

特別講演

“論語と算盤”に学ぶ 渋沢栄一の事業・経営理念

井上 潤

<論文要旨>

本稿は、明治大学で開催された日本管理会計学会 2022 年度年次全国大会での井上潤氏の特別講演をとりまとめたものである。特別講演では、まず渋沢栄一の人格や思想の形成に重要な影響を与えた生誕地（武蔵国榛沢郡血洗島村）の先進性、藍玉の製造販売を主とする富裕な農家に育った家庭と儒学に基づく教育環境の紹介から始まり、日本の近代化に尽力した渋沢栄一の波瀾万丈の生涯と業績を説明された。とくに財務的・実務的能力が評価された渋沢栄一はパリ万国博覧会の幕府使節団の一員として渡欧した経験から銀行や株式会社、鉄道に大きな関心を寄せ、それら社会的基盤の確立には合本主義が重要だと認識し、また事業を進めるにあたっては何よりも公益を優先し、「論語と算盤」、「道德経済合一説」の立場から事業活動を実践してきた。さらに渋沢栄一は日本における商業教育や女子教育の普及、社会福祉事業、国際交流にも多大な貢献をした。

<キーワード>

合本主義、論語と算盤、道德経済合一説、商業教育、国際交流

Shibusawa Eiichi's Business and Management Philosophy Learned from “the Analects and the Abacus”

Jun Inoue

司会者（水野一郎：関西大学教授）挨拶

本日の特別講演にご参加いただきどうもありがとうございます。司会を仰せつかりました関西大学の水野です。大会プログラムの最初のご挨拶にも書かれていますが、渋沢栄一の「論語と算盤」に集約される経営思想と経営実践は、管理会計学会にとってもこれからの管理会計を考えるうえで大変参考になるものだと思います。マイケル・ポーターが経済的価値と社会的価値の統合をめざして提唱したCSV経営をはじめ、ESGやSDGsの実現をめざす経営、最近注目されてきたパーパス経営も現代の「論語と算盤」であると考えられます。このような経営については渋沢栄一が先駆的な業績を遂げられてきたと思います。

本日は渋沢栄一の思想と業績についてとても詳しい渋沢栄一記念財団業務執行理事で渋沢史料館顧問の井上潤先生から『“論語と算盤”に学ぶ渋沢栄一の事業・経営理念』というテーマでご講演を賜ることになっております。ご講演に先立ち、私の方で井上潤先生のプロフィールをご紹介します。井上先生は、実は、現在大会が開催されている明治大学のご出身です。1984年に明治大学の文学部史学地理学科日本史学専攻を卒業され、同年に渋沢史料館の学芸員になりました。その後、渋沢史料館学芸員のお仕事に加えて、多くの様々な研究機関や公的協議会からの各種委員や研究員の要請に応えられてきました。特に国立民族学博物館については数度の共同研究員をお務めになってこられました。先ほど打合せの席でもとものご専門をお伺いすると日本村落史という民俗学に近いところのご研究をされてきたそうで、渋沢栄一の嫡孫で日銀総裁や大蔵大臣を歴任した渋沢敬三が民俗学のパイオニアでもあったことを考えると縁を感じました。その後2001年に渋沢史料館の学芸部長、2003年に副館長、2004年に館長を歴任され、そして2022年のこの3月に史料館の顧問に就任されました。

ご著書についても単著として『渋沢栄一・近代日本社会の創造者』（山川出版社2012年）、『渋沢栄一伝・道理に欠けず、正義に外れず』（ミネルヴァ書房2020年）を刊行されています。まさに渋沢栄一の生涯を語っているご著書だと思います。共著については渋沢栄一研究だけではなく、村落景観や生活に関する研究についても多数の研究を発表されています。本日ここですべてご紹介することはできませんが、そうしたご研究をこれまで長く積み上げられてきて、かつ渋沢史料館の館長として幅広く活躍されてきました。渋沢栄一の事業や思想についての講演では井上先生に勝る先生はいないと思います。先ほどの井上先生との打ち合わせでは何をお伺いしても即答で説明していただき、私の方が皆さん方よりも先に勉強をさせていただき、恐縮しているところです。

さて時間のこともありますので、井上潤先生から『“論語と算盤”に学ぶ渋沢栄一の事業・経営理念』というテーマでご講演を賜りたいと思います。皆様、どうか拍手で井上先生をお迎えしたいと思います。井上先生、宜しくお願ひ申し上げます。

講演者（井上潤：渋沢栄一記念財団業務執行理事、渋沢史料館顧問）

紹介にあずかりました渋沢栄一記念財団・渋沢史料館の井上でございます。今日はこのような大きな学会で特別講演の場にお招きいただき大変光栄です。日ごろから渋沢栄一という人物

についてその事績、思想といったものを広く普及させていくことを本務としておりますので、こういう場を与えていただいたことを大変ありがたく思います。改めて企画されました方々に感謝いたします。この後渋沢栄一について限られた時間ですができるかぎり皆様に届けていきたいと思っております。管理会計というような分野に直接触れるところではないかもしれませんが、ただ改めて渋沢栄一の事績に触れていただくことで先ほど水野先生がおっしゃられたようにこれからの研究や実践にうまく活かしていけるようなところをくみ取っていただければありがたいです。

1. 渋沢栄一 91 年の生涯の中から読み取れるもの

ご案内の通り渋沢栄一という名前はここ数年非常に目を向けられるようになりました。大変ありがたいと思います。その発端となりましたのは、数え 70 歳、古希の時の写真です。2018 年に写真を 1 枚貸してほしいということで、国立印刷局にお貸ししました。これがもとになりまして 2024 年上期に改札される新しい 1 万円札の肖像画に決まりました。さらに、これが大きな引き金となってまた、NHK 大河ドラマの主人公を渋沢栄一でいくと同年 9 月に発表され、より多くの方に目を向けられるようになったわけです。

私が知る限りにおいては 1990 年頃、日本ではバブル経済がはじけてそれまで潜んでいた様々な問題が露呈し始めたなかで渋沢栄一が注目を浴びるようになりました。それ以降も企業の不祥事等が起きるとその都度インタビューを受けたり資料の貸し出しをしてきました。一番大きな波が来たと感じたのは、2008 年のリーマンショックの時でした。これは日本に限らず欧米諸国でも渋沢栄一の考え方を今一度見返すべきだ、資本主義というものの自体をどう見直していくべきか、どう見ていくかというときに、渋沢栄一は「資本主義の父」と呼ばれていたわけですが、資本主義という言葉をはほとんど使わなかった渋沢栄一が言っていた「合本」という考え方、その考え方になにかしらのヒントがあるのではないかとということで目を向けられたのかと思います。

今回はちょっと違うところで目を向けられたなと思っていた時に、コロナという大きな問題が蔓延しまして、やはり異常な閉塞感があふれる中で、どのような時でも渋沢栄一に目を向けられるというのは、彼が持っていたリーダーシップに大きな注目があるのかと思います。

すそ野は本当に広がりました。私も大河ドラマの制作にも関わらせていただき、本当に若い世代の方々にも多く見ていただけたということで、NHK も非常に喜んでおられました。ただそうはいつでも、本当の姿というか実像というようなところにはまだ迫り切れてない、その辺はわれわれの努力の不足もあるのかもしれないということで、今日もこのような場をお借りしてその渋沢栄一の実像の一端をお伝えさせていただければと思います。

1.1 生まれ育った地域の特性、そして家

渋沢栄一は、本当に数多くの事績を残しています。それを一つ一つ詳細に紹介することも非常に意義あることだと思いますが、先ほどご紹介いただいたように、もともとの自身の専門領域の研究を活かして、なぜこのような人物が生まれ育ったのかということにも目を向けてみた

い、人間形成といえますか、人格形成といえますか、そういったところに目を向けてみたいと思っています。人間形成というと、父親、母親のDNAを受け継ぐ、これが大きな要因であるのは間違いないですが、生まれ育った環境、これが人を育てるところにも目を向けたいというところからのお話になります。

1.1.1 先進性を帯びた地域

渋沢栄一が誕生したのは1840(天保11)年、江戸時代も間もなく終わりを告げようというところでした。武蔵国榛沢郡血洗島村、現在の埼玉県深谷市大字血洗島、群馬県との県境を接する埼玉県県北、北関東の農村地帯に生まれたわけです。この話を何のイメージも持たずに聞いてしまうと、幼き頃より農作に明け暮れして非常に苦労を重ねる中において、後世名を遂げるような成功に導いていかれた人なんだろうというようなイメージができてしまうかもしれません、さてそうなのかというところです。

現在の深谷周辺を示す2万5,000分の地形図を見てみると、JR高崎線の深谷駅を基点に北西のほうへ2kmほど目を移していただくと、江戸時代の血洗島村、現在の深谷市大字血洗島があります。さらに今度は血洗島を基点に周辺を見ていくと、北に流れる利根川があります。これは江戸時代、物資輸送の大動脈でした。まだまだ陸上輸送が盛んになる前、舟運が中心だった時代の大動脈が村の北を流れています。そして、その中継地点に中瀬河岸といまして、積み荷の上げ下ろしをして商品を取り扱う多くの商店、問屋が建ち並ぶ非常に栄えた町場がありました。つぎに、血洗島の南のほうに目を転じますと、今は国道17号線が通っておりますが、それに沿うような形で江戸時代は中山道という主要街道の一つが通っていました。これも大動脈です。街道筋には宿場があって、深谷宿ですが、渋沢栄一が生まれた頃の深谷宿の資料を見てみますと、大体人口が1,900名ぐらい、本陣、脇本陣という主立ちたる人たちが宿泊する施設、そして旅籠が80数件あり、近江商人が土着したともいわれておりまして、非常に数多くの問屋、商店が建ち並ぶ、非常に栄えた町場です。

今申し上げたとおり、渋沢栄一が誕生したところは、ヒトやモノやカネというものが絶えず行き交う、それに併せていろいろな情報がここに集積されるような土地柄でした。交通の要衝、そして地域経済の要衝に挟まれた土地柄であるということ、これをまず第一に押さえておきたいところです。そして、地形図からは読めないのですが、この地域は、土壌がよくなく、水田耕作がうまく展開できなくて米ができないところでした。江戸時代は主たる税を米で納めるという時代であって、米が取れないものですから、この辺り一帯を治めていた安部(あんべ)という領主は、いち早く貨幣で税を納めるシステムを導入しておりました。そのため早くから貨幣というものに慣れ親しんだ地域であったということ、そして農家も数多くあるのですが、農作だけでは生業が立たないということで、養蚕による生糸生産をし、また藍染めに使う藍玉の製造・販売が積極的に行われていた地域でもありました。このように、この地域が農業地帯であることは間違いないのですが、農業だけに限らず、工業生産と商業活動が展開され、諸産業がここに集約されているということでは、一種先進性を帯びた土地柄でした。だからこそ渋沢栄一のような先を見越して近代を築いていくような人物が生まれてもおかしくないような土地柄であったと言えます。

1.1.2 地域の中核・まとめ役をなす家

その村内における渋沢栄一が生まれた家についてです。古い地誌を見てると、血洗島村を開いたのが4軒、5軒の家であったとあります。そのうちの1軒が渋沢栄一の生まれた家になります。由緒ある家として、重さが置かれてきました。もう一つは、領主御用達で家格が高く、村全体をうまく取りまとめる役割として、父親が名主見習いという役割を担っていました。渋沢栄一はその長男として生まれていますから、周りの人たちからやはり地域の中心の家の長男として、評価され、期待されているのです。渋沢栄一もそういう人物として育っていくようなところがあったかもしれません。

村をうまく取りまとめる渋沢栄一の父親は、自分の家自体の経営にも非常に長けた能力を発揮した人でもありました。藍玉の商売を本格的に始めた人であり、村で1,2を競うような豊かな家へと成長させた人でした。その高い能力、道義を重んじ、まっとうな利益追求に奔走した父親、その後ろ姿を見て渋沢栄一は育っていきました。渋沢栄一も13歳、14歳ぐらいから家業を手伝ったということを後に語っています。1852（嘉永5）年以降の渋沢家での取引状況を示す藍玉の通帳を見ると、栄一郎と通称を名乗っていた渋沢栄一が父親の代わりに集金に行っている様子が示されています。このように本当に家業を手伝っていたということを裏打ちするような資料も存在します。

また、単に家業を手伝うだけでなく、自らが率先して家の経営をリードしていくようなことでもしておりました。『青天を衝け』という大河ドラマをご覧になられた方はご記憶あるかもしれませんが、周辺の村々から藍の葉を買い集める際に生産者の優劣をつけた番付の発案です。十分な肥料を施して、また日当たりがよくてよい製品がそれなりの額で納めてもらえたということで、相撲の番付に倣って順列をつける。そして正月等の宴会の席ではそれによって席順が決まる。可視化して来年こそは上位を狙うんだというような競争意欲・生産意欲をかき立てるといような中で、藍の葉の生産向上、競うことによってより地域における藍玉の製造販売の質の向上、また生産力の向上に導いていったのでした。これを発案した渋沢栄一は、まだ15歳前後の少年でした。

渋沢家が何軒もある中で渋沢栄一が生まれた家、「中ノ家（なかんち）」ではいろいろな顧客を相手にしており、585両の売り上げを上げている家もあれば5両2分しか上がってない家もあります。ならしていくと、1軒で大体100両ぐらいの売り上げを上げているというふうに仮定することができます。取引先を100軒ぐらいというふうに読み取れることができます。そうすると1年で1万両、今の価格に換算すると大体1億、つまり年商1億の家ということで、それなりの財をなすことがこういったところからも見て取れるかなという気がします。その父親の後ろ姿、決して皆さんのように会計学等を学んでしっかり学問を修めたうえで実践をも貫いていったということではなく、まさに体験を通して、実践を通しての吸収であったと思います。

1.2 独特の学問享受

そうはいっても、それなりの家に生まれ育っていますので教養というものも必要で、学問享受も必要になってきます。渋沢栄一は5・6歳ぐらいから最初に父親から学問の手ほどきを受けます。幼児が読むようなものに始まって四書五経の類いに手を付けていきました。たまたま隣村、下手計村に尾高惇忠という10歳違いの従兄がいて、学者でもありました。この人

から教わるほうがよいということで尾高の家に毎日日参し、私塾に通うような形で洪沢栄一は漢学を中心にした学問を享受します。

そこでは当時一般的に実施されていた漢籍の類いを素読して注釈をしっかりと加えられた中で、1字1句を暗記するというような読書法ではなくて、尾高惇忠が採った方法は、今日はここからここまでのことについて講じるということで、概略をぼんと投げ付け、あとはしっかり自分で読み込んで理解を深めさせました。何かあれば質問は受けるというようなことで、講義を聞いて何となくわかったようなつもりでいるよりかは、自分の中で腑に落ちるような形になるまで読み込みなさいという手法が取られていました。またもう一つの方法は、与えられたテキスト、難しい漢籍類だけに限らず興味関心のある書籍なら何でもよいから目を通しなさいというようなことで、これは視野を広げされるというような手法を取っていたところがあります。洪沢栄一も読書好きだったところがありまして、例えば『南総里見八犬伝』のような小説の類いも数多く読みましたということを後に語っています。『十八史略』『国史略』というような中国や日本の歴史書も数多く読んでいました。少し年齢が経てきますと世の中の不条理なものにもだんだん目を向けられていく中において、洪沢栄一が生まれた1840年という年は中国でアヘン戦争が起こった年で、西欧列強の脅威がアジアに押し寄せてきた、間もなく日本にも押し寄せてくるのではないかということで非常に不穏な空気が漂っていたところで、攘夷という考え方が芽生え、それが展開するようになっていきました。当時の政治情勢と学問の師である尾高惇忠が水戸学に影響を受けた攘夷論者でもあったので、洪沢栄一も攘夷文献を数多く読むと同時に、自らが筆写し、おそらく懐にいつも差し込んで読みふけることもあったように思われます。

1.2.1 旺盛な好奇心

このように非常に数多くの文献に触れていた読書法が、洪沢栄一の視野を広げさせたのでしょう。与えられたものによってそれだけに興味を示すのではなくて、何でも知ってやる、何でも聞いてやろうというような旺盛な好奇心、これが備わるようになってきたと思います。また、何でも知ってやろうということで情報に触れていく中で、今これが必要であり、将来において絶対見過ごせないようなものを見抜く力、洞察力の鋭さが備わってきたようなところもあります。

1.2.2 柔軟な思考

そして、いろいろな考え方の文献にも触れていく。先ほど攘夷文献に目を向けていたと言いましたが、同時に相反する開港説の文献にも目を通していました。それぞれに切り替えができる柔軟な頭の持ち主、柔らかい頭が備わっていったところがあります。そして、広い視野のもとでの読み方で総合的に判断する、そんな能力が備わっていったのです。だからこそ、この後にさまざまな事績を残せることができたし、またその考え方に洪沢栄一という人物像がうまく収まっていったのかなというところでもあります。

さらに、江戸への遊学を試みています。海保漁村の塾に学んだり、千葉道場で剣術を学んだりもしています。さらに学問を深めたいとか剣術を身に付けて強くなりたい、そんな思いがなかったわけではないのですが、洪沢からすると、そのようなところには、いろいろなところからいろいろな考えを持った人たちが集まってくる。その人たちとの交流の中で、自身の一

地域で思い描いてる知り得た知識、考えがどういう位置付けにあるのかを確かめたかった。いわゆる標準化を図るというようなところが見て取れるのです。情報に関する敏感さ、そして、それをどのように位置付けて自分のものしていくのかというようなところの感じ方、捉え方のようなところが、渋沢らしい人間形成への成長過程として見て取れるところです。

1.3 不条理に対する反発

当時、世の中の不条理なものに対する考え方や攘夷の思想を渋沢同様に持つ人間も数多くいました。そのような中、渋沢は江戸での交流、また生まれ育った村の周辺の人たちとの意見交換を通して、士農工商という身分制度、武士だから、役人だからということだけで貴ばれる官尊民卑という風潮に対して、これを打ち破らなければ本来のよりよい社会、自分たちがよりよい生活ができる、安心して安全な生活が送れるというような思いを持つ人たちが随分いるということに気付かされます。自分の考えは間違っていないのだということが何となくわかってきました。そうであれば、同じような考えを持つ人たちと手を携えて行動を起こそうということで、思い立ったのが、高崎城を乗っ取ってその後横浜の外国人居留地を焼き打ちするという考えです。尾高惇忠などと打合せをしながら、その暴挙実行のための人を集め、武器も調達し、準備を進めていきます。

ただここでもやはり渋沢栄一はいろいろな情報に目を向けます。他の嫌疑を掛けられて京都に身を隠していた尾高長七郎が京都から戻ってきて最終的な決起の会議の席で話をし、「この行動を取ったところで世の中が改まるとは思わない、同じような思いを持って同じような行動を取った人たちを幾人も見てきたけども、それによって世の中が改まったとは思えない、攘夷を実現できるとは思えない、京都などで何が行われたかっていうと、行動を起こした人たちが無駄に命を落とした姿しか見えてこなかった」という考えを投げ付けられたときに、激論を交わしたものの、ふっと立ち止まったのが渋沢栄一であり、尾高惇忠だったのです。やはり何かしら一石を投じて波風を立たせようというような思いがあったのは間違いないところですが、途中で命を落としてしまって、なすべきことを成し遂げられないのも、自分たちには納得がいかない。そうであるならば、この体制の中でどういう形であってもいいから長く生き永らえて、自らの手で世の中を改めていく、そういう道を進もうということで、結局は暴挙を中止にしたのです。

1.4 国政への批判：体制内での改革

とはいっても、中止にしたところで当時の警察権力から目を付けられているので、しばらくは身を隠そうということで、従兄の渋沢喜作とともに出奔することになりました。ただ農民の姿で、しかも家からも縁を切ってもらった根なし草のような状態の人間が旅に出たところで、あつという間に捕まってしまうだろうということで、江戸に遊学していたときに目を掛けてくれていた徳川御三卿の一橋家の用人である平岡円四郎を頼って平岡の家来という身分をもらい、西へ西へと旅をしていき、京都にたどり着いたときに巡り合ったのが一橋家の当主一橋慶喜でした。その後渋沢栄一と渋沢喜作は平岡の斡旋の下で正式に一橋家の家臣になります。彼らは与えられた任務を忠実にこなし、それ以上の成果を上げる働きをしました。当時、慶喜は、禁裏御守衛総督といって御所を守る役割を担っていました。その割には兵力が十分ではないということを渋沢栄一から進言したともいわれておりますけれども、領地内の志ある農民か

ら農兵を募集すればそれなりの人数が集まって大隊が組めて十分な兵力を増強できるというようなことを言っています。そのときには自己アピールも忘れませんでした。同じ農民出身の自分ならうまくいくとし、それを自分に任せてもらうよう進言しました。行く先々においているんな苦難の道を歩みますけども、それにもめげず、何とか成功裏に導いたのです。

その中において、やはり行く先々でもいろいろな情報に触れています。例えば現在の兵庫県姫路のほうの一橋領地内において木綿が取れる地域がありました。ちょっと目を転ざると、姫路藩のほうでは、藩の方でうまく仕法を組み立てられていて、農民から高く買い取って、それで藩のほうで売買する。直接大坂の商人と取引している一橋家の領地内と出来が違うし、量も違うし、特産にはなっていない。そうであるならば、同じような仕法、流通機能を高めるために藩札、預かり手形も発行すればどうか。米の質が高いからそれを税として回すだけじゃなくて、酒造家に売るということも考えれば地域が盛り上がる、酒造業が発展し、一橋家の財政を潤す。硝石という火薬の元、これも商品化、製品化すべきということで、次から次へいろいろな発案する。それが非常に一橋家の財政を潤す基につながっていったということが伝えられております。

1.5 渡欧体験

1.5.1 思想の転換

そうこうしているうちに、当主慶喜が15代将軍になるということで、渋沢栄一自身は非常に反対をしていたのですが、慶喜はそれを受けたのです。そのときに、1867年、パリで万国博覧会が開かれるに当たって、以前から来ていた出品の要請、そして使節団の派遣要請を請け、そのための使節団を組むことになりました。将軍自らが国を離れることは難があるので、水戸にいた13歳、14歳の弟、昭武を名代に立てて使節団が組まれて、その庶務会計係として渋沢栄一が抜擢されます。ついこの間まで攘夷、攘夷と叫んでいた人間が、これだけ急展開するような形でヨーロッパ行きに素直に応じているところからすると、節操のない人間に見えるかもしれませんが、先ほど言いました人間が成長していく過程において思想の転換が図られる、柔軟な思考性を持つ人間として育てているからこそ、新たな世、より良き世を築いていこうと思ったときには、いつまでも古い慣習に縛られているのではなくて、1歩も2歩も前進、先んじている新しい文明・文化に触れてみたいというような気持ちになっていたのです。思想の転換が図られていたからこそ、その思いにかられて使節団の一員となることに応じていたようなところがあります。柔軟性ということでは、例えば、これは後になってからの話なのですが、和装から洋装に変える、まげを切ることに多くの人が反発するのですけれども、渋沢はそれに素直に応じたのでした。横浜を出立して2カ月ほどかけてパリの方に向かっていきます。出発準備の様子から途中の様子、そして向こうでの生活の様子などが記録化されて、後に『航西日記』（耐寒同社1871年）という6冊本の出版物として刊行されているものがあります。これを見ると、例えば出発の慌ただしい様子、それから西洋の生活文化に積極的に触れていく、ここでは食事の様子が出てます。パンにバターを塗って食べ、カフェオレを飲んで、胸中すこぶる爽やかなりというような感想まで記されています。多少強調し過ぎてるところもあるかもしれませんが、そういうふうにして新しい文明に触れていって、より良い生活ってというのはこういうものだというのを積極的に伝えようとしているところがありました。

その記録の中に出てくるものの中にスエズ運河の大開削工事の様子があります。まだ開通し

てなかったのです。彼らはスエズからアレキサンドリアまで600キロほどを鉄道で移動しています。この鉄道という輸送手段についてもいたく感銘を受け、いち早く日本でも導入すべきと思ったところがありました。この工事ですが、誰が担っているのということに疑問を持っています。日本にも大資本家といわれるような、豪商たちはいました。ただ個人の資本でとても賄い切れるような規模ではないと感じ、聞いてみるとフランスのレセップスという人が会社というものを組織していると言うのです。小さな資本を集めることによって大資本化が図られてこれだけの大事業に手を付けられて、また展開することができるんだっていうことを知らされたのです。渋沢はそのことを聞いて、資本を合わせると書いて「合本（がっほん）」と言い、それをこの記録に残しているのです。決して事業主だけの事業じゃない、出資したみんなの事業になっていく、そのような見方を渋沢栄一はしています。

もう一つは、もちろんこれによって請け負ったレセップスに大きな利益がもたらされるのは間違いないところですが、開通した折には全世界のありとあらゆる人に大きな利益をもたらせると思っています。当時、ヨーロッパからアジアに移動しようとするアフリカ大陸をずっと回らなければいけなかったのです。時間と労力と経費、これをいかに軽減できるかという点で意味は非常に大きいと感じ、さすがに先進国の商人たるもの、また人間たるものは、自身もそうだけれども、公というものを意識して公益というものを非常に重視する。渋沢栄一も公益の追求者などと後に称せられるようになりますけれども、まずその原点たるところがここにあったかなというところでもあります。

1.5.2 「新社会」との出会い

パリに着き、フリユリ・エラルという名誉総領事に出会います。彼はもともと銀行家ですが、この人からいろいろな指南を受けながら現地を視察して回っています。株式取引所にも行きまして、お金の流れなどについても、銀行と併せましていろいろ学ぶところがありました。名所旧跡を巡るのももちろんですけれども、近代的な設備の整った病院だとか福祉施設、学校、寄宿舎、それから植物園、動物園、オペラ座といったような娯楽施設にまで目を向けていました。人々がより豊かな生活をするためにはこういうものが必要なんだということを非常に気にしているところがあります。張り巡らされている道、その下にさらに道が通っていて、そこにはガスというものが通り、ガスによってともされる灯は夜でも昼のように明るいか、また水道の設備、インフラが整備されている町の様子に非常に驚き、また感じ入って記録に残しています。ただ施設や設備だけに目を向けたのではなく、それをどういうふうに経営維持されているのかということに注目して、やはり先ほど言った合本の手法によって、皆が資本を出し合っただけの事業が成し遂げられる、公的な事業として形付けられているというようなところを非常に強く感じるころでもありました。

もちろんパリの万博会場にも行って、その規模の大きさ、最先端の技術に圧倒されています。日本はまだまだ出遅れて、初めて万博というところに出品したころでもありまして、極東の小さな島国のものについては大層遅れ、技術進歩の度合い差には非常に痛感させられるころがありました。

ただ、庭園部に出した日本茶屋では、日本から連れていった芸者3人すみ、かね、さとが茶を振る舞う様子を非常に目が向けられる。また出品物においても錦絵の類いだとか陶磁器の類いに対する評価の高さでは、表彰式においてもそれなりの賞をもらえるぐらいの評価が下され

ていました。確かに先端をいく技術面においては出遅れているかもしれないけど、日本という国、これが国際社会の中において目を向けてもらえるものとして伝統的な技術といったものがあるのだというところを非常に強く感じていました。

ヨーロッパ各地にも巡歴しております。その中において、ベルギーへ行ったときに国王が、これから近代化、産業化が進む中において鉄というものが必要になる。その際には製鉄国ベルギーの鉄を買ってほしいというふうに言われました。渋沢からすると目からうろこでした。武士（政治家・役人）が商売のことに口を出すなんて、日本ではとても考えられない。国を強くする、富ませる、豊かにする、それは決して政治の力だとか軍事の力ではない。ヨーロッパに行って強く感じたのは、経済というものがしっかりした基盤として確立されていく中において、産業の振興がどんどん進められている、そういう世の中があって、しかもその中において官も民もない、官民一体となってその繁栄を望むようになっていくというような姿、非常に理想的な姿、だからこそ、国王自らが商売のことに口を出して国の繁栄を願っているというようなところをいたく感動して帰国してきます。

1.6 近代資本主義の基礎づくり

2年足らずで帰国してきて、東京での事務処理をした後、静岡に行きます。將軍職を解かれた徳川慶喜が同地の宝台院で蟄居状態にありました。そこで帰国の報告をすると同時に、やはり自分はもう役人になるつもりはなくて、産業振興に努めて世の中の繁栄に寄与したいというようなところを慶喜に進言します。

当時、各藩に新政府は貸付金をしておりました。静岡藩も53万両を借り受けておまして、年3分の利子、13カ年賦返済という仕法でしたが、一部政費に費やしましたがけれども、渋沢はその話を聞いて、返済の仕方は組み立てられているのだろうか、もしそれが滞ってしまったら藩自体が破綻してしまうというようなことを半分脅しのような形で述べたのです。そのときに用意したのが商法会所という合本の組織によって立ち上げられる事業所、その規則書、いわゆる定款のようなものをしたためていたのです。帰国して数カ月の間に具体的にこうやって形にできるということでの能力の高さというのは非常に強く感じるところでもあります。

商法会所を立ち上げるためには借り受けた資金を私に預けてもらえないかということ提言します。それによって利益が生まれて、その利益をもって返済に充て、また地域の繁栄にもつながっていくという考えでした。商法会所自体は今の銀行業務と商社を兼ね合わせたようなもので、資本金の大半は政府からの借入金、その他にも静岡藩が出資し、静岡藩の市民も出資していたということでは、非常に原始的な形ではあるにしても会社組織がここに立ち上がったかなというところでもあります。

1.6.1 官の立場で文明開化の基盤整備

その成果を放っておかなかったのが明治政府でもありました。1869（明治2）年11月、民部省租税正になってもらいたいということで招聘されます。租税のことについてはわかりかねるということで、上司の大隈重信に食い付くようなところもありました。全く知らないわけでもなく十分知り得ているわけですけども、その中であって、役人になるつもりはない、産業の振興に努めたいという渋沢の思いを大隈は一転させて、確かにその考えはよくわかるけれども、今、静岡で興した事業自体が全国に展開するかというと、まだまだ畑自体が耕されていない状

態にあり、展開の度合いが見て取れず、一地域の事業で終わってしまうと述べられた。そのためにも今ここにあらゆる精鋭を募って新たな世を築こうとしているのだ、その基盤を整備させようとしているのだと、まさに八百万の神の1人となってもらいたいと強く説得にあたったのです。渋沢栄一は、ただ役人になるということではなくて新たな世を築く一員になれるっていうところで意義を感じて受けるようになり、明治2年から6年まで政府の役人を務めます。

その際に渋沢は、そうはいつでもなかなか世の中全体が動いていない、精鋭が集まっているにしては何をしてよいかかわからず無駄な時間が過ぎていると指摘し、今で言うプロジェクトチームのような形で具体的に何をやるのか目標値を掲げ、またそれに向かって調査研究し、その下で建議案にまとめて一つずつ形にしていく、そのプロジェクトチームのようなものを提唱し、「改正掛」と名付けられて、その掛長に就任するのが渋沢栄一でした。明治2年から4年まで2年しか存続しなかった改正掛ですが、その2年間の間で取り上げた案件が約200件、非常に精力的に動いたようなところがあります。

例えば、近代的な郵便制度です。プロジェクトごとに、その道その道のエキスパートを呼び入れ、絶えず12~13名でグループ分けされてたといわれていますけども、この郵便の制度を考える際には、静岡で一緒に仕事をしたことがある前島密、後に「郵便の父」と称せられる人物が十分な知識を持ち得ているとのことで呼び寄せられるようなところでもありました。

また、貨幣制度、銀行制度といったことに手をつけました。円、銭、厘という統一した単位の貨幣制度を設けることによって、より流通機能が高まるし、海外との取引においても不便さが解消されるからと、そしてアメリカのナショナルバンクアクトというものに倣って国立銀行条例というのをまとめていきました。これについては、伊藤博文が明治3年にアメリカに渡っていろいろ調査したものに基づいているというところでもありました。

渋沢栄一が銀行制度というようなものを考えていく、掛長として考えていく際に、なかなか組織自体も固まらない。当時の役人たちは帳簿の付け方も知らないわけです。預金の取り扱い方だとか割引の手形の制度なんていうのについては、全くわからない。雲をつかむような話というような中であって、これでは困るということで、お雇い外国人、技術伝承のために招き入れたのが英国人であったアレキサンダー・アラン・シャンドという人でありました。この人の指導をもって渋沢栄一は、後に銀行の制度改革にも努めていくのでした。会社組織のマニュアル、また生糸の輸出高が世界一に躍り出たということで、大量にまた金糸のものを作れる大工場を凶らなければいけないということで富岡製糸場、これも改正掛の中でつくり上げてこれたものでもありました。

文明開化の姿がよく錦絵などに描かれます。こういった中でも銀行が立ち上げられる、鉄道が敷設されて郵便制度が確立される、都市が整備されていく様子などが描かれ、まさに文明が開いていく様子が描かれています。その大半が改正掛によって形づくられていったということでありました。ただ明治政府の中であって、軍備費の拡張をやたら要求してくる人たちもいました。歳入と歳出のバランスが全然考えられてない、これでは、国家財政の在り方なんてとても考えられるものではないということで非常に反発して、面白くないということで辞表をたたき付けるような形で官を辞してしまいます。

1.6.2 民間でインフラ整備をめざす

1873（明治6）年以後は民間を貫き通して、民間の立場でインフラ整備ということに邁進していきます。その中であって、最初に手掛けたのが金融基盤の確立、お金の流れをしっかりとくらなければいけないということで、先ほどお雇い外国人として招き入れられたシャンドの経営をうまく採用するような形で、簿記法などもこの人から学んでいるところがありました。シャンドといえば『銀行簿記精法』（大蔵省1873年）なども著してしまっていて、それによって銀行業者に非常に勉強させるようなシステムを組んでいったようなところがあります。

あとは銀行の検査に関しても、非常に厳しい検査項目なども設けていたようなところがありまして、中国において飢饉が起こったということで、大隈から勧められて、融通させたいのだけれども、名義だけでもいいから第一銀行の名前を貸してほしいというふうに言われたときに、シャンドは、今の銀行は内地に注目すべき、外国に手を出すべきではないというようなことをしっかりと伝えて、渋沢栄一はそれに応えました。それによって銀行が後に発展し得たのは、シャンドのそのときの思い、考えがあったからではないかなと言われております。

1.6.3 独占を嫌う：財閥をつくらない

金融基盤の確立がされたところで、日常生活、あらゆる人々の生活に必要な事業を会社組織でということ、決して1業種、2業種に限らない、いろいろな分野の事業に手を付けています。生涯関係した数を数えていくと約500と言われていました。決してそれを全部自分でやろうとは思わなかったし、渋沢銀行にしようと思わなかった。唯一澁澤倉庫という会社は今でもありますが、それはもともと渋沢の屋敷にあった蔵から始まったので澁澤倉庫と名乗っていますけれども、これ全部を渋沢の独占の下で財閥を築かなかったところがあります。独占専制主義を許さなかったのです。事業自体を世の中に定着させる。それぞれの事業において人を育て、担い手が育っていくことによって、自らは身を引いて次の事業に手を出していく。持ち株はほとんどオーナー企業のようなところでも、10株前後しか持たず、またそれが軌道に乗るとそれを売却して次の事業に投資するというような形の循環を図って行って、数多くの事業に関わっていきました。

それと相反する考え方を持っていたのが、岩崎弥太郎です。岩崎は、いわゆる独占専制主義の考え方で、渋沢と非常に対立するような感じで独占を非常に重んじていた人でした。渋沢にも「俺と手を組めば、こんな世の中牛耳れるよ」というようなことを言っていた人でもありました。渋沢からすると、当時からよくライバル視されて敵対視されるようなところがありましたが、私的な部分では非常に昵懇の仲であったようで、同じ経済発展を望む、ただ考え方、仕方だけが違っていただけだということの後を語っています。

渋沢は個別の企業を育てるだけではありませんでした。やはり企業間の意見交換の場というもの非常に重視しており、それについては世論形成にもつながる民間の意見の結集の場ということで、今の商工会議所の基盤を作り上げ、マーケットとなる株式取引所、それから銀行集会所のようなものも立ち上げてきました。このように企業を立ち上げ、人も育てると同時に、財界というものを全体としてうまく取りまとめていこうとしていたようなところが見て取れるかなという気がします。

その渋沢は、70歳を機にほとんどの会社役員をリタイアしてしまいます。ではその後、悠々自適の生活かということそういうわけではなかったのです。あくまでも産業の振興を目指すとい

うところは揺るぎないものでありました。実業界にいるときから、やはりそれを阻害するさまざまな要因にぶつかり合っていたところがありました。後半生においては、特にそこにウエートを置いています。すなわち、一つは国際化、そして平和の推進、福祉、教育というような分野になります。

1.7 日本の国際化を促進

日本とアメリカの関係が明治の後半から非常に悪化してきます。それを改善させなければということで奔走したのが渋沢です。外務大臣からも民間の人たちからもここは手を貸してもらいたいというような声が掛かって、ようやく官民一体となって国のことを考える時代が来たということで、民間の立場で率先して民間外交に努めていったのです。

渡米実業団という経済ミッションを組みまして、団長となって3カ月間かけてアメリカの60都市を訪問しています。行く先々において、胸襟を開いて現地の人とお互いの考えをきちんと知らしめる。そうすることによって変なぎくしゃく感も拭い去れて、関係改善を進められるだろうと思っていたところがありましたが、結局は移民の問題が根っこのほうで蔓延っていて、なかなかそれは解消されるものではなかったのです。

1924年には排日移民法、日本からの移民を全て排除しようというような法律まで成立してしまいました。それについて真っ向から反発していったのですけれども、結局解決しませんでした。いつまでも今の時点のことだけを考えるのではなくて、この先を担う、今の子どもたちにも目を向けて平和の理念をどう伝えるべきかということで、アメリカの宣教師シドニー・ギューリックの発案の下で、日本には人形をめぐる風習があるということから人形を送ろうということで、全米で集めた1万2,000体の青い目の人形、その日本側の受け入れの代表を務めたのが渋沢栄一だったのです。日本からも日本人形、1県1体を旨とする答礼人形を送るということで、今でも続いている日米の人形交流の形を持って、交流はずっと維持され続けているところでもあります。そして、決してアメリカの人たちだけではなくて、アジアやヨーロッパの人たちとの交流も非常に盛んに行われていました。一つには、戦争によって経済発展が望めるというような考えを持つ人たちも少なからずいたのですが、それに真っ向から反発したのが渋沢栄一でした。渋沢は、平和こそ、これが産業振興の一番の道である、そして人々を幸福にする一番の道である、そんなことを強く思っていて、平和をものすごく主張した人でもありました。そしてもう一つは、近代化が進んで先進国とようやく肩を並べられるようになった日本という国を国際社会の中においてしっかり位置付けたい、知らしめたいという思いを持って民間の立場で率先し、それを訴え続けて、民間外交に非常に力を入れた人でもありました。

1.8 社会福祉の整備

次に、福祉の整備というところであります。経済発展を望むということで、明治20年代から30年代にかけて会社組織がどんどん花開いていって一定の成果が上がり、経済発展が見て取れるようになりました。ただ一方で、貧富の差、格差というものが生じ始め、また都市部における繁栄を目指して、地域、地方から多くの人が都市部に流入するようになり、地方の疲弊が生じ始めました。また、都市部においては貧困層が非常に数多く増え、あふれてしまう状態でした。そういう中であって、東京においては養育院という施設などが設けられ、困窮者、また行き場のないような子どもたちも含めて、それを収容するようになりました。創立

には関わっていなかったのですが、東京府の財政を面倒見る中において、東京養育院の動きにも触れるようになり、後には、1879（明治12）年以降50数年、初代の院長としてずっと事業展開を図ったのです。

渋沢栄一からすると、経済発展の道を歩ませてきたというような自負するところもある一方で、その中から生まれてくる貧困格差というようなものについてのジレンマ、これは経済政策だけで経済発展を望むことの難しさに非常に気付かされていって、福祉を併せもつての政策を立てていかなければ、自分が願う本当の意味での経済発展、よりよい社会、それには導けないということで、福祉の事業に非常に重きを置くようになっていったところがあります。たまたま財政の面倒を見るところから始まって、偶然の出会いだったところが欠かすことのできない必然の事業であるという思いが芽生え、それをつなげていくというところでは、亡くなるまで初代の院長を全うした渋沢栄一の姿からすると、銀行よりも長く、非常に重きを置かれていたようなところがあるという気がします。最晩年のこともあります。これは社会事業、これは福祉のことなんですけども、私の義務である、そんな言葉も発するようなところでもありました。

1.9 教育・文化の整備

そして、新たな世を築いていくうえにおいて、担い手も築いていかなければいけないということで教育の分野にも力を注ぎます。政府の方でも教育の改革などが施されていったわけですが、目が向けられなかったのは、江戸時代からの弊習であった商業蔑視観からくる商業教育、実業教育、そして女性の高等教育にも手が付けられていなかったのです。

最初は商業教育についてです。森有礼という人が築いた商法講習所、アメリカのビジネス・スクールをまねてつくった塾ですが、森自身が中国に赴任しなければいけなくなったところを東京会議所の会頭であった渋沢栄一がそのあとを引き受け、これを商業教育、実業教育の拠点にするために後の東京高等商業学校、東京商科大学の昇格へと発展させます。その過程では文部省との非常に強いあつれきがありましたけれども、それを強いリーダーシップの下で克服してきました。この東京商科大学が現在の一橋大学になります。また、東京大学、帝国大学です。それが立ち上がったときに商科が作られなかったということでは、当時の総長であった加藤弘之のところに直談判に行きます。加藤総長から、「だったら君が教えるがよい」ということで、渋沢栄一は1881（明治14）年から3年間ほど、「日本財政論」という講義を担当しています。他の人たちが原書をもって理論をとうとうと語られる中において、例えば国立銀行条例の成立過程について講述したり、銀行実務、銀行簿記の話を大学で説いていたというようなところもありました。

それから女性の教育ということでは、鹿鳴館時代に社交界で通用する女性をとということで、渋沢栄一並びに伊藤博文なんかが立ち上げた女子教育奨励会、その実践校たる東京女学館の館長・理事長を務めたり、女性の総合大学を目指すとして尽力していた成瀬仁蔵を強くバックアップして、亡くなる年になりますが、日本女子大学校の3代目の校長を務めたり、女子教育の普及にも多大な貢献をしてきました。何といても国を成り立たせるためには、国をつくっていくためには、人をつくらなければいけないというような強い思いを持って教育に目を向けていたということでもありました。

先ほど渋沢が生涯関係した会社の数が約500社と言いましたが、社会事業のほうを数えると

今度は600団体になります。事業を正常に長きにわたって担ってきた人だからこそできたのかもしれません。

多くの事情を成し遂げたスーパーマン的な存在の渋沢栄一は1931年、昭和6年11月11日、満91歳7カ月でこの世を去っております。1枚の写真に48台続く車列の葬列を深々と頭を下げて見送る何万という人々が写されたものがあります。これを見るにつけ、一民間人を見送る様子とはとても思えない、そんな気持ちにならざるを得ません。

2. いま、注目される渋沢栄一

2.1 企業倫理の実践者

その人が亡くなって90年がたったというところで、決して過去の偉業だけを讃えられるのではなく、渋沢栄一の当時の実績、今日お話ししたように駆け足でずっとお伝えしてきているような内容のことが、今の時代において十分通用する、むしろこれからの世の中を考えていくうえにおいて十分参考になるのではないかと思います。

特に行動規範で注目されているのが、一つは企業倫理の実践者。やはり道義的な考えを持って正しい利益を求める。ちょっと目の前の利益を求める際に目をつぶってしまうようなことがないように、それこそが本来の産業活動を活発化させるものになるのだということを言わんとするところがあります。主著である『論語と算盤』（東亜堂書房1916年）という現代語訳の本が今でも増刷を繰り返されていて、書店で平積みされています。

2.2 儒教精神を貫いた人物

それから、論語を規範にして生きていたという渋沢栄一からすると、儒教の精神、最初のほうで申し上げたとおり、世界のこれからの経済の在り方、資本主義の在り方を考えていくうえにおいて、何かしらヒントを得られるような渋沢の儒教精神の貫かれているもの、道義道徳観というようなところに目を向けようというところがあります。例えば、北京大学が中心となり開かれている儒商会議という研究集会があります。「儒商」たるもののモデルが日本の渋沢栄一ということで、世界のありとあらゆる哲学者たちが集まって議論を重ねているところで、儒教精神の確立を目指しているところでもあります。

2.3 社会貢献事業の先駆者

そして、社会貢献の先駆者。やはり今いろいろな形で社会貢献という事業が展開されている中において、先駆者として渋沢栄一が取り上げられています。本業である事業によって得られた成果を世の中に何かしら還元しなければいけないということで、社会貢献というような事業に目を向けていく人たちがいるかもしれません。ただ渋沢栄一が言うには、本業たるものによって世の中にしっかり責任を果たす、それが一番の社会貢献になるという本質を突いた先駆者であったということです。

それから、コロナの影響で閉塞感あふれる世の中にあって、将来に向かって明確な形で確固たるビジョンを告げてくれる、またわれわれを先導してくれるような強いリーダーシップ

を持った人、こういう人が出てきてほしいということで重ね合わせられているのが渋沢栄一です。

さらに高齢化社会といわれる世の中であって、当時91まで生きた模範性、亡くなるまで自分のことは自分でやり、また世の中のために奔走し続けた渋沢栄一の生き方に目を向けられているのではないかと思います。その渋沢栄一の考え方として「論語と算盤」、そして「道德経済合一説」というところのものがああります。

3. 渋沢栄一の「論語算盤説」「道德経済合一説」

3.1 「論語算盤説」「道德経済合一説」の誕生

渋沢栄一古稀に送られた一枚の画を見た二松学舎の創立者三島中州が渋沢栄一に「論語と算盤」の一文を送ろうということになり、渋沢栄一は、はたと気が付いて、自分が伝えたい考えが一番伝わる言葉として「論語と算盤」という言葉を選んで、商業道德観を述べ始めるようになります。また、世の中にはびこる金銭尊重主義、個人主義を批判的に評価するようになっていきました。その中で主張するところが2点あり、一つは正当な利益追求、正しい富の追求の仕方、そしてもう一つが公益を第一に考えるという考え方でもありました。それが論語を道德、算盤を経済というような普遍化した考え方にまとめ、展開するようになっていきました。主著である『論語と算盤』、または「道德経済合一説」は、肉声にして録音盤に残し、世に普及を図ったというようなことも言われております。

3.2 「道德経済合一説」の果たした役割

この役割というところでは、江戸時代には蔓延っていた商業蔑視観に対して、道德経済合一説の中で、利益追求を良しとしなないという考え方は、まったく間違った考え方であると捉えています。自分が尊敬する孔子の教えの中においてはそれには一切触れてない、むしろ生業を成り立たせるためには必要なものであると述べています。ただし、間違った利益追求を強く戒めているので、そこの部分を正しく理解しなさいということ述べたところから、商業蔑視化を否定しております。

それによって商人の意識向上が図られて、商業界の育成に進んでいったという精神的な支柱となっています。資本主義社会、どうしても暴走しがちな市場経済、それを制御するような精神的な部分での制限装置の役割も果たしたかもしれないと思います。そして、渋沢栄一のそういう考え方の最も根底となる理念、哲学というところでは、論語と算盤、道德と経済、このどちらかに重きをおいて事業を図るということではなくて、これらが一致しなければ、合致しなければ本来の持続的な成長はあり得ないというような考え方を今貫かれることによって、やはり持続可能な永続できるような事業展開、社会が築かれていくのではないかとというようなところが見て取れるかなという気がしております。

4. 事業経営に必須の条件

事業自体、個人の力だけで成すことはまずあり得ません。周辺の様々な事情をも察知して、それにうまく適応させていかなければいけないというところを渋沢は見ていました。至極当然のことでもあると思います。特に経済界の中心を担うような人々が世の中の振、不振を見定めて、それに適用して事業を図っていく。そのために同じ業界の人たちでも、競争心を働かせて足の引っ張り合いをするのではなく、何か不振に陥ったときには、お互い手を携えて発展に導けるような形にすべしというようなところでありました。

二重の手数をかけないようにというところでは、日常の小さなミス、これを見過ぎさないようにというところがありました。それを見過ごすことによって大きな欠損が生じ、また事業自体が立ち行かなくなってしまうこともある。そのときの手数を考えれば、日頃の小さなミスの見過ぎしを避けるというようなところがあります。

そして渋沢栄一が主張する合本によらなければいけないとし、その合本の底辺となる部分には、公益性というものを重視しております。事業自体に公益性を帯びているのか、また資本が確実に得られるのか、この事業自体いずれ利益を上げられるだろうぐらいの漠然としたような考えで事業を始めてしまったら駄目であり、むしろ確実性が得られるかどうか、その確認をなさいと述べています。

それから人材、合本によって金融資本と同時にもう一つの課題は人材なのです。責任を負える首脳陣が備えられているのか、また、実務に耐えうるような人材がそろえられているのか、そんなところにも目を向けなさいというところですが、長期的な事業計画（案）そして予算計画、そういったものにも目が向けられているのか、確認がされているのかというようなところをしっかりと見なさいというところと併せて、時宜を見極めることもあげています。時宜を見誤ることによって、決して大きな繁栄等、成功に導かれるものではなくなくなってしまいます。そこを見極めなさいということ述べています。

また事業を立ち上げて、決してそれがうまく順調に進んでいくものではない、いろいろ苦難に立ち向かう、それを乗り越える、そのためには、これは渋沢栄一の言葉ですが、「絶大なる忍耐力」、これを持たなければいけないというようなところでもあります。渋沢は、労働環境、労使環境、これらも非常に重視する人でもありました。ただ単に働く環境を整えるということではない。給与体系、辞めるときの退職金の支払い、そういったことにまできちんと目を向けて、それがしっかり提示できるような形にしておくべきだということです。そして、何年働けばどのようなキャリアに対応しているか、図られていくのかと、そういうことも示すべきである。そういうところをしっかりと見極めて健全なる事業を成し遂げていかなければ、本来のより良き事業にはなっていないのだということも主張しています。その土台となるのがアメリカ、ロチェスターにありますイーストマン・コダック社であるというようなところも紹介したりしております。

5. 単なる実業家でない「近代化のオルガナイザー」

新しい一万円札の肖像に渋沢栄一が決まったときの記者会見で、なぜ渋沢栄一を選んだのかという記者の質問に対して財務大臣が答えたのが、「誰でも知ってる有名な実業家だからだ」という返事をしていたシーンがありました。ただ渋沢栄一は単なる実業家でないということを、本日の講演でお伝えできれば幸いです。あくまでも日本の近代化、産業化を図っていくうえにおいて、創造的な日本の姿を形づくってきた人であり、そしてそれをうまくまとめてきた組織者、オルガナイザーとしての役割を果たしてきた人です。

同時に何といっても私益をということではなく、公益を大切に、それを追求し続けた渋沢栄一だからこそ、最高額の1万円札の肖像に決まったんだろうということでもあります。また渋沢栄一は、民間の力を最優先に考える人でもありましたし、世の中全体が民間の力によって先導されるぐらいの強い思いを持って事に当たらなければ、本当の意味での発展につながらないし、国際社会への貢献にもつながっていきませんよということを主張し続けた人であるということを最後にお伝えしまして、私の本日のお話の締めくくりとさせていただきます。どうもご清聴ありがとうございました。

司会者挨拶

井上先生、どうもありがとうございました。時間いっぱいお話ししていただきまして、渋沢栄一がいかに、91年の生涯で亡くなるまで仕事をされてきたかということ、そして何よりもご講演の最後に強調されてましたが、渋沢栄一が公益の追求者だということがわかりました。渋沢栄一が士魂商才を掲げ、論語と武士道精神に則って事業を進めてきたことは、本日の講演資料の最後にご紹介いただいた小山正太郎によって描かれた書画によく現れているように思います。そこには渋沢栄一が好んだシルクハット、論語と算盤、そして武士道の精神を表す日本刀が描かれています。

この渋沢栄一の経営思想と実践を高く評価したのが、経営学の泰斗であるドラッカーなんですね。またそのドラッカーが経営者の最も重要な資質がインテグリティであると述べています。真摯さ、高潔さ、誠実さなどと訳せますが、本日のご講演を拝聴していて、まさに渋沢栄一がそうしたインテグリティな精神を持って公益を意識した多様な事業活動を展開してきたのではないかと思います。また以前から会員の皆様方にはお話をしてきたことがあると思いますが、渋沢栄一は実は管理会計の先駆者とも考えられるので、『論語と算盤』の初版が出版された9月13日を管理会計の日として管理会計学の発展と渋沢栄一の経営思想を顕彰することなどを考えています。2024年からの一万円札で渋沢栄一とは日常にお目にかかることになります。本日は、もし時間があれば少し質問も考えていたのですが、またの機会になりますね。それでは、最後に皆さまが、盛大な拍手でもって井上先生に感謝の意を表したいと思います。井上先生、どうもありがとうございました。

参考文献

- 井上潤. 2012. 『渋沢栄一・近代日本社会の創造者』 山川出版社.
- 井上潤. 2020. 『渋沢栄一伝・道理に欠けず, 正義に外れず』 ミネルヴァ書房.
- Shand, A. A. (海老原濟, 梅浦精一訳). 1873. 『銀行簿記精法』 大蔵省.
- 渋沢栄一. 1916. 『論語と算盤』 東亜堂書房 (角川ソフィア文庫. 2008年他)
- 渋沢栄一, 杉浦謙. 1871. 『航西日記』 耐寒同社.

論 壇

わが国におけるコスト・マネジメントの現状と課題

田坂 公

<論壇要旨>

コスト・マネジメントは、言わずと知れた古くもかつ新しい研究領域であり、依然として研究の蓄積が進んでいる。コスト・マネジメントの展開と今日的課題を扱う意義は小さくない。2022 年度日本管理会計学会年次全国大会の統一論題では、そのテーマを「コスト・マネジメントの現状と課題」として検討することになった。まず、わが国におけるコスト・マネジメントの歴史の変遷に焦点を当てる。次に、このような変化の下で、3 名の統一論題の報告者には、統一論題のテーマをもう少し掘り下げるとともに、理論と実務の融合の観点をつまえて、それぞれの立場で検討していただく。併せて、将来のコスト・マネジメントのあり方はどうなるのかについて、検討する機会となることを期待している。

<キーワード>

コスト・マネジメント、標準原価計算、原価企画、フィードバック・コントロール、フィードフォワード・コントロール

Current State and Issue in Japanese Cost Management

Ko Tasaka

Abstract

Needless to say, cost management is an old and new research area, and the accumulation of research is still progressing. The significance of developing cost management and dealing with today's issues is not small. Unifying theme for the 2022 Annual National Convention of the Japan Association of Management Accounting, it was decided to examine the theme as "Cost Management Current State and Issues." First, we focus on the historical changes in cost management in Japan. In addition, under these changes, the three presenters of the unified topic will examine it from their respective standpoints based on the prospect of the fusion of theory and practice. At the same time, I expect that it will be an opportunity to discuss what neo cost management will be like.

Keywords

cost management, standard cost accounting, target costing, feedback control, feedforward control

1. はじめに

コスト・マネジメントとは何か、またコスト・マネジメントの体系とは何かについて、最近の学会では議論される機会が少なくなっている。コスト・マネジメントは、言わずと知れた古くもかつ新しい研究領域であり、依然として研究の蓄積が進んでいる。コスト・マネジメントの展開と今日的課題を扱う意義は小さくない。2022年度日本管理会計学会年次全国大会の統一論題の座長として、統一論題のテーマを「コスト・マネジメントの現状と課題」とした理由はここにある。

1967年の通商産業省産業構造審議会管理部によると、「コスト・マネジメントとは、利益管理の一環として、企業の安定的発展に必要な原価引き下げの目標を明らかにするとともに、その実施のための計画を設定し、これが実現を図る一切の管理活動」とある（通産省産業構造審議会答申 1967）。ここでの利益管理とは製造段階での原価を引き下げだけではない。なぜなら、コスト・マネジメントの対象が製造段階だけでなく、ビジネスプロセス全体へと範囲が拡大しているからである。すなわち、ビジネスプロセス全体で、利益管理の一環として原価を引き下げの必要がある（梅田 2017）。

とはいうものの、コスト・マネジメントは、はじめからこのような考え方がとられていたわけではない。コスト・マネジメントの原点は、20世紀初頭におけるF・W・テイラーの科学的管理法にある。旧来の原価管理（原価統制）の実体は、科学的管理法にヒントを得た標準原価による能率管理、さらに具体的にいえば標準原価差異分析による事後的原価統制とほぼ同様のものではあった。すなわち、原価管理という用語は、従来は標準原価による管理、すなわちコスト・コントロール（cost control）の意味に用いられてきた。現在のコスト・マネジメントの意味より狭義に使われていた。

現在、わが国の管理会計で用いられているコスト・マネジメントの技法には、標準原価計算をはじめ、ライフサイクル・コストイング、品質原価計算、原価企画、原価改善、ABC（活動基準原価計算）、価値連鎖分析等がある。これらの技法は、企業の目的に応じて、取捨選択して適用されている。これらは統合的コスト・マネジメントと呼ばれたり、戦略的な視点から実施される点をふまえると戦略的コスト・マネジメントと称される。では、これらの技法は、将来においても学会ひいては実務界に貢献できるだろうか。

本稿では、統一論題のテーマをもう少し掘り下げるとともに、3名の登壇者に依頼した課題を明らかにする。第2章では、わが国におけるコスト・マネジメントの歴史的変遷について述べる。第3章では、将来のコスト・マネジメントのあり方について考察する。このような変化の下で、第4章では、3名の統一論題の登壇者の課題を紹介する。最後に、第5章で本稿をまとめる。

2. コスト・マネジメントの歴史的変遷

本章では、原価管理ないしコスト・マネジメントという用語が、歴史的変遷の観点から、どのような意味で用いられてきたかを振り返ることとする。標準原価計算確立の時代、コスト・

コントロールの時代、コスト・プランニングを追加したコスト・マネジメントの時代、統合的コスト・マネジメントの生成と浸透の時代という点から検討する。

2.1 標準原価計算確立の時代

伝統的な意味での原価管理の起源は、20世紀初頭におけるF・W・テイラーの科学的管理法にあることはほぼ疑いのないところである。テイラーの主張した科学的管理法の原理は、(1) 課業管理、(2) 作業の標準化、(3) 作業管理のために最適な組織形態の3つからなりたつ。作業に関する基準作業量と、基本的な手順を合理的・科学的な方法で定め、管理者の下で計画的に遂行されることによって、生産性を最大化し、能率的に作業をすることによって、コストの削減に繋げるという考えである。

当時のアメリカはその場しのぎの成り行き経営や組織的怠業などから、労使の対立や互いの不信感などが発生し、問題となっていた。そこで、テイラーとその仲間たちは、作業についての客観的な基準を作り、管理体制を構築した。さらに、労働賃金の上昇が、お互いの信頼関係の構築に繋がり、さらなる生産性の向上へと繋がっていくのではないかと考えた。

この手法の中核となるのは、課業の設定で、テイラーは、一日に作業完了な仕事量をノルマとして設定するという概念を導入した。ノルマを達成した者には、賃金を割り増しして支払い、そうでない場合は、規定の最低賃金のみを支払うというシステムで、労働意欲を高めることにより、組織的怠業の根絶を図った。

さらにテイラーは、この課業を客観的に設定するため、作業工程を細分化し、各動作にかかる時間をストップウォッチで計測し、標準的な時間を割り出す、「時間研究」という技法を考案し、課業管理を行った。当時のエンジニアは、作業能率の向上を研究していたが、その中で最も体系化されていたのがテイラー考案の技法で、テイラーシステムとも呼ばれた(岡本1969, 17-18)。これは、現代のマネジメントの原点で、経営学や経営管理論、生産管理論の基礎のひとつにもなっている。

標準原価計算の発展は、このように科学的管理法と切り離して考えることはできない。すなわち、旧来の原価管理(原価統制)の実態は、標準原価による能率管理、さらに具体的にいえば標準原価差異分析による事後的原価統制とほぼ同様のものであった。この考え方がアメリカからわが国に移植されたのである。1950年代には、わが国にも標準原価計算が確立し、量産段階で原価の管理に効果的であることがわかってきた。

2.2 コスト・コントロールの時代：1962年(昭和37年)の「原価計算基準」

わが国の「原価計算基準」は、1962年(昭和37年)に大蔵省企業会計審議会(2001年金融庁に移管)によって公表されている。この「原価計算基準」が、原価管理を「原価の標準を設定してこれを指示し、原価の実際の発生額を計算記録し、これを標準と比較して、その差異の原因を分析し、これに関する資料を経営管理者に報告し、原価能率を増進する措置を講ずることである」と定義している。このように、この当時のわが国での原価管理という用語は、従来は標準原価による管理、すなわちコスト・コントロール(cost control)の意味で用いられてきた。

標準原価計算の主目的は能率管理である。この能率管理方式はPlan-Do-Check-Act(PDCA)のマネジメント・サイクルで表わされる。さらに、科学的管理法にもとづいて科学的に原価が設定されているので、予算編成や価格決定をはじめとする経営意思決定にも科学的な基礎データ

を提供できるし、迅速かつ簡単な財務諸表作成に役立てられる（櫻井 2012, 275）。

その他の標準原価計算の役割として、(1) コミュニケーション手段（現場管理者への伝達）、(2) モチベーション向上手段（現場作業員の動機づけ）、(3) 業績評価手段（現場管理者の業績評価）等も指摘されている（櫻井 2012, 276）。

当時、NEC（日本電気（株））の標準原価計算がお手本のように語られていた¹。標準原価計算は、能率管理中心ないし労働集約的な業種、直接材料費の比率が高い業種、製品歩留率を上げたい業種に効果を発揮した。

2.3 コスト・プランニングを追加した時代：1966年（昭和41）の「コスト・マネジメント—原価引下げの新理念とその方法」

1960年代頃から、経営戦略の推進に不可欠な設備投資活動の活発化により、原価に占める固定的なコスト（キャパシティ・コスト）が増加するとともに、経済情勢的にも従来にはない型のインフレーションに遭遇するなど、質の異なった社会環境への対応が問題化してきて、次のような要請が新たに生じてきた。すなわち、(1) 計画段階すなわち事前でのコントロール、(2) 一定水準での原価維持ばかりでなく、積極的な原価引下げ技法の開発、(3) 原価を発生させる行動そのものの管理、(4) 製造以外の企業活動コストのコントロール、である。

このような社会的要請を背景として、わが国では、1962年に「原価計算基準」を設定したにもかかわらず、1966年（昭和41）に通商産業省（現経済産業省）産業構造審議会は、「コスト・マネジメント—原価引下げの新理念とその方法」を答申し、現代的な原価管理の概念として「コスト・マネジメント」を提唱したのである。すなわち「コスト・マネジメントとは、利益管理の一環として、企業の安定的発展に必要な原価引下げの目標を明らかにするとともに、その実施のための計画を設定し、これが実現を図るいっさいの管理活動をいう」としている。

ここでは、コスト・マネジメントには2つの意味が含意されている。第1に、原価統制に対応する概念として原価計画（コスト・プランニング）の重要性が強調されている。原価計画は、この場合、長期と短期に区別された利益目標と調和しなければならない。第2に、標準設定による原価維持とともに、とくに不況期においては、積極的な原価引下げの理念と技法が開発されなければならないことが強調されている。これらのすべてが包含されて初めて、真の原価管理と称することができ、これをコスト・マネジメントという、としている。そしてこの理念の具体化のために、伝統的な標準原価計算や予算統制（予算管理）に加え、標準直接原価計算（例：損益分岐点分析）、オペレーションズ・リサーチ（OR）、インダストリアル・エンジニアリング（IE）、価値分析、特殊原価調査などが紹介され、スタッフ組織としての原価管理課のあり方が解説されている。

産業構造審議会答申に記述はなかったが、1960年代前半から、トヨタをはじめ、新製品の企画・設計段階から原価の作り込みを試みる総合的原価低減活動として、原価企画が生成されていたことは注視しなければならない。標準原価計算は製造段階での技法であり、生産の上流段階の原価管理を行うには、これまでと異なる原価管理技法が求められるようになったことが原価企画の生成と強く関連している。なお、原価企画の原価低減ツールとして、VE（価値分析）が注目されるようになった。

かくして、1970年頃からは、より総合的な経営全般の計画・管理を含むコスト・マネジメント（cost management）の意味に用いられるようになっていった。

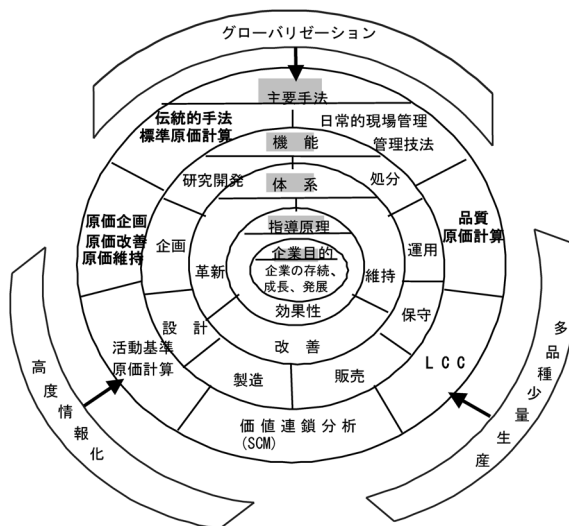
2.4 統合的コスト・マネジメントの生成と浸透の時代

1980年頃からは、コスト・マネジメントの対象を幅広く求めて、ライフサイクル・コストリング(LCC)、品質原価計算、活動基準原価計算(ABC)、さらに前述した原価企画などの手法が開発された。とりわけ新製品開発にコスト・マネジメントを適用しようという動きはますます活発になり、いろいろな形でコスト・マネジメントが提案されていった。中長期経営計画での新製品の目標利益設定、VEのマーケティング適用、企画段階でのサイマルテニアス・エンジニアリング(コンカレント・エンジニアリング)などがその例としてあげられる。これらをバラバラに活用するのではなく、経営目的の達成に向けて統合することが重要となっていった。このような点から生成されたのが統合的コスト・マネジメントである。その結果、企業によって、ツールの取捨選択が可能になり、業種ごとに違う使われ方をされるようになってきた。

図1は、日本会計研究学会特別委員会(1993年)で公表されたフレームワークである。図1では、グローバリゼーション、高度情報化および多品種少量化という外部環境に背中を押されるように、管理会計の主要な手法が、伝統的手法(標準原価計算)以外にも進展してきたことを意味している。このフレームワークの公表から約30年が経過しているが、現在のコスト・マネジメントの浸透を考えるにあたり、十分に参考になる図である。

このような伝統的なコスト・マネジメントの枠組みから一歩踏み出してみることが、本稿での試みである。次章では、コスト・マネジメントの展望について考察する。

図1 統合的コスト・マネジメントのフレームワークとツール



出所：櫻井(1993).

3. コスト・マネジメントの展望

コスト・マネジメントの考え方が経済環境の変化とともに、徐々に変化しながら進展していることはすでに述べたとおりである。本節では、主としてコスト・マネジメントの展望について述べる。コスト・マネジメントの論点は多様化したとはいえ、コスト・マネジメントの原点には標準原価計算がある。それゆえ、本稿では標準原価計算の解釈の見直しを行うことを提唱する。

3.1 標準原価計算の新たな可能性の先行研究

標準原価計算に新たな可能性を指摘する研究も見受けられる。ここでは、次の先行研究を取り上げる。

岡本(2000, 856)は、標準原価計算は、原価管理機能をまったく失ったと誤解してはならず、設備管理と結びついて、原価企画・原価維持・原価改善における原価維持段階での原価管理機能を立派に果たしているという。標準原価計算の原価管理機能は全体のなかの1つのプロセスを担当するようになったとしている。

西村・大下(2007, 66)は、標準原価計算による原価管理は管理会計研究の重要な要素であり、原価企画と関連させながら、標準原価管理の今後の役割について、さらなる検討が必要であるとしている。原価企画と原価維持の関係で標準原価計算の新たな可能性を指摘したと言える。

田代(2010, 2014)は、Dosch and Wilson(2010)を紹介することで、標準原価計算は、組織の部門横断的コミュニケーションを促進させ、組織に活力を与え、さらに標準原価計算は品質管理への対応が検討されており、戦略的原価管理の視野も拡張されると予見できるとしている。標準原価計算には戦略的役割があるという主張である。

清水他(2011)は、アンケート調査結果に基づき、58.5%の企業が標準原価計算を採用している(回答企業200社)ことを指摘した。また、少なくとも原価管理のうち、原価統制(コストコントロール)としての役割ははまだ重視されているため、標準原価は原価管理の一部として、一定の役割を果たしているとしている。

中井(2013)は、標準原価計算の活用によって、競合する類似製品が同業他社よりも安く製造できれば有利な条件が整うことになるので、その意味で、標準原価計算は企業にとって利用価値があると指摘している。

水野(2014)は、中国においては標準原価計算の重要性が増加していると指摘している。IMAによる調査研究(2002)によると、中国企業の37.3%が標準原価計算を導入しており、標準原価管理を「非常に重要」(77%)と回答していることも指摘している。

櫻井(2012, 276, 2019, 299-300)は、IFRS下における標準原価計算の役割を『原価計算基準』の解釈と比較して検討している。棚卸資産原価算定のための標準原価計算、真実の原価としての標準原価についての考察等が問題提起されており、標準原価計算の今後の展望を考察するうえで重要な指摘をしている。

廣本・挽(2015, 476)は、標準原価計算だけでは、戦略的コスト・マネジメントを達成することは不十分であると、原価企画・原価維持・原価改善という原価管理の体系は、この方向性に合致すると指摘している。

新井(2020, 37)は、標準原価計算がタスク・コントロールというよりは、より上位の予算管

理目的に利用されているという点をエビデンスによって説明している。

李・田坂(2021)は、YKK株式会社の事例を用いて、標準原価計算は『原価計算基準』40で想定されていない役割として、標準原価計算を核としつつも、業績管理を行う仕組みを確立し、戦略と連携したコスト・マネジメントを支援する役割があることを指摘した。

以上のことから、標準原価計算の原価管理機能は相対的に低下したことについては肯定的に受け止めつつも、標準原価計算の原価管理機能に新たな可能性を指摘する研究が萌芽している。とりわけ、標準原価計算の戦略的役割について指摘する研究もある。そこで、本稿では標準原価計算の戦略的役割について新しい視点を提唱する。

3.2 「戦略の実現・実行」のためのコスト・マネジメントの時代の到来

表1は、前節で検討した点を整理した上で、新しい視点を考慮したものである。1950年代から事後コントロール（原価維持・原価改善）の時代、1960年代から事前計画・企画立案（コスト・プランニング）の時代、1980年代から事前コントロール（統合的コスト・マネジメント）の時代とした。さらに、2010年頃から、わが国では、「戦略の実現・実行」のためのコスト・マネジメントの時代に移行していると筆者は考えている。すなわち、コスト・マネジメントと結びついた戦略の策定と実行が重視される時代が到来しているという考えである。

コスト・マネジメントの論点は多様化したとはいえ、標準原価管理は、現在もお多くの企業で適用されている。標準原価管理とは、原価標準（1単位当たりの標準原価の設定）がコロコロ変化しないことを前提に実施されていた技法である。発売後の数年間、モデルチェンジしないような製品（たとえば自動車など）には、適合しやすい。ところが、現在は製品のライフサイクルの短縮化が一段と進んでいる。そのため、従来の標準原価管理の考え方は、現代に馴染みにくくなっている。

表1 わが国におけるコスト・マネジメントの重点事項

事後コントロール	⇒	事前計画・企画立案	⇒	事前コントロール	⇒	戦略の実現・実行
1950年代～		1960年代～		1980年代～現在		2010年前後～
原価維持・原価改善		プランニング（原価計画）		統合型コスト・マネジメント(ICM)		戦略実行のコスト・マネジメント
・標準原価管理		・VE(VA) ・直接原価計算		・原価企画 ・品質原価計算 ・LCC(ライフサイクル・コスト) ・ABC		標準原価管理を徹底してPDCAサイクルを行う新製品開発の実施
コスト・コントロール(狭義の意味でのコスト・マネジメント)		広義のコスト・マネジメント		ツールの取捨選択型が可能になってきた。		極端に短いライフサイクル環境下への対応

出所：筆者作成

そこで、ひとくちに標準原価管理といっても、従来のような予算の差異分析型を前提としたPDCA マネジメント・サイクルを回すものではなく、戦略の実行を前提としてPDCA マネジメント・サイクルを徹底的に回すものとして捉えてみる。このような事例を、フィードバック型の予算コントロールとフィードフォワード型予算コントロールとして2つのタイプに分類して紹介する。ここに予算コントロールとは、標準設定による経営管理の意味で用いている。

3.3 2つの予算コントロール

第1に、フィードバック型の予算コントロールである。この予算管理は、詳細な予測に基づかずにアクションを起こして改善行動をとることを指している。ライフサイクルが極端に短い場合を想定している。PDCA マネジメント・サイクルのActに焦点がおかれる。予算は固定させておき、予算実現のためのアクションプランを工夫する。事例として、次のようなものがあげられる。

(1) バッファローの事例（堀井 2009）

同社は、新製品を開発するのに、予算必達で行っている。予算の事後管理を徹底して行い、差異分析をしないまま戦略の修正に結びつけているとしている。

(2) ZARA：スペインのアパレル製造小売業の事例（伊藤・日時 2021, 268）

同社の新商品開発サイクルは2週間ごとである。実際の商品を店頭に並べて失敗したと思ったらすぐに商品企画を実行するとしている。

(3) 花王のエコーシステム（Ghoshal and Bartlett 1995; 本橋 2022, 16）

Ghoshal and Bartlett (1995) では、同社では午後3時半に製品変更の指示を行った場合、午後6時半には新たなデザインに着手しているとしている。また、本橋(2022)によれば、同社の場合、1日に900件ほどのお客様相談室への問い合わせがあり、その問い合わせの内容を全てデータベースに記録・分析し、問い合わせの中で化粧品や日用品の容器などに使いにくい点が指摘された場合、素早く（約3カ月で）その改良を行うとしている。

これらの事例に共通することは、非常に短いサイクルで新製品管理を行っていることにある。また、原価企画による新製品開発ではないことも共通している。

第2に、フィードフォワード型予算コントロールである。この予算管理は、生起しうる結果を予測し、改善行動をとることを促すことを指している。PDCA マネジメント・サイクルのPlanに焦点が置かれる。Checkに入る前にPlanに入るイメージであり、予算は塗り替えられている。事例として、京セラのアメーバ経営（上總 2010; 伊藤・日時 2021, 79-80）があげられる。これらによれば、実績値は見ているが、差異分析はほとんど行っておらず、計画（予測）の塗り替えをしている。市場環境の変化に対応して予算修正を行っているようである。予算修正を行う点が、フィードバック型の予算コントロールとは異なっている。

以上の事例は、予算を修正しないままであればフィードバック型の予算コントロールであり、一方で予算を修正するのであればフィードフォワード型予算コントロールであると考えた。いずれの事例も非常に短いPDCA マネジメント・サイクルで新製品管理を行っているものであり、原価企画による新製品開発とは異なっている。

戦略はトップが立てるものではない。事前に作られるものでもない。戦略は現場で作られる(Mintzberg et al. 1998, 12)。つまり、「戦略は実践に従う」(大森 2015, 8)ものといえる。このように、標準原価管理といっても、従来のような予算の差異分析型を前提としたPDCA マネジメ

ント・サイクルを回すものではなく、戦略の実行（実践）を前提として PDCA マネジメント・サイクルを徹底的に回すというやり方が、実務界には根付いてきていると考えられる。

4. 統一論題の報告者の課題

前章では、伝統的なコスト・マネジメントを一步踏み出した事例を紹介した。他にもコスト・マネジメントを拡張すべきテーマがたくさんある。これらを統一論題の報告者の研究領域で報告していただくことが統一論題の狙いの1つである。同時に、わが国のコスト・マネジメント研究の全体を見渡すことによって、その現状を評価し、将来展望を共有することが狙いの2つ目である。さらに、研究者の視点だけでなく、実務家の視点を取り込みながら討論することが狙いの3つ目である。

まず、名古屋国際工科専門職大学の今井範行氏による「トヨタのコスト・マネジメントと今後の課題」について要点を紹介する。今井範行氏は、トヨタ自動車株式会社に勤務されていた自身の経験をふまえて、トヨタのコスト・マネジメントの中核は、原価企画・原価維持・原価改善を3本柱とする改善の継続的なサイクルであり、全社の経営計画の体系のもとで、目標利益達成活動の一環として実施されるとしている。トヨタのコスト・マネジメントの要諦は、①コストのマトリクス管理（タテの車種別損益管理とヨコの費目別管理）と、②コスト・マネジメントのヨコ展開（車種を構成する部品・ユニット単位での車種横断的活動）の2点であるという。一方、トヨタのコスト・マネジメントの今後の課題は、①海外原価企画の体制構築と充実化、②クルマのエレクトロニクス化・ソフトウェア化・EV化への対応（原価構成の変化に対応した原価低減手法の再構築）、③組織改革への柔軟な対応、④製造業のサービス化への対応、⑤自動車事業のバーチャル化への対応の5点であるという。今井氏の研究手法は、管理会計分野の実務の重責を担いつつ、そこから得られる知見を論理的に追究するものであり、今日の管理会計学会では高く評価されてよいであろう。

次に、愛知工業大学の柘紫乃氏による「現場改善会計論の提唱：原価管理から余剰生産能力管理へ」の概略を紹介する。柘氏は、企業競争力の源泉のひとつである現場改善に注目し、それらを支援するコスト・マネジメントについて考察するが、その際、現場改善会計論（Gemba Kaizen Costing, 以下 GKC）を紹介し、企業個社における「原価プロジェクト」の実践事例を通じて GKC の実務貢献可能性について検討される。柘氏は、投入され、費消された原価というインプット管理から、改善により創出され将来に向けて活用可能となった余剰生産能力というアウトプット管理へと、コスト・マネジメントの視点を変換することを主張する。柘氏は管理会計の隣接分野である生産管理を、管理会計に取り込むことに見事に成功されており、従来のコスト・マネジメントから一步踏み出した、原価改善に対する柘氏のユニークな解釈が展開される。

さらに、明治大学専門職大学院の片岡洋人氏による「コスト・マネジメントの新展開：サービス化の原価企画に学ぶ」に関する研究を簡単に紹介する。原価管理は、製品の製造・販売に焦点を当てた製造業者をベースに発展してきたといえるが、近年の製造業者は、有形の製品のみならずサービスを付加したり、さらに進んでソリューションを提供したりするサービス事業者への転換を図っていることも多いという。そのような背景の下、わが国ではサービス化

(サービタイゼーション)の原価企画研究が少しずつ蓄積されつつある。片岡氏は、伝統的な製造業の原価管理からサービス化戦略に適合するコスト・マネジメントへの展開を整理し、新たな研究課題を明らかにしている。その際、片岡氏の研究は、原価企画が製造業とサービス業の垣根を越えて展開される状況をサービタイゼーション原価企画と位置づけ、それは、顧客との長期的関係性の中で価値主導型原価計算(コスト<販売価格<顧客にとっての価値)とVEに基づく収益性の作り込みとレビューによって支えられているという先進的なものである。

5. おわりに

本稿では、統一論題のテーマを説明するとともに、3名の登壇者に依頼した課題を示した。登壇者らは、わが国の特徴であるコスト・マネジメントの三本柱である原価企画・原価維持・原価改善のルールに乗りながらも、それぞれの立場から、一步踏み出したご報告をしていただいた。今井先生は、三本柱を確立したトヨタご出身の実務家として、実務と理論が融合して自動車産業における実践の特徴と将来展望を提言された。柘先生は、管理会計の隣接分野である生産管理を、管理会計に取り込むことに成功され、コスト・マネジメントから踏み出して余剰生産能力管理を重視するGKCを提言された。片岡先生は、原価企画が製造業とサービス業の垣根を越えて展開される状況をサービタイゼーション原価企画と位置づけ、そのカギとして価値主導型原価計算(コスト<販売価格<顧客にとっての価値)を提言された。

さらに、原価企画・原価維持・原価改善のルールに乗りながらも一步踏み出した論点をめぐり、統一論題の座長として、ひとくちに標準原価管理といっても、従来のような予算の差異分析型を前提としたPDCAマネジメント・サイクルを回すものではなく、戦略の実行を前提としてPDCAマネジメント・サイクルを徹底的に回すモデル管理が今後重視されることを提唱した。この場合、新製品管理を原価企画ではなく、標準原価管理の範疇で行っていることに特徴がある。その場合、フィードバック型の予算コントロールとフィードフォワード型予算コントロールがあることを事例で紹介した。

戦略はトップが立てるものではない。ミドル・ローで作られるものでもない。むしろ戦略は、トップ、ミドル、ローでインタラクティブに共創されていくものであろう。筆者は、コスト・マネジメントと結びついた戦略の策定と実行が重視される時代の到来が、進行していくと提言して本稿を締めくくることとする。

謝辞

本稿は、日本管理会計学会2022年度全国大会(明治大学)における統一論題での報告内容を再構成して執筆したものである。大会準備委員長の崎章浩先生および副委員長の本橋正美先生には大変なご高配を賜った。討論者の今井範行先生、柘紫乃先生、片岡洋人先生には大変お世話になった。フロアの先生方からは大変有益なコメントを頂戴した。ここに記して感謝申し上げます。

本稿は JSPS 科研費 JP25380615, JP16K04003, JP20K02017 の助成を受けて進められた研究成果の一部である。

注

- ¹ 故中山隆佑氏（元日本電気）の一連の研究が有名であり、中山（1963）は氏の代表作である。前田（2010）、貴田岡（2016）でも中山氏の研究紹介がある。

参考文献

- 新井康平. 2020. 『進化する生産管理会計』中央経済社.
- Dosch, J. and J. Wilson. 2010. Process Costing and Management Accounting in Today's Business Environment, *Strategic Finance*, August: 36–43.
- Ghoshal, S. and C. A. Bartlett. 1995. Changing the Role of Top Management: Beyond Structure to Processes. *Harvard Business Review*. January–February. 1995: 86–99. 有賀裕子訳. 2022. 「経営者の役割が変わる 組織構造を超えて一プロセスの時代」『Diamond ハーバードビジネスレビュー』April: 120–134.
- 柘紫乃. 2022. 「現場改善会計論の提唱：原価管理から余剰生産能力管理へ」日本管理会計学会, 2022 年度年次全国大会・統一論題報告要旨.
- 廣本敏郎. 1982. 「米国管理会計論の成立」『一橋論叢』87(6): 707–725.
- 廣本敏郎, 挽文子. 2015. 『原価計算論（第3版）』中央経済社.
- 堀井悟志. 2009. 「事例研究 株式会社バッファローにおける新製品開発管理—管理会計の役割を中心に—」『メルコ管理会計研究』2: 99–109.
- 今井範行. 2022. 「トヨタのコスト・マネジメントと今後の課題」日本管理会計学会, 2022 年度年次全国大会・統一論題報告要旨.
- 伊藤嘉博, 目時壮浩. 2021. 『異論正論 管理会計』中央経済社.
- 片岡洋人. 2022. 「コスト・マネジメントの新展開：サービス化の原価企画に学ぶ」日本管理会計学会, 2022 年度年次全国大会・統一論題報告要旨.
- 上總康行. 2010. 「京セラのアメーバ経営の仕組み—機会損失の創出と全員参加経営の視点から—」『セミナー年報（関西大学経済・政治研究所）』: 131–146.
- 企業会計審議会. 1962. 『原価計算基準』40.
- 貴田岡信. 2016. 「中山隆佑氏の初期研究—日本電気（株）の二段式標準原価計算生成過程解明の手がかりとして」『商学論集（福島大学）』: 3–22.
- 前田庸. 2010. 「日本電気における原価低減と利益管理」『原価計算研究』34(1): 126–138.
- Mintzberg, H., B. Ahlstrand and J. Lampel. 1998. *Strategy Safari: A Guided Tour through the Wilds of Strategic Management*. New York, NY: The Free Press. 斎藤嘉則監訳. 1999 『戦略サファリ』東洋経済新報社.

- 水野一郎. 2014. 「中国における管理会計のイノベーション（特集 管理会計のイノベーションを探る）『会計』185(2): 57-70.
- 本橋正美. 2022. 「中小企業管理会計の基本問題」2022年中小企業会計学会第10回全国大会統一論題解題配付資料.
- 中井和敏. 2013. 「標準原価計算の有用性」『東洋学園大学紀要』20: 47-63.
- 中山隆佑. 1963. 『実践標準原価計算—二段式システムの新展開—』中央経済社.
- 西村明, 大下丈平. 2007. 『ベーシック管理会計』中央経済社.
- 岡本清. 1969. 『米国標準原価計算発達史』白桃書房.
- 岡本清. 2000. 『原価計算（第6版）』国元書房.
- 大森信. 2015. 『戦略は実践に従う』同文館出版.
- 李会爽, 田坂公. 2021. 「グローバル企業における標準原価管理と戦略の連携—YKK株式会社の事例研究からのレッスン」『福岡大学商学論叢』65（3・4）: 357-389.
- 櫻井通晴. 1993. 「インテグレイテッド・コストマネジメントの構想」『企業会計』45(12): 25-29.
- 櫻井通晴. 2012. 『管理会計 第五版』同文館出版.
- 櫻井通晴. 2019. 『管理会計 第七版』同文館出版.
- 清水孝, 小林啓孝, 伊藤嘉博, 山本浩二. 2011. 「わが国原価計算実務に関する調査（第3回・終）総合原価計算と標準原価計算」『企業会計』63(10): 65-77.
- 田代景子. 2010. 「標準原価計算の戦略的原価管理への役割期待」『浜松大学研究論集』23(2): 83-91.
- 田代景子. 2014. 「第2章 標準原価計算の原価管理への役割期待についての回顧と展望」. 木島淑孝『原価計算制度の回顧と展望』中央大学出版部: 27-44.
- 通産省産業構造審議会管理部会. 1967. 答申『コスト・マネジメント—原価引下げの新理念とその方法』
- 梅田宙. 2017. 「第6章 コスト・マネジメント」. 櫻井通晴, 伊藤和憲. 『ケース管理会計』中央経済社: 71-86.

論 壇

トヨタのコスト・マネジメントと今後の課題

今井範行

<論壇要旨>

トヨタのコスト・マネジメントの中核は、原価企画・原価維持・原価改善を3本柱とする改善の継続的なサイクルであり、全社の経営計画の体系のもとで、目標利益達成活動の一環として実施される。トヨタのコスト・マネジメントの要諦は、①コストのマトリクス管理（タテの車種別損益管理とヨコの費目別管理）と、②コスト・マネジメントのヨコ展開（車種を構成する部品・ユニット単位での車種横断的活動）の2点である。トヨタのコスト・マネジメントの今後の課題は、①海外原価企画の体制構築と充実化、②クルマのエレクトロニクス化・ソフトウェア化・EV化への対応（原価構成の変化に対応した原価低減手法の再構築）、③組織改革への柔軟な対応、④製造業のサービス化への対応、⑤自動車事業のバーチャル化への対応の5点である。

<キーワード>

トヨタ, コスト・マネジメント, 改善, マトリクス管理, ヨコ展開

Toyota's Cost Management and its Future Challenges

Noriyuki Imai

Abstract

The core of Toyota's cost management is a continuous cycle of improvement based on the three pillars of cost planning, cost maintenance, and cost improvement. It is carried out as part of the target profit achievement activities under the system of the company-wide management plan. The essences of Toyota's cost management are (1) cost matrix management (vertical profit and loss management by vehicle type and horizontal cost item management) and (2) horizontal expansion of cost management (cross-vehicle activities). Future issues for Toyota's cost management are: (1) construction and enhancement of overseas cost planning system, (2) response to the shift to electronics, software, and EVs in automobiles (restructuring cost reduction methods in response to changes in cost structure), (3) flexible response to organizational reforms, (4) response to the servitization of the automobile business, and (5) response to the virtualization of the automobile business.

Keywords

Toyota, cost management, improvement, matrix management, horizontal expansion

1. はじめに

日本の製造業を代表する企業に、トヨタ自動車がある。同社はこれまで、主として原価企画とトヨタ生産方式の視点から、管理会計研究の対象とされてきた。一方で、この間、トヨタ自動車を取り巻く経営環境は大きく変容した。すなわち、事業のグローバル化、エレクトロニクス技術・デジタル技術の高度化、地球環境問題の深刻化、サーバイゼーションの進展といった環境変化が、同社の経営、なかでも管理会計に対して、変革と再構築を迫りつつあるといえる。本稿では、管理会計研究の今後の方向性を探索するとの趣旨から、トヨタのコスト・マネジメントについて、経緯と現状の総括と今後の課題の抽出を試みたい。

なお、本稿は、トヨタ自動車の個社事例を取りあげるものではない。いわゆるトヨタの経営手法は、トヨタグループ企業や関係先で広く共有され、各々の企業でさまざまな形で実践されている。また「改善」の用語が端的に示すとおり、トヨタの経営手法そのものも静態的なものでは決してあり得ず、経時的に刻々と変化を遂げ続けている。したがって、本稿では、トヨタ自動車個社ではなく、トヨタグループ企業や関係先で広く認識され、今日まで多様に実践されてきたコスト・マネジメントの実務から、筆者の実務経験を踏まえた視点で要諦と判断した要素について、概念化をはかり提示することとする。よって、本稿における「トヨタ」は、トヨタ自動車個社ではなく、広くトヨタグループ企業や関係先を包含する対象である点に留意いただきたい。

2. トヨタのコスト・マネジメントの経緯と現状

本稿の前半では、トヨタのコスト・マネジメントの経緯と現状を総括する。

2.1 コスト・マネジメントの背景と必要性

トヨタのコスト・マネジメントは、自動車事業の特性に淵源する。自動車は、代表的な高額耐久消費財であり、国際商品であることから、国内外での激しい競争に晒される。自動車事業は、幅広い裾野産業を抱え、技術開発は長期にわたり、多額の事業資金を必要とする。したがって、自動車事業においては事業成長と収益確保の両立が不可欠であり、これまで企業間の厳しいコスト競争に直面してきたことが、トヨタのコスト・マネジメントの背景である。

歴史を遡れば、第二次大戦後の1950年、トヨタ自動車は、戦後の混乱と厳しい経済情勢のなかで倒産の危機に陥った。人員整理と労働争議を経て、永続的な繁栄の必要性が認識され、全社一丸でコストを下げ、市場が受け入れる価格で必要な利益を得るとの考え方が生成した。ここでの原価と価格と利益の関係が、その後のコスト・マネジメントの考え方（市場が受容する価格としての目標価－経営上の必要利益としての目標利益＝達成すべき原価としての目標原価）の確立に帰結した。

2.2 コスト・マネジメントの定義

トヨタのコスト・マネジメントは、①収益目標を立案し、その達成方策を計画すること、②目標利益を達成するための諸活動を策定し、推進すること、③目標利益達成活動の進捗状況を把握し、活動結果を評価し、必要な処置を行い、目標達成を確実なものにすることの3点として定義される。

2.3 コスト・マネジメントの3本柱

トヨタのコスト・マネジメントは、原価企画・原価維持・原価改善を3本柱とする。ここで、号口前（開発・設計段階）の活動が原価企画であり、号口後（生産・販売段階）の活動が原価維持と原価改善である。原価企画とは、企画原価の造り込みを行うエンジニアリング活動であり、開発・設計段階で利益計画にもとづき、新製品の目標利益・目標原価を決定し、その達成をはかるための諸活動である。原価維持とは、生産・販売段階で造り込まれた企画原価を標準として実現し、それを原単位管理と予算管理によって維持するための活動である。原価改善とは、生産・販売段階で原価を標準以下に低減し、それを新しい標準にするための活動である。

2.4 コスト・マネジメントのサイクル

トヨタのコスト・マネジメントは、単一の改善の実施を目的とするものではない。ある改善を実施して、それが標準になれば、さらにその標準を改善するという継続的なサイクル（デミング・サークル）を回す（Deming 1986）。すなわち、①PLAN（原価企画：企画原価の造り込み活動）→②DO（原価維持：企画原価の実現に向けた活動）→③CHECK（原価維持：企画原価の実現状況の確認、企画原価の維持の確認）→④ACTION（原価改善：さらなる改善、次期・他モデルへのヨコ展開）→①PLANというサイクルが回される。

2.5 コストのマトリクス管理

会社の収益を形成する要素は、大きくは、売上高（価格）・製造原価・販売費及び一般管理費・営業利益の4要素である。これらを管理する方法には、①会社の活動のある区分に区切って、売上高（価格）から営業利益までのすべての費目を縦断的に管理する方法と、②ある費目に区切って、会社の機能を横断的に管理する方法の2つがある。①はタテの管理、ないしは、セグメント別損益管理（事業部制的な収益管理）であり、車種別損益管理と仕向け地域別損益管理がこれに該当する。②はヨコの管理、ないしは、費目別管理（費目別の予算管理）であり、変動費管理・固定費管理・販売費管理・物流費管理・管理部門費管理がこれに該当する。トヨタのコスト・マネジメントは、図1に示すとおり、タテとヨコの管理を上手く機能させながら収益管理を実施する。

2.6 コスト・マネジメントのヨコ展開

車種別損益管理（タテの管理）においては、車種を構成する部品・ユニット単位での車種横断的活動（ヨコ展開）も重要である。たとえば、図2の設例では、車種BのトランスミッションでVE（Value Engineering）・VA（Value Analysis）により実現した原価低減のアイデアは、組織の壁を越えて、車種A・車種C・車種Dへヨコ展開される。同様に、車種Cのステアリングで

図1 コストのマトリクス管理

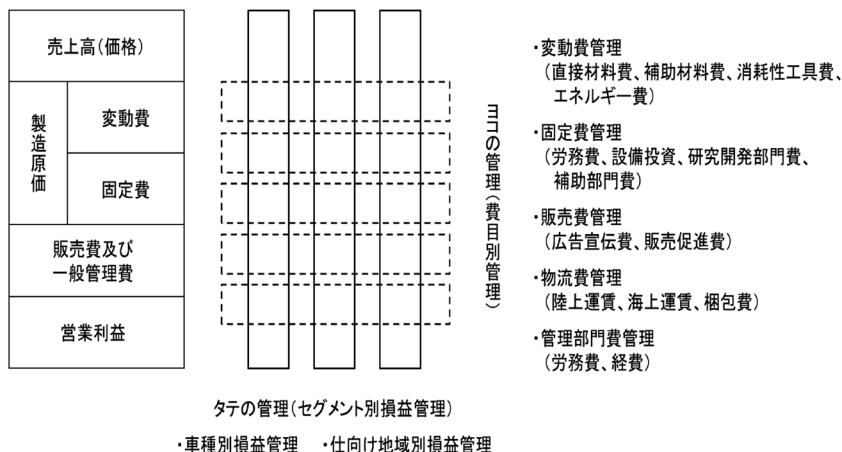
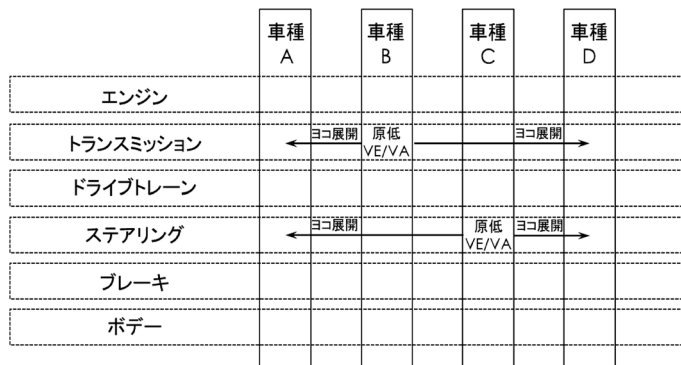


図2 コスト・マネジメントのヨコ展開



VE・VAにより実現した原価低減のアイデアは、組織の壁を越えて、車種A・車種B・車種Dへヨコ展開される。このようなヨコ展開は、特に部品種類の削減・ユニットの共通化・新装備の導入・法規対応で有効である。

コストのマトリクス管理とコスト・マネジメントのヨコ展開は、トヨタのコスト・マネジメントの要諦である。ここで重要なのは、一般には定着が難しいといわれる、組織の壁を跨いだヨコの管理や活動が、トヨタでは継続的に有効性を保持しているとの事実であろう。

トヨタ自動車におけるヨコの視点の原点は、1961年に導入されたTQC (Total Quality Control)にある。すなわち、トヨタ自動車の製造現場では、Demingの教え (Deming 1986) に忠実にしたがう形で、組織の壁を越えた全社的な協力のもとで、工程での品質の造り込み活動が愚直に展開された。さらに、ヨコの部門間の連携を組織的に担保するために「機能別管理」が導入され、品質・原価・人事・事務の4機能が、部門横断的なヨコの連携機能として定義された。これら経営トップから現場の第一線の作業者に至るまで、全社一丸となったTQCの推進が評価され、トヨタ自動車は1965年にデミング賞実施賞を受賞した。品質・原価・人事を中心とした「機

能別管理」は、現在でもトヨタ自動車のマネジメントの重要な仕組みとして継続的に実施されている。

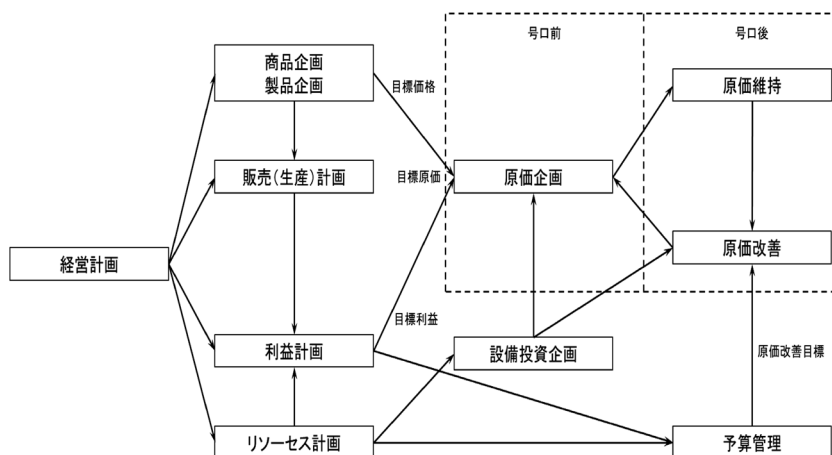
2.7 コスト・マネジメントの全社体系

トヨタのコスト・マネジメントは、図3に示すとおり、全社の経営計画の体系のもとで実施される。ここでの経営計画とは、商品企画・製品企画・販売計画・生産計画・リソース計画・利益計画を統括する基幹計画であり、外部環境分析（政治・経済・社会・技術）・市場分析・業界分析・競合分析・中長期技術戦略・商品戦略・生産戦略を包含する。すなわち、経営計画をもとに、より具体的に詳細な商品企画・製品企画・販売計画・生産計画・リソース計画・利益計画が策定され、実施される。商品企画とは、新製品（新車種の投入と現号車種のモデルチェンジ）に関する市場サイドからの企画であり、当該車種のコンセプト・投入時期・投入地域（国）・企画台数・目標価格を規定する。これをもとに技術部が新製品の開発・設計過程のキックオフとして策定する企画が製品企画であり、当該車種の搭載技術・設定仕様・投入時期・投入地域（国）・企画台数・目標価格を規定する。こうした商品企画・製品企画に現号車種の販売予測を加味する形で、地域（国）別・車種別の販売計画と地域（国）別・車種別・工場（ライン）別の生産計画が策定される。さらに、販売計画・生産計画の実現に必要なリソースが見積もられ、労務費・設備投資・研究開発費・販売費・物流費・経費のリソース計画が策定される。利益計画は、これら販売計画・生産計画・リソース計画から利益予測を行い、目標利益を立案する。

ここで、商品企画・製品企画からは新製品の目標価格が、利益計画からは新製品の目標利益が各々提示され、その差額としての目標原価を起点として原価企画が推進される。さらに、前述のとおり、原価企画 → 原価維持 → 原価改善 → 原価企画の改善のサイクルが、号口前と号口後を行き交う形で継続的に回される。

一方、リソース計画のうち設備投資企画については、原価企画と原価改善の実現に貢献する。すなわち、設備制約から未実現であった原価低減のアイデアが、設備投資による能力増強

図3 コスト・マネジメントの全社体系



と設備更新を機に実現する。

また、リソース計画のうち労務費・設備投資・研究開発費・販売費・物流費・経費については、費目別管理としての予算管理が実施される。原価改善についても、予算管理の枠組みのなかで、目標の提示とフォローが行われる。

2.8 コスト・マネジメントの実行視点

トヨタのコスト・マネジメントは、主に下記の4つの実行視点を有している。

第1の視点は、科学的根拠にもとづく原価低減である。部品の原価は、原単位（使用量）と単価の積で構成される。ここで、原単位とは、部品個当たり生産に必要な原材料等の使用量であり、単価とは、原材料等の重量・体積等当たりの費用である。原価低減とは、原単位と単価のいずれかを下げ、下がった状態が維持され続けることである。くわえて、原価低減は、フルコスト（全費目合計）、かつ、トータルコスト（全部品・全車種合計）で実現しなければならない。ある車種、ある部品、ある費目の原価低減が、他の車種、他の部品、他の費目のコストを膨らませ、結果的にフルコストやトータルコストで見ればコスト増となってしまうとのケースが起り得るが、これでは科学的根拠にもとづく原価低減とはいえないと、トヨタのコスト・マネジメントでは考える。

第2の視点は、「原価は造るもの」という考え方である。新製品の機能（デザイン・性能・品質等）は、すべて原価に跳ね返る。また、新製品の開発・設計過程（機能の造り込み過程）で、原価の大筋は決まる。よって、新製品の開発・設計段階（号口前）での目標原価達成活動が必要である。

第3の視点は、「原価は生きもの」という考え方である。原価は、放置すれば、つねに上がる（賃上げ、インフレ、商品力（性能・品質等）の向上等）。よって、生産・販売段階（号口後）での原価維持・改善活動が必要である。たとえば、製造部門での生産性向上（能率向上）や原単位改善（材料歩留り向上等）、調達部門での調達改善、管理販売部門での費用低減がこれに該当する。

第4の視点は、原価低減に対する社員のモチベーションである。トヨタのコスト・マネジメントでは、社員1人ひとりの行動がコストセーブの源であり、社員全員が原価低減の責任者であると考えられる。よって、原価低減に対する社員のモチベーションの維持・向上をはからなければならない。そのために、トヨタのコスト・マネジメントでは、①会社の収益状況を説明・共有化し、原価低減目標額の根拠を明確化する、②原価低減目標額を公平に配分する（持分原価比率やこれまでの改善実績等を考慮）、③目標達成状況を定期的・確実にフォローする（問題点の挽回が効くタイミングを重視）といった措置を講ずることにより、原価低減への社員の全員参加をはかり、実現している。

3. トヨタのコスト・マネジメントの今後の課題

本稿の後半では、トヨタのコスト・マネジメントの今後の課題を抽出する。

3.1 海外原価企画の体制構築と充実化

トヨタ自動車の公表資料によれば、同社の2021年のグローバル販売台数は962万台であり、うち国内販売が148万台、海外販売が814万台である。同様に、同社の2021年のグローバル生産台数は859万台であり、うち国内生産が288万台、海外生産が571万台である。

トヨタ自動車は、1980年代から積極的に事業のグローバル化をはかってきた。日米貿易摩擦が激化する当時、同社は、1982年にGMが閉鎖したカリフォルニア州フリーモントの工場を譲り受け、1984年にはGMとの合弁製造会社としてNUMMI (New United Motor Manufacturing, Inc.) をアメリカに設立した。さらに、1988年には初の単独海外工場として、TMMK (Toyota Motor Manufacturing, Kentucky, Inc.) をアメリカに設立した。その後、売れる場所（顧客）の近くで生産し、現地に溶け込む経営を推進するとの考え方から、同社は世界各地に生産拠点を設け、現在では海外の生産拠点・製造事業体は53カ所（北米13、欧州7、アジア26、その他地域7）に及んでいる。

一方、事業のグローバル化が進展するなか、トヨタのコスト・マネジメントの課題も明らかになってきた。課題の1つは、海外で発生する外注コストの管理、すなわち、海外サプライヤーとの連携である。日本のサプライヤーとの間では、いわゆるラグビー方式（価格－利益＝原価の考え方）が成立するが、海外サプライヤーは基本的にはバトンタッチ方式、ないしは、リレー方式（原価＋利益＝価格の考え方）であり、この意識・慣行の差異は大きく、根深い（竹内・野中1985; 小林2017）。課題のいま1つは、コスト・マネジメント体制の地域間格差である。トヨタの現地組織体制の成熟度においても、現地（地場）サプライヤーの層の厚さにおいても、体制が充実した北米・欧州・アジア（一部）とその他地域との格差は大きい。これらの課題に対して、コスト・マネジメントの実務の現場では、地道に、時間をかけて、体制を構築し、充実化していくこととなる。

3.2 クルマのエレクトロニクス化・ソフトウェア化・EV化への対応

自動車は代表的な高額耐久消費財であるため、自動車業界では各社とも、歴史的に商品力の向上を最優先課題と位置づけ、戦略的に注力してきた。そのなかで、近年、エレクトロニクス技術・デジタル技術の高度化を背景に、クルマの安全性・快適性・省エネ・環境対策・情報化に対応するため、クルマそのものの機械制御から電気・電子制御への転換（エレクトロニクス化・ソフトウェア化）が加速度的に進行している（伊東2010）。

クルマのエレクトロニクス化・ソフトウェア化の潮流をたどれば、まず、1970年代に導入された排出ガス規制により、ECU (Electronic Control Unit) によるエンジン制御が普及した。次いで、1980年代には、トランスミッション、サスペンション、メーター、パワーウィンドウ、エアコンの電気・電子制御化が進展した。さらに、1990年代には、車輪ロック防止のためのABS (Anti-lock Brake System)、横滑り防止のためのESC (Electronic Stability Control)、エアバッグ、カーナビゲーションシステム、車載LAN (Local Area Network) が、相次いで主要車種に搭載された。そして、2000年以降は、電子制御AT (Automatic Transmission)、電子制御4WD (Four Wheel Drive)、電動パワーステアリング、衝突予防・衝突安全のためのプリクラッシュセーフティシステム、HV (Hybrid Vehicle) の普及により、クルマのエレクトロニクス化・ソフトウェア化が幾何級数的に加速している。

上記の結果、クルマ台当たりの電子部品・ソフトウェアのコスト占有率が、加速度的に上昇

している。自動車業界内での平均的な認識によれば、1980年頃に数%程度であった同比率は、直近の2020年頃には40~50%程度にまで上昇しているものと推定される。

くわえて、地球環境問題の深刻化等を背景に、21世紀半にかけてCASE (Connected, Autonomous, Shared, Electric) が進行し、クルマのEV (Electric Vehicle) への転換が急速に進む見通しである。たとえば、トヨタ自動車は、2030年のEVのグローバル販売目標台数を350万台に設定している(トヨタ自動車株式会社2021)。クルマのEV化の進展は、今後のクルマ台当たりの電子部品・ソフトウェアのコスト占有率の上昇に、さらに拍車をかけることになるであろう。

このようにクルマの原価構成が大きく変化するなか、トヨタとして今後とも有効なコスト・マネジメントを実施していくためには、クルマのエレクトロニクス化・ソフトウェア化・EV化により急増する、いわゆるデジタルコストのブラックボックス化(Latour 1999)を回避するとともに、クルマの新たなコスト構造に適応した新たな原価低減手法を再構築していく必要があるものと考えられる。

3.3 組織改革への柔軟な対応

トヨタ自動車では、リーマンショック時の赤字転落を機に、近年、企業体質を再強化するための組織改革が断行されてきた。同社では、2011年4月から2020年7月にかけて、11回にも及ぶ大規模な組織変更が実施された。そこで、当該組織改革においては、トヨタ生産方式(Toyota Production System: TPS)を非生産領域へ拡張するとの視点が重視された。すなわち、在庫や滞留の周りにムダが纏わりつくとの現場での経験知を踏まえ、①滞留のない仕事のプロセスの構築 → ②生産性の向上 → ③リードタイム(TPSの最上位KPI)の短縮化(今井2004) → ④環境変化への適応力の向上という流れが志向された。

組織改革前後のトヨタ自動車の組織(概念図)を、図4と図5に示す。これは、同社のプレスリリースで公表された個々の組織変更情報を、2022年3月時点を直近として、筆者が整理し作成したものである。改革前の同社の組織は、多階層の巨大な職能別組織であり、長い仕事のプロセスが滞留を多発させ、生産性の低下とリードタイムの長期化をもたらしていた。一方、改革後の同社の組織は、少ない階層の小さなビジネスユニット(社内カンパニー)の集合体であり、短い仕事のプロセスが滞留を撲滅させ、生産性の向上とリードタイムの短縮化を実現した。

自動車業界の激しい競争にくわえ、取り巻く経営環境の変化の質・大きさ・スピードが予測不能な時代の到来により、今後とも大胆な組織改革が実行される可能性は大きい。その際には、前述のコストのマトリクス管理やコスト・マネジメントの全社体系に代表される管理会計の仕組みを、つねに新たな組織体制に適合させていかなければならない。組織改革への柔軟な対応は、トヨタのコスト・マネジメントの今後の課題であるといえよう。

3.4 製造業のサービス化への対応

昨今、多くの業界で、製造業のサービス化、なかでもサブスクリプションへの転換が進行している。サブスクリプションでは、サービス提供のためのシステムのUX (User Experience) 向上が競争力の鍵を握ることから、デザイン思考(Brown 2019)にもとづくシステムのモード2(Gibbons 1994)の開発が興隆している。そのため、多くの業界で、①アウトソーシング(外

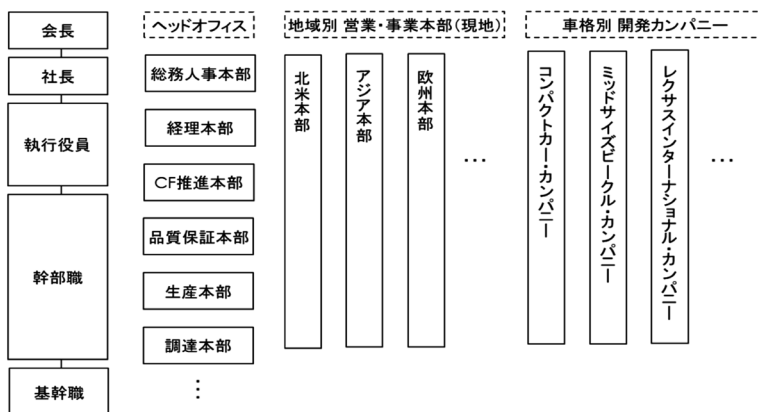
図4 改革前のトヨタ自動車の組織

<改革前>・多階層、巨大な職能別組織
 ・長い仕事のプロセス、淀み(滞留)の多発
 ・生産性の低下、リードタイムの長期化



図5 改革後のトヨタ自動車の組織

<改革後>・少ない階層、小さなビジネスユニット(社内カンパニー)
 ・短い仕事のプロセス、淀み(滞留)の撲滅
 ・生産性の向上、リードタイムの短縮化



注) からインハウス (内製) への体制変更と, ②デジタル専門人材の採用強化・処遇改善・囲い込み・戦略組織化といったシステム開発体制の変革が進行しつつある (今井 2022)。

トヨタ自動車では, 2018年11月, 愛車サブスクリプションサービス「KINTO」の展開が発表され (トヨタ自動車株式会社 2018), 現在, 同サービスがグローバルに推進されている。筆者は同サービスの立ち上げに実務の現場で携わったが, そこから得られた管理会計面の示唆は, ①サブスクリプションへのビジネスモデルの転換に要する IT コストの戦略予算化の必要性と, ②サブスクリプションへのビジネスモデルの転換後の IT コストの管理方法の変更の必要性という2点であった。これらデザイン思考に適合する IT コスト管理については, 表1に示すとおりである。拡大傾向にある製造業のサービス化への対応は, トヨタのコスト・マネジ

表1 デザイン思考に適合するITコスト管理

知識生産の型	モード1(mode 1)	モード2(mode 2)
経営思考	モノづくり思考	デザイン思考
ビジネスモデル	製品の単品売り切り	サブスクリプション
競争力の鍵	製品の機能	UXの向上
システム開発		
環境	予見容易 計画的 少ない変更 失敗の回避	予見困難 探索的 継続的変更 失敗からの学習
手法	ウォーターフォール開発	アジャイル開発
体制	アウトソーシング(外注)	インハウス(内製)
組織	通常組織 一般社員 同一の職位・待遇 ローテーション有	戦略組織 専門人材(プロ人材) 別建ての職位・待遇 ローテーション無 社外採用
ITコスト管理		
移行時	—	戦略予算(別枠)
移行後		
属性	外注費 変動費	内製費 固定費
発生	一時的	継続的
回収	一時的 早期に回収	継続的 長期にわたり回収

出所：今井 (2022, 78)

メントの今後の課題である。

3.5 自動車事業のバーチャル化への対応

デジタル技術の高度化を背景に、社会のデジタルツイン化（リアル世界＋バーチャル世界）が高精度で実現しつつある。それにともない、企業のビジネスにおいても、CPS (Cyber-Physical System) を活用した次世代型の効率化（コスト低減）が、今後、急速に進む見通しである。自動車事業においては、バーチャル・エンジニアリングによる製品開発やサプライヤーとの協業、生産工程・生産計画・生産管理の最適化、製造現場でのムダの析出と撲滅、リモートワークによるオフィスレスの推進等が、CPS 活用による効率化（コスト低減）の主要テーマになるものと考えられる。社員のリスクリングや人的資本の強化を含め、自動車事業のバーチャル化への対応が、トヨタのコスト・マネジメントの今後の課題として、急速に浮上することになる。

4. おわりに

本稿では、トヨタを取り巻く経営環境が大きく変容するなか、管理会計研究の今後の方向性を探索するとの趣旨から、トヨタのコスト・マネジメントについて、経緯と現状の総括と今後の課題の抽出を試みた。そこから見えた今後の課題は、①海外原価企画の体制構築と充実化、②クルマのエレクトロニクス化・ソフトウェア化・EV化への対応、③組織改革への柔軟な対応、④製造業のサービス化への対応、⑤自動車事業のバーチャル化への対応の5点であった。すなわち、管理すべきコストの太宗が意識・慣行の異なる海外で発生し、管理すべきコストの内容が機械系から電子部品・ソフトウェアへと大きく変容し、くわえて、大胆な組織改革が実行され、事業のサービス化・バーチャル化が進行するといった取り巻く環境変化に対し、トヨタのコスト・マネジメントが今後、いかに対応していくのかが、今、まさに問われているといえよう。

最後に、実務家として長きにわたり管理会計研究に携わってきた経験から、今後の管理会計研究と学会の発展に向けた期待について、述べさせていただきたい。実務家にも門戸が開かれた学会ではあるが、依然として入会のハードルは高い。また、入会後に実務家として活動・交流する場についても、十分であるとはいいがたい。実務家研究者を組織的に育成する仕組みについても、整備が望まれるところである。たとえば、研究者を志望する実務家に対するメンタリングや研修の提供、実務家研究者のための発表の場づくりなどは、有効ではないだろうか。そのような実務家に対するきめ細かい対応が重ねられることにより、企業が抱える実務課題が管理会計研究の成果を通じて解決され、やがて産業界と学界が交流する大きなフレームワークづくりに繋がっていくように思えてならない。実務と理論の融合を通じた、管理会計研究と学会のさらなる発展を期待してやまない。

謝辞

本稿は、明治大学にて開催された日本管理会計学会 2022 年度年次全国大会統一論題報告における報告内容を、当日の議論をふまえて加筆・修正したものである。座長の田坂公先生（福岡大学）及びご報告・ご出席の先生より多くのご意見・ご指導をいただいた。また、本稿の作成にあたり、挽文字子先生（一橋大学）、新江孝先生（日本大学）より懇切なご指導をいただいた。ここに記して深く感謝申し上げます。

参考文献

- Brown, T. 2019. *Change by Design, Revised and Updated: How Design Thinking Transforms Organizations and Inspires Innovation*. New York, NY: Harper Business. 千葉敏生訳. 2019. 『デザイン思考が世界を変える [アップデート版]: イノベーションを導く新しい考え方』早川書房.
- Deming, W. E. 1986. *Out of the Crisis*. Cambridge, MA: MIT Press. 成沢俊子・漆嶋稔訳. 2022. 『危

機からの脱出 I・II』日経 BP.

- Gibbons, M. 1994. *The New Production of Knowledge: The Dynamics of Science and Research in Contemporary Societies*. Los Angeles, CA: SAGE Publications. 小林信一訳. 1997. 『現代社会と知の創造—モード論とは何か』丸善.
- 今井範行. 2004. 「プロセス KPI マネジメントシステム—創発と進化の組織体を目指して—」『名城論叢』 5(1): 53–63.
- 今井範行. 2022. 「デザイン思考に適合する IT コスト管理の考察—KINTO の事例を中心に—」『名城論叢』 22(4): 69–81.
- 伊東維年. 2010. 「カーエレクトロニクス化の進展とその課題」『熊本学園大学産業経営研究』 29: 65–88.
- 小林英幸. 2017. 『原価企画とトヨタのエンジニアたち』中央経済社.
- Latour, B. 1999. *Pandora's Hope: Essays on the Reality of Science Studies*. Cambridge, MA: Harvard University Press. 川崎勝, 平川秀幸訳. 2007. 『科学論の实在—パンドラの希望』産業図書.
- 竹内弘高, 野中郁次郎. 1985. 「製品開発プロセスのマネジメント」『ビジネス・レビュー』 32(4): 24–44.
- トヨタ自動車株式会社. 2018. 「トヨタ自動車, クルマとの新しい関係を提案する新サービスを開始—愛車サブスクリプションサービス「KINTO」を展開—」<https://global.toyota.jp/newsroom/corporate/25168997.html> as of 2022/9/20.
- トヨタ自動車株式会社. 2021. 「バッテリー EV 戦略に関する説明会」<https://global.toyota.jp/newsroom/corporate/36428939.html> as of 2022/9/20.

論 壇

現場改善会計論の提唱 —原価管理から余剰生産能力管理へ—

柗 紫乃

<論壇要旨>

本稿は日本管理会計学会 2022 年度年次全国大会の統一論題テーマ「わが国におけるコスト・マネジメントの現状と課題」をふまえ、企業競争力の源泉のひとつとされる現場改善に注目し、それを支援するコスト・マネジメントについて考察する。京都大学の上総康行名誉教授とともに筆者が提唱する現場改善会計論 (Gemba Kaizen Costing, GKC) は、トヨタ生産システムと「設計情報転写論」に依拠する。GKC では、原価計算に「機会損失」概念を導入することで改善効果の会計的測定を可能とした。さらに、コスト・マネジメントの視点を、改善により創り出された余剰生産能力というアウトプット管理へと変化させた。本稿では、GKC の概要のほかに、企業の実践事例を通じて、理論の実務貢献可能性についても検討する。

<キーワード>

現場改善会計論, コスト・マネジメント, 現場改善, トヨタ生産システム, 余剰生産能力

Advocating the New Concept GKC as Gemba Kaizen Costing: From Cost Control to Free Capacity Management

Shino Hiiragi

Abstract

This paper is based on the common topic of the 2022 Annual Conference of The Japanese Association of Management Accounting, “The Current Situation and Issues of Cost Management in Japan,” focusing on Gemba Kaizen and consider cost management to support Kaizen. Gemba Kaizen Costing (GKC) was proposed by the author together with Dr. Yasuyuki Kazusa, emeritus professor of Kyoto University. It is based on the TPS and “design information transcription theory.” GKC brought the concept of “opportunity loss” in the cost accounting, making it possible to measure the Kaizen effects. Furthermore, the viewpoint of cost management changed to the output management. In this paper, the practical example is shown to consider the possibility of GKC’s contribution.

Keywords

GKC (Gemba Kaizen Costing), Cost Management, Gemba Kaizen (Continuous improvement), TPS (Toyota Production System), Free Capacity

1. 問題意識：現場改善を促進させるコスト・マネジメント

日本管理会計学会 2022 年度年次全国大会の統一論題テーマ「わが国におけるコスト・マネジメントの現状と課題」は、座長である福岡大学の田坂公先生が明示されたように「わが国におけるコスト・マネジメントの過去、現在について確認し、コスト・マネジメントの未来像を考察することを試みるもの（田坂 2022）」であった。そこでは、実務と理論の融合、生産管理や現場改善などの隣接領域との関係、製造業とサービス業の垣根を越えた展開（田坂 2022）など、従来の原価管理における暗黙の前提を拡張するという志向が明確に存在していた。その中で筆者は、従来より日本企業の競争力の源泉のひとつとされてきた現場改善に注目し、それを支援できるコスト・マネジメントについて考察し、「現場改善会計論（Gemba Kaizen Costing, 以下、GKC）」を提唱した（終 2019b, 2020a, 2021; 終・上總 2016, 2017, 2018, 2022; Hiragi and Kazusa 2017, 2023; 上總 2018）。また、実際の企業における原価プロジェクト事例を示すことで、GKC の考え方による現場改善効果の会計的測定と活用について考察した。

GKC は、京都大学の上總康行名誉教授とともに筆者が提唱している会計理論である。それは、トヨタ生産システム（Toyota Production System, 以下、TPS）の実践知と、藤本隆宏教授が提唱された「設計情報転写論（藤本 2001, 2003 ほか）」に依拠する。GKC は、原価計算の計算構造に「機会損失」概念を導入することで現場改善効果の会計的測定を可能とした。さらに「生産能力展開図」に示されるように、コスト・マネジメントの視点を、投入・費消された原価というインプット管理中心的原価管理だけではなく、それらの原価のうちのいかに真に顧客に届いて顧客満足を実現したのかという点を明確にするアウトプット管理へと重点を変化させた。特に、現場改善によって創り出された「余剰生産能力（Free Capacity）」に注目し、これを活用することで実現する顧客価値と企業価値の創造を目指す現場改善管理を模索している。

GKC のコンセプトは業種・業態を限らずあらゆる企業の経営管理に適用可能であると筆者は考えているが、本稿では、基本的議論を意図するため、TPS 発祥のもとである製造業を想定して考察する。最初に、議論の前提となる「現場改善」の定義を明らかにしておく。

「現場」とは「あらゆる場所、あらゆる企業において、人が価値創造を行う場所（Womack 2013, INTRODUCTION xix）」と定義される。しかし、本稿では現場改善の原点という意味で、生産現場を第一義的に想定している。「改善」については、「改善とは、現状をより良く改めることである（新郷 1954, 23; Shingo 2007, 13）」というシンプルな定義がある。この定義において「何を」より良くするのかを明確にするため設計情報転写論における「ものづくり」の考え方を援用する。藤本教授によれば、「（上流から）設計情報を製品に作り込み（工程ごとに付加価値を転写しながら）、お客様のもと（下流）へ、よどみなく流すことが「ものづくり」であり、よどみをなくす行いがすなわち改善活動（藤本監修 2017, 20）」である。具体的には、トヨタ自動車株式会社（以下、トヨタ）がいうところの「モノと情報の流れ図（Value Stream Map）」（Rother and Shook 1998）を良くする活動である。

本稿では、このような現場改善への認識にもとづいて、現場改善を促進させるコスト・マネジメント手法としての GKC の理論的背景とその概要を述べ、さらに現在進行中のアクション・リサーチ事例を紹介する。なお、経営管理に資する管理会計として、GKC では、設計情報転写論における「良い流れ」の対象を、生産現場のモノと情報（生産情報）だけでなく「お金の流れ（終 2019a, 2020b）」にも拡張している。

2. 先行研究：改善に寄与するという視点からの検討

上総教授によれば、管理会計とは「営利企業に所属し、管理者集団を目標利益や経営計画にそう方向へと説得・誘導する管理者管理を目指して、専門経営者が企業目的の達成に向けて管理している企業活動に関する会計情報を会計手段を用いて収集・総合・報告する行為である（上総 2017, 17）」．コスト情報はその最たるものであろう．しかし、コストを発生させ、収益をもたらす様々な企業活動においては日々の現場管理、現業管理などの直接的管理が重要になる．「原価管理は原価を基礎としてこれらの工程管理と品質管理を統一的に管理しているが、生産活動に対しては間接管理である…（中略）…製造原価は生産活動そのものの合理化、したがって生産活動における直接的管理（工程管理と品質管理）によって引き下げうるが、その成果は製造原価によってしか評価できない．ここに、原価管理の役割と限界がある（上総 2017, 322-323）」とされる．前述の TPS が現場管理の嚆矢であることは大方の賛同を得られるであろう．

TPS の本家本元であるトヨタの豊田章男社長は、2019 年 3 月期決算報告会において「ブレない軸こそが、「TPS」と「原価を作り込む力」だと思うのです」（トヨタ自動車 2019）と述べられた．現場での管理・改善とコスト・マネジメントの間に緊密な連携が必要であることが示唆される．TPS を意識したコスト・マネジメントの先行研究は終・上総 (2022) においてすでに検討されている¹．それらをふまえ、本節では「改善に寄与するコスト・マネジメント」という視点から先行研究をしばらくこんで再整理する．

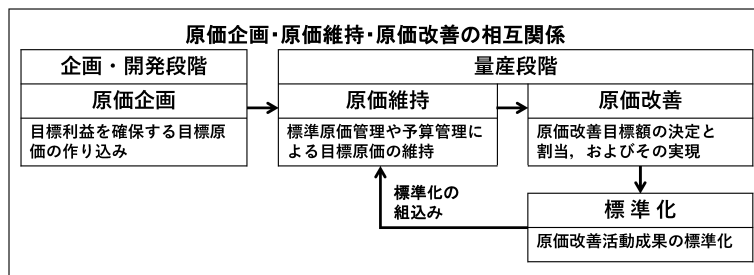
2.1 例外管理の限界：標準原価計算

標準原価計算はすぐれたコスト・マネジメント手法として広く普及してきた．岡本清教授によれば、標準原価計算は実際原価計算における課題を克服すると同時に「テイラーを始祖とする科学的管理法に根差すもの（岡本 2000, 380）」であった．一方で、岡本教授は「環境が激変して、製造技術や情報処理技術の進歩するスピードが飛躍的に増加し、生産の担い手が熟練工よりも設備や機械にその重点が移行し、生産管理に適用される工学の内容も、IE のほかに設備管理工学、信頼性工学、システム工学、プロセス工学などが現れ、そして何よりも量産にはいるまえの、上流からの管理こそ、もっとも有効な原価管理であるとされるようになったため、標準原価計算が適用される前提条件が、かなり崩れ去ってしまった」（岡本 2000, 855）とも指摘された．そのうえで、時代の変化に対応した戦略的コスト・マネジメントとして原価企画・原価維持・原価改善を挙げられ、それらの相互関係を図 1 のように示された．

図 1 において、岡本教授は「原価維持」に標準原価計算の機能をあてはめられたうえで「標準原価計算の原価管理機能は全体のなかの 1 つのプロセスを担当するようになり、その原価管理上果たす役割は従来よりも低下した（岡本 2000, 856）」と指摘された．これは、時代の推移とともに標準原価計算の役割が相対的に低下したことを意味する．

さらに、標準原価計算の主機能にも課題が残る．標準原価計算が前述のように原価維持としての機能を主目的とするためには例外管理が基本となる．その場合、「標準と実績の差異が多くでた箇所に注目し、原因が管理可能であれば、改善策を考えるべきであり、差異が少ない箇所には、管理者の注意を向けなくともよい（岡本 2000, 381）」とされる．そこには「改善策を考える」というプロセスも内包されている．しかし、決められたものを守ることを主眼とする

図1 原価企画・原価維持・原価改善の相互関係



出所：岡本 (2000, 857)

考え方は、日々進化することが求められる現場改善とは相いれない。さらに、「改善効果は、標準とのずれの総額や計算上分析される差異金額ではなく、改善対象となるムダの種類ごとに計算される必要がある。その点において、標準原価計算のみでは、現場改善を細部にわたり金額測定することは難しい（柘・上總 2022, 125）」のである。

2.2 ムダの把握とその限界：ABC・ABM・TDABC・MFCA

製造間接費における配賦の精緻化を目指した活動基準原価計算（Activity Based Costing, 以下, ABC）を管理に応用した活動基準管理（Activity Based Management, 以下, ABM）は、「プロセスの視点 (process view) に立脚する」（櫻井 1998, 99）とされ、アクティビティの顧客価値が重要視された (Raffish and Turney 1991)。その結果、ABM においては、顧客価値に貢献しない活動はムダであると強調された。また、ABC の配賦基準を時間に統一した時間主導型活動基準原価計算（Time Driven Activity Based Costing, 以下, TDABC）では未利用キャパシティの計算可能性がより明確になった (Kaplan and Anderson 2007)。提唱者の Robert S. Kaplan 教授は、ABC 提唱当初から未利用キャパシティの測定を志向されていたが、実際の測定困難に直面して TDABC を提唱するに至った (高橋 2011, 4-5)。これらは、顧客価値への非貢献や未利用生産能力というムダを把握するという点では改善につながると評価できる。しかしながら、ABC, ABM, TDABC はいずれも、その対象が製造間接費に限られていること、また、個々のアクティビティの中に含まれるムダについては十分に認識・測定されていない点に限界がある。

マテリアルフローコスト会計（Material Flow Cost Accounting, 以下, MFCA）は、ドイツにおける実践的課題から導出された計算手法である。「良品だけではなく、製品にならなかった部分、もう少し厳密に言えば製品に含まれていない部分（マテリアロス）も含めたすべてのアウトプットに関して、その量とコストを情報として提供」（國部・梨岡監修 2003, 49）し、詳細な分析と金額測定を特徴とする。しかしながら、その対象は原則として材料費に限られる。加工費がシステムコストとしてマテリアルごとに配分される場合もある（國部・中嶋編著 2018, 9）が、その場合でも、加工費に含まれるムダは考慮されない。MFCA 単独では、生産現場の加工プロセスに関わる改善に対応しきれない点に限界がある。

2.3 実務からの構想とその限界：CAM-I Model・スループット会計・Lean Accounting

生産現場の実務には財務業績の前段階としての現場の管理指標が多数用いられる。たとえば、QCDとよばれる品質・コスト・納期を管理する指標には不良率、製造原価、納期遵守率などが挙げられる。さらに、製造原価に影響を与える詳細な管理指標として材料歩留率、作業時間の生産性などがあり、納期遵守実現のためにはリードタイムや在庫量などが使われる。これらの指標を達成するための具体的な管理対象は、ヒト（作業員）やモノ（材料、設備）などの生産リソース全般である。したがって、現場管理の基本にはこれらリソースの管理、あるいはリソースが実現するキャパシティの管理がすえられることになる。このような視点を取り入れたコスト・マネジメントの先行研究として、たとえば以下の3つが挙げられる。

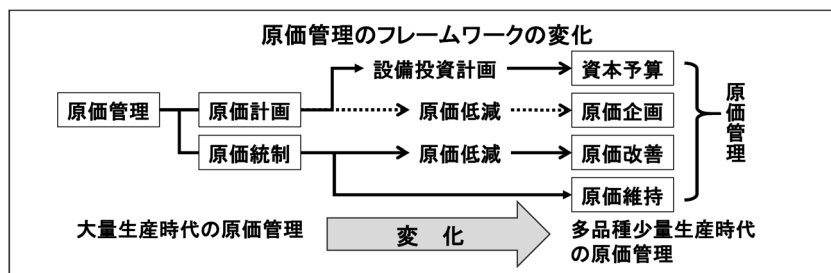
まず、Klammer (1996)の中で提唱されたキャパシティの詳細区分、CAM-I Full Capacity Modelがある。CAM-Iは1972年に始まったアメリカの産官学連携活動であり、その一環として1986年から取り組まれたCost Management System (CMS) プログラムの中から同モデルが提案された(Klammer 1996. Acknowledgments vii)。実務家と研究者の協力により生産現場の実態に即した詳細なキャパシティ区分が実現された点は高く評価される。ただし、24時間365日を最大値とする加工時間のみが想定されており、コスト・マネジメントの網羅性という点で限界がある。

2つめは、制約理論 (Theory of Constraints, 以下、TOC) において主張されたスループット会計である。TOCは、TPSの考え方を継承しつつ生産現場のボトルネック工程に着目する点に大きな特徴がある (Goldratt 1984)。TOCでは、会計的測定の対象をスループット、在庫、営業費用に三分して管理する (Goldratt 1990)。ネック工程に集中する管理手法は、改善効果に直結する点において有効なマネジメントとして評価できる。ただし、企業の財務管理数値との間に計算構造上のつながりが必ずしも担保されていない点に限界がある。

最後に、Lean Accounting (以下、LA) が挙げられる。1980年代に日本的経営が世界的に評価され、改善が“Kaizen”として注目された。TPSの生みの親である大野耐一氏の著書『トヨタ生産方式』(大野 1978) が多くの言語に翻訳された (英訳版、Ohno 1988)。特にアメリカにおいて、TPSや日本企業の競争力が研究されてリーン生産システム (Lean Manufacturing System, 以下、LM) として公表された (Modig and Ahlstrom 2012; Womack et al. 1990; Womack and Jones 2003 ほか)。このLMに対応する会計技法がリーン会計 (Lean Accounting, 以下、LA) である (Huntzinger 2007; Maskell et al. 2012; Stenzel 2007 ほか)。LAでは、box score, value stream costing (VSC), sales operational and financial planning (SOFP) などの測定ツールが提案された (Maskell et al. 2012)。いずれも現場改善との整合性の高さが評価できる。ただし、LAではリーン思想にもとづいて会計の計算構造も極力簡単にすべきだと主張されたため、コスト・マネジメントとしては単純化しすぎた点に限界がある。

このように、従前のコスト・マネジメント手法には各々に優れた特徴はあるものの、本研究が重視する「改善に寄与する」という視点からみれば限界があるといわざるを得ない。そこで、現場改善とその促進に注目したコスト・マネジメント手法の開発が必要であるという結論にいたった。原価計算の構造と矛盾することなく、かつ、生産現場の改善を支援できる会計理論とその具体的手法について検討を続けており、現時点での成果をGKCとして公表している。

図2 原価管理のフレームワークの変化



出所：上總 (2017, 324)

3. 現場改善会計論：改善効果の見える化と余剰生産能力管理

GKCは2022年後半時点（原稿執筆時）において、理論研究・応用研究のいずれもなお進化の途上であり、開発中の会計手法であるが、基本の理論と簡単な計算例までは終・上總(2022)において公表されている。GKCの概要を述べる前に、コスト・マネジメントの時代変化におけるGKCの位置づけを確認しておく。図2は、上總教授が提唱された「原価管理のフレームワークの変化」である。

図2からわかるように、大量生産時代の原価管理は、製品開発当初に想定された原価を計画し、その通りに統制することで成立した。しかし、多品種少量生産時代の現代においては、開発段階においても製造原価を成行原価（岡本2000, 860）として想定するだけでなく、目標利益から算出される目標原価との比較により原価の削減目標額を計算し、VA（value analysis）、VE（value engineering）などにより設計そのものを見直すことで原価低減を実現する「原価企画」が生まれた。さらに、量産体制移行後についても、目標原価を守る「原価維持」だけでなく、さらなる原価低減を図る「原価改善」が実行されるようになった。

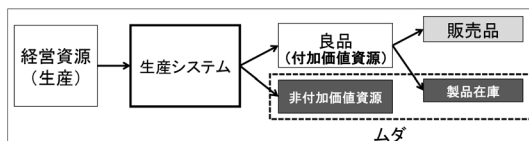
ここで注目したいのは、日本発の管理会計手法として認知される原価企画と並んで原価改善が位置づけられている点である。量産開始前（設計段階）と量産開始後（生産段階）という時期の違いはあれど、いずれも原価低減という目標に向けた活動である。図1において岡本教授が指摘されたとおり、量産開始後の原価維持に標準原価計算が該当するならば、原価改善には別の会計手法が必要とされることになる。GKCはこの部分を果たすべく考えられた会計手法であり、結果として、実務における現場改善活動を支援することを可能にする。

本節では、GKCのこれまでの開発過程を2段階に分けて概観する。まず、研究の初期段階からの目的であった「改善効果の見える化」について述べる。次に、研究の進捗にしたがい明らかになった「余剰生産能力管理」という新たな視点を示す。

3.1 改善効果の見える化

GKCを考察するにいたりサーチ・クエスチョンは、いずれも実務家の方々から繰り返しお聞きしたご質問や悩みごとに端を発している。直近10年以上にわたり、様々な企業を訪問し、あるいは来訪を受けた中で、筆者が最も頻繁にお聞きした質問が「現場での改善は上手くいっているはずなのに、効果（会計的効果）がわからない。従業員をどうやって評価すれば

図3 ムダの定義（模式図）



出所：柘・上総 (2022, 131)

よいか。」という経営者の声や「我々は現場で頑張っているが、その効果を経営層にどうやって報告すればいいのかわからない。会計効果を計算してもらえないか。」という現場の声などであった。経営層と現場管理者層がほぼ共通の課題を認識されていたということである。そこで、GKCの提唱にいたる一連の研究において、最初に目指したのが「改善効果の見える化」であった。

そのためには、多種多様な改善手法やその目的を抽象化して理論として扱えるようにする必要があった。そこで、前述した藤本教授の設計情報転写論を援用することにより、本研究における改善を「現場における（モノや情報の）良い流れを実現すること」と定義した。さらに、大野耐一氏が示された作業の3分類（大野 1978, 102-103）を援用することで、改善対象とする現場のムダについて「生産現場に投入された経営資源（生産）のうち顧客に届く良品の生産に貢献しなかったものはすべてムダである」と定義した（柘・上総 2022, 130-131）。図3はこのようなムダの定義を模式化したものである。

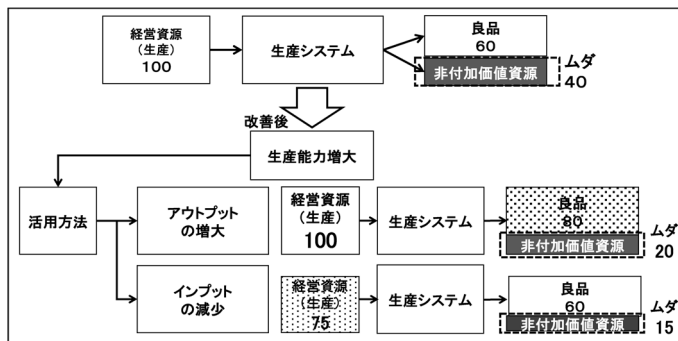
図3において、生産現場に投入された経営資源（生産）は、その現場が採用している生産システム、すなわちモノの造り方しだいで違いはあるが、その中の一部のみが良品としてアウトプットされ、それ以外は生産プロセスの途中でムダになる。これは顧客に製品やサービスといった価値を届けることに貢献しなかったという意味から「非付加価値資源」とよばれる。さらに、製品として工場からラインアウトしても製品在庫として残ったままで顧客に届かない場合は、それらもムダである。ただし、受注生産のような「必要なモノを必要な量だけ生産する」という前提条件をおけば、まずは、いかに非付加価値資源を減らすかという点が課題となる。

生産現場においては、より速い時間（リードタイム短縮）で、より短い加工時間（工数低減）によって、より少ない原材料の消費で必要生産量が確保されることが望ましいのはいうまでもない。これが生産現場における良い流れの実現である。

「一般に「生産性」とは「インプット（生産要素の投入）とアウトプット（経済的に有用な産出）の比率」のことである（藤本 2001, 117）」。図3における生産性向上とは、インプットされた経営資源（生産）とアウトプットされる良品の比率（正味率）が向上することである。GKCではこれを「生産能力の増大」とよぶ。このように、改善活動により生産能力が増大した、すなわち生産性が向上した場合、どのようなコスト・マネジメントが可能になるであろうか。それを示すのが図4である。

図4において、上段は改善前の状態を示す。経営資源（生産）のインプット 100 に対して、良品への変換効率としての生産性は 60%であり良品アウトプット 60 が実現される。改善によりムダが排除され生産性が 80%に向上したとする。これを活かす方法が図4の下段に示されているアウトプットの増大とインプットの減少、あるいはその複合である。いずれの方法を選択するかについては、アウトプットを増やせる必要があるか、あるいはインプットを減らすこ

図4 生産能力増大の活用方法



出所：柘・上總 (2022, 134) に筆者一部修正

とが可能かなどの条件が考慮される。

需要が十分にありアウトプットとしての生産量を増やすことができれば問題はないが、需要不足でアウトプットを増やせずにインプットを減らすことを選択した場合には会計上の問題が発生する。経営資源（生産）の中には簡単に減らすことができない固定費も含まれる。変動費に相当する経営資源（生産）であれば、それらを減らすことにより原価低減が実現されるが、固定費に相当する場合はそのように簡単にはいかない。この場合、余剰生産能力が創出されることになり、会計的には機会損失が発生する。

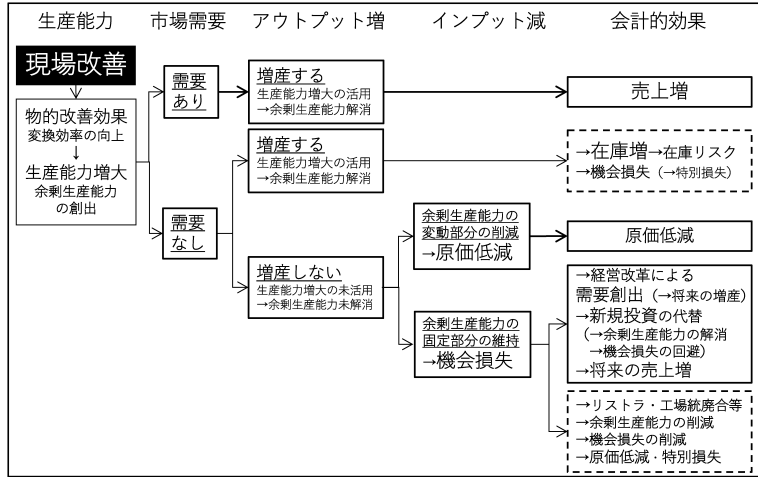
これらは余剰生産能力と機会損失が発生するメカニズムを示すサイクル図としてあらわされる（上總 2016, 11-12; 上總 2018, 17）。このサイクルは経済が成長過程にあり市場需要が十分にある場合にはあてはまらない。しかし、景気停滞期・減退期や、製品多様化による同一製品での需要が減少するような場合には、現場改善を行った現場メンバーが適正に評価され、かつ、経営改革の必要性和可能性を認識するためには、余剰生産能力や機会損失創出の金額測定が必要となる（柘・上總 2022, 133-134）。

このようなサイクルをふまえて、現場改善により生産能力が増大した場合に想定されるコスト・マネジメントへの影響を整理することにより、現場改善による会計的効果が図5のように類型化される（柘・上總 2022, 136-137）。

図5の左側1列目において、現場改善による生産能力増大は物的改善効果としてはすでに達成されている。そのうえで、どのような会計的効果をもたらされるかについて整理されている。影響を与える要素は、市場需要の有無、アウトプット増の有無、およびインプット減の有無の3つである。図5の2列目ではまず、市場需要の有無が岐路となる。需要があれば増産すればよく、図の一番上の経路をたどって売上増に直結する。しかし、需要がないにもかかわらず増産すれば製品在庫が増加し、結果として在庫リスクを増やすとともに、その製品以外を生産していれば得られたであろう利益を失うという意味での機会損失が発生する。

一方で、図5の下段の流れが示すように、アウトプットを増やせなければ、代わりにインプットを減らす検討がなされる。変動費に相当する経営資源（生産）は減らすことが比較的容易であり、それにより原価低減が実現される。しかし、固定費に相当する経営資源（生産）はすぐには減らせない。そこで固定費を回収できる「仕事」の創出が必要となる。それには現場

図5 現場改善による会計的効果の類型図



出所：柘・上總 (2022, 137)

改善だけでなく経営改革，すなわち新たな需要を創出する戦略の実現が必要になる。それが成し遂げられれば将来の増産も可能になるだろう。しかし，望ましいとはいえないが，固定費に相当する経営資源（生産）を一挙に減らすという選択肢も存在する。いわゆるリストラである。この場合には，機会損失は削減されるものの，特別損失の発生などの別の経営問題が発生する。それだけでなく，新たな可能性を開くためのリソースを削減することにより企業競争力が低下するというリスクも生じる。

図5が示す改善効果の類型化は，生産能力増大の結果として現れる改善の金額的效果についての可能性を網羅する点に重要な意義がある。個々の企業の意思決定によりフローは変わりえるが，この類型図の活用により，現段階での改善効果の見える化が実現するだけでなく，将来の改善効果の想定も可能となる。

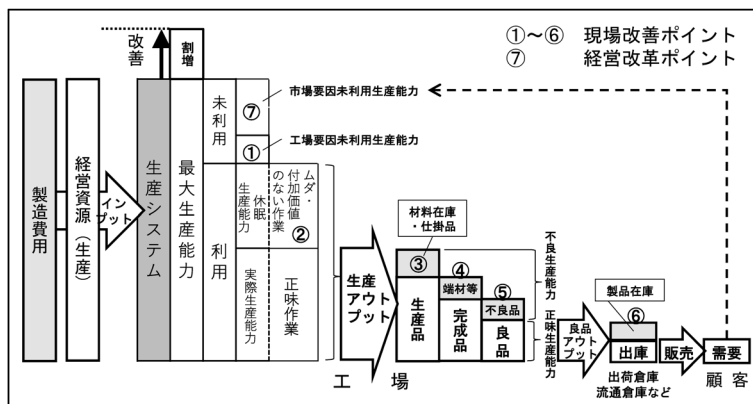
3.2 余剰生産能力管理

生産現場の改善により目指すのは前述したとおり良い流れである。投入された製造費用により確保され，生産現場に投入された様々な経営資源（生産）が実現する生産能力は，顧客に届くかどうかという視点で分類される。投入された経営資源（生産）によって実現可能な最大生産量（理論値）を基準として，これを「最大生産能力(Maximum Production Capacity)」とする。それに対して，現在，実際に生産できている良品生産量を，現時点で実現できている「正味生産能力(Net Capacity)」とする（柘・上總 2022, 131）。

ここで，最大生産能力を100%とすると，正味生産能力の割合は製造現場全体の生産性を示す正味率になる。しかし，最大生産能力がそのまま正味生産能力にはならない。投入された経営資源（生産）が実現するはずの生産能力は，顧客に向けて流れる中で毀損されていく。図6はこれを模式的に示す生産能力展開図（柘・上總 2022, 132）である。

図6の左半分は，生産現場における加工時間を主とする「時間」に関わる生産能力の活用状

図6 生産能力展開図



出所：終・上総 (2022, 132)

況と毀損状況をあらわす。最大生産能力のうち一部は、現在の需要状況では十分な受注がない、あるいは工場内で設備停止などにより稼働が落ちてしまうなどの理由により「未利用生産能力 (Idle Capacity)」になる。GKCではこれらをさらに、市場の需要不足による「市場要因未利用生産能力 (Market Oriented Idle Capacity)」と工場の実力不足による「工場要因未利用生産能力 (Factory Oriented Idle Capacity)」に分けて管理する。前者は工場の責任とはいえないために現場改善の主対象にはならないが、後者は設備停止の改善などが求められる。

しかし、最も難しいのは、必要とされる作業に含まれるムダや、実際には付加価値を生まないなど「ムダと認識されずに消費されている」生産能力の存在である。GKCではこれを「休眠生産能力 (Sleeping Capacity)」と定義する。この休眠生産能力によって、一見すると問題なく能力いっぱい稼働していると思われていた工場が、現場改善によって同じリソースのまま増産可能になるといったことが起きる。トヨタでは、「『問題がない』が最大の問題である」とされ、「仕事は「問題探し」から始める」(OJTソリューションズ2017, 64)などと意識付けされるが、問題は解決するより発見の方が難しい。休眠生産能力は、このような発見が難しい問題に相当する。ここで注目すべきなのは、図6の左側で「生産アウトは正味時間のみから生み出されている」ことが図示されている点である。これは改善の視点からは非常に重要であるが、従来、会計的には必ずしも明確に意識されておらず、改善効果の見える化の阻害要因のひとつでもあった。

図6の右側は、正味時間から産出された生産アウトがそのまま良品生産量ではないという点から、主に「物量」に関わる生産能力の活用状況と毀損状況をあらわす。生産アウトには不良も含まれる。また、端材などの材料歩留りの悪さもある。材料倉庫や工程内、工程間に滞留している在庫も流れを悪くする要因である。これらはまとめて不良生産能力 (Burdened Capacity) とよばれる。このような物的ロスおよび滞留については会計的にもかなり認識されていたが、改善に資するレベルで測定可能かという点では、MFCAを除けば詳細な分析は見られなかった。MFCAにおいても、図6の左側の時間軸との関連は必ずしも意識されていなかった。

GKCにおける生産能力展開図は、現場改善を会計的に写像すべく考察された概念図である。実務適用の際は個々の生産現場の状況により応用が必要になるが、この基本図は概念としてのムダを示す点に意義がある。生産能力展開図における流れの途中で滞留や消失をしてしまった生産能力はすべてムダである。それらの流れを良くすることが改善であり、図6の①～⑥はその対象となるという意味で「現場改善ポイント」とよばれる。⑦は要因と対策が生産現場におけるものではないことより「経営改革ポイント」とよばれる。

なお、最大生産能力を超えて創出された能力は、割増生産能力(Premium Capacity)とよばれる。当該現場の管理条件の前提を変えるような改善効果に相当する。筆者が企業の方々からお聞きしてきた経験によれば、このようなレベルの改善は、時として新規の投資を一部代替する、あるいは不要とするような結果をもたらすようである。

従来のコスト・マネジメントは、現在の技術制約、生産条件、受注量、現場管理の実力値などの条件のもとで実現されたアウトプットを製品原価として測定してきた。しかし、改善を支援する会計手法であるGKCでは、コスト・マネジメントの主な対象がインプットに転換される。常に変化を志向する改善活動においては、製品をお客様に届けるために投入されたインプットとしての経営資源(生産)がどこまで利用され、さらに活用されているかを金額測定することが求められる。それにより、現場のムダがどこに集中して、何を優先的に改善すべきかなどの判断が可能になる。その意味において、GKCはコスト・マネジメントの視点を転換する。

4. 事例紹介：矢橋ホールディングス株式会社「原価プロジェクト」

前節では、GKCの理論的特徴とその意義について、主として柘・上總(2022)を参照しながら概観した。本節では、これらの考え方を適応させることで、改善効果の会計的測定と次段階の改善への可能性を把握する試みについて、一定の成果がでつつある企業事例を紹介する。

筆者は2019年以降、矢橋ホールディングス株式会社(以下、矢橋HD)との共同研究を行ってきた。同社で遂行されている「原価プロジェクト(以下、原価PJ)」におけるアクション・リサーチである。この手法は、時間がかかり成果が予測困難というコストやリスクが指摘されている(松尾2014; 岡田2014; 澤邊2014)。しかし、新たな理論の構築において、実務検証はきわめて重要であると考え、コロナ禍の時期においても必要な対策をとりつつ可能な限り実施してきた。なお、矢橋HDおよび同社グループの概要、プロジェクトのきっかけおよびその後の活動などについては、柘・ゲン(2022)に詳細な記録がある²。

4.1 矢橋ホールディングス株式会社「原価プロジェクト」

矢橋グループは、現在の岐阜県大垣市一帯に代々続く矢橋家により創業された。1961年設立、資本金4,068万円の中堅製造企業である。同社の経営理念である「人間探求企業」には矢橋家の家訓が反映されている。本社である矢橋HDははじめ、同社の主な事業所は岐阜県大垣市に位置する。独自の技術による資源の完全利用を目指して、日本国内だけでなく、ベトナム、ミャンマー、韓国、シンガポールにおいて幅広く事業を展開されており、国内10社、海外

7社の17社からなる。従業員数は、日本国内が585名、ベトナム、韓国などのアジアを中心に国外が575名であり、7か国の国籍を持つ社員がいるグローバル企業である（いずれも2023年1月現在）。

2007年にはガバナンスの強化や連結経営の全体最適のため、三星鉱業を新設分割してホールディングカンパニーを設立した。矢橋林業や矢橋工業などの中核企業を順次子会社化して、財務面からも資金効率を向上させ、HD体制を確立した。同社の環境配慮型事業への事業展開は、2021年12月のニューズウィーク誌でも紹介された。

“Yabashi Holdings: Committed to carbon offsetting as focus shifts”

As it looks to the future, Yabashi Holdings is working towards carbon neutrality and is turning its attention to its wood and metal divisions. “What’s important is to move towards carbon neutrality by planting more greenery and also having an agricultural business.” Tatsuyoshi Yabashi, President, Yabashi Holdings Co., Ltd. (News Week 2021, 16 一部抜粋)。

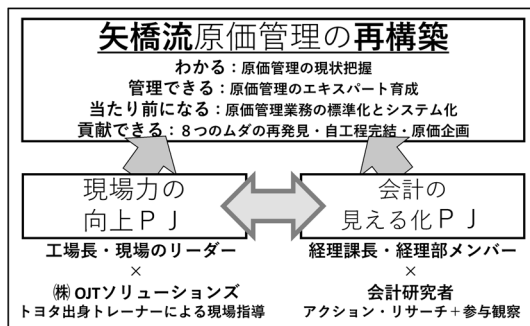
この記事には、長らくグループの中心的事業であった石灰事業に並ぶ新しい可能性のある事業として、環境にやさしい持続可能性のある木材事業や鋼材事業への展開が紹介されている。それを担うのが、矢橋グループの子会社の一つ矢橋林業株式会社（以下、Y社）である。Y社の木材事業は、木造住宅の建築に用いる木材のプレカットを主としている。大垣市内に垂井工場、昼飯工場の2つのプレカット工場をもつほか、奈良県にあるグループ会社の株式会社丸紅住宅資材もプレカット事業の一翼を担っている。

ここで、プロジェクト開始前のY社の概要を述べる。Y社は、1953年に設立された。資本金4,500万円、従業員数168名（2023年1月現在）で、木材事業と鋼材事業を行っている。このうち木材事業では、顧客や市場の急激な需要減少や原材料費高騰など外部環境の大きな変化の影響を受けて、近年は営業利益において赤字傾向にあった。そのような状況下でも、矢橋HDによる財務改革によりY社の総資本回転率は著しく改善され、HD化直前の2006年には約1.1回転であったものが、2009年には約1.6回転、さらに2015年には約2.1回転にまで向上していた。しかし、総資本利益率(ROA)は、売上高利益率の影響も受ける。したがって、利益の増加もまた重要な課題となる。外部要因が影響したとはいえ、対策の必要性は認識されており、木材事業を対象現場とする原価PJを開始するにいたった。原価PJは現在も進行中で、今後は同社の別部門やグループ内別会社にも横展開する。本稿では、主としてプロジェクトの初期段階、Y社における2019年から2022年にかけての実践を紹介する。

2019年9月、筆者は、同社代表取締役社長の矢橋龍宣氏と面談の機会を得た。当時の矢橋氏は、「Y社には原価が見えるしくみが十分でないため、原価の異常が生じて管理が困難である」というご認識を持っておられた。そこで「矢橋流原価管理の再構築」を基本コンセプトとするプロジェクト開始が決定された。その際に、筆者からも具体的方策として「製造現場を含む全業務の「流れ」が見える化して、各箇所存在する課題を発見、改善する」ことを提言し、ご理解を頂いた。図7は、原価PJ開始時に開催されたキックオフでの資料の一部である。

図7に示されているように、原価PJは「現場力の向上（以下、現場力PJ）」と「会計の見える化（以下、会計PJ）」の2つから構成される。工場での現場改善と、その成果を写像できる会計改善が両輪として機能することが意図された。前者は、株式会社OJTソリューションズに

図7 2019年11月「原価プロジェクト」始動



出所：Y社提供の原価PJ資料（第1フェーズキックオフ）に筆者加筆修正

所属するトヨタ出身のトレーナーによる現場指導のもとで、工場長や現場のリーダーなどによる活動が行われた。後者は、同社経理部を主たるメンバーとして、会計研究者がそれを支援することにより、実践的な原価およびその問題点の把握を目指す活動が展開された。あわせて、現場力PJによる改善効果について、会計PJにより会計的測定を行うことも意図されていた。その中で、筆者は、プロジェクト全体の進捗と相互理解を図るとともに、会計PJにおけるメンバーの活動にその都度加わった。さらに、複数の会計研究者による参与観察も行われた。次項以降、これらの活動の成果の中から、主として会計PJの成果を記述する。

4.2 会計PJ成果①：現場データにもとづく原価把握

活動当初、会計PJが最も力を入れたのは「邸別原価表」という新たな原価管理ツールの構築であった。邸別原価表の作成目的は、顧客先に納品する邸（家1軒）別の売上と原価を比較することにより邸別利益、一般的な表現では製品別利益を計算し、案件別に損益の「勝ち負け」を見える化することである。表1は、木材プレカットの邸別売上と邸別原価の計算構造の例である。

表1において、顧客への売上は①加工賃売上、②材料売上、③運賃売上の3つに分類される。この分類別に顧客との契約価格である売上と、実際発生額としての原価を比較して利益を算出する。原価は必要に応じて費目別に細分される。図8は邸別原価表の主な項目を示す。

邸別原価表のデータ取得は、内製された新システムによっているが、データの活用にはエクセルを用いる。図8の下部、邸別原価表の横1行が顧客1邸分のデータである。左端にお施主さまとよばれる最終顧客名を冠した「邸名」、取扱店名、建築される家の坪数などの基本データが示される。そのうえで、前述した3つの売上区分ごとに、売上とそれに対応する原価のデータが列記される。ここでは、直接労務費①および直接労務費②に注目する。直接労務費①は、プレカット工場における主作業である「木材加工機を操作して原料である木材をカットする」ための労務費である。直接労務費②は、それ以外の手加工などの労務費である。金額的重要性から鑑みて、直接労務費①の把握が急がれたため、最初にこの原価の測定方法が検討された。

原価PJ開始前のプレカット工場における作業記録と報告には、作業者が紙の帳票に記録した日報が用いられていた。集計処理を考慮すると実際作業時間を用いた労務費計算は実務的に

表1 Y社 邸別売上・邸別原価の計算構造

売上分類	売上項目	原価項目
①加工賃売上	加工賃(機械加工・手加工) 金物取付費	固定費 ・ 労務費(派遣・事務員含む) ・ 製造経費(減価償却費・修繕費他) ・ 一般管理費(本社経費・営業経費)
②材料売上	材料(木材・金物・副資材)	材料仕入価格(木材・金物・副資材)
③運賃売上	運賃売上	運賃仕入(販売運賃)

出所：Y社提供の原価PJ資料(第3フェーズ活動報告会)

図8 Y社 会計PJ 邸別原価表の主項目

邸名	店名	坪数	加工売上	直接労務費①	直接労務費②	間接労務費	労務費計	製造経費	一般管理費	加工原価計	加工利益	材料売上	材料原価	材料利益	金物売上	金物原価	金物利益	副資材売上	副資材原価	副資材利益	材売上計	材原価計	材利益	運賃売上	運賃原価	運賃利益	構造売上計	構造原価計	邸別利益計
...

出所：Y社提供の原価PJ資料(第2フェーズ最終報告会)

は難しく、坪数などの代替値を用いた予定配賦計算がなされていた。しかし、プレカットの実際作業時間は、現場力PJが現時点の生産性を把握し改善するために必要とされた。会計PJにおいても正確な実際原価計算のために必要であった。そこで、現場力PJの活動に「日報の電子化」が加えられた。Y社は社内にシステム関連部署があり、電子日報システムの内製が可能であった。現場のデータ入力の手間は極力少なく、しかも、データの正確性を担保するという矛盾しがちな目的のもと、各部門担当者の連携により試行錯誤しながらシステム構築が進められた。開発された電子日報はただちに現場で利用され、使い勝手やデータ処理方法が何度も改善された。入出力のインターフェースがエクセルベースで設計されたため、誰もが理解して意見を寄せることができた。データの受け皿としての邸別原価表のフレームが先にできあがり、そこに電子日報システムからの実際直接作業時間データが入ってきた。

プロジェクトの進捗とともに電子日報データの精度が上がり、正確な原価計算が実現され、データの取得対象工程も拡大した。2022年夏頃には、邸別原価表の直接労務費①はすべて電子日報データにより計算されるようになった。直接労務費②についてもデータ取得方法の検討が始まった。いずれはすべての直接労務費について、正確な邸別計算が可能になる見込みである。

このような日報データシステムの進捗とともに創発的成果が現れた。源流データの一元化である。邸別データの取得については、Y社の顧客先ごとにデータ形式が異なるため一元化は容易ではなかった。データ活用の有効性が認識されたこともあり、これを何とかしようという機運が高まり、統一書式による一元管理可能な顧客データベースの構築が実現しつつある。

邸別原価表は会計PJの代表的成果物ではあるが、それがきっかけとなり、社内で様々な連携の動きが生み出された点に注目したい。単一のコスト・マネジメント手法の進化にとどまらず、コスト・マネジメント手法を変える過程で発見された問題を解決するうちに、新たな組織

行動がもたらされたのである。このような事例は他にも発生しており、次項以降で紹介する。

4.3 会計PJ成果②：改善効果の見える化

会計PJの当初目標には、邸別原価管理の他に、現場力PJと連携して現場改善効果の会計的測定があった。GKCが目指す「改善効果の見える化」である。現場改善効果と会計的效果の関係は、前述のように市場需要と、企業が決定するアウトプット量とインプット量の変化の影響を受ける。その判断には現場の状況を正しく写像する会計数値が必要である。Y社でも「現場データに基づいた実際原価」の把握が必要であったが、邸別原価表の完成により実現された。そこで、現場力PJの改善事例について、邸別原価表の数値を用いて会計的效果を計算した。

測定対象は垂井工場におけるプレカット用機械設備の「頻発停止改善」である。投入された木材に対して自動でカットや穴あけなどをする設備が、短時間だが頻繁に停止していた。生産現場で比較的良好にみられる現象である。大規模停止とは異なり、停止しても作業員が位置調整その他の対処をして再稼働させるため、改善の必要性が認識されづらいという特徴がある。

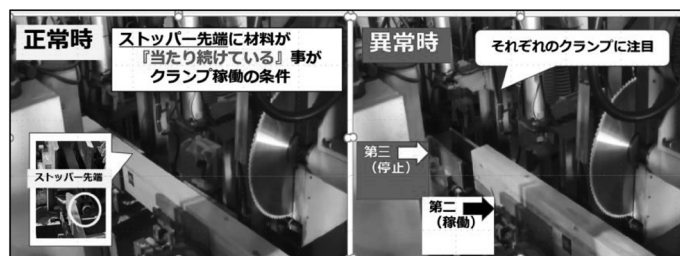
現場力PJによる「5大管理ボード」設置の効果もあり、横架材用設備における頻発停止回数の増加傾向が判明した。そこで、詳細データを収集し要因分析を行った結果、投入口のストッパーセンサーの誤作動が46%、スリット加工ユニット箇所での短尺材のひっかけり起因が42%を占めることが判明した。時期的に短尺材の加工が多めになっていたことの影響も明らかになった。図9は、当該設備の投入口における正常時と異常時の動きを示す。

図9が示すように、まっすぐ投入されるべき木材が、途中で位置がずれることで頻発停止が発生していた。分析をすすめると複数の要因が判明し、まずは以下の改善が実施された。

- 1 クランプ稼働に必要なストッパー先端部への材料の「あたり」を確実にするために治具を改良
- 2 材料投入時のアングルのズレを調整
- 3 クランプに材料があたらないための材料ガイドの改良
- 4 搬送ローラーとスリット部のレベル合わせ

2021年7月段階のこれらの対策実施により、翌8月以降、頻発停止は激減した。頻発停止増加前の6月と比較して頻発停止は約4分の1になり工数低減にも貢献した（柗・グエン2022、

図9 Y社 現場力PJ 頻発停止改善



出所：Y社提供の原価PJ資料（第3フェーズ中間報告会）

68-69). さらに真因追究と対策実施を継続し、2022年2月以降は、当該設備の停止はほとんどなくなった。これらの成果は、2021年12月原価PJ第3フェーズ中間報告会および2022年6月第3フェーズ活動報告会において現場力PJにより報告された。

同時に、会計PJからは同改善の会計的効果が報告された。月別頻発停止工数は、月別停止回数に30秒/回を乗じて月別停止時間を算出し、さらに設備別の実際作業数乗じることにより換算される。さらに、1分あたりの直接労務費レートを乗じて頻発停止による月別ロス金額が算出される。改善によりこのロス金額は顕著に低減した。年度当初2021年4月と比較したロス金額の低減を各月における改善効果額とすれば、2021年4月から2022年3月の1年間の改善効果額は49,098円/月となった。ただし、顧客ごとに邸宅の坪数は様々であるため、平均38坪/邸としてさらに換算し、月別・邸別の改善効果額1,318円/邸・月が算出された。

第3フェーズ活動報告会において、現場力PJによる頻発停止改善報告と並行して会計PJによる改善効果額の報告がなされたことにより、生産現場の頑張りが他部門にも金額で理解された。しかし、改善活動は頻発停止改善だけではない。そこで、すべての改善についての金額測定はできなくても、他の改善効果額の可能性を示すものとして、邸別原価表の数値をもとに、GKCの生産能力の考え方を援用した数値が会計PJより報告された。これについては、次項で述べる。

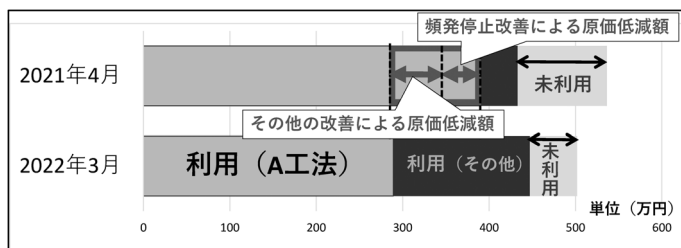
4.4 会計の見える化PJ成果③：部門横断による余剰生産能力の活用

前項で例示した頻発停止改善の月別・邸別の改善効果額は1,318円/邸・月であった。一方で、邸別原価表を用いて算出された、月別・邸別の直接労務費の実際低減額は13,077円/邸・月となり、約10倍の開きがあった。この違いの要因検討では、改善効果額算出の元データの正確性と、頻発停止改善以外の改善効果額の可能性に分けて考える必要がある。

まず、金額測定の正確性を期するには、実際頻発停止時間と実際作業人数の厳密性が必要となる。現時点では、頻発停止時間は停止回数からの計算値であり、実際の停止時間のばらつきによる影響は考慮されない。また、現場では常に柔軟な応援などの生産性向上の努力がなされているが、計算に用いる実際作業人数にはそのような対応時間までは反映されない。今後、電子日報システムがさらに進化して、より詳細かつ正確なデータが取得可能になれば、数値の正確性は増すであろう。とはいえ作業による入力という現行の方法には限界がある。それにより作業の負荷を増やすのでは本末転倒だからである。将来のDX推進により現場の詳細データの自動収集が可能になれば、金額測定の正確性が劇的に向上するという期待を持ちたい。

次に、頻発停止改善の改善効果額と直接労務費の実際低減額との差額には、複数の改善効果額が含まれると推定される。ここにGKC適用の余地があった。実際作業時間は、作業という経営資源(生産)が利用されている時間であるが、実際にはムダな時間や、付随/付帯作業などの非付加価値作業に要する時間も含まれる。GKCにおける休眠生産能力に相当するが、改善によって工数低減されてはじめてそれに気づくことが多い。今回の頻発停止改善もそのひとつである。改善前の実際作業時間には、他にも様々な休眠生産能力が存在していたと考えられる。それらが現場力PJの改善活動により顕在化した。具体的には、作業の組合せを変える、治具を工夫するなどの改善により工数低減が達成されたことが挙げられる。もちろんさらなる改善の可能性も存在する。改善に限りがないというのはこのような挑戦可能性を意味して

図 10 Y 社 A 工法とその他工法による利用／未利用生産能力の金額変化



出所：Y 社提供の原価 PJ 資料（第 3 フェーズ活動報告会）をもとに筆者作成

いる。

ところで、休眠生産能力が削減されて現場改善効果としての生産能力増大が達成されても、十分な受注がなければそれは未利用生産能力という名の余剰生産能力になる。ここでの課題は、未利用生産能力に対して必要な追加受注量を把握し、それを営業部門と共有して対策を講じることである。すぐに追加受注が望めない場合には、新たな仕事に向けた経営改革も必要となる。

そこで、前述の改善効果額と邸別原価表の直接労務費金額を用いて、利用／未利用生産能力に相当する労務費金額を算出し、2021年4月と2022年3月で比較した。住宅建築の軸組加工には在来工法と金物工法があり、Y社は後者、中でもA工法に強みをもつ。そのためA工法については、電子日報開発初期から実際作業時間の詳細データが取得されていた。また、改善事例として挙げた頻発停止もほとんどがA工法で発生していた。これらをふまえて、A工法とそれ以外の工法に分けて生産能力を推定計算した。図10はその結果を示す。

図10において、A工法の利用生産能力として算出される直接労務費の金額は、2021年4月から2022年3月までの1年間の改善活動の結果、太枠で囲われた分だけ削減された。そのうち、破線より右側が頻発停止改善による改善効果額に相当する。このグラフからも頻発停止改善以上の改善効果額の存在が推定される。さらに、未利用生産能力に相当する金額も、推定計算ではあるが直接労務費総額から実際作業時間と労務費レートから算出された利用生産能力の相当額を引いた差分として算出することができた。理論的には、改善によって削減された休眠生産能力はもともと利用生産能力に含まれていたと考えられる。作業員数などの投入された経営資源（生産）と受注量が一定ならば、利用生産能力が減っただけ未利用生産能力が増えるはずである。しかし、図10では、未利用生産能力の相当額はむしろ減っている。

これは、原価PJがY社の全社活動として展開されたことに起因していた。定期開催される報告会で現場力PJの改善効果が報告され、会計PJによって業績への影響も説明された。日常業務においても活動進捗が社内でも共有され、営業部門内でも「このままでは受注が不足する」との認識が高まった。実はこれは必ずしも問題ではなく、逆にいえば「もっと受注を獲得しても、わが社の工場はそれを生産できる能力がある」ということである。そこで、積極的な営業活動の拡張により、新たな受注を新規顧客から獲得するにいたった。GKCが主張する「余剰生産能力の活用による機会損失の解消」のひとつの創発的事例である。

このことが会計PJの新たな活動テーマにつながり、2022年末現在、以下3つの取組みが始まっている。ひとつめは、邸別原価表に用いる現場データの網羅性と精密度を向上させること

である。それには、部署連携による情報集約はもとより、デジタル技術の活用も視野に入る。

2つめは、営業活動と連動する全社活動としてのコスト・マネジメントである。前述の営業部門で創発的に実施された改善効果の活用を一過性のものにせず、林業部門全体でマネジメントする「しくみ」に進化させることを目指す。従前から木材事業の全体を俯瞰する会議体は存在したが、その場での活用を想定した新たな帳票フォーマット（仮名称：状況共有表）を検討している。現場の管理指標と経営業績数値の両方を俯瞰し、将来の受注見込みやその時点で想定されている工場の生産能力などもふまえ、多角的な検討に資することが目的である。

3つめは、商流の見える化である。状況共有表のデータ取得方法を検討する中で業務全体の流れを把握する必要性が認識された。現場力PJで作成した「モノと情報の流れ図」は生産現場に限られる。そこで、会計PJを中心に部門横断で「商流（情報）の流れ図」を作成中である。

以上の活動は端緒についたばかりであるが、将来的には、全社の良い流れを意識しながら、現在の状況と将来の予測にもとづく生産能力と受注のフィード・フォワード管理を目指したい。また、これらの成果をY社だけでなく、矢橋グループ各社にも横展開していく。今後も、GKCを実務に適用することにより同社を支援しつつ、同時に、GKCの理論進化を図っていく。

5. 貢献と課題

本節では、GKCについて、これまでになしえた研究の貢献とさらなる課題について述べる。

5.1 会計理論の構築と企業における実践検証

まず、GKCとしての理論研究および実践適用の応用研究の2つの視点から述べる。GKCは、現場改善に寄与するコスト・マネジメント手法として、その基本部分の理論については確立されてきた。しかし、具体的な計算事例なども単純化されたものにとどまり、たとえば、実際の生産現場における工程内仕掛などをどのように金額測定し、生産能力のムダを数値化するかなど、検討すべき論点は残る。理論研究としてのGKCの今後の課題である。また、理論を実務に適用する応用研究については、端緒についたばかりである。今後も、実際の改善活動に併走しながら、実務に貢献できる理論とその適用過程についての方法論を積み上げていきたい。

5.2 コスト・マネジメントの視点の変換と資源マネジメントへの拡張

日本管理会計学会2022年度年次全国大会の統一論題報告において、コスト・マネジメントの視点の変換について、今後の研究進捗への期待を提言させていただいた。「投入され、費消された原価としてのインプット管理」から「改善により創出され、将来に向けて利用可能となった余剰生産能力というアウトプット管理」への変換である。原価管理をやめるわけではないので、実際には視点の拡張といえる。そこでは、管理の主対象について「回収のための原価管理」から「改善のための生産能力管理」へと軸足が移っていくことになる。

GKCにおける生産能力は、投入された経営資源（生産）の活用により顕現される。そのすべてが改善の対象となり得る。GKCの次には、経営資源全般をマネジメントできるGKM (Gemba Kaizen Management) が必要とされるかもしれない。これも残された課題として今後の研鑽を期したい。

謝辞

本稿の執筆にあたり感謝を申し上げたい方々はたくさんおられます。日本管理会計学会 2022 年度年次全国大会の統一論題にご指名を頂いたことに深謝を申し上げます。座長の田坂公先生をはじめ登壇者の今井範行先生、片岡洋人先生には準備段階から当日の意見交換まで、コスト・マネジメントに関して多岐にわたるご知見をご教示頂きました。上總康行先生には、GKC が現在の形になるまで 10 年近く共同研究を継続してご指導を賜りました。改めて感謝申し上げます。学会誌編集委員長の挽文子先生、副編集長の新江孝先生にも大変お世話になりました。御礼申し上げます。

本稿の事例は、2019 年度から継続中の矢橋ホールディングス株式会社におけるアクション・リサーチです。同社のご尽力に心より感謝いたします。なお、本稿は JSPS 科学研究費 (17K04038) による理論研究、JSPS 科学研究費 (22K01689) による応用研究、および、矢橋ホールディングス株式会社による愛知工業大学 2020 年度奨学寄附金による調査研究成果の一部です。

注

- ¹ 現場改善と会計に関する先行研究の詳細、および GKC の計算構造、生産能力の区分、改善効果の計算例などの詳細については、柗・上總 (2022) を参照されたい。
- ² 矢橋ホールディングス株式会社におけるアクション・リサーチの詳細、特に、同社の概要や初期の活動記録などについては、柗・グエン (2022) を参照されたい。

参考文献

- 藤本隆宏. 2001. 『生産マネジメント入門 I』日本経済新聞出版社.
- 藤本隆宏. 2003. 『能力構築競争：日本の自動車産業はなぜ強いのか』中公新書.
- 藤本隆宏監修・一般社団法人ものづくり改善ネットワーク編. 2017. 『ものづくり改善入門』中央経済社.
- Goldratt, E.M. and J. Cox 1984. *The Goal: A Process of Ongoing Improvement*. Great Barrington, MA: The North River Press.
- Goldratt, E.M. 1990. *The Haystack Syndrome: Sifting Information Out of the Data Ocean*. Great Barrington, MA: The North River Press.
- 柗紫乃. 2019a. 「投下資本回収額の最大化と回収期間の短期化」『愛知工業大学経営情報科学』13(2): 45–60.
- 柗紫乃. 2019b. 「カイゼン効果の見える化：GKC「カイゼンの 6 ステップ」効果金額シミュレーション」(河田信, 川野克典, 柗紫乃, 藤本隆宏. 2019. 『ものづくりの生産性革命』中央経済社): 85–110.
- 柗紫乃. 2020a. 「現場改善会計 (GKC) における生産能力の測定方法：実務適用のための試論的

- 考察』『愛知工業大学経営情報科学』14(2): 40–67.
- 柘紫乃. 2020b. 「企業経営における「お金の流れ」の価値評価：改善における「よい流れ」の概念を適用して」『日本情報経営学会誌』40(1・2): 114–123.
- 柘紫乃. 2021. ワーキングペーパー「生産現場におけるムダの定義と課題：生産能力測定のための予備的考察」『愛知工業大学経営情報科学』15(2): 48–77.
- 柘紫乃, 上總康行. 2016. 「製造現場の改善と原価計算：改善効果の見える化」『原価計算研究』40(2): 72–86.
- 柘紫乃, 上總康行. 2017. 「製造現場における改善効果測定と2種類の時間概念」『原価計算研究』41(1): 76–89.
- Hiiragi, S. and Y. Kazusa. 2017. GKC as Gemba Kaizen Costing: Visualizing Kaizen Effects. *Melco Management Accounting Research Discussion Paper Series*. MDP2017-008.
- 柘紫乃, 上總康行. 2018. 「現場改善による生産能力の増大：現場改善会計論に向けた予備的考察」『愛知工業大学経営情報科学』12(2): 68–88.
- 柘紫乃, 上總康行. 2022. 「現場改善効果の類型化：会計的視点からの考察」『管理会計学』30(1): 123–140.
- Hiiragi, S. and Y. Kazusa. 2023. Measurement And Utilization Of “Fee Capacity” At Production Sites: Based On The Theory Of Gemba Kaizen Costing. *Melco Management Accounting Research Discussion Paper Series*. MDP2023-001.
- 柘紫乃, グエン・タン・ディン (Nguyễn Thành Dinh). 2022. 「資料 中小製造企業「原価プロジェクト」との産学連携活動報告」『愛知工業大学経営情報科学』16(2): 50–73.
- Huntzinger, J. R. 2007. *Lean Cost Management: Accounting for Lean by Establishing Flow*. Fort Lauderdale, FL: J. Ross Publishing.
- Kaplan, R. S. and S. R. Anderson. 2007. *Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits*. Boston, MA: Harvard Business School Publishing. (前田貞芳, 久保田敬一, 海老原崇訳. 2009. 『戦略的収益費用マネジメント：新時間主導型ABCの有効利用』McGraw-Hill Education (Asia)).
- 上總康行. 2016. 「日本の経営における機会損失管理と固定費管理：日本の管理会計の基本的特徴の折出」(上總康行, 長坂悦敬編著. 2016. 『ものづくり企業の管理会計』中央経済社): 1–19.
- 上總康行. 2017. 『管理会計論 第2版』新生社.
- 上總康行. 2018. 「現場改善効果の見える化：機会損失を組み込んだ現場改善会計論」『立命館経営学』56(6): 15–32.
- Klammer, T. P. ed. 1996. *Capacity Measurement & Improvement*. Burr Ridge, IL: Irwin Professional Publishing.
- 國部克彦, 中島道靖編著. 2018. 『マテリアルフローコスト会計の理論と実践』同文館出版.
- 國部克彦, 梨岡英理子監修. 2003. 『環境会計最前線：企業と社会のための実践的なツールをめざして』財団法人省エネルギーセンター.
- Maskell, B., B. Baggaley and L. Grasso. 2012. *Practical Lean Accounting: A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise* 2nd edition. Boca Raton, FL: CBC Press.
- 松尾貴巳. 2014. 「管理会計研究におけるアクションリサーチの意義と課題」『管理会計学』

- 22(2): 15–27.
- Modig, N. and P. Ahlstrom. 2012. *This is LEAN: Resolving the Efficiency Paradox*. Stockholm, Kingdom of Sweden: Rheologica Publishing.
- News Week. 2021. “Yabashi Holdings: Committed to carbon offsetting as focus shifts,” *News Week*. December 3–10: 16.
- OJT ソリューションズ. 2017. 『仕事の生産性が上がる トヨタの習慣』 KADOKAWA.
- 岡田幸彦. 2014. 「管理会計と「前向き」の実証研究に関する一考察」『管理会計学』22(2): 29–37.
- 岡本清. 2000. 『原価計算論 六訂版』国元書房.
- 大野耐一. 1978. 『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. (英訳版: Ohno, T. 1988. *Toyota Production System: Beyond Large-Scale Production*. New York, NY: Productivity Press).
- Raffish, N. and P. B. B. Turney. 1991. Glossary of Activity-Based Management. *Journal of Cost Management*. Fall: 53–63.
- Rother, M. and J. Shook. 1998. *Learning to See: Value Stream Mapping to Create Value and Eliminate MUDA*. Cambridge, MA: The Lean Enterprise Institute. (成沢俊子訳. 2001. 『トヨタ生産方式にもとづく「モノ」と「情報」の流れ図で現場の見方を変えよう!!!』日刊工業新聞社).
- 櫻井通晴. 1998. 『新版 間接費の管理: ABC/ABM による効果性重視の経営』中央経済社.
- 澤邊紀生. 2014. 「「管理会計の理論」構築におけるアクション・リサーチの意義」『管理会計学』22(2): 3–14.
- 新郷重雄. 1954. 『工場改善の技術 (普及版)』日本能率協会.
- Shingo, S. 2007. *Kaizen and the Art of Creative Thinking*. Bellingham, WA: Enna Products Corporation.
- Stenzel, J. ed. 2007. *Lean Accounting: Best Practices for Sustainable Integration*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- 高橋賢. 2011. 「時間を基準とした原価配賦に関する一考察」『横浜国際社会科学研究』16(3): 1–11.
- 田坂公. 2022. 「わが国におけるコスト・マネジメントの現状と課題」日本管理会計学会 2022 年度年次全国大会 統一論題要旨.
- トヨタ自動車. 2019. 「2019 年 3 月決算報告」<https://global.toyota/jp/newsroom/corporate/27803050.html> (2022 年 8 月 15 日閲覧)
- Womack, J. 2013. *Gemba Walks* 2nd edition. Cambridge, MA: The Lean Enterprise Institute.
- Womack, J. P. and D. T. Jones. 2003. *Lean Thinking: Banish Waste and Create Wealth in Your Corporation*. Revised and Updated 2nd edition. New York, NY: Free Press.
- Womack, J. P., D. T. Jones and D. Roos. 1990. *The Machine that Changed the World: The Story of Lean Production*. New York, NY: Free Press (沢田博訳. 1990. 『リーン生産方式が、世界の自動車産業をこう変える』経済界).
- 矢橋ホールディングス株式会社, 矢橋林業株式会社提供: 原価 PJ 資料 (第 1 フェーズキックオフ, 第 2 フェーズ最終報告会, 第 3 フェーズ中間報告会, 第 3 フェーズ活動報告会).

論壇

コスト・マネジメントの新展開 —サービタイゼーションの原価企画に学ぶ—

片岡洋人

<論壇要旨>

企業経営において、原価管理は最重要課題の1つである。伝統的な原価管理における研究・教育・実務は、標準原価計算を中心に発展してきた。その後、わが国では原価管理が体系化され、また、戦略的な要素を組み込むことや、価値連鎖、源流管理などが強調されることにより、戦略的コスト・マネジメントへ発展したといえる。しかし、原価管理は、製品の製造・販売に焦点を当てた製造業者を出自として発展してきたため、有形の製品のみならずサービスを付加したり、さらに進んでソリューションを提供したりするサービス事業者への転換を図っている状況には必ずしも適応できていない。本論文では、サービタイゼーション原価企画研究の知見に基づき、サービタイゼーションに適応した価値主導型原価計算への展開を整理することで、新しいコスト・マネジメントに求められる役割期待を明らかにしている。

<キーワード>

サービタイゼーション, VE, 価値主導型原価計算, 顧客ライフサイクル・コスト, 差別化

New Developments in Cost Management: Lessons from Profitability Planning under the Servitization

Hiroto Kataoka

Abstract

Cost management is one of the most important issues in business management. The traditional cost management have developed around standard costing. Subsequently, Japanese cost management has been systematized, and then strategic elements, value chain, and upstream management were emphasized, leading to the development into strategic cost management. However, the traditional cost management has developed on the basis of manufacturers and has not necessarily adapted to the situation where manufacturers are transforming themselves into service providers that not only offer tangible products but also add services and go further to offer solutions. In such a context, based on the knowledge of profitability planning research on servitization, this paper organizes the development onto value-led costing adapted to servitization, and clarifies new research issues.

Keywords

servitization, VE, value-led costing, customer life cycle cost, differentiation strategy

2022 年 12 月 5 日 受理
明治大学専門職大学院会計専門職研究科教授

Accepted: December 5, 2022
Professor, Graduate School of Professional Accountancy,
Meiji University

1. はじめに

原価計算／管理会計の生成当初より現代に至るまで、コスト・マネジメントは企業経営における中心的課題である。企業は、希少資源を効果的・効率的に活用しながら、その目的を達成しなければならない。原価が発生する背後には目的があり、目的意識をもった活動がある。目的達成に必要なコストは掛けるが、無駄なコストは掛けないという態度がコスト・マネジメントの基本となる。そのため、原価計算を通じて、資源の投入と利用の関係を可視化する必要がある。それでは、現代のコスト・マネジメントには、何が求められているのだろうか。

伝統的な原価管理における研究・教育・実務は、標準原価計算を中心に発展してきた。一方、わが国では原価企画・原価維持・原価改善という原価管理が体系化され、また標準原価計算の相対的な有用性の低下が指摘されるようになると、原価管理に戦略的な要素を組み込む重要性 (Shank and Govindarajan 1993) や、源流管理と市価主導型原価計算の重要性 (加登 1993; 日本会計研究学会 1996) が強調されるようになった。原価管理のための原価計算と利益管理のための原価計算とは別個の技法として説明されることも多い。しかし、製造現場において始まった原価管理は現場責任者の管理下で行われるとしても、それは企業利益の獲得という目的の下で行われている (廣本・挽 2015, 471)。原価管理は、そもそも利益管理の一環として行われるのであり、原価低減や原価削減を意味する用語ではないことには注意すべきである。多くの原価管理研究と実務では、原価低減に焦点が当てられ過ぎており、積極的な価値提案により、顧客満足を引き出すためにいかなる活動を行うべきかという戦略的な視点からの議論が不足しているように思われる。

そのような原価管理は、有形の製品の製造・販売に焦点を当てた製造業者をベースに生成・発展してきたといえる。近年の製造業者は、価値連鎖の下流であるアフターセールス・マーケットへ注力するようになり、有形の製品のみならずサービスを付加したり、さらに進んでソリューションを提供したりするサービス事業者への転換を図っていることも多い (Lovelock 1995; Vandermerwe and Rada 1988)。本論文では、このような現象を「サービス化」または「サービタイゼーション」という¹⁾。サービタイゼーションの下では、差別化を実現するために、製品とサービスを組み合わせ、顧客への価値提供に注目する必要性が生じる。また、サービタイゼーションは、顧客へ継続的に価値を提供し続けることを強調しており、顧客との長期的な関係性を構築する収益モデルでもある。いまだ管理会計領域の研究は少ないものの、わが国ではサービタイゼーションの原価企画研究が少しずつ蓄積されつつある²⁾。

このような背景の下、本論文の目的は、伝統的な製造業の原価管理からサービタイゼーションに適応した価値主導型原価計算への展開を整理することで、新しいコスト・マネジメントに求められる役割期待を明らかにすることである。そのために、まず2.において、先行研究にみる原価管理の展開を整理する。伝統的な原価管理、日本企業における原価管理、戦略的コスト・マネジメントへの展開を概観し、コスト・マネジメントの特性を示す。3.では、サービタイゼーション原価企画の中でも、Settanni et al. (2014) の知見に基づくライフサイクル・コストリング (LCC: Life-Cycle Costing) によるコスト・マネジメントの限界を明らかにする。そのうえで、4.において、VE本来の価値概念を改めて検討し、サービタイゼーションのもとで顧客との長期的関係性を構築するために「コスト<販売価格<顧客にとっての価値」の不等式を前提とした価値主導型原価計算を提案する。5.では、本論文のまとめと考察を提示する。

2. 先行研究にみる原価管理の展開

2.1 伝統的な原価管理

従来、原価管理といえば標準原価計算であった。伝統的原価管理は、(1)原価の発生額をコントロールすることに焦点が当てられている、(2)そのため、原価の責任別分類や責任会計が重視されている、(3)標準原価計算による原価管理が中心となっている、といった特徴をもつ(廣本・挽 2015, 471)。ただし、標準原価計算は、単にローカルな原価管理のために工夫されただけのシステムではない、製造現場の原価管理のためだけであれば、科学的管理法の下に展開された物量管理で十分であったかもしれない(廣本・挽 2015, 471)。しかし、当時の現場エンジニアたちは、達成すべき作業標準を資源消費量だけでなく原価についても事前に設定したが、それを実績と対比させた報告書を作成しなければ、上司(経営者/経営管理者)たちへのアカウントビリティを果たすことができなかった。自分たちの提案や行動が所期の成果を生み出しているという事実・証拠を示すことができなかったのである。原価管理は利益管理の一環として活用される必然性があった。そのような経緯の下、伝統的な原価管理の展開が次のように示されている：

「競争的状況において満足すべき利益を獲得するつもりであれば、原価の実際発生額をコントロールすることが不可欠である。そして、そのためには、原価財の消費をコントロールする必要がある。原価財の消費をコントロールするためには、何が必要であるのか、勿論、実際原価を測定することによって原価意識を持たせ、資源の明白な浪費を抑制することが必要である。原価管理のためには、まず、実際原価計算が必要となる。しかし、実際原価を測定するだけでは十分ではない。原価の実際発生額が満足なレベルにあるかどうかを知るために、実際原価と比較すべき、「原価発生目標額」が必要である。そこで、そのような情報ニーズを満たすべく、標準原価計算が生成・発展してきたのである。

伝統的管理会計論では、かくして、標準原価計算が原価管理、特に変動費の管理のために最も適切なシステムとされてきた。固定費の管理については、予算との比較が行われ、また操業度管理のためには、操業度差異が測定されてきた。その後、固定費の水準、予算額そのものを管理する必要性が認識されるようになると、固定費を発生させる意思決定の管理が問題とされるようになり、マネジド・コストに対しては利益計画段階におけるコントロールの必要性が強調され、また、コミットド・コストに対しては設備投資の経済計算が発展してきたのである。」(廣本 1993, 47-48)

2.2 伝統的な原価管理から戦略的コスト・マネジメントへ

わが国においても、原価管理といえば標準原価計算による標準原価管理であった³。「原価計算基準」で導入された物量標準を基礎とする標準原価計算制度も、実務や教育などの局面で重要な役割を果たしてきた。また、通産省産業構造審議会管理部会(1966)は、原価管理を「利益管理の一環として、企業の安定的発展に必要な原価引下げの目標を明らかにするとともに、その実現のための計画を設定し、これが実現を図る一切の管理活動をいう」と提示した。この答申の特徴は、原価管理は利益管理の一環であると指摘し、そして原価管理をコスト・コントロール(原価統制)の局面に限定することなく、原価計画を重要なキーワードに設定し、コス

ト・マネジメント全体を体系化したことである。しかし、この答申では原価低減が強調されており、それが現代のコスト・マネジメントに対しても影響を及ぼしているといえる。

その頃、トヨタでは1962年にVE (Value Engineering) が導入され、「原価企画」という用語での原価管理活動がスタートした。トヨタでは、製品の企画開発段階からVEが適用され、さらに目標価格を起点とする目標原価の設定アプローチと結びついて、全社的な原価管理へと展開されていった。トヨタにおける原価管理の3本柱（原価企画・原価維持・原価改善）が体系化され、源流管理や市価主導型原価計算が注目された後、1980年代になると、3本柱に設備投資計画が加えられた⁴。米国で登場した通常標準原価計算は標準原価が業績目標に設定され、原価改善活動は想定されていない。しかし、トヨタでは、作業改善の成果は直ちに標準化され、その新たな標準が維持される必要があるため、「原価維持を伴わない原価改善はない」（廣本・挽2015, 517）。米国型の伝統的な標準原価管理とは明らかに異なる原価管理実務が行われていたといえる。

一方、明日の競争を勝ち抜くために、どこに、どれだけのコストをかけるべきか、製品原価はいくらであるべきなのかといった観点から原価管理活動・利益管理活動を行う必要性が認識されるようになると、伝統的な原価管理は、戦略的コスト・マネジメントへと展開した。ここで、戦略的とは、所与の状況を前提にするのではなく、長期的、総合的に企業にとって望ましい姿、あるべき姿を想定し、その姿を実現するために最善を尽くすことをいう（廣本・挽2015, 485）。Shank and Govindarajan (1993)によると、戦略的コスト・マネジメントとは、(1) 戦略の形成、(2) 組織内への戦略の伝達、(3) 戦略を実行するための戦術の形成と実施、(4) 実施ステップならびに戦略目標の達成を確保するためのコントロールの開発と実行という戦略管理の4段階に原価情報を利用することをいう。戦略的コスト・マネジメントにおいては、価値連鎖の全体像を理解したうえで、戦略的ポジショニングを分析し、コストドライバー分析へつなげる必要がある。戦略的コスト・マネジメントを支援する技法として、目標原価計算（含原価企画）、ABC、LCC、品質原価計算などが挙げられるが、戦略的コスト分析のためには、必ずしも新しい技法が必要とされるわけではない。戦略的要素を組み込むこと、また、非財務情報・物量情報の活用がより重要になる。戦略的コスト・マネジメントでは、コスト・マネジメントの焦点を、企業内部で発生する原価にとどまらず、原材料の生産から最終消費者に製品・サービスが提供されるまでの価値連鎖全体で発生する原価にまで拡張する（Shank and Govindarajan 1993）。したがって、競争優位を構築するには、自社内の価値連鎖だけでなく、自社が属する業界における価値連鎖全体との関係性（サプライチェーン全体における自社の役割）にも着目する必要がある。その意味では、Shank and Govindarajan (1993)によって、すでに当時から、価値連鎖・サプライチェーンの上流だけでなく、下流にも注目する必要性が提示されていた。

2.3 コスト・マネジメント研究の特性

このような原価管理における発展は製造業が中心であったが、近年ではサービス原価企画に関する研究も蓄積されつつある（近藤2017; 岡田2010）。しかし、伝統的な原価管理・原価企画は、自動車など有形の製品を対象に生成・発展したため（加登1993; 日本会計研究学会1996）、多くの研究の動向も、(1) 組織間管理会計で取り扱われるバイヤー・サプライヤー関係にみられるような価値連鎖（サプライチェーン）の上流へ主たる関心が向けられている。また、(2) 製造業とサービス業の中間的な形態ともいえる製品・サービス・システム（PSS: Product-Service

System) への関心が高いとはいえない。

さらに、多くの原価管理研究と実務では、原価低減に焦点が当てられ過ぎていることを指摘できる。積極的な価値提案により、顧客満足を引き出すためにいかなる活動を行うべきかという戦略的な視点からの議論が不足している。結果的に戦略はコスト・リーダーシップに帰結してしまい、企業は製品のコモディティ化による低価格競争に巻き込まれている。コスト・マネジメントに戦略性が組み込まれていないため、ますます競争優位の構築が困難になっている。

しかし、原価管理は利益管理の一環であり、原価低減には限定されないことを思い起こすことが重要である。次の廣本(2008)の指摘には、必ずしも原価低減のみを企図するだけでなく、顧客満足を引き出すために、いかに必要なコストをかけていくべきなのかを模索することも含まれている：

「原価管理（コスト・マネジメント）は、資源犠牲の目的が意味のあるものなのか、本当に達成が必要な目的であるのかを検討することから始まる。その目的達成のために、いかなる活動が必要であり、その活動遂行のために、どれだけの資源犠牲が必要になるのか。コストを計算し、そのコストに見合う目的であるかどうかを検討する必要がある。そのうえで、目的達成に必要な資源犠牲をできるだけ少なくすること、無駄な資源犠牲を行わないようにすることが原価管理の課題となる。」（廣本 2008, 32-33）

ここに、顧客満足を引き起こすために、サービタイゼーションによる価値連鎖の再構築と価値提案を取り上げる意義がある。

3. サービタイゼーション原価企画とは

3.1 サービタイゼーションの先行研究

米国では、企業と消費者はすでに所有している資産に対して毎年約1兆ドルの保有コストを費やしているにもかかわらず、多くの企業がその市場の可能性を活用できていないとも言われる(Cohen et al. 2006)。そこで、近年の製造業者は、有形の製品のみならずサービスを付加したり、さらに進んでソリューションを提供したりするサービス事業者への転換を図っていることも多い(Lovelock 1995; Vandermerwe and Rada 1988)。サービタイゼーションとは、製造事業者が「単なるハードウェアの提供事業者からハードとソフトを組み合わせたソリューションサービスの提供事業者へと転換を図る」戦略やその転換プロセスなどを指す(片岡 2019b, 611)。または、「製品を中心としたビジネスモデルとロジックからサービスを中心としたアプローチへとシフトする変化の過程」(Kowalkowski et al. 2017, 7)と定義されることや、「製品・サービスの連続体」を通じた顧客への価値提供(offerings)と表現されることもある⁵。

サービタイゼーションは、製品単体やサービスのみによって差別化や技術的優位性を生み出すことが困難な状況の中で、顧客との長期的な関係性を構築し、他社には模倣困難なサービスを組み合わせることで差別化を図るという点で共通する。とくに、先進的サービスを通じて顧客との長期的な関係を構築する PSS に焦点が当てられることも多い(能登他 2017; Pistoni and Songini

2018; Tukker 2004). 当初の PSS は環境配慮の観点から検討されてきたが, Tukker (2004) によると, PSS とは「特定の顧客ニーズを共同で満たすことができるように設計され, 組み合わせられた有形の製品と無形のサービスからなる」(Tukker 2004, 246) と定義されている. なお, PSS は各モジュールないし各構成要素の集合体であるが, 各モジュールないし各構成要素から提供可能な個別または部分的な組み合わせによる価値の合計を, PSS から創造される価値が上回ることが鍵となる. したがって, もし個別モジュールから提供される価値の合計が, PSS によって提供可能な価値を上回っていれば, PSS はその意義を失うことになる(片岡 2018, 2019a). サービタイゼーションにおいては「単に各モジュールを統合するというよりも, 多様なモジュールの組み合わせの妙こそが, プレミアム・プライシングを実現するためのレベニュー・ドライバーとなる」点は重要である(片岡 2019a, 13).

このような背景の下, サービタイゼーションでは価値連鎖の再構築と新しい価値提案が志向されており, そのような戦略的コンテキストをもったコスト・マネジメントが求められている. しかし, サービタイゼーションを対象にした管理会計・原価管理の研究蓄積はまだ少ない. 先行研究では, 伝統的な原価企画との相違, 原価計算対象の特殊性, 顧客ライフサイクル・コストの強調, 顧客との関係性の再検討, 動的視点の必要性などが検討されてきた. とくに, 顧客との長期的関係性を構築して持続的競争優位を獲得し維持するためには, 長期的関係の中で顧客へ継続的に価値を提供し続け, 顧客ライフサイクル・コストのコストビヘイビアを理解し, コストドライバーを適切に管理することが重要になる. そこで, Settanni et al. (2014) の所説を通じて, PSS のコスト・マネジメントに求められる役割期待について検討する.

3.2 サービタイゼーション原価企画: Settanni et al. (2014) の貢献

サービタイゼーション戦略の実行には多くの困難を伴うが(Oliva and Kallenberg 2003), コスト意識の欠如がその一因であるといわれている(Settanni et al. 2013). 企業が提供する製品・サービスのコストを過小評価し, 顧客に過剰品質・過剰性能を提供してしまい, 契約における適切な販売価格設定も行うことができないとも指摘されている. そのため, LCC と顧客ライフサイクル・コストに着目した検討を行うことが有用である(Lerch and Gotsch 2014). 先行研究においては, PSS の戦略的な活用や収益性の作り込みなどの脈絡から, 原価企画や LCC またはスルーライフ・コストイング(TLC: Through-Life Costing) との関係で議論されることも多く(日本管理会計学会スタディグループ 2021), とりわけ, Settanni et al. (2014) の知見が興味深い.

Settanni et al. (2014) では, PSS を通じて顧客との長期的な関係性の中で収益性を作り込むために, LCC 活用の可能性が検討されていた. Settanni et al. (2014) によると, 伝統的な LCC のアプローチは, PSS の固有のダイナミズムを把握できず, PSS のコストを正しく見積るための方法論的基盤を提供していない, とくに人的活動システムに対応できないことが強調された. そこで, Settanni et al. (2014) は, 原価計算対象は何か?, 計算の目的と範囲は?, および計算方法は? という3つの分析視角を掲げて検討した⁶. 検討の結果, PSS へ適用する LCC は, PSS が知識集約型の人的活動システムであり, 単なるモジュールの集合体ではないという点, および顧客との長期的な関係を構築する点を踏まえて, 次の特性を有している必要がある. それは, (1) 常時継続的にモニタリングするシステムが必要であること, (2) どの活動が顧客へ価値を提供し, どのような指標を用いるべきかを検討すること, そして(3) 顧客への価値提供をフェーズ別に検討すること, である.

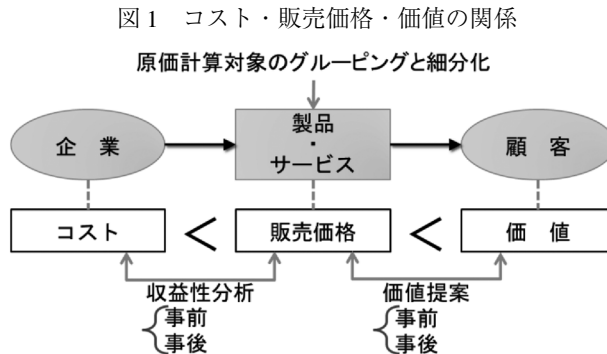
Settanni et al. (2014) の知見によれば、有形製品のもつ機能に人間の活動が加わった「人的活動システム」として PSS を位置づけ、ソリューション単位で「コスト < 販売価格 < 顧客にとっての価値」の関係を作り込まなければならない (片岡・浅石 2021)。そのためには、人的活動システム全体での収益性を作り込むことと同時に、ソリューションの構成要素別・モジュール別・提供フェーズ別にもコスト構造を理解する必要がある。その結果、VE の適用範囲が有形の製品に加え、サービスの設計段階にも及ぶような変化が求められることになる (Xu et al. 2012)。

顧客との長期的な関係性を構築するためには、顧客知覚価値と顧客ライフサイクル・コストの作り込みは極めて重要な要素になり得る。また、ソリューション提供開始前までの単発の計算だけではなく、運用段階における様々なフェーズにおいても定期的レビューが不可欠になる。したがって、動的視点が重要になる (浅石・片岡 2020; 片岡・浅石 2021)。企業側にとっても、サービス提供事業者への移行プロセスには大きな投資も伴うため、事後的に定期的なレビューが必要になる。

4. 価値提案のためのコスト・マネジメント

4.1 価値提案のための VE

サービタイゼーションは、PSS やソリューションを通じて差別化を実現するための価値連鎖の再構築と新しい価値提案であった。サービタイゼーション原価企画では、顧客との長期的な関係性の中で収益性を作り込むために、LCC の活用が検討されていた。さらなる検討を行うために、コスト・販売価格・顧客にとっての価値の関係を改めて確認したい (図 1)。



出典：廣本・挽 (2015, 447) および片岡 (2015, 100) を修正して引用

図 1 のフレームワークには、ビジネスの成立要件が内包されている。それは次式のような不等式で表現することができる。

$$\text{コスト (C)} < \text{販売価格 (P)} < \text{顧客にとっての価値 (V)} \quad (1)$$

この (1) 式における「コスト (C) < 販売価格 (P)」の部分を満たすためには収益性管理が適用

され、「販売価格 (P) < 顧客にとっての価値 (V)」の部分を満たすために顧客の購買行動を引き起こす価値提案がなされる。有形の製品を想定した伝統的な原価企画における市価主導型原価計算の焦点は、主に前者に当たっていた。しかし、本論文で提唱する価値主導型原価計算は、コスト・マネジメントが顧客にとっての価値を出発点として行われる点に特徴がある。ここで、顧客にとっての価値とは「総顧客価値」をいい、「顧客が所定の市場から提供されるものに対して期待する、経済的、機能的、心理的ベネフィットの束についての知覚された貨幣的価値である」(Kotler and Keller 2006, 141)。また、顧客知覚価値 (CPV) または顧客享受価値⁷、ある提供物とその知覚された代替物について将来の顧客が評価する、全ベネフィット (総顧客価値: TV) と全コスト (総顧客コスト: TC) との差額であり (Kotler and Keller 2006, 141)、次式のように表すことができる。

$$\text{顧客知覚価値 (CPV)} = \text{総顧客価値 (TV)} - \text{総顧客コスト (TC)} \quad (2)$$

総顧客コスト (TC) とは、顧客が所定の市場から提供されたものに対して期待する、評価、獲得、利用、処分の際に発生するコストの束であり、貨幣的コスト、時間コスト、エネルギーコスト、および心理的コストを含む (Kotler and Keller 2006, 141)。顧客側で生じるライフサイクル・コスト、機会原価、環境配慮コストなども勘案されるべきであろう。(1) 式で示される条件を満たすためには、(2) 式の顧客知覚価値が正になるような価値提案が不可欠である ($CPV > 0$)。

ここで、顧客からみたライフサイクル期間全体を通じて $CPV > 0$ を満たすような価値提案をするためには、 VE の概念を活用することが有用であろう。 VE は原価企画において欠かせない要素であり、「価値 = 機能 ÷ コスト」の関係式を活用して、原価低減を図るツールとして説明されることが多い。ここで、 VE における価値概念は、価値を機能 (実用機能と魅力機能を含む) に対するコストの有効性としてとらえている。また、 VE における価値 (V^{VE}) は、経済学上の使用価値概念に限定して使用され、次式のように、実用機能に対する価値 (V^P) と魅力機能に対する価値 (V^A) から構成されている (田中 1995, 138-139)。

$$VE \text{ における価値 (} V^{VE} \text{)} = \text{実用機能による価値 (} V^P \text{)} + \text{魅力機能による価値 (} V^A \text{)} \quad (3)$$

本来、 VE における価値 (V^{VE}) は、顧客からみた価値 (顧客価値) であり、提供者にとっての価値 (提供者価値: V^S) ではない (田中 2002, 89)。しかし、多くの研究・教育・実務において、次の指摘のように、 VE 本来の価値概念に基づかない VE の使用法が見受けられる：

「 VE を原価低減の便利な技法と考えている人が少なくない。これは誤解であり真の VE の考え方はそうではない。 VE は製品やサービスやシステム等の機能分析を徹底的に行うことによって、その価値を向上させる思想と技法のことである。原価低減に VE が使用されるのは、原価低減という手段を使って価値を向上させているに過ぎないのである。」(田中 1995, 138)

「 VE はもともと価値改善、価値創造の技法であり、かつ、その思想であるが、原価低減の技法としても活用される。というより、現実には原価低減の技法だと思っている人がかなり多い。しかし、これは誤解である。このような誤解をしているから、開発設計段階で目標原価が達成できそうになれば、安易に VE に頼ってしまうのである。このやり方は好

ましくない。ときにはこの方法によって目標を達成することもあるが、いずれ限界がある。本来の VE の思想に立ち帰り、VE を価値創造の技法として開発設計活動の全てのプロセスの中に融合させて適用する必要がある。」(田中 2002, 88-89)

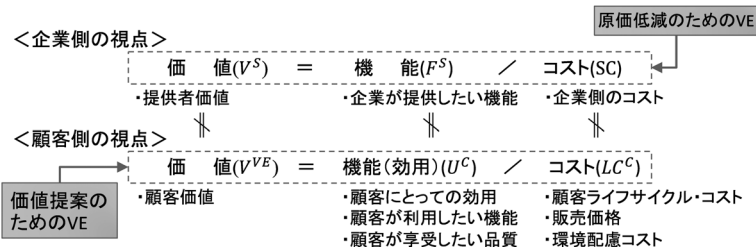
多くの VE の使用方法では、原価低減に主眼が置かれており、本来の VE の使用方法とは異なる企業側の視点による VE の使用方法が想定されていることになる。原価低減それ自体が目的になっているとさえ言ってもよい。たしかに、コスト・リーダーシップの下では、短期的な成果を上げることができるかもしれない。しかし、そのような使用方法では、VE は単なる原価低減のツールとして説明されるに過ぎず、企業側で発生するコスト (SC) がいくら低減されたとしても、顧客からみた価値である顧客価値 (V^{VE}) は向上しない。

一方、本論文における価値提案は、サービタイゼーションによる差別化に基づく競争優位の構築を志向しており、VE 本来の価値概念である顧客目線での価値が重視されなければならない。顧客満足を引き出すための価値提案は、企業側からみた原価低減に役立つ価値概念ではなく、顧客からみた価値概念を基礎にする必要がある。VE の分数式が、分子に顧客が要求する機能により得られる効用ないし顧客が享受したい効用 (U^C)、分母には顧客ライフサイクル・コスト (LC^C) で構成されると、次式のように顧客価値 (V^{VE}) が定義づけられることになる。

$$\text{顧客価値 } (V^{VE}) = \frac{\text{顧客が享受したい効用 } (U^C)}{\text{顧客ライフサイクル・コスト } (LC^C)} \quad (4)$$

VE 本来の価値とは、顧客満足を引き出すための顧客価値 (V^{VE}) であり、企業側の原価低減によって向上する企業にとっての価値 (V^S) ではない ($V^{VE} \neq V^S$)。本来の VE は、価値提案のための有力なツールとなりうる。これまで、多くの原価管理研究と実務では、企業側の原価低減に焦点が当てられ過ぎており、積極的な価値提案により顧客満足を引き出すためにいかなる活動を行うべきか (コストを掛けるべきか) という戦略的な視点からの議論が不足していた。企業は、結果として低価格競争に巻き込まれ、自ら悪循環を引き起こしている。企業側の視点にたつ VE では、差別化による持続的競争優位の構築には貢献できないのである。原価低減のための企業側の視点に立脚した VE と、価値提案のための本来の VE との異同は、図 2 のように対比することができる。

図 2 コスト・販売価格・価値の関係



出典：筆者作成

本来の VE の使用方法による価値提案は「価値主導型原価計算」の重要な要素となる。顧客満足を引き起こすための価値提案がレバニユードライバーになり、その価値提案・価値提供を行

う活動のドライバーがコストドライバーになる。必要なコストを掛け、無駄なコストを掛けないためには、付加価値活動を通じて、レベニュードライバーとコストドライバーとが連動していなければならない。

4.2 価値主導型原価計算による計画とレビュー

価値主導型原価計算では、コスト・マネジメントの起点が顧客にとっての価値となる。(1)式で提示した「コスト<販売価格<顧客にとって価値」の不等式は、計画段階においてソリューションやPSS、契約、ないしプロジェクトの単位で成立しなければならないことはもちろんのこと、顧客との長期的な関係性構築の中で、実行段階における定期的な収益性のモニタリングとレビューが必要になる。価値主導型原価計算によって、企業経営におけるいかなる局面においても、(1)式で提示した条件を満たすような活動を引き起こすことが期待される。

そのために、まず、ソリューション単位で、顧客への価値提案のための顧客視点によるVEに基づく検討と、収益性の作り込みが必要である。各機能を細分割付する際にも、顧客へ価値を提供する機能モジュール(構成要素)別にVEが展開される必要がある。ソリューション単位(またはPSS)内における各々の期別・機能モジュール別(構成要素別)に収益性を管理し、どのような価値を提供できるのかを理解しておくことが、コスト・マネジメントの前提になる。新たに追加の価値提案を行う際にも、当該追加モジュールが(1)式で提示した条件を満たしているか否かを慎重に確認する必要がある。(1)式で提示した条件を、各モジュールのレベルでは満たさずとも、ソリューション単位で満たしていることが重要であるケースもありうる。ただし、そのような「組み合わせの妙」(片岡2019a)がある場合でも、レビューを通じて内訳を適切に把握したうえで、常に適切な意思決定のための準備を整えておくことが有用であろう。

さらに、価値主導型原価計算では、(1)式で提示した条件がソリューション単位で成立しなければならないことはもちろんであるが、長期的な関係性構築の中では定期的な収益性のモニタリングとレビューを必要とする。(1)式の関係性を持続できない場合や収益性が計画から大きく乖離する場合には、サービス・パラドックスの問題が生じ、ひいてはサービタイゼーション戦略において撤退のリアルオプションを行使することになるかもしれない。サービス・パラドックスとは「多大な投資を行い、コストをかけてサービス事業を拡大したにもかかわらず、これに見合ったリターンを得られていない」状態に陥ることをいう(Gebauer et al. 2005)。顧客が期待する価値を継続的に提供できず、(1)式で提示した条件を満たすことができない場合には、計画期間の途中で顧客から契約を打ち切られてしまう可能性もある。

また、通常は、事業のサービス化に伴う多額の投資が必要になる。そのため、定期的に、その投資に対する事後的レビュー(減損会計を含む)が行われ、様々な代替案の経済性を計算する必要がある。その際には、当初の計画や、各期の予算実績差異分析によるモニタリングとコントロールによって、本来必要なコストが適切に発生しているか、ムダなコストが発生していないかを把握する。

モニタリングが必要なのは、(1)式で提示した条件における収益性に関する部分だけではない。顧客が喜んで支払う販売価格(willingness to pay)を上回る価値を持続的に提案できているかを分析しなければならない。顧客満足度、顧客維持率、成約率の測定など、価値提案に対する非財務情報ないし物量情報を活用したレビューも不可欠になる。差別化戦略のためには、顧客満足度を高めるために必要なコストが無駄なく掛けられたのかのレビューが重要な役割を果

たす。

「差別化戦略を採用する企業は、ABCシステムによって多様化やカスタマイズのコストを正確に測定する必要がある。そうすれば、顧客が喜んで支払うだろう高価格が、より高いコストのビジネスユニットに見合うか否かを判断することができるだろう。」(Kaplan and Cooper 1998, 169-170)

「どこにどれだけのコストをかけるべきか」の意思決定は、原価企画においては非常に重要である。」(日本会計研究学会 1996, 28)

顧客が価値提供を受けるコンテキストを適切に把握し、必要に応じて価値の実現を阻害するような顧客側のコンテキストを取り除くような取り組みも必要となる(能登他 2017)。

以上より、顧客と企業がそれぞれ意思決定を行うことになる。サービタイゼーションの下でのコスト・マネジメントは、顧客との長期的関係性を構築するために、価値主導型原価計算に基づく価値提案と収益性の作り込みにくわえ、継続的なモニタリングとレビューによって支えられている。

5. おわりに

標準原価計算を中心に展開してきた伝統的な原価管理は、戦略的な要素を組み込む重要性や、源流管理・市価主導原価計算の重要性が強調されるようになり、戦略的コスト・マネジメントへと発展した。また、わが国では原価企画・原価維持・原価改善という原価管理が体系化された。従来、自動車など有形の製品における原価管理に焦点が当てられていたものの、近年の製造業者は、サービス事業者への転換を図っていることも多い。

サービタイゼーションによって、戦略的な焦点は、コスト・リーダーシップから差別化へシフトした。それを受けて、サービタイゼーション原価企画においても、原価計算対象は通常の「製品・サービス」から「ソリューション」または「PSS」へと変化し、単に原価低減というよりも、顧客に対する価値提供が強調されるようになり、いかなる価値提案に、どれだけコストを掛けるべきかが議論されるようになった。顧客との長期的な関係を構築するに当たり、顧客ライフサイクル・コストとそのコストドライバーを適切に管理することが重要であることが強調されるものの、伝統的なLCCでは役割期待に応えることができないといえる。

VEは、原価企画において欠かせない要素であり、「 $\text{価値} = \text{機能} \div \text{コスト}$ 」の関係式を活用した価値創造を図るツールであるが、価値連鎖を再構築し、新たな価値提案をするために活用することができる。企業側の視点にたつVEはコスト・リーダーシップを志向していたが、本来のVEは、顧客側の視点にたつものであり、差別化を志向している。これが価値主導型原価計算のコアになる。価値主導型原価計算では、コスト・マネジメントが顧客にとっての価値を出発点として行われる。また、価値主導型原価計算では、顧客との長期的な関係性構築の中で、定期的な収益性のモニタリングとレビューが行われる。とくに差別化戦略のためには、顧客満

足度を高めるためのレベニュードライバーに対して必要なコストが無駄なく掛けられているのかのレビューが重要な役割を果たすことになる。すなわち、非付加価値活動を可能な限り削減し、レベニュードライバーにより影響を与える付加価値活動のみが効率的に行われるように管理できるようになる。これが現代のコスト・マネジメントに求められる役割期待といってよいだろう。

今後の研究へ向けての課題は多い。まずは、差別化に成功している企業のコスト・マネジメント事例の研究蓄積が不可欠であろう。また、そのような企業における組織構造、組織文化、経営者のリーダーシップなど、組織的インフラストラクチャーの整備が欠かせない。動的視点により、戦略、サービス化の進展度合、財務的業績の関係を確認することも必要であろう。とりわけ重要なのは、DXの活用である。今後、DXを通じた企業と顧客の間の情報共有や経営課題の共有は、顧客満足度を高めて長期的関係性を構築するには不可欠であろう。

謝辞

本論文は、日本管理会計学会 2022 年度全国大会（明治大学）における統一論題での報告内容を再構成して執筆したものである。大会準備委員長の崎章浩先生および副委員長の本橋正美先生には大変なご高配を賜った。統一論題座長の田坂公先生（福岡大学）、登壇者の今井範行先生（名古屋国際工科専門職大学）および柗紫乃先生（愛知工業大学）、ならびにフロアの先生方からは大変有益なコメントを頂戴した。また、学会誌編集委員会の新江孝先生には原稿を細部まで確認していただいた。ここに記して感謝申し上げたい。

本論文は JSPS 科研費 (22K01818) の助成を受けて進められた研究成果の一部である。

注

- ¹ 2005 年頃からサービタイゼーション研究の論文数が増加している (Rabetino et al. 2018)。なお、Oliva and Kallenberg (2003) によると、サービタイゼーションの動機は、経済的な観点（新たな収益源の獲得、安定収益源の確保）、顧客の需要の観点（顧客企業における高度な専門化によるアウトソーシング需要増）、および競争上の観点（サービスの模倣困難性から得られる競争優位性）に集約される。
- ² サービタイゼーション管理会計研究には、浅石・片岡 (2020)、CIMA (2016)、井上 (2020)、伊藤 (2018)、片岡 (2017; 2018; 2019a; 2019b; 2020)、片岡・浅石 (2021)、Lerch and Gotsch (2014)、諸藤 (2020)、日本管理会計学会スタディグループ (2021)、Pistoni and Songini (2018) など挙げることができる。なお、本論文では、サービタイゼーション原価企画が、利益管理の一環であり、価値提案から収益性の作り込みへの繋がりを強調していることから、原価企画を“Target Cost Management”ではなく、“Profitability Planning”と訳出した。
- ³ わが国では、戦前・戦中における科学的管理法の浸透の遅れや、物量計算（原単位計算）の普及などを背景にして、原価管理の思考が萌芽した（山本編著 2010, 62）。

- 4 トヨタにおける設備の経済性計算は生産技術部門が行い、次のような特徴をもっている：「設備の回収期間を使って年当たりの総費用（金利も入れる）に置き換えて、新設備案を現行案と比較してその大小を判定する。この場合回収期間には、設備の耐用年数はいろいろであるが、専用機の場合は普通4年ないし3年であって4年が多い。これはモデルライフと一致している。この方法は、新設備の導入効果を経費節減だけに見ており、しかも貨幣の時間価値を考慮に入れないで、まったく会計的な費用比較だけで判断するものである。」（門田 1991, 27）
- 5 サービタイゼーションには多種多様な類型が存在している（片岡 2018; Mathieu 2001; Tukker 2004; Ulaga and Reinartz 2011）。また、Hybrid Offerings (Ulaga and Reinartz 2011), PSS (Baines et al. 2007; Mont 2002; Pistoni and Songini 2018; Rodríguez et al. 2020; Tukker 2004), The Flower of Service (Lovelock 1995) などと表現されることもある。
- 6 Settanni et al. (2014) の詳細な検討結果については、片岡・浅石 (2021) および日本管理会計学会スタディグループ (2021) を参照されたい。
- 7 販売価格設定の観点によれば、顧客にとっての価値は、顧客が支払ってもよいと考える上限価格であると説明されることもある。その場合、顧客知覚価値ないし顧客享受価値は消費者余剰に近い概念になる。

参考文献

- 浅石梨沙, 片岡洋人. 2020. 「サービタイゼーションをめぐる管理会計研究の課題—プリンティング・ソリューションにおける事例分析をもとに—」『産業経理』80(2): 137-147.
- Baines, T.S., H.W. Lightfoot, S. Evans, A. Neely, R. Greenough, J. Peppard, R. Roy, E. Shehab, A. Braganza, A. Tiwari, J.R. Alcock, J.P. Angus, M. Bastl, A. Cousins, P. Irving, M. Johnson, J. Kingston, H. Lockett, V. Martinez, P. Michele, D. Tranfield, I. Walton and H. Wilson. 2007. State-of-the-Art in Product-Service Systems. *Proceedings of the Institution of Mechanical Engineers, Part B: Journal of Engineering Manufacture* 221(10): 1543-1552.
- Chartered Institute of Management Accountants. 2016. The Role of Management Accounting in Servitization. *CIMA Executive Summary Report* 12(3).
- Cohen, M.A., N. Agrawal and V. Agrawal, 2006. Winning in the Aftermarket. *Harvard Business Review* 84(5): 129-138.
- Gebauer, H., E. Fleisch and T. Friedli. 2005. Overcoming the Service Paradox in Manufacturing Companies. *European Management Journal* 23(1): 14-26.
- 廣本敏郎. 1993. 「原価管理と ABC (活動基準原価計算)」『企業会計』45(12): 47-53.
- 廣本敏郎. 2008. 『原価計算論 (第2版)』中央経済社.
- 廣本敏郎, 挽文子. 2015. 『原価計算論 (第3版)』中央経済社.
- 井上慶太. 2020. 「コストマネジメントと多様化する組織間関係：知見の整理と今後の展望」『成蹊大学経済経営論集』51(1): 53-71.
- 伊藤嘉博. 2018. 「経営環境の変化が促進する原価企画の変革—IoT, サービタイゼーションへの潮流のなかで—」『早稲田商学』453: 3-26.

- Kaplan, R.S. and R. Cooper. 1998. *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston, MA: Harvard Business School Press. (櫻井通晴訳. 1998. 『コスト戦略と業績管理の統合システム』ダイヤモンド社.)
- 片岡洋人. 2015. 「レベニューマネジメントと収益性分析」『会計』187(5): 90-103.
- 片岡洋人. 2017. 「レベニューマネジメントとビジネスモデルの多様化」『産業経理』77(1): 79-89.
- 片岡洋人. 2018. 「製造業のサービス化にみる会計上の諸問題—収益モデルのイノベーション—」『会計論叢』(13): 25-36.
- 片岡洋人. 2019a. 「ソリューション提供ビジネスにおける収益配分の検討—IFRS 第15号との関連で—」『明治大学社会科学研究所紀要』58(1): 5-19.
- 片岡洋人. 2019b. 「製造業のサービス化戦略と管理会計」『会計』196(6): 611-625.
- 片岡洋人. 2020. 「サービス化戦略におけるライフサイクル・コストイング」『会計』198(5): 58-71.
- 片岡洋人, 浅石梨沙. 2021. 「サービタイゼーション戦略における原価企画研究—PSSの概念整理とTLCの分析視角—」『会計』200(5): 98-112.
- 加登豊. 1993. 『原価企画—戦略的コストマネジメント』日本経済新聞社.
- 近藤大輔. 2017. 「レストランサービスの原価企画—株式会社ぶどうの木のレストラン事業部の考察—」『メルコ管理会計』9(2): 35-44.
- Kotler, P. and K.L. Keller. 2006. *Marketing Management*, 12th ed. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice-Hall. (恩藏直人監修・月谷真紀訳. 2008. 『コトラー&ケラーのマーケティング・マネジメント(第12版)』ピアソン・エデュケーション.)
- Kowalkowski, C., H. Gebauer, B. Kamp and G. Parry. 2017. Servitization and Deservitization: Overview, Concepts, and Definitions. *Industrial Marketing Management* 60: 4-10.
- Lerch, C. and M. Gotsch. 2014. Chapter 16: Avoiding the Overhead Cost Trap: Towards an Advanced Management Accounting Methods for Servitized Firms. in edited by Lay, G. *Servitization in Industry*. Cham, Switzerland: Springer: 277-294.
- Lovelock, C. 1995. Competing On Service: Technology and Teamwork in Supplementary Services. *Planning Review* 23(4): 32-47.
- Mathieu, V. 2001. Product Services: From a Service Supporting the Product to a Service Supporting the Client. *Journal of Business and Industrial Marketing* 16(1): 39-61.
- 門田安弘. 1991. 『自動車企業のコスト・マネジメント』同文館.
- Mont, O.K. 2002. Clarifying the Concept of Product-Service System. *Journal of Cleaner Production* 10(3): 237-245.
- 諸藤裕美. 2020. 「サービタイゼーションにおける原価企画」『企業会計』72(2): 112-118.
- 日本会計研究学会. 1996. 『原価企画研究の課題』森山書店.
- 日本管理会計学会スタディグループ. 2021. 「原価企画の今日的課題と対応〈最終報告書〉」(諸藤裕美主査) (<http://sitejama.jp/articles/docs/studygroup/JAMA2019-2021sg-report.pdf>) (2022年7月8日確認).
- 能登裕一, 三竹祐矢, 木見田康治, 下村芳樹. 2017. 「製品サービスシステム改善設計のためのコンテキスト抽出手法」『精密工学会学術講演会講演論文集』2017年度精密工学会春季

- 大会学術講演会講演論文集：709-710.
- 岡田幸彦. 2010. 「サービス原価企画への役割期待—わが国サービス分野のための研究教育に求められる新たな知の体系の構築に向けて」『会計』177(1): 63-78.
- Oliva, R. and R. Kallenberg. 2003. Managing the Transition from Products to Services. *International Journal of Service Industry Management* 14(2): 160-172.
- Pistoni, A. and L. Songini. 2018. *Servitization Strategy and Managerial Control*. Bradford, UK: Emerald Group Pub Ltd.
- Rabetino, R., W. Harmsen, M. Kohtamäki and J. Sihvonon. 2018. Structuring Servitization-Related Research. *International Journal of Operations & Production Management* 38(2): 350-371.
- Rodríguez, A.E., G. Pezzotta, R. Pinto and D. Romero. 2020. A Comprehensive Description of the Product-Service Systems' Cost Estimation Process: An Integrative Review. *International Journal of Production Economics* 221, 107481: 1-18.
- Settanni E., N.E. Thenent and L.B. Newnes. 2013. System Modeling: A Foundation for Costing Through-Life Availability Provision. in edited by Bernard A., L. Rivest and D. Dutta. *Product Lifecycle Management for Society*. PLM2013. IFIP Advances in Information and Communication Technology, Cham, Switzerland: Springer, 409: 48-57.
- Settanni, E., L.B. Newnes, N.E. Thenent, G. Parry and Y.M. Goh. 2014. A Through-Life Costing Methodology for Use in Product-Service-Systems. *International Journal of Production Economics* 153: 161-177.
- Shank, J.K. and V. Govindarajan. 1993. *Strategic Cost Management*. NY: Free Press. (種本廣之訳. 1995. 『戦略的コストマネジメント』日本経済新聞社.)
- 田中雅康. 1995. 『原価企画の理論と実践』中央経済社.
- 田中雅康. 2002. 『利益戦略と VE』産能出版部.
- Tukker, A. 2004. Eight Types of Product-Service System: Eight Ways to Sustainability? Experiences from SusProNet. *Business Strategy and the Environment* 13: 246-260.
- 通産省産業構造審議会管理部会. 1966. 答申『コスト・マネジメント—原価引下げの新理念とその方法』
- Uлага, W. and W. J. Reinartz. 2011. Hybrid Offerings: How Manufacturing Firms Combine Goods and Services Successfully. *Journal of Marketing* 75(6): 5-23.
- Vandermerwe, S. and J. Rada. 1988. Servitization of Business: Adding value by Adding Services. *European Management Journal* 6(4): 314-324.
- Xu, Y., F. Elgh, J.A. Erkoyuncu, O. Bankole, Y. Goh, W.M. Cheung, P. Baguley, Q. Wang, P. Arundachawat, E. Shehab, L. Newnes and R. Roy. 2012. Cost Engineering: Current Trends and Future Research. *International Journal of Computer Integrated Manufacturing* 25(4-5): 300-314.
- 山本浩二編著. 2010. 『原価計算の導入と発展』森山書店.

特別講演

BSC を活用した組織風土改革の取組 —小規模病院のベクトル合わせ—

菊池 誠

<論文要旨>

職場の高い離職率の背景には、そこで働く職員のモチベーションの慢性的な低下や新しい挑戦に消極的な組織風土があると考えられる。そしてそのような組織では、コミュニケーションの不全、組織を導く人材の不足などの構造的要因が存在している。この要因を解決するためには、コミュニケーションの活発化、組織を活性化するリーダーの育成などを具体的に実現する施策を講じるツールと、施策を進めていくために全職員のベクトルを合わせる取組が欠かせないと考える。それを実現するツールとして、採用したのが BSC である。この取組で最も重視したのはトップ層と職員との対話である。そしてこの対話は信頼を生み出すのである。

<キーワード>

BSC (Balanced Scorecard), 組織風土改革, ベクトル合わせ, 対話

Efforts of Reforming Organizational Cultures Utilizing BSC: Matching Vectors of Employees in a Small-Scale Hospital

Makoto Kikuchi

Abstract

It is thought to be one of the reasons why an employee turnover rate is high that a motivation to work is constantly declining and an organization culture is reluctant to take new challenges. In such an organization, there are structural defects such as lack of communication and human resources to lead the organization. To solve this problem, it is necessary to have some implements for active communication and for nurturing leaders who will revitalize the organization. Efforts to match vectors of all employees are also needed to proceed concrete measure. BSC was adopted to actualize those plans. The most important thing in this procedure was dialogue between top management and the employees. And this dialogue creates trust.

Keywords

BSC (Balanced Scorecard), Reforming organizational cultures, Matching vectors, Dialogue

2022 年 10 月 28 日 受理
社会福祉法人慈生会 ベトレヘムの園病院事務
部長

Accepted: October 28, 2022
Social Welfare Corporation Jiseikai Bethlehem Garden
Hospital Administrative Manager

1. 取組に至る経緯

筆者が現職に就いた7年前、当院の正規職員離職率は23.6%と、毎年4人に1人が退職する状況であった。今振り返ると、この高い離職率は職員のモチベーション低迷や部署ごとの縦割り化、そして新しい挑戦に消極的な職場の雰囲気の原因であったことは否めない。この状況下、現在の院長はベクトル合わせの重要性を毎月の経営会議で示唆し、それを実現するための具体的な手立てを模索していた。ベクトル合わせとは、組織に属する一人ひとりが同じ方向性を目指し、行動できるようにする取組をここでは意味している。その折にふと思い出したのは、以前に医療管理学のシラバスで見かけたBSC (Balanced Scorecard) のことであった。そして、この時期にある調査が筆者の手元に届いた。それは偶然にもBSCをはじめとする医療機関のマネジメント・システムに関する調査であった。

急務であったベクトル合わせの実現とBSC。確信があったわけではなかったが、このツールに賭けてみては、そんな期待が脳裏を巡ったことを思い出す。ベッド数は100床未満、慢性期医療のみの一品勝負。組織運営において系統だった仕組みをほとんど持ち合わせていなかった小規模病院が取り組んできた組織風土改革について紹介する。無論、この取組は当院の力だけで進められたわけではない。先に触れた調査をきっかけに数多くの助言を頂いた研究者の方々の支援無くしてはかなわなかったことである。

2. 本稿の構成

本稿はBSCを中核ツールとして展開した組織風土改革の取組の概要と、その成果について検証し、それぞれの取組がこの組織風土の変化にどのような影響を与えたかを考察していく。

まずこの取組前の当院の状況を概観したうえで、一つひとつの取組内容について4章で紹介していく。この際、説明の順番はBSCの4つの視点、学習と成長、内部プロセス、患者、財務の順に構成した。

4.1節では、学習と成長の視点において展開したトップとスタッフの対話を促進させる取組としての院長プレゼンテーション、現場の気づきを主体的な改善に繋げる場としてのプロジェクト会議、そして良い仕事は何かを考え、スタッフをけん引するリーダーの育成を目指したベトレハム・リーダー養成プログラムについて紹介する。これらの取組では、コミュニケーションの活性化により、スタッフの意欲を引き出すとともに、現場における気づきを課題へと昇華させ、業務改善に繋げる人材の育成を目指している。

4.2節では、内部プロセスの視点において展開したチーム医療の成果を可視化し病院の内外で共有する取組であるクオリティ・インディケータについて紹介する。自分たちの現場の取組を常に定量的に評価すること意識し、継続的な改善活動に結びつけていくものである。

4.3節では、患者の視点において展開した無料低額診療事業と生活困窮者の就労訓練の受入れとしてのワークサポートを紹介する。社会福祉法人の医療機関として、特に経済的に困窮している層への支援を金銭面ばかりでなく、社会参加の機会提供という形でも関わっていく。

なお本稿の元となった2022年度日本管理会計学会第2回フォーラムでの事例報告では財務

の視点について触れていなかったが、4.4節において、介護療養病床の医療療養病床への転換と地域医療構想における病床配分の獲得について紹介する。限られた医療資源を最大限に活用し、質と量の両面で収益の最大化を図る取組である。

3. 取組前の当院の状況

先に触れた通り、取組前の当院の正規職員離職率は23.6%と高く、特に現場の中心である看護部は30%台を推移していた。採用環境は厳しく、公募だけでは賄いきれず、紹介会社を経由した採用に頼らざるを得ない状況であった。採用する側の来るもの拒まずという空気を気取られてしまうのか、そうして入職した職員は雰囲気馴染めなければほどなくして辞める、受け入れた現場は落胆し、そして疲弊が重なる中で新たな退職者を生む、という負のスパイラルに陥っていたと考えられる。

このような職場環境では、積極的な業務改善の提案や、部署ごとの横のつながりを意識した発言や行動は望めない。個のレベルそして部署単位で閉じてしまう空気が現場を支配し、組織のミッションやビジョンについて考え行動する心の余裕が削がれてしまっても不思議ではない。

この離職率の高い状況を抜け出すために先ず必要なことは、人材について共通の価値観を持つことである。すなわち、いつも人が足りない状況から脱し、いつも人が充足している状況へ転換することにより、現場の危機感を安心感に転じさせる価値観の変革が重要となる（伊藤 2021）。

幸いにも当院は事務部門と看護部をはじめ各部門との意思疎通が良好であり、これから紹介する取組では各部門から多くの協力を得ることができた。ここに病院のトップである院長の力強いリーダーシップが加わることで、取組を始動させる条件が整ったのである。

4. BSCを中核ツールとして展開した組織風土改革の各取組

ここでは当院がBSCを中核ツールとして活用し、展開した組織風土改革の取組をBSCの4つの視点に沿って順番に紹介していく。

4.1 学習と成長の視点における取組

「企業価値の創造は、学習と成長の視点にかかっているとと言っても過言ではない。」（伊藤 2014ii）。この言葉通り、当院のBSCにおける学習と成長の視点で展開した取組は、他の3つの視点に欠かすことのできない要素が含まれている。

ここでは特に、組織風土改革に資する取組として、病院のトップが職員一人ひとりの声に直接答える院長プレゼンテーションと、職員の当事者意識を業務改善の実践に結びつける仕組みとして始めたプロジェクト会議について紹介する。

4.1.1 院長プレゼンテーション

院長プレゼンテーションは2016年度より始めた取組である。これは毎年2回、全職員から集めた自己申告書の自由記載欄に書かれた様々な提案、意見に対して院長が直接プレゼンテーションの形式で答える取組である。この取組のポイントは、組織のトップとスタッフとの対話を促進することにある。スタッフが日々の仕事で感じたこと、気付いたこと、考えたことを発信する場を保証し、その発信に対して組織のトップが直接答える形で双方向の関係を一つでも多く創り出すことを目指した。このような対話を通じた信頼の構築は、組織風土改革の取組における基盤だと考えている。

取組の初期は、記載するスタッフの人数そのものが少なく、書かれる内容もどちらかと言えば現状を否定的とするのみの内容が多かった。そのため、院長からは全体会議やプレゼンテーションの度に、職場の雰囲気や業務の改善に繋がる提案や意見を積極的に出すよう、全職員に呼びかけ続けた。するとプレゼンテーションの回を重ねるごとに、記載するスタッフの人数が増えるばかりでなく、その内容も前向きな提案や意見が増えてきた。これは最初に触れた組織のトップとスタッフとの間の対話が促進された証と考えられる。

職員から出される提案、意見の内容は多岐にわたる。直近の令和4年度上半期の自己申告書では延べ60あまりの提案、意見が寄せられた。これは申告書を提出した職員の約4割に相当する。一番多かったのは業務改善に関する内容で16件もの提案、意見が寄せられた。いずれの提案、意見も現状の不備を指摘するだけでなく、不備を踏まえたうえで、どのような改善、工夫ができるかというアイデア、方向性を提案する内容が多くを占めている。

このように職員の意識が、問題点を指摘するだけの次元から、自分ならこうしたいと考えるという次元にステップアップしたことが伺える。これは当院が目指す職員像の一つである。当事者意識を持った職員への成長と評価できる。そしてこうした提案や意見を書くことができる職員の心理的背景には、自分の仕事に自信と誇りを持っていることが推察される。このことは後で触れる職員のモチベーションの向上から読み取ることができる。

提案や意見の内容はこのほか、人材の育成、採用や異動などの人事、福利厚生や設備改修のほか、組織風土にも通じる同僚への気遣いや仕事観のようなものまで幅広い。病院であるので、職種は看護職、介護職、医療技術職、事務職と多岐にわたっているが、職種、職位において書かれる内容の深さに大きな差は見られない点も注目に値する。患者と直接関わる機会の少ない調理職や事務職は自らが担当する領域で、自身が大切にしている仕事に対する価値観をもとに提案、意見を書くケースが多い。つまり、資格の有無、職位の違いを超えて、この病院で一緒に働く一人の人間として、自分は何を考え、そして何をすべきかを主体的に考える基盤が整いつつあると言える。

4.1.2 プロジェクト会議

プロジェクト会議は2017年度より始めた取組である。この取組は先の院長プレゼンテーションで徐々に培ってきた業務改善に対する当事者意識を実現させる舞台として設定した仕組みである。良い仕事は何か、を主体的に考えて実践できるよう、提案者自身が中心になり、関係する部門を巻き込んでプロジェクトを推進できることを保証している。このプロジェクト会議では、以下の6項目をルールとして定めている。

プロジェクト会議のルール

- 主体性 発案者が議長となる
- 透明性 参加は誰でも可能
- 公正性 決定は会議開催5日後
- 機動性 会議参加は代理でも可能
- 効率性 提案資料は事前に配布
- 組織性 提案は業務改善に資する内容のみ

このルールは、職員の一人ひとりの主体性を活かすとともに、意思決定の透明性や公正性を守り、時間管理の観点から機動性や効率性にも配慮、そして何よりも業務改善に資する組織性を大事にすることを求めている。これらの要素をクリアすることは、健全な組織運営をトップダウンのみならず、ボトムアップでも実現できるようになることに繋がる。

プロジェクト第1号は想像すらしなかった大きな提案があげられた。その内容は院内に電子カルテシステムを導入しようというプロジェクトであった。起案者は薬剤科と臨床検査科の両科長と、情報システムに強い総務課の主任の3名だった。当時は当院のような療養病床のみの病院で電子カルテシステムを導入した事例は少なく、具体的な情報がほとんど手元にない状態からプロジェクトはスタートした。

このプロジェクトは2018年度より本格的に始動し、足掛け3年の歳月をかけて2020年の12月にシステムの本稼働を迎えることができた。この間、電子カルテメーカーの選定、必要な仕様の検討、同規模の導入済み医療機関への訪問見学の調整、関連する部門システムの要否の判断、見積り交渉の窓口、必要な端末数の調査と調達、操作方法のレクチャーに至るまで、導入までのほぼすべての過程をプロジェクトチームが担った。院長、看護部長、事務部長の管理サイドはオブザーバーとして、このプロジェクト会議に参加し、必要な支援、主には人員と予算の確保、を行うことに徹した。プロジェクトチームのメンバーは先の3名の起案者のほか、病院の全部門より必要な人数が輩出され、最終的にその人数は20名近くに及んだ。

当院では毎月、月次決算の結果は全体会議を通じて全職員に公開している。正規職員のみでなく、パート職員も今月は黒字だったか、赤字だったか、千円単位で把握している。この積み重ねが今回の電子カルテシステムの選定において、プロジェクト会議のメンバーが必要な仕様と導入コストのバランスを主体的に判断し、最適な選択をすることに繋がったと評価している。

無論、すべての部門が100%満足出来た電子カルテシステムとなったわけではないと思われるが、プロジェクト内で十分に議論を尽くした過程があるかないかの違いは大きい。これだけ大規模なシステムの導入を自分たちが中心になって決められたことは、プロジェクトメンバーにとっては大きな自信に、そして当院にとっても職員の大きな成長を確認できた貴重な経験となった。

4.1.3 ベトレヘム・リーダー養成・プログラム

ベトレヘム・リーダー養成・プログラム（以下、BLP）は2019年度より始めた取組である。各現場のリーダーが、良い仕事とは何か、を常に考え、スタッフをけん引する。そういうリーダーの育成を目指すための必要な学びの機会を創る取組となる。実はこのBSCの導入もBLP

の特別企画で12名の各現場のリーダーが集い、支援して頂いた研究者の方々のもとで学び、現在に至ったという経緯がある。

当院はキャリアラダーやレディネス評価の構築、運用に未だ至っていないが、BLPは将来的には当院におけるリーダー、主任クラスといった将来的に上位管理職への昇格が期待される層の成長に資するプログラムを展開していきたいと考えている。現在は、主任研修と題して、主任職としての課題抽出力、解決の実践、そして成果発表を通じて能力の向上支援を行っている。これまで10名以上の主任職の職員が修了し、現場における業務改善実践の一翼を担っている。今年度も5名の主任職が課題に取り組んでいる。

取り組まれたテーマの多くは患者の視点に関わる内容が中心ではあるが、自身の働き方そのものを前向きに改善する取組も見られた。ここで事例を一つ紹介したい。2021年度の成果発表会では、看護部の主任より始業前残業をゼロにするという取組成果が発表された。これは入院患者の夜間の情報を始業前に取得、整理し、始業に備えるために始業前に業務に入る現場のローカルルールについての改善である。当院では、電子カルテシステムの導入と併せ、まず夜勤看護師から日勤看護師への申し送りそのものを廃止することに成功した。一方で始業前に入院患者の夜間の情報を把握しておきたいという、長年の習慣で行われてきた業務手順を省略させることは、心理的な抵抗が相当大きかったようである。この取組では敢えてその点に切り込み、定時に必要な情報取得、整理と看護ケアをすべて収めることを手順にまとめ、自分たちの勤務環境の改善に繋げることに成功した取組であった。

この事例は、管理サイドの立場からでは容易に介入しづらい領域である。普段から現場の手順を熟知している主任職だからこそ、課題として抽出し、解決できた好事例であると評価している。

4.2 内部プロセスの視点における取組

内部プロセスにおける取組で特に大事にしたことは、成果の可視化そして共有である。

ここでは、クオリティ・インディケーターと称する、各部門で力を入れているケアの成果を数値で可視化した取組を紹介する。

4.2.1 クオリティ・インディケーター

クオリティ・インディケーターは2018年度より始めた、医療、介護に関わる各専門職の、そして横の連携によるチーム医療の向上によって得られた成果を、指標として数値化し、定期的に計測、集計、そして発信する取組である。大きくは、ストラクチャー評価、プロセス評価、そしてアウトカム評価に分けられる。すべては良い医療、介護サービスを提供するための取組として、ストラクチャー評価では、配置する専門職の充足レベルや患者を看取る個室などのハード面の活用実績を、プロセス評価では、身体拘束をゼロにするための取組や寝たきりにさせないための早期のリハビリ介入などを、そしてアウトカム評価では褥瘡の発生率の低減や医療事故件数の削減などがその評価指標となる。また、患者サービスの指標だけではなく、ここで働く職員に関する指標についても当院では積極的に採用している。例えば、職員のチームワークに関する努力や、自分の仕事に対する誇りの持ちようを評価指標として採用し、定期的に調査結果を更新している。これらの指標は、先の学習と成長の視点における院長プレゼンテーションやプロジェクト会議、そしてBLPの取組が下地となっている。なぜなら、良い医療、介護

サービスを提供するためには、職員一人ひとりが自ら考え、課題を抽出し、実践できるよう成長することが不可欠である。そのひたむきな努力から生み出されるものこそ企業価値であり、学習と成長の視点がその源泉であること（伊藤 2014）を忘れないでいたい。

現在、本院が採用している指標の数は34項目に及ぶ。高度医療を提供する総合病院とはその内容は異なるものの、これらの指標群には、医療そして介護サービスの提供において本院が大事にしている価値観を多く反映させている。この病院が何を大切にしているのかを言葉だけではなく、数値実績で示すことによって、ステークホルダーの理解度は格段に向上すると考えている。

34項目の指標のうち、特に本院が大切にしている指標は、看取り患者の個室対応実績である。多死社会と呼ばれる現代、病院における死は決して敗北ではなく、死に至るまでの過程をどうやって充実させられるか、考えることが大事だと考えている。医療者側の都合ではなく、患者そして支える家族の立場に立ち、人生最期の時期を穏やかな時間と温かなケアを提供できる病院は本院が目指すビジョンである。そのビジョンを具現化した取組がこの看取り患者の個室対応である。

ここ数年のコロナ禍においても、本院では終末期の患者については可能な限り面会の機会を、適切な感染対策の下で提供し続けてきた。この指標の実績にはそのような本院の思いが込められている。

4.3 患者の視点における取組

患者の視点においては、SDGsのキーワードでもある、誰一人取り残さない、という価値観を大事にしている。ここでは、社会福祉法人の医療機関が取り組む無料低額診療と地域貢献の観点から進めているワークサポート、いわゆる就労支援について紹介する。

4.3.1 無料低額診療事業

無料低額診療事業は文字通り、経済的に困窮しながら医療を必要とする方々に、無料または低額な料金で医療、介護サービスを提供する取組である。主に生活保護受給者の方や、難病、障がいを持った方、またそれ以外にも入院費や外来診察料が払えなくなった方々に対して、自己負担金の一部または全額を減免することも含まれている。経済の低迷が長引く日本で、特に年金が主たる収入源となる高齢者の医療費負担は益々厳しくなっており、こうした層への支援は社会福祉法人の病院として果たすべき重要な役割となっている。本院ではこのような層の患者の比率が全体のおよそ2割強を占めている。本院は100床未満の病院ながら、配置基準のおよそ3倍にあたる、3名の社会福祉士の資格を有する医療相談員を配置している。これは、本院のような比較的入院期間の長い療養型病院では、入院と退院を調整するだけでなく、在院中の療養上の悩みについての支援も重要な仕事と捉えているからである。その中には家族の経済的な相談も含まれており、そのような支援の過程で、上記のような医療費の減免措置が検討、実施されることが多い。患者にとって必要な医療の提供と経済的な支援は、本院においてセットで実現することに意義があると考えている。

4.3.2 ワークサポート

ワークサポートは2017年度より始めた取組である。正式には東京都の生活困窮者就労訓練事業の認定を受けた就労訓練事業であり、この語の堅いイメージを取り払いたいという現場の提案により、当院ではワークサポートと称している。病院の地域貢献は医療の提供だけではなく、地域に暮らす方々の困りごとを支援することも含まれている。ワークサポートはこうした視点から始まった取組である。

ワークサポートの支援対象は、就学期間を終えた20代以降の引きこもり状態にある方々を想定している。取り組み始めて最初にぶつかった壁は、そうした引きこもりの方々がどこにどれくらいいるのか、把握する手段を我々が持っていなかったことである。当初、引きこもりの方々はおそらくその地域の福祉事務所や社会福祉協議会の相談窓口に来所され、困っているので何とかして欲しい、と相談に来ているというシチュエーションを当院では想定していた。しかし実際始めてみると、そのような機関に相談に来られる方はごく稀で、行政や支援機関でも把握できていないということがわかった。これが今の日本の引きこもり支援の現実である。

この現実を踏まえ、当院では近隣の市だけでなく、東京都全体でこの事業に取り組んでいる支援団体の会合にも積極的に参加し、当院でワークサポートを積極的に行いたいと考えていることをアピールし、まずは多くのステークホルダーの方々に知って頂くことから始めた。同時に、実際に希望者が来た時、その方にどんな仕事が提供できるか、院内の各現場から仕事の一部を切り取って提供してもらう、いわゆる切り出しと呼ばれる作業を進めていった。例えば介護現場からは、患者さんが使用するリネン類をたたむ作業や、食間に飲むお茶の準備などを、栄養科の現場からは、調理師が調理に専念できるよう既に切り出しを進めていた食器洗浄業務が提供された。このほか、当院が通常は専門業者に管理を委託している中庭の整備作業の一部を切り出し、季節の花や野菜を育てる作業を確保した。

今ある仕事をそのまま引きこもりの方に提供するのではなく、引きこもりの方が無理なくできる仕事内容や仕事量を見極めたうえで現場から切り出し提供する、このひと工夫が持続可能なワークサポートを可能にした。そして注目すべきは、このワークサポートが引きこもりの方々の支援に留まらず、今いる職員の業務負担軽減にも繋がった点である。先ほど例示した介護現場でのリネンたたみやお茶の準備は、一つひとつの業務量は少なくとも、いくつかまとまるとそれなりの業務量となる。このように一つでも多く業務を切り出し、それをワークサポートに移管することは、結果的には現場の負担軽減となり、引きこもりの方々が一緒に働ける勤務環境が整い、誰にとっても働きやすい職場の創出に繋がったと評価している。

当院ではこれまで、10名以上のワークサポートの希望者を受入れ、うち5名が当院での就職を果たしている。もちろん当院への就職がゴールなのではなく、ここでの経験を活かし、さらに新しい世界へ挑戦しようとする方々を送り出す場としての役割もある。このワークサポートは、専任の医療相談員が受入相談の段階からマンツーマンで支援に入り、不安を抱えながら参加を希望された方々に寄り添い、気持ちを徐々にほぐすという丁寧な支援で定着に結び付けている。そこには、無料低額診療事業における患者家族の支援で培った経験が活かされている。困っている、悩んでいる相手に寄り添い伴走する、この支援姿勢が着実な実績に繋がっている。

このワークサポートはコロナ禍においても、マンツーマンでできる特性を活かし、受け入れを継続できる体制を維持している。最近採用が困難な介護職の確保を視野に入れた介護業務の一日体験を看護部主催で定期的に開催する取組も始めた。引きこもりの方々は、内向的だが

穏やかな人柄の方が多く、介護業務における適性を十分に有していると感じている。

4.4 財務の視点における取組

財務の視点においては、今後の病院の運営方針決定に部門別原価計算の取組が大きな役割を果たしてきた。ここでは、慢性期医療を担う病院が医療に特化した運営に転換するか、それとも介護保険分野を残した運営を続けるかの選択と、今年度実現した地域医療構想における病床配分の獲得へ動いた決断について紹介する。

4.4.1 介護療養病床の転換

部門別原価計算は2015年度より導入の検討をはじめ、まず勘定科目ごとの配賦率をどのように設定するのが適当か、1年間の試行期間を経たのち、今の形が整ったのは2017年度からである。介護療養病床は2018年3月末日をもって廃止されることが既に決まっており、全92床の病床のうち約3割に当たる30床の介護療養病床を有していた当院では、上位の施設基準に当たる医療療養病床への転換か、介護保険の財源で賄われる新ジャンルの介護医療院への転換か、そのいずれかを迫られていた。

転換は原価計算試行期間の2016年度に検討が始まり、段階的に医療療養病床への転換を図る方向で院内の議論は進んでいた。当院は一つの病棟に医療療養病床と介護療養病床が混在する形態を介護保険が始まった2000年度から採用していた。なぜこのような病床構成を採ることとなったのか経緯は不明だが、一つ明確に言えることは、この医療と介護が混在する運営形態は収益性が低いということであった。

なぜなら、医療療養病床と介護療養病床はそもそも看護職員と介護職員の配置基準が実は3割以上も違う。にもかかわらず、このような混合病棟では、人員配置を上位基準に合わせなければならないため、介護療養病床の運営においては常時3割以上人員を多く配置しなければならなかった。これは原価計算をするまでもなく、改善を検討しなければならない運営形態であった。

この状況が長年の間、据え置かれた背景には、介護療養病床の入院患者は症状が安定しており、入退院の頻度が低いため、高い病床稼働率が維持しやすいというメリットがあった。空床が発生するリスクを抱えるよりも、収益性は低くても確実に病床が埋められる選択肢を採ったということによって一定の説明はできる。しかし、部門別原価計算で検証した結果、介護療養病床の損益が大幅な赤字になっていたことが判明し、同じ病棟の医療療養病床の黒字でこの介護療養病床の赤字を補填するという構造が常態化していたことが確認できた。

この分析結果を踏まえ、介護療養病床から医療療養病床への転換は一気に進んだ。先に示したもう一つの選択肢である介護医療院は、人員の配置基準が下がるため、今いる職員の雇用を守るという観点から、選択には至らなかった。こうして医療療養病床への転換は部門別原価計算による検証により適正な選択であることが証明され、順調に進めることができたのである。

4.4.2 地域医療構想会議における病床配分の獲得

今年度、当院では4床という少ない数ではあるが、地域医療構想会議における病床配分の獲得を実現させることができた。この増床の選択においても、部門別原価計算での検証が大きな役割を果たした。

当院の二つの病棟は病床数が均等ではなく、1階病棟が37床、2階病棟は55床と病床数に5割近い差が生じていた。そしてこの差は運営上のアンバランスを実際に引き起こしていた。

特筆すべきアンバランスは人員配置である。一見、同じ配置基準であれば病床数が異なっても比例配分で配置される人員数は管理できると考えられがちだが、どんなに患者数が少なくても必要な配置人員数には下限があり、どうしても規模の小さな病棟の方がスケールメリットを享受しにくくなる。例えば日勤が4人必要な病棟で1人が休んで3人になる状況と、同じく6人必要な病棟で1人が休んで5人になる状況とでは、マイナスのインパクトは大きく異なる。その辺りを考慮して各病棟の配置人員総数は決まってくるので、単純に病床数比だけでは割り切れないのが運営上の現実である。

実際に原価計算上では、55床の2階病棟と37床の1階病棟の1床当たりの収益力を比較するとその差は1.5倍から2倍に及んでいる。こうして生じる収益力の差は、先に触れた人員配置等の構造的な要因が大きいことを考慮すれば、その構造的な影響を出来るだけ抑える策を考えるのが効果的な対処法となる。

そうした折に舞い込んできた話が、地域医療構想調整会議における病床配分の意向調査であった。幸い当院が属する北多摩北部医療圏は病床不足地域とされ、申請時点で250床あまりの配分が可能と示されていた。当院は当時、両病棟ともハード面に余裕があり、1階病棟の37床は最大40床に、2階病棟の55床は56床に増やすことが可能であった。病床数の違いによって収益力に差が生じていた37床の病棟の収益力は、増床により一定レベル向上させられるという判断に至った。

当院はもともと看護職員の人員数を施設基準のプラス5割強と潤沢に確保しており、合計4床の増床に対応した新たな職員採用は不要との判断が看護管理部門との協議で得られた。収入に対する給与費率が7割を超える典型的な労働集約型企業の当院にとって、増員をしないで収入を増やせる選択肢はまたとない機会であった。

今年9月より正式に始動したこの増床措置は、間違いなく今後の入院収益を支える大きな安定材料となるだろう。

5. 一連の取組の成果の考察

ここまで、BSCの4つの視点に沿って、当院における取組を紹介した。

表題の通り、当院がBSCの運用を通じて目指したのは組織風土改革、そしてベクトル合わせである。高い離職率に悩み、個々の職員が自分の仕事に誇りや満足を感じられない環境をどうやって変革させていくか、まったく手立てを持っていなかった当院が、ここまで変わったのはBSCを活用して種々の取組を進められたおかげである。

懸案の離職率は、表1の通り、取組1年目の2016年度に15.4%と8.2ポイント改善した。その後も少しずつ改善が進み、取組5年目の2020年度には8.7%と一桁台にまで改善。2021年度は7.8%、2022年度も9月末時点で4.5%と安定している。以前、退職者の大半を占めていた看護職と介護職の定着が大きく改善したことによると分析している。

併せて、表2における同じ時期の職員のモチベーションの推移を見てみると、離職率とほぼ呼応する格好で、モチベーションが高まっていることがわかる。

表1 正規職員の離職率の推移

調査年度	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
離職率	23.6%	15.4%	15.6%	13.1%	12.0%	8.7%	7.8%

表2 モチベーションの推移

調査年度	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
構成比	72.1%	74.2%	74.1%	未実施	84.1%	89.8%	89.9%

表3 正規職員における役職者の分布

区分	医師	看護職	介護職	医療技術職	事務職	合計
役職者数	3名	11名	2名	7名	6名	29名
全職員数	3名	29名	21名	22名	12名	87名

調査対象は、主任以上の役職者を除いた一般スタッフとした。質問内容は2015年度から2017年度までは、「仕事に生きがいや楽しさを感じるか？」で、いつも感じている又は感じているの割合」を、2019年度から2021年度までは、「誇りを持って仕事をしているか？」で、いつもしている又はしているの割合」とした。

残念ながら、2022年度の上半期は78.2%と前年度と比べ10ポイントほど悪化した。この数値が離職率に対する先行指標になると考えると、今回の悪化は見逃すことはできない。

このほかの成果として、BLPの取組と並行して進めた役職者の充実について触れたい。現在、正規職員の主任以上の役職者は全部門で合計29名と約33%を占めている。

部門、職種別では表3の通りとなり、部門ごとに満遍なく配置している（調査時点、2022年9月1日）。介護職の役職者が少ないのは、同じ病棟において上位職種に当たる看護職の役職者が介護職の管理を兼ねているという理由による。このため、介護職には主任の下に、実務面で主任をサポートする役職として別にリーダーとサブリーダーという職位を置いている。この措置により、看護科長や主任の業務における調整負担の軽減が図られている。

院長は8年前の就任当時から、ナンバー2そしてナンバー3の育成を組織的に推進する重要性を掲げており、このような積極的な登用を進めてきた。ちなみに、現院長が就任する前の主任以上の役職者数は14名と現在のほぼ半数であった。

こうして役職者を増やす過程において、新しく主任に登用された中間管理職を支援する仕組みが重要となると考え、始めたのがBLPであった。BLPでは、良い仕事とは何か、を考え、スタッフをけん引する役職者を育てることを目指している。こうした役職者と共に仕事をしたスタッフは、やがて今度は自分がそのような役職者になりたいと考えるようになることが期待される。新しいナンバー2、ナンバー3を継続して生み出す病院になるための努力は、組織の成長において欠くことができない。

これまで紹介した各取組が、離職率の低減やモチベーションの向上、そして役職者の育成に一定の効果を挙げられたのは、BSCの4つの視点に沿って戦略的に進められたことが大きい。一つひとつの取組のつながりをBSCの4つの視点の関連性を通じて理解したうえで、実践できるか否かで成果が大きく変わると考えている。点として始めた各取組が戦略マップにより線で結ばれ、そして1枚のBSCで面として捉えられることで、それぞれの取組がどれ一つ欠け

てはならない存在であることを改めて認識することができた。これらの取組をこれまで、そしてこれからも継続させる重要なツールとしてBSCが果たす役割は非常に大きいと感じている。

6. 科別BSCへのカスケードについて

科別BSCへのカスケードは2019年度から正式に始動し、現在は看護部、薬剤科、栄養科、リハビリテーション科、臨床検査科、事務部の6部門で運用している。カスケードの作業は事務部長と各部門の責任者が複数回の面談を通じて、一緒に考えながら部門のBSCを構築していく、いわば二人三脚型の取組で進めた。この形を採用したことで、どの部門も脱落することなく科別BSCの完成というゴールにたどり着くことができたのである。

このカスケードの精度は、BLPの特別企画で専門家の方々を招いて実現したBSCの特別講義でさらに向上した。SWOT分析により病院のBSCと自分たちの取組をどのようにして関連付け、一つのベクトルにまとめ上げるか、BSCの策定に関わるすべての役職者が一堂に会して学ぶことができた経験は、今のBSCの継続に繋がっている。

7. BSCとSDGsを繋げる試みについて

ここまで、BSCの4つの視点に沿って、当院における取組を紹介した。

これらの取組が、現在も安定して継続できているのは、取組の一つひとつがBSCにきちんと組み込まれており、各取組間の関連性が一目でわかるようになっている点大きい。BSCの特徴の一つに一覧性が高い点が挙げられる。病院のような多くの職種で構成され、これまで受けてきた教育の内容やその期間がまちまちな組織において、なるべく簡単明瞭に大事なことを伝えられる手法を持っていることは理想的である。ミッションとビジョンそして戦略マップに加え、戦略ごとに取り組むべき目標とその評価指標が明示されているBSCの様式は、視覚的にとても説得力があり、職員間の理解のレベルに大きな差が生じにくいと期待できる。

当院では今年度より、スタッフのBSCに対する理解と関心をさらに深めるため、SDGsの17の目標のうち、BSCのそれぞれの視点と親和性が高いイメージを有する目標を、各視点の左脇に配置することを試みた。100床未満の小さな病院の取組は、決してローカルなものではなく、SDGsの目指す世界の実現に繋がるのだと示すことは、各自の取組の意義をより深く意識するきっかけになると考えた。この試みでは専門家の方から、SDGsの17目標のイメージを表面的にBSCの視点に結びつける形ではなく、BSCのアクションプランとSDGsの169のターゲットに示された具体的な取組を結び付ける形を採った方がより良くなるという助言を頂き、来年度以降のBSCに反映させる予定である。この取組が当院の職員のみならず、ホームページ等を通じて当院の取組を知るステークホルダーの理解の一助となることを期待している。

8. 今後の課題

今後の課題は、いかにして今のBSCの運用を継続し、各視点に沿った取組を増やしていけるか、その体制を維持し、確立することだと考えている。科別BSCへのカスケードにおいて痛感したのは、BSCの運用をいかに現場まで浸透させるか、その鍵は一緒に動いてくれる組織内の仲間が確保できるかにかかっている。BSCの継続を支える仕組みは、トップ層と中間管理層の二人三脚的な伴走型が一番効果的だと、科別BSCのカスケードを通じて実感した。BSC運用の意思決定はトップダウンでも、構築の作業ではトップ層も一緒に汗をかく。この姿勢を示すことは、組織が本当にBSCを必要だと考えて運用している、というメッセージをしっかりと現場に浸透させるのだと考える。そして、実はこの作業はトップ層にとって負担が増すだけなのではなく、BSCという共通言語を通して組織の方向性を確認し、部門や専門性の違いを超えて、お互いの理解と信頼を深めることに繋がるのだと確信している。そして、この信頼関係がさらに深まれば、個人レベルのBSCの導入も最終的には実現できるものと期待している。

参考に、昨年度当院で採択したハラスメントのない職場づくり共同宣言について最後に紹介したい。これは、私たちの職場はハラスメントが起きてしまってから何かを始めるのではなく、そもそもハラスメントが職場内で起こらない、起こさせない職場を全職員が同じ価値観を共有し、つくりあげることを目指したものである。

この共同宣言は4つの基本方針で構成している。

- 一つ目に、ハラスメントの生まれない組織風土をみんなで育てていくこと。
- 二つ目に、職員同士がお互いの尊厳を大切にする言葉選び、態度を取ること。
- 三つ目に、相談窓口を通じた相談の内容を特定の職員だけでなく、多職種の職員で構成するオープンな場で確認し、当事者同士の信頼関係の修復を支援すること。
- 四つ目は、必要と判断される指導、注意、助言は十分な配慮の上、行えること。

四つ目にある、「必要と判断される」の定義は、患者の安全管理上どうしてもしなければならぬと判断する場合を指している。ハラスメントと言われるのを恐れ、上司や同僚同士が委縮してしまい何も注意ができない、そのような状態は患者の命をあずかる施設としてあってはならないという価値観の共有である。

この共同宣言に流れている価値観は、組織風土改革を進めていくうえで一番大事な基盤である対話による信頼関係の構築に通じるものであると考えている。

謝辞

本論文は、2022年度日本管理会計学会第2回フォーラムで発表させて頂いた事例紹介の内容をもとに加筆、修正したものである。当院がBSCに継続的に取り組むきっかけを頂き、現在もご支援を頂いている、専修大学商学部の伊藤和憲先生、高崎経済大学経済学部の梅田宙先生、そしてBSCとSDGsを繋げる試みにおいて、有益な助言を頂いた浙江大学管理学院（中

国)の根本萌希氏に本誌面を借りて心より感謝を捧げたい。これからも多くの専門家の方々のご指導とご助言を頂きながら、組織風土改革にBSCを活用していきたい。

参考文献

- 伊藤和憲. 2007. 『ケーススタディ 戦略の管理会計—新たなマネジメント・システムの構築』中央経済社.
- 伊藤和憲. 2014. 『BSCによる戦略の策定と実行—事例で見るインタンジブルズのマネジメントと統合報告への管理会計の貢献—』同文館出版.
- 伊藤和憲. 2021. 『医療機関のマネジメント・システム』中央経済社.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton, 2001. *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Boston, MA: Harvard Business Review Press.
- 櫻井通晴監訳. 2001. 『キャプランとノートの戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報社.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton, 2009. *The Execution Premium: Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage*. Boston, MA: Harvard Business Review Press.
- 櫻井通晴, 伊藤和憲監訳. 2009. 『バランスト・スコアカードによる戦略実行のプレミアム—競争優位のための戦略と業務活動とのリンケージ』東洋経済新報社.
- 梅田宙. 2018. 『企業価値創造のためのインタンジブルズ・マネジメント』専修大学出版局.