

グローバル企業における 標準原価管理と戦略の連携

— YKK 株式会社の事例研究からのレッスン —

李 会 爽
田 坂 公

要 旨

標準原価計算は、日本の多くの製造業で活用されている。ただし、製造環境の変化とともに、標準原価計算の原価管理への役立ちが低下し、その主目的は、製品原価の算定や記帳の簡略化・迅速化に移行していると指摘されている。本稿では、YKK の事例研究を通して、標準原価計算は原価管理に十分役立つことと、さらに、標準原価計算の原価管理は、標準原価計算を核として、業績管理を行う仕組みを確立し、戦略と連携したコストマネジメントを支援する役割を担うことであることを明らかにした。

キーワード：標準原価計算，標準原価管理，戦略的コストマネジメント，
戦略マップ，YKK 株式会社，FG-COMPASS システム

1. はじめに

社会経済環境の変化ならびにコンピュータ社会を背景に IT や AI が進展するなか、原価計算・原価管理、すなわち管理会計は、経営管理のための管理会計手法について、常に新しい技法を企業に取り入れることが研究対象とされている。その意味で、伝統的な原価計算システムが経営管理に役立たなくなってきたという認識が広まったとしても、時代の流れを考慮すれば仕方がないことかもしれない。標準原価計算システムにしても同様である。

標準原価計算は目標と実績を比較して原価をコントロールする方法であり、

その意味で「目標による管理」である。この方法を駆使して、高い能率管理¹⁾を実現した結果、日本の製造業は高度成長期²⁾に世界一の生産性を達成し、1980年代までにアメリカの製造企業を追い越す競争力を獲得したと言われている。

では現在、標準原価計算は企業の実務において、どのような位置づけがなされているのであろうか。能率管理の役割が健在で、今も十分に役立っているだろうか。一方、標準原価計算における能率管理の役割は低下し、その主目的は、製品原価の算定や記帳の簡略化・迅速化に移行しているという指摘もある。さらには他の原価計算システムと融合される形で生き続けている可能性も否定できない。

とかく新しい技法や管理会計システムに目を奪われがちな昨今ではあるが、標準原価計算のような伝統的な原価計算システムの有効性を再考することにも焦点を当てた研究が必要であろう。そこで、本論文では、標準原価計算の主要な目的を狭義での原価管理、すなわちコスト・コントロールであるという立場に立脚する。その上で、YKK株式会社へのインタビュー調査に基づいて、標準原価計算の原価管理としての役割がどのように捉えられているかについて考察する。その結果、標準原価計算システムが戦略と結合するという現代的意義を明らかにしてみたい。

そこで、第2節では、先行研究について述べる。第3節では、本研究に適したケースとしてYKK株式会社（以下、YKKと称する）を取り上げ、その概要と特徴を説明し、戦略との連携を検討する。第4節では、YKKの実務についてディスカッションを行い、強みと課題を検討する。最後に本研究をまとめる。

1) 当時は、機械の管理ではなく、作業員の管理が中心であったため、原価管理は「能率管理」と呼ばれていた。

2) 一般に、1954年12月頃～1973年11月頃と言われている。

2. 先行研究

本節では、まず、標準原価計算による原価管理（以下、標準原価管理と称する）の役割が低下している背景について述べる³⁾。その上で、標準原価管理の役割が低下している点を指摘した先行研究を紹介する。一方、企業環境の変化に伴い、標準原価管理の新たな可能性を指摘する研究も存在する。これらの先行研究について整理する。

2.1 標準原価管理の役割は低下したのか

日本の多くの製造業では、標準原価計算を活用しているが、原価管理（能率管理）の役割は低下し、その主目的は、製品原価の算定や記帳の簡略化・迅速化に移行していると言われる理由として、櫻井（1992, pp.33-35；2014他）は次の4点をあげている。

第1に、工場自動化にともない、現場作業員が減少した。そのため能率管理の主たる対象である作業員が工場からいなくなった。

第2に、標準原価計算は、製造現場のみでの原価管理を対象としているが、製造だけでなく、企画設計、保守運用、処分といったビジネスプロセス全体でコストをマネジメントする必要がある点である。すなわち原価管理は、原価企画・原価維持・原価改善を一体化してとらえていくということである。

第3に、コストを過度に重視してしまい品質低下の可能性がある。標準原価を厳格に適用しようとする、粗悪な品質の製品が生産される可能性があるし、品質を無視してまでも生産量を増加して業績評価の結果を良くしようとする可能性もある。

第4に、製品ライフサイクルの短縮化による頻繁な標準改定が必要である。

3) 標準原価計算だけでなく、コストマネジメントの内容をテキストとして丁寧に記述している文献として、梅田（2017）がある。

標準原価の設定自体も難しくなっていった。

それでは、標準原価管理は現代の経営には役に立たないのであろうか。企業のおかれている環境によっては、標準原価管理が効果的な場合もある。たとえば、すかいら一くでは、トヨタ生産方式を応用した改善活動を20年以上続けている。トヨタのいう標準原価とは、最も安く作ったラインの実績である。ライン長は前日の実績からその日の課題を決めるだけでなく、全国11工場の全ラインの原価を見て同じ製品を生産するラインと競争させる。ライン長は自分の成績だけでなく、「標準原価」の動向にも目を光らせる（『日経BP』（2004, p.38）。この事例によれば、労働集約的産業であるホスピタリティ産業においては標準原価計算が機能しているという。このような状況のなか、先行研究は大きくは次の2つのタイプに分けられる。

2.2 標準原価計算の原価管理機能は相対的に低下したと指摘する研究

先に掲げた櫻井（1992）以外にも、標準原価計算の原価管理機能は相対的に低下したと指摘する研究は少なからず存在する。ここでは、本橋（1991）、木島（1992）、小林（1993）および岡本（2000）を紹介する。

本橋（1991, p.72）は、標準原価計算は財務会計用のいわば『計算用原価』としてその意味を残すにすぎないと言っても過言ではないと主張している。次に、木島（1992, p.207）は、標準原価計算は、原価管理型原価計算制度から、損益計算型標準原価計算制度への役割期待が増加しているとした。製品の多様化や構成要素の複雑化による実際原価の把握の困難性と情報入手の迅速性の要求が高まっていることを理由としていた。また、小林（1993, pp.61-64）は、標準原価計算における能率管理の役割は低下し、その主目的は、製品原価の算定や記帳の簡略化・迅速化に移行しているとしていると主張している。

岡本（2000, p.855-856）は、標準原価計算の原価管理機能は、戦略的コス

トマネジメント全体のなかの1つのプロセスを管理するようになり、その原価管理機能上果たす役割は従来よりも低下したと主張した。ここに、戦略的コストマネジメントとは、原価企画、原価維持および原価改善の3つを柱とする新原価管理体系を指している。

2.3 標準原価計算の原価管理機能に新たな可能性を指摘する研究

標準原価計算の原価管理機能は相対的に低下したとはいえ、標準原価管理に新たな可能性を指摘する研究も見受けられる。ここでは、8つの先行研究を取り上げる。

岡本（2000, p.856）は、標準原価計算は、原価管理機能をまったく失ったと誤解してはならず、設備管理と結びついて、原価企画・原価維持・原価改善における原価維持段階での原価管理機能を立派に果たしている。標準原価計算の脱皮が必要不可欠であると指摘している。

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

田代（2010, p.84；2014, p.35）は、Dosch and Wilson（2010）を紹介することで、標準原価計算は、組織の部門横断的コミュニケーションを促進させ、組織に活力を与えるとし、さらに標準原価計算は品質管理への対応が検討されており、戦略的原価管理の視野も拡張されると予見できるとしている。標準原価計算には戦略的役割があると指摘している。

清水孝・小林啓孝・伊藤嘉博・山本浩二（2011, p.73）は、アンケート調査結果に基づき、58.5%の企業が標準原価計算を採用している（回答企業200社）ことを指摘した。また、少なくとも原価管理のうち、原価統制（コストコントロール）としての役割は未だ重視されているため、標準原価は原価

管理の一部として、一定の役割を果たしている」と指摘している。

中井（2013, p.54）は、標準原価計算の活用によって、競合する類似製品が同業他社よりも安く製造できれば有利な条件が整うことになるので、その意味で、標準原価計算は企業にとって利用価値があると指摘している。

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

櫻井（2012, pp.288-289；2019, pp.299-300）は、IFRS下における標準原価計算の役割を『原価計算基準』の解釈と比較して検討している。棚卸資産原価算定のための標準原価計算、真実の原価としての標準原価についての考察等が問題提起されており、標準原価計算の今後の展望を考察する上で重要な指摘である。

廣本・挽（2016, p.476, 515）は、標準原価計算だけでは、戦略的コストマネジメントを達成することは不十分であるとし、原価企画・原価維持・原価改善という原価管理の体系は、この方向性に合致すると指摘している。

新井（2020, p.37）は、標準原価計算がタスク・コントロールというよりは、より上位の予算管理目的に利用されているという点をエビデンスによって説明している。

以上のことから、標準原価計算の原価管理機能は相対的に低下したことについては肯定的受け止めつつも、標準原価計算の原価管理機能に新たな可能性を指摘する研究指摘する研究が萌芽していることも確かである。

2.4 研究目的

本研究では、標準原価計算の原価管理機能に着目しその役割および現代的意義を明らかにする。本研究の目的は、実際の企業を対象として、以下の2

つのリサーチ・クエスチョンについて検討することである。

標準原価計算を実施している企業を前提として、どのような目的で活用されているのかを確認する必要がある。そこで、第1のリサーチ・クエスチョンを設定した。

RQ1 現状で標準原価計算が有効であると考えている企業に対して、どのような目的で活用しているのか。原価管理型原価計算から、損益計算型標準原価計算へと移行しているのか。

『原価計算基準 40』で想定していた標準原価計算の目的は、原価管理（能率管理）、財務諸表作成、予算管理および記帳の簡略化・迅速化に有用という4つの観点であった。しかし、当時（1962年）の企業環境と現在のそれとは、大きく変化している。その点を探るためには、たとえば戦略的コストマネジメントの観点で、原価企画・原価維持・原価改善を一体化してとらえていくなかでの標準原価管理の役割を検討すべきであろう。そこでこの点を確認するため、第2のリサーチ・クエスチョンを設定した。

RQ2 標準原価計算は、『基準 40』で想定されている目的以外の役立ちもあるのではないか。あるとすれば、標準原価管理はどのような役割を果たしているのか。

3. 研究方法とリサーチサイトの概要

本研究は、事例研究であり、リサーチサイトはYKK株式会社である。そこで、当社の概要について説明し、準備していた主要な質問とその回答について整理する。

3.1 YKK 株式会社⁴⁾の概要

3.1.1 はじめに

YKK の経営体制は、中核となるファスニング事業と AP⁵⁾事業、そして両事業の一貫生産を支える工機技術本部、3者によるグローバル事業経営と世界6極による地域経営を基本としている。

ファスニング事業では、スライドファスナー・面ファスナー、繊維テープおよび樹脂製品等を製造するファスナー事業とジーズン用ボタン・スナップボタンを製造する S&B 事業に分かれる。AP 事業は、住宅事業、エクステリア事業、リノベーション事業、ビル事業、ファサード事業および産業製品事業に分けられる。工機技術本部は、材料開発・加工技術、分析・解析、設備・ライン開発および機械・金型製造に分けられる。

YKK を事例研究の対象に選んだ理由は2つある。1つ目は、宮村 (2017) によれば、YKK は標準原価を核とした業績管理の仕組みに取り組んでいるからである⁶⁾。筆者は、2017年11月25日・富山大学での日本管理会計学会第3回フォーラムに参加していた。その際、ご講演された宮村久夫氏 (当時 YKK 財務・経理部) と、名刺交換を行っていた。宮村氏は主としてファスニング事業部の立場から、会社概要のほかに、標準原価を核とした業績管理の仕組みについて話をされていた。いつの日か、インタビュー調査を申し込みたいと考えていた。

2つ目は、YKK は市場が既に成熟し技術による差別化が困難な状況の下で、後発企業としてスライドファスナー業界に参入したにもかかわらず、世界シェアを獲得した⁷⁾からである。YKK には同業他社を打ち勝負競争優位が

4) 資本金 119 億 9,240 万 5 百円、売上高 7,477 億 6 千 2 百万円、経常利益 599 億 2 千 4 百万円 (2018 年 3 月期)。

5) Architectural Products の略。

6) 1つ目の理由は、RQ1 と対応している。

7) 竹倉等 (2015) を参照。

構築されていると考えられるので、その優位性を明らかにしたいのである⁸⁾。

以上の理由から、YKKは、本研究の目的に適したリサーチサイトである。調査期間は、2019年4月12日から2020年8月6日である。インタビューは宮村久夫氏（元・YKK株式会社財務・経理部長、現・YKK AP株式会社常務監査役）、太刀川博氏（YKK株式会社執行役員、財務・経理部長）、渡邊智博氏（YKK株式会社黒部事業所財務・経理部ファスニング経理グループ長）、八木厚斯氏（YKK株式会社財務・経理部財務経理アドバイザー八木厚斯氏）、車昭人氏（YKK株式会社財務・経理部）、計5名であった。YKKの概要とインタビューを整理すると、次のようになる（図表1）。

図表1 YKKの概要とインタビュー

調査対象	YKK株式会社
調査期間	・富山工場訪問（2019年4月12日13時00分から17時00分まで） ・メールでの質疑応答2回（2019年4月、2020年8月）
規模	資本金119億9,240万5百円、売上高7,477億6千2百万円、経常利益599億2千4百万円（2018年3月期）
インタビュー （2019年4月当時）	元・YKK株式会社財務・経理部長、現・YKK AP株式会社常務監査役宮村久夫氏；YKK株式会社執行役員、財務・経理部長太刀川博氏；YKK株式会社黒部事業所財務・経理部ファスニング経理グループ長渡邊智博氏；YKK株式会社財務・経理部財務経理アドバイザー八木厚斯氏；YKK株式会社財務・経理部車昭人氏、計5人。
事業内容	ファスニング事業、AP事業、工機技術本部事業
特徴	・材料から製造設備、製品まで一貫生産 ・現地化（現地のマーケットや顧客を重視し、現地で研究開発、現地の人材を雇用・育成） ・世界6極*1経営体制& One to One Marketingで事業展開

* 1：日本、中国、アジア、北中米、南米、EMEA（Europe, the Middle East and Africa）

出典：筆者作成。

8) 2つ目の理由は、RQ2と対応している。

3.1.2 YKKの3つの特徴

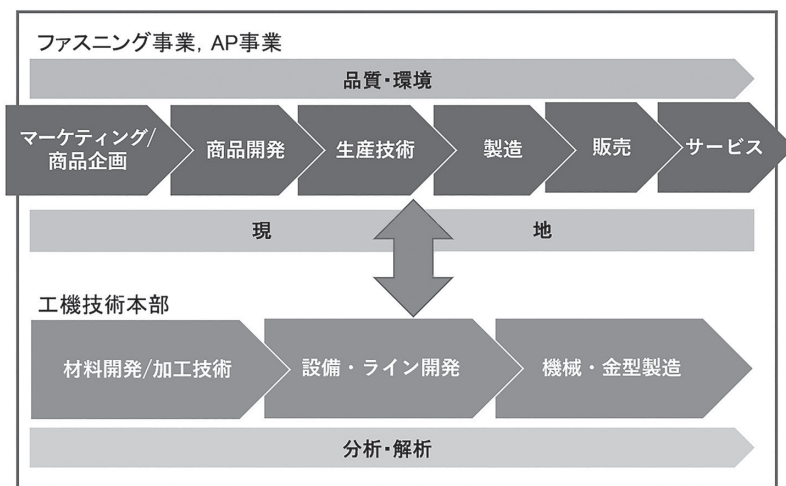
YKKには、3つの特徴がある（図表1参照）。第1に、YKKは、材料から製造設備、製品まで“自社で”開発・生産する「一貫生産」を実現している。「一貫生産」とは、各種材料およびプロセス開発などの要素技術から、環境対応型のリサイクル技術、物流・販売、製造システムの構築まで、高品質な商品を世界どこでも安定して供給できる「YKKならではの品質」を生み出すプロセスである。これにより、自らの製品を最高の品質でグローバルに供給することが可能となり、YKKの成長・発展を支えてきた。この「一貫生産」は、変化する顧客ニーズへきめ細かく、タイムリーかつ迅速に応えることができるとともに、製品のコスト競争力にも反映される強みがある。YKK独自の「一貫生産」は、新たな「顧客価値」や「社会価値」を提供する独自のシステムと言えるものなのである。

第2に、YKKは現地化を重視している。YKKは「土地っ子になれ」を合言葉に、現地のマーケットや顧客のニーズを重視した事業を世界各国・地域で展開してきた。同時に、現地の人材を雇用・育成した経営を進めるなど「信用・信頼」を基盤とした関係づくり、そして地域社会・経済の発展に努め、事業の成長と地域社会の繁栄の両立を図ることを基本にしている。

第3に、YKKはグローバル体制 & One to One Marketing であらゆるニーズに応える。「土地っ子になれ」というYKKは、国や地域をまたいで活動するグローバルマーケティンググループ（GMG）がある。世界各地に点在するお客様の生産拠点 YKK ファスニング商品を利用してもらうためには、商品の企画段階でYKKの商品を指定してもらうことが鍵となる。このため、お客さんごとに専門の担当者を置き、積極的な提案活動を行うとともに、お客さんの要望を各国・地域のYKK事業会社へとつなぎ新商品の開発を推進する役割も担っている。

YKKの研究開発は、事業展開と同様に日本を中心とした世界6極経営体

図表2 YKKの一貫生産



出典：『This is YKK 2020』，pp.15-16に基づき筆者加筆。

制で行っている。世界各国・地域に研究開発拠点を構え、先進技術開発から現地のニーズに特化した新商品まで、将来を見据えた研究開発に取り組んでいる。また、地域に根差した事業展開の観点から、現地開発者の育成にも力を入れている。つまり、YKKは現地において、現地に特化したニーズを現地の人材が「一貫生産」で研究開発および生産を行っている（図表2を参照）。

3.2 質問事項と回答

3.2.1 主要質問事項と回答

今回の訪問調査では、主にYKKがどのような役割で標準原価計算を使用しているかに関して質問した。主たる質疑応答は次の10項目である。

- (1) YKK がどのような役割で標準原価計算を使用していますか。

「事業を支える枠組・仕組として、標準原価を核とした業績管理の仕組み FG-COMPASS システムを運用しています。FG-COMPASS システムとは、Fastening Global-Cost Management Promotion by Accounting Solution System の略です。

つまり、ファスニング基幹システムをベースとする統一原価計算システムの導入を意味しています。当社では、FG コンパスの全体の概要とフェーズ1とかフェーズ2という形で、それぞれフェーズを切った形でプロジェクトが進んでいます。ごく簡単に説明すると、当社の原価計算をする統一業務の効率化を目指すということで、FG コンパスフェーズ1については、主に原価計算といったところのシステムの開発です。FG コンパスフェーズ2は、原価管理レベルの向上ということで、原価計算の元になる基準加工費、そちらの計算標準化とか効率化、原価 KPI をなるべくみんなで見える形にしましょう、一元管理しましょうといったところのポイントをフェーズ2という形で進めていくということで、フェーズ1で原価計算、フェーズ2で基準加工費（の原価低減）をやったということになります。」（注：「 」の（ ）は、筆者が補足した。）

- (2) YKK のどのような生産形態（受注生産、市場見込み大量生産等）を採用していますか。

(a) 「受注生産と市場見込み大量生産の混合状態です。ファスナーのマーケティングも移転したりするし、サイズや長さがそれぞれ違うし、また、それぞれのお客さんにあわせたものを提供していくので、受注生産と見込み大量生産両方あります。また、当社は B to B ビジネスです。B to C は考えてないです。」

(b) 「課題各国の事業会社において個別に顧客対応製品を製造しております

す。また、機械につきましても生産ラインは現地インフラの差異を認識したうえで個々にモディファイを行っております。個々の顧客の要望に対応していくことが「One to One Marketing」の考え方です。」

筆者は、YKKは標準原価を核とした業績管理の仕組みを編成されていることを理解していた（2017年11月25日・富山大学での日本管理会計学会第3回フォーラムで宮村久夫氏が講演）。そこで標準原価管理について質問した。

- (3) 標準原価計算によってどのような目的が達成できるのでしょうか。能率管理（原価低減・原価維持・原価差異分析・その他、財務諸表作成、予算管理、記帳の簡略化と迅速化、コミュニケーション手段、業績評価手段、現場活動の可視化、経営の効率化、またはその他。）

「結果的に、いろいろなもの（目的）に使っていると思います。社内でも議論、むしろ我々は言うんですが、この仕掛けって、役員もいるんですよ。あなたたち、10年前にアイテム別の原価を見ていた事はないでしょう。もうそれは廃部論で作られた原価かもしれないけれど、このアイテムが今月これだけだと言えるようになりました。そうすると、それで投資を判断する時に使ったり、あるいは一番の目的は現場管理ですよ。現場の皆さん、あなた、今月へたくそこいたよってという会話をするコミュニケーションツールであり、改善活動ツールですよ。それと販売価格を決めるベースですよ。設備投資する時の投資効果を計算する時のベースになりますよね。そういう意味で言うと、事業計画、今どこまで生地にそれを積み上げて事業計画になったか知らないけども、本当は事業計画を作る時のベースですよ。来年の収益。それと、最初に触れなかったけれど、財務諸表のベースになっていますから。これで在庫評

価した物を財務諸表の財産、勘定に、会計上入れているわけです。財務諸表のベース、一番大事な財産の評価で扱っていますから。そういう意味で言うと、質問に示されている事項（原価低減、原価維持、原価改善、財務諸表作成、予算管理、記帳の簡略化・迅速化、コミュニケーション手段、業績管理、現場活動の可視化、経営の効率化）は、ほとんど含んでいます。特に3つをあげるといふなら、能率管理と財務諸表作成と予算管理ですね。」（注：（ ）は筆者が補足）

- (4) CIM 環境（コンピュータによる統合製造環境）では、作業時間と操業に関する限り、能率管理の必要性が低下していると言われていました。YKK の場合も同様でしょうか。

「どうしても労働集約的なところがまだあるものですから、CIM 環境による能率管理の必要性が低下しているとは言えません。（能率管理の必要性は）低下していないですね。」（注：（ ）は筆者が補足）

- (5) 標準原価計算を厳格に適用すると、粗悪な品質の製品が生産されると言われることがあります。たとえば購買管理者は差異分析の結果、プラスの価格差異ができれば管理者の業績評価は高まるため、品質が多少悪くても、価格差異がプラスになるような購買活動を行うことがあるからです。YKK の場合はどうでしょうか。

「一貫生産のため、購買活動が行われないのです。材料とかも基本的には社内で準備することになります。ワイヤー、テープ、そういったものも外から調達してきたものをグループ内で供給するという位置づけになって、そこを最後仕上げるという形なので、そこまで価格競争を追い求めているところから仕入れてやってやる、というのはないかなあという理解をしています。」

- (6) 標準原価計算では、正常な仕損品を良品の原価に含めて製造原価を計算するのが一般的です。その結果、正常な仕損品の存在を見落としてしまうことが問題視されることがあります。YKKの場合、この点についてのどのような対応をされているのでしょうか。

「ある会社に提供する場合、100万本のうち、仕損品は1本ないし2本しか出ません。高いセンサーを付けて、不良品を検出します。仕損率が0.1%以下であるため、歩留率がほぼ100%に近い。納期的にトラブルにならないよう、少し多く作って、最終的に良品をそろえて出すということが一番大きな目標です。」

- (7) 標準原価の改訂頻度はどのくらいでしょうか。

「改訂頻度は一年に1回ぐらいです。」

- (8) 正常な原価差異は会計年度末にどのように処理されているのでしょうか。常に売上原価に賦課するか、または常に売上原価と期末棚卸資産に配賦するか、あるいはその他でしょうか。

「正常な原価差異の処理は会計基準通りに行っています。製造原価全体に対して1%以上の原価差異が出た場合、基本的には棚卸残と売上原価に分けています。」

（原価計算基準第五章四七（一）の3の(2) 総合原価計算の場合、当年度の売上原価と期末におけるたな卸資産に科目別に配賦する。）

- (9) 標準原価のタイトネスについて分かれば教えてください。正常原価（比較的長期にわたる過去の実際数値を統計的に平準化したもの）または現実的標準原価（良好な能率のもとで、その達成が期待される標準原価）なのか。あるいはその他なのでしょうか。

「これは、現実的標準原価（良好な能率のもとで、その達成が期待される標準原価）ですね。」

- (10) 製造間接費の差異分析方法について教えてください。

「固定予算法、変動予算法、どちらかというところ、まあ非常に細かい変動予算法です。たとえば、稼働率や操業率の算定を通じて、停止ロス（差異）や性能ロス（差異）等を算定して、設備をどれだけ効率的に利用しているかを判断しています。（その結果として）単位数量当たりの労務費を算定しています。」

3.2.2 質疑のまとめとリサーチ・クエスチョンの確認

以上の質疑と対応し、次の10項目が明らかになった。これらを検討することで、先に掲げたりサーチ・クエスチョンを確認したい。

- (1) FG-COMPASS システムを実施しており、フェーズ1は、原価計算のシステム開発を行い、フェーズ2では、原価管理レベルの向上を目指している。
- (2) (a)の回答から、原価計算の生産形態は、受注生産（個別原価計算）と市場見込み大量生産（総合原価計算）の混合形態であり、かつB to Bモデルである。
(b)の回答は、標準個別原価計算を前提としているように解されるため、(a)の回答と整合性がない印象がある。おそらくは、顧客ニーズに合わせて受注生産する場合と大量生産する場合があるという意味であろう。
- (3) 標準原価計算によって主に能率管理（原価低減・原価維持・原価差異分析・その他）、財務諸表作成、予算管理の3つの目的の達成ができる。
- (4) YKK の場合、労働集約的な部分があるため、CIM 環境による能率管理の必要性が低下しているとは言えない。

- (5) 「一貫生産」のため、購買活動が行われない。「価格が低いから、多少品質悪くても購入する」ことはない。材料購入価格差異、材料費価格差異がほとんど生じないと言える。
- (6) 仕損率が0.1%以下であるため、歩留率がほぼ100%に近い。正常な仕損じの存在が見落とされる可能性がきわめて低い企業である。
- (7) 標準原価の改定頻度は年に1回である。これは社会経済環境の変化スピードに比べると少ないのか普通なのかの議論が分かれるところである。(5.2で後述)
- (8) 正常な原価差異の処理は会計基準通りに行っている。
「製造原価全体に対して1%以上の原価差異が出た場合、基本的には棚卸残と売上原価に分ける。」を順守している。
- (9) 標準原価のタイトネスは現実的標準原価（良好な能率のもとで、その達成が期待される標準原価）である。ただし、現実的標準原価でよいのかについては議論がある（この点も5.2で後述）。
- (10) 製造間接費の差異分析方法は変動予算法である。ここに、細かい差異分析とは、設備総合効率算定を前提とした詳細な差異分析である。

RQ1は、現状で標準原価計算が有効であると考えている企業に対して、どのような目的で活用しているのか。原価管理型原価計算から、損益計算型標準原価計算へと移行しているのかという内容であった。これについて、YKKの場合、標準原価計算は、(3)の回答のように、とりわけ能率管理、財務諸表作成および予算管理の3つの目的の実現に役立っていることが明らかとなった。

また、YKKの場合、(4)の回答のように、作業工程が非常に細かく、労働集約的な部分があるため、CIM環境による能率管理の必要性が低下しているとは言えないことが明らかになった。以上のことから、YKKの場合標準原価

計算が、原価管理型原価計算から、損益計算型標準原価計算へと移行しているという意識はないということが明らかになった。

RQ2 は、標準原価計算は、『基準 40』で想定されている目的以外の役立ちもあるのではないかという内容であった。これについては、(3)の回答だけでは分かりにくい部分があるが、(3)の回答のように、原価企画の実施、原価維持（標準原価計算）および原価改善を実践していることは事実である。すなわち、標準原価計算は、『基準 40』が想定していない戦略的コストマネジメントの一環として実施されていることは確かである。

さらには、(3)の回答から、標準原価計算の役割には、コミュニケーション手段、業績評価手段、現場活動の可視化、経営の効率化、なども含まれると回答している。さらに、(10)の回答は、設備総合効率の算定まで行っていることの証左であり、岡本（2000）が指摘していたように、従来の標準原価計算では想定していなかった機械設備の詳細な原価差異が測定されていることになる（4.2(1)でも後述）。

これらの点を踏まえると、RQ2 は、標準原価計算は、『基準 40』で想定されている目的以外の役立ちもあるということが明らかとなった。

4. YKK の標準原価管理と戦略の連携～強い経営体制の秘密

筆者は、YKK が強い経営体制を有している背景の1つには、標準原価を核とした業績管理の仕組みを編成していることが影響していると考えている。そこで、戦略テーマと戦略目標の観点から、YKK の戦略マップを作成し、YKK の経営基盤の強さについて検討する。Kaplan and Norton（2004）によれば、戦略テーマとは戦略目標のまとめりであり、戦略目標によって実行できることをいう。戦略目標とは、戦略が達成しなければならないことを記述したものである。

4.1 YKK における戦略テーマ

YKK のビジネスの前提は、企業価値を高めるための「経営理念」を確立することである。そのうえで、事業は現地運営に任せるという「地産地消」の体制を構築している。

「創業以来、YKK グループの事業方針は一貫して、YKK 精神、経営理念、コアバリューをベースとして“事業は現地運営に任せると”（地産地消）というものになります。従って事業運営は、日本の意向を全世界に横展開する中央集権的なものではなく、基本的に各極・各事業会社に委ねられております。」

コアバリューには3つがあり、それは、ヒト作り、モノ作りおよび関係作りを指している。これらが合わさって価値を生み出す力となり、ステークホルダーの信頼性が向上するととらえている。

「各極・各事業会社は、各々の市場で各顧客のニーズに合わせた商品の製造・販売を通し、その国や地域の発展に貢献することで現地に根差した「木」となり、各国違う歴史を歩みながら、全体として「森」を形成する“森林経営”を実践しております。」

YKK はグローバル経営体制 & One to One Marketing であらゆる顧客ニーズに適用できるようにしている。「One to One Marketing」とは、顧客ひとりひとりに合わせたマーケティングである。これらのことから、筆者は、本研究のテーマである標準原価管理をベースに、戦略テーマを設定するならば、それは、「地産地消による標準原価管理と顧客関係の重視」としたい。

4.2 YKKにおける戦略目標

戦略目標として、(1) 原価管理レベルを高める、(2) 品質レベルを高める、(3) 顧客への対応力を高める、(4) 技術流出を防ぐ対応力を高める、(5) グループ内での一貫生産志向を高める。

(1) 原価管理レベルを高める

第1に、FG コンパス・システムの構築と実施による、グローバルな統一原価計算、原価管理の実現である。YKK では、世界6極経営体制による地域に根ざした海外展開に取り組む際に、標準原価計算が原価管理に十分に機能している。

その理由は、(FG (ファスニング・グローバル) コンパスを導入し、各国で実行に移しているからである (3.2.1 主要質問事項と回答(1)参照)。このコンパスは2つのフェーズから構成されている。フェーズ1は、原価計算のシステム開発を行い、フェーズ2では、原価管理レベルの向上を目指している。この仕組みは他社が真似したくても簡単にはできないインタンジブルズの1つである。

第2に、フェーズ1において、「勝ち負け率の設定」というルールがある。これは、加工費については、品目ごとに標準原価と実際原価を算定していき、実際原価のほうが標準原価を下回れば勝ち、上回れば負けというルールである。工員たちのモチベーション向上のために工夫されたものである。なお、会計システムはグローバルレベルでSAPに統一されている。

第3に、YKK のファスニング事業に標準原価計算が適用しやすい。作業工程の中は、階層が深く10階層ある。細かい手作業が存在するので、機械を入れてもなお労働集約的な部分がある。グローバル的にも各地域の気候が異なる。そのため、加工費の設定値も異なっている。生産能力と稼働率の管理問題もある。このような観点からも、標準原価計算が機能する余地が十分にある。

「(作業の) 階層が深いです。たぶん、自動車メーカーや完成品メーカーであれば、基本的には部品を仕入れて完成品という形で、一層か二層くらいだと思われませんが、うちの場合はワイヤーから作りますので、もう深ければ10階層くらいあります」。

第4に、設備総合効率⁹⁾の設定し、常に向上を目指している(3.2.2参照)。設備総合効率設定の目的は、稼働率や操業率の算定を通じて、停止ロス(差異)や性能ロス(差異)等を算出し、単位数量当たりの労務費を算定することで、設備をどれだけ効率的に利用しているかを判断することにある。機械が停止している時間をできるだけなくしていくことが目的である。CIM時代における一歩進んだ標準原価計算の実施と言える。

第5に、徹底的な原価管理(原価企画、原価維持、原価改善)の努力を重ねて、コスト低減と同時に利益を創出してきたことである。その際、標準原価計算は、戦略的コストマネジメントの一環として原価維持の役割を担っているということである。

(2) 品質レベルを高める

YKKの場合、ファスナー事業といっても、単にアパレル事業だけに参与しているわけではない。宇宙服のファスナー(図表3参照)、青函トンネルの継ぎ目のファスナー、水密・気密性の高いファスナー、オイルフェンス、魚網など、他の追随を許さない製品力の差別化を図っている。Porter(1985)の競争戦略の1つに該当している。

9) 設備総合効率を活用して経営管理を成功裏に進めた事例として、石川(2019, pp.111-139)がある。

図表3 宇宙服（船内与圧服）



出典：YKKのHPより（2020年8月9日現在）

https://www.ykk.co.jp/japanese/corporate/g_news/2016/20160428.html

YKKで生産されているファスナーは、加工組立型産業とは異なり、部品点数は決して多くない。しかし、ファスナーを多種多様な用途に合わせて改良、アレンジして開発・製造・販売するという高い技術力がある。

その結果として、ファスナー分野の製品を高級ブランド品の中に定着でき、ブランディングの確立、品質の維持向上ができたことが素晴らしい。このように考えると、原価低減だけでなく、品質の作り込みを同時に実現してきたということである。

(3) 顧客への対応力を高める

YKKは、課題各国の事業会社において個別に顧客対応製品を製造している(3.2.1参照)。また、機械においても、生産ラインは現地インフラの差異を認識したうえで個々に修正を行っている(3.2.1参照)。個々の顧客の要望に対応していくことが「One to One Marketing」(顧客ひとりひとりに合わせたマーケティング)の考え方である。

(4) 技術流出を防ぐ対応力を高める

YKKには、工業技術本部事業部があり、ここではファスナー製造用機械も自製している。その際、機械を他社にティアダウン（分解）されても、ブラックボックス化している部分を作っているということである。これによって、ファスナー製造のための技術流出のリスクを大きく低減することができる。

「今のところは、（途中略）、コアになるような技術、絶対にここは譲れません。機械を出していますからね、（わかる人が）見たらわかっちゃうような部分があるわけです。当然、従業員の回転は海外では多いですから、回転率高いですから、うちに勤めてすぐにライバル会社に行けば（転職すれば）分かる人はわかっちゃうので。なるべくブラックボックス、見えない（ようにします）。今、車がそうでしょう。ボンネットを開けてもエンジンが見えませんか。そういうような機械の作り込みをしています」（注：（ ）は筆者が補足）

(5) グループ内での一貫生産志向を高める

これは、YKKグループの経営理念である「善の巡環」（徹底した利他精神があること）に基づいている。YKKでは、「善の循環」を継続的に実現していくためには、グループ内での一貫生産が必要であると考えている。垂直統合型といえよう。ファスナー製造には多くの工程を必要とするが、一貫生産（垂直統合）を行っていることで製造拠点設立の意思決定をが素早く行うことができるといえる。

4.3 戦略マップの作成

上記の戦略テーマおよび戦略目標をもとに、筆者によって作成したYKKの戦略マップ（仮）を紹介する。学習と成長の視点、・内部ビジネス・プロセ

スの視点、・顧客の視点、・財務の視点の順番で紹介する。なお、戦略マップのなかに記載されている「戦略目標」については太字で示している。

(1) 学習と成長の視点

YKK では、森林経営の考え方にに基づき、社員一人ひとりがその個性や能力を十分に発揮できる組織を目指し、グローバルでの**人材育成**をしている。ものづくりの自動化が進んでも、原理・原則を正しく理解し実践できる技能者の育成を重要な課題とし、技能レベル向上に向け技能五輪全国大会に挑戦してきた。

また、YKK は SAP をベースとするグループ統一会計システム（経営事業価値基盤構築プロジェクト）およびファスニング基幹システムをベースとする統一原価計算システムの導入により**ツールの統一**を図っている。これらによって YKK はグループ統一会計基準「YKKGAAP」を制定し、**ルールを統一**している。

(2) 内部ビジネス・プロセスの視点

YKK は顧客の需要に合わせて**新技術を開発**し、必要とされる製品を生産する。納品に遅れないため、徹底的な**品質管理**を行い、納期管理を重視している。また、材料から製造設備、製品まで自社で開発・生産する**一貫生産**を実現し、標準原価管理の拡充を目指している。さらに、学習と成長の視点の戦略目標が次に**標準原価管理の拡充**に役立つのである。

(3) 顧客の視点

YKK では変化する顧客ニーズへもきめ細かく、タイムリーかつ迅速に対応することができるとともに、製品のコスト競争力にも反映される強みがある。さらに、金属・繊維・樹脂における材料開発などの要素技術から環境対応型のリサイクル技術、物流・販売および製造システムの構築に至るまで、これ

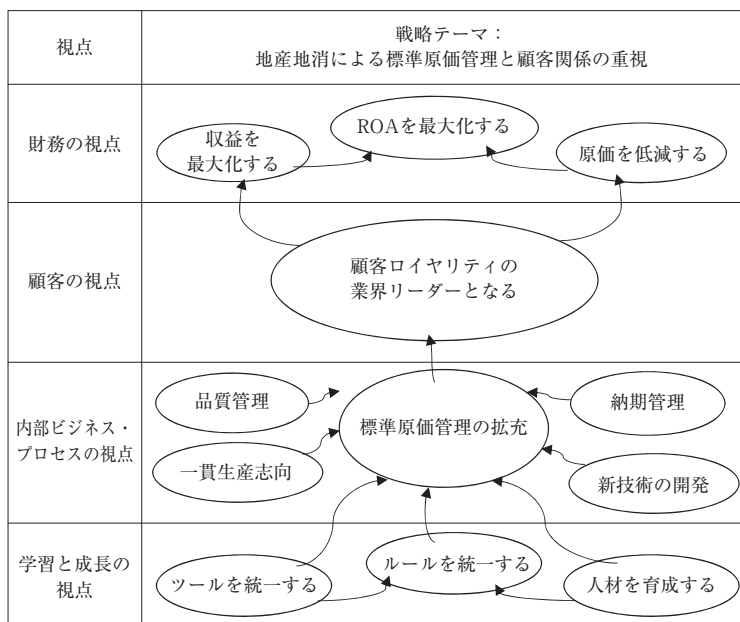
までにない素材や方法を新たに生み出しているため、**顧客ロイヤリティの業界リーダー**となっている。

(4) 財務の視点

顧客ロイヤリティの業界リーダーとなった YKK はさらに**収益の増大**を目指している。製品コストを抑え、**原価の低減**を通じて、**ROA の最大化**を図っている。

以上を次の戦略マップにまとめたのが、図表4である。このような戦略マップが描けるのは、標準原価を核とした業績管理の仕組みを編成していることに起因しており、その結果、YKK は強い経営体制を構築しているといえる。

図表4 YKK の戦略マップ



出典：筆者作成。

5. ディスカッション

第3節および第4節で整理した内容に基づいて、YKKにおける標準原価計算がいかに関業に活用されて、戦略に結びついているかをについて検討した。そこで、本節では、3つの発見事項と4つの課題を検討する。

5.1 発見事項

(1) 標準原価計算における原価管理の現代的意義

YKKの事例を通じて発見できた点は、第1に、標準原価管理の原価管理(能率管理)機能は、単独で機能するのではなく、戦略的コストマネジメントの一部をサポートしているということである。標準原価計算単独での革新性という意味は一歩後退したが、標準原価計算は、他の管理手法(サプライチェーンマネジメント、原価企画、原価改善等)と有機的に結合されていくことで、戦略的コストマネジメントの一環を担う重要な役割をもつ。

したがって、標準原価計算における原価管理の現代的意義とは、製品の量産段階で、原価企画活動により作り込まれた目標原価を維持し、原価改善活動に繋げて、戦略的コストマネジメントを支援する役割を担うことにある。ここに、戦略的コストマネジメントとは、「長期的、総合的観点から望ましい姿、あるべき姿を想定して、その状況を実現する原価管理活動、利益管理活動」(廣本・挽、2015)である。

なお、標準原価計算における財務会計上の機能(財務諸表作成、記帳の簡略化)は、依然として残されている。この点は、サービス業においても十分に活用できる余地がある。

(2) 原価管理機能の進展によるイノベーションの創出-「両利きの経営」

YKKは、原価管理の進展により、イノベーションの創出(知の探索と知

の深化)を実現していると考えられる。それはすなわち「両利きの経営」(O'Reilly, Charles and M. Tushman, 2016)に相当している。ここに両利きとは「知の探索」(自身・自社の既存の認知の範囲を超えて、遠くに認知を広げていこうとする行為)と「知の深化」(自身・自社のもつ一定分野の知を継続して深掘りし、巻き込んでいく行為)の2つを指している。この2つをYKKの経営に当てはめてみると次のようになる。

第1に、「知の探索」とは、まさに新しい分野へのチャレンジを指している。YKKは、ファスニング事業において、常に新しい技術を開発し、新しい価値を製品に織り込んで顧客に提供することを目標に掲げている。宇宙服の開発や、オイルフェンス開発など、他の追随を許さない製品力の開発が該当する。この攻めながらも、個々の顧客の要望に対応していく戦略こそ、「One to One Marketing」の考え方である。また、攻撃は最大の防御とも言うが、知の探索は、コモデティ化を防ぐ対策にもなる。

第2に、「知の深化」とは、従来の標準原価管理を深化させることを意味する。たとえば、FGコンパス・システムの構築、設備総合効率の活用による加工費の調整等である。YKKの場合、グローバル現地生産体制をとり、かつ作業工程が細かいため、機械化が進むこんにちでも労働集約的な部分が残されている。この観点で捉えると、原価管理(能率管理)の意義は依然として十分に残されており、相対的に低下した標準原価管理は、知の深化によって息を吹き返しているとも言える。

(3) YKKのサービス化戦略の実現

YKKは、一貫生産モデルを通じて、サービタイゼーション(製造業のサービス化)を実現している。すなわち、マーケティング/商品企画から商品開発、生産技術、製造、販売およびサービスまでを自社で一貫して行う経営体制を構築している。

5.2 課 題

(1) 能率管理の課題

YKK は地産地消の経営体制を構築している。しかし、各地域の気候は異なるため、製品の加工条件も変化し、基準加工費の設定値は各地域で異なるという。その結果、生産能力と稼働率をいかにして向上させるかの課題が生じる。

「各国の事業会社において個別に顧客対応製品を製造しております。また、機械につきましても生産ラインは現地インフラの差異を認識したうえで個々にモディファイを行っております。更に、現地で調達できるエネルギーコストや賃金水準も異なっておりますので、原価自体も同じ水準とはなりません。原価率は売価と原価により計算されますが、売価は個々の顧客との営業活動において決定されるものであり、統制された価格も存在しません。従いまして、原価率も異なります。」

日本企業にとっての市場は、もはや日本国内だけではなく、世界を見据えて捉えていかなければならない。世界市場を見据えていくためには、現地に適した原価標準を設定し、PDCA を回していくことが重要である。これらの点から、能率管理の重要性が存在する。グローバル経営体制になればなるほど、標準原価管理が必要になってくる。

(2) 納期管理の課題～QCD を達成するための地産地消生産体制の課題

YKK の強みは品質の高さにあることは間違いのないところである。QCD（品質、コスト、納期）を考える場合、弱い点があるとすれば納期とコストのバランスをどのようにとるかである。コストを引き下げるためには人件費を抑えることが不可欠となる。たとえば、中国で生産する場合、人件費が毎

年上昇する。そのような状況下では、コストを抑えるためには生産性でカバーしていくことが不可欠となるが、標準原価計算による生産性向上だけで原価低減は厳しい。とりわけ納期を守るためには、地産地消生産体制を確立して、サプライチェーンマネジメントを視野に入れて、TCOを抑えることが重要な課題となる。

「うちの場合の強みは品質なんですけれども、弱いのは納期とコストです。
 (途中略) …ご存知のように、中国というのは毎年、毎年、人件費が上がっていきますから、人件費が伸びれば生産性でカバーしないといけません。それを原価に織り込むんですけども、実際にはやはり難しいんですよ。
 (途中略) …だいたい10月から1月にかけて翌年度の事業計画を作りますが、何回でも、何回でも計算し直して、(途中略) …とにかく今年はここまではという金額にチャレンジしていきます。また、2020年にはここまで行くと。そこはいろいろ政策を入れながらやっているの、(途中略)、やはりうちの会社は数量を取るといってやっていく上で、この原価低減は欠かせないですから、そこはどうしてもハードルが高くなりますね。これを達成しようとするのも、正直、大変だなというところです」

(3) コモデティ化への課題

ファスニング事業においてコモデティ化を防ぐ対策としては、常に新しい技術を開発し、新しい価値を製品に織り込んで顧客に提供することに目標をおくことである。個々の顧客の要望に対応していくことが「One to One Marketing」の考え方であるから、常に「知の探索」を怠らないことが課題となる。世の中が求めている技術を先がけて開発する能力、技術中心にソリューションを提供できる能力を磨いていくことが肝要であろう。

(4) IFRS も視野に入れた標準原価計算の課題

YKK における標準原価計算が、より高みを目指すとすれば、IFRS も視野に入れた原価管理体制の構築を目指してほしい。ここでは、「現実的標準原価」の利用と「原価標準の改訂頻度」の2点について述べる。

櫻井（2012, 2019 前掲）によれば、IFRS によって提起される『基準』との関係が論じられている¹⁰⁾。まず、IFRS では、「標準原価は、材料費、消耗品費、労務費、能率と操業度について、正常な水準で設定されなければならない」としている。ここで問題となるのが「正常な原価の範疇」の解釈である。YKK は「現実的標準原価」（本論文 3.2.1(9)参照）を採用していると回答している。はたして『基準』でいう現実的標準原価は、正常な原価の範疇に入っているかは議論が分かれるところである。

次に、IFRS では、「標準原価が定期的に見直し、必要があれば、当期の状況に照らして改定しなければならない」としている。YKK の回答は、「改訂頻度は一年に1回ぐらい」（3.2.1 参照）であったが、これが IFRS の許容範囲であるかは議論が分かれそうである。

とはいえ、これらの問題は、YKK の標準原価計算全体を否定することではない。今後の課題の1つとして認知していただければ幸いである。

6. ま と め

本研究は、標準原価管理の現代的意義について考察した。リサーチ・クwestions として2つを掲げた。まず、現状で標準原価計算が有効であると考えている企業に対して、どのような目的で活用しているのか。原価管理型原

10) 櫻井（2012, 2019）では、4点（真実の原価の解釈、正常原価の解釈、標準原価の改定頻度、正常な原価差異）を取り上げている。本稿はこのなかの2点を取り上げた。

価計算から、損益計算型標準原価計算へと移行しているのかという内容であった。これについて、YKKの場合、標準原価計算は、とりわけ能率管理、財務諸表作成および予算管理の3つの目的の実現に役立っていることが明らかとなった。さらに、YKKの場合、作業工程が非常に細かく、労働集約的な部分があるため、能率管理の必要性が低下しているとは言えないことが明らかになった。以上のことから、YKKの場合、標準原価計算が、原価管理型原価計算から、損益計算型標準原価計算へと移行しているという意識はないということが明らかになった。

次に、標準原価計算は、『基準40』で想定されている目的以外の役立ちもあるのではないかという内容であった。これについては、原価企画の実施、原価維持（標準原価計算）および原価改善を実践していることは事実である。YKKでは、標準原価計算は、『基準40』が想定していない戦略的コストマネジメントの一環として実施されていることは確かである。さらに、標準原価計算の役割には、コミュニケーション手段、業績評価手段、現場活動の可視化、経営の効率化、なども含まれると回答があった。標準原価計算は、『基準40』で想定されている目的以外の役立ちもあるということが明らかとなった。

YKKの事例研究の貢献は、次の3点である。第1に、標準原価計算の原価管理の現代的意義とは、標準原価計算を核として業績管理を行う仕組みを確立し、戦略と連携したコストマネジメントを支援する役割を担うことであることを明らかにした。『基準40』で想定されている目的以外の役立ちもあるということが明らかとなった。

第2に、原価管理機能の進展によるイノベーションの創出は、「両利きの経営」（知の探索および知の深化）でとらえられることを明らかにした。

第3に、YKKの一貫生産モデルは、サービタイゼーションを実現する一助となることが確認できた。

一方で、本研究の課題は次の3点である。

第1に、YKKのファスニング事業は、標準原価計算が適用しやすい事例であったが、この事例だけをもって、標準原価計算による原価管理が、こんにちでも有効であると結論づけることはできない。標準原価計算は、業種・業界によって適用しやすいか否かの問題が必ず出てくる。YKKの本事例は、標準原価管理が適用しやすいケースであった。今後は標準原価管理が行いにくいケース研究の調査が必要不可欠である。

第2に、YKKへの調査回数が少ない。そのため、戦略マップについての検証が十分に行われていない。

第3に、戦略的コストマネジメントにおける原価企画の目標原価と標準原価との連携について、本研究では掘り下げていない。今後の検討課題である。

(謝辞)

本研究は、YKK株式会社(富山県黒部市吉田)のみなさま(元・YKK株式会社財務・経理部長、現・YKK AP株式会社常務監査役宮村久夫氏；YKK株式会社執行役員、財務・経理部長太刀川博氏；YKK株式会社黒部事業所財務・経理部ファスニング経理グループ長渡邊智博氏；YKK株式会社財務・経理部財務経理アドバイザー八木厚斯氏；YKK株式会社財務・経理部車昭人氏、計5人)のご協力のおかげで実現することができました。新型コロナ感染問題のなか、取材にご協力をいただきまして、記して感謝いたします。

参考文献

- ・ Dosch, Jennifer and Joel Wilson(2010), Process Costing and Management Accounting in Today's Business Environment, *STRATEGIC FINANCE*, August, pp.36-43.
- ・ Kaplan, R. S. and D. P. Norton. 2004. *Strategy Maps*. Harvard Business School Press. 『Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes』 Harvard Business Review Press. (櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川恵一監訳. 2005. 『戦略マップーバランスト・スコアカードの新・戦略実行フレームワーク』ランダムハウス講談社)

- ・ O'Reilly, Charles and M. Tushman, Lead and Disrupt: How to Solve the Innovator's Dilemma, Stanford Business Books; 1st .2016. (入山章栄・富山和彦・渡部典子訳『両利きの経営－「二兎を追う」戦略が未来を切り拓く』2019年, 東洋経済新報社)
- ・ Porter, M. E. 1985. Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance, Free Press. 土岐坤訳. 1985. 『競争優位の戦略－いかに高業績を持續させるか』ダイヤモンド社。
- ・ YKK 株式会社『This is YKK 2020』, https://www.ykk.co.jp/japanese/corporate/csr/eco-report/2020/pdf/this_is_YKK_2020_all.pdf (2020年8月3日現在)
- ・ 新井康平 (2020)『進化する生産管理会計』中央経済社。
- ・ 石川裕之 (2019)『改革を生み出す経営管理のススメ』(河野信・川野克典・柊紫乃・藤本隆宏編著)『ものづくりの生産性革命』第6章に所収, 中央経済社。
- ・ 梅田宙 (2017)『コストマネジメント』(櫻井通晴, 伊藤和憲編著)『ケース管理会計』第6章に所収, 中央経済社。
- ・ 岡本清 (2000)『原価計算 (六訂版)』国本書房。
- ・ 木島淑孝 (1992)『原価計算制度論』中央経済社。
- ・ 小林哲夫 (1993)『現代原価計算論－戦略的コスト・マネジメントへのアプローチ』中央経済社。
- ・ 企業会計審議会 (1962)『原価計算基準』40
- ・ 清水孝・小林啓孝・伊藤嘉博・山本浩二 (2011)『わが国原価計算実務に関する調査 (第3回・終) 総合原価計算と標準原価計算』『企業会計』Vol.63, No.10。
- ・ 櫻井通晴 (1992)『企業環境の変化と管理会計－CIM構築－』同文館出版。
- ・ 櫻井通晴 (2012)『管理会計 第五版』同文館出版。
- ・ 櫻井通晴 (2014)『原価計算』同文館出版。
- ・ 櫻井通晴 (2019)『管理会計 第七版』同文館出版。
- ・ 竹倉徹・平野真・田中秀穂「成熟産業における技術開発と競争優位性獲得～日米のスライドファスナー産業における特許調査から～」『映像情報メディア学会誌』2015, Vol.69, No.3, pp.J133～J138。
- ・ 田代景子 (2010)「標準原価計算の戦略的原価管理への役割期待」『浜松大学研究論集』23(2), pp.83-91。
- ・ 田代景子 (2014)「標準原価計算の原価管理への役割期待についての回顧と展望」(木島淑孝編著)『原価計算制度の回顧と展望』中央大学出版部。
- ・ 本橋正美 (1991)「日産自動車の利益管理と原価企画」田中隆雄編著『フィールド・スタディ現代の管理会計システム』第2章から所収, 中央経済社。
- ・ 日経ビジネス (2004)「これがトヨタ式3つの要諦だ point1 すかいらーく, オイレ工業 継続させる刺激を用意せよ」2004年04月12日号, pp.38-39。
- ・ 西村明・大下丈平 (2007)『ベーシック管理会計』中央経済社。
- ・ 廣本敏郎・挽文子 (2015)『原価計算論 [第3版]』中央経済社。
- ・ 水野一郎 (2014)「中国における管理会計のイノベーション (特集 管理会計のイノベーションを探る)』『會計』185(2), pp.203-216。