

書評・澁谷弘利著『受注生産型企業における原価企画とその活用』 北國新聞社刊，2018年

上 總 康 行（福井県立大学名誉教授）

I 実務家による貴重な管理会計研究書

いまなお企業会計といえば、概して財務会計であると理解されることが多い。しかも企業会計に関する議論は大企業に集中しているので、いわんや中小企業の管理会計に関する議論は、ごく最近まで、学術的には、ほぼ蚊帳の外に置かれていた。かかる状況の中で、中小企業から上場企業へと成長していく企業活動を自ら指揮しながら、試行錯誤を重ねて実に合理的かつ精緻な管理会計を実践する経営者が北陸・金沢市で活躍している。澁谷工業株式会社（以下、シブヤと略記する）の代表取締役社長である澁谷弘利氏がその人である。澁谷氏は、2018年、悪戦苦闘しながら模索・完成した管理会計実務に関する研究書、『受注生産型企業における原価企画とその活用－シブヤの予実原価管理－』を北國新聞社から上梓された。以下、本書の内容を簡単に紹介すると共に、若干のコメントをしたいと思う。

II 本書の紹介

澁谷氏の問題意識は明白である。それは、「はじめに」で次のように記されている。

「あまたある管理会計の研究論文や書籍に表されている内容は、上業企業を中心としたアンケートや研究リサーチが中心であり、原価管理の専門スタッフを置くことのできないような中堅・中小企業や多品種少量生産を個別受注として取り組んでいる個別受注生産型企業が参考できるものは極めて少ない。」（p.15）

残念ながら、現状は澁谷氏が指摘された通りである。「お手本」がほとんど無い状況で、澁谷氏が自ら澁谷工業に管理会計を導入・実践されたのである。そして、先行研究との対比の中で、澁谷工業で実践された管理会計の独自性を明かにしようとしたのが本書である。

第1章では、製造業における原価管理の現状と題して、先行研究が丹念に検討された。わが国におけるアンケート調査や学術研究の多くは上場企業を中心としたものではあるが、中堅・中小企業の実務と対比させながら、原価管理のための原価計算、製品別原価計算、標準原価計算、個別原価計算、そして原価企画などに関する先行研究が鋭く分析されている。原価計算の経営管理目的のためには、「標準原価計算の採用は当然なこととしても、それに比して実際原価計算を採用している企業

が多い」(p.20,p.22)とされ、ここからJITや多品種少量生産等の生産方式の変化が標準原価計算に限界をもたらした。澁谷氏は、標準原価計算の実状をこのように認識された上で、「シブヤのような個別受注設計を伴う受注生産形態では、受注ごとに仕様内容が変化することから、製品自体が変化し、部品表も変化する。よって、製品別の原単位は管理指標として利用できないのが普通である。標準原価を設定しようとするならば、開発設計による試作部分を含めて標準原価を設定する必要があるが、上記のようなプロセスを実施することは、不可能である。このような状況から標準原価計算制度を取り入れて成果を出すことは、それに関わる労力と、もたらされる成果を考慮した場合、実態に沿うものではない」(p.46)と主張された。

そこで、著者・澁谷氏は原価企画に注目された。「トヨタ自動車の原価管理は、『原価維持』→『原価改善』→『原価企画』という発展段階をへてきた」(p.53)とされ、具体的な分析は第2章で展開される。

第2章では、個別受注生産型企业における原価管理と題して論じられた。第2章の前半(1・2・3)では、原価企画の先行研究に関する主要論点について検討された。目標原価の設定と割り付け、目標原価の増分値か絶対値か、製品開発の節目ごとに進捗管理を意味するマイルストーン管理の必要性、さらには原価企画の組織コンテキストとして、ラグビー型の製品開発とクロス・ファンクショナルな活動、人材の多機能化、情報の共有化、サプライヤー関係、トップ・マネジメントのリーダーシップが取り上げられている。また原価企画には必然的に伴う副作用や逆機能、すなわちサプ

ライヤーの疲弊、設計担当者の疲弊、組織内コンフリクト、手法依存症候群、行き過ぎた顧客志向の弊害、行き過ぎたコストダウンの弊害などが検討された。

第2章の後半(4,5,6)では、シブヤの予実原価管理の小史と実践がリアルに論じられている。4では、個別受注生産型企业における原価企画と題して、本書の中心部分をなすシブヤの予実原価管理が詳細に分析されている。自社製品を持つ製造業では、開発工程で目標原価を造り込む原価企画が行われ、製造工程でこの標準原価(目標原価)を管理基準として標準原価管理が行なわれる。しかし、シブヤのような個別受注生産型企业では、連続的・同時並行的な「開発・試作・製造」工程を通じて「試作品＝製品」として物づくりが行われるので、「このような生産形態において従来型の標準原価を中心にした原価管理手法を当てはめ、成果を出していくことは極めて困難である」(p.74)と強調される。

シブヤでは、まず翌期の利益計画が策定されるが、「販売目標額はあっても対象製品とその仕様内容を明確に把握できないなかで、工場の目標生産高や目標原価を設定することは、受注設計を伴う個別受注生産型企业において、必要なことであるが極めてハードルが高い」(p.75)。そこで、シブヤでは、データベースを活用して、次期の受注予測、生産高、固定費、目標利益を予定し、そこから所要変動費率(材料費率)を設定し、次期の利益計画が策定される。そして、目標変動費率を管理基準としながら毎月の大まかな原価管理が行なわれる(p.75)。

次に、受注仕様や販売価格の確認が終われば、原価管理のために、各費用項目への予

算の割付が行われる。すなわち、「技術部へは設計費，外注課へは製作部品費（自社設計の図面で製作する部品），購買課へは購入部品費（他社型番のある部品：市販品），製造部へは組立費，電気制御技術部へは電装費，プラント施工管理部へは現地工事費と，それぞれに対し実行予算を作成するのである。当然，原価集計の単位として組織コード等を利用し，各費用が対象どのように発生したかを分析できるようにしている」（pp.81-82）。シブヤでは，受注製品ごとに各費用項目の実行予算が作成される。そして実行責任者も参加して，販売価格を考慮して実行可能な予定原価が設定される。この予定原価を管理基準として，定期的な情報報告会，原価パトロール（目で見える差異分析），タイムリーな原価情報（個別原価計算）を通じて，個別製番の予定原価管理が行われるのである（p.85，図表23参照）。この予定原価管理は，「製番別利益管理」に他ならない。

なお，シブヤでは，原価企画活動で行われたVEやアイデアが設計者に俗人化したり，VE責任を設計者個人に押しつけることを軽減し，組織横断的に成果を広めるために，組織単位の生産性向上活動を行い，工場や会社全体に成果や考え方を共有できる総合的原価管理活動と結びつける必要性が強調されている（p.86）。

第2章の5では，予実原価管理の組成と題して，シブヤにおける原価管理の歴史が簡単に分析されている。具体的には，1964年6月，名古屋投資育成から投資を受けた際に，生産部門から営業部門へ製品を引き渡すときの（工）価格制度（社内取引価格制度）が採用された。原単位ごとの材料消費量に半期ごと

の棚卸高を加味して，半期間の工場全体の期間材料費率を算出した。50年以上も管理に使われてきた。1980年6月期に，上場在先立ち制度としての原価計算が完成し，1982年，シブヤは名古屋証券取引所第2部へ上場した。予実原価管理もスタートした。1988年には，対象機種種の予定原価を製番ごとに関係部署に提示し，項目別予実原価管理が始まり，その後，部組別に予実原価管理できるようになった。予実原価管理の本格的な実践である。

1994年6月期に，実に40年ぶりに営業損失を計上した。「コスト破壊」の大号令がかり，「製造コストの50%削減を社の目標に掲げた。従前からコスト削減に取り組んできた社内からは，50%という数字に異論や抵抗が出た」（p.94）。しかし，常識をゼロから点検し見直して，製造コストの25%削減に成功した。改革の中核に予実原価管理の徹底を置かれていた。1995年以降，全社のコスト45%削減を目指す「CD45（Cost Destruction: コスト破壊運動）を展開した。リーマン・ショックにはBS戦略で果敢に対抗した。2009年6月機こそ赤字決算となったが，「上げ潮戦略」を立て，「常に明るく前向きで」を合い言葉に業績向上に取り組んだ。翌期にはV字回復した。シブヤでは，さまざまな経営戦略・コスト削減が展開されてきた。

第2章の6では，目標経営管理の組成と題して，シブヤにおける目標経営管理が予実原価管理と連携して運用されている実態が分析されている。澁谷氏によれば，「改善，改革，開発の3カイの目標がどんなにすぐれていても，達成されなかったら何の意義もない」（p.99）。そこで，この3カイを推進するツールとして，目標経営管理システム（以下，「目

経管」)が実践されている。

1975年、シブヤでは、SSD (Shibuya Stable Development) 運動がスタートしたが、これはQCサークルに代表される一般社員が主役の小集団活動であった。その後、職制で進めるCR (Cost Reduction: コスト削減) 運動も並行して行われた。ただ経費節減的な見直しレベルにとどまり、この壁を破るため、1991年、管理者・監督者が主役となった新たな目標管理が全社に導入された。出席者は監督者以上の役員全員であり、「シブヤ式目標管理はまさに経営活動そのものであり、1992年より名称を「目標経営管理」に変更し、社内に着実に根を下ろしていった」(p.102)。

シブヤでは、6月決算であるので、4月中旬ごろから翌期の利益計画の立案が始まる。営業本部が販売計画を立案し、生産本部は、期間の変動費率(材料率率)と製造原価率(残価差額を考慮しない)を算定する。その上で、各本部は財務部門から提出された期間の固定費を見込んで利益計画を作成する。財務部門は、各本部からの利益計画を検討して、必要な議論を行って、目標値に近づける。最終的には、全社の利益計画は、経営会議を経て取締役会で承認される。そして、次のように目標経営管理につながる。

「ここまでの過程で、各本部は目標値の達成に向けて何をすべきかが明らかになり、それを各部門、各課まで掘り下げることとなる。その周知徹底の手段として、2層間ミーティングを随時開催し、各階層が納得のうえ、合意するまで徹底的に話し合う。結果として、各々が自己のすべき事項が洗い出され、何を改善・改革・開発しなければならないかが明確となる。このなすべき事項を、目標経営管

理のテーマに掲げ推進するのである。もちろん、期間の途中であっても必要に応じてテーマを追加する。」(pp.107,110)。

さらに、各本部は、毎月の業務として売上計上した案件に係る材料費と製造原価やその他項目に係る数値を集計し、目標経営管理で定めた計数と常に対比し、その差異が何処から生じているのか、差異は当該期間中に解消できる目処があるのか、さらに差異の解消に向けて何らかの手段を講ずるべきなのかなどを検討し、必要なときには果敢に実行に移すようにしている。つまり、利益計画の設定と連携して目標経営管理のテールが設定され、期中では、予実原価管理の「手段」として目標経営管理が実践されるという連携プレーが実現しているのである。

第3章では、シブヤグループの事例と題して、第3章の前半(1,2,3)では、シブヤグループにおける新製品開発の原価企画と新製品開発のマネジメントが論じられている。2000年頃、無菌充填ボトリングシステムの戦略的原価企画、2007年12月、電子線(EB)発生装置の経営戦略的開発が行われたことが紹介されている。さらにシブヤでは、開発研究の申請書→「ダントツ製品なくして企業成長なし」(p.118)を旗印に、ダントツ製品づくりの開発研究に力を入れ、開発研究申請書の作成が紹介され、またダントツ商品である高速EB(電子線)滅菌方式無菌充填システム、細胞培養アイソレータ、洗浄システムなどが詳しく紹介されている。

第3章の後半(4)では、2000年代以降におけるM&A成立後の統合プロセス(Post Merger Integration: PMI)において、シブヤで培われた予実原価管理が有効であった分

析されている。2003年、石井工業のM&A、2004年3月、原価低減委員会を立ち上げ、予実原価管理を指導・実践した。2005年4月、目標経営管理が開始されたとしてケース研究が行なわれている。その他、M社とシブヤホップマンに関しても、同様のケース研究が行われ、いずれもシブヤの予実原価管理が有効であったとされている。

Ⅲ 本書の評価と若干のコメント

以上、本書の内容を紹介したが、それを踏まえて、本書を評価しておこう。第一は、実務家（上場企業のCEO）による貴重な研究書であることを高く評価したい。経営者や会計実務家が企業の管理会計実務について学会で報告されたり、雑誌に論文を寄稿されることがときどきある。研究者からみれば、管理会計実務に関する貴重な情報提供である。とはいえ、それらの学会報告や雑誌論文が学術論文の体裁と内容を備えているかといえば、必ずしもそうとは限らない。ましてや管理会計実務に関わる研究書となると数えるほどしかない。例えば、福井村田製作所の常務取締役を経て、株式会社村田製作所（本社：京都府長岡京市）の元代表取締役副社長であった泉谷裕氏が公刊された研究書、『『利益』が見えれば会社が見えるームラタ流情報化『マトリックス経営』のすべてー』日本経済新聞社、2001年、そしてトヨタ自動車の元原価企画部長で現在SBI大学院大学教授である小林英幸氏が公刊された研究書、『原価企画とトヨタのエンジニアたち』中央経済社、2017年などである。本稿で紹介した澁谷氏の著作もまた、前二冊に劣らぬ秀作である。

第二は、シブヤの管理会計実務を整理し、先行研究を考察した上で、個別受注生産型企業に適用できる予実原価管理という新しい管理会計方法を提示されたことである。企業では経営問題に深く関係する「会計問題」が頻発する。かかる会計問題を解決するために、さまざまな「解決策」が試される。試行錯誤の結果、従来の会計方法の一部改良や全面的改良、さらにはまったく新しい会計方法が生み出されることもある。これらの新しい会計方法の多くは門外不出であり、研究者の目には触れないことはほとんど無い。中小企業であること、個別受注生産方式であること、製品の開発と生産を納期厳守の中で利益をもって実現することという制約条件の中で、澁谷氏が考案・実践した新しい会計方法としての予実原価管理システムである。これまで研究者がほとんど手を着けずにいた領域であり、その斬新性は高く評価されてよい。

とはいえ、本書に残念な点が無い訳ではない。第一は、予算管理に関する記述がほとんど無いことである。翌期の利益計画が設定されるが、期中に展開されるはずの予算管理（月次予実管理）に関する記述がほとんど見当たらない。予実原価管理では、個別製番ごとに責任部門別の予定原価を生産活動の進展に則して管理される。それは「製番別利益管理」を意味しているが、予算管理が対象とする期間利益管理ではない。利益計画を実現する会計方法として、論理的には、予実原価管理が予算管理に代替しうる。しかし、予算管理は管理会計の中軸に位置し、上場企業ではほぼ100%の企業で予算管理が実施されている。予実原価管理の単独実施なのか、予算管理と併用なのかで評価は天地ほどの差がある。シ

シブヤにおける予算管理について、その採用の有無も含めて、明確に記述して欲しかった。予実原価管理が予算管理に代替しうる画期的な管理会計方法であるだけに大変悔やまれる。

第二は、章編成にもう一工夫が欲しかったことである。具体的には、先行研究を簡潔に記述し、「本論部分」を充実すべきであった。本書の本文156ページ中、先行研究に72ページも割り当てられている。先行研究の論点を絞って記述し、空いた紙面を他の分析に充てるべきであった。その候補として、第2章-4の「個別受注生産型企業における原価企画」を独立した章として取り扱い、内容を充実して記述する。同様に、第2章-5の「予実原価管理の組成」を独立した章として「シブヤの予実原価管理の歴史的展開」、そして第2章-6の「目標経営管理の組成」もまた独立した章として「目標経営管理と予実原価管理の連携」として詳述するなどの工夫が欲しかった。このようにすれば、シブヤの予実原価管理の歴史と現状がより詳細に分析できたばかりでなく、同じ「会計問題」に悩んでいる経営者や研究者に貴重な資料と情報を与えることになっただろう。この点が大変惜しまれる。

かかる問題点があるとはいえ、本書の魅力をいささかも損なうものではない。経営者や会計実務家、会計研究者にぜひ読んでいただきたい良書である。なお、澁谷氏は、2005年に、ダイヤモンド社から『受注生産勝利への方程式-予実原価管理とコスト破壊-』を公刊されている。本書と併せて読んでいただければ、よりシブヤの予実原価管理について理解が深まるはずである。