

ABC / ABMとしての企業間原価管理

吉 田 和 徳
李 健 泳

- I. はじめに
- II. 日本企業とABC / ABM
- III. ABC / ABM適用問題の既存研究の見地と問題点の提起
- IV. 企業間原価管理
- V. 結びに代えて

I. はじめに

2000年10月20日から22日にかけて専修大学で開催された日本原価計算研究学会第26回全国大会、統一論題「21世紀のコスト・マネジメント～ABCの可能性～」の統一議題討論会にて、日本企業のABC / ABM適用が米国と比べ急進的でない理由を既存研究の総括として次のようにまとめられた¹⁾。

①間接費管理は別の方法で行われていた。②間接費が比較的少なく管理の重要性が少なかった。③インフラが整っていなかった。④当時の景気がよかった。⑤導入の成功に対する見返りが少ない。

このような5点に要約された指摘は、主に企業内部の会計管理の視点からABC適用を見ているものである。しかし、企業外部の視点、とりわけ企業間取引形態における現場主体の管理技法を推計すると、この中にABC技法が包摂されていることが分かる。本研究では、上述の5点のうち、特に①と②について、既存研究とは異なる見解を示す。既存研究では①を原価企画と改善原価の中で説明されるが、本研究では企業間の制度の視点で考察したい。さらに、②に関しては、間接費割合が少ないことが管理の重要性が低いことを意味しない点を考察する。本研究では既存研究の見解を、企業間の取引と制度、そこでなされる現場主体の管理技法に焦点をあてて反論したい。

1) 学会報告の概要は長屋(2001) pp.138-139を参照されたい。

II. 日本企業とABC/ABM

1. ABC/ABMの視点

ABC (Activity Based Costing) は、伝統的な従来の原価計算では考慮されなかった、活動 (Activity) に原価計算の焦点を当て、製品製造に要する諸活動 (Activity, 以下アクティビティと記す) について、各々に関連する原価を、活動集合であるコスト・プールに集計・把握し、それを製品へ直接跡づける手法である。従来の原価計算とABCでは、直接費よりも製造間接費の集計・配賦の方法が大きく異なる。ABCでは製造間接費をまず各々の活動ごとに集計する。さらに類似活動はコスト・プールと呼ばれる活動集合に集められ、それぞれのコスト・プールの原価は当該活動の消費量に応じて製品に跡付けられる。そのとき、当該原価を跡づける指標的な基準となるものを、コスト・ドライバー (原価作用因)²⁾ として把握し、それをを用いて原価計算対象である製品へ割り当てる手法が取られる。こうしたABCは正確な製品原価の算定、意思決定への支援、製品収益性分析に役立つと提唱されている。伝統的な原価計算では、製品が諸資源を消費すると仮定して原価が製品に跡づけられるが、ABCでは、製品がアクティビティを消費し、コスト・ドライバーが原価を引き起こす要因であると考え、コスト・ドライバーを媒介としてアクティビティ原価を製品に跡づけられている。ここで重要なのは、原価の配賦を複数の配賦基準を用いて精緻化をなす計算技法の観点だけでなく、活動 (アクティビティ) や配賦基準として利用されるコスト・ドライバーを認識・把握することにある。

本稿でのABCは、正しい原価情報入手目的のみの観点だけではなく、コストを発生させている業務を見極め、間接費の管理に役立たせることに重点が置かれるべきであると捉えている。この点を強調した活動基準原価管理技法がABM (Activity-Based Management) である。また、ABMとはABCでいうところの原価情報を活用して、経営管理に役立てようとする手法である。いずれも活動を主体とするところは共通であるが、ABMをABCの延長線で捉える視点と、ABC/ABMを分けて考える視点、そしてABMの上でABCを構築しようとする三者三様の視点がある。本稿ではABMを出発点とする立場から論じ、ABC要素の含意に合わせて複合的にABC/ABMを取り上げるため、実質的には後者に近い立場となると思われる。

2. 日本における間接費管理としてのABC/ABM

山本・松尾氏の原価管理技法に関する実態調査³⁾ では、原価企画やABC/ABMなどの原価管理に関する知識や意識の高い企業を調査対象として選択していたが、現在のところABC/ABMの導入を表明している企業はごく一部分であったそうである。特に、両氏は、「原価企画を導入している企業においては、間接費もその対象に含められていたが、間接費の計算手続きにおいては、

2) 本稿ではコスト・ドライバーをアクティビティ・ドライバーと区別しないで論じる。

3) 山本・松尾 (2000)

ほぼすべての企業において一定率による賦課が行われており、問題意識をもちつつも、ABC/ABMの具体的導入に対する関心は低かったといえる。日本会計研究学会特別委員会の実施したABC/ABMに関するアンケート調査⁴⁾をみても、ABCの認知度については、約6割の企業において認知されているが、採用されているのは7%に満たず、現状において必ずしも一般的な原価管理手法とはいえないことが伺える。」と述べられ、総括として、実務においてABC/ABM自体に対する認識が低ければ、原価企画活動への適用も進まないと述べられていた。また、両氏の調査に先立って行なわれた調査報告⁵⁾によっても、ABC導入の有用性は認めながらも導入率はそれほど高くはない。さらに、吉川氏の調査の図表1のように、ABCを実施している企業は、製造業で約15.49%であり、非製造業では約21.1%であった。次いで、製造・非製造業別の導入目的については、図表2のように、製造・非製造業の双方とも、正確な製品原価の算定を目的にしている企業が最も多いことが分かる。製造・非製造業での導入割合は、標本抽出数などが異なるため一概には言えないが、調査結果から見れば、日本でのABCの導入割合は製造業よりも非製造業の方が多し。この点に関し、既存研究の多くは、ABCの持つ特徴から、製造業よりも、非製造業の方が強く関心を示しているためであると見ている。確かに、単純な業態比較と企業内部視点からの分析では、その通りである。しかし、導入目的の業態別分類は、ABCの必要性を認めている企業の回答数値だけに着目して進められている。

つまり、既存調査の多くは、既に確立した原価算定技法の有無や活動分析手法のあるなしにかかわらず、表に出ている集計結果のみに注意を払っている観がある。例えば、同じ製造業に関して言及する場合、伝統的な原価算定技法での問題点を補うための手法としての有効性と必要性を調査し議論されているが、既に企業間における原価企画や原価改善の技法を確立している自動車産業と、同じ原価企画技法を利用していても圧倒的な製品種類と短ライフサイクル製品群を抱えるため、自動車産業のような取引形態による管理技法が完全にはなされない電機・電子産業などを、同様の標本系列として区分され並列に扱われているという懸念がある。さらに目的が正確な原価の算定であったとしても、そこへ至るための非付加価値活動分析を重視するなどの複数の導入目的を共有している場合、標本として最終目的だけが抽出される危険性があり、データだけを鵜呑みにはできない。ABC導入に消極的な企業の多く、とりわけ既存技法が確立された自動車メーカーなどは、現状の伝統的原価計算における間接費配賦の精度が必ずしも低くないという認識をもっており、直課志向であるのは周知である。山本・松尾両氏は「FA化の進展や多品種少量生産への対応により、減価償却費を含む間接経費や間接労務費の比重が増していることが考えられたが、ヒアリング対象企業における間接費の比重は必ずしも高くなかった。ヒアリングのサンプル数は少ないが、間接費の原価に占める割合は1割程度と回答する企業が平均的であり、工場管理費などを除けばABCの適用によって精度向上が期待できる間接費の割合は数パーセント程

4) 前掲書の訳注によると、日本会計研究学会1998年10月実施のアンケート調査。

5) 吉川(1996)

度になると認識されている。間接費の割合が低いことが、ABC/ABMに対して消極的となる一つの要因となっているとみられるが、この背景には次のような2つの事由が考えられる⁶⁾。』として、(i) 外注費などコントロール不可能経費の増加の影響。(ii) 間接費の直接費化、の2つを挙げている。こうした根拠が、先のABC適用問題の既存研究の見解「②、間接費が比較的少なく管理の重要性が少なかった。」を強調する論拠となっている。しかし、外注費の管理に関して日本の自動車メーカーの場合は、サプライヤーの部品原価までを正確に算定し、原価企画、原価改善の技法と密接に結びついている工程管理の技法が徹底されており、コントロール不可能とはいえないと思われる。外注費管理を可能にするのがサプライヤー・システムであり、企業間原価管理の技法である。この観点を踏まえて、ABC/ABM適用業態をより厳密に区分し、企業内部の会計管理的な側面からではなく、企業間の制度と慣習の点からも間接費管理技法を勘案し、導入の弊害を考察すべきである。

図表1 日本におけるABCの採用状況

ABCの利用状況	製造業数	%	非製造業数	%
a. 実施していない	120	84.51%	60	78.90%
b. 実施している	22	15.49%	16	21.10%

出所：吉川武男編著「日本型ABCマネジメント」生産性出版、1997年、p.2

図表2 日本におけるABCの利用状況

(製造業)			(非製造業)		
ABCの目的	製造業数	%	ABCの目的	非製造業数	%
①正確な製品原価の算定	16	32.65%	①正確な製品原価の算定	13	59.10%
②原価企画	7	14.29%	②原価統制	4	18.20%
③原価改善(原価低減)	12	24.49%	③原価低減	0	0.00%
④原価維持(原価統制)	3	6.12%	④業績測定	0	0.00%
⑤業績測定	6	12.24%	⑤非付加価値活動分析	0	0.00%
⑥非付加価値活動分析	2	4.08%	⑥品質原価管理	1	4.50%
⑦品質原価管理	0	0.00%	⑦顧客情報の収集	0	0.00%
⑧顧客情報の収集	1	2.04%	⑧財務諸表の作成	3	13.60%
⑨財務諸表の作成	2	4.08%	⑨その他	1	4.50%
⑩その他	0	0.00%			

出所：吉川武男編著前掲書、p.4

Ⅲ. ABC/ABM適用問題の既存研究の見地と問題点の提起

1. 本稿のアプローチ

上述のABC適用問題に関する日本原価計算研究学会第26回全国大会での総括⁷⁾のうち、本稿で考察したい論点をもう一度取り上げると、以下のとおりである。

6) 山本・松尾(2000), p.36。

7) 注1に同じ

- ① 間接費管理は別の方法で行われていた。
- ② 間接費が比較的少なく管理の重要性が少なかった。

とりわけ①に関して既存研究の論調は、原価企画と原価低減の技法に内包する形でABC的な管理がなされていると見ている向きであり、企業内部の会計管理視点からABCの適用を取り上げている。しかし、企業外部視点である企業間取引形態の管理制度の観点からABC的な要素を見出し、企業間の延長された現場主体の管理技法を推計すると、その中にABC技法が包摂されていると推計できる。これは原価企画と原価低減の技法に内包された技法ではあるが、従来の研究では、企業間の関係からの制度や慣習として確立した原価企画と原価低減の技法を間接費管理の側面で論じてはいない。無論、既存研究の立場として、「固定費削減のために日本企業がとっている原価企画その他の技法は、実質的にはABCと同様の考えをもっているともいえる⁸⁾」、などの指摘もあるが、本稿は原価情報の管理を、日本の企業間取引における、伝統的管理技法の合理的制度の観点で分析を試み、ABCとの類似性を考察するものである。一方、企業間の視点としてCooperとSlugmulder⁹⁾が提唱する企業間原価管理が存在するが、情報管理的な側面で見えていないように見受けられる。本稿では、これらを踏まえ、日本でABC適用が進まない理由を明らかにしたい。

2. 企業間原価管理による間接費管理

企業間原価管理における原価把握の技法を論ずるには、まず中核企業（バイヤー）、とサプライヤーとの企業間関係において、中核企業が如何にしてサプライヤーの部品原価情報を知り得ることができたのか、という制度的な手法を検討する必要がある。日本企業の企業間取引の歴史を顧みると、長期的な関係を保ち、階層的に管理可能なサプライヤーを管理することで、すべての面で運命共同体的な組織管理をなすのが高度経済成長期の日本自動車メーカーの取引形態であった。米国型の直接取引の形態では関係が短絡的になる上、圧倒的な数のサプライヤー群と直接取引しなければならぬために管理可能領域は少なく、むしろほとんどを把握しきれない取引形態となっている。これは、現在の短ライフサイクル製品群を抱える電子・電気産業の取引形態に近い。恐らく、こうした取引形態を持つ米国型ではABCとして新たに間接費管理技法を導入する必要性があったのでないかと思われる。このような観点に立つと、日本製造業が間接費管理の必要に迫られる現在においてもABC適用に積極的でない理由が浮かび上がる。ABC導入の議論は、特に多品種少量生産やライフサイクルの短い製品群を抱えていなかった頃の日本の製造業における、日米の組織比較と導入コストの問題で説明され尽くされていた。しかし、間接費管理の重要性を再認識した現在においても日本企業のABC導入が緩やかである理由¹⁰⁾は、既存研究の領域

8) 門田 (1994), p.256。

9) Cooper and Slugmulder (1999)

10) ABC/ABM適用の業種を厳密に区分する必要がある。同じ製造業でも電子・電気産業と自動車産業では適用割合が違う、産業が持つ既存の管理技法により厳密に区分すべきである。

外の範疇、すなわち会計管理以外の外部要因による制度的な管理体系にあると筆者らは考える。要するに、日本的な下請け慣行によるサプライヤーの部品原価の把握、管理の技法により、間接費情報を把握し、間接費を抑えることができるからこそ、外注部品の実現原価を把握できるのであり、逆にこの原価情報を正確に握れるからこそ、間接費の管理を可能とさせていると考えるべきであろう。

実際、原価企画では直接費、間接費の厳密な区分がなされているとはいえず、むしろ直課志向が強いようである。確かに自動車メーカーは、間接費の比率が少なく直接費の割合が多い。それ故、比率の低い費目の管理の必要性は低いといった議論がなされがちである。しかし、市場競争で淘汰されないため、極限のコスト削減を必要とする以上、直接費、間接費を問わず、付加価値活動分析によって無駄な活動を排除し業務改善をなして行く必要がある。こうした活動分析やプロセス見直しの技法は、企業内外に蓄積され、慣例や慣習として現在の取引慣行に残っていると考えられる。中核企業のサプライヤーへの技術指導、サプライヤー間の同業他社との活動比較にみられる活動分析や、管理しやすく市場原理の動くピラミッド構造によって制度的にプロセスの改善がなされ、ABM的な、間接費という認識のないままでの間接費の管理がなされているといえる。このような日本的な企業間原価管理では現場で使用している表現は異なるかもしれないが、本質的には、活動とコスト・ドライバーの設定・分析によって、間接費の原価企画が行われているといえよう。この含意は、コスト・ドライバーによる原価管理や活動分析が、既に日本的な原価企画の中に包摂され、間接費の積み上げ計算ではなく、現場管理原価を逆算し跡付けることによって現場による必然的なコスト分析がなせるようになってきている点にある。いわば、逆ABCによるABM効果を実現している技法であるといえよう。

現場によるコスト分析はコスト・ドライバーによる厳密な分析を必要とするが、必ずしも米国のような会計主体の分析手法ではなく、現場主体の改善技法を企画段階からなす手法を取っている。この手法は無駄な活動が自主的に排除されるように、サプライヤーの競合他社との比較や工場現場視察、技術指導などを通じた、複合的な情報によって市場原理を働かせ、極限までの原価低減の可能性を提示させられるからこそ成せる業である。つまり、中核企業がサプライヤーの原価情報を握る手法の一つである工場現場の視察や人的交流、技術指導から、情報を共有するとともに現場中心に改善活動や活動分析がなされていると考えられる。ここに会計管理のABCと日本的技法の相違があると考ええる。こうした日本的な企業間原価管理の技法を持つからこそ、米国型ABCの適用が特定の日本製造業でなされない理由の一つであろうと考えられる。

IV. 企業間原価管理

1. 原価企画とサプライヤー・システム

原価企画は企業の組織内の調整だけでなく、他企業との連携をも想定している。日本の自動車メーカーにおける原価企画では、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¹¹⁾。ここに企業間原価管理の事例が見受けられる。CooperとSlugmulder¹²⁾ [1999] のいう企業間原価管理 (Interorganizational Cost Management) 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¹³⁾」であり、その目的は「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出すことであり、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¹⁴⁾」を生み出すことであるとしている。これは、3つの領域(①製品開発段階における原価管理、②生産段階における原価管理、③バイヤー・サプライヤー間インターフェイス効率の改善)で原価の低減を促進しようとするものである¹⁵⁾。彼らは原価企画を調整するツールとしての、機能、価格、品質 (FPQ) のトレード・オフ分析や、企業間原価調査およびコンカレント原価管理を提示している。こうした調整ツールを使用しながら、目標原価を達成するためにサプライヤーまで繋ぐ連鎖的な効果を述べている。また彼らは原価企画を実現するための分析要点として、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、の4つ¹⁶⁾を挙げている。

①から③までは、原価企画のプロセスと同様である。通常、製品レベルでの目標原価は、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、実質的に両方が併用されていくことになる。門田氏によれば、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り、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、とする¹⁷⁾。一方、④に関する議論は、日本の自動車産業の部品取引の特徴から見ると、サプライヤーの選定時点で既にサプライヤーにはなり得ないであろうし、取引の形態からしてありえないことであろう。すなわち、システムの中でこのようなサプライヤーは選定されないことを表す¹⁸⁾。サプライヤーの選定と長期的関係に関して林田氏は、「サプライヤーは所望の利潤が保証されていなければ部品を長期的に製造し納入することができない。したがって部品メーカー間の受注競争においても、製造原価を無視した行動は避ける。すなわち、利潤を削減してまでの受注合戦ではなく、基本的に費用競争となる。他方、中核企業も製造原価に関して十分な知識があるので、無謀な受注競争はチェックできると考えられる。長

11) 門田 (1994)、藤本 (1998)

12) Cooper and Slugmulder (1999) 両者の研究は清水 (2000) が詳しいので参照されたい。

13) *ibid.*, pp.145-146.

14) *ibid.*, p.146.

15) *ibid.*, pp.147-149.

16) *ibid.*, p.152.

17) 門田 (1994), pp.79-83.

18) Cooper and Slugmulder (1999) は、原価企画段階での議論のみならず、改善段階でも同様の提起をなしている。

期的にも必要なサプライヤーを保証して安定的に納入してもらわなければならない。中核企業は機種次元では1社納入であるから、サプライヤーに何かの問題が発生すると、製品そのものが生産できなくなってしまう。加えて、コスト削減や原価改善、ひいては改善提案型～開発型のサプライヤーに発展して行ってもらいたいという政策的な配慮も作用することがある¹⁹⁾。」と指摘している。

さらにCooper and Slugmulderは、「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²⁰⁾」と述べている。中核企業（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するような場合には、一時的に目標原価を緩和する緊急措置を取る場合があるが、部品仕様を軽減することによって原価を低減することは、日本の自動車産業のサプライヤー・システムでは考えられないことである。彼らの理論は、日本企業の調査に基づく企業間連携の管理システムを紹介するものであるが、サプライヤー関係に関して、自動車産業も電機・電子産業も同様の扱いで議論されている観がある。彼らが日本企業の事例を業態の特徴を無視した一般論で展開している観は否めない。この点が、企業間原価管理と日本のサプライヤー・システムを見る上で留意しなければならない点であろう。

2. 自動車産業における企業間原価管理

日本自動車メーカーとサプライヤーの取引関係は、1メーカー対、特定少数の1次サプライヤーであり、一次、二次、三次と続くピラミッド階層を成す垂直分業構造である。部品原価は企業外部の合理化と各サプライヤーの競争による市場原理によって低減されている。ただし、この関係を保つ前提条件として長期継続的取引と一定水準の経済成長が挙げられる。一方、米国型のサプライヤー関係は、1メーカー対、大多数のサプライヤー群との直接取引関係であり、多くの点で、外注先を管理しきれない上、部品原価は企業内部の合理化によってのみ低減せざるをえない。これは、原価改善の点だけでなく原価企画段階でも同様である。日本型は、サプライヤーが製品開発段階から参画している承認図形式が多く採られるのに対して、米国型は、貸与図形式がほとんどであり、企業間の相互的な影響で原価管理を行うことは少なく、企業内部の会計管理による統制を行わざるを得ない状況にある。つまり、日本型は現場主体の制度として、厳密な原価管理がなされているのに対して、米国型は、企業間での管理可能領域が限られ、原価管理も企業独自の内部的な努力による会計管理の側面でしかなせない点にある。つまり、非製造業や短ライフサイクル製品を抱える電子・電機産業はこうした日本自動車産業型の原価管理構造を持ち難く、むしろ米国型の会計管理による統制に依存しなければならない環境的な背景があると考えられよう。

日本的な企業間取引関係の特筆は、①長期継続的取引、②同業他社との顔の見える競争、③ま

19) 林田 (2001), p.79. 脚注19による

20) Cooper and Slugmulder (1999), p.154.

とめて任せる管理技法²¹⁾にある。この技法による間接支配によって企画段階の正確な原価算定のみならず、改善活動に対してもドライバー分析に似たABC的な技法が包摂されていると考える。ここでの留意点は、中核企業が間接的な費用構造の把握と内製できうる技術能力を有しているという箇所である。これがあるからこそ、製造に関わるプロセス工程や効率化の諸活動をも含む、具体的な情報の入手が可能となるのであり、実際いくらの部品原価で作れるのかといった情報を限りなく高い精度で算定できうるのである。つまり、何処を効率化すれば、品質を維持したままコストダウンができるのかといった活動に対する指導ができ、効率化のためのプロセスは中核企業を通じた共通の情報として他のサプライヤーへと蓄積されてゆく。サプライヤーは企業間取引システムの中で活動分析や非付加価値活動等の情報を共有し、市場競争の圧力によって必然的に、直・間接費を区分しないまま、原単位管理から目標管理を達成してゆく。これが従来のABCとは逆の管理技法である。具体的に間接費がいくらかといった計算ではなく、活動原価自体を原単位管理から逆算するシステムであり、これが、会計主体のABCとは違う、現場主体の制度的な管理技法であり、これこそが日本的ABCであるといっても良いだろう²²⁾。

一方、中核企業がサプライヤーの部品原価を握ることのできる前提条件は次の6点である²³⁾。

①同業他社との比較、②定期的な工場視察、③スタッフ（役員、管理職、技術者）の派遣、④資本関係（株式取得）、⑤中核企業にその部品の内製能力がある、⑥サプライヤーへの技術指導を行っている。

ここでの①はまさに複数納入のねらいのひとつである。つまりは、同業他社の部品メーカーと比較し市場原理を働かせることで各サプライヤー間が技術や工程の工夫を切磋琢磨させ、ひいては原価低減の効果を引き出す要因になる。②は工場に定期的に足を運ぶことで、現場の変化を見るという含意である。その工場のラインや段取り、工程の工夫がどの程度なされているかが分かる。③は人員を送り込めば自ずと概算でそのサプライヤーの原価低減能力と実際の実現価格が出てくるという趣旨である。④は資本関係があるなら会計情報から間接的にでも算定されうることである。⑤はブラックボックス型の部品では中核企業の側にその実現価格を知る術がないことを示している。⑥は逆にいうと内製能力があるということである。この事実をデータに基づいて立証さえできれば、中核企業はサプライヤーの原価情報を正確に握っているといつてよいだろう。その一端になるのが図表3の「協力会への参加理由」²⁴⁾の回答データである。図表3で示されているように、自動車メーカーと情報交換できると答えた企業が93.9%で、ついで他の部品メーカーと情報交換できる（75.2%）、協力会の研究・開発活動に参加できる（58.8%）と答えており、中核企業とサプライヤーの情報交換が重視されている点が見える。このデータだけでは仮

21) 筆者らがサプライヤー・システムにおける原価管理技法の背景となる前提条件をまとめたもの。

22) ただし、これはあくまで内製能力を有している技術に関してのみ適用され得ることであり、ブラックボックス型の部品の原価情報は全く把握できない。

23) 注20に同じ

24) 社団法人日本経済調査協議会「自動車部品の取引に関する実態調査」第32表、1993年9月。

説の域を出ないが、上述のサプライヤー部品原価の情報は共有されていることが間接的に裏付けられていると考えることができる。このように、日本的な取引慣行からサプライヤーの部品原価を知りうるということは、逆にいえば、原価企画の段階でも、原価低減の段階でも外部から統制を可能としているといえよう。

図表3 協力会への加入の理由

自動車メーカーと情報交換ができる	155社	93.90%
他の部品メーカーと情報交換ができる	124社	75.20%
協力会の研究・開発活動に参加できる	97社	58.80%
部品メーカーとして信用が高まる	72社	43.60%
自動車メーカーから経営・技術指導が受けられる	44社	26.70%
自動車メーカーから経営・技術指導が受けられる加入要請があった	44社	26.70%
自動車メーカーから発注が受けやすくなる	22社	13.30%
取引と同時に加入することになっている	12社	7.30%
特に理由なし	2社	1.20%
回答数	165社	

出所：社団法人日本経済調査協議会「自動車部品の取引に関する実態調査」第32表、1993年9月

V. 結びに代えて

本稿では、既存の企業間取引慣習や制度の中に、厳密な原価管理がなされ、制度として部品原価をはじめ最終原価までも正確に算定しているシステムがあることを論じた。このシステムは、サプライヤーを、互いに競争させることで、現場主体のさらなる原価低減の工夫を施させるのみならず、企業間管理システムの中で情報と技術を管理することで、完全なガラス張りの原価管理を行ってゆくものである。この管理システムでは間接費の占める割合が小さくても、間接費を管理していなければたちまち淘汰されてしまうという強迫観念の中で限界までのコストダウンを行わなければならない。さらには技術指導など広義の情報（ヒト、モノ、カネ）を共有し、その中で競争原理を働かせることでよい意味でのインセンティブを与え、全体最適化を図ってゆく。そして、間接費の管理は現場による活動の分析やプロセスの管理によって行われる。これは、直接的に間接費を触らないで、この制度のもつ性質の延長されたシステムから管理してゆくといった類のものである。いわば、逆ABCといっても良いだろう。ABCは、アクティビティ消費の集合として製品原価を捉え跡づけてゆく技法であるが、この日本的ABCともいえる企業間関係の技法は、最終製品原価を所与として原単位管理からアクティビティ原価を求める技法であり、間接費の管理では活動分析などを現場に任せるという手法が採られている。これは逆に現場やサプライヤーに全てを任せても良い間接支配の管理のシステムが確立していることを表す。この点が会計管理であるABCとは正反対の技法であり、跡づける技法の違いからも、逆ABCであると考えられよう。この技法があるからこそ、日本でABC適用が進まない理由の一つの要因であろう。

本稿のこのような観点は仮説の域を超えないものであるが、この提起に端を発して、既存研究

の領域外の新たな視点で、従来の定説である議論に再考の提起を与えることに意義を見出すことができよう。

<参考文献>

- [1] Cooper, R. and R. Slagmulder, *Supply Chain Development for Lean Enterprise : Inter-organizational Cost Management*, Productivity Press, 1999. (清水孝 長谷川恵一訳『企業連携のコスト戦略』ダイヤモンド社2000年)
- [2] 清水孝「企業間原価管理の意義と領域」『早稲田商学』第384号, 2000年3月, pp.75-97。
- [3] 長屋信義「統一論題『21世紀のコスト・マネジメントーABCの可能性ー』日本原価計算研究学会第26回全国大会<学会ルポ>」『企業会計』2001年3月, pp.138-139。
- [4] 林田治男「中核企業とサプライヤーの部品取引についてⅡ — 新モデルの開発における価格設定・決定方法を中心に —」『大阪産業大学経済論集』第2巻, 第2号, 2001年2月, pp.69-92。
- [5] 藤本隆宏・西口敏宏・伊藤秀史 編『リーディングス サプライヤー・システム — 新しい企業間関係を創る』有斐閣, 1998年。
- [6] 門田安弘『価格競争力をつける原価企画と原価系全の技法』東洋経済新報社, 1994年。
- [7] 山本浩二「間接費の原価企画としてのABC」『経済研究』大阪府立大学, 第39巻, 第1号, 1993年12月, pp.41-67。
- [8] 山本浩二・松尾貴巳「原価企画とABC/ABMの統合に関する現状と課題—実態調査を中心として—」『経済研究』大阪府立大学, 第45巻, 第2号, 2000年3月, pp.25-44。
- [9] 吉川武男編著『日本型ABCマネジメント』生産性出版, 1997年。