

学籍番号:CD162001

市場志向における管理会計の役割期待に関する研究

—製品・サービスの企画・開発段階に焦点をあてて—

The Role of Management Accounting for Market-orientation in New
Product and Service Development Phase

大学院	商学	研究科
博士後期課程	会計・金融	専攻
氏名:	浅石 梨沙	

目次

序章	問題設定	1
序.1	企業の存在意義と市場志向の管理会計	1
序.2	問題意識	4
序.3	本論文の構成	7
第1章	先行研究の検討	8
1.1	はじめに	8
1.2	技術志向との対比における市場志向	8
1.2.1	目標原価計算の有用性への注目	8
1.2.2	市場情報の取り込みに関する議論の広がり	12
1.2.3	小括	13
1.3	市場志向の管理会計のパラダイム構築	14
1.3.1	顧客満足と顧客価値の関係	15
1.3.2	レベニュー・ドライバーの性格とその分析	16
1.3.3	小括	18
1.4	マーケティング研究における市場志向概念への着目	19
1.4.1	マーケティング研究における市場志向概念と管理会計	19
1.4.2	ケーススタディにおける発見事項とそこからの知見	20
1.4.3	小括	21
1.5	考察	22
1.5.1	ニーズへの適応とニーズの創造	22
1.5.2	顧客価値の向上	24
1.5.3	マーケティング研究における市場志向概念	25
1.6	本章のまとめ	25
第2章	研究目的・研究課題および研究方法	27
2.1	研究目的および研究課題	27
2.2	研究方法	28

2.2.1	Narver and Slater (1990) による市場志向の定義と概念モデル	29
2.2.2	類似概念との相違	30
2.2.3	本論文の分析フレームワーク	31
第 3 章	製品の企画・開発における市場志向と管理会計の役割	34
3.1	はじめに	34
3.2	原価企画が採用されている状況での製品の企画・開発	34
3.2.1	原価企画のプロセス	35
3.2.2	製品コンセプトの意義とその設定	37
3.2.3	価値向上の基本的な考え方と技法	41
3.2.4	逆機能と製品コンセプトの実現をめぐる諸問題	46
3.2.5	製品売価の設定	55
3.2.6	小括	59
3.3	原価企画以外の手法等が採用される状況での製品の企画・開発	61
3.3.1	ハイテク産業における実践にみる新たなアプローチ	62
3.3.2	市場創造を伴う製品の企画・開発と P&A	64
3.3.3	新製品の企画・開発における価格決定	68
3.4	考察	73
3.4.1	顧客志向	73
3.4.2	競合志向	76
3.4.3	職能間調整	78
3.5	本章のまとめ	80
第 4 章	サービスの企画・開発における市場志向と管理会計の役割	82
4.1	はじめに	82
4.2	サービスの企画・開発段階における管理会計の役割への注目	82
4.3	サービス原価企画の理論的枠組	85
4.3.1	サービスの特性と原価企画の有用性	85
4.3.2	サービス原価企画仮説	87
4.3.3	サービス原価企画の理論的枠組みの妥当性とその実態	89
4.4	サービス原価企画に関する実態調査	92
4.4.1	産業横断的調査からの知見	92
4.4.2	個別事例からの知見	94
4.5	考察	97

4.5.1	顧客志向	97
4.5.2	競合志向	100
4.5.3	職能間調整	100
4.6	本章のまとめ	101
終章	結論と課題	103
終.1	本論文の要約	103
終.2	結論	107
終.3	課題	110

序章 問題設定

序.1 企業の存在意義と市場志向の管理会計

企業の存在意義とは何か。松下幸之助は、「企業は社会の公器」であるとして次のように説いている。

住宅に限らず、あらゆる生活物資、さらにはサービスとか情報といった無形のものを含めて、人々の生活に役立つ品質のすぐれたものを次々と開発し、それを適正な価格で、過不足なく十分に供給するということに、事業経営の、また企業の本来の使命がある。いいかえれば、そういうところに“企業はなぜ必要か”という企業の存在意義があるわけである。

供給する物資なりサービスの内容は業種によりさまざまであっても、そのように事業活動を通じて、人々の共同生活の向上に貢献するということはあらゆる企業に通ずるものである。この根本の使命を見忘れた事業経営は真に力強いものとはなり得ない。

一般に、企業の目的は利益の追求にあるとする見方がある。利益についての考え方は別のところで述べるが、確かに利益というものは、健全な事業活動を行なっていく上で欠かすことのできない大切なものである。

しかし、それ自体が究極の目的かという点、そうではない。根本は、その事業を通じて共同生活の向上をはかるところにあるのであって、その根本の使命をよりよく遂行していく上で、利益というものが大切になってくるのであり、そのところを取り違えてはならない。

そういう意味において、事業経営というものは本質的には私の事ではなく、公事であり、企業は社会の公器なのである。(松下, 2001, 39-42)

企業経営に関する本質的な考え方の重要性を強調する経営者は少なくない。「消費者・顧客の立場に立って、心をこめたよきモノづくりを行う」ことを創業以来の一貫した理念としてきた花王株式会社の元社長・丸田芳郎は、市場シェアの獲得を目指すときの考え方について次のように述べている。

我々は御同業と競争しているのではないと。なんでシェア争いをする必要があるのか。問題はなぜその片方が売れ、片方が売れないのかというところに本質的な問題があるのです。シェアなんてものは本質的なディファレンスの追求の結果出てくるものです (丸田, 1989)

市場でのシェアの獲得は、売上の増加を通じて企業の利益に貢献する。したがって、事業を継続していくためにはシェアを獲得することが不可欠である。ただし、同業他社との競争においてシェアを獲得できたか否かということが問題の本質ではない。必要なことはまさに消費者から評価され選択される「本質的なディファレンス」の追求であることを丸田は指摘している。

ただシェアを獲得することに腐心しても、それは企業の利益には結びつかない。丸田をよく知る同社の元副社長・渡邊正太郎は、同社へのポートフォリオ・マネジメントの導入を振り返って次のように述べている。

丸田さんにシェア競争をやるといったらそれは反対だと抵抗があるのは分かっているわけ・・・その時の作戦は、ポートフォリオ・マネジメントなんて言わずに、マーケットシェアという言葉に替えて、消費者が支持してくれる大きさだと言った。・・・日本のメーカーはポートフォリオ・マネジメントの真髄を知らないで、マーケットシェアは大きいけれど利益は出ないと。これは何かというと、自分の安売りですよ。消費者が必要としている以上の低価格を提示して、シェアを採ろうとする。丸田が嫌ったのは、自分で安売りをして、消費者に媚を売ることだった。一番いい商品を作り出して、それを適正な価格で消費者に買ってもらえばいいと。(挽, 2007, 105)

日本人はマーケットシェアというとただとりにいくというのだけれど、マーケットシェアをバリュー化する。つまり利益の最大化と関連付けてマーケットシェアも重要だし、そこからもたらされる利益がシェアを反映していなければ意味がない。(挽, 2007, 107)

適正な価格で消費者に買ってもらおうということは、自社の継続・発展だけの問題ではない。同社の元社長・後藤卓也は、他の商品よりも高い価値を提供し、その価値を反映した価格をつけることが企業にとって、ひいては同社が属するトイレタリー業界にとって重要であると語っている (日経ビジネス, 2003)。本質的なディファレンスに基づく製品を開発し、消費者からの支持を得て適正な利益を獲得する。このように考えれば、企業経営の本質的な課題の追求は、利益獲得との関係から管理会計と密接に結びついた問題である。

消費者からの支持を得て適正な利益を獲得するという課題に関連して、管理会計研究における市場志向に関する議論では、売れるものをいかにつくるか、という志向への転換と、そのような志向のもとで用いられる管理会計システムに関する議論がなされてきた。廣本(1986)は、日本の製造企業の観察にもとづいて、従来とられてきた技術志向の管理会計システムと対比される新しいコントロール・システムとして市場志向の管理会計システムの存在を指摘している。市場志向のコントロール・システムのもとでは、企業内にすでにある技術を所与とするのではなく、むしろそのなかでの合理性に反してまで市場へ適応することが志向される。企業においてこうした管理会計システムの変革が起こっていることをうけて、近藤(1990, 72)は、技術志向から市場志向へのパラダイム変革について次のように指摘している。

従来長きにわたって企業活動を支えてきた志向様式は、“作ったものをいかにして売るか”という技術あるいは製品を中心にする考え方であった。この志向様式は生産過程の技術に視点を置いた「技術志向の理念」といわれ、“いい製品を作れば必ず売れる”という意識である。そこでは、生産される製品はすでに前提に置かれており、いい製品さえ作っておれば、需要は必ず生まれるという発想法である。(近藤, 1990, 66)

市場環境あるいは市場を中心にして“売れるものを、いかにして作るか”という理念が「市場志向」と呼ばれる。企業の意思決定は市場の顕在的・潜在的ニーズの掘り越しを中心にして行われるべきであって、製品の総合企画から製造を通じて最終的な販売に至るまでの全てのプロセスを視野におさめることである。(近藤, 1990, 72)

このような志向様式のパラダイム変革によって、これまでみられなかった新たな管理会計システムが用いられるようになったのである。このような市場志向の管理会計として最初に注目されたのが目標原価計算であった。さらにその後、廣本(2004)は、市場志向の管理会計は目標原価計算のレベルにとどまるのではなく、市場情報を直接に組織内に取り込もうとするフィロソフィーにその本質があると主張している。このほかにも、市場志向の管理会計という新しいパラダイムの構築を企図した田中編著(1998)は、顧客にとっての価値や顧客満足といった測定尺度が企業経営において重要になってきていることに注目している。そしてここに市場・顧客の視点からの新しい管理会計のパラダイムを開拓する必要があることを主張している。

このように、管理会計研究における市場志向に関する議論では、顧客の声に耳を傾けることや、企業活動を通して顧客にとっての価値を創出することの重要性が強調されている。

そして、このような企業活動を通して利益を獲得することに貢献する管理会計についての議論がなされてきた。このことはまさに企業経営の本質的な課題の追求と利益獲得の問題であるといえよう。

序.2 問題意識

市場志向の管理会計は、顧客の声に耳を傾け、企業活動を通して顧客に価値を提供するという企業経営の本質的な課題の追求と、ここでの利益獲得に貢献するものである。このように市場志向の管理会計を捉えるとき、果たして市場志向の管理会計はその役割を十分に果たしているといえるのだろうか。これについて、市場志向の管理会計として取り扱われる原価企画を例にとって考えてみよう。

日本会計研究学会 (1996, 23) は、原価企画のあるべき姿を「製品の企画・開発にあたって、顧客ニーズに適合する品質・価格・信頼性・納期等の目標を設定し、上流から下流までのすべての活動を対象としてそれらの目標の同時的な達成を図る、総合的利益管理活動」と定義している。この定義からも明らかなように、原価企画では製品の企画・開発にあたって、顧客ニーズを満たすための諸目標が設定される。そして、原価企画のプロセス全体を通して、これらの諸目標を達成しながら、企業にとって必要な利益を確保できるよう製品の企画・開発が行われる。このために様々なツールが整備されるとともに、そのプロセスも洗練され発展してきた。

しかしながら、原価企画にはいくつかの問題があることも指摘されている。まず、原価企画を通じて企画・開発される製品が本当に顧客にとって価値ある製品であるのかという問題である。これについては原価企画の逆機能として、原価企画を採用する企業において顧客にとっての価値に結びつかないような過剰な機能を搭載した製品が開発されてしまうという問題が生じてきたことが指摘されている (加登, 1993, 1994)。このほかにも、原価企画を採用することでかえって他社と横並びの製品開発が助長されてきたということも度々指摘されている (加登, 1994; 加登・梶原, 2017)。さらに近年では、原価企画のためのツールやプロセスなどを洗練させることが、顧客にとっての価値を定めた製品コンセプトに対するエンジニアの関心をかえって妨げてしまう可能性が指摘されている (岡野・小林, 2015)。

また、原価企画のあるべき姿は総合的利益管理活動であると考えられているものの、その議論が原価の面に偏っているという点も問題視されるようになってきている。たとえば、原価企画の採用企業において、価格決定が事実上放棄されていることを問題視する指摘がなされている (加登・梶原, 2017; 片岡, 2015)。これによって企業が厳しい価格競争にさらされていることをうけ、これを回避ないし緩和するための研究の必要性も指摘され始めて

いる(田中他, 2014)。この点について、むしろ過去には、原価企画を採用することが個別企業における価格決定の事実上の放棄につながるとしても、それを補ってあまりあるベネフィットが得られるとしてこれを支持する主張もなされていた(加登, 1999)。このように相反する指摘ないし主張がなされてきたことは、どちらの指摘が適切かという議論を喚起するというよりも、何らかの状況の変化が生じている、あるいは、この点を取りまく状況にはバリエーションがあることが認識されつつあることを示唆しているのかもしれない。

市場志向の管理会計が市場志向の実現に貢献している面がある一方で、様々な問題も指摘されているという状況を考えると、より根本的な問題にいきあたる。すなわち、管理会計における市場志向とは一体何をもって市場志向というのか、という問題である。この問題を検討するにあたっては、顧客への注目が鍵になる。なぜならば、先にも述べた通り、管理会計研究において市場志向という考え方が登場した背景には、従来の技術あるいは製品を中心とした考えを改め、顧客の声に耳を傾けることが必要であるという志向様式の転換があったからである。

企業経営において顧客、さらにいえば顧客にとっての価値を重視することの必要性を強調する近年の傾向について、たとえば加護野(2014)は、多くの日本企業がこれまでとってきた競争優位に対するアプローチの限界を指摘し、これにかわって、顧客にとっての価値を重視するパラダイムへの転換が必要であることを主張している。加護野(2014, 7)によれば、これまで日本企業の多くは、「同一の性能なら競合商品よりも価格を下げるか、同一の価格なら競合商品よりも性能を高めるか・・・(筆者注: もしくは)性能を上げながらも価格を下げる」というコスト・パフォーマンス・パラダイムで競争優位を築いてきたと指摘している。しかしながら、後発企業に対抗した継続的な原価低減あるいは性能の向上が容易ではないことはもちろんのこと、それ以上に、性能の向上が必ずしも顧客にとっての価値の向上にはつながらないことも少なくない。このことから、加護野(2014)は、従来のコスト・パフォーマンス・パラダイムから脱却し、顧客にとっての価値の向上に注目することの必要性を主張している。

日本企業の多くがコスト・パフォーマンス・パラダイムと呼ばれるような競争に陥っていることは、価格決定に関するアンケート調査からも指摘されている。このアンケート調査は、ドイツのコンサルティング会社・サイモン・クチャーによって2012年末に23カ国で実施されたものである。調査対象は価格決定に関わる管理職以上であり、多くはCEOやCFO, CMOといった経営層で、全体の回答数2,713, うち日本の回答数は69であった。このアンケート調査における日本からの回答のうち、90%以上が自身の業界で価格競争が起こっていると回答し、さらに75%以上が自身もそれに参加していると回答している。これは調査対象国のなかで最も高い割合であった。さらに、自身の業界が「利益追求型」「シェ

「シェア追求型」「その中間」のいずれに属するかをたずねたところ、日本では「シェア追求型」と答えた割合がスペイン、英国に次いで3番目に多い51%であった。対して、「利益追求型」と答えた割合は、スペイン、中国に次いで3番目に少ない25%であった。このようなアンケート調査の結果にもとづいて、山城(2013)は、多くの日本企業が価格競争によるシェア追求に陥っていることの問題を指摘している。

また、性能の向上が顧客にとっての価値の向上につながらないという点に関連して、何が顧客にとっての価値につながるのかという問題が近年より一層難しくなっていることが指摘されている。例えば、延岡(2017)は、顧客にとっての価値の決定要因が従来とは異なってきた「顧客価値の暗黙化」という現象を指摘している。「顧客価値の暗黙化」とは、客観的に評価・測定できる製品の機能や仕様だけではなく、使ってみて初めて分かる使いやすさやデザインの良さなど、顧客が使用するコンテキストに依存した価値および主観的な価値が、商品力の重要な規定要因となる傾向が強まっていることを意味している。

ここでは特に、「使ってみて初めて分かる」という点が特に問題となる。このような現象の典型的な例としては、Apple社から発売されたスマートフォン・iPhoneの例があげられる。iPhoneが日本で発売された当初、日本の携帯電話市場にはすでにiPhoneよりも仕様上優れた製品が数多く存在していた。たとえば、携帯電話端末での決済や指紋認証といった機能は、日本の携帯電話市場にある多くの製品にすでに搭載されていたし、新たに発売される製品はこのような機能を搭載していることがいわば当然であった。筆者自身も、携帯電話を選ぶときに、このような機能をもっていない製品は他の製品よりも劣っているとして選択肢から除外していたことを記憶している。しかしながら、このような状況のなかに参入してきたiPhoneには、このような機能は搭載されていなかった。それにも関わらず、日本の携帯電話市場に参入し、多くのシェアを獲得したのである。このことから、仕様書上の性能や機能だけでは顧客にとっての価値を表現することが難しくなっていることがわかる。それにくわえて、何が顧客にとって「良いもの」なのかは、顧客自身ですら、ある商品を手にして使ってみるまで明確には認識できていないということが往々にしてあり得るのである。

加護野(2014)のいうコスト・パフォーマンス・パラダイムも、良いものを安く、という考え方であるとすれば、顧客にとって価値をもたらすものである。しかしながら、山城(2013)が指摘するように、その考え方がどこか偏りすぎていたり、目的と手段が入れ替わるような事態になっているとすれば、これは是正される必要があるかもしれない。また、延岡(2017)が指摘するように、何が顧客にとって「良いもの」なのかを判断することがより難しくなっているとすれば、そのような状況においては、生じてきた新たな課題があるのかもしれない。このように考えていくと、何をもって市場志向というのか、あるいは市

場志向といったときにそこで何が重視されているのかといった根本的な問題に立ち戻ったうえで、そこで管理会計がいかなる役割を期待され、実際にいかなる役割を果たしているのかを検討する必要があるのではないか。これが本論文における問題意識である。

序.3 本論文の構成

本論文の構成は以下のとおりである。

序章 問題意識

第1章 先行研究の検討

第2章 研究目的・研究課題および研究方法

第3章 製品の企画・開発における市場志向と管理会計の役割

第4章 サービスの企画・開発における市場志向と管理会計の役割

終章 結論と課題

第1章では、本論文の問題意識にもとづいて、これまでの管理会計研究において市場志向の問題を論じた先行研究の検討を行う。これによって、まず先行研究において用いられてきた市場志向の意味を明らかにする。このことを通じて本研究の目的・課題を明確にし、さらに研究方法を設定するためのインプリケーションを得ることが第1章の目的である。

つづく第2章では、本論文の問題意識、および第1章における先行研究の検討をふまえて、本論文の研究目的および研究課題を析出する。そして、この課題を解決する方法を設定するために、関連領域における先行研究を検討する。これによって本論文の研究方法を明らかにする。

第3章では、製品の企画・開発における市場志向とそこでの管理会計の役割について、第4章では、サービスの企画・開発における市場志向とそこでの管理会計の役割について検討をくわえる。

終章では、各章を要約したうえで、結論と今後の課題を述べる。

第1章 先行研究の検討

1.1 はじめに

本章では、序章で提示した問題意識にもとづいて、これまでの管理会計研究における市場志向の意味内容を検討する。管理会計研究においては、しばしば市場志向という用語が用いられるが、そのとき何をもって市場志向というのかは明言されていないことも少なくない。そのため、管理会計研究における市場志向の意味やその重点を検討するにあたって取り上げられる文献は限られている。このなかで、本章では（1）技術志向との対比における市場志向に関する研究、（2）市場志向の管理会計のパラダイム構築を企図した研究、および（3）マーケティング研究における市場志向概念に着目した研究の3つを取り上げて検討する。

1.2 技術志向との対比における市場志向

1.2.1 目標原価計算の有用性への注目

市場志向の管理会計に関する議論は、目標原価計算の有用性を強調する形ではじめられた。日本の製造企業における実務の観察から市場志向の管理会計システムの存在を指摘した廣本（1986）は、市場志向の管理会計について次のように述べている。

標準原価計算の有用性の後退、企画・設計段階における原価管理などを観察していると、どうも企業活動を市場の要請に適応させるコントロール・システムが必要とされているようである。つまり、市場適応を志向した管理会計の重視である。そう言う、いかにも当然のことのように聞こえるかもしれないが、それが、生産方法など内部の諸条件を所与としてその中での最適な活動を実現しようとするのではなく、むしろそのような内部の既存の環境の下での合理的活動に反してまで市場に対する適応が重視されているという点に注目するなら、それは決して当然のことではない。（廣本, 1986, 75-76）

このように述べたうえで、廣本（1986）は、標準原価計算の利用に代表されるような「内部の諸条件を所与としてその中で最適な活動を実現しようとする」従来の管理会計を技術

志向の管理会計と名付けている。そして、この技術志向の管理会計と市場志向の管理会計の違いを図 1.1 のように図示している。

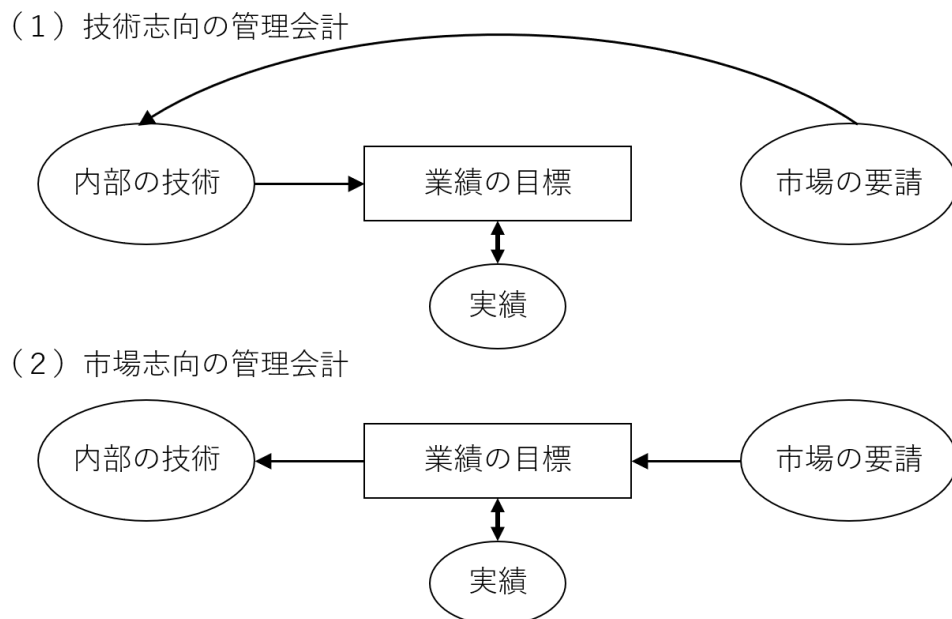


図 1.1 技術志向と市場志向の管理会計の対比（出所：廣本, 1986, 76）

図 1.1 に示されるように、技術志向と市場志向の違いは、市場の要請と内部の技術との関係にある。技術志向の管理会計では、「ある作業条件（既存の作業条件のみならず、原価低減の要請に基づくエンジニアによる改善案も含めて）に基づいて標準原価を計算し、それを実際原価と比較することによってコントロールを行う」（廣本, 1986, 76）アプローチが採用される。このように、技術志向の管理会計では、市場の要請に応えるにしても、それはあくまで現在の技術的水準の範囲内で行われるにすぎない（廣本, 1988, 608）。

これに対して、市場志向の管理会計では、「市場の要請を基礎にして、必要利益を得るために目標にしなければならない原価を計算し、それをを用いて製造現場の活動をコントロールする」（廣本, 1986, 76）アプローチが採用される。すなわち、市場志向の管理会計では、何よりも市場の要請に応えることが重視され、そのために技術的制約を取り払い、技術の可能性が追求される（廣本, 1988, 608）。このような管理会計の特徴を、廣本 (1986, 77) は、「絶えざるイノベーションを支える、あるいは促進するコントロール・システムである」と表現している。ただし同時に、廣本 (1986) は、このような管理システムがあくまで自動車産業における実務の観察にもとづいて考察されたものである点に注意を促している。すなわち、技術革新を伴った市場への適応が行われるといっても、これは「基本的な技術は確立した中での活動に対するコントロール、コントロール・システムであったわけであり・・・イノベーションのためのコントロール・システムと言っても、従来の管理会計システムを

ほんの少し手直しするだけでよい」(廣本, 1986, 77) という範囲に限られた議論であったことは注意してよい。

なぜこのような市場適応を重視したシステムが必要とされたのだろうか。廣本 (1988, 608) は、「理想的には、企業活動は技術的制約・可能性と市場ニーズのよいバランスの上に実施されるべきである」ものの、実際の企業活動は技術志向か市場志向のどちらか一方に傾いて行われる傾向があると指摘している。そのうえで、市場志向のマネジメントの有用性について次のように述べている。

特定の企業がどちらのタイプに属するかは程度問題であるが、技術志向のマネジメントは、市場・技術的環境がより安定した企業に適していると言えよう。近年、市場・技術的環境が不安定になると共に、国際競争力を獲得してきた日本企業のマネジメントを観察すると、どうも市場適応志向のマネジメントが採用されているようである。その事を支持してくれる例は、さまざまな領域で見られる。例えば・・・戦後松下電器が家電業界において台頭した理由の1つは、客の声をよく聞くことを徹底したからだと言われている。それに比べて、競争会社は顧客から文句があった場合「電気はそういうものです」という説明をしたと言う。それは正に、技術志向の企業のやり方であった。時代が豊かになるにつれ、そういうやり方をしていたは、消費者はついてこなくなったのである。(廣本, 1988, 609)

このように、廣本 (1988, 609) は、市場・技術的環境の不安定性が増大するにつれて、内部の技術にもとづいた企業の主張では消費者を納得させることができなくなっていたことが市場志向の管理会計の有用性に関係すると述べている。

日本企業におけるこのような管理会計の実践は海外にも紹介された。Hiromoto (1988, 23) は、日本企業では「市場での成功のために必要とされる価格で製品を設計・生産し、しかもこれは「その価格が現在の製造実務によってサポートされているか否かに関わらない」と述べている。そして、日本企業のこのようなやり方をサポートするシステムとしてダイハツの原価企画の事例を紹介している。すなわちここでは、適応すべき市場の要請として市場価格がとりあげられ、この市場価格をベースとした業績目標が設定されることが強調されているのである。

廣本 (1986) の指摘などを受けて、近藤 (1990) は、当時の産業社会の潮流をふまえたうえで、市場志向の理念とそこでの課題に応える管理システムについて考察を展開している。近藤 (1990) では、中谷 (1986) が指摘した新産業社会の潮流として、労働や資本の流動化現象や異業種がネットワーク化することによって新技術が創造される、あるいは複合商品

の開発が初めて可能になるといったことに特徴づけられる「融業の時代」にはいったこと、人々の意識が他人と違って個性的人間でありたいという「差異化欲望」へと変化し、このことが商品の限らない個性化を要求することになったこと、企業活動の多国籍化にみられるような「グローバル化」、そしてその根底にある「情報革命」をあげている。そして、このような産業社会の潮流によって、「既存の技術構造を所与とする発想法はなく、むしろ既存の考え方や構造を打破する新しい製品や技術革新が常に模索・創造される」（近藤, 1990, 72）と述べている。

このような潮流によって企業活動の志向様式は変化した。近藤 (1990, 66) によれば、長い間企業活動を支えてきた志向様式は「いい製品を作れば必ず売れる」という意識のもとに、「作ったものをいかにして売るか」という、技術あるいは製品を中心にする考え方であったという。すなわちここでとられているのは、「生産される製品はすでに前提に置かれており、いい製品さえ作っておれば、需要は必ず生まれる」という発想である。このような技術志向のもとでは、ことさら市場のニーズを掘り起こすといった必要はなくて、技術的合理性を達成しやすい少品種大量生産が最も適合した生産形態として選択される」（近藤, 1990, 66-67）という。これに対して、産業社会の潮流をふまえて新しくとられるようになった志向様式は、市場志向と呼ばれる「売れるものをいかに作るか」という理念である。この理念の下では、技術志向とは対照的に、「企業的意思決定は市場の顕在的・潜在的ニーズの掘り起こしを中心にして行われるべき」（近藤, 1990, 72）であるとされるという。

このような市場志向の理念の課題に答えるために用いられる市場志向管理システムのコンセプトについて、近藤 (1990, 72) は「市場志向管理システムは、現在及び将来の市場ニーズへの適応あるいは創造を起点とする発想法である。そこを起点として、市場ニーズを満たすことが出来る業績目標が策定され、その市場ニーズや業績目標に応じられる技術環境の連続的・革新的開発が確立される」（近藤, 1990, 72）と述べている。さらに、このような管理システムがもつ固有の機能として、組織メンバーの独創性を促進あるいは引き出すことをあげ、その一例として、「いままでに見られなかった新しいモデルの開発や従来からのモデルをより競争力のあるものに革新していくこと」（近藤, 1990, 73）をあげている。

このような市場志向の認識にもとづいて、近藤 (1990) は、市場志向管理システムの理論を具体化する原価管理の方式として目標原価計算による原価管理をあげている。目標原価計算で用いられる（市場価格）－（必要利益）＝目標原価の公式のうち、価格について、ここでは価格は個々の企業にとっては所与であるとみなされている。なぜならば、「価格は、・・・通常市場で与えられる。従来市場には見られなかった新モデルが開発できたとしても、独占価格を設定出来るのは、ライバル会社が対抗製品を売り出すまでの限られた期間にすぎない。時間の経過とともに、（特に大衆製品の）価格はあるレベルに落ち着くのが

通常の推移である」(近藤, 1990, 74) からである。そして利益については、「研究開発といったイノベーションを引き起こす財源として一定の利益を確保しなければならない」(近藤, 1990, 74)。

したがって、このような状況下において企業を取り得る方策の 1 つが、「市場の要求に応ずることのできるレベルまでコストを引き下げる」(近藤, 1990, 74) ことである。すなわち、市場で与えられる価格から、現在および将来のニーズに適応あるいは創造するために必要なイノベーションの原資となる一定の利益を差し引くことで、目標となる原価を算定し、この目標原価のレベルまで原価を引き下げる必要があるのである。このような目標原価を達成するためには、製造段階といった川下だけでなく、より川上に目を向けていく必要がある。この点について、近藤 (1990) は、「差異化欲望」にみられるようなニーズの個性化という潮流を取り上げて説明している。すなわち、「この潮流（筆者注：ニーズの個性化）に対応するためには企業は新商品の開発構想段階や設計段階から徹底的な審議・検討を加え、同時に生産技術を根本的に見直して、革新的な“多品種少量生産”体制を構築せざるを得ないのである。つまり、川下の製造段階だけを取り上げていただだけでは新産業社会の潮流に対処することはきわめて困難であって、むしろ川上である開発段階や設計段階にまでさかのぼって目標コストを達成出来る方策を模索しなければならない」(近藤, 1990, 74) のである。

1.2.2 市場情報の取り込みに関する議論の広がり

廣本 (2004, 11) では、市場志向の管理システムについて考えるとき、これは市場価格に基づく目標原価計算の利用にとどまらないことを指摘し、「市場情報をより直接に組織内へ取り込もうとするフィロソフィーに注目することが必要である」(廣本, 2004, 11) と述べている。このような指摘の背景にあるのが、従業員同士の協業ないし交渉によって市場情報が組織内に導入される協議価格システムの観察である。このシステムについては、次のように述べられている。

（ある日本の大きなエレクトロニクス企業の米国子会社では）製造部門とマーケティング部門が、別個の利益センターとして運営されている。それらの部門は交渉により、製品の内部振替価格を設定している。その振替価格は市場価格のあるパーセントに交渉される。この方法の下では、市場価格が振替価格決定の基礎となるから、市場価格が部門業績に決定的な影響を及ぼす。製造機能もマーケティング機能も、専ら内部指標に焦点を当ててではなく、市場の要請や競争の趨勢に反応することが促進される。この会社は、最近、このアプロー

チを販売部門に拡張した。販売部門はマーケティング部門から切り離されている。従来、販売費は標準原価アプローチで個々の製品に配賦されていた。今は、販売部門は利益センターとして運営され、マーケティング部門と手数料レベルを交渉している。・・・かくして、マーケティング部門は販売費を所与としないで製品意思決定を行うことができる。(廣本, 2004, 10-11) ¹

すなわち、ここでも従来と同様に市場価格にもとづく管理が強調される。しかし、従来の目標原価計算と異なっているのは、市場価格という市場情報がより直接的に組織内に取り込まれている点である。すなわち、「目標原価計算と協議価格では、直接性の程度に違いが存在する。振替価格や社内手数料を交渉によって決定する協議価格システムは、目標原価計算とは異なり、単に市場価格をベースにした業績評価を行うのではなく、組織内に市場メカニズムを導入している点が重要である」(廣本, 2004, 14) という。そして、このような組織内への市場メカニズムの導入は、「どのような製品・サービスに対する需要があるのかが不確実で、また、その需要が変化する時代においては、不可欠である」(廣本, 2004, 15) と述べている。

さらに、廣本 (2005, 22) では、組織内に直接に取り込まれる情報が価格情報だけではないことを指摘している。

自律的組織は市場志向のマネジメントのための組織であるから、そこでは、市場志向のコントロール・システムが必要となることは言うまでもない。目標原価計算が必要となり、また市場ないし顧客のニーズを満たす QCD (品質, コストすなわち価格, 納期) を実現するために、品質や納期に関する非財務的業績測定も必要となる。(廣本, 2005, 25)

このように自律的組織を市場志向のマネジメントのための組織と捉えるならば、そのポイントは、価格情報に限らず「市場あるいは顧客が求めているものを組織単位できめ細かく受け取る」(廣本, 2005, 22) ことが必要とされる点にある。

1.2.3 小括

本節では、技術志向との対比における市場志向についての議論を検討した。ここではまず、日本の製造企業における目標原価計算の利用が注目された。目標原価計算によるコントロールでは、市場の要請が業績目標に反映され、この業績目標を達成できるような技術

¹この引用文は同論文の筆者による他論文からの引用であるが、参考文献に該当する文献の記載がなく出所が不明であったため、廣本 (2004) から引用する形をとった。

が模索される。したがって、ここでの市場志向の意味とは市場の要請への適応であった。そして、市場の要請を反映した業績目標を定めることによって、そのような市場志向の実現を支援するという管理会計の役割が注目されたのである。ここでの市場の要請として当初強調されたのが市場価格であり、予想される市場価格での販売を可能とするような原価水準での製品の開発を促すようなコントロール・システムとして目標原価計算に基づく原価管理が注目されたのである。

このような議論をベースとしたその後の議論では、産業社会の潮流といったより広い観点から市場志向が論じられた。このなかでは、既存の考え方や構造を打破する新しい製品や技術革新の模索・創造が必要であること、そして市場ニーズを掘り起こすことが必要とされるようになったことが指摘された。このような市場志向の課題に応えるために市場志向の管理システムでは、ニーズへの適応あるいはニーズを創造を起点とする発想法がとられるという。このように、市場の要請、いいかえれば市場ニーズを取り込むといったことだけでなく、ニーズを掘り起こしあるいは創造していくといったより広い意味が市場志向に付されたといえよう。

さらにその後、市場情報の取り込み方と取り込むべき市場情報について議論が展開された。市場情報の取り込み方について、組織内に市場メカニズムを導入することによって、組織のあらゆる部門の関心を市場に向けさせることができる。これによって、需要の不確実性や変動に対して、どこか特定の部門だけではなく組織全体で対処することに重点がおかれるようになったと考えられる。さらに、取り込むべき市場情報について、市場価格のみならず QCD に関わる非財務業績も取り込むことによって、これまでよりきめ細かく市場あるいは顧客のニーズに応えるといったことが期待されている。

1.3 市場志向の管理会計のパラダイム構築

本節では、市場志向の管理会計のパラダイム構築を企図した田中編著 (1998) をとりあげ、そこでの前提的な認識と、この認識にもとづく研究フレームワークについて検討する。この研究は、日本会計研究学会の特別委員会のプロジェクトとして行われ、その成果物として田中編著 (1998) が出版された。田中編著 (1998) では、まず、企業が市場志向を強めていること、そしてそれによって企業が直面している課題について次のように述べられている。

現代の企業は市場志向、顧客志向を強めており、顧客にとっての価値を創造することが最重要の課題になっている。顧客は物を買っているのではなく、物を介して得られる満足を買っているのである。満足の要因はさまざまであり、製

品の機能、品質だけでなく、価格や販売員の接客態度、提供されるサービス、さらにはブランドの持つイメージなども重要な因子である。企業はこうしたさまざまな因子について競争企業との間で差別化を図り、既存の顧客を維持し、あらたな顧客を獲得する必要に迫られている。(田中編著, 1998, まえがき 1)

また、田中編著 (1998) は、顧客グループ、流通チャネル、あるいは個別顧客などのセグメント別に収益性を分析するという発想をきっかけに、「こうした視角のアプローチから、収益性の高い顧客のウェイトを高めたり、収益性の低い顧客の収益性を改善する方法を検討することに関心を注ぐようになった。こうした関心は、単にコストや費用を削減するという発想から、収益を増加させるために何をすべきか、という発想の転換を促した」(田中編著, 1998, 3) と述べている。

これらの点から、田中編著 (1998) は、市場・顧客の視点から新しい管理会計のパラダイムを構想するにあたっては、顧客満足や顧客価値に関する測定尺度およびレベニューないしレベニュー・ドライバーが鍵概念になると述べている(田中編著, 1998, 234)。このような認識のもと、同書の研究フレームワークとして、顧客満足と顧客価値に関する概念が示されるとともに、レベニュー・ドライバーの分析についての議論が展開されている。

1.3.1 顧客満足と顧客価値の関係

顧客満足と顧客価値の関係について論じるに先立ち、田中 (1998) ではまず、顧客満足が企業にとってなぜ重要であるかを述べている。田中 (1998) によれば、顧客満足の向上によって企業は様々なベネフィットを得ることができる。具体的には、顧客ロイヤルティの向上による再購買の増加がもたらす安定した将来キャッシュ・フロー、価格弾力性の緩和、現在の顧客の囲い込み、将来の取引コストの低減、新規顧客獲得のためのコストの低減、および企業に対する評価の向上といった種々のベネフィットである。このベネフィットのために、企業は顧客満足の向上を図ることになる。

顧客満足を向上させるための方策を考えるにあたっては、顧客の行動原理を仮定しなければならない。これについて、ここでは顧客とは「商品の選択にあたって、どの商品が最大の価値を届けてくれるかを見積る」(田中, 1998, 13) 存在 (value-maximizers) であると仮定している。そして、そのような存在として仮定される顧客が最大化しようとする価値とは顧客分配価値 (customer delivered value)²であると指摘している。したがって、顧客分配価値の向上が顧客満足の向上に結び付き、顧客満足の向上が企業に前述のような種々

²これにくわえて、田中 (1998) では、ライフタイム・コストを含めて顧客価値を比較するのに有用な概念として顧客経済価値 (economic value to customer) についても紹介している。

のベネフィットをもたらすという関係がここでは想定されている。このような関係を想定すれば、企業が行うべきことは顧客分配価値の向上のための活動ということになる。

顧客分配価値は、顧客総価値から顧客総コストを差し引くことによって計算される顧客にとっての利益を意味している。ここで顧客総価値とは、「顧客が所与の製品もしくはサービスから期待するベネフィットの束」(田中, 1998, 13)である。その構成要素には、製品それ自体の価値のほか、サービス価値、従業員価値³、イメージ価値⁴といったものが含まれている。これに対して、顧客総コストは、商品代金である貨幣価格のほか、時間コスト⁵、エネルギー・コスト、物理的コストなどによって構成される。

顧客分配価値と顧客の購買行動の関係から、企業が顧客分配価値を考慮することの意味について、田中(1998)は、顧客が車を購入する場合を例に説明している。いま、ある顧客がA車の総価値を20,000ドル、B車の総価値を19,800ドルと見積もったとする。このとき、A車のセールスマンが19,000ドルの売値をオファーするとすると、顧客が得る分配価値は1,000ドルとなる。しかしながら、B車の売値のオファーが18,500ドルであった場合、B車の購入によって顧客が得る分配価値は1,300ドルとなる。したがって、顧客が分配価値を最大化するように行動すると仮定する場合、たとえA車のほうが総価値が高いとしても、顧客が購入するのはB車となる。この場合、A車のセールスマンが販売を成功させるためには、例えばオプションを無料で提供することなどによって顧客総価値を高めるか、値引きによって顧客総コストを引き下げることによって、顧客分配価値を1,300ドル以上に高める必要がある。このように、企業活動の成否にとっては顧客分配価値が重要なファクターとなる。田中(1998)は、アメリカでは顧客満足や顧客価値の創造を企業の最重要ゴールに掲げる企業が増加していることをあげ、顧客価値を軸にした競争戦略が今後ますます重要になってくるであろうと主張している。

1.3.2 レベニュー・ドライバーの性格とその分析

田中編著(1998)のフレームワークのもう1つの柱であるレベニュー・ドライバーについては尾畑(1998)においてその性格と分析に関する議論がなされている。

収益の発生は究極的に顧客の購買行動に依存する。したがって、レベニュー・ドライバーについて考えるにあたっては、顧客の行動に対して何が影響を与えるのかに踏み込む必要がある。しかしながら、原価を発生させる要因の多くは企業のなかにあるのに対して、収益に影響を与える要因は企業の外にある。すなわち、企業は、製品の質の向上や広告など

³従業員価値とは、「営業マンの商品知識や接客態度に対する顧客の評価」(田中, 1998, 13)をいう。

⁴イメージ価値とは、「ブランドや企業に対して顧客が抱くイメージの価値」(田中, 1998, 13)をいう。

⁵時間コストとは、「商品を購入するために、店に行ったり、商品知識を得たりするために費やされる」(田中, 1998, 13)ものをいい、例えば店舗が顧客が離れている場合にはこのコストが大きくなるという。

のコミュニケーション手段によって顧客の行動に影響を与えることで、間接的に収益に影響を与えることができるにすぎない。さらにこの間接的な影響には相互作用やその他の要因が作用する。レベニュー・ドライバーを解明するにあたっては、このようなレベニュー・ドライバーの特殊性を理解しておくことが必要であるという。

ここで、尾畑 (1998) は、顧客の購買行動への影響という観点からレベニュー・ドライバーの実質的な検討を行うにあたって、マーケティング・サイエンスの領域における研究の蓄積を援用できることを指摘している。例えば、顧客のブランド選択における心理的プロセスに関する研究では、購入前の広告と購入体験の相互作用、購入体験と購入後の広告の相互作用、事前の期待と購入体験のギャップによる期待外れ度、参照価格と実際価格との相対的關係、プロモーションの有無、ブランド選好、サイズ選好などがブランド選択に影響することが指摘され、その影響を実証的に明らかにする試みがなされているという。このような研究成果を踏まえれば、顧客行動に影響を与える要因として「顧客側からみたレベニュー・ドライバー」を考えることができるという。その例としてここでは顧客のブランド選択の行動モデルを挙げ、その製品の認知度、割安感、入手の容易性、サポート体制の安心感、ニーズへの適合度、過去の使用経験といったことが「顧客側からみたレベニュー・ドライバー」となり得ると述べている。

しかしながら、原価計算の観点からレベニュー・ドライバーを分析する場合には、「顧客側からみたレベニュー・ドライバー」を検討するだけでは不十分であるという。すなわち、レベニュー・ドライバーの実質的な分析のためには、これらの顧客の購買誘因を高めるための企業の意識的活動とは何かという点に踏み込む必要がある。そのための1つの方策として、尾畑 (1998) は「顧客サイドからみたレベニュー・ドライバー」に各企業のどのファンクションが関係するかという観点から検討を行うことを提案している。この方策によれば、どのファンクションがどのような購買誘因に影響を与えているのかにくわえて、それが短期的な活動によって作り出されたのか、あるいは長期的な活動の蓄積によるのかといった分析を行うことができるという。尾畑 (1998) では、このような分析によって明らかになる、「顧客側からみたレベニュー・ドライバー」に影響を与える企業側の要因を「企業側のレベニュー・ドライバー」と呼んでいる。

「企業側のレベニュー・ドライバー」には、広告宣伝による認知度の向上のように短期的な活動によって作り出されるものと、ニーズにあった製品開発の体制の構築のような蓄積的な活動によって作り出されるものとがある。短期的なレベニュー・ドライバーは、製品の認知度や割安感といった「顧客側からみたレベニュー・ドライバー」を作り出すことそのものが活動の目的である。このような「顧客側からみたレベニュー・ドライバー」は広告や値引によって実現可能であり、その成果はマーケット・リサーチによる認知度測定

などによって管理可能である。これに対して、蓄積的なレベニュー・ドライバーについては、顧客に対する満足度調査によって明らかになった満足度のパーセンテージなどでは具体的な活動目標を与えることができない。したがって、顧客満足度調査においてより具体的なチェック項目を測定するなどの努力が必要となる。さらに、蓄積的であるがゆえにどの行動がどの蓄積につながったのかを明確に分離することができないといった問題も生じうる。このように、尾畑 (1998) は、レベニュー・ドライバーによっては、顧客の購買誘因と企業側の意識的活動とを結びつけることが難しいものが存在することを指摘している。

1.3.3 小括

本節では、顧客満足と顧客価値の関係、およびレベニューあるいはレベニュー・ドライバーを鍵とした市場志向の議論について検討した。ここでの市場志向の意味としては顧客価値（顧客分配価値）の向上にその重点が置かれている。企業は、この顧客分配価値を向上させるような活動を行う必要があり、ここで管理会計にはこの顧客価値に関する情報を提供することが期待されている。

この顧客価値に関する情報を提供するため、ここではレベニュー・ドライバーの分析の必要性が認識されている。レベニュー・ドライバーの分析にあたっては、マーケティング・サイエンスにおける研究蓄積などを援用することによってまず「顧客側からみたレベニュー・ドライバー」を特定することが提案されている。ここで「顧客側からみたレベニュー・ドライバー」の例としてあげられているものを見ると、これらは顧客分配価値の構成要素とリンクしていることが分かる。例えば、「顧客側からみたレベニュー・ドライバー」の例であるサポート体制への安心感は、顧客総価値を構成するサービス価値と関係していると考えられる。また、入手の容易性は、顧客総コストを構成する時間コストに関係していると考えられよう。

そのうえで、この「顧客側からみたレベニュー・ドライバー」に影響を与える企業の意識的活動、すなわち「企業側のレベニュー・ドライバー」を分析することが必要であることが指摘された。ここでは1つの試案として、「顧客側からみたレベニュー・ドライバー」に企業のどのファンクションが影響を与えるかといった観点からの分析が提案されている。ただし、「顧客側からみたレベニュー・ドライバー」を「企業側のレベニュー・ドライバー」へと転換する方法についてはまだ確立したものがあるわけではない。

1.4 マーケティング研究における市場志向概念への着目

本節では、管理会計とマーケティングのインターフェースへの関心から、両者を結びつける概念的な接点として市場志向（market orientation）に着目した Inglis (2008) について検討する。Inglis (2008) は、Journal of Marketing Management 誌において組まれたマーケティングと会計のインターフェースに関する特集に掲載された論文のうちの1篇である。この特集には管理会計の研究者がエディターとして招集され、管理会計研究者とマーケティング研究者との共著論文も掲載されている。

Inglis (2008) では、顧客のニーズを満たすためにある企業でかかる原価と、これと同じニーズを満たすために競合企業でかかる原価に関する情報を提供する管理会計手法を市場志向の会計（market-oriented accounting, 以下 MOA）と定義している。そして、この MOA に関する実務と、それらが用いられるコンテキストを記述ないし探索するために、オーストラリアの上場企業に対するケーススタディを実施し、そこでの発見事項を報告している。

1.4.1 マーケティング研究における市場志向概念と管理会計

Inglis (2008) では、マーケティング研究における市場志向の議論に注目し、このなかでも Narver and Slater (1990) による市場志向の定義とその要素を取り上げて検討をくわえている。

Narver and Slater (1990) は市場志向を顧客志向、競合志向、および職能間調整という等しく重要で相互に関連する3つのコンポーネントからなるものとして概念化した。そして、顧客についての情報を獲得し共有すること、および顧客のニーズに競争力ある形で応えることという2つの企業行動の必要性を強調している。さらに、Narver and Slater (1990) は市場志向における2つの意思決定規準として、長期的視点と利益へのフォーカスをあげている。そして、長期的な利益の最大化のためには、顧客にとっての優れた価値を生み出すことを通じて持続的競争優位を獲得することが必要であるとしている。

さらに、Inglis (2008) は、Narver and Slater (1990) が、「顧客にとっての価値は、顧客の価値をより満たすか、もしくは顧客にとっての取得コストや製品の使用コストを削減するような製品属性（特徴、機能、ベネフィット）を通じて生み出される」(Inglis, 2008, 689) というときの製品とは、物理的な製品コンポーネントのように有形で客観的に測定可能な属性と、ブランドのように無形でより主観的に測定される属性を包含したものであることを指摘している。さらに、消費者行動の経済理論に基づけば、顧客の購買意思決定は製品・サービスそれ自体というよりもむしろ製品・サービスの属性に影響を受けるということ

指摘する。これらの理由から、Inglis (2008, 690) は、「市場志向の中心的理念とは、様々な製品属性（ベネフィット、特徴、特性）から構成されるある売り手の提供物を通して顧客価値を創出することである」（690）とまとめている。

Inglis (2008) は、このような Narver and Slater (1990) による市場志向の概念を考慮すると、同論文における管理会計情報とは、顧客にとっての価値を生み出し、かつ潜在的に企業にとっての利益の源泉となる製品属性に関連したものであるとしている。そして、そのような情報を提供する管理会計手法として、原価企画、原価企画で用いられる VE / VA の派生物である機能コスト分析（function cost analysis）、whole-life costing、および属性原価計算（attribute-based costing）をあげ、これらの手法が Narver and Slater (1990) のあげた市場志向の行動的要素のそれぞれにも合致することを主張している⁶。以上の検討から、Inglis (2008) では、本論文において取り上げる管理会計手法とは「顧客にとっての価値を生み出す製品属性に関連するコストを数量化すること、および企業の競争ポジションや利益ポジションについての客観的な意思決定に関する情報を提供することを志向するものである」（Inglis, 2008, 693）としている。

1.4.2 ケーススタディにおける発見事項とそこからの知見

このような理論的なフレームワークにのっとり、Inglis (2008) は、オーストラリアの上場企業に対するケーススタディを実施している。この企業の主要な事業は冷暖房機器の製造・販売であり、19 の製品グループで全 517 モデルを取り扱っている。データの収集は一週間にわたるインタビュー、観察、および組織内文書のレビューによって行われた。インタビューはゼネラル・マネジャー、国内販売・マーケティング・マネジャー、ビジネス・マネジャー、コマーシャル・マネジャー、製品開発マネジャー、製造・品質保証マネジャーに対して行われている。

このケース・スタディの発見事項として、Inglis (2008, 695-699) は、リサーチサイトとなった企業において、（1）顧客にとっての価値を創出するうえで鍵となる 7 つの製品属性について全社的に共通の理解があること、（2）重要顧客のニーズは顧客と接してフィードバックを受ける販売担当者および顧客満足度調査の 2 つを情報源として識別されていること、（3）競合製品の製品属性に関する公式⁷の記録は存在しておらず、非公式な競合製品のリエンジニアリングとそれをもとにしたベンチマークが行われていること、（4）職能間調整

⁶Inglis (2008, 691) は、Narver and Slater (1990) が定義した市場志向の 3 要素のうちの顧客という要素に着目すれば顧客別収益性分析に関する研究が想起されるものの、これらは製品の属性に関する詳細な情報を提供しないと指摘し、同論文での検討の対象から除外している。

⁷ここでの「公式」とは、文書化されている、もしくは定期的な収集が行われているということを意味している (Inglis, 2008, 698)。

のために週次でのビジネスチーム・ミーティングが行われていることなどを報告している。

このように、リサーチサイトの企業では、顧客にとっての価値創出の鍵となる製品属性を識別する情報収集が継続しておこなわれている。さらに、このような情報を職能間で共有するためのミーティングも設けられており、全社的に顧客にとっての価値創出の鍵となる製品属性については共通の理解が得られている。すなわち、当該企業においては、市場志向と呼べる企業行動がとられている。しかしながら、製品属性と製品に関する意思決定を行う際の会計情報との結びつきは確認されなかった。すなわち、当該企業では、市場志向の企業行動がとられていながらも、これに結びつく管理会計手法は採用されていないという状況であった。

このような発見事項を受けて、Inglis (2008) は、MOA にあたるような管理会計手法を導入することに対するモチベーションを阻害する要因について考察を行っている。このような要因としては、組織的な優先事項として原価削減の要請がなされていることが導入コストのかかる MOA に対する関心を低下させている可能性や、そもそも競合企業の製品属性レベルの原価情報に関心がない可能性、あるいはそもそも会計情報の信頼性（正確性）や適合性（有用性）に対する不信感がある可能性などをあげている。

さらに、この考察にくわえて、市場志向と管理会計との理論的・概念的なリンケージにはいまだ乖離があるように思われるとも述べている (Inglis, 2008, 703)。今回の調査結果からは、MOA が市場志向においてあまり役割を期待されておらず、このような状況を生み出したであろう様々な要因が明らかとなった。このような状況から問われるべきより適切な問いは、“企業はなぜそのほかの手法やアプローチ、あるいは資源ではなく MOA に投資するのか”ということであろう、と Inglis (2008) は述べている。

1.4.3 小括

本節では、マーケティング研究における市場志向概念に着目して、これに関連する管理会計手法の活用実態をケーススタディによって明らかにしようとした研究を取り上げた。ここでの市場志向の意味は、Narver and Slater (1990) で明確に述べられているとおり、顧客にとっての優れた価値を生み出すことを通じて持続的な競争優位を獲得することである。そして、この顧客にとっての優れた価値は製品属性を通じて生み出される。

ここでは、このような市場志向に貢献する管理会計とは、顧客にとっての価値を生み出す製品属性に関連する原価を数量化し、企業の競争ポジションや利益ポジションについての客観的な意思決定に関する情報を提供することを志向するものであるとされている。より具体的にいえば、顧客のニーズを満たすためにある企業でかかる原価と、これと同じニーズを満たすために競合企業でかかる原価についての情報を提供することが、ここでの市場

志向で管理会計に求められる役割であると想定されていた。このような想定のもとにケーススタディが行われたが、市場志向の行動をとっている企業にもかかわらず、ここでは事前に想定したような管理会計手法の利用は確認されなかった。

1.5 考察

以上の先行研究の検討をふまえて、これまで管理会計研究において論じられてきた市場志向の意味について考えてみよう。

1.5.1 ニーズへの適応とニーズの創造

管理会計研究においていち早く市場志向の管理会計に関する議論を始めた廣本 (1986) は、これを市場適応を志向した管理会計として論じ始めた。これに対して、近藤 (1990) は、廣本 (1986) の主張も踏まえたうえで、技術志向との対比における市場志向のもとではニーズの掘り起こしが中心となることを主張した。そして、そのような市場志向の課題に応える管理システムにおいてはニーズへの適応あるいはニーズの創造を起点とした発想法がとられることを主張している。このように、近藤 (1990) は、廣本 (1986) が指摘したような市場の要請への適応にとどまらず、市場志向にはニーズを創造するといった発想も含まれていることを主張しているのである。この主張にしたがえば、市場志向には、ニーズへの適応とニーズの創造という2つの課題があると考えられる。

ニーズへの適応について、この観点からの最も狭い意味における市場志向とは、市場価格の要請に応ずることのできる原価水準での製品開発という意味であった。この意味での市場志向においては、市場価格にもとづいて算定された目標原価を業績目標として用いて製品の開発・設計段階をコントロールすることで、価格に関するニーズへの適応が可能になるという点で、管理会計システムが市場志向の実現を支援している (Hiromoto, 1988)。

適応すべきニーズの不確実性が増し、あるいはその変動が激しい場合には、特定の部門だけをコントロールしてもニーズへの適応は難しい。この問題を克服してニーズへの適応という意味での市場志向の実現を支援したのが、管理会計システムの工夫による企業内への市場メカニズムの導入である。これによって、企業内の様々な部門にニーズへの適応を意識させることができるようになり、もってニーズが不確実で変動が激しい状況においても、市場志向を実現できるようにこれを支援している。さらに、適応すべきニーズの多面性が認識され、よりきめ細やかにニーズに適応することの必要性が認識されるようになると、価格情報のみではなく、QCDに関わる様々な非財務情報の取り込みが必要であることも指摘されるようになった。

いずれの場合においても、ニーズへの適応を志向した市場志向では、企業内にある技術といった諸条件を所与とはせず、ときに技術革新をも伴ったニーズへの適応が行われる。この点において、市場志向は技術志向と明確に対比されてきた。ただし、これはあくまでも「基本的な技術は確立した中での活動に対するコントロール、コントロール・システムであったわけであり・・・イノベーションのためのコントロール・システムと言っても、従来の管理会計システムをほんの少し手直しするだけでよい」(廣本, 1986, 77) といった範囲に限定されるものである。

このようにニーズへの適応が論じられてきたのに対して、ニーズの創造がどのような意味をもっているのかは近藤 (1990) では明確には言及されていない。ただし、新産業社会の潮流のもとでは既存の考え方や構造を打破する新しい製品が模索・創造されると述べていることや、市場志向で要求される従来からの慣性を打破する独創性の一例として、従来はみられなかった新しいモデルの開発をあげていることは参考になる。すなわち、ここでいうニーズの創造とは、これまで市場に存在しなかったような新しい製品モデルを開発することを意味していると推察される。

従来市場に見られなかったような新たな製品モデルを開発するためには、より革新性の高いイノベーションが必要とされると考えられる。前述のとおり、廣本 (1986) は、自動車産業における実務の観察にもとづく考察によって見出された市場志向のコントロール・システムは、あくまでも基本的な技術は確立した中での活動に対するコントロール・システムにすぎないことを指摘していた。このような限定された範囲でのイノベーションに対して、ニーズの創造と関連するような新製品モデルの開発では、より新規性の高い技術的なイノベーションが求められることが考えられる。そこで、研究開発といったイノベーションを可能とするための原資となる利益の確保の必要性が認識される。ここで、目標原価計算方式での原価管理にこのような利益の確保が支援され、これをもって管理会計が市場志向の実現を支援していると考えられていると推察される (近藤, 1990)。

ただし、従来みられなかった新製品モデルといった場合にも、その新規性は必ずしもその製品に用いられている技術やその製品がもつ機能の新規性の高さのみに依存するわけではないという点には注意が必要である。序章であげた iPhone の例がそうであるように、技術的あるいは機能的にはむしろ新規性が低い場合にも、その製品モデルが従来にはなかった新モデルと捉えられることは十分考えられる。すなわち、技術や機能をどう組み合わせるのが重要なのであって、“売れる製品”は技術的あるいは機能的には優れているとはいえないこともある。したがって、ニーズの創造と関連する製品の革新性の意味は、必ずしも新規性の高い技術のイノベーションを意味しているわけではないし、そこでの管理会計の役割も、目標原価計算方式での原価管理による利益の確保のみにとどまるものではない

と考えられる。

くわえてここで注意を喚起しておきたいのは、市場志向の議論のなかではしばしば市場と顧客という用語が明確に区別せず用いられていることである。この点に関連して、次項では顧客価値の向上という意味での市場志向について考察する。

1.5.2 顧客価値の向上

田中編著 (1998) で論じられた市場志向においては、顧客価値の向上に焦点が当てられている。すなわちここでの市場志向の意味としては顧客価値の向上という観点に重点がおかれている。

顧客価値の向上という意味での市場志向においては、顧客価値の向上のために必要な情報の収集と分析が行われる。このような情報の収集と分析について、田中編著 (1998) ではレベニュー・ドライバーの分析という観点に着目していることが特徴的であった。レベニュー・ドライバーの分析について、尾畑 (1998) はこれを顧客の購買行動への影響要因という観点から分析すべきことを指摘している。尾畑 (1998) はこのようなレベニュー・ドライバーの分析方法について、マーケティング・サイエンスでの研究蓄積を援用することの有用性を指摘し、その例を示している。さらに、このようにして分析された顧客側からみたレベニュー・ドライバーを企業側のレベニュー・ドライバーに結びつけることの必要性も指摘している。ただしこのようなレベニュー・ドライバーの分析の具体的な方法については、未だ検討の余地が大きい。

このように顧客価値の向上という観点に重点が置かれたことの意義について、前項の最後で指摘した市場と顧客という用語の区別の問題に関連させて考察をくわえておこう。結論から言えば、市場と顧客という用語を明確に区別して用いるか否かは、収集・分析の対象となる情報の選択に影響する。例えば市場に関する情報を収集・分析するといった場合には、競合企業が提供している製品を何らかの基準でセグメンテーションしていき、そのなかで競合企業が未だ提供していない要素を見出して、これを満たすような製品を開発していくというやり方も考えられる。しかしながら、このようにして発見された未だ満たされていない要素は、必ずしも顧客にとって価値をもたらすような要素でない可能性があることは十分考えられる。もしくは、そのような要素が価値をもたらすのは極めて限られた顧客に対してだけかもしれない。またそもそもこのような分析は、市場をどのように区切って捉えるかという根本的な問題も有している。したがって常に顧客という視点を忘れてはならないが、市場と顧客という用語を曖昧に用いることによって、ともすれば顧客を見失うという問題⁸が引き起こされてしまう可能性があることには注意が必要である。

⁸このような問題をいち早く指摘したのが Webster (1988) である。Webster (1988) は、戦略論が台頭してき

1.5.3 マーケティング研究における市場志向概念

最後に、マーケティング研究における市場志向概念とそこでの管理会計について検討をくわえておこう。ここでの市場志向の意味は、顧客志向、競合志向、職能間調整という3要素からなる企業行動によって概念化されている。そして、この行動要素における意思決定規準となるのが、長期的な利益という観点である。このような意思決定規準のもとでの3つの行動によって、企業は顧客にとっての優れた価値を競争力あるかたちで生み出すこと、すなわち顧客にとっての価値の創出をとおしての持続的競争優位の獲得を目指す。さらに、顧客にとっての優れた価値の創出は、有形・無形の属性によって構成される製品の優越性によって達成されと考えられている。このような有形・無形の属性によって構成される製品という考え方は、顧客分配価値の考え方とも一致する。

このように市場志向をとらえるときにこれを支援するために用いられる管理会計手法として、Inglis (2008) は顧客のニーズを満たすためにある企業でかかる原価に関する情報と、これと同じニーズを満たすために競合企業でかかる原価に関する情報を提供する管理会計手法を想定している。そして、このような管理会計手法が、企業における市場志向のなかでどのように活用されているのかを記述するためにケーススタディを実施している。しかしながら、このケーススタディでは、企業が市場志向の行動をとっていることは明らかになったものの、原価企画に代表されるような管理会計手法の採用は確認されなかった。

このような結果を受けて、Inglis (2008) は、市場志向と管理会計手法との理論的・概念的なリンケージの乖離を指摘している。Inglis (2008) においてこのような乖離が生じたことの原因には、リサーチサイトの選択が適切ではなかった可能性も指摘できる。しかしながら、前述の先行研究を踏まえれば、製品属性に関連する原価情報の提供に管理会計手法の役割を限定したことにも問題があるかもしれない。すなわち、田中編著 (1998) が市場志向においてはレベニューないしレベニュー・ドライバーが鍵概念となることを主張していたことを鑑みれば、より広い観点から市場志向と管理会計手法との関係を検討すべきであったと考えられる。

1.6 本章のまとめ

本章では、先行研究の検討を通じて、管理会計研究において用いられてきた市場志向の意味やその重点を検討した。そして、それぞれの意味や重点において、管理会計がどのような役割を果たしている、あるいは果たすことが期待されていると論じられてきたのかについても検討した。

たころに多くのアメリカ企業がこのような問題に陥っていたと指摘している。

まず、市場志向の意味内容について、これはニーズへの適応やニーズの創造、あるいはこれらを通じての顧客価値の向上といったように、様々な意味を内包していることが明らかになった。そして、市場志向と管理会計との関係が論じられるにあたっては、その時々によって市場志向の意味あるいはそこでの重点が異なっていることも明らかとなった。ただし、たとえば顧客価値の向上がニーズへの適応やニーズの創造によって達成されるといった関係をもつことからみてもとれるように、そこで意図されている内容は全く別個のものとして区別されるわけではない。むしろ、市場志向という大きな同一の概念について、これを捉える視点や範囲が少しずつ異なっていたと考えられる。このほかにも、管理会計とマーケティングとの接点という観点から市場志向という概念に注目し、マーケティング研究における市場志向概念を援用して市場志向の企業における管理会計手法の活用状況を記述しようとする試みなどもなされてきた。

このように、管理会計研究においては市場志向という概念が様々な側面から論じられてきた。ただし、このように多様な議論がなされてきたものの、これらの議論には共通する部分もみられる。すなわち、顧客にとって価値ある製品・サービスを提供することを重視する姿勢は一貫しており、これを鑑みるに、様々な市場志向の考え方がとられているからといって、これらは全く別の概念について議論しているわけではない。むしろ、市場志向という大きな同一の概念について、これを捉える視点や範囲が少しずつ異なっていたと考えられる。ただし、議論のベースが一貫していないために市場志向の実現における管理会計の役割が必ずしも明確ではないことや、市場志向を議論するにあたってこの概念にどのような要素が含まれるのかといった点については曖昧さが残っているという問題は残されている。

第2章 研究目的・研究課題および研究方法

2.1 研究目的および研究課題

市場志向と管理会計との関係はこれまでも議論されてきたし、市場志向という用語はもはや一般的な用語として用いられているといってもよい。しかし前章の先行研究の検討で明らかになったように、ひとくちに市場志向といった場合にも、ここには様々な意味が内包されている。そして、管理会計との関係を議論にするにあたっても、それぞれに異なる点に重点を置き、あるいは異なる視点から、市場志向と管理会計との関係を議論してきたといえる。したがって、市場志向と管理会計とは関係があることは認識されているものの、市場志向のなかで管理会計が果たす役割は必ずしも明確にはされていない。このことから、本論文では、市場志向における管理会計の役割を明らかにすることを研究目的とする。

市場志向という概念が様々な意味を内包していることを考えると、市場志向における管理会計の役割を明確にするには、まず市場志向の意味や重点にどのような相違があるのかを整理することが必要である。したがって、本研究の第1の研究課題は、市場志向の意味を整理したうえで、そこで管理会計が果たしている役割あるいは役割期待を検討することである。この課題について、前章では先行研究の検討を通じて、市場や顧客、あるいは競合といった要素を区別することの必要性を指摘した。すなわち、市場あるいは顧客といった要素を曖昧に理解することは、本来存在しないニーズへの適応を志向するといった誤った行動を引き起こす恐れがある。したがって、分析においてはこのような要素を明確に区別する。

市場志向と管理会計との役割を検討するにあたって、先行研究から学んだことのひとつは、顧客に提供される製品あるいはサービスの企画・開発が市場志向の実現にとって大きな意味を持っているということである。すでにある製品や技術を前提にして、これを顧客にどう売り込むかではなく、顧客が欲しがるとは何か、という視点の転換が市場志向において重要な1つの転換点であった。顧客分配価値の構成要素が示すように、顧客にとっての価値は製品自体の機能だけではなく、その製品に関連する有形・無形様々な属性から生じる。したがって、このような有形・無形の様々な属性を企業活動によってどう形作っ

ていくかが重要になるわけであるが、これはどのような製品・サービスを提供するかを決定した時点で大きく方向づけられる。このことから、製品あるいはサービスの企画・開発段階に焦点をあてて、市場志向の意味とそこでの管理会計の役割期待あるいは課題を検討することが本研究の第2の研究課題である。

2.2 研究方法

本論文において市場志向性を分析するにあたっての枠組みの参考とするため、本節では、マーケティング研究における市場志向研究について検討する。

市場志向の概念化に結びつく問題を最も初期に指摘したものとしては、Levitt (1960) や Keith (1960) が著名である。これらの文献において主張されたのは、製品を中心とした考え方から、顧客を中心とした考え方へと思考を転換させることの必要性であった。つまり、製品を販売してキャッシュを得ようとする「売り手のニーズ」ではなく、製品・サービスを創り出し、消費者に消費されるまでのあらゆる活動全体で「顧客のニーズ」を満足させるという思考の重要性が強調されたのである¹。このような思考の転換によってとられるようになった新しい考え方はマーケティング・コンセプトと呼ばれ、この考えの重要性は研究者・実務家双方に広く浸透していった (Barksdale and Darden, 1971)。このように、近藤 (1990) が指摘した技術志向から市場志向への志向様式の転換と同様の転換の必要性が1960年代にすでに認識されていたのである。

しかしながら、マーケティング・コンセプトを企業活動に落とし込むことは実際には困難であることも認識されていた (Barksdale and Darden, 1971)。さらに、戦略論の台頭に影響されて、多くのアメリカ企業において市場を競合企業の集合体のように捉えるようになったこと、それによって本来重要であったはずの顧客への関心が薄れてしまうという問題も生じていた (Webster, 1988, 34)。このように、マーケティング・コンセプトの重要性は認識されていたものの、実際にそれをどう実行するのかという問題は、マーケティング研究においてながらく未解決の課題とされてきた。

このような課題に焦点をあて、マーケティング・コンセプトの実行問題を取り扱ったのが市場志向研究と呼ばれる一連の研究であり、この市場志向研究の到達点として Kohli and Jaworski (1990) と Narver and Slater (1990) による2つの異なる市場志向の定義がなされた (小菅, 2007)。これらのうち、次項では Narver and Slater (1990) による定義と概念モデ

¹Webster (1988) は、マーケティング・コンセプトが生まれたことによって、「販売数量や価格あるいはプロモーションを志向するよりも、ある特定の顧客セットのニーズに焦点をあてる志向のほうがより利益を生む」(31)と考えられるようになるとともに、このとき「製品は所与ではなく、変化する顧客のニーズに対応して仕立てられあるいは修正される変数の1つである」(32)と捉えられるようになったと指摘している。

ルについて検討をくわえる。その理由は、Narver and Slater (1990) の概念モデルにおいて顧客と競合をその構成要素としていることにある。本研究の第1の研究課題は、市場志向の意味を明確にするにあたって、市場や顧客、あるいは競合といった要素を明確に区別することであった。したがって、研究課題との適合性が高いと判断し、Narver and Slater (1990) を検討の対象とした。つづく第2項では、類似概念である顧客主導概念について検討する。これによって、類似概念との違いによって市場志向の概念をより明確にする。そのうえで、前章における先行研究の検討も踏まえて、本論文における分析フレームワークを設定する。

2.2.1 Narver and Slater (1990) による市場志向の定義と概念モデル

持続的競争優位の観点にもとづいて市場志向を概念化した Narver and Slater (1990) によれば、市場志向とは、「買い手にとっての優れた価値と、それによる継続的なビジネスのパフォーマンスを創出するのに必要な行動を、最も効果的かつ効率的に作り出す組織文化」(Narver and Slater, 1990, 21) と定義される。

持続的競争優位という観点をとっていることから分かります。市場志向の企業が目指すのは、長期的なパフォーマンスの最大化である。このため、市場志向の企業は、現在および将来のターゲット顧客との長期的かつ互恵的な関係の構築・維持を目指す。そのため、顧客にとっての追加的なベネフィットの創出、あるいは顧客にとってのトータルコストの低減につながる様々な代替案を常に検討し、持続可能な優れた価値の創出につながるもっとも効果的な手段を模索する。

このような市場志向の概念的モデルとして、Narver and Slater (1990) は、顧客志向、競合志向、機能間調整という3つの行動的要素をあげている。くわえて長期志向と利益性という2つの意思決定規準を要素としてあげている。行動的要素について、顧客志向と競合志向は、ターゲット市場に属する顧客と競合に関する情報の収集と共有に関わる全ての活動を含んでいる。そして、機能間調整は、この顧客および競合の情報にもとづいて行われる。

このうち行動的要素についてさらにみると、まず顧客志向とは、顧客に対して優れた価値を継続的に創造するためのターゲット顧客の十分な理解を意味している。この理解は現時点ではなく、将来にわたって行われる必要がある。

競合志向とは、既存および潜在競合者の短期的な強みと弱み、および長期的なケイパビリティと戦略を理解することをいう。顧客の分析と並行して競合について分析することは、ターゲット顧客の現在および将来のニーズを満足させるために必要とされる。

機能間調整とは、ターゲット顧客に対して優れた価値を創造するにあたって、企業のもつ資源を調整して活用することをいう。このような機能間調整は、顧客志向および競合志

向と緊密に関係している。

以上3つの行動的要素と2つの意思決定規準の5つの要素からなる市場志向の概念図を示したものが図2.1である。

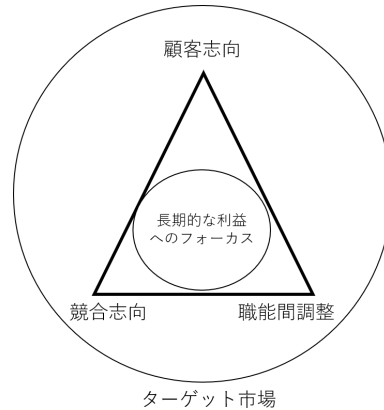


図 2.1 市場志向の概念図（出所：Narver and Slater 1990, 23）

2.2.2 類似概念との相違

市場志向の重要性が広く支持される一方で、マネジメントの研究の文脈ではこの考え方に対する疑問も呈されてきた。すなわち、市場志向に徹することは、製品開発の努力を些細な点に終始させることによってかえって企業の革新性を阻害するといったような批判である。このような批判に対して、Slater and Narver (1998) は、市場志向に対する正しい理解の重要性を強調している。

市場志向に対する正しい理解を促すため、ここでは市場志向と混同されている全く別の概念として、顧客主導（customer-led orientation）という概念をあげている。両者の端的な違いについて、Slater and Narver (1998, 1002) は、顧客主導が「顧客によって表明されたウォンツに組織的に対応する短期志向のフィロソフィー」であるのに対して、市場志向は「顕在・潜在両方の顧客ニーズの理解とより優れた顧客価値を生み出すイノベティブな解決策を開発することに対する長期的なコミットメント」とであると表現している。

顧客主導のビジネスでは、表明された顧客の要望に応えることが重要とされる。そのために、顧客の要望を理解したり現在の製品に対する顧客の知覚を理解するためのフォーカス・グループや顧客サーベイが行われる。また、新製品・サービスの開発にあたってはコンセプト・テストやコンジョイント分析といった技術が用いられ、顧客の選好が詳しく調査される。さらに、顧客の要望に関するより深い知見を得るために、重要顧客との緊密な関係構築がなされる。

表明された顧客の要望に応えることは顧客満足の上昇を追求できるように見える。しかしながら、Slater and Narver (1998) は、顧客主導によることでリアクティブで短期志向なビジネスに陥る危険性を指摘している。すなわち、現在の顧客ベースでしか物事を捉えないことで、イノベーションを生み出すような企業の能力が著しく制約を受けてしまう危険があるという。これは、顧客満足を測る有効な指標の開発が難しいこと、あるいは短期的な顧客満足の測定結果に目を奪われることで新製品の成功のために必要なリスクテイキングが阻害されてしまうことなどが原因であるという。

これに対して、市場志向では、顧客の潜在的・顕在的両方のニーズに対する理解とともに、競合企業のケイパビリティやプランにも注意が払われる。これらは市場の情報をシステムティックかつ先見的な方法で獲得し評価するプロセスによって達成される。このような顧客および競合に対する包括的な情報を収集し評価し、組織内で広く知識を共有し、かつ調整され焦点の絞られた行動をとることによってはじめて継続的に優れた顧客価値を生み出すことが出来るのである。

なお、市場志向の企業においても、顧客主導の企業が採用しているものと同様の伝統的な市場調査の技法が用いられる。ただし、これらの技法はその他の技法、例えばある製品を顧客が通常どのように使用するかについての観察などと組み合わされて用いられる。このように、市場調査で得られた顕在的なニーズだけでなく、顧客の潜在的なニーズの発見にも絶えず注意が払われるのが市場志向の特徴である。

さらに、顧客主導の企業が顧客に関する情報を収集するために現在の重要顧客との関係を重視するのに対して、市場志向の企業ではリードユーザーとの関係が重要視されるという。ここでいうリードユーザーとは、市場のその他のメンバーと比較して進歩的なニーズをもち、かつ、そのニーズに対するソリューションから得られるベネフィットを強く期待する潜在顧客を意味している (Slater and Narver, 1998, 1003)。このようなユーザーおよび彼らのもつニーズを探索することが、表明されていないニーズに対する新たなソリューションの発見へとつながるという。

2.2.3 本論文の分析フレームワーク

ここまでの検討を踏まえて、本論文では図2.2の分析フレームワークを用いた分析を行う。

Narver and Slater (1990) および Slater and Narver (1998) による市場志向概念では、現在の顧客および将来の顧客の両方がターゲット顧客となり、さらにこれらの顧客の顕在ニーズおよび潜在ニーズの両方が考慮の対象とされる。現在の顧客については、彼らの顕在および潜在ニーズ、あるいは彼らに同様の製品・サービスを提供している競合との競争関係から規定されてくるニーズに適応するという側面が含まれている。これは管理会計研究に

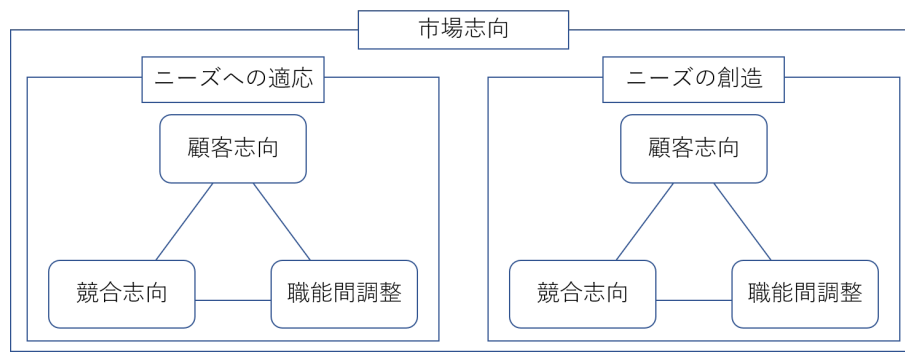


図 2.2 本論文の分析フレームワーク

における市場志向の議論でニーズへの適応として論じられてきたものと整合的であると考えられる。

これに対して、将来の顧客あるいは Slater and Narver (1998) がいうような、市場のその他のメンバーと比較して進歩的なニーズをもつリードユーザーへのソリューションの提供では、前述のニーズへの適応とはやや重点の異なる活動が必要であると考えられる。すなわち、まず誰が顧客となるのかの仮説をたて、その顧客についての情報を収集・分析するとともに、その顧客（セグメント）をターゲットとするにあたっては誰を競合として認識すべきかといった点についてのから検討をはじめなければならない。もちろん、ターゲット顧客（セグメント）の特定はニーズへの適応においても必要であるが、将来顧客については現時点では誰がターゲット顧客（セグメント）になるかについての不確実性が相対的に高くなる点でニーズへの適応とは異なる²。そして、このような性質をもつターゲット顧客（セグメント）にとっての価値を創出しようとする場合、これは既存製品や既存製品の改良によってというよりも、これまでになかった新しい製品あるいはサービスの企画・開発を要すると考えられる。管理会計研究における市場志向の議論ではニーズの創造が新製品モデルの開発に関連していることが推察されたものの、その製品モデルの革新性をどういった基準で判断するのかに検討の余地が残されていた。本論文では、上述の考察から、ターゲット顧客に関する仮説の設定と、その仮説にもとづいた活動が必要とされる場合をニーズの創造と考えることにする。

ニーズへの適応とニーズの創造の2つの区分の中には、それぞれ顧客志向、競争志向、職能間調整という3つの要素が含まれている。これは Narver and Slater (1990) における定義とこの定義に基づく概念モデルに依拠したものである。まず定義について、Narver and Slater (1990) による、顧客にとっての価値創出とそのような価値創出を通しての企業の継続的競争優位の獲得という市場志向の定義は、田中編著 (1998) が指摘した、顧客価値の向

²このように対象とする顧客の違いに着目した類似の研究としては、Govindarajan et al. (2011) を参照されたい。

上による顧客満足向上が企業に様々なベネフィットをもたらすという因果関係とも整合的である。

次に市場志向の各構成要素について、本研究の課題にも示したとおり、市場志向のもとで行われる市場情報の収集と分析が具体的に何に焦点をあてたものであるのかといった要素を区別することは、市場志向の実現にとって重要である。Narver and Slater (1990) のモデルでは、収集される市場情報がターゲット顧客に関するものと競合に関するものとして明確に区別されている。さらに、管理会計研究における市場志向の議論のなかでは、顧客のニーズの不確実性が増大し、あるいはその変動が激しいときには、企業内のあらゆる部門がこれに向き合うことが重要であることが示唆されていた。Narver and Slater (1990) のモデルにおける職能間調整はこのような点を含めて分析することが可能である。

以上から、次章以降では、図 2.2 に示すように、ニーズへの適応とニーズの創造という大きな 2 つの区分のもと、顧客志向、競合志向、職能間調整という要素のそれぞれにおいて管理会計がどのような役割を果たしてきたのか、あるいは果たすべきであるのかについて分析を行う。

第3章 製品の企画・開発における市場志向と管理会計の役割

3.1 はじめに

本章では、製品の企画・開発における市場志向と管理会計の役割について検討する。製品の企画・開発において用いられる管理会計手法としては、原価企画が代表的なものとしてあげられる。そこでまず第2節では、原価企画が採用されている状況での製品の企画・開発について検討をくわえる。ただし、原価企画は製品の企画・開発において常に有用な手法であるわけではないことが度々指摘されており、製品の企画・開発において用いられる原価企画以外の管理会計手法に関心が寄せられている。このような指摘に鑑みて、第3節では、原価企画以外の手法等が採用される状況での製品の企画・開発について検討する。これらの検討をもとに第4節では考察をくわえ、最後に本章のまとめを述べる。

3.2 原価企画が採用されている状況での製品の企画・開発

製品の企画・開発段階において用いられる管理会計システムの代表的なものの1つが原価企画である。日本会計研究学会(1996, 23)は、ケース研究を中心としたそれまでの研究蓄積をもとに、原価企画の多様性を認めつつも、それらが発展していくにしたがって到達するであろう“原価企画のあるべき姿”を、「製品の企画・開発にあたって、顧客ニーズに適合する品質・価格・信頼性・納期等の目標を設定し、上流から下流までのすべての活動を対象としてそれらの目標の同時的な達成を図る、総合的利益管理活動」と定義している。

本節ではまず原価企画のプロセスの全体像を確認する。次に、原価企画のプロセスに製品コンセプトを設定する商品企画段階が含まれるようになったことが顧客満足の向上あるいは顧客価値の創出との関連でもつ意味を確認したうえで、原価企画における価値向上の基本的な考え方を確認し、そのために用いられる諸手法について検討する。そのうえで、原価企画の有効性に影響する原価企画の逆機能および製品コンセプトの不可視化の問題について検討する。最後に、原価企画における製品売価決定の状況について検討する。

3.2.1 原価企画のプロセス

原価企画のプロセスについて、まずその全体像を確認しておこう。原価企画の一般的なプロセスとして、日本会計研究学会 (1996) は図 3.1 に図示するプロセスを示している。図 3.1 のとおり、原価企画はどのような顧客に対してどのような製品を提供するのかを決定する商品企画から始まる。この商品企画での決定を受けて目標原価が設定され、目標原価の機能別展開、部品別展開が行われ、設計図面による原価低減が試みられる。なお、目標原価の設定から量産実施への移行準備まで活動は必要に応じて反復的に実施される。

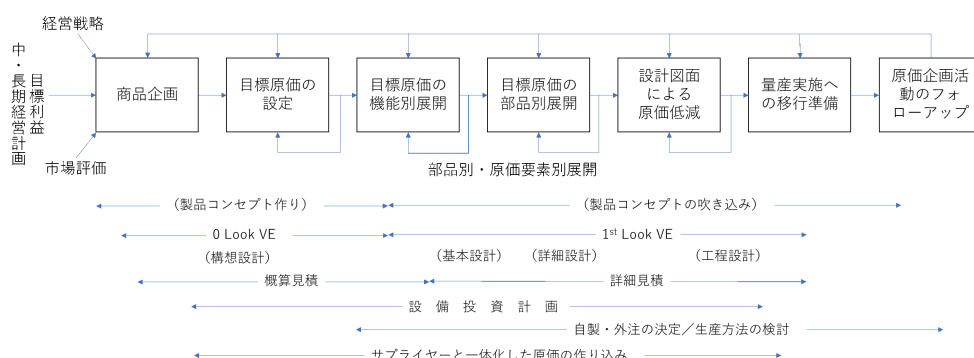


図 3.1 原価企画の一般的なプロセス（出所：日本会計研究学会 (1996, 46)）

また、近年では、岡野・小林 (2015) が、トヨタにおける原価企画の具体的なプロセスを紹介している。岡野・小林 (2015) によれば、トヨタにおける原価企画は、(1) コンセプト・プランニング (CP) フェーズ、(2) 開発決定フェーズ、(3) 目標審議フェーズ、(4) 達成報告フェーズ、(5) 号試フォローフェーズの 5 つのフェーズからなる。これらのフェーズごとに原価の状況が会議体に上程され、次の段階に進むための承認を得ることになる。さらにこの 5 つのフェーズからなるプロセスを原価の作り込みという観点から細分化したプロセスを示したものが図 3.2 である。なお、図 3.2 に示したプロセスは、図 3.1 に示した一般的なプロセスの呼称や区切りとは異なるものの、プロセスの順序とその内容はほぼ一致している。

図 3.2 中の「CP」から「量産」ではそれぞれ原価の成立状況が確認される。この成立状況の確認の間、すなわち図 3.2 中の A～H それぞれで原価低減の活動が実践される。まず、開発車両の基本的なコンセプト、仕様、性能を企画する段階である CP フェーズでは、マーケティング部門による市場調査を受けて、CE が開発車両のコンセプトをまとめ、2 度のコンセプト審査を経て商品企画会議における承認を得る (岡野・小林, 2015, 159)。この段階では、開発車両の原価についての仮説がたてられる (図 3.2 の A)。すなわち、「今後の開発車両の原価を企画・構成していくため、原価の基点や比較対象となり得る量産車両の原価をベースに、開発車両との仕様差分を補正するなどの手法で原価の概計を算出する」(岡

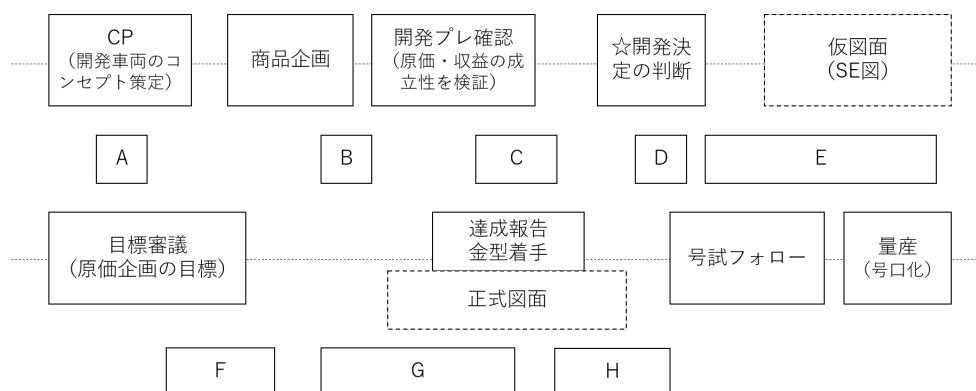


図 3.2 トヨタにおける原価企画のプロセス（出所：岡野・小林（2015, 178））

野・小林, 2015, 178)。ここでは CE や製品開発本部の担当主査, EQ 推進部とで原価の概算が行われるにとどまり, 原価低減活動はターボの付与の有無やエンジン種類といった基本仕様の取捨選択によるものに限られる。

次に, 商品企画では, 「開発車両のコンセプトに適合する仕様・性能・意匠概略が具体化され, 基本的な部品使用・性能までブレークダウンされる」(岡野・小林, 2015, 179)。この情報に基づいてマーケットでの必要販売価格から必要利益を差し引いた必要原価が計算される。あわせて, 部品原価を算出し, 前述の必要原価との乖離が検討される(図 3.2 の B)。必要原価と部品原価の比較検討によって大枠の課題が認識されると, これにもとづいた開発プレ確認として, 具体的なプロジェクト検討のための設計工数が設定され設計担当者が割り当てられる。各設計担当者は, 部品主査と連携しながら, 他車種での VE の取り組みの総ざらいや担当部品の設計の向上, 新技術の採用検討, 競合車ベンチマークによる担当部品の仕様・性能の最適化といった様々な観点から原価低減につながるアイテムを積み上げていく(図 3.2 の C)。

開発決定フェーズでは, 現号からの変化点についての原価変動が見積られ, 車両 1 台当りの原価が集約される(岡野・小林, 2015, 159)。開発決定フェーズを通過すると, 「各部品の担当設計室および部品に対し, 仮の原価到達の活動目線を展開する」(岡野・小林, 2015, 180) こととなる(図 3.2 の D)。

目標審議フェーズでは, 原価企画会議において原価目標の妥当性が審議され, これが認められると正式な目標原価が設定される(岡野・小林, 2015, 159)。この目標審議に向けて, 社内外一体となった原価低減活動へと拡大していくためのプロセスに着手する。ここでは, 「製品企画 (Z), 設計機能, 調達機能, 生産技術機能, 内製工場 (含, 海外拠点), など各々の機能が VE などの原価低減の掘り起こしに向けて, 絡み合い連携して活動を推進していく」(岡野・小林, 2015, 180)。その際の活動の観点としては, 設計部門における設計素質の向上と徹底的な VE アイテムの洗い出し(品質と安全を前提とした安価な設計構造の追

求、量産車両の原価低減によって発見されたアイテムの横展開など)、設計部門・調達部門・生産技術部門の連携(仮目標の達成にむけたチャレンジングなソーシング目標の設定、ソーシングの選択と集中など)、コスト・仕様評価(物流・梱包荷姿の改善、仕様の適正化など)、ものづくりの工夫(品質基準の改善、内製・外注の最適選択など)、外注部品の原価低減活動促進(原価低減提案の促進に向けた目的・目標共有、原価企画見積の精度アップとVE提案活動の仕掛けなど)といった様々なものがあるという。これらの活動はそれぞれが同時かつ複数の部署で連携して進められ、目標審議フェーズに向けた原価低減アイテムの目途付けがなされる(図3.2のE)。

ここまでの活動によって目途が付けられてきた原価低減のアイテムを全て取り込むことを念頭において、目標審議において開発車両の最終的な原価目標が確認される。ここで確認された内容にもとづいて、目標審議フェーズ通過直後から、「設計原価を構成する全ての部品について、玉込めした原価低減アイテムを関係機能の総力でやりきる前提で、部品毎に「原価企画目標」(岡野・小林, 2015, 180)が指示され、関係機能はこれらの目標必達を基本としてVEを推し進めていくこととなる(図3.2のF)。

達成報告フェーズでは、主にSE図を用いて外注品については仕入先が、内製品については生産技術部門が原価を見積る(岡野・小林, 2015, 159)。このフェーズでは目標原価を達成していることが要求される。したがって、目標達成のための活動とその進捗を見える化しつつ、継続的にVE検討会を部品単位で実施して、目標原価実現に向けた課題と対策が実行に移される(図3.2のG)。

最後の号試フォローフェーズでは、正式図面を用いて仕入先と生産技術管理部が原価の見積もりを行う。この見積もりにおいては、図面完成度の向上を含む前フェーズ以降の変動を経てなお目標原価を満たしていることが求められる(岡野・小林, 2015, 159)。達成報告以降にも、図面の細部を修正したり、予定したVEの評価の見直しなどが行われることがしばしばある。そのため、達成報告時点で確定した原価を基点としてその変化をチェックし、金型着手までVEのアイデア出しなどが行われる(図3.2のH)。

3.2.2 製品コンセプトの意義とその設定

原価企画の一般的なプロセスは商品企画からスタートする。原価企画の初期には、商品企画はそのプロセスに含まれてはいなかった。しかし、原価企画が総合的利益管理活動へと発展していくなかで、対象となる活動は次第に源流に遡り、商品企画がそのプロセスに含まれることが明確に認識されるようになったのである(日本会計研究学会, 1996)。これについて、加登(1993, 53)は、源流管理が原価企画の本質の1つであるから、より源流へと対象となる活動が拡大していくのは当然の成り行きであったと述べている。なぜならば、

より抜本的な原価低減に取り組もうと思えば、コスト・ドライバーが確定するより源流での管理が必要となるからである。また、原価・品質・機能等の複数目標を同時達成するためには、製品仕様が確定するまでにこれらの要素をうまくバランスさせる必要がある。もしこのような要素を十分に考慮しないままに製品仕様が決定されれば、顧客ニーズとは乖離した製品が出来上がるおそれがある(加登, 1993, 53)。顧客ニーズを満たさない製品は市場で受け入れられず、そうなれば目標利益を達成することはできない。したがって、総合的利益管理活動としての原価企画は商品企画というより源流へと遡って実施されることとなる。

さらに、顧客満足の上昇、あるいは顧客ニーズの充足といった観点からの商品企画の意味について、山本(1995)は次のように述べている。

原価企画が、顧客ニーズを反映した市場志向で、商品の企画、開発、設計に関するあらゆる面を含んだ戦略的なコストマネジメントであるとしたとき、商品コンセプトは、中・長期の利益計画から導かれる目標利益を達成できるような商品計画において想定されるものでなければならない。すなわち、原価企画では、原価、機能、品質、デザイン、信頼性、納期など顧客満足に結びつく諸目標の同時達成を目指そうとするが、ある場合にはそれらはトレード・オフの関係にあり、これら目標を適切に設定するためには商品企画の段階で検討して戦略的な意味をもつ商品コンセプトを明確にしておく必要がある。(山本, 1995, 33)

前項で説明したように、商品企画では、どのような製品を作るかを規定する製品コンセプトの設定がなされる。ここで、製品コンセプトとは、製品の機能や性能を直接に示すものではなく、どのような製品を提供するのかを表したキーワードの集合といった抽象的なものである。実際に日産自動車では製品コンセプト入りの開発が最初に行われた Be-1 の開発では、「かわいい」「本物っぽい」「ナチュラル」などをキーワードとしたデザインが集められ、プロトタイプが決定された(加登, 1993, 87)。このような製品コンセプトから入る開発が本格的に取り組まれるようになると、「艶やかな陶器」をイメージしたシーマや、「デート・カー」というコンセプトのシルビアなどが開発された(加登, 1993, 87-88)。

製品コンセプトが設定されるまでの取り組みとその具体例について、岡野・小林(2015)で紹介されているトヨタでの実際の取り組みについて検討してみよう。図3.2にも示したように、同社における原価企画ではまず最初に顧客にアピールするメーカーの基本理念あるいは概念を分かりやすいキーワードで設定する。そのために、まずターゲットとなるユーザーを絞り込み、そのユーザーの価値観や特性、要望などに関して、競合他車のデータも含めた様々なデータを収集するべく市場調査を行う。例えば、2013年6月に発売された11

代目カロラの開発にあたっては、欧州、北米、中国、東欧、中近東の各地域で実際の顧客との面談が行われ、さらに一部地域では競合他車のユーザーに対するヒアリングも実施された(岡野・小林, 2015, 16-17)。これらの調査によって、欧州のハッチバック（カロラが属する車種分類）のユーザーはクルマが自分を若く見せてくれることを期待していることや、中国のユーザーは全体的により悠然に見えるデザインや後部の室内空間を広くすることで、クルマをより大きく見せたり、後席に乗る人をもてなし、自慢したいといった面子にかかわる要望をもっていることなどが明らかとなった。また、北米の競合他車のユーザーからは、スタイルや内装の質感を理由としてカロラを選ばなかったことが明らかとなったという。さらに、市場調査によって明らかになったターゲット顧客の価値観や要望を参考にしつつ、トヨタでは必ず道路環境や使用シーンの確認といった現地現物の調査が実施される。11代目カロラについても、各地域で競合他車との乗り比べが実施され、現地の道路環境を踏まえた最適な性能はどうあるべきかが研究されたという。

これらの調査結果をもとに開発車両のコンセプトが検討される。ただし、「顧客の意見は多くの場合、現状に対する不満や改善点に留まり、それだけで新しいコンセプトが出来上がるというものではない。また、顧客の要望を鵜呑みにしてしまうと、重量やコスト面で成立しないこともあり得る」(岡野・小林, 2015, 2)。したがって、コンセプトの設定後におこなわれる投資・原価・収益などを含めた量産計画に携わるメンバーが顧客の声を咀嚼し、新技術と合わせてイノベーションに結びつけるべく提案がなされるという。ここではブレインストーミングによるメンバー同士のコミュニケーションが重視され、市場調査によって明らかとなった顧客の声、市場の先読み、将来変化の予測などを踏まえた信念のある「ぶれない」企画の柱となるコンセプトキーワードの創出が目指される。11代目カロラについては、「10代目カロラは、良いクルマではあるものの、ワクワクドキドキ感に乏しく、特に人の目を引くようなインパクトのあるダイナミックなデザインが足りない。走りでは、一般道路でのスムーズな加速／ハンドリングといった面での高揚感に欠け、これらの点で競合車に追い付き追い越す必要があった」ことが認識された。このような認識から、11代目カロラのCEは、まず「ワクワクドキドキ」を追求するという想いにたどり着いた。これを受けて、カロラ全体のコンセプトキーワードは“exceed customer expectation”に決定された。このコンセプトキーワードに則して、開発にあたっては(1) 思いきり飛んだ(期待値をはるかに超える)先進的デザイン(ダイナミック&アドバンス)、(2) 思いきり飛んだ運動性能(アジリティ／燃費)、および(3) 思いきり飛んだVFM(value for money; 商品力／価格)の3点が追求されることとなった。

つづいて、このコンセプトキーワードに基づいて、セリングポイントの仮説が設定される。このセリングポイントの仮説の設定と検証にあたっては、次期購入予定者を集めたフォー

カス・グループ・インタビューや、販売サイドに近い人々とのディスカッションが行われる。11 代目カローラについては、(1) 変り映えのする先進のデザイン&パッケージ、(2) 競合トップの燃費、(3) Human Friendly の徹底追求、(4) 内装商品力の向上、(5) VFM の徹底追求、(6) 各地域にあった静的・動的性能という6つのセリングポイントが設定された。例えば、このなかでも最も重要だと感じられていた(1) 変り映えのする先進のデザイン&パッケージについては、従来のカローラに対するイメージを一新するため、デザインと室内空間の広さとの両立が重要なチャレンジとして認識された。そのため、ホイールベース（前輪軸と後輪軸の距離）を 100mm 延長し、この延長分を外形デザインと室内空間にバランス良く配分することで、タイヤの配置を改善してデザインの格好良さを一段と向上させるとともに、後席の室内空間をクラストップレベルに引き上げた（岡野・小林, 2015, 20）。この時期はちょうどリーマンショック直後のタイミングであったため、できるだけ投資を抑えるという大方針があった。しかし、ホイールベースを延長するためには全世界 16 拠点到投資をする必要があり、そこまでしてホイールベースを延長する必要があるのかという意見も出た。そのため、開発陣は世界各地域の顧客の声を再確認し、ホイールベースの延長が本当に必要であるということの確信と情熱をもって関係者を説得した。この結果、商品企画会議に上程されたホイールベース延長は了承を得ることが出来たという。

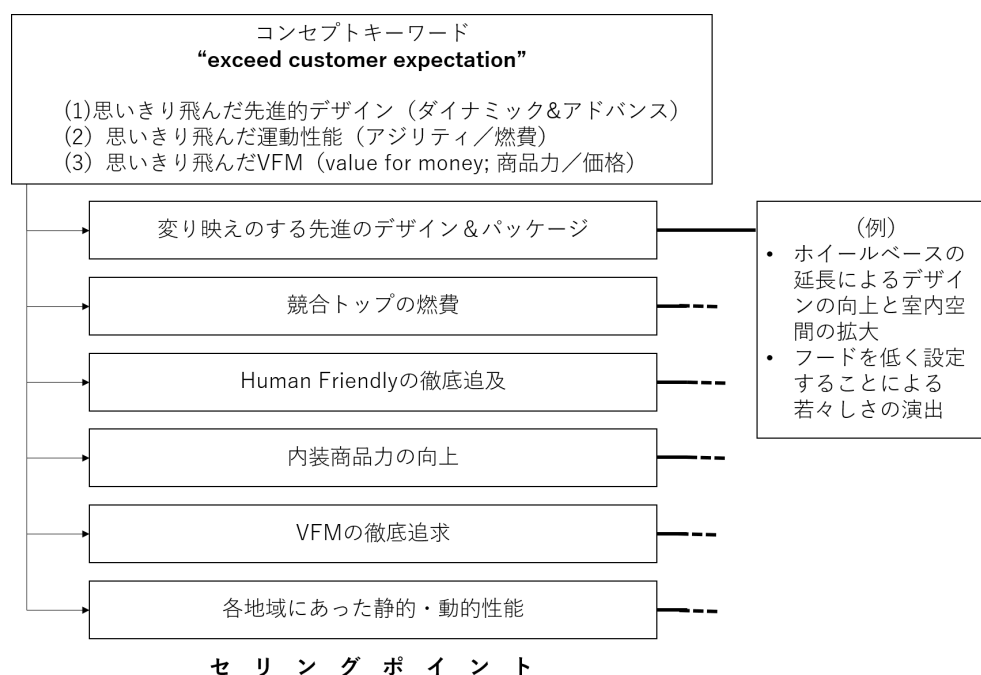


図 3.3 11 代目カローラのコンセプトキーワードとセリングポイント（出所：筆者作成）

以上みてきたように、商品企画で設定される製品コンセプトとは、物理的にどういった製品を作るのかといったことにとどまらない。これについて、日本会計研究学会（1996）は、

製造業としての製品の企画・設計活動の実質的な意味内容について、モノづくりが製品の物理的な設計だけではなく、生活や行動の設計の提案そのものであると解するならば、「商品企画の本質は、道具としての製品を取り巻く生活環境まで考慮しなければならないということである。特に消費財の場合、良い製品とは、顧客にそれを購入したときの生活や行動の変化を期待させるメッセージを伝え、それを実現させる製品である」(日本会計研究学会, 1996, 10-11) と述べている。そして、このような道具としての製品を取り巻く生活環境までを考慮した、顧客の生活や行動の変化を期待させるメッセージは製品コンセプトに強く影響されるという(日本会計研究学会, 1996, 10)。上述の11代目カロウの例でいえば、'“exceed customer expectation” というコンセプトキーワードは、カロウを購入して利用することで顧客の生活や行動がどう変化するかといった期待させるメッセージである。ただし、このコンセプトキーワードは、これが直接に物理的な製品の機能や仕様、そしてその実現にかかる原価との関係を明示しているわけではない。そこで、この製品コンセプトと原価管理とを結びつけるにあたっては、顧客の声を開発担当者が咀嚼し、そこで得られた顧客の要望に対する理解をどう機能や性能に落とし込むのが問題となる。

3.2.3 価値向上の基本的な考え方と技法

製品コンセプトは顧客にとってその製品がいかなる価値をもつのかをキーワードとして表現したものである。この製品コンセプトが製品を開発・設計するなかで製品に吹き込まれていくというのが原価企画の考え方である。すなわち、製品コンセプトを製品のすみずみまで行き渡らせることで、顧客にとって価値のある1つの製品が作り上げられる。

ここで、原価企画において製品コンセプトを製品にふきこんでいく過程でとられる価値の基本的な考え方についてみておこう。原価企画では、原価低減のための手段として価値工学(VE)の技法が活用される(岡本, 2000)。このVEでは、 $\text{価値} = \text{機能} / \text{原価}$ の価値公式にもとづいて価値の向上が追求される。VEの基本的な思考について、手島(1993, 61)は、「価値工学の活用にあたっては、何のための、誰れ(ママ)にとっての、何時の、どの場所での、どのような目的に対する価値かを明確にするのがスタートである。この価値をどのようにして定量的に把握し、それを踏まえて、希望する(要求する)価値認識まで改善、向上するかが価値工学の活用の考え方である」と述べている。

原価企画におけるVEについて、岡本(2000, 861)は、「原価企画において目標原価を達成するために行われる原価削減活動では、VEが重大な役割を果たすこととなり、VEなくしては原価企画は誕生しなかったといっても過言ではない」としてその重要性を強調している。また、田坂(2010)は、「(筆者注: 1980年代以降のVEの発展をふまえれば) VEとは、原価企画の目標原価を達成するのに重要なツールであるとともに、商品企画で機能設

定するときには有用なツールである」と述べている。そこで、次に商品企画段階における VE および VE での機能定義をもとに行われる機能・コスト展開について検討をくわえる。

3.2.3.1 VE および機能・コスト展開の発展と限界

製品コンセプトの機能定義およびコスト展開は、商品企画段階に遡って行われる場合がある。商品企画の段階で行われる VE では、車であれば走る、止まる、曲がるといった消費者がある製品に期待する最低限の機能である基本機能と、当該製品に顧客が期待する様々な機能を把握して、それぞれに対して顧客がどの機能を重視するかを様々な方法によって確定する作業が行われる(加登, 1993, 149)。このような機能の特定、すなわち機能定義によって製品を機能の集合体として把握することによって、原価低減のアイデアが生まれやすくなる。反対に、「製品を部品の集合体であるにとらえると、既存部品や既存の製造方法などから離れた発想を生み出すことは難しくなる」(加登, 1993, 149-150)。

ゼロルック VE での機能定義の巧拙は、原価の作り込みの成否に大きな影響を与える。なぜならば、この段階での機能定義が稚拙である場合、後のプロセスにおける機能の細分作業が困難となり、原価低減に支障をきたす。そしてなによりも、製品コンセプトを正しく反映した製品開発が行われず、製品コンセプトの実現が阻害されてしまう危険性がある。ただし、このように重要性が高いものの、開発後期段階やそれ以降に行われる VE と異なり、ゼロルック VE の場合には、機能定義に利用できる資料が商品企画書や製品開発基本構想書といったような製品コンセプトや大枠的な設計構想のみである(加登, 1993, 150)。

このようにゼロルック VE では参考になる資料が限られていることも影響して、限界があることが指摘されている。山本(1997)は、原価企画の対象となる活動が商品企画へと遡るにともなって、VE もゼロルック VE へと概念的には発展してきたものの、「それに合わせて VE の技法が必ずしも十分に整備されてきたとはいえない。とくに、ゼロ・ルック VE の場合、商品企画段階を対象とするわけであるが、そこでは管理工学的な意味での手法が定着しているとはいえない」(山本, 1997, 26)と指摘している。また、加登(1993)もゼロルック VE の現実的な難しさについて次のように述べている。

(筆者注：商品企画の段階での VE では)何を作るかについて最小限のことしか確定していないため、先入観に左右されない自由な発想に基づく VE 活動が実施できそうに思われる。しかし実際には、機能定義が比較的容易な改良製品や既存製品の機能を組み合わせた製品などの場合、既存製品のイメージや機能が自由な発想を妨げることがしばしばある。一方、新技術の適用製品や新機軸を打ち出すことを前提にした製品開発では従来の定石的な機能定義を超えた発

想が必要となるが、現実には新たな観点からの機能定義は難しい。(加登, 1993, 143-144)

VEにくわえて、商品企画段階においては、VEの機能定義にもとづいた品質・機能のコスト展開が行われる場合がある。品質管理の分野では、「顧客品質要求を、要求の重要性の程度を取り入れて技術項目に落とし込む有力な手法」(山本, 2001, 82) として品質機能展開 (Quality Function Deployment: QFD) の方法が確立されている。

しかしながら、山本 (2001) は、某メーカーの事業部で実施している製品開発における開発メンバーへのアンケート結果から、このような手法とコストマネジメントとの結びつきは必ずしも強くないことを指摘している。このアンケートは、開発メンバーに、自分の所属部門も含めて各部門が新製品開発の各ステップで果たしている役割の程度を「相当関与している」を1, 「全く関与していない」を0として表現してもらったものである。開発段階と原価管理部門それぞれについて、自部門の認識の平均値と、回答者全員の認識の平均値を比較してみると、原価管理部門の関与の程度は、自部門では開発段階のすべてを通じて大きく関与していると認識している一方で、他部門の認識も含めると、原価管理部門の関与度に対する認識は低いことが明らかとなった。このアンケート結果について、事業部の特定の製品の開発メンバーへのアンケートであるため、回答人数が限られていること、また、実際の関与の実態というよりも認識レベルの回答であるということを断ったうえで、山本 (2001) は次のように述べている。

このギャップの解釈は、製品開発における原価情報の利用に関して重要な示唆を含んでいる。すなわち、企画提案・決定という初期段階は、原価企画のステップとしては、目標原価の設定という段階とオーバーラップしており、実はこの段階で、目標原価の機能別・部品別展開 (細分割付) が行われるべき段階であるが、現実には原価情報が十分な役割を果たしていない可能性があるということである。このケースでは、少なくともいわゆる機能別コスト展開は行われていないし、商品企画での要求品質や要求機能が十分にコスト展開されて設計開発エンジニアに情報が提供できておれば、原価管理部門に対する認識はもっと高くなっていて当然といえる。このアンケート調査は、実務での一つのケースにすぎないが、現状での品質や機能のコスト展開の困難性に鑑みると、多くの実務で同様な状態が見られるのではないかと推測できる。(山本, 2001, 84)

商品企画段階におけるVEあるいはQFDが限界を持つのには、これが物理的な機能に焦点をあてた手法であることも関係している。そこで次に、VEの感性領域への拡大について検討してみよう。

3.2.3.2 価値工学の感性領域への拡大

前述した11代目カローラの製品コンセプトおよびそれに基づくセリングポイントからも分かるように、顧客にとっての製品の価値は機能のみでは決まらない。山本(1998, 12)は、「原価企画では、原価の低減活動が、従来の製造段階から、設計・開発・商品企画という商品開発プロセスの源流段階に遡り、顧客満足を達成する戦略的なコストマネジメントに展開したのであって、それに伴って、原価管理の領域が商品企画という顧客の感性に訴える領域に踏み込んで拡大する必要性が生じるようになったといえる」と指摘している。ここで「感性」とは、「感覚によって呼び起こされ、支配される体験、感覚に伴う感情や衝動・欲望であって、外界の刺激に応じて感覚・知覚を生ずる感覚器官の感受性によってとらえられた外界の情報を直感的に判断し、認識する能力」(山本, 1998, 13)を意味している。このような感性領域の重要性とVEとの関係について、山本(1998)は次のように述べている。

原価企画活動において、新製品の開発にあたって実際に原価低減を図る方法として、VE(Value Engineering)の手法が中心的に用いられることになる。・・・VEは、最低のライフサイクル・コストで必要な機能を確実に達成するために、製品やサービスの機能分析に努力を注ぐ組織的努力であると定義されるものであり、価値として、主に使用価値と貴重価値(魅力価値)を対象として、製品の機能とコストのバランスとしての価値を考えるものである。・・・社会が物質的に豊かになり、商品を取り巻く市場環境が成熟し、消費者の価値観ないしニーズが多様化すると、商品の使用価値を形成する機能や品質の達成はもはや当然のこととなり、顧客の求めるものは、当該商品を所有したいと思わせる貴重価値に移行するようになる。すなわち、顧客の感性に関わるものに影響を与える価値の創造が商品に要求されることになる。ここに感性に関わるVEを考慮する余地が生じる。(山本, 1997, 21-22)

商品企画段階におけるコストマネジメントの要点は「原価企画プロセスにおける目標原価の機能別、部品別割付けの際に、市場戦略の視点からどこにどれだけのコストをかけるかの意思決定が行われる」(山本, 1998, 12)ことにあるという。そこで、「顧客要求が製品の機能本位のものから感性領域の項目に拡大している事実を前提とする」(山本, 1998, 12)とき、「顧客にとっての価値を創出して、商品開発を成功させるためには、商品企画段階で商品コンセプトを創造する際に、ターゲットとする顧客の感性と評価特性を明確に認識することが必要となる」(山本, 1998, 12)という。

まず、商品企画の段階での一般的なVEの適用について、山本(1997)は次のように述べられている。

従来の製品についてのアンケート調査等の結果を多変量解析の手法を取り入れて分析し、顧客の要求事項を機能に落とし込んで数量的にとらえ、商品コンセプトを導こうとする方法が考えられている。この方法によれば、製品について、基本機能、経済性、操作性、安全性、設置性、保守性、快適性、嗜好性、弾力性などといった一般的な評価因子を抽出し、これら評価因子とアンケート調査等で顧客が要求する具体的な項目との関係の大きさを分析して、顧客が製品を購入する時に製品から満足を得るかどうかを判断する際に働く潜在的な機能が明らかにされる。このとき、それぞれの評価因子が顧客によってどの程度重視されているかの相対的なウエイトを求め、これを製品開発に反映させるのである。(山本, 1997, 27-28)

しかしながら、このような方法は、顧客要求を技術項目に反映させることを意図しているにすぎない(山本, 1997, 28-29)。感性 VE も、基本的には上述のような VE の方法を踏襲している。しかしながら、「上述の方法が、製品の使用価値に関する機能を中心にして顧客要求を技術項目に反映させることを意図したものであるのに対して、感性 VE では、貴重価値ないし魅力価値に関する項目を中心に展開して、顧客の購買意欲に訴えかけようと意図する点で異なっている」(山本, 1997, 28-29) という。

感性 VE を行うにあたっては、感性項目の関心度調査と消費者の評価構造調査という 2 種類の調査が行われる。まず、感性項目の関心度調査については次のように説明される。

これ(筆者注：感性項目の関心度調査)は、製品のどこに消費者の関心があるのかを、同一製品種類のいくつかの異なるサンプル製品を用いて、モニターに「どのサンプルの、どの部位の、どの感性項目が、どのような理由で、好きか嫌い、とその程度」を質問票に自由に思いつくまま記入してもらって調査するものである。あわせてそこにどれだけのコストがかかっているかを見ることによって製品開発のうまさを評価する。(山本, 2001, 80)

顧客の感性にどれだけ訴えることができているか、つまり製品開発のうまさを関心度として測定しようとするのがこの調査の目的である。(山本, 2001, 81)

ただし、山本(1997, 33)も指摘するように、感性項目別の関心度調査では、製品全体に関する感性項目と製品の部分(部位)に関する感性項目との関連が明確には分析されていない。そこで、個々の部分について独立して取り上げた場合の評価と、それが全体を構成したときの評価を分析するツールが必要となる。このために行われるのが消費者評価構造調査であり、これは次のように説明される。

これ（筆者注：消費者評価構造調査）は、製品の形状・大きさ、色・材質、操作性（操作感）、経済性など、感性に関わる評価項目のそれぞれを消費者はどの程度重視してどのような評価構造で製品を購入する最終判断を行うかを調査するものである。モニターに当該製品種類について考える評価項目の選好順位と各サンプル製品について各評価項目それぞれの評価得点、および最終的に購買したいと思うサンプル製品の順序を回答してもらい、ファジィ評価にもとづく総合評価の手法を用いて、最終判断に至った各モニターの評価構造を推定する。これによって、評価項目のいずれかが特に優れた製品を好むのか、特に劣った評価項目のない製品を好むのかといったモニター各人の製品選択における評価構造を明らかにすることが出来る。（山本, 2001, 81）

これら2つの調査を通じて、感性VEを用いれば、新製品開発にあたって顧客ニーズを取り込んでいくことができるようになる。しかしながら、山本（1997）も述べているように、「既存製品を評価の前提にするかぎりでは、顧客自身がまだ気がつかないニーズを掘り起こして革新的な製品を生み出そうとする積極的な方法とはいえない」（山本, 1997, 28）。したがって、「顧客による評価因子の重視度の時系列的変化によって、次にヒットする商品がもつ機能の予測がある程度可能になり、顧客ニーズを先取りする商品コンセプトの創造に寄与することにはなる」（山本, 1997, 28）というレベルでの役立ちが期待されるものである。

3.2.4 逆機能と製品コンセプトの実現をめぐる諸問題

3.2.4.1 原価企画の逆機能

原価企画にはいくつかの逆機能があることが指摘されてきた（加登, 1993, 1994; 日本会計研究学会, 1996; Kato, 1993）。加登（1994）は、原価企画の5つの逆機能として、（1）サプライヤーの疲弊と安定したサプライヤー関係の喪失、（2）設計担当エンジニアの疲弊と燃え尽き症候群、（3）行きすぎた顧客志向の弊害、（4）組織内コンフリクトの弊害、（5）品質重視の思想の逆機能をあげている。これらの逆機能のうち、ここでは企業内の問題にしばって検討をくわえる。

まず、（2）設計担当エンジニアの疲弊と燃え尽き症候群について、コストを作り込む設計担当エンジニアは、製品の開発にあたって、様々なプレッシャーにさらされている。例えば、顧客満足を引き出すためのコスト・品質・信頼性・納期目標の同時達成に関する要請や、製造部門の作りやすさに関する要請、トップ・マネジメントあるいはプロダクト・マネジャーからの原価低減の要請、そして競争企業からの原価プレッシャーなどである（加登, 1993, 287）。製品コンセプトを具体的な製品に落とし込む設計という作業では、あらゆ

る要請が組織内のあらゆる箇所から設計担当部門に集中する。これらのプレッシャーが設計担当エンジニアに強いストレスを生じさせる。

さらに加登 (1993) は、製品のより迅速な市場への投入という時間制約がもたらす問題について詳述している。顧客ニーズが正確に把握できている場合にも、市場投入が遅れると、せっかく把握した顧客ニーズが消滅したり変容することがある。そのため、顧客ニーズを満たすためにはより迅速な製品の市場投入が要請される。このような時間制約がきわめて厳しくなると、時間制約と設計仕様の間に解決できないトレード・オフが顕在化することがある。この場合、現実的には、時間、品質、原価、信頼性のいずれか、あるいはそれぞれの要素内の一部を犠牲にしなければならない。しかしながら、前述のとおり市場投入の遅れは顧客ニーズを満足させることを難しくするし、品質・機能・価格に問題のある製品は市場では受け入れられない。また、割り付けられた原価目標での設計作業に対して、技術者がこれをつまらない、革新的でない作業と見なされる傾向は否定できない (加登, 1993)。もちろん、厳しい状況が新たな発想や画期的な解決案を生み出すことは経験的に知られている (加登, 1994, 19)。しかしながら設計担当エンジニアは解決困難な課題に直面し、強いストレスをうけることとなる。トヨタの設計エンジニアに対するアンケート調査を行った小林 (2017) でも、エンジニアが理詰めの目標のもとで良品廉価の実現に努力することが明らかになった一方で、ときに原価低減目標に疑問を持っていること、それなりに良い製品をつくるためにはそれなりの原価がかかると感じていることなどが明らかにされている。さらに、「これまでの原価企画活動の蓄積から、コスト低減の勘所が把握されており、コスト・テーブルや VE 事例集に代表される VE アイデア・データベースがたとえ完備されていたとしても、これまでの成功によってコスト低減の余地が次第に狭められてきていることを忘れてはいけない。コスト低減の余地がたとえ残されていても、それを実現するためのコスト低減アイデアは枯渇し始めている」 (加登, 1993, 289) 場合が少なくないのである。

次に、(3) 行きすぎた顧客志向の弊害について、原価企画が商品企画段階から適用されるようになった企業では、顧客満足を誤って定義してしまうことが深刻な問題につながる (加登, 1993, 290)。例えば、過剰な製品バリエーションや装備品バリエーションの存在である。これは、顧客の多様なニーズに個別に対応するという形で対応しようとすることで生じる問題である。そのほかにも、このようなやり方は、過剰品質や過剰仕様につながることもある。顧客の要望を満たす、言い換えれば顧客の不満を解消することに専念することが、かえってユーザーの望まない機能までもが標準装備された製品の企画・開発につながってしまうのである。このような過剰な機能を装備するためにメーカーは専用設備や専用治具工具をはじめとした経営資源を投入することで顧客からみれば価値のないものに原

価値をかけてしまうことになる(加登, 1993, 290)。このような過剰機能の問題について、加登(1993, 291)は、魅力品質・魅力機能という言葉があくまで「メーカーにとってコスト負担との比較で大きな付加価値がとれる品質や機能」にすぎなかったことを指摘している。つまり、本来ならば顧客にとって価値があるかという発想が第一にあり、そのうえでメーカーにとってもできる限り大きな付加価値をもたらす機能が採用されるべきであるものが、逆転してしまっていたことを指摘している。

またいまひとつの問題は、実際には存在しないようなマーケット・セグメントを想定してしまうというものである。これは、従来のプロダクト・アウトの発想の反省から、顧客ニーズを分析し、顧客をいくつかのセグメントに位置づけ、特定のセグメントに属する顧客のニーズに対応する製品開発を行おうとすることで起こってしまう問題である。このようなやり方は必ずしも誤りではないものの、マーケット・セグメントの分析に偏重することが問題を引き起こすことも事実である。これについて、加登(1993, 291)は、様々な企業の商品企画書をみると、存在しないマーケット・セグメントを特定して、そのセグメントに対する製品開発に取り組んできた事例が多く見受けられたと述べている。その他にも、顧客第一を重視するあまり、製品の作りやすさという観点が軽視されてしまうことも少なくないという(加登, 1993, 291)。

つづいて、(4) 組織内コンフリクトの弊害について、1つにはプロダクト・マネジャーが職能部門間の調整において疲弊するという問題もある。原価企画における職能部門間の調整の成否は、原価企画に参加している人々の属人的な能力に負うところが大きいことが知られている¹(加登, 1994, 20)。

またそのほかにあるのが、原価企画関連部門と非関連部門との間の軋轢である。これについて、加登(1993)は、原価企画で行われる異なる職能部門間のインターアクションは常に情報と価値観の共有といった成果ばかりをもたらすわけではないということを指摘したうえで、次のように述べている。

原価企画関連部門間でシナジーが生じる状態が獲得できても、非原価企画関連部門とのコンフリクトは避けられない。そして、原価企画関連部門の連携が円滑なほど、非原価企画関連部門とのコンフリクトは大きなものとなる。原価企画活動の源流への遡及は、コスト意識が定着している組織部分単位、あるいは原価企画担当スタッフが新たに原価企画活動の対象となる部門、あるいは原価企画対象コストの管轄部門に目標コスト必達の意識を焼き付けていくプロセス

¹このことを端的に表すものとして、加登(1994, 20)は、「人徳と調整能力がプロダクト・マネジャーにとって必須の条件ですよ」というプロダクト・マネジャー制を採用している企業の原価企画スタッフ部門の部長の発言を紹介している。

そのものにほかならない。目標コスト達成を絶対目標とすることを、これまでそのような意識のなかった部門に周知徹底することは非常に難しい。技術革新が競争力の最も重要な源泉であるような業種では、研究開発費はもとより設計部門予算も「聖域」となっている企業は少なくない。このような企業で、設計部門を原価企画活動に巻き込むことは難しい。営業費や販売促進費などが非原価企画対象コストとなっている企業も少なくないが、このような企業で営業費や販売促進費などを含めた原価企画を実施することは難しい。設計費、営業費、販売促進費などが原価企画の対象となることは、結果的にはそれぞれの部門予算の大幅な削減を意味する。非原価企画関連部門は、与えられた予算をそれぞれの部門の設定した目標達成のために活用している。したがって、それぞれの部門は実質的な予算削減につながる原価企画活動への参加に対して抵抗を示してもおかしくない。原価企画の趣旨が正しく理解され、組織全体として原価企画に取り組むことが必要であることが分かっているにもかかわらず、この種の抵抗は避けられないことが多い。(加登, 1993, 292-293)

原価企画関連部門と非関連部門の間で生じる軋轢を解消するためには、従来原価企画の対象原価ではなかったものを原価企画の対象に含めればよいと考えられる。しかしながら、現実には、従来研究開発費や販売費、販売促進費などが原価企画の対象原価となっていない場合、これらを新たに原価企画の対象原価に含めることで従来非原価企画関連部門であった部門を巻き込むことは困難なのである。そのため、原価企画が趣旨としては上流から下流までのすべての活動を対象として複数目標の同時的な達成を図っているとしても、これに理解を得て非原価企画関連部門を原価企画活動へと参加させることは容易ではない。そのため、具体的には次のような状態に陥る。

商品コンセプト主導型の製品開発を推進している企業では、商品企画活動に対して予算が重点的に割り振られる傾向があるが、商品企画関連コストが原価企画の対象コストではない企業は少なくない。また、源流管理によってコスト低減がはかれるという経験的な知識は、開発費の突出に結びつくことがある。バブル期にコスト低減のための開発コスト増大を許容した企業のいくつかでは、原価企画によって大幅な製品原価の低減に成功しながら、開発費の増大がコスト採算を悪化させた。物流コストや販売部門でのコストや間接費、本社費・共通費の設定に対して、原価企画に直接従事している部門には不満を持っている。(加登, 1994, 22)

原価企画に直接従事している部門が不満を持っていることが、具体的にどのような問題

を引き起こすかは状況によって様々であろうが、原価企画関連部門と非関連部門との情報や価値観の共有に支障をきたす可能性は否定できない。

最後に、(5) 品質重視の思想の逆機能について、品質が重要であるといった場合にも、これは低コストのもとで実現しなければ意味がない。しかしながら、原価企画を徹底して実施する場合には、品質とコストの間にトレードオフの関係が生まれることは少なくない。また、過度に品質を重視することは、過剰品質につながることもある。すなわち、「製品機能に直接関連しない箇所やささいな問題についても、異常なほどの品質基準が製品機能についていされている事例は数限りない。・・・コストをかけなくてもよい部分に不必要なコストを支出している」(加登, 1994, 23) 場合があるという。このことは、(3) 行きすぎた顧客志向の弊害における過剰機能や過剰仕様と同様に、原価をかけてもそれが顧客にとっての価値に結びつかないという問題につながる。

3.2.4.2 原価企画の逆機能の克服

原価企画の逆機能に対して、これを克服するための対応策にはどのようなものがあるのだろうか。例えば、(2) 設計担当エンジニアの疲弊の問題に対応するため、開発期間は何がなんでも短縮すべきという傾向を見直し、開発期間を従来よりも長くするといった対応が講じられているという(加登, 1994, 24)。このほかにも、加登(1993, 301-302)は、設計担当エンジニアをどのプロジェクトに配置するかを見直すことで、長期的に過度なプレッシャーにさらされないような工夫が必要であることを指摘している。

(3) 行きすぎた顧客志向の弊害については、必要以上に増えてしまった品種、バラエティやバリエーション、部品・コンポーネントのあり方の見直しが実践されている。具体的には、品種数の絞り込み、標準部品の活用、部品点数の削減、部品の共通化や共有化という形での適応が行われているという(加登, 1993, 302)。

(4) 組織内のコンフリクトの弊害について、加登(1993, 303)は、これを克服するための方策として、組織構成員全員の自社製品に対する求心力を高め、部門利益が犠牲になっても、全社利益のための大所高所に立った意思決定が優先される企業風土を作り上げること、およびコンフリクトをテコとして、新たな活力を生み出す仕組みづくりの2つがあると指摘している。

このように原価企画の逆機能を克服するための様々な対応策には様々なものの、加登(1994, 24)は、小手先の対応を行うだけでは構造的な問題を解決することはできないとして、上述の対応策は長期的に見た場合にその適切性に疑問が残ることを指摘している。すなわち、「原価企画とは何なのかを慎重に検討し、その逆機能を克服する抜本的なアクションによって現状を打開しなければならない」(加登, 1994, 24)と注意を促している。

加登 (1993, 304) は、原価企画の逆機能を克服して顧客の望む製品を開発するためには、「原価企画の本質を正しく理解し、能力以上のものを期待しないこと」と「何も付け足さないし、何もけずらないこと」が必要であると述べている。

原価企画がうまく機能していない企業の問題は自明である。能力以上の機能を原価企画に期待したり、本質に反した運用を行っているのである。・・・自社の原価企画を再検討する場合に最も重要なことは、「原価企画とはいったい何なのか」を徹底的に考えることである。・・・それでは、いったい原価企画の本質とはいったい何なのだろうか。それは端的に言えば、「源流管理」、「利益の作り込み」、そしてもう一つつけ加えるとすれば、「顧客の視点」である。製品開発の全プロセスを通じて顧客の視点を重視しながら、利益を生み出す製品を開発するために製品開発の初期段階から十分な検討を行うことが原価企画の本質である。・・・そのためには、まず第一に、これまで日本企業の行動の前提にあった成長崇拜思想から脱却しなければならない。製品開発方法の改革、組織構造と組織運営方法の抜本的見直し、マネジメント・コントロールの効果的運用などを通じて、ゼロ成長であっても満足利益を獲得できる経営体質を作り上げなければならない。・・・さらに、原価企画の発想の根底にはイノベーションがあることを思い出してほしい。コスト低減の手段として、これまでVEがあまりにも強調され過ぎていたのではないだろうか。顧客の視点を重視しながら、利益を生み出す製品を開発するために製品開発の初期段階から十分な検討を行うためには、数多くの手法が必要となる。原価企画の目的を達成するたえに、コスト低減手法や原価企画支援システムについてもイノベーションが必要である。このとき、ABC、品質原価計算、ライフサイクル原価計算などの活用も必要となるだろうし、利益計画、予算、業績評価システムなどを新たな視点から見直しながら、有機的結合を図る努力が傾注されなければならないだろう。

(加登, 1993, 304-306)

このように、加登 (1993) は、原価企画の本質を源流管理、利益の作り込み、顧客の視点の3つに限定し、この本質にそって原価企画を理解し、過不足のない役割期待をすることが、原価企画の逆機能の根本的な克服のためには必要であると述べている。また、このような根本的な解決策の発見のために必要なこととして、原価企画の逆機能とその克服について論じた加登 (1994) は次のように結んでいる。

原価企画の本質を解明する地道な努力も展開される必要がある。というのは、原価企画が期待される機能を十分に発揮して成果をあげている企業とそうでは

ない企業の間にはどのような相違があるかはいまだに十分に解明されていないからである。また、原価企画の逆機能についてもその存在すらこれまで十分に明らかにされているとはいえない。コストマネジメントの良否が企業業績に影響を与えるかどうかについては、これまでも大きな関心が寄せられていたがいまだ実態は明らかにされていない。以上のことから、周到に準備されたケースリサーチによって原価企画の全容を明らかにするとともに、コストマネジメントが企業業績に与える影響を解明する実証的な研究が必要であることがわかるだろう。(加登, 1994, 24-25)

このように、原価企画の逆機能を解明し、その根本的な解決を目指すためには、原価企画の全容を解明する実証研究が必要であることが示唆されている。

3.2.4.3 製品コンセプトの実現をめぐる原価企画のジレンマ

吉田 (2003) は、「同一のツール類を利用しながらも、原価企画の成果に差が生じるのはなぜか」というリサーチクエスションの解明に焦点をあてた実証研究を行っている。吉田 (2003) は、原価企画の包括的な文献サーベイを通じて、原価企画と製品開発パフォーマンスとの関係解明を残された課題の1つと認識している。そのうえで、この課題の解明のために、新製品開発業務に携わる設計担当エンジニアを主たる調査対象として、隣接学問領域で蓄積された組織能力に関する研究を援用した実証研究を行っている。

吉田 (2003) が援用したのは、楠木他 (1995) による日本企業の製品開発の組織能力に関する研究である。これをもとに、吉田 (2003) では、図 3.4 の分析フレームワークを示している。この分析フレームワークに基づいて、(1) ツール類に対する習熟度とツール類の有効性との相関関係、(2) 原価企画に関する組織能力が、目標原価達成事例と未達事例との間でどのように異なるのか、および (3) 原価企画に関する組織能力を独立変数、アウトプット変数を従属変数とする重回帰分析の3つの分析を行っている。これによって、原価企画能力と原価企画のアウトプットとの関係に関する仮説を検証するのが吉田 (2003) の研究課題であった。

図 3.4 に示したように、原価企画に関する組織能力は、プロセス能力、アーキテクチャ能力、ローカル能力の3つの能力から構成される。このうち、ローカル能力は、「特定の物理的単位に基づいて区別可能な個別的知識に光を当てるレイヤーである」(吉田, 2003, 101) 知識ベースが提供する個別的な組織能力である。具体的には、知識、スキル、技術と表現されてきたもので、VE や QFD といった原価企画に直接的な関連の深いツール類や、パテントのような製品技術・知識基盤、および原価企画関連ツールの教育などの技術教育を指

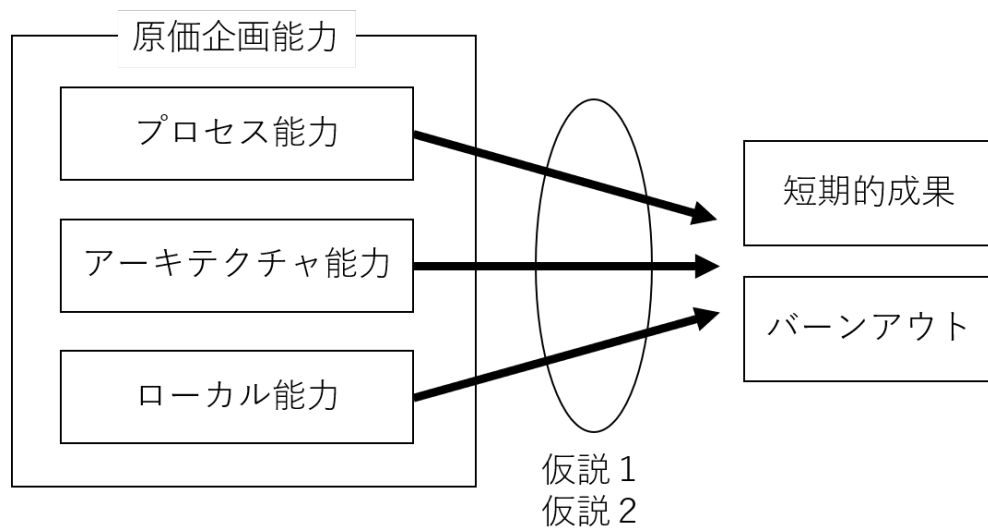


図 3.4 吉田 (2003) の分析フレームワーク (出所：吉田, 2003, 118)

している。

アーキテクチャ能力は、「全体として何らかの安定的なパターンないし配置形態をもつ個別知識相互のリンケージや優先順位に関する知識を含んでおり、そうした安定的パターンを規定する組織構造や戦略に注目する」(吉田, 2003, 101) 知識フレームから発生する組織能力である。具体的には、トップ・マネジメントのサポート、戦略とのリンケージ、マネジメント・コントロール・システム、その他の組織構造という4つの要素による構成が仮定されている。

そして、プロセス能力は、「個別知識間のダイナミックな相互作用を通じて、知識ベース上の個別知識を統合し、変換するダイナミックなプロセスに注目する」(吉田, 2003, 101) 知識ダイナミクスが提供する組織能力である。具体的には、多元的な統合（情報共有、目標の一致など）、組織・部門・個人間の調整（デザイン・イン活動とその成果配分、目標原価の細分割付の調整など）、個人・グループの自律性という3つの要素による構成が仮定されている。

これらの組織能力から得られる原価企画のアウトプットとして、吉田 (2003) では、「短期的成果」としては、製品コンセプトの実現、製品品質、開発リードタイム、製品コストという4つの指標を設定している。くわえて、原価企画の逆機能の1つであるバーンアウトを組み込んでいる。

この実証研究において、短期的成果のうち製品品質、開発リードタイム、製品コストの3つの短期的成果については、原価企画の組織能力の多くが、パフォーマンス変数に対して正の効果を示した(吉田, 2003, 193)。しかしこの一方で、「製品コンセプトの実現」という成果を従属変数とした回帰分析の結果からは、原価企画の組織能力がこの短期的成果に

それほど貢献していない可能性が示唆されたものである。原価企画に長年取り組んでいる2社と、相対的に取り組みの浅い2社の分析結果を比較すると、前者については「製品コンセプトの実現」を従属変数とした回帰分析は調整済決定係数が相対的に低いか、回帰式を導き出せないという結果であった。すなわち、原価企画能力と「製品コンセプトの実現」との間に強い関係を見出すことはできなかったのである。これに対して、後者については一定以上の説明力があることが示された。この結果を受けて吉田(2003, 189)は、「原価企画に関する組織能力が、複数目標(筆者注:製品品質, 開発リードタイム, 製品コスト)の同時達成という理想状況とは異なり、製品コンセプトの実現という目標に対しては、他のパフォーマンス変数に比べて相対的に弱い影響しか示せていない可能性はある」と述べている。そのうえで、今後の研究課題について次のように述べている。

今後の研究では製品コンセプトの実現と原価企画活動との関連を解明することが必要である。これまでも原価企画は製品品質・機能性, 開発リードタイムおよび製品コストといった複数目標の同時達成を図る活動であるという視点から研究されてきた。そのため、製品コンセプトの実現も複数目標のひとつとして考慮されてきたが、本研究での分析結果を説明できる知見が先行研究からも得られない。原価企画が総合的利益管理活動として発展するためには、解明すべきテーマであろう。(吉田, 2003, 194)

このような実証研究を受けて、岡野・小林(2015)では、原価企画のジレンマとして「製品コンセプトの不可視化」と呼べる傾向がある可能性が示唆されている。

原価企画はいくつものジレンマを抱えており、「製品コンセプトの不可視化」もその一つの候補である。原価企画は必然的に逆機能・副作用を伴うことが指摘されてきた。実証研究の結果から・・・原価企画システムが整った企業では、開発当初に掲げられた製品コンセプトの実現は、設計担当エンジニアの視界の外に置き去りにされてしまう可能性を示唆した。つまり、製品コスト, 製品品質・機能性および納期は、概して明確な設計目標が設定されるため、タイトな管理システムが整備されると、設計担当エンジニアはこれらの管理対象に注意を払いすぎ、開発設計プロセスを経る中で、製品コンセプトの実現という本質的な目標をその視界の外に置き去りにしてしまう可能性である。(岡野・小林, 2015, 199)

このほか、製品コンセプトの実現という目標との関連では、吉田(2012)において、製品コンセプトの実現と目標原価の水準との関係についての実証研究が行われた。この実証研

究の結果、吉田 (2012) では、製造業においてはある程度の挑戦的目標設定が「製品コンセプトの実現」を含めた原価企画の複数目標の同時達成に有効である可能性がある一方で、一定水準を超えて困難性の高い目標水準が設定された場合には、部門間協働による製品コンセプト実現への効果が確認できなくなることが明らかされている。

この問題に関連して、小林 (2017) によるトヨタの CE26 名および設計者約 500 名に対し行われた原価企画に対する意識を調査の結果についてみてみよう。この調査において、目標原価を達成しようとする動機を尋ねたところ、「良品廉価な製品をお届けしたいから」と回答したのは 42% であり、これは CE と同率であった。ただし、目標原価にまつわる動機付けについての設計者のコメントのなかでは、目標原価がロジカルに設定されていないことに対する不満、商品力や品質と目標原価が見合っていないといった不満が表明されていた。

3.2.5 製品売価の設定

前述のように、原価企画では、製品コンセプトとの関係を含めて、原価の作り込みプロセスに強い関心が向けられてきた。これは、原価企画が原価低減を主要な目的とする活動から発展してきた経緯からいえば自然なことであろう (田中, 1995; 加登, 1993)。田坂 (2004, 82) は、原価をどうやって低減していくのかという活動こそまさに原価企画であり、VE や QFD などのツールをどういうフェーズで使い分けるのか、原価企画の目標原価を細分化し達成していくためにはコスト・テーブルをどう描けばよいかといった話が原価企画で最も重要な部分であると主張している。

しかしながら、原価企画において控除法の目標原価の設定が行われていることを鑑みれば、売価設定の問題は無視しえない。さらに、原価企画を総合的利益管理活動として認識するならば、売価をいくりに設定するかは利益に直接的な影響を与えるため、売価設定は利益管理にあたって重要な意思決定の 1 つである。田中 (1995) は、製品が市場で成功するか否かについて売価設定の巧拙が少なからぬ影響を与えることから、原価企画が総合的利益管理活動へと発展したことで売価設定の問題が重要となったことを指摘している。

3.2.5.1 原価企画における売価設定の基本的な考え方

原価企画における売価設定について、Kato (1993, 38) は、ここでとられる基本的な考え方は “pricing by functions” であると説明している。すなわち、「pricing by functions は、製品の価格は無数のエレメントに分解され、それらひとつひとつに、顧客が支払い意思を持つ価値が反映されているという考え方に基づいている」(Kato, 1993, 38) という。自動車を例にとれば、自動車という製品は、スタイルや快適さ、操縦性、信頼性などのさまざま

な機能から構成され、これらの機能はそれぞれ無数のエレメントから構成されている。このような無数のエレメントからなるそれぞれの機能がもたらす価値の合計によって見積販売価格が与えられる、と Kato (1993) は述べている。

このような販売価格設定の考え方については、Cooper and Slagmulder (1999) が目標原価の設定プロセスを説明するなかでより具体的な説明を行っている。Cooper and Slagmulder (1999) は、原価企画の主要な目的が利益管理にあることを強調したうえで、原価企画のプロセスの1つとして Market-driven costing を位置づけている。このプロセスでは、許容原価のコンセプトを用いることで、顧客の要求に焦点をあてて、さらに市場における競争上のプレッシャーを企業の製品設計者や企業外のサプライヤーに伝達する。したがって、この許容原価が算定されるまでのあらゆるステップにおいて、顧客の選好、競合の動向、自社内の技術や開発される製品の戦略的な位置づけなどが考慮される。

Market-driven costing は、まず、全製品にまたがる長期的な販売および利益目標の設定と製品ラインの構築からスタートする。長期的な販売および利益目標の設定にあたっては、その信頼性を確保するためにあらゆる情報を考慮してこれを計画すること、および楽観主義を排した現実的な計画のみを承認することが必要となる。そして、製品ラインの設計では、顧客の選好の経時的な変化を勘案することで、顧客を満足させつつも、顧客が混乱するほど多くの製品を抱えないような製品ラインを設計することが必要になる。

このような全製品にまたがるステップをふまえたうえで、製品別のステップとして、目標販売価格の設定、目標マージンの確立がなされ、これをもとに許容原価が算定される。このうちの目標販売価格の設定プロセスでは、中心的な概念として知覚価値が用いられる。すなわち、販売価格を変更する場合を例にとれば、販売価格の変更が承認されるのは、新モデルに現行モデルにはない新機能が付与されており、かつこの新機能が顧客の視点から知覚価値に変化を与える場合のみである。さらに、Cooper and Slagmulder (1999) は、知覚価値の増分による販売価格の上昇が、競合製品の利用可能性によって加減されることも指摘している。したがって、企業が競合製品との比較における自社製品の機能水準をどう判断するかに基づいて許容される目標販売価格の幅が決定されることになる。この目標販売価格の設定が原価企画の全体プロセスに与える重要性から、企業では実現可能な目標販売価格の設定のために様々な情報を考慮し、注意深くその設定に臨んでいるという。このような目標販売価格設定に次いで、目標マージンが設定され、許容原価が算定される。

Cooper and Slagmulder (1999) が論じたこのような Market-driven costing の意義について、牧戸・木村 (2000, 66) は、企業の競争優位の源泉が製品それ自体の独自機能に由来する差別化優位であることを質問票調査から明らかにしたうえで、差別化された製品は、標準的な製品とは異なり、原価削減よりも販売価格が重要であると主張している。すなわち、

差別化優位に起因する競争優位の獲得に対しては、Cooper and Slagmulder (1999) が論じるような販売価格を重視した Market-driven costing が有効であり、独自機能の付与を否定してしまうほどに目標原価を過剰に重視する原価企画は有効ではないと主張している。

3.2.5.2 原価企画採用企業における売価設定の実態

このように原価企画における売価設定の考え方が示されているものの、企業において実際にどのように売価設定が行われているのかについてはあまり知られていない。ダイハツにおける原価企画を紹介した加登 (1990, 54) は、「市場評価価格（売価）は、市場調査と商品企画を担当する商品企画室が算出する」と述べている。トヨタでは、あるべき目標原価を算定するにあたって競合車の価格と仕様を参考にする (岡野・小林, 2015, 11) ということが明らかにされている。

また、11代目カローラの企画・開発にあたっては、ゼロスタート車両企画という開発手法がとられた。これは、まず「すっぴん仕様」と呼ばれる、走る、曲がる、止まるといった極めて基本的な使用のみからなるベースをつくり、ここにアイテムを付加していくというやり方である。このアイテムの付加にあたっては、営業とCEが競合動向も踏まえながら一つずつ判断し確認していくという。この判断のなかで、必要な場合には販価も合わせて追加付加していくというやり方がとられる。11代目カローラの企画にあたってこのような手法がとられたのは、同製品のセリングポイントの1つである Value for Money の徹底追求が理由である。11代目カローラは世界規模で販売される商品であるが、先述のとおり、国や地域によって顧客が製品に対して重要視するポイントやその優先順位は異なっている。例えば、欧州の顧客はフロント席まわりの品質や質感を重視する一方で、後席についてはあまり気に留めない。対して、中国の顧客は、人を乗せたときの面子から後席の広さや前席の加飾にこだわる傾向にあった。このような違いを反映させて、国・地域ごとに仕様と販価のバランスを図り、競争力ある価格が追求されたという。

このように、売価設定においては、競合製品の価格とともに、顧客が重視する仕様とのバランスに配慮がなされていることがわかる。しかしながら、原価の作り込みについての詳細な議論に比べると、その具体的な内容は未だ十分に明らかになっているとは言い難い。

このようななかで参考になるのが、田中他 (2014) による原価企画の実態調査である。この調査は、電気機器、輸送機器、機械・精密機器、その他の製品の製造4業種の上場企業とこれに準ずる企業を対象に、1983年の第1回調査から4年ごとに継続的に行われている。2012～2013年に行われた第8回調査では、79の有効回答を得ている。この調査のなかで、「競合製品が数多くある工業製品の場合、その標準的売価は原則的には需給関係によって決まるとはいえ、基本的にはその類似製品群の機能（実用機能と魅力機能を含む）水準に基

づく予測売価に戦略的要素を加味して設定される」(田中他, 2014, 106)という考えに基づいて、標準的売価の設定方法についての調査を行っている。なお、標準的売価はカタログに示された価格、あるいはメーカー希望小売価格といった価格であって、個別の取引価格を意味するものではない(田中他, 2014, 107)。

同調査では、この標準的売価設定方法を(1)原価基準、(2)市価基準、(3)その他の大きく3つに分類している。さらに、(1)については、①総原価(製造原価+販売費及び一般管理費)+一定のマージン+戦略的要素、②製造原価(直接材料費+加工費)+一定のマージン+戦略的要素、および③直接材料費+材料マージン+加工費等+加工マージン+戦略的要素の3つの方法を区別している。(2)については、④競合製品・類似製品の売価を参照+戦略的要素、⑤競合製品・類似製品の売価とその機能レベルや設計諸元を総合的に比較+戦略的要素、⑥売価予測式や売価に関するグラフ等を使用した予測売価の算出+戦略的要素、および⑦顧客による機能評価額調査に基づく予測売価の算出+戦略的要素の4つの方法を区別している。これらの標準的売価設定方法うち採択しているものについて複数回答可で回答を得ている。

表 3.1 標準的売価の設定方法 (出所：田中他 (2014, 107))

(1) 原価基準
①総原価(製造原価+販売費及び一般管理費)+一定のマージン+戦略的要素
②製造原価(直接材料費+加工費)+一定のマージン+戦略的要素
③直接材料費+材料マージン+加工費等+加工マージン+戦略的要素
(2) 市価基準
④競合製品・類似製品の売価を参照+戦略的要素
⑤競合製品・類似製品の売価とその機能レベルや設計諸元を総合的に比較+戦略的要素
⑥売価予測式や売価に関するグラフ等を使用した予測売価の算出+戦略的要素
⑦顧客による機能評価額調査に基づく予測売価の算出+戦略的要素
(3) その他
⑧その他

この調査によって分かったことは、第一に、導入期の製品であれ、成長・成熟期の製品であれ、ここ30年間にわたって標準的売価の設定方法にはほとんど変化がみられないということである。30年間にわたって最も多く用いられてきたのは⑤(競合製品・類似製品の売価とその機能レベルや設計諸元を総合的に比較し戦略的要素を加味する方法)であり、30年間の平均で43%であった。次に多く用いられてきたのは、①(総原価に一定のマージンを加算し、戦略的要素を加味する方法)で、約33%であった。これに続くのが④(競合製品・類似製品の売価を参考にし、戦略的要素を加味する方法)の約30%、そして⑦(顧客

による機能評価額から予測売価を算出し、戦略的要素を加味する方法）であった。

第二に、これら8つの標準的売価の設定方法を、原価基準（①②③）、一般的市価基準（④⑤）、および高度な市価基準（⑥⑦）の3つに再集計してみると、2000年以降、導入期の製品では原価基準による標準的売価方法を採用する割合が増加傾向にあるということである。この傾向について、田中他（2014, 109）は、「このことは、競合製品が比較的少ないこともあり、売価設定の重要な根拠として原価が用いられていることを示している。本来は、売価設定に当たり原価は直接的な関係はないが、これに代わる適切な方法がないが、これに代わる適切な方法が見当たらないときの便法として使用されているに過ぎない」と述べている。

第三に、市価基準が高い割合で採択されていることである。一般的市価基準による標準的売価設定方法の採択割合は、2000年以降導入期の製品も成長・成熟期の製品もともに10%以上の増加傾向にある。また、高度な市価基準による標準的売価設定方法の採択割合についても、成長・成熟期の製品では2000年以降10%以上の増加傾向にある。さらに、一般的市価基準と高度な市価基準の両方を合わせた市価基準全体の採択割合は導入期の製品も成長・成熟期の製品もともに100%に達している。ただし、他方で原価基準による標準的売価設定方法の採択割合も増加している。この結果から、田中他（2014）は、日本企業の標準的売価設定方法の現状について次のように述べている。

日本の主要企業・事業所は製品の特性により標準的売価設定方法を使い分けているといえよう。市価基準の標準的売価設定方法が日常的であることをみれば、日本の主要企業は世界で最も厳しい価格競争をしているようである。この厳しさをできることなら回避または緩和したいであろう。そのためのヒントの1つがイノベーションによる独創的新製品開発の推進であろうし、ヨーロッパの成功企業の価格戦略や製品戦略でもであろう。（田中他, 2014, 110）

3.2.6 小括

本節では、製品の企画・開発において用いられる手法である原価企画について検討した。まず、原価企画のプロセスの全体像を確認した。ここから、原価企画が商品企画からはじまるプロセスであり、このプロセスの全体にわたって原価の作り込みが行われることを確認した。この原価の作り込みを通じて、商品企画でまとめられたコンセプトが具体的な製品に落とし込まれていくことになる。

この原価の作り込みが、まさしく「製品コンセプトの吹き込み」となり、同時に目標原価を達成することで利益管理に貢献するためには、商品企画の段階で顧客の声を捉えた明

確な製品コンセプトが設定されることが重要である。ただし、製品コンセプトはそのものはあくまで抽象的なキーワードとして表現され、製品の物理的な機能や仕様を直接に示すわけではない。したがって、原価との関係も明確ではない。そこで、この製品コンセプトを具体的な機能に変換する作業が必要である。

この変換作業として行われるのがゼロルック VE である。ゼロルック VE における機能定義が製品コンセプトと原価との関係に大きく影響するとともに、その後の原価低減活動の成否にも大きな影響を与えることとなる。したがってここでは、既成概念にとらわれない機能定義が必要になるが、現実にはこのような機能定義を行うことは容易ではない。

また、従来の VE によって行われるのはあくまで物理的な機能や性能に関する機能定義である。しかしながら、顧客にとっての価値はこのような物理的な機能や性能のみにもとづいて決まるわけではない。このような限界を克服するため、感性領域に注目した新たな VE の技法についての議論がなされている。ただし、このような感性 VE についても、既存製品の評価を前提にするかぎりでは、顧客自身がまだ気づかないようなニーズを掘り起こすような製品を生み出そうとする積極的な方法ではない。したがって、あくまでもこれまでの評価因子の重視度の時系列的な変化を掴むことによって、顧客ニーズの将来変化についてのある程度の予測が可能になるというレベルでの役割が期待されるものであることには注意が必要である。

さらに、原価企画の逆機能に関する議論についても検討をくわえた。これらの逆機能は、原価企画に従事する人々を疲弊させたり、企業の利益に悪影響を与えるのみならず、製品の企画・開発を通じた顧客への価値の提供に悪影響を及ぼしてしまう。このような逆機能についていくつかの対応策がとられているが、その根本的な解決のためには、原価企画が企業業績に与える影響についての実証研究が必要である。このような要請に応える研究として、原価企画に関する実証研究が行われてきた。そして、この実証研究のなかで、原価企画システムを整備して原価企画の組織能力を高めることが、顧客ニーズにあった製品開発のために設定されているはずの製品コンセプトの実現にそれほど寄与していない可能性が示唆されたのである。むしろ、原価企画システムの整備によって、製品コンセプトという本質的に重要な問題をかえって見失わせてしまう可能性もあることが指摘された。さらに、目標原価の水準についても、この達成困難度が一定以上になると、組織間協働を通じた製品コンセプトの実現への効果が消えてしまうことが明らかとなった。

最後に、原価企画が総合的利益管理活動であること、また、製品が市場で受け入れられるためには売価が重要であることから、原価企画における売価設定についても検討した。このなかで、原価企画採用企業における売価設定方法をみると、日本企業がきわめて厳しい価格競争に直面していることが明らかとなった。しかし他方で、原価基準による売価設定

方法も近年増加傾向にあることから、原価企画の採用企業であっても必ずしも競合製品・類似製品の価格を参照する市価基準ばかりを採用しているわけではないことも示唆された。いずれにせよ、原価企画における売価設定の問題は、原価の作り込みに関する研究蓄積に比して、いまだ十分であるとは言い難い。

3.3 原価企画以外の手法等が採用される状況での製品の企画・開発

前節までで検討したように、原価企画は製品の企画・開発において用いられる管理会計手法として研究が蓄積されてきた。ただし、原価企画が常に製品の企画・開発において用いられる手法として有用ではないことも度々指摘されている。例えば、Davila and Wouters (2004, 14) は、製品開発の場面における原価管理の難しさを、原価以外の要素の重要性の高さと、共有資源の原価モデリングの複雑性によって説明している。技術的なチャレンジや開発スピードといった原価以外の規準の重要性が高い場合には、製品開発チームの原価への関心が制限されてしまう (Koga, 1999)。このような関心の低下によって原価管理が難しくなる。また、物流やカスタマー・サポートといった共有資源のコスト・ビヘイビアに関する適切なモデリングができない場合には、個々の製品にとっての原価低減が組織全体としては原価増につながる危険性がある。

このように考えるとき、Davila and Wouters (2004, 15) は、原価企画が最も有効であるのは、製品開発の成功にとって原価という要素の重要度が相対的に高く、かつ組織レベルでのコスト・ビヘイビアのモデリングがより単純であるときであると指摘している。このような産業の例としてここではカメラ産業が取り上げられている。カメラ産業は短い製品ライフサイクル²や明確に確立された価格帯、および技術に対する十分な理解といった特徴をもつ安定した産業であり、ここでは製品原価が収益性の鍵となる。Davila and Wouters (2004) は、このような環境下であれば製品原価を低減する代替案の創出を支援する原価企画は有効に機能すると述べている。

これに対して、コスト・モデルがより複雑であり、かつ最新技術に関する問題を時間制約と予算制約の下でクリアしていかなければならない状況においては、原価企画は必ずしも有効ではないという。このような例としてここではハイテク産業があげられている。ハイテク産業の場合、製品開発の成否にとってより重要なのは市場投入のタイミングや技術、

²Davila and Wouters (2004) では、製品ライフサイクルが短いことがなぜ安定した産業であることの特徴であるのかについての説明はなされていない。考えられる理由としては、製品ライフサイクルが短い場合には、製品を市場に投入してから販売を終了するまでの期間が短くなる。したがって、長期の予測をしなくてよい、すなわち製品をとりまく環境の変化をあまり考慮する必要がないことがあげられよう。

あるいは出現しつつある顧客ニーズの理解といったレベニュー・ドライバーである。ここで原価企画を採用すると、開発チームの関心はこのような重要な成功要因よりも製品原価の低減へとシフトしてしまう。これによって、重要な成功要因への関心が薄れてしまったり、ベストな解決案を模索するために開発チームの限られた時間や注意を失ってしまう危険があるという。また、製品開発の成否にとって原価の重要性が高くない場合には、原価企画で通常行われる顧客ニーズの評価や、目標価格の決定と目標原価の設定、価値のコンポーネントへの分解などの種々の作業の重要性は高くないという。

また企業の戦略との関係では、Cooper and Slagmulder (1997) は、原価、品質、機能属性などに関する同じパラメーターで同一産業内の競合企業と競争する戦略をとるときには原価企画が有効であるのに対して、革新的新製品の開発における原価企画の有効性は高くない³と述べている。また Navissi and Sridharan (2017) は、イノベーション・リーダーとしての様々な新製品を開発しつづけるために広範囲な技術投資を行う戦略をとる場合と、単一のコア技術に投資をしてある製品市場セグメントでのシェアに注力する戦略をとる場合とでは、マネジャーの原価企画採用に対する態度が異なるという理論的仮説を提示している。

そこで本節では、原価企画以外の手法等が採用される状況での製品の企画・開発について検討をくわえることとする。

3.3.1 ハイテク産業における実践にみる新たなアプローチ

原価以外の要因の重要性が高い場合、およびコスト・モデルの複雑性が高い場合には原価企画の有用性が必ずしも高くはない。このような認識にもとづいて、Davila and Wouters (2004) は、これら2つの状況にある産業としてハイテク産業に着目し、この産業に属する企業が製品開発において原価管理のために行っている原価企画以外の実務を調査している。そして、ここで行われている実務がもつ意味を説明している。

原価企画の有用性が低い環境下にある製品開発プロジェクトにおいて実務で用いられている手法を発見するために、Davila and Wouters (2004) では、2回のフィールド調査を実施している。第1回目のフィールド調査では、ヨーロッパとアメリカでそれぞれ30億ドル以上を売り上げている医療機器メーカーをサンプルとし、このなかから、7企業12事業部が調査対象とされた。各事業部について平均5人のマネジャーに対するインタビューが行われた。このマネジャーのなかには、製品開発、マーケティングのほか、財務、ビジネス

³河合・梶原 (2016) は、原価企画の多様性を生み出す状況要因として不確実性に注目し、不確実性を市場に起因するものと技術に起因するものとに区別したうえで、これら2つのタイプの不確実性と原価企画の適合関係の解明を試みている。河合・梶原 (2016) の分析によれば、革新的新製品において原価企画の実践に困難性がもたらされるという主張にはある程度の妥当性はある。ただし、このような困難性に対しては、原価企画の複数のエレメントの組み合わせを工夫することによって対処することも可能であるという。

開発、サプライチェーンといった支援機能のマネジャーが含まれている。職位は副社長から製品開発プロジェクトのリーダーまで様々であったという。

第2回目のフィールド調査では、コンピュータ・ハードウェア産業に属する企業が調査対象とされた。これらの企業を調査した目的は、第1回目の医療機器メーカーに対する調査において認識された傾向がここでもみられるかを確認することと、新たな実務を発見することの2つであった。そこで、8企業を調査対象企業として選定し、第1回目の調査と同様のインタビュープロセスで調査が行われた。

全体として12のビジネス・ユニットが携わった30の医療機器製品開発プロジェクトと、8のビジネス・ユニットが携わった15のコンピュータ・ハードウェア開発プロジェクトについての情報が収集された。そのうえで、同論文ではビジネス・ユニットを分析単位とし、これら20のビジネス・ユニットについて分析を行っている。

製品開発の成否にとって原価以外の要因の重要性が高い場合について、Davila and Wouters (2004) は、ここで企業が直面している問題は、(1) 原価低減の機会を製造段階前、すなわち製品の企画・開発段階に見出すことと、(2) 製品開発チームの関心を重要成功要因に集中させるという2つの要請の間にあるテンションをどう調整するかという点である述べている。そして、このようなテンションの調整のために行われている実務として、パラレル・コストマネジメント・チームの採用と、モジュラーデザインの採用をあげている。

まず、パラレル・コストマネジメント・チームの採用について、これは、製品開発に従事するコア・チームとは別に、原価低減に集中するパラレル・チームを組織するという方法である (Davila and Wouters, 2004, 17)。このパラレル・コストマネジメント・チームの役割は、コア・チームが開発したものについて、これをできる限り素早く再設計して原価低減に結びつけることである。これによって、コア・チームを原価低減以外の重要成功要因に集中させることができるという。

例えば、ある調査対象企業では、パラレル・コストマネジメント・チームのリーダーがコア・チームの定期ミーティングに出席している。このミーティングへの出席は、パラレル・コストマネジメント・チームが取り掛かれる原価低減の機会を識別することが目的である。このように、パラレル・コストマネジメント・チームはレビュー・ミーティングに参加するなどして製品開発プロジェクトを熟知している必要がある。ただし、あくまでもこのチームはコア・チームの外部で活動する。

パラレル・コストマネジメント・チームにとっての主要な課題は、コア・チームとのコミュニケーション・チャネルを確保することと、自身の知識を最も収益性に貢献する形で活かせるパーツやプロセスを識別することである。したがって、特定のパーツについて原価低減を行う方法を理解するのと同程度に、これらのパーツが製品のその他の部分とど

う関わっているのかについて知っておくことが必要となる。このような手法は、調査対象となった20のビジネス・ユニットのうち6つのビジネス・ユニットで採用されていた。

もう1つの手法が、モジュラーデザインの採用である。この方法は、調査対象となった20のビジネスユニットの全てにおいて何らかの形で採用されていたという。特にここで注目されているのが、製品のパフォーマンスにとって重要でないモジュール（ノンコア・モジュール）を開発プロジェクト外で開発するというやり方である。これによって、製品開発チームはノンコア・モジュール以外の部分、すなわち最も価値をもたらすキーテクノロジーに集中することができる。また、ノンコア・モジュールは製品開発プロジェクト外で開発されるため、製品開発プロジェクトがさらされている様々なプレッシャーからは解放され、原価低減に集中して開発を行うことができる。

このような例として、Davila and Wouters (2004, 18) では、ある製造設備メーカーにおけるノンコア・モジュールとしてのドライ・ポンプの開発の例をあげている。このドライ・ポンプはチップ製造設備の一部となるモジュールであり、チップ製造設備に搭載されている他の部分と比べれば、技術的には十分なレベルに達しており、原価低減がより重要な課題であると認識されていた。そこで、製品開発プロジェクト外でドライ・ポンプの開発を行い、このドライ・ポンプは同社のほぼ全ての製品に採用されることとなった。

原価低減のためにモジュラーを用いることは、特定の製品にとっては必ずしも最適な設計とはならない場合もある。しかしながら、最適な設計を目指すことが大きなロスを生むと認識される状況においては、十分よい（good-enough）設計を採用するほうが好ましい結果につながるという (Davila and Wouters, 2004, 18)。

以上、Davila and Wouters (2004) では、原価企画が必ずしも有効に機能しない可能性のある状況に着目し、このような状況におかれている典型的な産業としてハイテク産業をとりあげ、ハイテク産業における製品開発の実務を観察して、ここでとられている原価企画とは異なる手法について検討を加えている。ここで紹介された2つの手法は、いずれも製品開発チームに所属するエンジニアの関心を原価以外の他の重要成功要因に集中させ、かつ製品開発段階でも原価低減の機会を生じさせるという課題を解決するものであった。これらの手法によって、原価企画が必ずしも有効に機能しない環境下においても製品開発においてコストマネジメントが推進されていることが明らかとなった。

3.3.2 市場創造を伴う製品の企画・開発とP&A

市場創造を伴う製品の企画・開発における状況について、ここでは特に研究開発とマーケティングの協力関係に着目して、花王がP&Gから知識移転を図った技法であるP&Aという評価尺度 (挽, 2007, 96) について検討する。なお、以下本項では花王における用語の

使い方にならない商品という用語を用いているが、これは本論文でこれまで用いてきた製品という用語と同義である。

まず、花王の商品開発に対する姿勢をみてみよう。花王の歴史の中では、「新しい製品を開発することで、従来まったく存在しなかった新しい市場を開いた」という商品開発がいくつも行われてきた(花王経営史編集プロジェクト, 2003)。コンパクト洗剤のアタックや、フローリング掃除用具のクイックルワイパーなどがその典型的な例である。このような商品開発がいくつも行われてきた背景には、市場を開拓するような商品開発を支援する体制が整えられてきたことがある。

このような商品開発体制として、花王では1970年代のはじめに「商品開発の5原則」が確立された。これは(1)社会的有用性の原則(社会にとって、今後とも真に有用なものであるか)、(2)創造性の原則(自社の創造的な技術、技能、アイデアが盛り込まれているか)、(3)パフォーマンスバイコストの原則(P/Cでどの企業の商品よりも優れているか)、(4)調査徹底の原則(あらゆる局面での消費者テストで、そのスクリーニングに耐えたか)、(5)流通適合性の原則(流通の場でその商品に関わる情報を伝達する能力があるか)からなる。商品開発の5原則のそれぞれについて、これを制定した佐川幸三郎の著書では次のように説明されている。

第一の原則は、地球環境的視野あるいは消費者安全、消費者保護の視野からのアプローチであるとともに、企業哲学に基づいた主観的な原則でもある。売上、利益の増加のみを目的にしたいわゆる財テク的事業、一時は消費者に大受けをするけれども短期間の寿命で消滅する単なる流行商品、従業員のまじめな努力を阻害するあるいは企業イメージを損なうような商品、ギミック商品、企業のアイデンティティを損なう恐れのある事業等は、その企業の基本的哲学によって主観的な判断でふるいにかけてられる。

第二の原則は、「ミーツー商品」の排除である。競合他社がうまくやったから、それを真似て似たものを出そうというのではなくて、ブレイクスルー商品は他社に先駆けて出すことを奨励するための原則である。

第三の原則は、競争に勝つための基本原則である。ここで注意を要することはパフォーマンスの捉え方である。それは生活者の価値観の変化、ニーズの進化等によって時々刻々変化する。またそれは科学的に測定されるものだけではない。パフォーマンスがどうあるべきかを決めること、即ち商品のコンセプト作りは商品計画だけではなくて、マーケティングの最重点課題である。

第四の原則は、マーケティング調査重視の原則である。綿密な調査をしたつも

りでも、上市した後に思わぬ問題が起こることがしばしばある。謙虚に生活者の意見に耳を傾け、作る側の論理への偏りを排除することが大切である。

第五の原則は、流通における消費者との情報交換機能の重視である。特にサイレントセールスで販売するスーパーマーケット型商品では、ここで情報機能が欠落するとマーケティング成果が期待できなくなるからである。(佐川, 1992, 110-111)

この商品開発の5原則からもわかるように、花王では商品開発にあたって研究開発とマーケティングの協力関係を重視している。この2者の協力関係について、佐川(1992, 106)は、「商品革新は、技術革新と消費者のニーズの変化を先取りする市場フロンティアの開発によって生まれる。R&D独走の、消費者の心情を無視した商品開発は、企業のエゴであり、消費者の支持を得ることは難しい。また商品のパフォーマンスに見るべき改善のないものをマーケティング手法で買う気にさせるやりくちは、まさにギミックともいうべき手法である。したがってマーケティング戦略は、必ずR&Dとマーケティングの両者の協働によって策定されることが必要である」と述べている。商品開発の5原則とあわせてみれば分かるように、花王では、消費者に求められ、かつ消費者にとって真に価値のある違いをもった商品を、他社に先駆けて企画・開発していくことが求められているのである。

この商品開発の5原則は社内の全部門に明示され、この基準に外れる商品は上市を認めないこととされている(佐川, 1992, 110)。このように商品開発の5原則が社内の全部門に明示されたことは、「研究開発部門だけでなく、マーケティングも含めた複数の部門が、消費者・顧客にとって価値のある商品さらにはコア・コンピタンスを協力して創造することを企図していた」(挽, 2007, 106)といえる。

商品開発の5原則のうち、第3のパフォーマンスバイコストの原則が示すように、商品開発にあたっては、これが消費者スクリーンに耐えるとともに収益性の検討というスクリーンに耐えることが必要とされている。しかしながら、新商品の収支予測を売上高の推定値や製造原価の試算値を基礎にして、ごく一般的なかたちの損益の試算をすると、ここに問題が生じることが認識された。すなわち、「この方式で試算すると、ほとんどの新商品は発売直後の数期間は、かなりの損失を計上することになる。発売直後は、大量の宣伝費が投入され、活発なプロモーションが展開されるので、これらの経費を合計すれば利益は出ない場合が多いわけである」(挽, 2007, 100)。そこで、通常の前想利益に代えて用いられるようになったのがP&Aという評価尺度である。P&Aは前想営業利益にマーケティング費用を合計することによって計算され、この合計値が一定以上であることが新商品発売の条件とされたという(挽, 2007, 100)⁴。

⁴ただし、佐川(1992, 252)によれば、P&Aは普通、売上に対する%で表示されるという

つづいて、前述の商品開発の五原則を前提とした花王における商品開発のプロセスについて検討し、このなかで P&A がどのように用いられているかについてみてみよう。花王における商品開発のプロセスは（1）商品戦略の段階、（2）商品仕様の段階、および（3）生産・販売計画の段階の3段階にわけて考えることができる（佐川, 1992, 152）。まず、（1）商品戦略の段階では、企業戦略会議、事業本部戦略会議、あるいは事業本部で主催する長期商品開発会議等によって商品開発計画が検討される。これは R&D とマーケティングスタッフの協力によって行われ、メインコンセプト案としてまとめられる。このメインコンセプト案には、商品のメインコンセプトとターゲットが記載される。このメインコンセプトとターゲットに関して、佐川（1992, 121）は、マーケティング戦略の出発点はターゲットの設定であると述べている。このターゲットの設定にあたっては、消費者が商品に期待することという観点からのマーケット・セグメンテーションが行われる。このマーケット・セグメンテーションで注意を要するのは、消費者が現在の商品に期待することやその購入動機について聞き出してもわかることには限界があるということであるという。そのため、ここで研究開発とマーケティングの協力関係の重要性が強調される。

この点について、佐川（1992, 126）は、花王が「キューティクルケア」という新しいコンセプトで一連のヘアケア商品を開発して成功を収めたときの経緯を紹介している。この一連のヘアケアの開発は、研究開発のヘアケアグループが数十人のダイアリーパネルを設定し、パネルメンバーに一日の間に行う髪の手入れに関わる全ての行動を記録してもらうという調査を行ったことに始まる。この調査において、研究開発のメンバーは、パネルメンバーが起床から出勤までの忙しい時間帯に短時間の激しいブラッシングを行っていることに疑問をもった。従来からブラッシングは整髪の基本作業とされていたが、その実態は解明されていなかった。そこで、調査研究を行ったところ、このブラッシングが実は髪を損傷させていることが定量的に確認された。そしてさらに、シャンプー時にも毛髪表面のキューティクルが損傷している実態が把握された。この調査結果をうけて、静電気防止と摩擦係数を低下させるシャンプー配合成分の開発、毛髪を傷めないブラシの開発、今までなかったブラッシング剤の開発等、一連の新しいヘアケア商品が開発された。これら一連の商品は「キューティクルケア」という新しいコンセプトで上市され、大きな市場を作ったという。

このケースを受けて、佐川（1992）では次のように述べられている。

このモデルケースから学ぶべきことは、消費者のニーズを様々な切り口で浮かび上がらせる際に、ただ消費者から聞き取るだけでは駄目で、R&D の立場から実態を解析することを同時に行うことが大切であること、即ち R&D とマーケティングが連動することによって調査が有効になってくるということである。

髪を美しく維持するためには、ブラッシングが最も基本的な大切な作業である
と信じて一生懸命、毎日実行していたことが、実は髪を最も損傷させる作業で
あったことは消費者の誰もが知らないことだった。(佐川, 1992, 125)

ただし、同時にマーケット・セグメンテーションで注意しなければならないのは、細分化されたセグメントが「経済的に実行可能な」セグメントでなければならない(佐川, 1992, 124)ということである。この「経済的に実行可能」という点について、佐川(1992, 124-127)は、シャンプーの市場でいえばシェア1.5%以下では広告費も負担できないこと、また、ブランド数でいえば8~10ブランド程度が、小売店の店頭スペースと販売コスト面からの制約上の限界であることを指摘している。なお、メインコンセプトの設定には、このようなマーケット・セグメンテーションに基づく分析を出発点とする方法のほか、研究開発の発明やパテントを出発点として、それを有用な商品にするためのコンセプト作りをするルートもある(佐川, 1992, 129)。ただしいずれにせよ、研究開発とマーケティングの協働が必要となることに変わりはない。

メインコンセプト案には、メインコンセプトとターゲットのほか、戦略目標、投資、P&L、発売予定が記載される。このうち投資の項目のなかにP&A目標が記載されている。

(2) 商品仕様の段階では、生産技術、R&D、販売、宣伝政策、業務、消費者関連、法規などの全社的な支援によって進められ、商品仕様とマーケティング・ミックスが策定される。そして、つづく(3)生産・販売計画の段階では、販売計画が策定された後、生産計画がたてられる。これと並行してマーケティング計画を含む商品計画書が作られ関係各部に配布される。同時に事業部別事業計画が明らかにされる。この事業部別事業計画のなかにもP&Aは組み込まれている。このように、P&Aは、商品の企画にあたるメインコンセプト案や事業部別事業計画に組み込まれて利用されている。

このようにP&Aが商品の企画・開発の全体にわたって公式の書類に組み込まれている。挽(2007, 106)は、P&Aが研究開発とマーケティングの担当者間との会話においてしばしば使われたとして、「P&Aが研究開発部門とマーケティング部門との情報直結を促進した」と述べている。

3.3.3 新製品の企画・開発における価格決定

新製品の企画・開発にあたっては、企業において必ず製品に対して何らかの価格を設定しなければならない。価格の設定にあたって、自動車のモデルチェンジのように元号あるいは競合車の価格が参照できない場合、最終的な価格決定に至るまでには試行錯誤のプロセスがみられる。このような例として、以下では、P&Gにおける価格引き下げを志向した

紙おむつの事例と、花王におけるプレミアム価格を志向した健康機能をもった清涼飲料市場開拓の事例についてそれぞれみてみよう。

3.3.3.1 ターゲット顧客の拡大と価格引き下げ：紙おむつの事例

ここで取り上げるのは、P&Gによる紙おむつの企画・開発の事例である。まず初めに、P&Gが紙おむつ市場の開拓に乗り出した当時の状況について簡単に確認しておこう⁵。当時のアメリカでは、紙おむつはすでに存在していたものの、日常的に利用されるおむつは布おむつであった。紙おむつの利用は旅行時などの非日常に限られ、おむつの交換回数全体に占める紙おむつの割合は約0.2%であったという。

このような状況において、P&Gでは紙おむつの開発がすすめられていた。当時の紙おむつの価格は1枚あたり約8.6セントであった。P&Gの紙おむつは、当時すでに存在していた競合他社の紙おむつよりも性能的に優れていた。そこで、この機能的な優位性を根拠に、同製品の価格は1枚あたり10セントに設定された。また、事前に行われた消費者テストによれば、紙おむつを利用したいと回答した消費者の割合は回答の30%を超えていた。そこで、この調査結果を根拠に、テスト・マーケット⁶における販売量の目標は、おむつ交換回数全体の2.5%相当に設定された。

しかしながら、テスト・マーケットの結果、販売量は紙おむつの交換回数全体の約0.8%程度にとどまり、目標を大きく下回る結果となった。このような結果となった理由は、価格の設定にあった。すなわち、いくら機能的に優れていたとしても、日常的に利用するには1枚10セントという価格は高すぎると消費者に判断されたのである。このテスト・マーケットの結果を受けて、同製品をより低い価格で提供するためには原価の大幅な削減が必要であることが認識された。

コストの大幅な削減に取り組むにあたって、P&Gでは、販売数量目標を当初のおむつ総交換回数の2.5%より高く設定することが必要であると認識された。販売数量の増加がコスト削減に有効であるとされたのは、次の3つの理由によるものであった。1つめの理由は、販売数量が増加すれば、生産効率の向上にクわえて広告規模の増大が見込めるという論理である。2つめの理由は、販売数量の増加は原材料供給メーカーとの共同開発を可能にし、これによる原価削減の可能性があったことである。そして、3つ目の理由は、販売チャネルの拡大が見込めることにあった。3つ目の理由について補足しておこう。当時の紙おむつの主な販売チャネルはドラッグストアであった。ドラッグストアは高い販売マージンを

⁵本事例における当時の紙おむつの使用状況、価格、P&Gでの取り組みに関する記述は、特に断りのない限りデッカー（1999, 7-10）によっている。

⁶テスト・マーケットとは、製品を本格的に市場導入する前に行われる一部地域での販売テストをいう。

要求する代わりに、棚回転率については比較的低水準であることを容認する態度をとっていた。対して、スーパーマーケットは、販売マージンを低く設定する代わりに、棚回転率を重視する傾向にあった。販売数量の増加によって棚回転率が向上することで、スーパーマーケットに紙おむつの取り扱いを説得できる。これによって販売チャネルを拡大できることが期待されたのである。

その後、3回のテスト・マーケットを経て、同商品の本格的な市場への導入が決定された。最終的なテスト・マーケットでは、1枚あたり6セントであれば日常的に紙おむつが利用されることが判明した。そして、このときの販売数量は当初の紙おむつの交換回数の2.5%という目標の10倍近い数量であったという。

この事例からは、いくつかの示唆を得ることができる。まず1つめに、顧客から受け入れられるか否かについて、価格決定が根本的に重要な問題となり得るという点である。さらに、顧客からの支持を得ようとする場合、この価格決定はたとえ類似製品あるいは既存製品が存在していたとしても、これらの製品との機能比較によって行われるだけでは不十分である。すなわち、当該製品を顧客（最終消費者）が使用するシーンや、そのとき顧客（最終消費者）が負担するコストを考慮して価格を決定することが重要なのである。上述の紙おむつの例でも、競合製品との機能比較の上では、1枚あたり10セントという価格設定は妥当であると思われた。しかしながら、日常的に頻繁に紙おむつを交換することを考えた場合、顧客（最終消費者）はいくら機能比較の上では妥当であったとしても、その価格を受け入れない、すなわちその商品を購入することはないのである。

2つめに、価格決定が原価管理の方法の選択にも影響を与えるという点である。価格をどのような理由ないし目的からいくらに設定するのかという問題は、ここから導き出される目標原価の大小だけに影響するわけではない。すなわち、どのコストを、どのようにして下げるのかという原価削減の対象とその方法に影響を与えることに留意すべきである。上述の紙おむつの例では、顧客（最終消費者）の家計の負担上での上限から、価格を下げる必要があることが認識された。そして、この価格の引き下げをカバーするためには、より多くの顧客（消費者）に紙おむつを利用してもらうことが必要であると考えられた。そこで、このような一定以上の生産規模を実現することを前提に、単位あたり固定費の引き下げ、広告規模の増大による広告効率の向上、原材料供給メーカーとの共同開発による原価削減、あるいは販売チャネルの拡大などの方策が想定された。すなわち、製品の不要と思われる機能を取り除くことによる原価削減、あるいは追加的な広告宣伝等のマーケティング・コストによって製品の機能的な優位を顧客（最終消費者）に認識してもらうことで10セントという価格に対する支持を得るという原価管理が目指されたわけではないのである。

3つめに、顧客（最終消費者）にとって妥当な価格を決定するというのが、顧客（最終消費者）に対する調査を行えば決定できるという容易なものではないという点である。上述の紙おむつの例でも、最終的な価格は3回のテスト・マーケットを経てようやく決定されている。このように目標シェアを達成できる価格の設定が困難である理由としては、そもそも価格の参照点となるような競合製品がないということのほか、その製品のために支出をし、実際に使用するというシーンを顧客（消費者）自身も事前には具体的に想像できていない可能性が考えられる。すなわち、実際に製品を購入する場面に至るまで、その製品に対して自分がいくらまでなら支払意志をもつのかという態度を決定できないのである。そのため、実際の製品を顧客に供してその反応をみるテスト・マーケットごとに価格および原価の双方が見直されることになるのである。このように、価格決定と原価管理は相互に影響し合う複雑性をもち、かつ反復的活動を要することに注目すべきである。

3.3.3.2 ターゲット顧客の絞り込みとプレミアム価格の設定：ヘルシア緑茶開発の事例

ここで取り上げる商品は、花王株式会社における健康機能をもつ清涼飲料・ヘルシア緑茶の開発と、この製品の上市による特別保健用食品の承認を持つ飲料（特保飲料）の市場開拓の事例⁷である。2003年発売の同商品は、特定保健用食品（以下、特保）の承認を取得した健康機能を持つ清涼飲料であり、特保飲料の先駆けとして初年度に約200億円を売り上げたヒット商品である（花王アニュアルレポート2004）。この頃花王では、健康機能食品事業の拡大を計画していた。特に、市場が大きく消費者との接点が多い清涼飲料市場において機能性を訴求した商品を開発できないかを検討していた。同時に、花王の生物科学研究所では、広く食品に生かすことのできる機能素材の研究が進められていた。この研究の対象として臨床試験において体脂肪低減効果が認められた茶カテキンが選定された。このことをうけて、茶カテキンを活かした茶系飲料の開発が決定された。

同商品の発売にあたっては価格決定に強い関心が向けられたが、これには花王が従来から持っている価格に対するポリシーと、撤退事業での経験が影響している。まず価格に対するポリシーとして、花王では、従来から商品が最終顧客である消費者にもたらす価値と価格の関係について強固なポリシーを持っていた。また、撤退事業での経験としては、フロッピーディスク（FD）事業で経験した激しい価格下落がある。FD事業では、FD自体に商品機能としての新規性が存在しなかった。この弱点をカバーするため、ソフトの書き込みサービスなどによる付加価値の創出やコストダウンなどの努力を重ねたものの、これらはうまく機能しなかった。その結果、FD事業は競合他社との値下げ競争に陥り、1998年に完全撤退が公表された。このFD事業での失敗をうけて、その後、すこやかさという理念

⁷特に断りのない限り、本事例に関する記述は今村（2005）によっている。

を推し進めて具現化するために健康食品事業の立ち上げを表明したという経緯がある。そして、撤退に至ったFD事業の元担当役員である今村哲也氏が2002年にヘルスケア事業開発部の担当者として配置され、さらにこのセクションで取り扱う特保飲料の開発責任者となった。同氏は、FD事業で経験したすさまじい価格下落とそれにつづく事業撤退から、同商品の小売価格の設定に強い関心を持っていたという。

今村氏が着任した時点で、すでに事業をスタートするための一通りの事業計画は固まっていた。しかし、その後、マーケティング計画等について議論を深めていくなかで、健康機能価値を伝えるマーケティングと販売価格の決定が、困難かつ重要な課題であることが認識された。茶系飲料は、大手飲料メーカーの間で年間約1,000種類の新製品が市場に投入されるという激しい競争状況にあった。したがって、売り込みのために各社は激しい広告宣伝合戦を行っていた。そのような飲料事業において、花王は新規参入であるうえ、ヘルシア緑茶はその他の茶系飲料とは全く異なるコンセプトで健康機能を訴求する商品機能の新規性の高い商品である。したがって、ターゲットとする消費者にその健康機能を伝えるためのマーケティング計画と費用の確保は極めて重要であると考えられた。さらに、カテキン自体が高価であること、また、これを配合処方するコストもかなりかかることから、これに見合った高級感の醸成も重要であると考えられた。そこで、同商品のもつ健康機能価値を反映した価格であるプレミアム価格で販売し、適正な利益を上げられる事業にすることが、使命と責任であると考えられるようになったという。

同商品がもつ健康機能価値を消費者に提案するにあたって、新商品に飽きるのが早い、若い女性を中心とするダイエット志向の消費者は、ターゲットから外された。なぜならば、同商品の体脂肪低減効果は、同商品を毎日1本飲んでも効果が出るまでに3ヶ月が必要であるためである（週刊東洋経済 2003）。そこで、ターゲットとする消費者は、肥満や生活習慣病予防に関心のある30代以上の男性に絞られた。そして、このターゲット層に対して、その健康機能に見合う価格がどこであるのかが問題とされた。

さらに多額のマーケティング費用が必要であることを考えると、当初想定されていた販売価格やコスト、歩留まりに対する疑問が浮上してきた。そこで、これらの要素を1から検討するべく、事業開発責任者である今村氏自身が、研究、購買、生産、物流の要となる人物に製造原価等の詳細をヒアリングすることとなった。ここでは、配合処方、茶葉やカテキンなどの原材料、ボルトなどの部材の購入価格や歩留まり、生産と品質保証プロセス、生産委託加工賃、人員負荷、物流経費等についてのヒアリングが行われた。これにあわせて、予想販売数量のときの利益試算の議論も行われた。結論として、当初設定した販売価格では事業を継続・成長させるために必要なだけの利益を確保できないと判断された。そこで、価格を上げた場合の試算も行われた。このミーティングをもとに、翌日、事業部内

で価格設定の見直しの議論が行われた。この議論にあたっては、マーケティング計画を含めていく通りのシナリオが描かれた。高価格に設定すると販売数量が落ち、日販本数が一定数以下となると店頭の棚から外されてしまう。一方で、低価格の場合にはマーケティング費用をかけることができず、健康機能の価値を消費者にコミュニケーションするための利益を確保することができない。これらの点を事業部内で議論した結果、350ml 税抜 180 円での販売が決定した。

体脂肪低減効果のある茶系飲料という商品機能の新規性、および継続的に飲用することで肥満や生活習慣病を予防するという価値提案をターゲットである 30 代以上の男性に伝えるため、これに沿ったマーケティング計画が実施された。第 1 に、TVCM は発売直後に集中して放映するのではなく、ターゲット層の男性が在宅する時間に平準化して流されることとなった。第 2 に、パッケージについても、茶カテキンの配合量や効能をボトルに表示することで、他の茶系飲料とは異なることを強調した（週刊東洋経済 2003）。第 3 に、流通チャネルはコンビニエンスストア（CVS）とされた。これは、350ml サイズの飲料を最も多く取り扱っていることや、ターゲットとなる消費者が立ち寄ることを意識したためである。そして同時に、定価販売であるという点も考慮しての決定であった。もちろん、CVS での販売の場合、日販本数が規定数に達しない場合、発売数週間で店頭の棚から外されてしまうリスクがある。しかし、POS データから消費者の受入性や購入動向がすぐに分かるという利点もあり、CVS での販売が決定した。商品のもつ健康機能の独自性が CVS 側から評価されたこともあって、販売前には CVS と入念に棚割りや店頭 POP の打合せが行われ、これまでにない販売施策が展開されたという。

3.4 考察

3.4.1 顧客志向

Narver and Slater (1990) によれば、顧客志向とは、顧客に対して優れた価値を継続的に創造するためのターゲット顧客の十分な理解を意味している。以下では、ニーズへの適応とニーズの創造のそれぞれにおいて、顧客志向がどのように異なり、さらにそこでの管理会計の役割がどのように異なるかを考察する。

3.4.1.1 ニーズへの適応

原価企画については、そのあるべき姿の定義に顧客ニーズへの適合という要素が含まれていることからわかるように、ニーズへの適応に重点が置かれている。そして、ニーズ

への適応に重点が置かれているとき、顧客志向において求められているのは、ターゲット顧客が企画・開発される製品に対してどのようなニーズをもっているのかに関連する情報を収集・分析し、これを共有して共通理解を確立することである。このような顧客志向は、製品コンセプトの設定にあらわれている。トヨタにおける11代目カローラの製品コンセプトの設定において詳しく検討したように、製品コンセプトの設定にあたっては、世界中の各地域で顧客に対する聞き取り調査が行われ、顧客の表明するニーズ、あるいは言語化できなくとも自動車に対して顕在的に抱いているニーズが調査されている。そして、このような調査結果をふまえて捕捉された顧客ニーズが製品コンセプトとしてまとめられ、ニーズに対する共通認識をもつための中心的な用具となっている。

したがって、ここでの管理会計の役割は、まとめあげた製品コンセプトの意味内容をいかに原価に適切に反映させることを支援するかという点に求められる。そのために活用され発展してきたのがVEやQFDといったツールであった。また、感性VEについて、ここでは従来のVEが対象としてきた機能に対するニーズに適応するだけでは顧客に対する価値が高まらないといった問題が認識された。そのような認識に基づいて、ニーズについての項目を感性領域に拡大したものである。したがって、感性VEのために行われる調査の役立ちについては、山本(1997)も指摘しているとおり、ある程度のニーズの予測は可能になるもののこれをもって全く新しい製品につながるといったものではない。

VEやQFDといったツールの洗練化のほかにも、顧客にとって価値をもたらすであろう部分に重点的に原価をかける仕組みとして、ハイテク産業でのパラレル・コストマネジメント・チームやモジュラーデザインの採用が確認された。パラレル・コストマネジメント・チームは、原価低減に専念するチームをコア・チームとは別に設けることで、コア・チームの関心を原価に向けさせずに済むような仕組みになっている。モジュラーデザインの採用は、ノンコア・モジュールの開発を製品開発プロジェクト外で行うことにより、開発チームがノンコア・モジュール部分以外のキーテクノロジーに集中することができるような仕組みになっている。これらの工夫によってコア・チームが製品にとっての価値を左右する重要な技術に集中することは、顧客にとっての製品の価値を高めることにつながる。

なお、第2章で検討したように、市場志向には混同されやすい類似概念として顧客主導があった。顧客主導とは、顧客によって表明された要望に応えることを重要視する短期志向の姿勢である。原価企画がニーズへの適応を課題とすると、この顧客主導の問題は常につきまとう。原価企画の逆機能で指摘された、過剰な製品品種やバリエーション、あるいは顧客の要望に応えての過剰な標準仕様はまさしく顧客主導に陥ったことの例であろう。これに関しては、トヨタが商品企画において必ず行っている現地・現物の調査など、なんらかのストッパーとなる仕組みを常に確保しておく必要がある。商品企画段階から概算で

も目標原価を計算しておくことは、このようなストッパーとしての役割を果たす。すなわち何らかの形で目標原価が概算されていれば、「顧客の要望を鵜呑みにしてしまうと重量やコスト面で成立しないこともあり得る」(岡野・小林, 2015, 2) といった問題をより早期に認識して、是正することが可能だからである。

3.4.1.2 ニーズの創造

花王が商品開発5原則で目指しているような製品の企画・開発にあたっては、まず誰がターゲット顧客（セグメント）となり得るのかについての仮説を導出することが必要となる。このことは、花王におけるキューティクルケアをコンセプトとしたヘアケア製品の企画・開発からも読み取れる。この製品のように、これまで市場に存在しなかったような製品の場合、企画・開発される製品に対する事前のニーズというのはそもそも存在しない。したがって、まず企画・開発される製品によって価値を得られるであろう顧客（セグメント）を特定することが必要となるのである。このような課題のもとでの顧客志向では、ニーズを作り出すために必要なことは何か、という問いに答えられる情報の収集と分析にその重点がおかれる。これは具体的に言えば、前述した誰をターゲットにすることが製品のもつ価値を発揮することにつながるのかについての仮説の導出からはじまり、その仮説をもとに特定されたターゲット顧客に購買行動を促すためにはどのようなことが必要なのかといった問いの答えを明らかにするような情報の収集と分析をいう。

このような市場志向における管理会計に求められるのは、顧客の購買誘因、すなわちレベニュー・ドライバーについての分析を行ったうえで、このような購買誘因を生じさせるための活動を識別すること、およびこのような活動に必要とされる原価を過不足なくかけることができるような仕組みを整備しておくことである。顧客の購買誘因を生じさせるための活動に必要とされる原価を不足なくかけられようようにすることは、安易な原価削減によって新製品の企画・開発が脅かされないようにするために重要である。しかし原価以外の要因の重要性が高い場合にも、それを理由に原価を際限なくかければ、利益の獲得はかなわない。したがって、かけるべき原価は積極的にかける一方で、そうでないものはかけないということを支援する仕組みが必要となってくるのである。

かけるべき原価を積極的にかけるための仕組みとして、花王では、P&A という評価尺度を用いることによって、新製品の成功に必要な宣伝費が安易に削減されてしまわないような仕組みが構築されていた。これまで市場に存在していなかった革新的新製品にとって、顧客からその製品が選択されて売上につながるためには、その製品のもつ革新的な機能性を顧客に理解してもらうことが重要である。したがって、発売直後のプロモーション活動が重要な意味をもつ。P&A という評価尺度の利用は、利益の確保を理由に必要なプロモ-

ション費用が安易に削減されないことに貢献している。そして、十分にプロモーション費用をかけることは、顧客の製品の機能に対する理解促し、売上ひいては利益の獲得に貢献する。

対して、不必要に原価をかけないような仕組みは、価格決定における損益計算にみることができる。ヘルシア緑茶の事例にあらわれているように、ここでの価格決定にあたってはターゲット顧客セグメントに関する仮説をたてたうえで、このターゲット顧客セグメントにアプローチするためのマーケティングのシナリオが何通りが検討され、それらのシナリオに基づいて損益計算が繰り返し行われている。すなわち、現時点では曖昧性の高いターゲット顧客に関する仮説を検証し、顧客にとって価値のある商品を、その価値が十分発揮されるような形で供給するために必要な販売チャネルとの関係や広告宣伝の方法が検討されている。具体的にいえば、ヘルシア緑茶の企画・開発にあたっては、ターゲットとする消費者（顧客）に同商品のもつ健康機能を伝えるためのマーケティング費用の確保が必要と考えられた。広告宣伝などに多額のマーケティング費用が必要であることをふまえて、原材料、ボトルなどの部材の購入価格や物流経費などの見直しが必要であることが認識された。さらに、ターゲット顧客を中年男性に定めたことから最適な販売チャネルをCSVとしたことで、一定数以上の日販本数をクリアする必要も生じている。そこで、関係各所へのヒアリングをもとに、マーケティング計画を含めての幾通りかのシナリオの検討と利益の試算が行われている。すなわち、顧客にとっての価値を生み出すために必要とされる活動をカバーできる販売価格と規定の日販数量との関係が損益計算を通して模索されているのである。このように、これまで市場に存在しなかったような製品の投入を伴うニーズの創造の局面では多額のマーケティング費用が必要とされる場合があるが、それを理由に際限なく不必要な費用をかけないようにするために、マーケティング計画の裏付けとして損益計算がその役割を果たしていることがわかる。

3.4.2 競合志向

Narver and Slater (1990) によれば、競合志向とは、既存および潜在競合者の短期的な強みと弱み、および長期的なケイパビリティと戦略を理解することをいい、これはターゲット顧客の現在および将来のニーズを満足させるために必要とされる。これについても、ニーズへの適応が課題とされる状況とニーズの創造が課題とされる状況とでは理解すべき内容が異なる。

3.4.2.1 ニーズへの適応

ニーズへの適応を課題とするときに必要な競合に対する理解とは、捕捉した顧客ニーズにおいて、競合との比較で劣らないための理解である。したがってここでは、捕捉したニーズに関連するパラメータで競合に劣らないようにするために必要な情報が提供される必要がある。

この最も分かりやすい例が、製品売価設定における市価基準の重用であろう。田中他(2014)の調査結果によれば、過去30年間にわたって日本の原価企画採用企業で最も多く用いられてきたのは、競合製品・類似製品の売価とその機能レベルや設計諸元を総合的に比較し戦略的要素を加味する方法であった。また、製品売価の設定方法を大きく売価基準と市価基準に区別すれば、市価基準の採用は100%に達している。このような市価基準の採用率の高さは、顧客が価格を基準に競合製品との比較を行っていることを認識し、価格というパラメーターで競合に劣らないために必要とされる。したがって、機能レベルが同程度の競合製品・類似製品の価格に関する情報が必要となる。そしてここでは目標原価計算がニーズ適応への役割を果たしている。顧客の価格に対するニーズをもとにした目標原価が算定され、これが業績目標として与えられることで、競合製品に対する価格競争力を確保することがここでの目標原価計算の役割である。

ただし、P&Gの紙おむつの企画・開発の事例にみられるように、顧客の価格に対するニーズに適応しようとする場合に、競合価格の参照によって価格を決定することが意味をなさない場合もある。このような場合、顧客の価格に関するニーズを満たしつつ、企業にとって必要な利益を確保するために、損益計算が重要な役割を担っている。すなわち、テストマーケットを繰り返し、そのたびに繰り返し損益計算を行うことによって、顧客の価格に関するニーズを満たしつつも、必要以上に価格を下げることもない価格と販売数量の関係が模索されているのである。特にこれが原価企画における原価基準の標準売価設定と異なるのは、小売チャネルへのマージンの支払いや広告宣伝といった製造原価以外の原価も含めたトータルな原価との比較考量によって販売価格と数量の関係が決定されることにある。さらに、P&Gの紙おむつの事例からも明らかであるように、顧客の価格に対するニーズに応えるために販売価格を引き下げることがある場合、ここで検討の対象となるべき原価は必ずしも製造原価のみではないし、製造原価の削減のみが検討されるわけでもない。むしろ必要な製造原価はしっかりとかけたうえで、価格の引き下げによって販売数量を増やし、製品単位当たり固定費を引き下げること考えられるし、このような販売数量の増加によって広告効果を高めることや販売チャネルを拡大することが、さらなる販売数量の増加、すなわち売り上げの増加と利益の獲得につながる場合もある。このような総合的な観点から検討を行うためには、製品1単位あたりの目標原価による原価管理だけでは

不十分であり、やはり損益計算の重要性がここで強調されるのである。

3.4.2.2 ニーズの創造

ニーズの創造が課題とされるような状況においては、ニーズへの適応で要求されるような競合との比較で劣らないという観点での競合志向はあまり重要ではない。なぜならば、これまで市場に存在していなかったような製品についてはそもそも競合が存在していないからである。

このことは、花王におけるヘルシア緑茶の開発の事例にあらわれている。花王のヘルシア緑茶開発のにあたっては、当初は通常の手飲料メーカー各社が投入している通常の手系飲料が競合として捉えられていたようである。しかし、ヘルシア緑茶は通常の手系飲料とは異なる健康機能飲料である。したがって、通常の手系飲料の価格についての情報を収集しても、これを価格決定の参考にすることはできない。

3.4.3 職能間調整

Narver and Slater (1990) によれば、職能間調整とは、ターゲット顧客に対して優れた価値を創造するにあたって、企業のもつ資源を調整して活用することをいう。この職能間調整は、顧客および競合の情報にもとづいて行われる。

3.4.3.1 ニーズへの適応

ニーズへの適応が課題とされる状況では、顧客のニーズが把握され、これが製品コンセプトとしてまとめられる。したがって、原価企画における職能間調整は、この製品コンセプトを中心として行われる。このことは、加登 (1993, 90) が「原価企画を実施するときには、組織構成員の製品への求心力を維持するために明確な製品コンセプトが必要となる」と述べていることと整合的である。すなわち、製品コンセプトから逸脱しないようにしながらも目標原価を達成して利益を獲得できるよう職能間調整が行われる必要がある。

このような職能間調整は目標原価の細分割付という形で行われる。ここで問題となるのは、製品コンセプトの不可視化の可能性である。すなわち、設計エンジニアは洗練された管理ツールおよび管理システムのもとで割り付けられた原価目標、あるいは品質や納期に関する制約に高い関心を寄せており、これによって製品コンセプトが意識の外に追いやられてしまうという問題である。これについては、商品企画部門とのコミュニケーションが必要と考えられるが、原価企画の逆機能のなかでも述べた通り、原価企画関連部門と非関連部門とのコミュニケーションは必ずしも情報や価値観の共有をもたらすわけではない。

吉田 (2012) が示したように、目標原価の達成困難度が極めて高い場合には協働を通しての製品コンセプトの達成が困難になる。このことは、厳しい原価目標が与えられることによって、原価企画関連部門と非関連部門とのコミュニケーションによる情報や価値観の共有が難しくなる可能性を示唆している。

しかしながら、小林 (2017) がトヨタにおける設計者の原価企画に対する意識を調査したなかでは、設計者は良品原価の実現に対して CE と同程度に高い関心を持っていることが明らかとなっている。ただし他方で、目標原価の設定がロジカルでないことや、目標原価が商品力にあっていないことに対する不満も表明されている。このことから、目標原価と製品コンセプトとの関係性をより明確に伝えることができれば、製品コンセプトの実現に設計者を関与させることが可能であることも考えられる。したがって、製品コンセプトからみた目標原価の細分割付の根拠を何らかの形で設計者に示すことが必要であると考えられるが、このような情報が設計者に対して提供されているのか否かは今回は明らかにできなかった。

これと同様の問題はハイテク産業におけるパラレル・コストマネジメント・チームの活用においても起こり得る。パラレル・コストマネジメント・チームの活用では、キーテクノロジーを具現化するコア・チームと、これを素早く再設計するチームとに分けて両チームの活動を並走させるコストマネジメントの仕組みが構築されていた。この仕組みをうまく機能させて原価低減につなげるためには、コア・チームとのコミュニケーションをいかに確立するかが重要な課題となっている。しかしながら、パラレル・コストマネジメント・チームの活用を取り上げた論文のなかでは、どのようにしてコア・チームとのコミュニケーションを確立しているのかについての具体的な言及はなされていなかった。

3.4.3.2 ニーズの創造

ニーズの創造が課題となる状況での職能間調整について、花王では、研究開発部門とマーケティング部門の協働が強く意識されていた。ヘルシア緑茶の開発の事例にみるように、研究開発部門における研究成果を新製品開発につなげるためには、研究開発部門とマーケティング部門の双方が顧客に対する共通理解をもっている必要がある。このとき、挽 (2007) も指摘するように、P&A が両部門の協働を促進している。すなわち、部門間に何らかの共通言語を確立することによって協働を促しているのである。ただし、P&A が実際に両部門の会話の中でどのように用いられたのかや、それが両部門間の調整に具体的にどのような影響を与えたのかについては、必ずしも明らかではなかった。

この点について、花王におけるヘルシア緑茶の事例からは興味深い示唆を得ることができる。同事例では、事業開発責任者である今村氏自身が、研究開発や購買、生産、物流と

いった諸部門のキーパーソンに対する詳細のヒアリングを行ったことが明らかとなっている。そして、このヒアリングにもとづいて、販売価格の見直しと、これに伴う研究開発、製造、マーケティングを含めた様々な活動および原価の見直しが行われている。このことから、ニーズの創造における機能間調整にあたっては、機能間調整の軸となる人物が必要であるのかもしれない。さらに、花王では新製品の企画・開発にあたって公式の書類に P&A が評価指標として組み込まれているとともに、ヘルシア緑茶の事例では価格決定にあたって何通りかのシナリオに基づいた損益計算が繰り返し行われていた。これらの事実を鑑みれば、機能間調整の軸となる人物によって、損益計算に関する会計情報を用いた機能間調整が行われていた可能性が推察される。

3.5 本章のまとめ

本章では、製品の企画・開発段階での市場志向と管理会計との役割について検討をおこなった。本章ではまず原価企画が採用される状況について検討を行った後、原価企画以外の手法等が採用される状況についての検討を行った。これらの検討をもとに、本論文の分析フレームワークにもとづいて考察を行ったところ、分析フレームワークで想定していたのと同様に、ニーズへの適応とニーズの創造という大きな課題の違いによって、市場志向におけるそれぞれの要素での取り組みとそこでの管理会計の役割が異なることが明らかとなった。

ニーズへの適応においては、顧客の顕在的・潜在的なニーズに関する情報を収集・分析するとともに、これを製品コンセプトとしてまとめたうえで、この製品コンセプトを中心とした顧客に対する共通理解の確立が目指されることになる。したがってここでは、製品コンセプトの実現にかかる原価を製品に細分割付する方法を洗練化させることや、チームの分割あるいは製品モジュールの区別によって製品コンセプトの実現のために重要な部分に重点的に原価をかけられるような仕組みを確保することが必要とされていることを指摘した。また、特に価格決定においては、競合製品との関係で規定されてくる価格に対する顧客のニーズに応ずるための目標原価計算方式による原価管理の役割を指摘した。ただし、製品によっては価格決定において競合価格の参照が意味をなさない場合がある。そのような場合には、価格決定において損益計算が重要な役割を果たすことを指摘した。さらに、機能間調整においては、原価企画における原価企画関連部門と非関連部門の間の軋轢と同様の問題が常に生じうる。このような問題を克服するためには、原価の細分割付の根拠となる製品コンセプトと原価との対応関係がより具体的に提示される必要性があることを指摘した。

ニーズの創造においては、まず誰がターゲット顧客となり得るのかについての仮説を導出することが重要となる。そのうえで、その仮説にもとづいた顧客の購買誘因、すなわちレベニュー・ドライバーの分析とそのレベニュー・ドライバーを生じさせるために必要となる活動の分析が必要となる。したがってここでは、管理会計がこのような活動のために必要な原価を過不足なくかけられるような仕組みとしての役割を果たすことが必要となる。このような管理会計の役割として、花王におけるP&Aという評価尺度の活用や、価格決定における損益計算などが重要な役割を果たしていることを指摘した。また、ニーズの創造の場合には、ニーズへの適応とは異なり競合志向は重要でない可能性が高いことも指摘した。さらに、職能間調整においては、研究開発とマーケティングや、そのほかにも製造、購買、生産、物流といった様々な職能間での調整が必要とされる。この職能間調整にあたっては、その軸となる人物が必要とされる可能性があること、またその人物が、損益計算に関する会計情報にもとづいた職能間調整を行っている可能性のあることを指摘した。

第4章 サービスの企画・開発における市場志向と管理会計の役割

4.1 はじめに

本章では、サービスの企画・開発に焦点をあて、そこで用いられている管理会計手法について検討をくわえる。前章でみたように、製品の企画・開発における管理会計手法としては、原価企画をはじめとする研究が蓄積されてきた。これに対して、サービスの企画・開発における管理会計手法に関心が寄せられるようになったのは比較的最近のことである。第2節ではまず、サービスの企画・開発段階における管理会計の役割が注目され始めた背景について検討をくわえる。この検討をふまえて、続く第3節では、サービスの企画・開発段階において用いられる管理会計手法としてサービス原価企画について、その理論的な枠組みを検討する。さらに第4節では、第3節で検討した理論的枠組みにもとづくサービス原価企画に関する産業横断的な実態調査および個別の事例に関する先行研究について検討をくわえる。これらの検討をもとに、第5節では、サービス原価企画と市場志向との関係について考察する。

4.2 サービスの企画・開発段階における管理会計の役割への注目

サービスの企画・開発段階における管理会計の役割については、サービスの有効なコスト・マネジメントを追求するなかで関心が寄せられるようになった。庵谷 (2009) は、サービス業のコスト・マネジメントに関する先行研究について、技術的側面からの議論と利用目的側面からの議論に整理したレビューを行っている。

まず技術的側面からの議論について、ここで検討すべき問題は主にサービス対の原価計算の可能性、すなわち原価計算対象の設定問題であるという (庵谷, 2009, 208)。なぜならば、サービスはアウトプットとしてのサービスを定義すること自体に技術的な困難性が認められるからである。そこでまず、アウトプットとしてのサービスが定型化可能な場合と定型化不可能な場合を分けて考える必要がある。サービスの定型化が可能であれば、サー

ビスそのものを原価計算対象として設定したコスト・マネジメントの手続きを取ることが出来る。ただし、庵谷 (2009) は、荒井 (2007) が示した診断群分類別患者包括サービスによる医療サービスの定型化以外の例については、他の研究では言及されていないのが現状であるとし、サービス定型化可能な場合が極めて限られていることを指摘している。

これに対して、サービスの定型化が不可能である場合には、サービスそのものではなく、サービスの提供対象や、サービス提供主体を原価計算対象に設定することで、原価計算対象の設定問題を解決する必要がある。サービスの提供対象を原価計算対象とする場合の典型的な例は顧客を原価計算対象とすることである。また、サービス提供主体を原価計算対象とする場合には、例えば銀行であれば支店別など、サービスを提供する側の何かしらの一定単位に原価を集計することになる。これによって、サービスの原価計算はできないものの、サービス提供対象やサービス提供主体を代理変数とすることによってサービスの定型化が不可能であるという問題を解決しようとしている。そして、このような方法がとられる場合には、活動基準原価計算の適用を指摘する先行研究が多いという (庵谷, 2009, 210)。

次に、利用目的側面からの議論については、原価管理目的と意思決定目的の2つの目的を取り上げて検討がくわえられている。意思決定目的に関しては、組織の部門別収益性管理を取り上げる研究も散見される一方で、顧客別収益性分析の有用性を主張する研究が非常に多いことが指摘されている (庵谷, 2009, 211)。これらの主張では、「サービス業では間接費や固定費が大部分を占めているという前提から ABC の有用性が高い」 (庵谷, 2009, 211) と指摘しているという。これに対して、原価管理目的では、標準原価計算による管理が論点としてとりあげられているという。ただし、標準原価計算による管理を行うためには、サービスそのものを定型化する必要がある。そのため、こうした管理手法が適するか否かはサービスごとの検討が必要であるという。

これらの先行研究を検討したうえで、庵谷 (2009) は、技術的側面からの議論にせよ、利用目的側面からの議論にせよ、従来のサービス業におけるコスト・マネジメントの議論が、サービスの生産（提供）段階に焦点をあてたものであることを指摘している。このような状況に対して、原価の大部分が生産プロセスの上流で決定してしまうことを考えれば、企画・設計といったサービス生産プロセス全体を含めた議論が必要であると指摘している。そしてここに源流管理に主眼を置いた原価企画の適用可能性を見出している。ただし先に述べたように、サービスの定型化が可能である場合は極めて限られている。このような状況から、庵谷 (2009) では、サービス自体ではなく、サービス提供主体への原価企画の適用が提案されている。そして、その例として、輸送サービスにおける車両の企画・設計への原価企画の適用などを論じている。ただし、製造業で生成・発達した原価企画の管理の主眼が主に材料費といった変動費にあったのに対して、固定費が大半を占めるサービス業で

は変動費の削減には限界がある。このことから、サービス提供主体に原価企画を適用するとしても、これが従来の原価企画の枠組みや適用方法とは異なる可能性を検討し直す必要があると指摘している(庵谷, 2009, 215)。

このように、庵谷(2009)では、サービス生産プロセスの源流に注目した研究がほとんどないという先行研究の状況から、サービス生産プロセスの上流に注目することの必要性を指摘し、ここに源流管理に主眼をおく原価企画の適用可能性を見出している。ただし、庵谷(2009)は、サービスの定型化が可能な状況が現状では限られているという点に注目して、サービスそのものではなく、サービス提供主体となるモノやシステムへの原価企画の適用可能性を論じている。

庵谷(2009)がサービスの定型化の困難性を受けて、サービスそのものではなくサービス提供主体への原価企画の適用を論じたのに対して、岡田・荒井(2009)はむしろ、技術の進歩などによって従来困難であったサービスの定型化が可能になりつつあるという状況に焦点をあてている。

岡田・荒井(2009)は、日本におけるサービスの生産性向上運動における生産性概念に着目し、サービスの生産性向上において、企画・開発段階からの統合的な管理の必要性を認識している。岡田・荒井(2009)は、2007年4月にとりまとめられた「サービス産業のイノベーションと生産性に関する研究会」の報告書に示されたサービスの生産性向上運動における生産性の考え方に注目している。同報告書では、サービスの生産性向上においては、製造ノウハウの活用などによる効率の向上とあわせて、サービス品質あるいは顧客満足の向上が両輪として追求される必要があると指摘されている。

このような指摘を受けて、岡田・荒井(2009)は、サービスの生産性向上において管理会計が果たす役割は「一定の品質や規格を保った製品を生産するという前提を満たしたうえで、原価の発生を一定の幅の中におさえていく」(岡本, 2000, 384)というコスト・コントロールによる効率性の向上にとどまらないことを指摘している。すなわち、「競争に生き残るために、どこに、どれだけのコストをかけるべきか、コストはいくらでなければならないかといった計算と分析」(岡本他, 2008, 225)行う戦略的コスト・マネジメントの視点、いいかえれば効率性と効果性の両方を考慮した統合的管理としてコスト・マネジメントを実施するという観点が必要であることを指摘している(岡田・荒井, 2009, 57)。

サービス生産向上を企図して戦略的コスト・マネジメントを実施する場合には、効率性と効果性の関係性、およびサービスの定型化困難度を考慮する必要がある。このうち、サービス定型化困難度について、岡田・荒井(2009, 59)は、「その定型化困難度は永久に変化しないものではなく、それを克服する研究や技術の登場により変化しうるものであることを理解し、先進的な研究や技術に常に注意を払っておくことが重要である」という荒井(2007)

の姿勢を強調している。このような研究や技術の登場について、岡田・荒井(2009)は、医療サービスにおける診断群分類の開発にくわえて、イーグルバス社の運行ダイヤ最適化の試みをとりあげている。この試みでは、発着時間および乗車率のばらつきという点で従来定型化困難度が高かったバス事業について、工学的アプローチによって定型化困難度を下げ、さらに運行データと顧客データを収集・解析して、これらを採算が取れる形で束ねるという原価企画的な活動が行われたことを紹介している。このような医療サービス、あるいはバス運行サービスでの事例をもとに、岡田・荒井(2009)は、可能であれば原価企画を大いに活用するべきであるという積極的な姿勢をとっている。

このように、サービスについても、生産(提供)段階のみならず、企画・開発段階といった上流に遡り、そのプロセスの全体を視野にいたした議論がなされるべきであることが指摘されてきた。そのなかで、製造業において源流管理に焦点をあててきた、あるいは効果性と効率性の統合的管理に資してきたという点に着目して、原価企画の適用可能性が議論されはじめた。このなかでは、サービスの定型化困難度を理由として、あくまでその適用対象をサービスそのものではなく、サービス提供主体とするとした議論がある一方で、むしろ定型化困難度が研究あるいは技術の発展によって解消可能であるという方向に目を向け、サービスそのものを適用対象とする議論もみられた。

サービス提供主体を適用対象として原価企画を実施する場合、製造業とサービス業の変動費・固定費の比率の違いから生じる適用方法の相違についての検討が必要であることが指摘されている。しかしながら、車両といった物理的なものを対象に適用するという点では製造業で行われてきた製品を対象とする原価企画の手続きにかなり類似したものになることが予想される。これに対して、サービスそのものを適用対象とする場合には、従来の製品を対象とした原価企画とはかなり異なる特徴をもった原価企画が行われる可能性がある。そこで、次節では、製造とサービスの違いに着目して論じられた、サービス原価企画の理論的枠組みについて検討することとする。

4.3 サービス原価企画の理論的枠組

4.3.1 サービスの特性と原価企画の有用性

岡田(2010)は、典型的なサービスの資源利用(原価)と、その資源利用によって生み出される価値との間の関係性から、サービスの原価企画の有用性を指摘している。まず、製造分野を主眼に置いた一般的な原価と価値の関係性は、図4.1のようにあらわされる。ここでは、交換対象となる製品を企業が生産し、生産・交換された製品を顧客が消費するという関係が成り立っている。このとき、「原価を発生させるのは生産者としての企業であり、

価値を発生させるのは消費者としての顧客であるとみなすことができる」(岡田, 2010, 66) という。

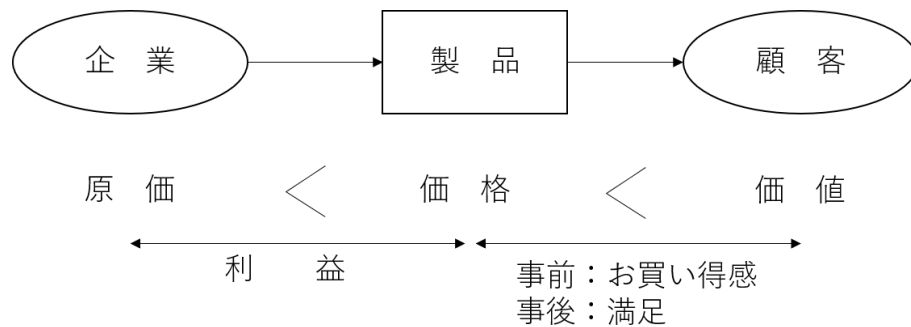


図 4.1 製造分野における原価・価格・価値の関係（出所：岡田, 2010, 66）

これに対して、典型的なサービスでは顧客とサービス組織が価値を共創すると考える。すなわち、「顧客（および顧客の所有物）が外部生産要素として生産プロセスに投入されなければ、価値は創造しえないのである。そして、もし外部生産要素が投入されたとしても、それが生産プロセスで適切に利用されなければ、期待された価値を生み出すことはできないと考える」(岡田, 2010, 66) のである。

このような価値共創の考え方にたつ場合、「典型的なサービスでは、顧客も原価発生に直接的な影響を与え、かつサービス組織も価値発生に直接的な影響を与える、という視点」(岡田, 2010, 67) をもつことができるという(図 4.1)。岡田(2010)は、このような価値共創の関係ゆえに、サービスでは特に「原価、価格、価値」の関係を統合的に設計・管理する必要性が高いことを指摘している。

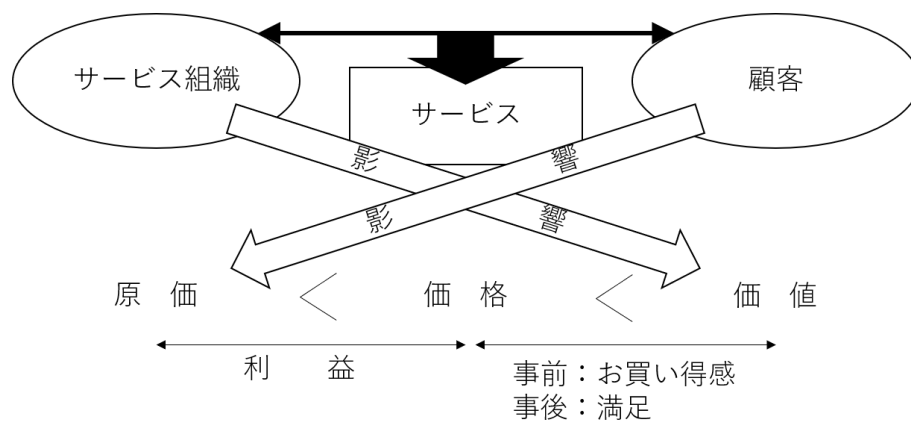


図 4.2 典型的なサービスにおける原価・価格・価値の関係（出所：岡田, 2010, 66）

ここで岡田(2010)は、「原価、価格、価値」を統合的に管理するという考え方にとって、製品を対象とした原価企画の考え方、すなわち「製品の企画・開発にあたって、顧客ニー

に適合する品質・価格・信頼性・納期等の目標を設定し、上流から下流までのすべての活動を対象としてそれらの目標の同時的な達成を図る、総合的利益管理活動」(日本会計研究学会, 1996) という考え方が有効となりそうであると述べている(岡田, 2010, 67)。

4.3.2 サービス原価企画仮説

岡田(2010)が指摘するように、典型的なサービスは製造分野とは異なる特徴を有している。したがって、サービスへの原価企画の適用にあたっては、製造業で生成・発展してきた製品を対象とした原価企画とは異なる形態が必要とされる可能性がある。それでは、製品を対象とした原価企画とサービスを対象とした原価企画とはどのように異なるのか。これについて、岡田(2007)および岡田(2010)で論じられたサービス原価企画仮説について検討してみよう。

岡田(2007)は、先行研究から演繹的にサービス原価企画のあり方を推定している。まず、岡田(2007, 114)は、サービスの生産では、「顧客とサービス組織の間の一連の活動を遂行することがサービスの生産であり、その結果が顧客によって評価される」という考え方がとられる。したがって、サービス組織においても、サービス開発段階において誰に(ターゲット・セグメント)何を(サービス・コンセプト)を明確に定義する作業が非常に重要になるという。そして、ここで定義されたターゲット・セグメントに対するサービス・コンセプトを実現するための革新的なアイディアを採算のとれる形で事業化することをサービス原価企画の課題としている(岡田, 2007, 116)。

このような課題を解決するためのサービス原価企画はどのようなものであるかについて、岡田(2007, 117)は、「サービス生産は、サービス組織と顧客が役割を分担し、協働することによって完遂されるものである」ことから、顧客の活動を十分に考慮することがサービス原価企画において重要であることを強調している。そこで、サービス・マネジメント論の専門書が顧客の活動を出発点としてサービス提供システムを設計する方法論を推奨していることに注目し、サービス原価企画を構成するものとして(1)サービス・コンセプト創出段階における目標原価計算、(2)顧客ライフサイクル・コスト企画活動、および(3)サービス提供原価企画活動の3点について説明している。

(1) サービス・コンセプト創出段階における目標原価計算は、ターゲット・セグメントとサービス・コンセプトを定義する、サービス・コンセプトの創出段階において行われる。ここで行われる活動は、基本的に製品開発における企画段階と同様であり、「ターゲット顧客にどのような価値や満足を与えるかという非常に抽象度の高い概念的なレベルの議論が中心となる」(岡田, 2007, 118)。そしてこの段階において、開発するサービスの、市場で競争可能な予定販売価格と目標原価が概算として設定される。

次に、(2) 顧客ライフサイクル・コスト企画活動について、ここでは生産者としての役割を担う顧客の活動の作り込みが行われる。この顧客の活動の作り込みにあたっては、「顧客が支払うサービス価格以外の費用についても考慮しながら、収益モデルを設計しなければならない。・・・収益モデルの設計の際、サービス組織では価格設定単位が非常に多様であることを忘れてはならない。・・・そのため、サービス・コンセプト創出段階から、何に対して価格を設定するかについてイメージを持っておくことが必要となる」(岡田, 2007, 119) という。また、この顧客ライフサイクル・コスト企画の使命は、「ターゲット顧客が納得するかたちで彼らに必要とされる一連の活動を作り込むことであるから、彼らに当該活動を行うインセンティブが働くのかどうかを綿密に分析しなければならない。つまり、レベニュー・ドライバー分析が必要となるのである。したがって、「どの活動が顧客の購買意欲を大きく左右するのか(しないのか)、どの活動が顧客満足やロイヤルティに多大な影響を与えるのか(与えないのか)、といったことを事前に特定しておくこと」(岡田, 2007, 116) がサービスのオペレーション段階における収益性のばらつきのコントロールに有用であるという。

最後に(3) サービス提供原価企画活動について、これは「サービス組織側の論理で原価・利益を作り込む活動」(岡田, 2007, 119-120) であると説明されている。そして、サービスの本質が活動であるという考え方を前提にするならば、サービス提供原価企画の方向性は、活動の作り込みと同時並行的に原価・利益を作り込むという考え方になるという。岡田(2007, 120) ではさらに、このようなサービス原価企画においては、活動の外部化¹だけでなく、活動の削除や活動内容の変更といった設計変更についての様々な選択肢にもとづいて原価・利益を作り込む必要があること、そして、「異常活動に対する適切な対処策とその原価を可能な限り設計しておく必要性」を指摘している。後者について補足しておけば、異常活動とは、サービス提供活動の失敗に対処するために生じる活動や、突発的な顧客ニーズによって必要とされる活動のことをいう。サービス原価企画の理論においてこのような異常活動の重要性が強調されるのは、製品の生産とは違い、サービス生産時に生じた仕損が顧客の不満に直結してしまう場合が多いからである。さらにこの異常活動のうち、突発的な顧客ニーズによって必要とされる活動には、サービス・コンセプトとの整合性の観点から許容可能なものとそうでないものが存在する²。したがって、どのような、あるいはどの程度の突発的なニーズに応じるかの判断基準、またそのニーズに応ずるために費やすべ

¹活動の外部化とは、サービス提供に必要な活動の一部を顧客に任せることを意味している。サービス活動を外部化することによって生じる追加コストと、外部化されていないその他のサービス活動の設計原価の合計が目標原価を下回れば、活動の外部化を行う設計案が支持される(岡田, 2007, 114)。

²この説明として、岡田(2007, 121) は、小売サービスのノードストロームが、たとえ顧客からの強い要望があっても、「ノードストロームらしくない」、すなわち自分たちの顧客には不適當であると考えられる商品は販売しないという姿勢を貫いてきた例を示している。

きコストの目安を可能な限り事前に検討しておく必要がある。このように、サービスの原価を作り込むにあたっては、異常活動を可能な限り事前に予測し、かつ、これにかかるコストをサービスの開発段階から作り込んでおくことが重要となるという(岡田, 2007, 121)。

これら3つのパートからなるサービス原価企画と、製造分野の原価企画とを比較したときの大きな相違点について、岡田(2010)は次の2点を指摘している。第1に、「顧客の視点から「原価、価格、価値」の関係を作り込んでいく活動として、顧客ライフサイクル・コスト企画活動の必要性が指摘されている点」(岡田, 2010, 67)である。第2に、「顧客ライフサイクル・コスト企画活動との密な関係性の中で、サービス提供原価企画活動が行われる点」(岡田, 2010, 68)である。これらの議論を、サービスの企画・開発・設計から生産・提供に至るまでの一連の流れに対応させて整理したものが、図4.3である。

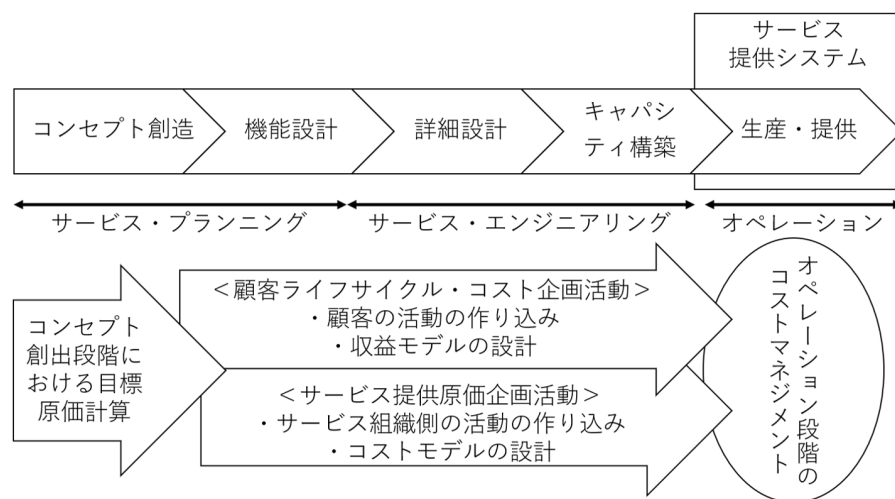


図 4.3 サービスの開発から提供までの流れとサービス原価企画（出所：岡田, 2010, 68）

4.3.3 サービス原価企画の理論的枠組みの妥当性とその実態

岡田(2010)は、図4.3を基本フレームとし、さらに次の5つの焦点を設定して、「成功するサービス」の開発方法論を調査している。

- (1) コンセプト創出段階における目標原価計算について
- (2) 顧客ライフサイクル・コスト企画活動について
- (3) サービス提供原価企画活動について
- (4) 2と3のすりあわせについて
- (5) サービス・プランニング段階、サービス・エンジニアリング段階、オペレーション段階の関係について

なお、岡田 (2010) における「成功するサービス」は、「売上の安定成長」と「安定して高い収益性」の2点によって定義されている。このような定義を行った理由は、それ以前より継続して行ってきたサービス組織52社へのインタビュー調査の結果、サービスの成功については、産業・業種に関わらず多くの場合「高い顧客満足」、「売上の安定成長」「安定して高い収益性」というキーワードが回答されたことによっている。この3つのキーワードのうち、「高い顧客満足」については当時の状況では客観的な基準を設けることが困難であった。そこで、サービス・プロフィット・チェーンの考えに従って、「高い顧客満足」は「売上の安定成長」と「安定した高い収益性」の2点に結びついていると仮定し、これら2点を成功するサービスの定義としている。岡田 (2010) では、この定義に該当する主力事業を有するサービス組織を高業績事業者と呼び、これに該当する18社に対する聞き取り調査を行っている。

岡田 (2010) の調査内容からは、これらの高業績事業者においては類似する方法論によって「成功するサービス」が開発されていること、そして、図4.3のフレームに照らして、「サービス原価企画だとみなしてよいと思われる活動を全ての高業績事業者が行っており、さらには、それを定期的に繰り返す方法論をすでに試行・実行していた」(岡田, 2010, 69) ことが明らかとなった。これらの一連の活動を岡田 (2010) では、効果性のサイエンス（価値中心の「原価、価格、価値」の設計）、効率性のサイエンス（原価中心の「原価、価格、価値」の設計）、統合のアート（VE的思考によるヒトの決断）、および仮説検証とサービス進化（よりよい「原価、価格、価値」の関係の追求）という4点からまとめている。

第1の効果性のサイエンスについて、全ての高業績事業者に共通していた点として、まず、価値、品質、顧客満足度などのサービスの効果性に関するデータ収集・分析をもとにした問題の発見と解決の方向性の模索がなされていた点があげられている。高業績事業者の半数がこれによって明らかとなった解決の方向性からコンセプトを創出しており、その他の組織では、事前に有していた漠然としたコンセプトの具体化や確認作業としてこのような作業が行われていたという。この作業を行うために、全ての高業績事業者が何らかの形で顧客データ解析を行っていた。そのなかには、自組織にとって理想的な優良顧客もしくは優良顧客セグメントを明確に定義し、彼らの認知・行動パターンを識別している組織も数多くみられた（10社）という。

そして、効果性のサイエンスと呼びうるこれらの手法は、財務分析と合わせて利用されている。すなわち、「特に、中長期経営計画を基礎とした次年度予算編成過程の一環として、顧客別もしくは顧客セグメント別の目標収益や客単価水準を設定し（14社）、そこから所要利益を差し引いて「競争に生き残るために望ましい姿、あるべき姿」としての目標原価を概算している組織も数多く存在した（12社）」(岡田, 2010, 69-70) という。また、効果

性のサイエンスの手法は顧客ライフサイクルコスト企画活動との関係においても持続的に利用される。すなわち、「いつの収益につながるのかを厳密に分析し、可能であれば当初から（10社）、遅くとも次年度中には（8社）、財務的成果に結実することが期待されている。そしてこの視点から、収益モデルは図表3（筆者中：本論文の図4.3）でいう機能設計、詳細設計と順次深化されていき（18社）、同じく顧客の活動も詳細に作り込まれていく（11社）」（岡田, 2010, 70）という。

第2の効率性のサイエンスについて、サービス提供原価企画活動との関係から全ての高業績事業者に共通していたのは、最適資源配分の方法が模索される点であったという。この際、事前に概算された目標原価およびそれを基礎とした目標費用を基準とする組織が多くみられ（12社）、そうでないその他の組織においても財務分析やベンチマーキングによって何らかの目標費用を設定しているという。目標原価や目標費用を達成するために用いられる手法は多様であり、必ずしも数理的な最適化技術が用いられているわけではない。しかしながら、「その効率性追求志向は共通していた」（岡田, 2010, 70）とここでは述べられている。具体的に用いられている手法としては、従業員の配置やスケジューリングに関する数理的最適化、機械設備等の配置・配備に関する数理的最適化、可視化と動線分析による効率化、活動の外部化、自動化・IT化、簡素化・活動の中止などが確認されている。

第3の統合のアートについて、「機能設計からそれらの活動間（筆者注：効果性のサイエンスを手段とする顧客ライフサイクル・コスト企画活動と、効率性のサイエンスを手段とするサービス提供原価企画活動）で密なコミュニケーションをとっていたとしても（12社）、詳細設計からそれらの活動間で密なコミュニケーションをとっていたとしても（7社）、効果性（価値）と効率性（原価）をともに最適化できる解決策をサービス提供システムの詳細設計図に落とし込むことは、全ての高業績事業者で困難である」（岡田, 2010, 71）という。ただしいずれの高業績事業者も、あえてこのような問題に大きく直面している分野のサービス開発に取り組んでいたようである、と岡田（2010）は述べている。すなわち、このような困難性にチャンスを認識して、あるいはこれをチャンスであると言い聞かせて、サービス・エンジニアリング段階に取り組んだという。

全ての高業績事業者が未だにこの問題を完全に克服する最適解にたどり着いた経験をしておらず、あくまで最小妥協によって現行の最善値を定める決断をせざるを得ない状況にあるという。このとき、大半の組織では協力なコンセプトチャンピオンがこの決断を行い（15社）、その他の組織では開発チーム内で民主的にこの決断を行っている（3社）という。いずれにせよこの決断にあたっては、「コンセプトを壊さない範囲での最低コスト水準」という原則に従って可能な限り妥協を最小化し（17社）、どうしても折り合いがつかない場合には「最後はコスト」と考える組織が大半である（15社）」（岡田, 2010, 72）という。

第4に、仮説検証とサービス進化について、ここまでの手法あるいは活動を通して決定される新たなサービスの提供方法は、あくまでも仮説であることを岡田 (2010) は強調している。そのため、全ての高業績事業者が、継続的あるいは定期的な顧客満足度調査などを実施する中で、財務的帰結の継続的測定を行っているという。「具体的には、ほぼ全ての組織が月次で財務的帰結を集計・報告しており (17社)、他の1社は週次で財務的帰結を集計・報告していた」(岡田, 2010, 73) という。ここで集計・報告される主な会計情報の内容は、事業全体の予算差異情報、部門別・責任区分別の予算債情報、何らかの原価の基準値に従った原価差異情報、顧客もしくは顧客セグメント別の利益情報であったという³。そして、全ての高業績事業者が、オペレーション段階における業績測定を基礎として効果性のサイエンスに戻り、再度このサイクルを回した経験が一度以上あるという。このような過程は通常次年度予算編成の一環として年次で定期的に行われるほか、半年や二年といったサイクルで行われる場合もあるという。

4.4 サービス原価企画に関する実態調査

4.4.1 産業横断的調査からの知見

これまで見てきたように、サービスについても原価企画が適用可能であることが論じられてきた。さらに岡田 (2010) の調査によって、財務業績の優れたサービス組織においては岡田 (2007) が想定したサービス原価企画に類似したサービスの企画・開発が行われていることが明らかとなっている。

それでは、より産業横断的な状況についてはどうなっているのだろうか。非製造業における原価企画の採用状況については、吉田他 (2010) や吉田他 (2017) が東証一部上場非製造業を対象に行った管理会計利用実態調査のなかで報告している。しかしながら、岡田・堀 (2014) も指摘するように、この非製造業にはいわゆるサービス分野 (第三次産業) には属さない企業も含まれているため、サービス分野における原価企画の利用実態を明確に把握できるものではない。また、海外での状況については、Yazdifar and Askarany (2012) によってイギリス、オーストラリア、ニュージーランドを対象にサービス・セクターに属する企業における原価企画の採用状況が報告されている。しかしながら、このような産業分類にもとづく調査では、サービスの特性にもとづく原価企画の実施の状況を十分に把握することはできない (岡田・堀, 2014)。

このような状況に鑑み、岡田・堀 (2014) では、より正確なサービス原価企画の実態を把

³岡田 (2010) は、このような会計情報が集計・報告されているものの、費用の計上時期に問題があるなど、それらの情報の質は必ずしも良いわけではないことを指摘している。

握することを目的としたアンケート調査の結果を報告している。この調査は第三次産業に分類される企業（サービス企業）のうち宛先不明、上場廃止、上場後3年未満の企業を除く1,764社に対して2011年11月に実施され、有効回答数は143社（8.1%）であった。質問は調査対象企業において売上割合の最も高いサービス群もしくはサービス・ライン（主力サービス）の現状についてのものであり、経理・会計担当の長に2010年度を基準に回答を求めている。

まず、調査対象企業が原価企画であるか否かを判断するために、同調査では「目標原価計算的思考」と「VE的思考」の2点について質問している。「目標原価計算的思考の度合い」については、「サービスの企画・構想時（サービス・コンセプトの創造や機能設計）時点で、「市場が受け入れる価格→所要利益→設計目標となるコスト」という順によって、あるべきコストを設定していますか？」と問うている。また「VE的思考の度合い」については、「サービス開発・改良段階において、VE（価値＝機能／コスト）の考え方を設計活動に反映させていますか？」と問うている。いずれも、「全くそうではない（全く反映させていない）」を1、「非常に綿密にそうしている（非常に強く反映させている）」を5とする5点尺度で回答を得ている。これら2つの質問をメルクマールに、どちらもその度合いが高いと回答したサービス企業を原価企画であるとみなし、どちらも低いと回答したサービス企業を原価企画でないとしてみている。

さらに前節で検討した岡田（2007）のサービス原価企画仮説にもとづいて、「収益モデルの設計度合い（サービスの開発・改良段階で、収益モデル（いつ、どこで、どの財に対して、いくら、どうやって顧客に支払ってもらうか）を設計していますか？）」「顧客活動設計の度合い（サービス開発・改良段階において、期待する顧客の活動を設計していますか？）」「コスト・モデル設計の度合い（サービス開発・改良段階で、コスト・モデル（いつ、どこで、だれが、いくら、どうやってコストを発生させるか）を設計していますか？）」「サービス提供活動設計の度合い（サービス開発・改良段階において、貴社が行う一連のサービス販売・提供活動を設計していますか？）」という4つの質問項目（（）内が実際の質問文）を設けている。いずれも、「全く設計していない」を1、「非常に詳細に設計している」を5とする5点尺度で回答を得ている。

そして、主力サービスの「相対的収益性」について、「類似の事業を営むライバル企業と比較した、貴社の主力サービスの収益性」を問い、「非常に低い」を1、「非常に高い」を5とする5点尺度で回答を得ている。なお、ここで財務諸表等の数値を用いた分析を行わなかったのは、ある企業の主力サービスは企業単位やセグメント単位とは必ずしも一致していない可能性があるためである。

この調査において、原価企画であるサービス企業は全143社のうち22社（15.4%）で

あり、原価企画でないサービス企業は25社(17.5%)、どちらともいえないサービス企業が96社(67.1%)であった。この分類に基づいて、岡田・堀(2014)ではそのほかの質問項目から原価企画である企業のサービス開発におけるコストマネジメントの実態を捕捉し、原価企画でない企業との相違点を議論している。

まず「収益モデルの設計の度合い」について、原価企画であるサービス企業の95.5%はこの度合いが高く(4もしくは5)、原価企画でないサービス企業の60.0%はこの度合いが低い(1もしくは2)という、対照的な現象が観察された。このような対照的な傾向は「顧客活動設計の度合い」についても同様であった。また「コスト・モデル設計の度合い」についても、原価企画であるサービス企業の95.5%がこの度合いが高く、原価企画でないサービス企業の72.0%はこの度合いが低いという対照的な結果となった。「サービス提供活動設計の度合い」についても同様の傾向が観察された。

これらの対照的な傾向から、岡田・堀(2014, 90)は、原価企画であるサービス企業は、顧客ライフサイクル・コスト企画活動とサービス提供原価企画活動に類する活動を実施する傾向」にあり、むしろ「原価企画であるサービス企業こそが、岡田(2010)の発見に類する活動を体系的かつ綿密に行っている可能性が示唆される」と述べている。

さらに「相対的収益性」について、統計的に有意な関係が認められたのは、「原価企画であるサービス企業の方が「相対的収益性」が低くない傾向」(岡田・堀, 2014, 90)についてのみであったという。このことから、競争劣位のサービス企業には原価企画的なサービス開発をする余裕がない、あるいはサービス原価企画には競争劣位を回避する防御効果がある、という2つの可能性が示唆されると述べている。この傾向は、岡田・生方(2017)で行われた追試においても引き続きみられている。

4.4.2 個別事例からの知見

これまで見てきたように、サービス原価企画を構成する「顧客ライフサイクル・コスト企画活動」と「サービス提供原価企画活動」については、岡田(2007)によって仮説が出され、岡田(2010)によってその存在が確認された。そして、岡田・堀(2014)および岡田・生方(2017)の実態調査によって、原価企画である企業ほどこれらの活動に取り組んでいる可能性が示唆されてきた。このことから、サービス業の特徴を踏まえたサービス原価企画の理論的な枠組みはある程度の妥当性をもち、実際に実践されていると考えられる。しかしながら、近藤(2017)も指摘するように、製造業と異なるサービスの特徴を踏まえた原価企画活動について、その具体的な実態を明らかにする研究はほとんどなされていない。

このような状況をふまえて、近藤(2017)は、「高業績の事業者はどのようなサービス原価企画を実施しているのか？」というリサーチクエスチョンを設定し、サービス業を営む

高業績事業者に対するフィールドリサーチを行っている。そしてこのフィールドリサーチからの発見事項について、サービス業の特徴を踏まえた原価企画の理論的枠組みにもとづいた検討を行っている。

リサーチサイトとなったのはぶどうの木のレストラン事業部である。ぶどうの木のレストラン事業部の売上高の概算は2012年度は8億円、2013年度は7億4千万円、2014年度は7億6千万円であった。前年比で10%以上減少した年度はない。また、売上高経常利益率は2012年度21.7%、2013年度17.3%、2014年度17.2%であった。ちなみに、『外食上場企業総覧2015』に掲載されている企業の売上高経常利益率の1～5位が24.5～11.7%である。これらをふまえて、近藤(2017, 38)ではぶどうの木のレストラン事業部を高業績事業者と位置付けている。

このフィールドリサーチの発見事項について、第一に、同事業者で行われている源流管理と職能横断的チーム活動についてみてみよう。店舗の新規オープンの手順としては、まずターゲットとする顧客層とコンセプトを決定される。このコンセプトに沿って、キッチンやテーブルの配置され、入り口から客席までの導線を考慮した内装工事が実施される。その後、コンセプトに沿ってメニューが決定される。

店舗の新規オープン時にはまず設備会議と呼ばれる会議が行われ、社長、幹部、総料理長、ホールスタッフ長と外部のデザイン業者が参加する。この会議では基本的に社長がコンセプトとそれに合わせた内装のアイディアを出していく。これに対して、総料理長やホールスタッフ責任者が現場の意見も考慮したうえで、効率的なオペレーションになるよう意見をする。次に、設備会議で決定されたコンセプトに基づいたメニューが考案される。ここでは主に総料理長とホールスタッフ長による話し合いがもたれる。まず総料理長がメニューの原案を考え、メニューの価格と材料費とを勘案しながらホールスタッフ長が高顧客満足・高収益・低コストとなるよう総料理長と話し合う。近藤(2017, 40)は、このような源流管理と職能横断的チーム活動が行われ、これが後の効率的なオペレーションにとって有効であることから、この点は製造業とサービス業の原価企画の共通点であると指摘している。

第二に、新規オープン時の原価削減方法としてのVEについてみてみよう。新規オープン時には、オープンから12カ月分の事業計画書を作成する。このとき採算計算に必要なメニューの価格は、基本的に競合他社の価格、同地域多店舗の同種商品の相場を参考にして決められるという。店舗に対しては、売上高経常利益率が数%確保できる計画を作ることが求められている。そのため、上述の競争市価から所要利益を差し引くことで、目標となる店舗の原価が決まるようになっているという。近藤(2017, 40)は、このような目標原価の設定方法についても、製造業で行われてきたとサービス業の原価企画の共通性を指摘している。

目標原価に予想される原価が収まらない場合には、原価低減のための活動が行われる。ただしこのとき、店舗サービスを調理や接客といった機能別に細分して目標原価を細分割付していくといった方法がとられるわけではない。これに代わって、ここでは内部管理用の損益計算書が採算検討のためのツールとして用いられている。この損益計算書は売上高から費用を差し引いて利益が計算されるというフォーマットになっており、費用は、食材仕入、水道光熱費、広告費、通信費、賃借料、減価償却費、修繕費といった費目に細分化されている。この損益計算書を用いながら、例えば食材の仕入先の変更による原価低減の可能性などが検討される。食材については、社内共通食材製造部門と外部業者の2つのルートからの仕入が可能である。このうち、社内共通食材を使えば原価を低く抑えることができる。しかし、店舗の個性が薄れれば、顧客の満足度も上がらず、結果として売上高が増えない可能性もある。このような点を比較衡量しながら、総料理長とホールスタッフ長で利用する食材を検討しつつメニューを開発していくという。このような原価低減のやり方について、近藤(2017, 40)は、目標原価にもとづいて原価低減をはかるという点では製造業で行われてきた原価企画と同様であるが、これが機能別あるいは活動別に細分化されて実施していない点は相違点であるとしている。

このほか、顧客満足を高めるために行われる活動としては、顧客の活動を管理する工夫が行われているという。これは、店舗の内装を工夫してコンセプトに一貫性をもたせることで行われている。例えば、暗い入口から店内の奥へと進むと、全面ガラス窓にきれいなぶどう園の景色が広がる明るいフロアに出るよう設計されている。さらに客席の天井も本物のぶどうで埋め尽くすなどの工夫がなされている。これによって、顧客に感動を与えると同時に、「ぶどうを楽しんでもらう」というコンセプトの一貫性を顧客が感じられるようになっている。また、内装だけでなくサービス提供活動についても、窓側の席から来客を案内していく。これも、常に一貫したコンセプトが感じられるような工夫となっている。このような取り組みについて、近藤(2017, 40)は、これが顧客のサービス生産活動に参加するというサービスの特性を反映したものであると指摘している。すなわち、サービス生産活動に参加する顧客の活動を円滑にするためには、顧客にサービスのコンセプトを理解してもらった上でサービス生産活動に参加してもらうことが必要である。そのために行われるのが外観・内装といったサービス・スケープの整備である。近藤(2017, 40-41)は、ぶどうの木におけるコンセプト一貫性のある内装や設備メニューを企画は、これによって顧客の適切なサービス生産活動への参加を促すというサービスの特性を反映した原価企画活動であると指摘している。そしてこのことから、「顧客の生産活動を適切に促す必要があるサービス業では、コンセプト一貫性のある原価企画活動が製造業と比較してより重要になる可能性がある」(近藤, 2017, 41)と指摘している。

第三に、オープン後の原価削減方法のVEについてみてみよう。ぶどうの木では毎日の売上高、客数、客単価、各メニューの販売数、人員稼働時間の実績および所感をまとめたものを各店舗で作成し、それを本社で集約して、さらに社長あるいは幹部が店舗ごとにコメントを付した日報が作成されている(近藤, 2017, 40)。例えば、客数が少ないと見込んでテーブルレイアウトを少人数でのオペレーション用に変更したものの、実際には見込みの倍以上の売上高となったことがあった。この件については、客数が変化した時間帯や人員配置、そして予定外の客数になったことにあたっての対応策と、今後に向けての改善策が店舗から報告された。このように事前に予期できなかった出来事については、基本的には現場で迅速に改善活動が行われる。しかしもし店舗スタッフだけでは解決できない問題が発見された場合には、幹部が関係部署の担当者を招集して解決策を検討するという。また、このような日報に基づく改善作業の経験は、次の新規店舗オープン時の検討に生かされるという。このような日報の活用について、近藤(2017)はこれを原価企画のフォローアップにあたるものと位置付けている。原価企画のフォローアップが必要とされるという点については製造業で行われてきた原価企画活動と共通している。ただし、サービスの特性を考慮した原価企画では、突発的な顧客ニーズ、すなわち顧客の異常活動を考慮した活動が必要であるという点をふまれば、サービスの原価企画においては原価企画のフォローアップがより重要となる可能性があることを指摘している(近藤, 2017, 41)。

4.5 考察

4.5.1 顧客志向

サービス原価企画における顧客志向について、岡田(2010)が実態調査で明らかにしたように、サービス原価企画とみなしうる活動を行っているサービス組織では、何らかの形でかならず顧客データ解析を行っていた。この顧客データ解析の方法についてさらにみると、高業績事業者のうち半数は、価値、品質、顧客満足度などに関するデータ収集・分析によって明らかとなった問題解決の方向性からコンセプトを創出し、もう半数は事前に有していた漠然としたコンセプトの具体化や確認作業としてデータ収集・分析を行っていたことが明らかとなっている。また、自組織にとって理想的な優良顧客(セグメント)を明確に定義し、この顧客(セグメント)の認知・行動パターンの識別を行っていた組織も10社あった。このようなデータ収集・分析の方法のうち、データ収集・分析によって問題解決の方向性を明らかにするといった方法や、自組織にとっての理想的な優良顧客を明確に提示した分析は、主要顧客について理解を深め、これらの顧客にとっての満足を追求するというニーズへの適応との関連が強いことが推察される。対して、事前に有していたコ

コンセプトの具体化や確認作業としてデータ収集・分析を行うことは、未だ明確ではない顧客セグメントに関する情報を蓄積し、誰を顧客とするべきかの仮説を探索するというニーズの創造との関連が強いことが推察される。

このことから、サービス原価企画は、ニーズへの適応とニーズの創造の両方に貢献する管理会計システムとして用いられている。したがって、理論的な枠組のレベルでいえば、ニーズへの適応とニーズの創造のどちらについても貢献できるような枠組みになっていると考えられる。すなわち、分析フレームワークにおいては、市場志向におけるニーズへの適応とニーズの創造という課題が区別され、それぞれにおいて管理会計が果たす役割も異なることを想定していた。しかしながらサービスの場合には、この関係について図??に示すようなオーバーラップが生じていると考えられる。

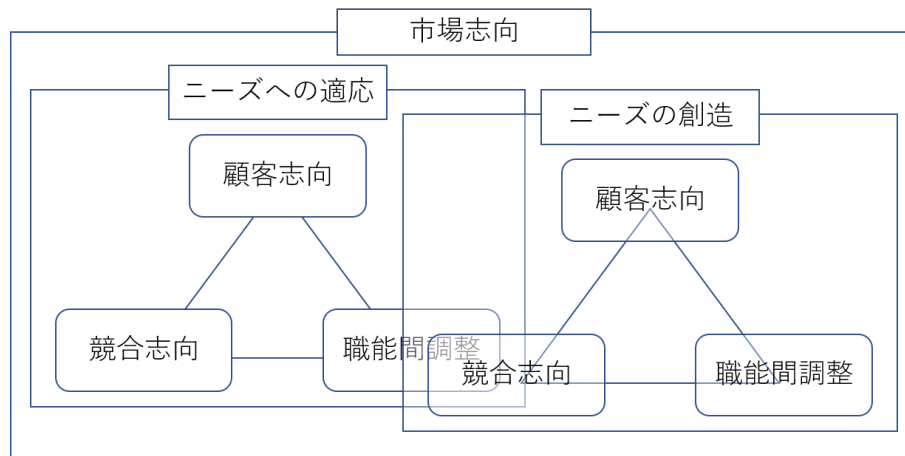


図 4.4 サービスにおける市場志向

したがって、以下ではニーズへの適応とニーズの創造について項を分けずに考察をすすめていくこととする。

サービス原価企画の特徴の1つは、このような顧客情報の収集・分析にもとづいて設定されたサービス・コンセプトをもとに、顧客活動の設計が行われることである。そして、このような顧客活動は、顧客が何に価値を感じるのかという観点から作り込まれていく。すなわち、サービスの企画・開発段階において、レベニュー・ドライバーの分析を行うことの必要性が明確に指摘されているのである。ただし、岡田 (2010) における記述あるいは産業横断的実態調査だけでは、収益モデルのデザインの具体的な内容は明らかでない。

この特徴について、これをニーズへの適応という課題に沿って用いるとすれば、事前に特定した顧客（セグメント）の行動パターンを丹念に分析し、このような顧客（セグメント）がどういった活動を行うかをその設計に落とし込んでいくという方法がとられると考えられる。対して、ニーズの創造という課題に沿って用いるとすれば、サービス・コンセ

プトを実現するためには顧客にどのような活動を行ってほしいか、あるいはどのような活動を行ってもらう必要があるかを設計するという方法がとられると考えられる。

またいま1つ特徴的なのは、このような顧客活動およびレベニュー・モデルの作り込みが、原価の作り込みと同時並行的に行われるという点である。すなわち、これら2つの活動が並行しておこなわれることで、原価の作り込みの最終段階に至るまで常に顧客に関する情報が原価の作り込みに影響を与える。これによって、サービス・コンセプトにおいて定めた顧客にとっての価値の要素が、サービスの企画・開発プロセスを経ても見失われることなく意識され続ける。サービス原価企画において顧客の活動の作り込みと原価の作り込みの両プロセスが並行して行われるのは、サービスの生産に顧客が参加するというサービスの特性に由来するものであるが、これによって顧客志向と原価管理との関係性がより強固になっていると考えられるのである。

また、このように顧客活動の設計とサービス提供活動の設計が同時並行的に行われることによって、サービス原価企画はニーズの創造という課題に貢献する管理会計システムとして機能していると考えられる。前述のとおり、ニーズの創造という課題のもとでおこなわれる顧客活動の設計は、サービス・コンセプトを実現するために顧客にとって必要のある活動を設計するという発想によって行われると考えられる。このとき必要とされる顧客の活動を誘発するためには、これをサポートするものとしてサービス提供側においてどのような活動が必要なのかを考えて設計しておく必要がある。顧客活動の設計とサービス提供活動の設計が同時並行的に行われることは、サービス・コンセプトを実現するために顧客にとって必要のある顧客側の活動と、それを誘発するためにサービス提供側が行うべき活動との対応関係を確認しながらサービス提供活動とそのために必要なコストを作り込んでいくことを支援することができると考えられる。このように、顧客活動の作り込みとサービス提供活動の作り込みが同時並行的に行われるというサービス原価企画の特徴は、その使い方によってニーズへの適応とニーズの創造のどちらの課題にも貢献する仕組みとなっている。

また、顧客主導との関係で目を引くのが顧客の異常活動への対応である。サービスの生産活動には企業だけでなく顧客も参加することが特徴であった。そしてこの顧客の生産活動への参加のために、顧客からの予想しなかった突発的なニーズが表明されることがある。このような顧客の突発的なニーズについては、サービス・コンセプトの整合性との観点から許容可能なものとそうでないものが存在することが指摘されていた。したがって、どの程度の突発的なニーズに応じるかの判断基準や、これに費やすべき原価を事前に検討しておくことが必要であることが指摘されていた。このように、異常活動を事前に考慮し、これに対しての行動面・原価面でのガイドラインを設定しておくことは、顧客主導によって

サービスの顧客にとっての価値が損なわれたり、利益が害されたりといった失敗を防ぐうえで重要である。

4.5.2 競合志向

サービス原価企画における競合志向は、価格設定の場面にあらわれている。岡田 (2007) は、理論的には顧客ライフサイクル・コスト企画活動のなかで、収益モデルの設計が行われ、その収益モデルの設計の一部として価格設定が行われることを指摘している。また、岡田・堀 (2014) および岡田・生方 (2017) で行われた質問票調査の項目においても、収益モデルの設計のなかに価格設定が含まれていることが想定されている。ただし、これらの質問票調査では収益モデルの設計についての詳細な実態については明らかになっていないため、その実態を知ることは困難である。

近藤 (2017) のフィールド・リサーチでは、価格は基本的に競合他社の価格、あるいは同地域他店舗の同種製品の相場を参考にして決められことが明らかとなった。このことは、競合他社やあるいは同地域他店舗の顧客と同様の顧客を想定し、その顧客のニーズへの適応を志向した価格設定が行われていることを意味している。したがって、ここでは競合の価格情報が必要とされ、この競合価格にもとづいて計算された目標原価を達成することによって、競合に劣らない価格競争力でのレストラン・サービスが提供可能を可能にするという意味で管理会計が市場志向の実現における役割を果たしている。

しかしながら、競合他社や同地域他店舗と自店舗のサービス・コンセプトが異なると捉えるならば、必ずしも競合他社や同地域他店舗と同様の顧客をターゲットとして想定する必要はない。むしろ、ぶどうを楽しんでもらうという独特なサービスコンセプトを内装やメニューの全体にわたって一貫させていることを鑑みれば、ニーズの創造という観点から既存のレストラン・サービスとは異なる顧客を想定することも有意義であると考えられる。ただし、仮にニーズの創造を志向していたとしても、それをサポートする情報あるいはシステムが備わっていないためにこれが実現されていない可能性も考えられる。そうであるとすれば、競合志向にもとづく価格設定は、サービス原価企画が市場志向における役割を十分に発揮するために克服すべき重要な課題である可能性が高い。

4.5.3 職能間調整

近藤 (2017) によるレストランサービスにおける原価企画では、サービス・コンセプトの設定からサービス原価企画のフォローアップまでの全体にわたって、社長、幹部、総料理長、ホールスタッフ長などが意見を出し合いながらサービスの企画・開発が行われてい

る。このなかで原価の作り込みも行われるわけであるが、ここでは通常原価企画で行われるような原価の機能別あるいは活動別の細分割付は行われていなかった。このような原価の細分割付に代えて行われていたのが、内部管理用の損益計算書を用いての原価低減活動であった。例えばメニューの開発では、食材を共通食材での仕入とすることによって原価の低減が可能になったとしても、これによって店舗の個性が損なわれれば、顧客は価値を感じられず、結果として売上にはつながらない。すなわち、サービス・コンセプトあるいは顧客が知覚する価値が売上に反映され则认为、収益・原価の比較による原価の作り込みが行われていた。

目標原価が機能別・活動別に細分化され、またさらに細かい単位に細分化されていくにつれて、割り付けられた目標原価とサービス・コンセプトとの関連性は低下していく。しかしながら、サービスは様々な活動の総体あるいは束として顧客に提供されることではじめて顧客にとっての価値を生む。このように考えれば、原価の細分割付によるサービス・コンセプトとの関連性の低下は、顧客にとってのサービスの価値を毀損する重要な原因となり得る。したがって、機能あるいは活動別の原価の細分割付にもとづいた職能間調整ではなく、むしろ損益計算にもとづいた収益と原価の比較衡量が有用であるのかもしれない。そのために、顧客に料理をサーブするホールスタッフ長と、サーブされる料理を提供する総料理長との職能間調整において、損益計算書を用いながらの話し合いが有用であると考えられる。

4.6 本章のまとめ

本章では、サービスの企画・開発段階における市場志向と管理会計の役割を検討するため、近年研究がすすめられはじめたサービス原価企画を取り上げて検討を行った。サービスに対する原価企画は、その適用対象をサービス自体とするか、モノやシステムのようなサービス提供主体とするかといった議論があった。この点について、サービスそのものを適用対象とすることで、顧客が生産活動に参加するというサービスの特性がサービス原価企画のプロセスに反映されることになる。このようなサービスの特性にもとづいたプロセスの工夫によって、サービス原価企画は、ニーズへの適応とニーズの創造の両方に貢献するシステムとして機能している可能性がある。

サービス原価企画がニーズへの適応とニーズの創造の両方に貢献できるシステムとなっているのは、サービスの特性に応じて従来の製品を対象とした原価企画のプロセスにくわえられた修正が影響している。すなわち、顧客活動の設計が行われることと、この顧客活動の設計がサービス提供活動の設計と同時並行的に行われるというサービス原価企画の特

徴が、このシステムを市場志向の異なる課題の両方に対応できるシステムにしていると考えられる。ニーズへの適応という課題においては、この特徴によって顧客志向と原価管理との関係がより強固になっていると考えられる。また、ニーズの創造という課題においては、この特徴によってサービス・コンセプトを実現するために必要とされる顧客の活動と、そのような顧客の活動を引き出すためにサービス提供側で必要とされる活動とを常に対応させながら収益および原価を作り込んでいくことが可能となっている。

これに対して競合志向については、サービス原価企画においては競合サービスの価格を参照した価格設定が行われているところにこれが表れていると考えられる。このような価格決定の方法は製品の原価企画と同様であり、ニーズへの適応という課題に即してみれば適当であると考えられる。しかしながら、ニーズの創造という課題からは必ずしも適当ではない。そうであるとすれば、両方の課題に貢献しうるサービス原価企画には、競合サービスの価格を参照する以外の価格設定の方法が用いられることが理論的には考え得る。また、その理論的枠組みにおいても、顧客活動の設計の一環としてのレベニュー・モデルの設計において価格決定が行われることが示唆されている。したがって、サービス原価企画における競合価格の参照以外の方法による価格決定の方法を検討することは、サービス原価企画が市場志向の実現を支援する管理会計システムであるための重要な課題である可能性があることを指摘した。

そして職能間調整については、ケーススタディによって、サービスの原価を作り込むにあたっては機能別あるいは活動別の原価の細分割付が行われていないことが発見されていた。すなわち、サービス原価企画では、原価の機能別・活動別の細分割付による原価低減ではなく、損益計算書を用いての収益と原価の比較衡量による原価管理が行われているのである。このように原価の細分割付を行わないこと、すなわち損益計算にもとづく原価管理および職能間調整を行うことは、むしろサービス・コンセプトを反映した原価の作り込みに貢献している可能性がある。なお、近藤(2017)は、サービスの企画・開発にあたって行われている原価企画が果たして従来製造業で行われてきた原価企画とみなせるかどうかについては慎重な検討が必要であると述べている。この点については、サービス原価企画の理論が製品とサービスという対比から行われる議論以上の意味を有している可能性を考慮した議論が展開されることが有用であるかもしれない。

いずれにせよ、サービス原価企画についてはいまだ研究が着手されたばかりであり、その具体的な内容については製品の原価企画の研究などと比較するといまだ十分とはいえない。したがって、今後さらなる実態調査が行われることが望まれる。

終章 結論と課題

終.1 本論文の要約

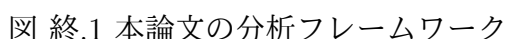
各章の要約は次のとおりである。

第1章では、管理会計の先行研究において市場志向概念の意味とそこでの管理会計の役割がこれまでどのように論じられてきたのかについての検討を行った。先行研究の検討においては、(1) 技術志向との対比における市場志向に関する研究、(2) 市場志向の管理会計のパラダイム構築を企図した研究、および(3) マーケティング研究における市場志向概念に着目した管理会計研究を取りあげた。この検討を通じて、管理会計研究における市場志向の議論では、市場志向におけるニーズへの適応とニーズの創造という2つの発想があることが認識されていることや、企業にもたらされる様々なベネフィットを期待して企業が顧客満足の上昇を測ること、そして顧客満足の上昇のためには顧客配分価値の増大が必要であり、そのために企業においてはレベニュー・ドライバーの分析が必要とされることなどが論じられてきたことが明らかとなった。また、管理会計とマーケティングとの接点という観点から市場志向という概念に注目し、マーケティング研究における市場志向概念を援用して市場志向の企業における管理会計手法の活用状況を記述しようとする試みなどもなされてきた。

このように、管理会計研究においては市場志向という概念が様々な側面から論じられてきた。ただし、このように多様な議論がなされてきたものの、これらの議論には共通する部分もみられる。すなわち、顧客にとって価値ある製品・サービスを提供しようとする姿勢は一貫しており、これを鑑みるに、様々な市場志向の考え方がとられているからといって、これらは全く別の概念について議論しているわけではない。むしろ、市場志向という大きな同一の概念について、これを捉える視点や範囲が少しずつ異なっていたと考えられる。ただし、議論のベースが一貫していないために市場志向の実現における管理会計の役割が必ずしも明確ではないことや、市場志向を議論するにあたってこの概念にどのような要素が含まれるのかといった点については曖昧さが残っているという問題は残されている。

第2章では、研究目的および研究課題を設定し、これらに合わせた研究方法を設定した。

これらの研究課題に取り組むにあたっての研究方法として、本論文ではマーケティング研究における市場志向研究に着目した。そこでマーケティング研究における市場志向概念の定義とモデルについて検討たうえて、第1章における先行研究の検討も踏まえたうえて図終.1に示される本論文の分析フレームワークを設定した。



第3章では、製品の企画・開発における市場志向と管理会計の役割について検討した。本章ではまず、製品の企画・開発において用いられる管理会計手法である原価企画をとりあ

げ、原価企画が採用されている状況における製品の企画・開発について検討した。具体的には、まず原価企画のプロセスとそのなかで行われる原価低減活動についての全体像を確認した。そのうえで、原価企画の発展に伴ってそのプロセスに含まれるようになった商品企画段階が顧客にとっての価値を創出するにあたって重要な意味をもっていることを指摘し、商品企画段階での活動とそこで用いられるツールについての検討を行った。そのうえで、原価企画の有用性に影響を与えるであろう原価企画の逆機能および原価企画における製品コンセプトの不可視化に関する議論について検討をくわえた。さらに、原価と同時に利益に影響を与える収益側の要素として価格に注目し、原価企画における価格決定の実態調査についても検討をくわえた。

原価企画が採用される状況につづいて、原価企画以外の手法等が採用される状況での製品の企画・開発についても検討をおこなった。具体的には、原価企画の有用性が低いと考えられているハイテク産業における原価管理のアプローチについて検討をくわえた。さらに、これまで市場に存在しなかったような新製品の企画・開発を推進している花王における商品開発体制と、商品開発に際して用いられている評価尺度である P&A について検討をくわえた。また、ここでも利益に影響を与える収益側の要因として価格に注目し、低価格を志向した事例とプレミアム価格を志向した事例の2つの事例の検討を通じて、価格決定における損益計算の活用と原価管理への影響について検討をくわえた。

これらの検討をふまえて、考察の節では分析フレームワークにもとづき、ニーズへの適応とニーズの創造のそれぞれの課題のもとでの市場志向の各要素において、どのような活動が必要とされ、そこに管理会計がどのような役割を果たしているのか、また果たすべきであるのかを考察した。まずニーズへの適応においては、顧客の顕在的・潜在的なニーズに関する情報を収集・分析するとともに、これを製品コンセプトとしてまとめたうえで、この製品コンセプトを中心とした顧客に対する共通理解の確立が目指される。したがってここでは、製品コンセプトの実現にかかる原価を製品に細分割付する方法を洗練化させることや、チームの分割あるいは製品モジュールの区別によって製品コンセプトの実現のために重要な部分に重点的に原価をかけられるような仕組みを確保することが必要とされていた。また、特に価格決定においては、競合製品との関係で規定されてくる価格に対する顧客のニーズに応ずるために、価格競争力を確保するという意味で目標原価計算方式による原価管理が果たしている役割を指摘した。ただし、製品によっては価格決定において競合価格の参照が意味をなさない場合があり、この場合においては価格決定において損益計算が重要な役割を果たすことを指摘した。さらに、職能間調整においては、原価企画における原価企画関連部門と非関連部門の間の軋轢と同様の問題が常に生じうる。このような問題を克服するためには、原価の細分割付の根拠となる製品コンセプトと原価との対応関係

がより具体的に提示される必要性があることを指摘した。

ニーズの創造においては、まず誰がターゲット顧客となり得るのかについての仮説を設定することが重要となる。そのうえで、その仮説にもとづいた顧客の購買誘因、すなわちレベニュー・ドライバーの分析とそのレベニュー・ドライバーを生じさせるために必要となる活動の識別が必要となる。ここで管理会計には、レベニュー・ドライバーの分析と関連付けて必要であると識別された活動のために必要な原価を過不足なくかけられることを支援する役割を果たすことが求められる。このような管理会計の役割として、花王における P&A という評価尺度の活用や、価格決定における損益計算などが重要な役割を果たしていることを指摘した。また、ニーズの創造の場合には、ニーズへの適応とは異なり競合志向は重要でない可能性が高いことも指摘した。さらに、職能間調整においては、研究開発とマーケティングや、そのほかにも製造、購買、生産、物流といった様々な職能間での調整が必要とされる。この職能間調整にあたっては、その軸となる人物が必要とされる可能性があること、またその人物が、損益計算に関する会計情報にもとづいた職能間調整を行っている可能性のあることを指摘した。

第4章では、サービスの企画・開発段階における市場志向と管理会計の役割を検討するため、近年研究がはじめられたサービス原価企画を取り上げて検討を行った。サービスへの原価企画の適用は、サービスそのものを適用対象とするのか、輸送サービスにおける鉄道車両のように、サービス提供主体（モノ）を適用対象とするのかといった議論があった。このうち、ここではサービスそのものに原価企画を適用するサービス原価企画の議論に焦点をあて、まずその理論的な枠組みについて検討をくわえた。サービス原価企画の理論的枠組みに関する議論では、顧客が生産活動に参加するというサービスの特性を反映して、従来の原価企画のプロセスに修正がくわえられていた。このようなサービス原価企画の理論的な枠組みの蓋然性については、後に行われた高業績事業者を対象とした実態調査によって、これと類似する活動の存在が明らかになっている。さらに、サービス原価企画の理論的枠組みにもとづいて行われた産業横断的な実態調査においても、原価企画的な企業ほど、サービス原価企画と同様の活動を行っている可能性の高いことが示唆されている。さらに、サービス原価企画の理論的枠組みに沿って行われたケーススタディでは、従来の製品を対象とした原価企画とサービスを対象とした原価企画の共通点と相違点がより具体的に明らかにされている。

これらの検討にもとづいて、本論文の分析フレームワークにもとづいた考察を行った。この考察においてまずはじめに明らかになったのは、サービス原価企画については、ニーズへの適応とニーズの創造という2つの課題の両方に貢献しうるシステムとしてこれが用いられているということであった。すなわち、ニーズへの適応とニーズの創造という異な

る課題について、同一のシステムが同時に役割を果たし得ることが明らかとなった。そこで、市場志向の各要素を軸とした考察を行うこととした。

まず顧客志向については、顧客活動の設計が行われることと、この顧客活動の設計がサービス提供活動の設計と同時並行的に行われることというサービス原価企画の特徴が、このシステムを市場志向の異なる課題の両方に対応できるシステムにしていることを指摘した。すなわち、ニーズへの適応という課題においては、この特徴によって顧客志向と原価管理との関係がより強固になっていると考えられる。また、ニーズの創造という課題においては、この特徴によってサービス・コンセプトを実現するために必要とされる顧客の活動と、そのような顧客の活動を引き出すためにサービス提供側で必要とされる活動とを常に対応させながら収益および原価を作り込んでいくことが可能となっている。

次に競合志向については、ケーススタディから、サービス原価企画においては競合サービスの価格を参照した価格設定が行われているところにこれが表れていることを指摘した。このような価格決定の方法は製品の原価企画と同様であり、ニーズへの適応という課題に即してみれば適当であると考えられる。しかしその一方で、ニーズの創造という課題からは必ずしも適当ではなく、サービス原価企画がニーズの創造を含めて市場志向の実現に貢献するシステムとして機能するためには、競合価格の参照以外の方法による価格決定の方法を検討することが重要な課題である可能性を指摘した。

最後に職能間調整については、ケーススタディによって、サービスの原価を作り込むにあたっては機能別あるいは活動別の原価の細分割付が行われていないことが発見されていた。すなわち、サービス原価企画では、原価の機能別・活動別の細分割付による原価低減ではなく、損益計算書を用いての収益と原価の比較衡量による原価管理が行われているのである。このように原価の細分割付を行わないこと、すなわち損益計算にもとづく原価管理および職能間調整を行うことは、むしろサービス・コンセプトを反映した原価の作り込みに貢献している可能性がある。この点を鑑みれば、サービス原価企画の理論が製品とサービスという対比から行われる議論以上の意味を有している可能性を考慮するべきであると考えられる。

終.2 結論

経営者はしばしば企業経営に対する基本的な姿勢の重要性を指摘してきた。これは、企業の存在意義という極めて大きな問題から、競合他社との関係、あるいはマーケットシェアに対する考え方などさまざまであった。しかしいずれにせよ重要なことは、たとえ表面上は同様の行動あるいは結果に至るとしても、その本質的な考え方を誤れば、これは後々

には企業経営を脅かす問題に発展しかねないということであった。このような基本的な姿勢の重要性は管理会計についても同様であろう。本論文では、このような企業の姿勢を市場志向という観点から捉えている。そのうえで、市場志向における管理会計の役割を明らかにすることが本論文の目的であった。本論文では、管理会計研究におけるこれまでの市場志向に関する議論の検討をふまえ、さらにマーケティング研究における市場志向の概念を援用することによってこの目的を達することを試みた。具体的には、市場志向における大きな課題としてニーズへの適応とニーズの創造という2つの課題を認識し、それぞれの課題のもとで、顧客志向、競合志向、職能間調整という要素のそれぞれにおいてどのような活動が必要とされ、それに対して管理会計がどのような役割を果たしてきたか、またどのような役割を果たすべきであるのかを考察した。

本論文においてこのような市場志向における課題の識別とそこでの市場志向の要素を区別したうえでの考察を行ったことによって、これまで曖昧であった市場志向における管理会計の役割期待を明確にすることができたことが本論文の最も重要な貢献である。市場志向、すなわち顧客にとっての優れた価値を作り出すことと、これによって長期的な利益を獲得しようとするとき、管理会計にいかなる役割を期待できるのかを理解しておくことはより適切な管理会計システムの選択や利用につながる。また、適切や役割を期待するということを裏返せば、これはある管理会計システムに何を期待すべきではないかを理解することにもつながる。管理会計システムに対しては度々その逆機能や限界が指摘されることがある。しかしこれが、その背後にある志向の重点の相違と管理会計システムへの役割期待のミスマッチであるとすれば、そのような逆機能あるいは限界を克服しようとする自体がむしろ適切ではない。また、本来であれば有用なはずの管理会計システムの背後にある志向を理解していないことで、その利用方法を誤る危険もある。

上述の点と関連して、市場志向の異なる課題あるいは異なる要素においても、同じ管理会計手法が異なる使い方によってそれぞれにおいて役割を果たし得ることが明らかにされたことも本論文の重要な貢献である。特に本論文では、製品の企画・開発とサービスの企画・開発の両方について体系的な分析を行った。このことによって、まず製品の企画・開発のなかでは、ニーズへの適応とニーズの創造という異なる課題のもとであっても、製品の価格決定において損益計算が重要な役割を果たしていることが明らかとなった。価格は顧客にとっての価値に影響を与えるという意味で重要なレベニュー・ドライバーの1つとなる。しかしそれだけではなく、価格をどの水準に決定するのかによって、企業側の原価管理にも影響があること、さらに言えばこの原価管理への影響が単に製造原価を単価あたりいくらまで引き下げなければならないかという問題にとどまらないことに注意しなくてはならない。顧客にとってある製品がどのような価値をもっているのかをターゲットとな

る顧客に十分に理解してもらうことができれば、顧客にとっての価値の創出するために設定された製品コンセプトは実現されない。結果として、顧客にとっての価値は創出されないし、企業も利益を獲得することはできない。このように考えれば、製造原価を対象にこれについて目標原価を設定してこれを機能別に細分化するだけでは十分かつ効果的な原価管理とはならないことは明らかである。すなわち、製品が顧客の手に渡るまでの全ての活動を、それぞれの活動間の相互作用も考慮にいれながら同時並行的に検討していくことが必要不可欠なのである。この点において、市場志向において顧客にとっての価値の創出と企業にとっての利益の獲得が同時追求されること、そして、この両方の目的にとって損益計算は重要な役割を担っているといえるのである。

さらに、製品とサービスの両方についてともに体系的な分析を行ったことで、それぞれを対象とした理論をさらに発展させられる可能性が明らかになった。サービスの企画・開発のために理論化されたサービス原価企画においては、顧客活動の設計とサービス提供活動との関係が価格決定の局面にとどまらず考慮されるべきことが明確となっていた。このようなサービス原価企画の特徴は、製品を対象に発展してきた原価企画の技法をサービスに応用すべく、製品の製造とサービスの提供との特性の違いに注目して理論化されたものである。すなわちこれまでは、製品を前提として発展してきた理論や技法を、製品とサービスの相違点に注目して修正してサービスに応用するというアプローチがとられてきたのである。しかしながら、前述のように、顧客にとっての価値の創出と企業にとっての利益の獲得という両方の目的を達するためには、製品の場合にも製品と顧客との関係のあらゆる段階を考慮にいれなければならない。このことを鑑みれば、サービスを対象に発展してきた理論や技法を製品に適応することもまた、これまでのアプローチと同等かそれ以上に重要なことであるといえよう。

このような重要性が強調されることによって、今後喫緊の課題として研究が蓄積されるべき領域も明確になってくる。このなかでも特に価格決定をめぐる問題は、製品の企画・開発においてニーズへの適応を課題とする場合にもニーズの創造を課題とする場合にも、未だに研究が十分に蓄積されているとはいえない。特に原価企画においては、個々の企業にとっては価格は所与であるとの前提がとられてきたこともあり、価格決定について研究上十分な注意は払われてこなかった。しかしながら、先にも述べた通り、価格決定は顧客のレベニュー・ドライバーの1つとしても重要であるし、識別されたレベニュー・ドライバーとの関係で重要となる企業の活動を適切に識別し、その実行に必要な原価を確保するうえで重要である。言い換えれば、価格は企業と顧客を結ぶ重要な接点の1つであり、企業の利益獲得に重要な影響を与える要素なのである。サービス原価企画についても、これが市場志向の実現を支援する重要なシステムであることが示唆される一方で、価格決定に

ついてはいまだ踏み込んだ議論はなされていない状態である。したがって、今後はこの点に注目したうえで、理論的・実証的にもさらなる研究を積み重ねていくことが必要である。

終.3 課題

本研究では、市場志向における管理会計の役割期待について、製品・サービスの企画・開発段階に焦点をしぼり、文献調査によってこれを理論的に考察した。本研究での結論をもとに、今後は市場志向における管理会計の役割についての実証的な研究を蓄積する必要がある。

本論文の貢献においても示したように、価格決定は市場志向において重要な論点であった。価格決定について管理会計研究において研究上十分な注意が払われてこなかったことは先に指摘したとおりであるが、マーケティング領域といったその他の領域においても、一般化された価格戦略や価格決定モデルの議論が中心であり、実際の企業における価格決定行動については未だ十分に明らかにされているとは言い難い状況である。したがって、今後は実態調査によって価格決定に関連する活動の実態を明らかにするとともに、そこでの管理会計の役割についてさらなる理論的考察を深めていく必要がある。

また、サービス原価企画の理論を製品にも応用することが有用であることを結論において指摘したが、サービス原価企画については近年研究が始められたばかりであり、理論的考察も実証研究も、製品の原価企画に関する研究に比べると未だ数が限られている。サービス原価企画における価格決定についても理論的な可能性と明らかにされている実態との間には未だ乖離が生じている。したがって、今後さらなる実証的な研究を蓄積しながら、その理論を裏付けるとともに、製品への知見の応用において生じる具体的な問題を検討するなどの研究をすすめていくことが必要であろう。

参考文献

- Barksdale, M. C. and B. Darden (1971) “Marketers’ attitudes toward the marketing concept,” *Journal of Marketing*, Vol. 35, No. October, pp. 29–36.
- Cooper, R. and R. Slagmulder (1997) *Target Costing and Value Engineering*: Productivity Press.
- (1999) “Develop profitable new products with target costing,” *Sloan Management Review*, Vol. 40, No. 4, pp. 23–33.
- Davila, Antonio and Marc Wouters (2004) “Designing Cost-Competitive Technology Products through Cost Management,” *Accounting Horizons*, Vol. 18, No. 1, pp. 13–26.
- Govindarajan, V., P. K. Kopalle, and E. Danneels (2011) “The effects of mainstream and emerging customer orientation of radical and disruptive innovations,” *Journal of Production Innovation Management*, Vol. 28, No. 1, pp. 121–132.
- Hiromoto, T. (1988) “Another hidden edge: Japanese management accounting,” *Harvard Business Review*, Vol. 66, No. 4, pp. 22–26.
- Inglis, R. M. (2008) “Exploring accounting and market orientation: an interfunctional case study,” *Journal of Marketing Management*, Vol. 24, No. 7-8, pp. 687–710.
- Kato, Y. (1993) “Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies,” *Management Accounting Research*, Vol. 4, pp. 33–47.
- Keith, R. J. (1960) “The marketing revolution,” *Journal of Marketing*, Vol. 24, No. 3, pp. 35–38.
- Koga, Kentaro (1999) “Determinants of effective product cost management during product development: Opening the black box of target costing,” Ph.D. dissertation, Harvard Business School.

- Kohli, A. K. and B. J. Jaworski (1990) “Market orientation: the construct, research propositions, and managerial implications,” *Journal of Marketing*, Vol. 54, No. 2, pp. 1–18, April.
- Levitt, T. (1960) “Marketing myopia,” *Harvard Business Review*, Vol. 38, No. 4, pp. 45–56.
- Narver, J. C. and S. F. Slater (1990) “The effect of a market orientation on business profitability,” *Journal of Marketing*, Vol. 54, No. 4, pp. 20–35, October.
- Navissi, Farshid and V. G. Sridharan (2017) “Determinants of Target Costing Adoption: A Research Note,” *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 29, No. 1, pp. 67–77.
- Slater, S. F. and J. C. Narver (1998) “Customer-led and market-oriented: let’s not confuse the two,” *Strategic Management Journal*, Vol. 19, No. 10, pp. 1001–1006, December.
- Webster, F. E. (1988) “The rediscovery of the marketing concept,” *Business Horizons*, Vol. 31, No. 3, pp. 29–39.
- Yazdifar, Hassan and Davood Askarany (2012) “A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand,” *International Journal of Production Economics*, Vol. 135, No. 1, pp. 382–392.
- 荒井耕 (2007) 「医療から考察したサービス業の原価計算」『会計』171 (2):187–201.
- 今村哲也 (2005) 『ガツンと事業をつくれ！ 花王で学んだ研究開発精神』生産性出版.
- 庵谷治男 (2009) 「サービス業におけるコスト・マネジメントの限界と原価企画の適用可能性」『商学研究科紀要』68:207–218.
- 岡田幸彦 (2007) 「サービス原価企画の理論的考察：サービス・マネジメント論を中心として」一橋大学日本企業研究センター編著『日本企業研究のフロンティア3』有斐閣，第6章:107–126.
- (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.
- 岡田幸彦・荒井耕 (2009) 「わが国サービス原価管理論の展望」『原価計算研究』33 (1):54–63.

- 岡田幸彦・生方裕一 (2017) 「サービス原価企画の実態分析の追試：2016 年調査から」『會計』191 (6):703–714.
- 岡田幸彦・堀智博 (2014) 「サービス原価企画の実態分析」『會計』185 (6):802–814.
- 岡野浩・小林英幸編著 (2015) 『コストデザイン：トヨタ／研究者の実践コミュニティ理論』大阪公立大学共同出版会.
- 岡本清 (2000) 『原価計算 六訂版』国元書房.
- 岡本清・廣本敏郎・尾畑裕・挽文子 (2008) 『管理会計第二版』中央経済社.
- 尾畑裕 (1998) 「レベニュー・ドライバーと原価計算構造」田中隆雄編著『マーケティングの管理会計：製品，市場，顧客の会計測度』中央経済社，第2章:27–38.
- 花王経営史編集プロジェクト編著 (2003) 『絶えざる革新 明日に受け継ぐ花王の精神』花王株式会社.
- 加護野忠男 (2014) 「顧客価値を高める3つの戦略」『一橋ビジネスレビュー』61 (4):6–15.
- 片岡洋人 (2015) 「レベニューマネジメントと収益性分析」『會計』187 (5):622–635.
- 加登豊 (1990) 「原価企画活動の新展開：ダイハツ工業（株）の事例」『會計』138 (4):482–498.
- (1993) 『原価企画：戦略的コストマネジメント』中央経済社.
- (1994) 「原価企画の逆機能とその克服」『原価計算研究』18 (1):16–26.
- (1999) 『管理会計入門』日本経済新聞出版社.
- 加登豊・梶原武久 (2017) 『管理会計入門 第2版』日本経済新聞出版社.
- 河合伸・梶原武久 (2016) 「不確実性と原価企画実践の適合関係：fsQCA (fuzzy-set Qualitative Comparative Analysis) による試行的分析」『原価計算研究』40 (2):44–57.
- 楠木建・野中郁次郎・永田晃也 (1995) 「日本企業の製品開発における組織能力」『組織科学』29 (1):92–108.
- 小菅竜介 (2007) 「顧客志向から市場志向へ：理論と測定」『赤門マネジメント・レビュー』6 (7):243–266.
- 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.

- 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」『メルコ管理会計研究』9 (2):35-44.
- 近藤恭正 (1990) 「原価管理の変貌：技術志向パラダイムから市場志向パラダイムへ」『會計』137 (4):64-78.
- 佐川幸三郎 (1992) 『新しいマーケティングの実際』プレジデント社.
- 田坂公 (2004) 「Cooper and Slagmulder (2002) における原価企画研究の特徴：日本での理解との対比の視点から」『原価計算研究』28 (1):77-89.
- 田中隆雄 (1998) 「企業のゴールと会計の測度」田中隆雄編著『マーケティングの管理会計：製品，市場，顧客の会計測度』中央経済社，第1章:11-26.
- 田中雅康 (1995) 『原価企画の理論と実践』中央経済社.
- 田中雅康・田中潔・増田譲二・管康人・眞田崇 (2014) 「原価企画における標準的売価の設定」『企業会計』66 (4):610-615.
- 手島直明 (1993) 『実践価値工学：顧客満足度を高める技術』日科技連出版.
- 中谷巖 (1986) 「新産業社会の潮流」『週刊東洋経済』(4675):15.
- 日経ビジネス (2003) 「花王 22 期連続増益の舞台裏第3章：増益記録は目先の話」『日経ビジネス』(1201):46-49.
- 日本会計研究学会 (1996) 『原価企画研究の課題』森山書店.
- 延岡健太郎 (2017) 「顧客価値の暗黙化」『一橋ビジネスレビュー』64 (4):20-30.
- 挽文子 (2007) 『管理会計の進化』森山書店.
- 廣本敏郎 (1986) 「わが国製造企業の管理会計：1つの覚書」『ビジネスレビュー』33 (4):64-77.
- (1988) 「管理会計研究覚書」『一橋論叢』100 (5):601-618.
- (2004) 「戦略的管理会計論：伝統的管理会計論との対比」『管理会計学』12 (2):3-18.
- (2005) 「自律的組織と管理会計：市場志向のマネジメントの観点から」『企業会計』57 (12):18-26.

- 牧戸孝郎・木村彰吾 (2000) 「競争力の維持・向上と管理会計手法」『原価計算研究』 24 (1):57-69.
- 松下幸之助 (2001) 『実践経営哲学』 PHP 研究所.
- 丸田芳郎 (1989) 「化学工業と研究開発」『科学と工業』 63 (6):222-229.
- 山本浩二 (1995) 「商品コンセプトの創造とコンカレント・エンジニアリング」『企業会計』 47 (6):31-37.
- (1997) 「原価企画と感性 VE」『大阪府立大学経済研究』 42 (2):21-35.
- (1998) 「感性領域への管理会計の拡大：組織の活性化」『会計』 153 (3):11-26.
- (2001) 「品質・機能のコスト展開の限界と原価管理部門の役割認識：戦略的品質作り込みへの感性コストマネジメントの可能性」『会計』 160 (10):74-87.
- 吉田栄介 (2003) 『持続的競争優位をもたらす原価企画能力』 中央経済社.
- (2012) 『原価企画能力のダイナミズム』 中央経済社.
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好 (2010) 「日本企業における管理会計 第二部：非製造業の実態調査と製造業の比較」『企業会計』 62 (4):82-91.
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好・徐智銘 (2017) 『日本式的管理会計の深層』 中央経済社.
- デッカーチャールズ (1999) 『P&G のブランド戦略』 ダイヤモンド社.
- 山城和人 (2013) 「価格戦略がない日本企業」『日経ビジネス』 (1677):92-95.
- 田坂公 (2010) 「原価企画の本質と適用可能性：(株) フジタのケースを中心として」『企業会計』 62 (11):120-127.