

【書 評】

大倉雄次郎著

『競争戦略と経営システムの構築』

(関西大学出版部, 2015年3月刊)

西村成弘

およそ研究書は、第一義的には、研究対象とする客観的な事象を分析・解釈しそれを秩序立てて叙述したものであるが、同時にそれは著者の人となり、著作の形態をまとって表現されたものでもある。会計・税務の実務家（公認会計士）であり、研究者であり、そして教育者でもある著者が上梓した本書は、日本の企業経営を見つめる著者の一貫した視点を、具体的事例の分析を通して明瞭に感じ取ることができる、まさに著者の研究と実践の集大成ともいべき大著である。

本書は、大要、次のように構成されている。

はじめに

第1部 競争戦略の背景

第1章 企業の競争戦略の背景にあるもの

第2部 プロフィットセンターのイノベーション

第2章 環境変化に対応する研究開発戦略

第3章 生産革新における多様化—トヨタ自動車—

第4章 カスタマゼーション戦略—小松製作所・日清食品—

第5章 アメーバ経営による戦略単位の評価—京セラ—

第3部 全体最適の経営戦略

第6章 ビジネスデザインの構築—セコム—

第7章 顧客創造戦略—伊藤園—

第8章 キャッシュフロー経営—キヤノン—

第9章 連邦制経営—パナソニック—

第4部 経営分析

第10章 医薬品メーカーにおける無形資産の働き

第11章 医薬品卸企業の新たな挑戦—スズケン—

第12章 のれん会計処理の経営に及ぼす影響

第13章 包括利益会計が経営に及ぼす影響

第5部 連携戦略

第14章 社会貢献法人の戦略—ベトナム簿記普及推進協議会・SKC船場経済倶楽部・辻製油グループ・ナルスコーポレーション—

第15章 クラスターによる地域産業の発展—大分県における工業・農業・観光の共存—

参考文献

第1部は1章で構成されており、現代の日本企業を取り巻く外部環境と、経営上の課題を俯瞰している。「競争戦略」と題されているが、マネジメント研究者が用いる戦略概念ではなく、むしろ会計・税務の実務家の目を通して見る持続的成長の課題が示されている点が強みであり興味深い。内部統制から見る管理組織上の課題、会計の視点から見る知識社会への対応（無形資産の評価）や金融経済への対応といった課題が表明されている。

第2部は、4つの章（第2章から第5章まで）で構成されており、具体的なケースの分析を通して、先導的な日本企業が取り組むさまざまなイノベーションを明らかにしている。まず、第2章では、トヨタ自動車とキヤノンの事例を引きながら、研究開発のプロセス、研究開発から生まれた発明を保護し経営に生かす特許戦略について述べられている。続く第3章では、再びトヨタ自動車に焦点が当てられ、生産革新が議論されている。とくにJIT（ジャスト・イン・タイム）システムを原価管理会計の側面から述べられている点は、浅学な評者にとっては、改めてその意義を認識する契機となった。また、本章では自動車のグローバルな生産体制の展開といった生産における変化を提示し、問題提起を行っていることも評価に値しよう。第4章では、小松製作所（コマツ）と日清食品が取り組んだビジネスシステムにおけるイノベーションが取り上げられている。前者ではビジネスプロセスの進化による、モノの生産からサービス事業への転換が、財務諸表による経営分析とともに示されている。後者の事例では、プロフィットセンターの明確な定義と対応したブランドマネージャー制度の導入とその成果が、セグメント分析とともに明らかにされている。第5章では、企業の管理システムにおけるイノベーションについて、京セラのアメーバ経営を事例に論じられている。戦略事業単位（SBU）の設定による業績評価システムの代表例としてアメーバ制度がとりあげられており、その狙いのみならずアメーバ間の売値の決め方、採算管理、実績管理、在庫管理、収入の計算方法など会計システムの詳細な分析がなされている。そして最後に、JALにおけるアメーバ経営の導入事例が述べられているが、京セラの事例における詳細な分析と比較すると、まだ概括的な分析に留まっているようである。著者の視点から分析する、JALの再生におけるアメーバ経営の役割にかんする詳細な分析を待ちたい。

第3部の表題は「全体最適の経営戦略」である。現代企業はいずれも自社の優位性を生かす

経営戦略と特徴のある経営組織を持っているが、評者のみるところ、マネジメントに関する研究では、成功している企業は共通した戦略や管理方式を持っているという仮定で議論が進められている。そこからは有効と考えられる方法や方式が導き出され、実践的に適用すべきものとして提案されている。しかし、著者はこの第3部において、有効であるとされた方法を強引に組織に適用しそれを推し進めるだけでは経営はよくなり、実際に成功している企業はいずれも全体最適、すなわち、まとまりをもった全体としてのシステムを持っていることを明らかにしようとしている。

そのような特徴を持つ第3部を構成する4つの章は、すでに著者が単著としてまとめた研究成果に基づいたものとなっている。第6章で取り上げられているセコムは、『ALL SECOM 創造する経営—世界へ拡大する安全・安心サービス—』（日刊工業新聞社、2013年）ですでに詳細な分析が行われている。セコムは、言わずと知れた安全産業のパイオニアであり、日本で初めて警備保障を事業化した会社である。創業者の飯田亮氏へのインタビューに基づき、セコムがいかにしてそれまで日本に存在しなかった産業分野を創出し、そして持続的な競争優位を持つようになったのかという観点から、「全体最適」を構成するサブシステムが明らかにされている。第7章の伊藤園の分析も、すでに著者によって『伊藤園の“自然体”経営—伝統と最新手法が織りなすイノベーション—』（日刊工業新聞社、2012年）として刊行されている。伊藤園もセコムと同様に、缶入り緑茶飲料というそれまでになかった新製品を発売した革新的企業である。企業家である本庄正則氏と本庄八郎氏の兄弟がどのように伊藤園を創業し、顧客を創造し、生産と販売を組織したか、そしてどのような財務戦略をとっているかを明らかにし、伊藤園を「全体最適」のもう一つの事例として位置づけている。第8章はキヤノンが取り上げられている。キヤノンに関して著者は『パナソニックとキヤノンに学ぶ経営改革のための会計戦略』（中央経済社、2008年）を刊行されているが、本章では競争力の源泉としてのキャッシュフロー経営を中心に、製品開発戦略と知財戦略、生産方式の革新、販売システム、M&A戦略といったサブシステムとの連携に焦点を当てている。第9章ではパナソニックの事例が取り上げられている。パナソニックについても、著者は前記著作のほかに『パナソニックの大転換経営』（日刊工業新聞社、2011年）を刊行している。パナソニックは総合エレクトロニクス企業であり多様な領域で事業を行っているが、一つのまとまりのある資本として、多様な事業を会計的にどのように総括しているのかが明らかにされている。なお、パナソニックにおける事業部制から事業ドメイン制への移行、さらに事業ドメイン制から事業部制への回帰については、会計制度からみてどのような意味があったのか、さらなる説明が欲せられる。というのも、アメリカの経営史家アルフレッド・D・チャンドラー・ジュニアの「組織は戦略に従う」という命題の今日的妥当性を検討している評者にとって、多角経営企業であるパナソニックの組織変革は興味深い事例であるからであり、他方で同時に十分にそれが説明できないもどかしさを感じているからである。会計の視点から事業部制とドメイン制の違いやそれぞれの特長をもっと

明確にされると、マネジメント研究者にとっても非常に有益な事例分析となると感じられた。

第4部を構成する4つの章では、一転、これまでの広い視角による経営課題の分析から、専門性の高い、深い経営分析が行われるようになる。第10章では、医薬品企業における無形資産投資の経営上の効果について詳細に検討されている。周知のように、医薬品関連企業の研究開発投資は巨額であり、加えて日本の医薬品企業はグローバル市場での生き残りをかけてM&Aを積極多用している。本章でも武田薬品子会社によるミレニアム社の買収、三共と第一製薬の合併(第一三共)、藤沢薬品と山之内製薬の合併(アステラス製薬)などが取り上げられている。このような医薬品企業の無形資産投資とM&A投資が会計上どのように処理され、いかなる影響を経営戦略に与えているのかが明らかにされている。また、第11章では医薬品卸業界が取り上げられ、業界の寡占化のもとで多角化を進めるスズケンについてM&A戦略、情報化投資、国際化といった視点からの分析がなされる。そして第12章では、M&Aにともなうのれんの会計処理の問題に焦点が絞られ、深い分析が行われている。評者の専門とするビジネス・ヒストリーの観点からすると、M&Aはブームの形態をとって過去に幾度か興隆を見せ、かつてそれぞれのブームは新しい企業形態を生み出している。今日のM&Aブームはまさしくグローバル競争を強く意識した(一部は国境を越える)M&Aという特徴を持ち、日本企業の経営にも大きな影響を及ぼしている。著者の考えは「のれんの非償却がいかに企業の財政状態を弱体化し、欧米経営者の利益連動型報酬に偏向した利益を公表していることに気が付くべきである」(294頁)という主張に端的に表されているが、今般のブームをグローバルな企業間競争との関係で理解するうえで本章は重要な貢献を果たしている。つづく第13章では、同様に包括利益会計の問題が取り上げられている。これも、日本企業のグローバル化の文脈で問題提起がなされている問題である。以上のように第4部は、まさに現在の日本企業が外部環境に対応するために解決しなければならない経営上の課題を、会計的な視点から深く分析したものと評価することができよう。

第5部は2つの章から成り立っている。第14章は4つの社会貢献法人の事例が分析されており、そのミッション、主な活動、運営組織やそれぞれの特徴が述べられている。最終章である15章では、大分県における工業クラスター政策、農業クラスター政策(一村一品運動)、観光クラスター政策がまとめられている。これら2つの章は、それ以前の13章とは趣を異にしており、主に著者が大分大学時代に取り組まれた活動とそこから得られた知見が展開されている。しかしその内容は、産学連携やいわゆる6次産業化の取り組みといった、現在取り組まれている実践的課題に直結するものであり、多面にわたって読者に刺激を与えよう。

以上、各章の内容を要約するとともに若干の評価を行ってきた。再び振り返って本書の意義を述べるならば、それは、会計・税務の実務家でもある著者が、「失われた20年」における企業経営上の課題について、会計システムの視点からきわめて実践的な分析と主張を行っている

点に求めることができるだろう。大規模な多角化企業の多種多様な経営活動をどのように総括するかは、マネジメント研究の対象でもある。マネジメント研究者と対象を共有している本書は、専門を異にする研究者同士が議論をするプラットフォームを提供しているということもできるだろう。この点も、本書の意義の一つである。

他方で、マネジメント研究者をはじめとする他分野の研究者と対象を共有できるからこそその課題も、本書には存在している。たとえば本書では戦略的事業単位（SBU）が取り上げられ、業績評価システムの一つのあり方として論じられている。しかし、SBUは1970年代にアメリカのGE（General Electric Company）が初めて導入したものであり、当時は事業部より上の階層（つまり複数の事業部を含むもの）、事業部、事業部よりも下の階層（事業部を構成する現業部門）といった様々なレベルで設定された。GEにおいてSBUは戦略事業計画を策定する単位として設定され、その戦略計画策定に際してはプロダクト・ポートフォリオ・マネジメントの手法により全社的な計画の中における位置づけが明確にされた。つまり、投資拡大、慎重選択、撤収・撤退という投資判断が行われた。このような評者のSBU理解と著者のSBU理解との間には、比較的大きな溝が横たわっているように思う。しかし理解の違いはむしろ、学術研究を前進させる上で有益である。GEが導入したSBU組織は、その後、どのように他社に普及し、また日本企業に普及し、さらにそれを業績評価システムとして強調する見方が定着するのか。このような点を明らかにするのは、むしろビジネス・ヒストリーを専門とする評者の課題であるようにも思うが、著者においても、SBUという共通する対象を論じるうえでは、マネジメント研究者も容易に理解ができるような説明をされることが賢明であろう。

なお、内容の評価とは直接関係ないが、また、著者だけの責任に帰すことができることでもないが、校正は慎重に行いできるだけ誤植を避ける必要があるだろう。

いくつかの改善点を指摘したが、それらはいずれも本書の価値をいささかも損ねるものではない。何よりも本書の特長は、各章において事例が多数紹介され、多角的な視点から分析が行われていることである。したがって、本書は、ビジネス・パーソンのみならず学部生や大学院生向けのテキストに適しており、広く活用されるべきである。著者の教育者としての側面が、このような本書のスタイルに表出しているともいえよう。