

標準原価計算の改良
—ベンチマーキング・データに基づく原価標準の設定—

田 中 浩

はじめに

標準原価計算は、長年にわたり会計的な原価管理手法の代表として議論が尽くされてきた。近年になり原価企画や活動原価計算、活動原価管理、品質原価計算など様々な原価管理手法が登場しているが、半世紀以上の長さで、原価管理手法といえば標準原価計算であった。

ただし、標準原価計算は非常に多面的な様相を有するものであり、そのコンセプトだけでも数種のもものが混ざり合って成立している。例えば、その目的だけをとっても、財務諸表作成の高速化、予算管理、価格設定など原価管理以外の目的が複数設定され、しかも単に提唱されただけでなく、諸目的が同時並行的に標準原価計算の実施にあたって追求されてきた。

ところが、周知のように、1990年代以降、標準原価計算が限界に達していると指摘され議論されてきた。その議論は本来の標準原価計算の中心であった原価管理目的がその機能を失いつつある、というものであった。確かに、現在の状況はそのような議論の通りであり、またこの状況の原因は生産現場の環境変化だけでなく、製品開発、マーケティングなどの状況変化も相まったものであり、その原価管理機能を再獲得することは容易ではないとさえ思える。

しかしながら、標準原価計算の持つ機能のすべてが有効性を失ったわけではなく、今でも重要な機能を果たすとされるものもある。例えば、標準原価計算は速やかな財務諸表の作成に寄与するとされてきたし、あるいはまた予算管理目的においても活用の道はある。したがって標準原価計算を過去の時代遅れのシステムとして捨象するのは、あまりにも乱暴であるし、長年のエンジニアとアカウントの苦闘を無駄にすることになる。

標準原価計算はマネジメントのシステムであるのだが、それは単なるシステムを作りだし、現在まで確立し普及する経過の中で、組織の文化や組織構成員の思考と関わりを作ってきた。そもそも組織文化や組織構成員と関わりを持つシステムを、取替え可能な部品のようなものと考えすることは危険である。たとえ制度やルール、マニュアル上で除却し、他のシステムに置換えたとしても、取替え以前のシステムがもたらした思考・発想、便益などから、当面の間は逃れられるものではない。このようなシステムを一気に取り替えることで「けりをつける」方法は根本的な解決法として歓迎されるがコストとリスクも大きいし、必ずしも効果的ではない。漸次少しずつ変化させ改革して行き、問題点を修正し続けていくことが得策である場合も多い。

標準原価計算も、それがもたらした思考・発想、便益はとても大きい。半世紀以上にわたり原価管理システムとして君臨してきた標準原価計算を一気に除却することを考えるよりも、その他の新しいシステムとの融合や共存のもと、標準原価計算自体の改良・修正、あるいは新たな役割・効果の付与によって、その指摘される問題点を解決していくことが得策であると考えられる。

このような立場から、現行の標準原価システムを改良しつつ再生する道筋を考えたい。

そのための手がかりは標準原価計算のステップにある。そもそも標準原価計算は生産現場の効率性を高めるために科学的管理法と連携しつつ成立したものであり、それは標準原

価計算の第一ステップに現れている。第一ステップとは生産現場の製造にかかわる計量データを数学的、統計的に集計・処理し、今後生産現場が目指すべき目標値として、標準数量を設定するものである。

これに併せて、会計データから抽出された単価データの標準値を設定し、数量と単価の標準値の積を「原価標準」として設定し、これが一定期間の基準値、目標値として機能する。これが標準原価計算の第二ステップである。

続く第三ステップでは、この原価標準に現場の実際生産数量を掛け合わせたものが、標準原価となり、これがさまざまな計算プロセスと記帳を経て、損益計算の体系に組み込まれ、標準原価計算として成立する。この標準原価計算のステップと発展過程についての詳細は拙稿 [2004] で議論したが、そこでの焦点は、生産現場の技術的状況、数学的あるいは統計学的処理といったエンジニアリングの特質が、帳簿組織と損益計算によって包括され、会計的なマネジメント・システムへと変貌したという点であった。

さて、このような標準原価計算のステップと状況認識を前提にして、標準原価計算の改良を考える際の一つのポイントは、原価標準が設定される第二ステップにある。このステップは、生産現場の物量データと会計帳簿からの金額データと掛け合わされる場面であると同時に、その後の組織の目標のベースとなる数字が原価標準という形で確定する段階である。ここを改良することで標準原価計算の新たな展開が見えてくる。

したがって、本論文では、これまで現在考えられる原価標準としてどのような種類があり、それぞれがどのような特質を有するかを検討し、その改良等によって標準原価計算の新たな展開が可能か否かを検討する。

第1節 原価標準設定方法の類型

標準原価計算の計算基礎となる原価標準は、その設定方法、設定原理によって、大きく二つの類型に分けることができる。一つは完全に企業内部の状況に基づき原価標準を設定する方法であり、もう一つは企業外部の状況をも勘案し、原価標準を設定する方法である。

企業内部の状況に基づく方法はさらに二つの類型があり、一つは一定のタイトネスでの未来原価を原価標準とする方法であり、もう一つは過去原価を代用する方法である。前者が通常科学的管理法と一体化した標準原価管理として広く認められているものである。後者の過去原価を代用するとは、実際原価そのもの、あるいはそれを修正して原価標準とするものである。これが科学的管理法から逸脱した手法であることは明らかである。

以上の二方法に対して、企業の外部の状況を基準とする方法も提唱されている。本来の科学的管理法で基づくコンセプトからすれば、生産あるいは設計企画など企業内部の純然たる事実（それがすでに生じたものであるか、これから生じるであろうもの）に基づいて、そこを出発点として科学的統計的な手法を通り道として標準に到達すべき、である。しかし、企業の外部状況を基準とする方法では企業外部のデータを出発点として、ここに企業内部の状況など諸般の事情を付加的に勘案するのである。そこでは内部状況の統計処理データは補助的なものにすぎない。

このような外部状況を反映する手法も、さらに二つの類型に区分できる。一つの類型

図表 1 原価標準の設定方法：四つの類型

原価標準の4類型	原価標準が基づく情報ソース	データの源泉	データの科学的信頼性の程度	データ入手の困難性	標準の妥当するスパン	改訂の機会	標準原価と実際原価との差異が意味する内容	会計的な損益計算への発想への近似性	製品との関わり	経営上、管理上のスタイルとして連想されるもの
科学的管理法による原価標準	エンジニアリング情報による	企業内	非常に高い	容易	長期	変 製造環境の 化	既定の製造状況と現実との乖離(改善すべき技術的な課題について指針を示す、除く価格差異)	無し	既存製品	技術中心
実際原価を利用した原価標準	過去の実際データによる	企業内	偶然性に左右される	非常に容易	短期	過去データが出る度	今期の変動部分、業績の上下動(改善の課題としての指針は示さない)	あり	既存製品	現状の継続的改善
ベンチマークデータを利用した原価標準	産業のリーダー的企業からのデータによる	企業外	低い	困難	比較的短期	ベンチマークが改訂される度	リーダー企業との差(改善課題の指針となるか否かは、データの詳細さに依存)	無し	既存製品、新製品	競争戦略
原価企画の目標原価を利用した原価標準	市場価格と目標利益	企業外	比較的低い	比較的容易	短期	新製品開発の度、価格改訂の度	利益の減少分(改善の課題としての指針は示さない)	あり	新製品が原則	競争戦略、価格競争

は、ベンチマーキングの手法を利用して原価標準を設定する方法（以下これをベンチマーキング・データに基づく方法と呼ぶ）であるが、この詳細については次節で検討する。もう一つの類型は、企業が直面する市場の状況を反映させるという場合であり、もっともよく知られているものは、市場価格を出発点にするものである。これは顧客との関係状況から考えて妥当なものとして設定された価格から、企業の内部状況からみて必要と考えられる目標利益を差し引いて、これを原価標準として設定する。

ここで、市場価格から原価標準を導く方法は、わが国における原価企画と同じ計算プロセスを持つ。両者とも市場価格から妥当な利益額を差し引き、これをもって目標値とする方法であり、原価企画では目標原価と、標準原価計算では原価標準と名称の相違があるが計算式は同一である。

ここで注意すべきは、市場価格を利用するこの方法は、原価企画という枠組みでは生産前段階に限定されるが、それと同じデータを生産段階に入ってから、原価企画ではなく標準原価計算という枠組みで利用することは可能である、ということである。確かに、生産開始後の大幅な原価低減は困難であるため、企画設計段階で原価削減を行ってしまうのが原価企画であり、生産開始後の標準原価計算に原価企画と同じ目標原価を設定しても、標準原価計算の原価低減能力という観点では、その向上に直結するわけではない。しかし、計算技術的には可能であるし、ベンチマーキング・データに基づいた原価標準の場合と同様に、次節で提示するような別な観点からの効果を期待できる¹⁾。

ここまでに提示した原価標準の設定方法の四類型を簡単に比較したものが図表1である。

最後に蛇足となるが、市場価格を基盤とする方法、ベンチマーキング・データに基づいた方法のいずれも場合も、企業外部のデータに依存するのであるが、完全に企業内部の原価発生状況が勘案されずに、目標たる原価が決定される訳ではない。とりわけ実務上は企業内部の原価発生状況を成り行き原価として設定し、その成り行き原価と目標原価とのすり合わせを通じて、最終的な目標原価が設定されるわけで、そのすり合わせのプロセスこそ原価低減のかなめなのである。このすり合わせのプロセスにおいて、市場価格やベンチマーキングの際に入手された情報（ベンチマーキング・データ）といった企業外部の状況に、企業内部のエンジニアリングの状況などが加味され勘案されて、目標たる原価（目標原価あるは原価標準）が決定される。

第2節 ベンチマーキングと原価標準について

(1) 経緯、特質、検討事項

ベンチマーキングとは、他者の業績、業務内容を分析し、これをランキングし、さらにそこから経営や業務において最も優れた実践方法を探し出し、これをベスト・プラクティスと呼んで、それと自社のやり方とのギャップを分析して、そのギャップを埋めていくためにプロセス変革を進める、という経営管理手法である。ここでは、業務、業績の数値的な測定評価が欠かせない。すなわちベンチマーキングは、自社の現行業務を測定し、それを他社の業務、とりわけリーダー企業（ベスト企業）と比較する継続的プロセスであり、

数値評価を行うことで、判断に客観性をもたせなければならない。

業界のリーダーの業績を自らの業績と比較検討する考え方は、特段新しい考え方ではない。Cheatham and Cheatham [1993] は産業リーダーの業績を比較目的で利用する方法 (industry leaders' performance) であることから ILP と表現し、それは会計システム外ではしばしば使われてきたとしている [p.106]。この手法は、80年代以降、ベンチマーキングとして広く知られるようになった²⁾。そして、この方法を原価標準に利用する考え方が提唱されている³⁾。

このベンチマーキングの長所は、企業内部の過去のデータではなく、企業外部の競争者の実績に組織構成員の意識を向かわせる効果があるということである。他社の業績をランク付けし、自社の位置づけを再確認し、さらにそのプロセスで得られた他企業のデータを自らの業績目標の基準値として設定することで、他社を競争相手として強く意識する効果が得られる。

このベンチマーキングは多岐な領域に渡るが、その重要な分野の一つがコストである。多くの企業が自社のコストの現況をベンチマーキングによって分析し戦略を練っている⁴⁾。たとえば近年でもセミコンダクター製造のコストと時間の状況をベンチマーキングした Patel and Chasey [2005] がある。

なお、ベンチマーキングによる業務改善は製造業のみならず、サービス業、非営利部門でも行われている。例えば、Blixrud [2003] は図書館におけるベンチマーキングを行い、そこでの原価効率、原価システムについても ABC やバランスド・スコアカードに言及しつつ検討している [pp.8-9]。

このようなベンチマーキングの延長線として、標準原価計算に置いても、原価標準の設定に当たってベンチマーキング・データを利用し、他社とりわけリーダー企業の業績から自社の原価標準を設定する手法が提唱されている。このような展開は特段、飛躍のあるものとは思えない。むしろ当然のことであろう。

この展開によって、ベンチマーキングの分析プロセスで入手されたベストプラクティスの原価、すなわち業界のリーダー企業とされる企業の原価を、自社の原価標準として設定することになる。このことは他企業の原価データでもって、自社の原価計算を行い帳簿に記入されるということである。たとえ他企業の原価データであっても、それを自社の目標値として提示し、原価標準とすることで、自社の原価データと考えて会計処理をすすめることは許されるだろう。もちろん、実際の製造完了後の実際原価とその標準原価との差異の処理に関しては、十分な考察と配慮が必要である。

さて、ベンチマークから得られるデータによって原価標準を設定する場合、いくつかの検討事項がある。第一の検討事項は、その実施上の障害がクリアされなくてはならないという点である。つまり産業のリーダーの示す業績を自社の標準とするなら、自社外の業績データが詳細かつ確度が高い状態で入手できなくてはならない。情報の入手経路とその質の確保、確認をどのようにするか等の諸問題を解決しておかなければならない。しかも、原価標準の設定は、当然のこととして近い将来におけるその改定を前提とするのだから、これらの諸問題の解決は一過性のものではなく、恒常的に解決された状態が確保されなくてはならない。

次に、入手されたベンチマーキング・データから自社が目標とする対象企業を選定する

のであるが、ここでは戦略的判断が必要である。他企業の業績に関する具体的な情報を入力した後、まず、産業のリーダーとしベンチマーキングのトップに位置づけるのか、自社と比較し当面の目標となる企業としてどの企業を選ぶか、といった判断が必要である。この判断には、自社のポジショニングをどうするか、価格競争と差別化戦略の比重をどうするか、といった戦略上の明確な決定が前提となる。このような戦略との関連性をもった判断を経ずして単にベンチマーキング上の第一位企業（例えばコストが一番低い、マーケットシェアが第一位といった企業）の原価データをもって、それを自社の原価標準とする訳ではない。

このような諸事項をクリアし上で、ベンチマーキング・データに基づいて原価標準を設定する手法が採用された場合、そのもたらす最大のメリットは、組織におけるモチベーションとの関わりの中にある。たしかに上記のような情報入手等の諸事項が複雑な問題として存在するのであるが、それでもなおベンチマーキングの手法を利用する動機となるのは、その業界のトップ企業に追いつき、そして追い越したいという組織の成長動機が満たされるからである。産業のリーダーの業績を自己組織の標準として設定すれば、その標準が達成されるよう業務を行えば、企業業績自体もリーダー企業と同一水準になるだろう。したがって、標準を達成するモチベーションが具体的なリーダー企業とリンクすることで向上すると考えられるからである。

このようなモチベーションの形は経営陣の企業間競争や成長に関わるモチベーションと現場業務者の一定以上の業務水準の確保のモチベーションが、リーダー企業に関するイメージとその業績を触媒としてリンクし、組織構成員全員で同一のモチベーションが共有され、企業全体が一つの目標に向かって進む機会を与えることになる。

このような効果は、企業内部の状況のみから設定した原価標準から得ることは困難である。たとえそれが科学的かつ統計的であっても、そのことは組織における強いモチベーションの基盤とはなりがたい。それが強いモチベーションの基盤となるには、科学や統計学を使ったエンジニアリング・データへ強い信奉心が必要であり、多くの組織構成員はそのような感情を持ちがたい。ベンチマーキング・データによって示されたリーダー企業という具体的なターゲットから引き出された原価標準のほうが、それが科学的な客観的な根拠がたとえ希薄であっても、組織構成員のモチベーションを掻き立てると言えるだろう。

「リーダー企業にチャレンジしたい、近づきたい」というモチベーションは、組織構成員の全員が抱きやすい感情であるからである。そのような標準に向かって努力することは、経営層だけでなく、組織末端の構成員すべてに、産業界のリーダーに向かって突き進んでいる感覚を与え、その達成度は「No. 1への進捗状況」として把握され、モチベーションを共有、増幅する可能性を持っている。

このように、ベンチマーキング・データに基づいて原価標準を設定する効果として、①トップから末端までの組織構成員全員が同一の基準でモチベーションを共有できる、②具体的な目標企業を持つことで、組織構成員のモチベーションを増幅できる、という二点において、著しい効果が期待できる、と結論づけられる。

(2) その他の諸問題

既述のようにベンチマーキング・データに基づいて原価標準を設定する方法では、モチ

バージョンが重要な鍵となっているが、そのためのデータとしては、必ずしも同一産業のリーダー企業を選定対象とする必要は無い。

企業規模や技術環境があまりも隔たっている場合には、より自社に近い存在、例えば小規模で発展途上の企業を選択する方が得策である場合もある。産業のリーダー企業を対象として標準を設定した場合に、それがベンチマーキング・データに基づいて設定された原価標準に対して、それがどんなに妥当な数値でと理解できても、目標企業と自社のおかれた環境があまりに違っていることから来る別世界観が組織構成員のモチベーションを反対に失わせてしまう可能性も指摘されている [Cheatham and Cheatham, p. 107]。

また原価標準の改訂については独自の視点が必要である。ベンチマーキングの場合、自社の内部状況と無関係に状況の変化がありえるからである。たとえばベンチマーキングを使って同一産業のリーダー企業の原価データから原価標準を設定したとする。たとえ自社の原価を発生させている生産環境が一定であっても、企業間競争、市場の状況が変化すれば、リーダー企業がその地位を同じ状況で保持し続けていない可能性もある。通常、標準の改訂は自社の生産の基本条件や材料価格の重大な変動などの変化が生じた場合、あるいは標準原価が達成され目標値として不十分となった場合などに行われる。しかし、ベンチマーキング・データに基づく原価標準の場合、たとえ自社の生産環境が変化していなくても、常に標準改訂の可能性がある。生産環境の変化の有無などを問わず、定期的にベンチマーキングを行い、その変動によっては不定期であっても原価標準を改訂すべきである。このような改訂を行ってこそ、組織が企業外部の状況を標準として取り込み、この方法の最も効果的な部分といえるモチベーションの増進という効果を保持することが可能となる。

以上検討したように、このようなそのデータ入手や改訂に関わるコスト、時間と手間を克服すれば、ベンチマーキング・データに基づいて原価標準を設定する方法は、マネジメント・システムとしての標準原価計算を進化させる可能性がある。従来の標準原価計算は企業の内部状況に終始しがちで、しかも変化に乏しい静態的な側面が強いと言える。これに比較的变化が激しいベンチマーキング・データを利用し、それによって原価標準を改定することで、企業外部の状況を反映させ、ダイナミックさとタイムリーさをもったマネジメント・システムにすることが可能なのである。さらに例えば中小企業庁が2005年に公表した「物流 ABC 準拠による物流施設別ベンチマーキング・マニュアル」は、自社にベンチマーキングされたリストから最も近いパターンの業務を選択し、そのアクティビティから標準時間を算定することでコスト削減を行うように仕立ててあるが、このような活動基準原価計算 (Activity Based Costing: ABC) と連動させる方式など、新たな展開も今後考えられるだろう。

第3節 原価企画との関係

本節では、原価目標値 (原価標準、目標原価) の三つの設定法、すなわち伝統的な科学的管理法による原価標準を設定した場合、ベンチマーキング・データに基づいて原価標準を設定した場合、そしてわが国の原価管理の代表的手法である原価企画、この三者を比較

して検討してみる。

まずベンチマーキング・データに基づいて原価標準を設定する方法と原価企画の場合とは、両者とも企業外部のデータを使用して自社の標準を設定することから、自社の目標値が外部性を有するという特色がある。これは自社の製造現場からエンジニアリングの技法を通じて原価標準を設定する伝統的な方法が、企業内部のデータのみから目標値を設定することと大きな違いである。

ここでこの外部性についてさらに検討しよう。ベンチマーキング・データに基づいて原価標準を設定する場合、ここでの外部性は、ベンチマーキング・データの元となった産業のリーダー企業をはじめとする競争相手のことを意味している。これに対して、競争相手よりも市場すなわち顧客に中心におき、そこでの状況を外部性として企業に取り込む方法もあるだろう。このような顧客としての市場に焦点を当てる特質をもつのが原価企画である。この意味で、原価企画の目標原価は、ベンチマーキング・データに基づく原価標準と同様に、科学的管理法の目標値とは異なり、企業外部の要因を反映した外部性を有していると言えるのだが、その両者は競争相手と顧客という微妙な違いがある。

しかし、標準原価計算における原価標準は、それが伝統的な科学的管理法であろうと、ベンチマーキング・データを利用しようとも、生産段階で設定されるのに対し、原価企画における目標原価は製品の企画デザイン段階で設定される。企画デザイン段階では、コスト意識は通常、薄く、ともすれば、製品の企画、設計の発想だけに傾注し、市場が経済的にその新商品を受け入れるか否かの検討が手薄になりやすい。ここでコスト意識を強化し、市場に受け入れられ、当初の利益を確保しつつ、製造段階での実情に引きずられることなく原価削減を行うための目標値として設定することが必要である。この必要性から原価企画が生まれたのである。この原価企画が最もその効果を発揮するのは、製品の企画、設計段階、しかもできるだけ早い段階での実施が必要不可欠である。一般的な新製品ないし、大規模なモデルチェンジの場合には効果的で、既存製品が改良される場合の原価企画は効果が薄い、と言われる所以である。

原価企画は生産開始前、標準原価計算は生産開始後、この図式を目標原価と原価標準の設定にもあてはめると、原価企画の計算式を使った市場価格から計算された目標原価は生産前段階の原価企画で使用され、ベンチマーキング・データに基づいて計算された原価標準は生産後段階の標準原価計算で使用できるもの、として区分できるかのように見える。しかし、原価企画で計算された目標原価を標準原価計算の原価標準として生産開始後に使用することもできるし、ベンチマーキング・データに基づいて設定された原価標準を目標原価として生産前段階の原価企画に使用することもできる。つまり、両者の相違点を目標ないし標準としての原価数字が計算されるデータソースにあるものと限定するならば、換言するならば、両者の持つ性格たる外部性の根拠を市場価格におくか、競争企業の原価におくか、のみの相違と考えた場合、それは相互に交換可能である。

一般的な傾向として両者の関係を見るならば、競争相手の数が少なく市場の変化が比較的少ない寡占市場の場合には、同業他社の動向を指標とする必要があるのだが、この場合には、市場価格からの目標原価とベンチマーキング・データに基づく原価標準が同じような水準となり同様の推移をたどる可能性が高いといえるだろう。これに対して、競争相手の数が多く、しかも市場が激しく変化するような競争市場の場合には、市場価格にはいく

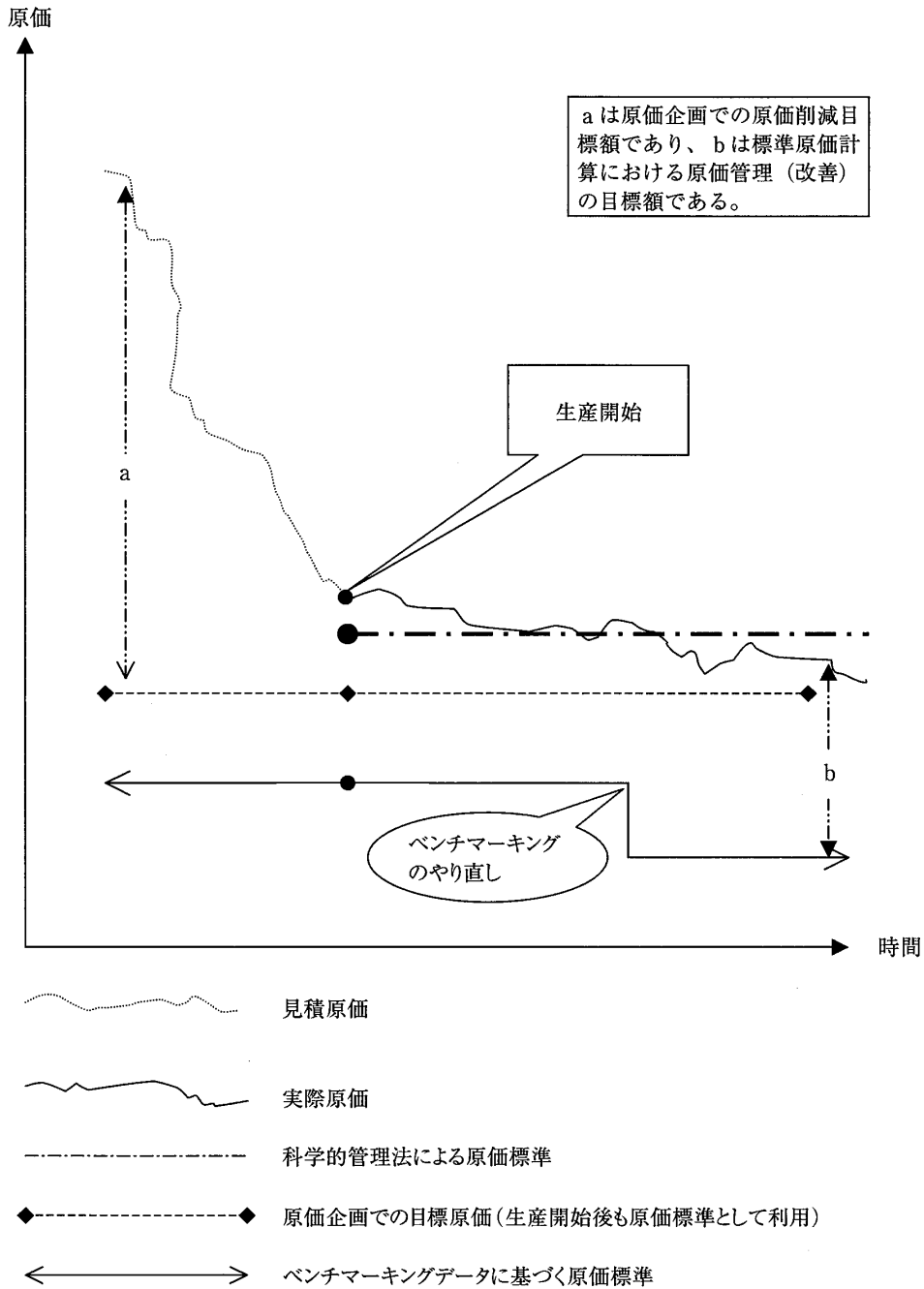
つかの選択肢があり、またベンチマーキング・データから競争相手企業を選択する場合にも選択肢が多い。特に技術やデザイン、ブランドなど価格以外の要素が支配的な市場では、市場価格からの目標原価とベンチマーキング・データに基づく原価標準とにずれがおこる可能性もある。企業が前提とする購買層と競争相手、自社の戦略方針を明確にし、そこから絞り込みことによって、このずれの内容を検討し、自社にとってふさわしい原価標準を設定することになる。

さて再び両者の相違を計算構造の問題だけでなく、組織構成員の知識共有、知識創造の観点を含めて考えてみると、両者の関係は別な意味を持つ。確かに、単に計算式だけをみるならば、原価企画における目標原価＝市場価格マイナス目標利益として計算されるが、原価企画の中核はその目標原価を目標値として設定する計算式にあるのではなく、それに伴う原価の作り込みを、新製品開発に関わる組織全体で既存の知識の組み合わせと新たな知識の創造によって達成する組織的な活動にある⁵⁾。すでに新製品の企画・開発が終了した段階で、単に計算上、市場価格から目標利益を差し引き、目標原価を計算したとしても、それは産業界のリーダーの数字を使ったベンチマーキング・データに基づく目標原価の設定法と同じ効果しかない。すなわち、その場合には、目標原価は市場価格を反映させた原価ということであり、これに対して、ベンチマーキング・データに基づく原価標準は競争相手という市場を反映させた原価ということであり、業者にはその相違しかない。そこには生産現場のモチベーションの共有とその向上という既述の動機は期待できるだろうが、原価企画のもつ組織の知の共有・創造を活用した原価の作り込みという特徴は持っていない。

おわりに

これまでの検討を通じて、次のようは理想的な原価管理プロセスを構想すべきと結論づけることが可能である。生産開始前の段階では、原価企画において、市場価格から導いた目標原価あるいはベンチマーキング・データに基づいた原価標準を目標値として設定し、もって顧客や競争相手の状況に考慮しつつ、知識の共有と創造、組織をあげての原価のすり合わせ・作りこみを通じて、大規模な原価削減を実現する。ここまでに利益確保に必要な原価削減の大部分は終了しておかなければならない。そして続いて、生産段階の標準原価計算においても、この目標値を引き続き使用する。つまり、生産開始後も市場価格あるいはベンチマーキング・データに基づいた目標値を原価標準として設定し、これによって顧客や競争相手を意識してモチベーションを高め、製造現場に閉鎖し切った原価改善に終始しないように導く。さらに生産現場からの科学的統計的な手法による原価標準が目標値として加わる。この実際原価や伝統的な科学的管理法からの原価標準も併せて使うことで顧客あるいは競争相手、生産エンジニアリングの科学的統計的目標、そして実績（実際原価）という四つないし三つの異なるデータを使うことが可能である（図表2を参照）。このことによって常に生産現場に自社内の実情だけでなく市場や顧客といった外部からのニーズを持ち込み、常に動的な原価管理を続けるように、そのモチベーションを高めることが可能である。

図表2 原価標準の四つの類型を比較する



注：各原価額の上下関係は仮想である。市場価格は一定のため目標原価は一定だが、ベンチマーキングをやり直した時点で、競争相手がより原価を削減してきた場合を想定している。

従来から、標準原価計算では会計的な側面と生産現場のエンジニアリングの側面が混合していたが、さらにここに顧客や競争相手の視点を明示的な数値目標として導入する。これまで標準原価計算ではアカウントとエンジニアが協力しながら、一連のプロセスを貫徹してきたが、アカウントにとってより親和的なデータが加わるものと言えるだろう。生産中心のもの作りから、顧客中心、市場中心のもの作りへの変換、顧客志向の会計

システムの必要性に答える、一つの解答になるものである。

*本論文は2006年松本大学学術助成による研究成果の一部である。ここに謝意を表したい。

注) _____

- 1) この方法では、原価企画における場合と同様に、標準値が達成された場合の利益確保が確実だが、市場価格から導かれた原価標準を各費目にどのように分解するか、という問題が残っている。
- 2) ベンチマーキングは品質管理と深い関わりを持ちながら発展してきたが、その経過については松行 [1996] が詳しい。
- 3) なお、Cheatham and Cheatham [1993] は継続的改善プロセスに対して貢献できる標準原価計算という観点から、原価標準の設定方法を議論し、そのなかでベンチマーキングのデータに基づいた標準原価を計算する方法を提案している [pp. 106-107]。しかし、本論文はその論を参考にしつつも、継続的改善に限定せず、より広く標準原価計算全体について検討していく。
- 4) ベンチマーキングを利用したコスト・マネジメントを具体的に検討したものとしては、会計部門、病院、精錬所のケーススタディを取り上げた飯塚勲 [1996] がある。
- 5) この詳細は加登 [1993, pp. 95-98] を参照のこと。

参考文献) _____

- Blixrud, J. C., "ASSESSING LIBRARY PERFORMANCE: NEW MEASURES, METHODS, AND MODELS", *IATUL Proceedings (New Series)* Vol. 13, 2003, pp. 1-15. (<http://www.iatul.org/conference/proceedings/vol13/>)
- Cheatham, C. B. and L. R. Cheatham, *Updating Standard Cost Systems*, Quorum Books, 1993.
- Patel, S., A. D. Chasey Cost and Time Benchmarking in Semiconductor Manufacturing Facilities Construction, *Cost Engineering*, (OCTOBER 2005), pp. 16-29.
- 飯塚勲「ベンチマーキングによるコスト・マネジメント」『福山大学経済論集』(1996年) pp. 14-34.
- 加登豊『原価企画—戦略的コストマネジメント』日本経済新聞社 (1993年)。
- 田中浩「標準原価計算の会計技法化の素描」『地域総合研究』(2004年6月) pp. 131-146
- 中小企業庁『物流 ABC (Activity-Based-Costing) 準拠による物流施設パターン別ベンチマーキング・マニュアル』(2005年3月)。
- 松行康夫「業務改善のためのベンチマーキング思考の生成と発展」『経営論集』(東洋大学) (1996年) pp. 9-18.