

京都大学	博士(経済学)	氏名	澁谷弘利
論文題目	受注生産型企業における原価企画とその活用		
<p>(論文内容の要旨)</p> <p>本論文は、個別受注生産における原価管理の重要性を踏まえ、個別受注設計を伴う製品製造に対して原価管理手法を適用する際の課題を明らかにし、それを解決するうえで筆者である澁谷氏が社長を務める澁谷工業をアクションリサーチのケースサイトとして研究したものである。具体的には、個別受注生産へ適用することは困難だと考えられてきた原価企画の手法を、ケースサイトに実際に導入することで、反復性の少なさや納期的な制約といった問題をどのように解決できるか検証した問題解決型のアクションリサーチとなっている。アクションリサーチを通じて、原価企画を総合的原価管理プロセスのなかに位置づけ、目標管理制度や予実管理制度と補完的に運用し、組織能力を高めることで、個別受注生産にも原価企画が適用できることを本論文は示している。</p> <p>第1章では、製造業における原価管理について「原価計算の現状」、「個別原価計算による原価管理」、「製造業における原価企画」に区分し、それぞれについて先行研究を引用しながら現状を整理している。原価計算の現状については、生産現場における技術革新が原価管理目的での標準原価計算の利用を困難にしており、標準原価計算の現代的意義が計算の簡便化や決算の迅速化に移ってきていることが指摘される。個別原価計算による原価管理については、個別受注生産型企業の多くが個別原価計算を利用しているものの、案件毎の収益の把握を超えて個別原価計算を原価管理に活用することが難しい理由が整理されている。製造業における原価企画では、原価企画の実施状況について先行研究の整理が行われている。これらを通じて、第1章では、個別受注設計を伴う製品製造において、原価管理を効果的に実施する上での困難性が提示され、課題克服へ向けた方向性が示されている。</p> <p>第2章では、原価企画について計算システムとマネジメントシステムの両面から特徴の整理が行われ、原価企画を効果的に運用するための諸条件が示されたうえで、ケースサイトにおけるアクションリサーチから得られた知見が、受注生産型企業において原価企画を実施し、積極的に企業経営と結び付けて利益を創出するための考え方としてまとめられている。都度設計を伴う個別受注生産では個々の受注案件毎に新たな開発要素が加わるといった事前には確定しがたい部分があり、目標原価を的確に定めることは本質的に困難である。このような個別受注生産に伴う本質的な問題を克服するために、例えば、目標原価の割り付け方法であれば、機能に着目したモノ別細分割付だけでなく、人別細分割付として責任分担を意識させ、担当者納得のもとに割り付けることの重要性が指摘されている。個別プロジェクトでは、目標原価の達成方法が設計者や調達担当者による一過性のコスト低減活動(個別値引)になりがちである。個別設計単位のコスト低減活</p>			

動や VE 活動を原価企画として展開し、受注納期限内で出来る最大限の VE 低減を実施し、次のチャンスを待つといった価値観を組織的に醸成すること、また属人化しがちな知見を水平・垂直展開し組織内に広め、共有化する方策として部組番号や図面番号を利用することの有用性と、予実の進捗管理と達成状況を組織単位の生産性向上活動や改善活動へフィードバックすることの重要性などといった知見が提示されている。受注案件毎の予実原価管理活動と組織単位の目標経営管理活動を連携し、組織的に推進する仕組みの構築が、個別受注生産における原価企画の活用の成否を左右していると主張される。

第 3 章では、第 2 章で示されている澁谷工業本体で得られた知見が、被買収先企業において適用された結果、個別受注生産型のグループ会社でも原価企画が活用されるようになった事例が紹介されている。

(論文審査の結果の要旨)

原価企画は、コストプラスで価格を設定する従来の考え方を 180 度回転させて、市場で競争力を持つ価格を出発点として、その価格でも利益を獲得することができるように原価を作り込むアプローチであり、自動車産業や家電産業など定期的にモデルチェンジを行う大量見込み生産において発達してきた。本論文は、受注案件毎の個別性が強く、したがって反復性が少なく、また納期的な制約も案件によってばらつきが大きいいため、従来は原価企画には不向きであると考えられてきた個別受注生産に対する原価企画の適用可能性について検討したものである。本論文の貢献は以下の諸点にある。

第 1 に、これまで適用が難しいと考えられてきた個別受注生産においても原価企画が有用であることを具体的事例によって示し、原価企画の適用領域を拡張したことである。個別受注生産における原価企画を扱ったケーススタディとして本論文は原価企画研究の新たな方向性を示している。

本論文の第 2 の貢献は、個別受注生産における原価企画の適用がどのように可能となるのかを示した点である。事前に適切な目標原価を設定することが困難な状況においても、モノ別と人別細分割付を併用することで、時間制約のもとでの原価企画活動が有効に機能することや、受注案件毎の予実原価管理と組織単位の目標経営管理活動の連携によって、個別プロジェクト単位の活動から得られた知見の組織能力への転換が促進されることなどが示されている。個別プロジェクトで得た知見を、原価管理の実践により、組織能力として定着させることの重要性を示した意欲的な研究として、実務的にだけでなく学術的にも高い貢献が認められる。このような個別受注生産における原価企画適用に関する知見が本論文の第 2 の貢献である。

本論文の第 3 の貢献は、管理会計研究領域における問題解決型のアクションリサーチの有効性を示していることである。個別受注生産を行っている企業に原価企画を導入し、運用することで、受注案件毎の予実原価管理活動と組織単位の目標経営管理活動を連携させることで組織能力の向上がはかれるなど理論的含意に富む知見を得ることができている。

このように従来ほとんど検討されてこなかった個別受注生産における原価企画について、アクションリサーチによって新たな理論的知見を得ていることは高く評価されるものの、以下のような残された課題も指摘されよう。

原価管理にまで視野を広げた場合、活動原価計算基準にみられるように間接費のコントロールが重要な問題となる。本論文における個別受注生産における原価企画の事例分析においても、全社的な目標経営管理と連携することで間接部門のコストコントロールが進むことなどが指摘されているが、理論的な観点からの深掘りは行われていない。間接費のコントロールという観点から事例の検討が行われていれば、本論文の貢献はさら

に大きくなったと考えられる。

また、本論文では個別管理会計手法の有効性が、他の経営管理システムとの関連によって左右されるという具体的事例がさまざまな形で示されている。これら具体的事例は近年急速に発展しているコントロール・パッケージ研究と関連づけることによっていっそう明確な理論的貢献につながった可能性が高い。関連して、戦略管理会計やガバナンスについても踏み込んだ分析を行うことによってケースから得られる知見はいっそう豊かになったはずである。

しかしながら、以上の課題は筆者が今後の研究によって明らかにされるべきことであり、それによって本論文の独創性と貴重な学問的貢献をいささかも損なうものではない。よって本論文は博士（経済学）の学位論文として価値あるものと認定する。なお令和元年11月26日に論文内容とそれに関連した口頭試問を行った結果、合格と認めた。

学識確認のための試問の結果

氏名	澁谷 弘利		
(試問の科目・方法・判定)			
	(科目)	(方法)	(判定) (備考)
<u>専攻学術</u>			
	管理会計	口頭	合格
	原価計算	口頭	合格
	財務分析	口頭	合格
<u>外国語</u>			
	英語	口頭	合格
(試問の結果の要旨)			
上記のとおり、専攻学術及び外国語の学力に関する試問の結果、本学大学院博士課程を修了した者と同等以上の学力を有することを確認した。			
令和 元年 11月 26日			
試問担当者氏名			
	澤邊 紀生		
	徳賀 芳弘		
	若林 直樹		