

《資料》

わが国製造企業の管理会計実務

— 某電機メーカーの事例 (覚書) —

近 藤 恭 正

目 次

- I はじめに
- II 某電機メーカーの管理会計システム
- III 結びに代えて

I はじめに

周知のように、われわれは「産業革命」といわれた時代に形成された管理会計の技法というものを長年にわたって大学で教育し、また企業実務で採用してきた。しかし今日われわれの直面している環境は「情報革命」の時代である。産業革命以来長年にわたって構築されてきた管理会計や原価計算の技法やコンセプトが、コンピュータを基軸とした製造環境のもとでもなお妥当するかどうか、については危機意識を表明する見解が多くみられる。例えば、R. S. キャプランは「時代遅れの会計と管理システムが改善されなければ、アメリカにおける製造業活性化の努力は不成功に終わるで

- 1 Johnson H. T., & R. S. Kaplan, *The Rise and Fall of Management Accounting*, *Management Accounting*, Jan, 1987. なお詳細については Johnson H. T. & R. S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987 参照。

この文献については、以下のように多くの論者があれている。宮本匡章「新しい原価計算システムについて」『会計』第131巻第5号, 1987年5月, 加登 豊「業績評価と利益情報」『企業会計』第39巻第8号, 1987年8月, 佐藤康男「管理会計の変革はありうるか」『企業会計』第39巻第11号, 1987年11月, 小林哲夫「管理会計システムの適合性の喪失について」『国民経済雑誌』第156巻第4号, 1987年10月, 溝口一雄「これからの管理会計論のゆくえ」『会計ジャーナル』1988年1月号・2月号。

あろう²』とのべている。

こうした問題意識に対処する方策の一つは、さまざまな競争環境下にある、わが国企業を個々に取り上げて、その実務をつぶさに調査し、その現実を把握することである。

そうした調査研究は、例えば登能暉、門田安弘『自動車工業における総合的原価管理システム』『企業会計』第35巻第2号、1983年2月、広本敏郎「わが国製造企業の管理会計—一つの覚書—」『ビジネス・レビュー』第33巻第4号、1986年3月、佐藤康男「管理会計の再検討(1)—FAとFMSのもとで—」『経営志林』第23巻第2号、1986年7月、同教授「管理会計の再検討(2)—FAとFMSのもとで—」『経営志林』第23巻第3号、1986年10月や Bruns J. W, Jr and R. S. Kaplan, *Accounting & Management—Field Study Perspective—*, Harvard Business School Press, 1987³などに見ることができる。

本稿もそうした研究動向にそったもので、某電機メーカーの管理会計・原価計算実務をインタビューを通じてとらえようとしている。

以下ではこのインタビューで把握できた管理会計システムの一端を覚書としてまとめておくことにしたい。

II 某電機メーカーの管理会計システム

1. 某電気メーカーはその主力製品が典型的な受注生産の企業である。組織は本社—工場—事業本部—事業部—係—班から構成されている。班は1名から構成されているところもある。事業部は130から140存在する。各班、各係、各事業部といったすべての責任センターでは第1表に示す時間当り粗利益率表(メーカーで使用されている正式の名称ではない)が作成される。

第1表を作成するさい留意されていることは、イ)各班、各係、各事業部で簡単に計算できること、ロ)各責任センターの人が理解できること、ハ)各単位の事業部の自律性を確保して事業部長に経営者意識を発揮してもらうことである。そしてもう一

2 R. S. Kaplan, Yesterday's Accounting Undermines Production, *Harvard Business Review*, Vol. 62 No. 4, 1984, p. 95.

3 その他櫻井通晴「FA工場における原価管理」『社会科学年報』(専修大学社会科学研究所), 第22号, 1988年を参照。

第1表 時間当り粗利益率表 (年度計画表 年 月予定 年 月実績)

工場 _____ 事業本部 _____ 事業部 _____ 責任者 _____

項 目			
総 売 上 高			
社 外 売 上 高			
社 内 売 上 高			
各			
工			
程			
社 内 買 入 高			
生 産 高			
控 除 額			
各			
原			
価			
勘			
部内共通費			
定 工 場 経 費			
営 業 経 費			
粗 利 益			
総 時 間			
定 時 間			
残 業			
当月時間当り			
累計時間当り			
時間当り生産高			

(注) この表は筆者が適当に修正して示している。

つ注意すべきことは、通常の会社と違って、(ニ)物を生産する人がコスト計算もすることである。

第1表の計算の仕方は簡単で、社外売上高と社内売上高の合計が総売上高となる。生産高はこの総売上高から社内買入高を控除して求める。そしてこの生産高から、生産に要したコストが控除されて粗利益が求められる。この粗利益が総時間（定時間＋残業時間）で割算されて、当月時間当り粗利益率が求められる。

各責任センターに共通して発生する共通コストは、人数比、生産比、面積比、機械の出力比といった配賦基準で各班、各係等に割り当てられる。また工場全体に関係するコストの配賦は工場経費の勘定科目で処理される。本社経費は営業経費の欄に入っている。

第1表には労務費は入っていない。労務費に代えて定時間、残業時間が用いられている。給料や賃銀額を用いると、他の人がいくらもらっているか直ちに判明してしまうために、管理上好ましくないからである。

社内での売上と買入は、各班、各係、各事業部ごとに自由に実施することができ、もし外部から買う方が安い時には、外部から買ってよいシステムになっている。

営業所でも同様の計算が行なわれている。つまり総出荷額から何%かのコミッションをもらい、その範囲で必要経費をまかない、その残りが営業所の利益となる。

第1表は各班、各係で作成され、それがつみ上げられて事業部の成果が算出され、さらにつみ上げられて事業本部、工場、全社の計算結果が計算される。この計算システムを通じて末端からトップ層まで粗利益を何%にしなければならぬか、時間当りいくらにしなければならぬかという考えを徹底させている。

なお、第1表は製品一品ごとではなく、製品グループ（＝事業部）別に作成される。

第1表の問題点は、在庫が反映されていないことである。原材料・部品については、当用買い、つまり必要なものを必要な時に買うのが原則となっている。もちろん例外的に入りにくいものを買いためすることもあるが、こういうことはまれであるとのことである。

2. 営業所と生産部門間、各工程間の売買価格は交渉によっている。営業所で受注した製品価格から営業所手数料が差し引かれて工場に提示される。工場では営業所の提示する受注した生産を拒否することもできるようになっているが、こうしたことはあまり生じないとのことである。むしろ工場では顧客の提示した値段でも利益を生み

出せるようにコストの削減方法を工夫し努力する。新規の受注品については営業所は工場に事前に相談するのが普通である。各責任センターにはコスト低減率は何%であるべきだという提示の仕方はなされず、粗利益率は何%であるべきだという提示のみがなされる。生産工程の主たる努力は受注品の値上げ交渉よりも、社内の合理化を徹底したコストの引き下げに向けられる。しかし受注品の仕様は製品ごとに異なることが通常で、どうしても手作業が入らざるを得ず、徹底した自動化はむづかしいとのことである。時間当たり粗利益率にもとづいた表彰制度もあり、時折実施されている。製造工程のなかの一部の人々が工程の組み直し、合理化、製造の技術的説明の必要度の把握、新商品の説明などを担当している。製造工程の各班、各係のなかで自律的にそうした作業が自主的に取り組まれるのである。特別に原価管理部、生産日程策定係といったものは設けられていない。各工程では高い品質を、より低いコストで生産する方法をつねに模索している。各工程独自でつねにイノベーションに努力している。生産工程を編成する時、みずから対前月、対前年とくらべて、どこが悪いかを自工程で調べて改善を加えるのである。各工程では会議を開いて検討会を開催する。

会社の方針として、部下は上司の言う通り実施せよとはいっていない。コンフリクトがあってよいという考えのもとに、もし上司と部下の間で意見が一致しない時には、部下は上司と相談してもう一段上の上司に調整してもらうシステムになっている。こういうことが日頃から当り前のように行なわれており、したがって上司、部下ともこういうやり方にこだわっていないとのことである。

以上のべてきた制度は約20年前から採用されてきており、途中で若干の手直しがなされているが、基本的な枠組は変化していない。

3. トップ層の方針発表は年1回行なわれ、その方針のもとに毎月事業本部長は事業部長を集めて、時間当たり粗利益率表の結果の報告と予定の検討が行なわれる。事業部長と各係についても毎月検討会がもたれる。係、班のレベルでは必要に応じて検討会がもたれる。

この会社には予算システムはない。目標は作成・指示されるが、予算システムは設けられていない。ただ一つ例外は広告宣伝費のみ予算枠がある。この予算は事業のイメージ広告をするためのものである。

多品種受注生産企業であるため、同じ仕様のものがくるとは限らない。通常仕様の違うものが入ってくる。こういう状況では標準原価を設定しても変動するのが普通で

あり、したがって見積原価を出すことに重要性をおいていない。コストにいくらの利益を加算していくかという発想法はない。むしろつねに志向しているのは、顧客の提示した値段を受け入れていける方策の策定に取り組むことである。低い価格であればあるほど、それに対応した対策のシステム作りにより協力するとのことである。

III 結びに代えて

以上、某電機メーカーの管理会計システムについてその概要をみてきた。

注目すべき点は、第1に、物を生産する従業員が同時に時間当りの粗利益率表も作成することである。通常の企業であれば、スタッフとしての情報システム部や管理会計部が製造現場の人々に情報を提供するのに対して、このインタビューをした会社の管理会計システムはユニークで、数多くの長所をもつシステムといえよう。長所の一つは、自分達の作業については、自分達で測定し、計算し、検討して、さらに以降の改善に取り組めるようになっている点で、目標整合性の点からみて望ましいシステムといえる。管理会計部の提供する情報が現場の人々のニーズに対応しなかったり、利用されないということは、この会社では生じない。みずから実績を測定し、どこに問題があるかを班全員、係全員で検討し、工程の革新に着手するのである。

第2の注目すべき点は、原価削減目標率は何%にせよといった指示の仕方はされず、時間当り粗利益率を何%にせよという指示のみがなされることである。

第3の注目すべき点は、受注価格から必要利益を控除した目標原価⁴が計算・指示されるわけでもないし、また標準原価に必要利益を加算していく発想法もないことである。この会社では全社、事業本部、事業部、各班、各係ごとに独自に、受注価格を所与として目標時間当り粗利益率を達成するためのコスト削減運動が展開されるのである。事前に目標原価が算出されることはなく、QC、VA、検討会、各種提案といった活動を通じてコストダウンが実施され、その結果利益額が算出されて、その評価が下されるのである。この会社のコスト・コントロールのメカニズムはその意味でさらに研究開発コストも含めて研究していく価値があると考えられる。

要約的にみると、この会社の管理会計システムは稀少資源を人材にみる経営者の発

4 田中雅康「ターゲット・コストによる原価管理」『原価計算』230号、1979年10月。

