

1 原価構造改革と 管理会計制度の構築

1. 管理会計の必要性

製造業の工場における原価低減は限界に近づいてきており、さらなる改善が難しくなっている。さらに、工場部門は製造原価しか見ていないために、採算の合わない製品をつくり続けている。一方、営業部門は売上至上主義で、製品の値引きを過剰に行い、つくればつくほど赤字となる体質となっている。2008年のリーマンショック以前は、どんぶり勘定でもトータルで収益が取れていたが、08年以降は、製造業の競争環境が激化し、製造現場がいくらコスト削減に努力しても追いつかなくなっている。

本項では、「目的別管理会計」を適用した「製品別原価管理」について、その考え方と、企業の収益改善に向けたヒントを述べる。製品別原価管理とは、製品ごとに原価を算出することで利益の出ている製品と赤字の製品を明確にし、前者を主体に製造・販売し、後者は終売の方向に持つていくことにより収益を向上することである。

中小製造業において、財務会計である財務諸表は整備されているものの、企業全体の利益報告に

留まっており、業績を好転させるための情報になり得ていないことが多い。つまり、会計活動においては管理会計の仕組みが不十分であると言える。

図1は、財務会計と管理会計の相違点の概要であるが、管理会計の性質や目的について十分に認識している企業はそう多くない。

一般的に多品種少量生産においては、生産ロットの大小により段取り時間の比率が大きく変わる、製品(顧客)によって仕様や規格が異なるため品質管理レベルや不良発生状況も大きく異なる、といった点がある。そのようなことから、製品群(品種)別や顧客別など、コストの把握や分析が複雑になってしまいがちである。

つまり、財務会計の範囲内で業績を把握したとしても、問題点や改善方向が見えてこない。そうしたことから、抜本的なコストダウンと採算の好転を実現するため、管理会計の仕組み導入のニーズが増大している。そこで、管理会計の考え方と仕組みを企業に導入するための事項を以下に挙げる。

- ①収益構造悪化の真の原因・問題点を明確にする(どんぶり勘定を改め、事業部別、品種別、工場別、顧客別に収益構造を明確にする)
- ②品種別、顧客別など、それぞれの目標、予算に対する活動結果を判断手段とする
- ③問題点(損失要因)を把握し、経営意思決定や収益向上策立案の材料とする

これらの点で管理会計の仕組みを構築していくことになる。図2は、管理会計を目的として、基本的要件を特定し、どこに問題があるのかを診断し、目的を実現するための手段を体系図にしたものである。

管理会計導入に際しての目的としては以下のようなものがある。

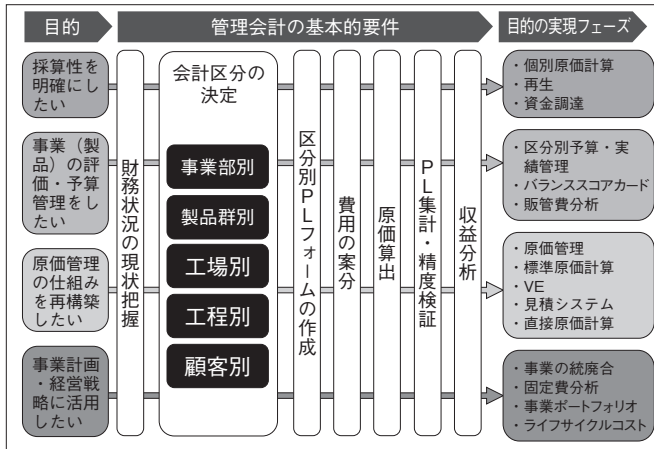
- ①採算性を明確にしたい
- ②事業(製品)の評価・予算管理をしたい

図1 財務会計と管理会計

	財務会計	管理会計
情報提供者と目的	株主、債権者、銀行、税務署などの外部関係者へ経営内容(業績、利益)を公開	経営者や管理者の経営の意思決定や管理改善活動展開の情報提供
会計報告期間	半年もしくは1年	任意(月、週、日)速やかに情報を提供
会計の性質	法的、制度的会計	私的会計(経営管理)
会計単位	一企業全体として業績測定	部門別、責任単位別、製品別、販路別、プロジェクト別など
情報	過去の情報	過去情報と未来情報
利益構成	売上総利益、営業利益、経常利益など	付加価値、限界利益、部門貢献利益、製品群別利益など

「原価計算」(櫻井通晴著)より抜粋・加工

図2 管理会計を実現するための手段体系図



- ③原価管理の仕組みを再構築したい
- ④事業計画・経営戦略に活用したい

管理会計導入の目的を把握したら、次に財務状況の現状を把握して、会計区分(事業部別、製品群別、工場別、工程別、顧客別)を決定する。そこから、区分別PLフォーム(損益計算書の書式)を作成し、費用を案分、原価を算出して収益を分析し、根本的な問題を掘り出す。ここまでが管理会計導入の第1段階である。ここから先は目的の実現フェーズとなり、個別の企業事情に沿って管理会計手段を実施していき、収益改善を図ることになる。

2. 製品別原価管理の必要性

「原価」とは、製品の製造、販売などの経営活動に要した費用である。原価はいくつかの方法で分類することができる。職種別に分類すると、製造原価・販売費・一般管理費に分類でき、これらを総称して総原価という。形態別分類では製品に直接関係があるものとそうでないもので「直接費」と「間接費」に分類できる。また、原価負担部門分類では「個別費」と「共通費」に分類される(図3)。

原価管理は、まず原価のあるべき姿(標準原価)を設定して、実際にかかった原価(実際原価)を計算する。その標準原価と実際原価を比較して、差異があれば、その原因を調査して対策を講じる。たとえば、材料費の差異には、価格差異や数量(歩留り)差異がある(図4)。

図3 原価の構成

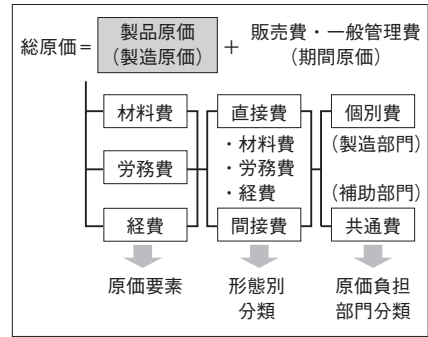
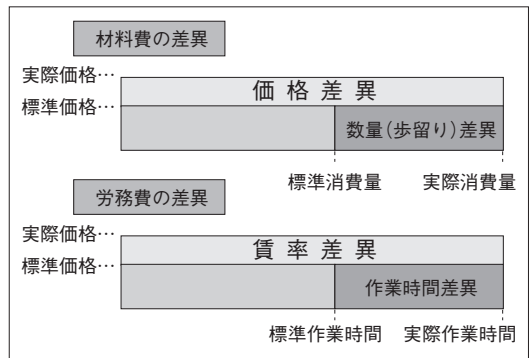


図4 原価差異分析の実施



また、労務費の差異には、賃率差異や作業時間差異がある。原価差異分析の結果を、社長をはじめとする経営層に報告して、企業の収益を確実に把握することが肝要となる。この原価管理を行うことで、原価低減を図ることができる。

しかし、大半の企業ではこの原価をトータルで出していて、製品別に正確に出している企業は少ない。この原価管理活動を、製品別・製品群別・顧客別・顧客群別に細かく分析するようにした企業は、筆者の経験上、収益が向上している。

営業利益を生み出している製品を増やし、赤字の製品を減らしていくことが、その会社の収益を向上させることにつながる。売上高の高い製品順に原価を出していき、販売価格から製造原価と製品ごとに計算された一般管理費の配賦額を差し引けば、製品ごとの収益が明確になる。それを図に示したものが図5の左のグラフで、これを「製品別収益分析グラフ」と呼ぶ。このグラフを基に、大きく損失を招いている製品を徐々に削減してい