

Title	田中隆雄・小林啓孝(編著), 『原価企画戦略』, 中央経済社, A5判312頁, 3,900円
Sub Title	Takao Tanaka and Yoshitaka Kobayashi (eds.), Strategic Cost Management for Competitive Advantage
Author	清水, 信匡(Shimizu, Nobumasa)
Publisher	
Publication year	1995
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.38, No.5 (1995. 12) ,p.161-
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19951200-00685694">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19951200-00685694</a>

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

三田商学研究  
第38巻第5号  
1995年12月

書 評

田中隆雄・小林啓孝（編著）『原価企画戦略』

清水 信 匡

（一）

このところ田中隆雄氏（日本大学商学部教授）、小林啓孝氏（慶應義塾大学商学部教授）を中心とした研究者集団が、従来の管理会計研究に欠けている領域を次から次へと埋めている（田中隆雄編『フィールドスタディ・現代の管理会計システム』中央経済社1991年。田中隆雄・小林啓孝編『管理会計論ガイダンス』中央経済社1993年）。本書は、そのような一連の研究の成果の一つであり、上述した二人の研究者と若手研究者十人による分担執筆によるものである。

管理会計研究の中で最近のホットなテーマは何か、と尋ねられれば、誰しも3つのテーマを挙げるであろう。(1)原価企画、(2)戦略的コスト・マネジメント、(3)ABC（アクティビティ・ベースド・コストイング）もしくはABM（アクティビティ・ベースド・マネジメント）である。本書はその中の原価企画をメインとして、戦略的コスト・マネジメントをサブとしたフィールド・スタディを中心とした意欲的な研究書である。

新製品の開発設計段階におけるコスト・マネジメントである原価企画は、第2章で詳述されているように、1960年代前後にトヨタ自動車によって始められ、1970年代以降様々な産業に伝播していくこととなった。しかしながら、原価企画が生まれてから30年以上経つにも関わらず、管理会計研究者が原価企画の研究に取り組んだのは意外なほど新しい。1980年代後半に一部の管理会計研究者が注目をし始め、本格的に研究され始めたのは90年代以降のことである。これまでのとこ

ろ原価企画を中心にまとめられた研究書は以下4冊と本書の計5冊である（なお、実務書としては、橋本賢一・小川正樹『技術者のための原価企画』などがある。）

- ・加登 豊『原価企画：戦略的コストマネジメント』（日本経済新聞社1993年）
- ・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年）
- ・門田安弘編『『原価企画』事例集』（日本能率協会マネジメントセンター1995年）
- ・田中雅康『原価企画の理論と実践』（中央経済社1995年）

さらに、これら5冊の本に加えて、昨年度日本会計研究学会の原価企画特別委員会（代表：小林哲夫氏）の報告草案「原価企画研究の現状と課題」がまとめられた。この報告草案によって、日本における原価企画研究の方向性が示されたのである。

原価企画の研究は始められたばかりであるが、この研究の重要性は日本の管理会計研究にとって測りしれないものがある。というのは、歴史上初めての日本発の管理会計技法が原価企画であるからである。さらに言えば、原価企画こそが管理会計研究史上初めての日本人研究者が主導権を握ることができる可能性をもった研究対象であるからである。

1990年代以前の日本の管理会計教科書において説明されている管理会計技法のほとんどはアメリカ発のものであった。それが、1990年代以降の管理会計教科書には原価企画が重要なテーマとして説明されることが多くなった。さらに、欧米の教科書においても原価企画が登場することが多くなったのである。

また、伝統的に日本の管理会計研究は、他の学問領域と同様に、欧米特にアメリカの文献研究中心に進められてきた。日本人研究者は欧米の実務や学問的成果を日本語にまとめなおし、日本の実務へと還元するのがその主な仕事であった。日本人研究者が欧米研究者や実務に管理会計の研究で発言することもほとんどなかった。しかしながら最近、原価企画を中心に日本の実務を海外に紹介する管理会計研究者が多くなったのである。

もちろん、欧米においても原価企画を研究する管理会計研究者が最近急増している。彼らの情報源はほとんど日本人研究者である。ここに、管理会計研究史上初めて日本人研究者が主導権を握った研究が生まれる可能性が生じたのである。しかしながら、原価企画を対象とした研究は緒に着いたばかりで、未だ明らかにされなければならない課題が数多く残っている。これまでのところ実務の記述を中心とした研究が多く、理論研究はほとんどないのが現状である。

以上のように、原価企画の研究を充実させることは、日本の管理会計研究にとって最重要課題である。本書がそのような課題に沿った形で出版されたのは誠に意義深いものがある。以下、その概要を見所とともに説明しておこう。

## (二)

本書は全体が次の3つの部分からなっている。

Part 1 競争戦略と原価の基礎理論

Part 2 戦略的コスト・マネジメント

Part 3 マーケティング・物流と原価管理

まず、Part 1「競争戦略と原価の基礎理論」では、製品開発戦略とコスト・マネジメントとの関係を理論的に明らかにしようとしている部分であり、本書全体の基礎を提供する役割を担わせている。

第1章「市場競争戦略と原価」では、製品開発と原価管理との関連を明らかにしている。まずポーターの競争優位の戦略が説明され、次に製品差別化戦略のクリティカル・ファクターが検討される。さらに、製品差別化戦略とコスト優位戦略を統合する戦略が原価企画によって可能であることが主張されている。

第2章「製品開発と原価企画」では、原価企画全体の概略が説明されている。まず、原価企画が日本企業で広く実践されている理由とその歴史的な変遷が説明される。次に総合的経営管理の一環として原価企画を

考える必要性が示唆される。さらに、原価企画のもっとも基本的なプロセスが説明され、最後に会計的な視点から目標原価と標準原価との違いが説明されている。

第3章「製品開発とライフサイクル・コスト」では、原価企画の対象原価をライフサイクル・コストとする場合に提起される問題点が検討され、次に、ライフサイクル・コスト削減のためのツールとして、品質工学の中心的な理論であるタグチメソッドの適用可能性を検討している。本章は原価企画研究にタグチメソッドを本格的に導入しようとした最初の試みであろう。

次に、Part 2「戦略的コスト・マネジメント」では、原価企画を中心とした製品開発に関連したコスト・マネジメントのフィールド・スタディの成果がまとめられている。この部分が本書のメインである。

第4章「松下電器『画王』の原価企画」は、松下電器の大ヒット商品である「画王」の開発に関わる原価企画活動が詳述されている。特に、画王の開発をトリガーとして、原価企画を新たな新製品開発方式として定着させ、なおかつ組織変革を推進しようとした松下電器テレビ事業部の活動が克明に紹介されている。原価企画を組織変革の道具として用いた事例の紹介は本章が初めてのものであろう。とはいえ、原価企画を導入する以前の組織と導入後の組織との比較の記述がもう少し欲しかった。

前半では、まず画王の開発に取り組み始めた経緯について、その当時の市場状態とそれに対応した松下電器の中期経営計画が概略される。次に、画王の商品コンセプト・開発目標がいかにかに設定されたかが記述される。さらに、画王の開発に際して原価企画がどのような目標原価で設定され、いかなる開発体制が取られ、どのような設計内容で行われたかが詳細に記述されている。

後半では、画王開発以後のテレビ事業部における原価企画システムがモジュール別、ツール別に紹介されている。最後に、画王に関しての販売促進活動が紹介される。画王のヒットがテレビそのものの魅力とともに、マスコミ宣伝、商品を知ってもらう研修会、店頭展示など様々な方法での販売促進活動に依存していたことが明らかにされている。

第5章「東芝『ダイナブック』の原価企画」では、東芝の経理活動における原価企画の位置づけと東芝のノート型パソコンの「ダイナブック」の原価企画の概

略が説明されている。本章の執筆者の問題意識として、制度としての会計システムと原価企画システムとの関係のあり方が見受けられる。

第6章「シャープ『ザウルス』の原価企画」では、シャープ全体の原価管理体制、商品開発プロセス、それを支えるコンカレント・エンジニアリングの仕組み、新携帯情報ツール「ザウルス」の開発物語が説明され、最後に「原価企画のあるべき姿」から見たシャープの原価企画の検討がなされている。

本章で興味深いのは、コンカレント・エンジニアリングを進めるに当たっての仕組みが明らかにされている点である。通常、原価企画において、コンカレント方式の製品開発が当然のごとく行われているような記述があるが、異なる価値観・利害を有する職能が協力して同時並行的に開発を推進するのは非常に難しい。シャープでは、そのようなことを可能にする仕掛けとして、(1)社長直属の「緊急プロジェクトチーム」、(2)異なる事業部を横断して構成される「開発コンカレント・エンジニアリング」、(3)顧客の満足度を測定する「CSシート」、(4)商品戦略会議などの各種会議体、などを利用している。

第7章「カシオ<電卓事業本部>の原価企画」では、電卓の歴史で有名な「カシオミニ」の開発物語と電卓事業本部の原価企画の概略が紹介されている。

カシオの原価企画で特に興味深いのは2点ある。一つは、「スペックのエクセプト」の概念である。これは、顧客にとって必要のないスペックは徹底的に排除した製品を開発し、コスト低減を図ることである。この考え方は、「カシオミニ」の開発当時から現在に引き継がれているカシオの製品開発の思想でもあるようだ。

もう一つは、「限界原価」の概念である。限界原価は、直接原価計算でいうところの限界原価ではなく、許容原価とほぼ同じ概念であり、「新製品の価値がユーザーに受けられるかどうか、採算ベースにのるものかどうか、今後の事業展開を進めるべきかどうかを判定する尺度」(143頁)となりうるのである。

第8章「キャノン<事務機>の原価企画」では、原価企画活動の推進組織であるコスト・エンジニアリング本部の役割と原価企画活動の概略が説明されている。キャノンの原価企画の担当組織であるコスト・エンジニアリング本部は社長直轄であり、原価企画のツールの整備やコスト情報の収集・分析を行うスタッフ機能と各事業部の原価企画に直接関わるライン機能を

を有していることが明らかにされている。

第9章「村田機械<ファックス>の原価企画」では、村田機械の情報機器事業部におけるファクシミリの原価企画の概要が記述されている。ここでは、原価企画のプロセスにおける各デザインレビューの内容と各デザインレビューに参画する職能の役割の記述が詳しい。また、目標原価が目標販売価格と目標販売量、目標利益から導出されるという控除方式が取られていることが明らかにされている。

第10章「日産自動車の購買管理と原価企画」では、日産自動車における原価企画の中での購買管理活動の位置づけが紹介されている。特に、購買部門と部品メーカーとの取引関係や日産の部品メーカーへの指導方法が具体的に述べられている。

まず、原価企画を購買管理と結びつけて調査する意義が明らかにされる。次に、日産の購買部門の原価低減活動が、(1)「特定の車種にとらわれることなく購買部門として部品メーカーとの原価低減活動を図ることである」(192頁)中長期原価企画活動、(2)「商品主幹を中心とした原価企画活動の一環としてなされる」(192頁)新車目標達成活動、(3)「量産段階に入った車種の日常的な原価低減活動である」(192頁)現行車原価低減活動、という3つからなりたつことが明らかにされ、それぞれの概略が説明されている。

第11章「自動車メーカーA社の製品開発と品質コストデータ」では、わが国におけるクオリティ・コストニング（品質原価計算）に関わる諸問題を自動車メーカーA社における事例を題材としながら検討している。本章は自らの問題意識をベースにしながらインタビューに引きずられることなくその成果がまとめられている点でフィールド・スタディとして良くできている。

まず、前半では、予防コスト、評価コスト、失敗コストという3種類の品質コストの中で失敗コストを中心とした管理をしているA社の実態が明らかにされる。失敗コストとは、企業が提供する製品やサービスが、品質要件や顧客の満足をみださないために発生する原価であり、その代表はクレーム費である。A社ではこれらの失敗コストを各工場毎に集計し、原因分析を行い、品質改善活動にフィードバックしている。さらに、失敗コストデータは、研究所に対しても随時フィードバックされ新機種の品質目標要件を設定するために利用されている。

後半では、A社の事例を受けて、わが国のクオリ

ティ・コストの問題点が指摘される。特に、予防コスト、評価コスト、失敗コストとの相関が把握できないことから生じる問題点と品質コストと利益との直接的因果関係がないことから生じる問題点が指摘されている。さらに、「隠れた品質コスト」の管理方法として第3章で紹介されたタグチメソッドの利用が説明されている。

次に、Part 3「マーケティング・物流と原価管理」では、製品開発そのものより、それを背後で支える競争戦略、マーケティング戦略、物流戦略を対象したフィールド・スタディの成果がまとめられている。

第12章「任天堂の競争戦略」では、任天堂の高収益体質がいかなる要因によってもたらされたのかということをも基本的問題としている。従来、任天堂の高収益体質は、(1)ゲームソフトの任天堂への委託生産、(2)生産設備をもたないこと、からもたらされると言われることが多かった。これに対して本章では、その2つの要因以上に、「お客が『楽しく遊ぶ』という視点を中心に据えて、この視点をベースに発想し、そのために何をなすべきかを考えてきたこと」(244頁)が任天堂の高収益の一番の理由であることを、その歴史的発展過程の分析から明らかにしている。つまり、ファミコン以前の花札・トランプを中心とした玩具メーカーとして培った経験が今日の任天堂の基礎を形作ったことが明らかにされている。

例えば、今日の任天堂が生産設備を持たない理由は、玩具が短期勝負であり、多くの下請けに発注し、大量分散生産させる必要があったことから生じたと示唆している。さらに、ゲームソフトの品質管理が徹底しているのは、花札生産における品質管理の重要性から生じていることなども示唆されている。

第13章「資生堂のマーケティング戦略」では、化粧品メーカーの老舗資生堂で1987年になされた経営改革以降のマーケティング戦略、商品開発システム、マーケティング・コストを中心とした損益管理が記述されている。

第14章「キューピーの物流システム」では、キューピーの物流システムの改革をコストダウンの観点から記述している。

まずキューピーを取りまく環境変化を記述することから、物流システム改革の理由を説明している。次に、環境変化に対応したキューピーの物流システム改革が、原材料の購入から、生産、物流、販売へと一貫したトータルな形で効率化されてコストダウンへとつ

ながる様子が記述されている。

第15章「加工食品卸・菱食の競争戦略」では、食品卸業の菱食の長期計画「VICTORYプラン」における「新営業」「新物流」というアクション・プランと菱食の物流センターの機能・役割が検討されている。バリュー・チェーン全体の見直しが1社では実現不可能なコスト低減、収益の向上を可能にすることが示されているのが興味深い。

「新営業」では、小売店の売上高増大、粗利益の確保、経費の削減をサポートすることを目的としている。小売りを支援する考え方は、小売りが扱う特定の商品カテゴリーに関わる多くの意思決定を菱食に任せることである「カテゴリーマネジメント」に基づいている。

「新物流」では、①物流コストの最小化、②顧客サービスの最適化、③企業利益の最大化を目的としている。この中で物流コスト最小化のために、小売業、メーカー、菱食が戦略的同盟を結び、メーカーの生産計画から小売業のフロントに到るまで、すべての非効率性を排除する仕組み作りを行っている。

菱食では、物流センターを小分けだけ行う物流センター(RDC)と小分けを行わずケース注文を行う物流センター(FDC)とに分けている。従来のような物流センターでは、小分けの注文の複雑さが全体の作業を混乱させていた。そこで、小分け専門の物流センターを作ることにより混乱がなくなり、欠品率、ミス率の大幅な改善、鮮度改善が達成され、さらに在庫の激減がもたらされたという。

以上の紹介でもわかるように、本書は従来明らかにされてこなかった原価企画、戦略的コスト・マネジメントに関する新事実が数多く織り込まれている。これが本書の最大の貢献であることは間違いないところである。さらに、どの章からも独立的に読める形式で原価企画の事例が一つの本にまとめられていることは、原価企画を研究する実務家、学生、研究者にとってありがたいことである。

### (三)

最後に評者の本書に対する希望を3点ほど述べたい。

まず、章によって「面白さ」の程度においてかなりの差がある。「面白くない」章は面白くする工夫をして欲しかった。「面白い」フィールド・スタディの前

提条件は、インタビューされる実務家の話が面白いことである。もちろん、実務家の話が面白くなるには聞き手である研究者の聞き方にも依存する。「面白くない」話から面白い話を創るにはかなりの研究者の能力が必要になる。

インタビューができたなら、どんな企業の事例であっても論文にまとめるというのは研究者としてよくない態度である。論文として公にするにはそれだけの価値＝面白さがなければならない。ただ単に優良企業の事例というだけでは、研究対象とはならない。フィールド・スタディを行う管理会計研究者は、研究上価値のない＝面白くない事例を机の中に閉まっておく勇気も持って欲しいものである。

第2に、Part 2におけるそれぞれの原価企画の事例が原価企画研究全体でいかなる位置づけになるのかを網羅的に示して欲しかったことである。原価企画の事例はかなりの蓄積がなされてきた。したがって、それぞれの事例が原価企画のいかなる側面に新たな知見を加えたのかを全体として判る章をPart 1で設けて欲しかった。

最後に、全体の構成についてである。つまり、本書の中で各Partの関係をもう少しはっきりさせて欲しかった。Part 1はPart 2とPart 3の基礎的理論を示そうとしている部分ではあるが、必ずしもそれ以降のPartにおける事例との関連が明白ではない。第2章は原価企画の概略を説明する章としてその位置づけが判る。それに対して、第1章と第3章は、独立した研究としては面白いが、Part 1の内容としては中途半端に思える。さらに、Part 3の事例が管理会計研究特に原価企画研究との関連で必要な理由をPart 1で説明して欲しかった。

以上、若干の評者の希望を書いたが、本書が原価企画研究に新たな1ページをつけ加えることに間違いはない。

（中央経済社，1995年，  
A 5 判312頁，3,900円）

[桃山学院大学]