうしたマーケティングと管理会計との新しい関係については、田中 [1998] に詳しい。
- (3) たとえば、大野 [1978]、門田 [1997] などがある。
- (4) 門田 [1994, pp. 79-83] によれば、販売価格を基準とすれば、そこから目標利益を控除した目標原価と見積原価の差額が原価低減目標になるし、見積原価を基準とすれば、目標利益と見積利益の差額を利益改善目標として設定することになる。
- (5) サイマルテニアス・エンジニアリングとは同時進行のエンジニアリングを意味しており、これは、「欧米で一般的であった分権化した製品開発組織を前提としたパトントッチ方式の製品開発方法の欠陥である「壁越しにボールを投げ入れる」と冷やかされる無責任な組織間関係を克服することを意図して生み出された概念であり、設計の観点から製品開発プロセス全体を再定義」したものである [加登, 1993, p. 18]。なお、コンカレント・エンジニアリングは「製品およびそれにかかわる製造やサポートを含んだ工程に対し、統合されたコンカレントな設計を行おうとする体系的なアプローチである。このアプローチは、品質、コスト、スケジュール、ユーザーの要求を含む。概念から廃棄に至るまでのプロダクト・ライフサイクルのすべての要素を、開発者から最初に考慮させるよう意図されたもの」 [Carter and Baker, 1992 (邦訳, p. 14)] である。

#### 参考文献

- ・ Bechtel, C. and J. Jayaram, "Supply Chain Management: A Strategic Perspective," *International Journal of Logistics Management*, vol. 8, no.1, 1997.
- ・ Carter, D. E. and B. S. Baker, *Concurrent Engineering: The Product Development Environment for the 1990s*, Addison-Wesley, 1992. (末次逸夫・大久保浩監訳『コンカレントエンジニアリング：顧客ニーズ対応の製品開発』日本能率協会マネジメントセンター, 1992.)
- ・ Cooper, R. and R. Sluugmulder, *Supply Chain Management for Lean Enterprises—Interorganizational Cost Management*, Productivity Press, 1999.
- ・ Gattorna, J., *Strategic Supply Chain Alignment: Best Practice in Supply Chain Management*, Ashgate Publishing, 1998 (前田健蔵・田村誠一訳『サプライ・チェーン戦略』東洋経済新報社, 1999.)
- ・ Kaplan, R. S. and R. Cooper, *Cost and Effect—Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, Boston, Mass., 1998.
- ・ 加登豊『原価企画——戦略のコストマネジメント』日本経済新聞社, 1993.
- ・ 神戸大学管理会計研究会「原価企画の実態調査(1) 原価企画の採用状況・目的・訴求・組織を中心に」『企業会計』第44巻第5号, 1992.
- ・ 門田安弘『新トヨタシステム』講談社, 1997.
- ・ 門田安弘『価格競争力をつける原価企画と原価改善の技法』東洋経済新報社, 1994.
- ・ 日本会計研究学会『原価企画研究の課題』森山書店, 1996.
- ・ 大野耐一『トヨタ生産方式——脱規模の経営をめざして』ダイヤモンド社, 1978.
- ・ Porter, M. E., *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industrial and Competition*, The Free Press, 1980.

- ・ Shank, J. K. and V Govindarajan, *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press, 1992.
- ・ 清水孝 「組織間原価管理におけるサプライ・チェーン・マネジメントの位置づけ」【早稲田商学】第379号, 早稲田商学同攻会, 1998.
- ・ 清水孝 「戦略管理会計の意義と領域」日本管理会計学会第9回全国大会報告レジュメ, 1999.
- ・ 田中隆雄 【マーケティングの管理会計】中央経済社, 1998.