

原価企画へのコスト・ドライバー分析の活用

Shank & Govindarajanの見解を中心として

田 坂 公 (専修大学)

原価企画が戦略的コスト・マネジメントであることは広く認められている。つまり戦略的な視点から経営者による利益の作りこみを行うということである。そのためには原価企画の出発点である目標原価または売価の設定時に、他社との比較においてベンチマーキングを行う必要がある。ベンチマーキングを行う際、部品原価などの比較的計量化しやすい定量項目だけでなく、品質、デザイン、継続的改善、ブランド力などの抽象度が高い定性項目をも測定したベンチマーキングを行う必要がある。そうでなければ、ベンチマーキングを行ってもその効果を十分に発揮できず、片手落ちになりかねない。従来、このような定性項目は暗黙知として扱われていると考えられ、考慮こそすれ、原価企画の従来の計算構造モデルに明示的に登場することはなかった。

本報告では、この暗黙知として取扱われてきた競争力の源泉となる要素を、なんとか原価企画の計算構造に組み込めないかという提案を行う。そこで注目してみるのが、Shank & Govindarajan[1993]の見解に基づくコスト・ドライバー分析を活用した計算モデルの構築である。「コスト・ドライバー」という用語は管理会計に関する文献ではほとんどポピュラーになってきた。特にABC (Activity-Based Costing ; 活動基準原価計算) を語る場合、コスト・ドライバーは不可欠な用語として定着している。しかしShankらの分析方法では、「構造的コスト・ドライバー」(structural cost driver)と「実行的コスト・ドライバー」(executional cost driver)の2つのカテゴリーが用いられる。

Shank & Govindarajan [1993]によれば、構造的なコスト・ドライバーとは、どんな一定の製品グループにとってもコスト・ポジション (cost position) を左右する経済的構造の基礎となるものをいう。Shankらがリストアップしている特定の構造的なコスト・ドライバーは、スケール、範囲、経験、技術、および複雑度である。一方、実行的コスト・ドライバーとは成功の要である企業のコスト・ポジションの決定要因となるものである。これには、現場の人の参加、総合的品質管理、稼働率、工場レイアウトと効率、製品構造、価値連鎖の拡大などの要素が含まれる。

Shank & Govindarajan[1993]は、各々のコスト・ドライバーはいくつかの仮定をおけば、ドライバーのコスト計算が可能となると指摘する。つまりここでの構造的コスト・ドライバーと実行的コスト・ドライバーの存在によって、競争力の源泉となる要素が、個々の企業のコスト構造に影響を与えていることを説明できる可能性があるということである。このようなコスト・ドライバー分析方法が可能であるならば、これらを原価企画の段階で考えるとき、これらのコスト・ドライバーの存在を把握しているか否かが、目標売価および目標原価の設定とその達成の確実性に影響を与えている可能性を否定することはできない。たとえばトヨタ自動車は他社の追随を許さない原価企画システムをいまだに保持しているが、この理由を、こうしたコスト・ドライバーの存在と関連づけてとらえていくことは興味深いと思われる。

しかしこれらのコスト・ドライバー分析による計算が、原価企画活動におけるコスト構造に影響を与えていて、それが原価企画の成否にも影響することを論証した先行研究は、いまだ見受けられない。本報告は、この点について原価企画の新たな展開を試みる。

主な参考文献

- Camp, C.Robert, “ *Benchmarking:the search for industry best practices that lead to superior performance* ” ,ACQC Quality Press, 1989.(田尻正滋 『ベンチマーキング』 PHP 研究所,1995 年,28-34 頁。)
- Guilding, C., “ Competitor-focused Accounting: an exploratory note ” , *Accounting Organizations and Society*, 24(5), 1999, pp.583-595.
- Jones, L., “ Competitor Cost Analysis at Caterpillar ” , *Management Accounting*, Oct, 1988, pp.32-38.
- Porter, M.E., *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, 1985. (土岐坤他訳 『競争優位の戦略・いかにして好業績を持続させるか』ダイヤモンド社,1985 年)
- Shank, J.K., & Govindarajan, V., “ What ‘drives’ cost ? A strategic cost management perspective ” , *Advances in Management Accounting*, 2, 1993, pp.27-46.
- Shank, J.K., & Govindarajan, V., “ *Strategic Cost Management : The New Tool for Competitive Advantage* ” , The Free Press, 1993. (種本廣之訳 『戦略的コスト・マネジメント 競争優位を生む経営会計システム』日本経済新聞社,1995 年)
- 伊藤嘉博「原価管理と戦略的原価分析 コスト・ドライバーをめぐる2つの解釈を中心に」『産業経理』Vol.50, .2, 1990 年,94-103 頁。
- 日本会計研究学会『原価企画研究の課題』森山書店,1996 年,25-29 頁。