

実務研究

日本税務会計学会
平成22年12月 月次研究会



沼 恵一 [定立]

中小企業のための管理会計 —不況期における原価管理—

1. 序

税理士を対象としたアンケート調査（日本大学産業経営研究所）において、顧問先の抱えている課題の中で、「業績評価・報酬」の問題に次いで「原価管理」の問題が最もあげられていた。しかしながら、相談を受けた課題の中では、7番目と下位に位置していた。この結果は、顧問先企業の要望に、税理士が十分に応えていない現実を表している。

中小企業の管理会計、特に原価管理について、固有の問題が存在する。現在流通しているテキストも、実務的な問題を解決するための十分な指針を示しているとは思えない。

2. 管理会計の定義

ここで管理会計とはどのような会計であるか定義しておく。

一般に言われているのは、企业内部の経営管理者に情報を提供する会計と定義され、法律や制度に囚われることなく経営者の目的に応じた情報を提供するものである。ここでは、この定義の下で進めていく。管理会計では、財務会計と同じ言葉を用いながら異なる内容のものがいくつ存在する。その代表的な例が、短期と長期の概念である。財務会計においては、営業循環基準と一年基準を基準とする。しかし、管理会計では経済学上の概念である固定設備の変更が可能か否かを基準として短期長

期を区分する。また、原価管理において正確に理解されていない用語も多く見られる。その代表的な用語が「コストダウン（Cost Down）」である。「コストダウン」を単純に原価を下げると理解している例が多く見られる。これは、誤りである。原価を下げることは、二つの側面がある。それは製品の生産性を向上させることによって製品一単位当たりの原価を削減させる側面（コストダウン：cost down）と、用いる材料・仕様・生産方法を変更することによって変動費や固定費を削減する側面（コストリダクション：cost reduction）である。「コストダウン」は与えられた所与の条件下で生産現場を預かる生産担当者

3. 問題の前提条件の整理

ここで「コストダウン」に置かれていく前提について確認しておく。変動費および固定費は所与のものであり、生産担当者

は購入する材料および発生する固定費を変更することはできない。この前提は、ここで改めて設定したのではなく、「コストダウン」を検討する時には常に前提とされている。生産担当者には、これらの要因を決定する権限を有していないからである。このような前提が整理されておらず、生産現場において多くの誤りが生じている。そのもとも代表的な例が「見込み生産」と「受注生産」の誤解である。下請けの多い中小零細企業では、多くの企業が受注生産が行われている。つまり、元請けから仕様・生産量の指示を受け生産するのにもかかわらず、連続した生産を行っているため総合原価計算に基づいた分析が行われている。総合原価計算が前提として行われているのは、あくまでも見込み生産の企業である。見込み生産においては生産量・生産のタイミングについて裁量の余地があるので、生産効率に

た生産効率の上昇を重視した管理が行われてきた。ここで問題とされるのは、作業一時間当たりの生産性の向上であり、材料の歩留まり、仕損じの減少が課題とされた。標準生産量よりも少しでも多く生産できれば、有利差異と呼ばれ望ましいことであると考えられていた。しかし近年では、貸方差異と呼ばれ望ましい差異と扱われていない。その理由は生産された製品が必ずしも売れるとは限らない。予算を上回る生産は過剰な在庫をもたらすので、予算に則した生産量が望ましいものとされた。現在生産担当者責任者に求められるのは、効率的な作業による作業時間の短縮と予算に忠実な生産である。

は、一定期間の注文票を製造担当責任者に提示し、製造の順番をある程度製造部門に委譲することによって、生産効率を上げることができた。さらに、一度に大量に生産できるように釜の規模を大きくしていたが、様々な注文に対応できるように釜を小規模化し複数保有し、釜を一つずつ清掃しないで済むようにすることによって生産効率の上昇を達成した。原価管理の多くのテキストでは規模を大きくする上回る生産は過剰な在庫をもたらすので、予算に則した生産量が望ましいものとされた。現在生産担当者責任者に求められるのは、効率的な作業による作業時間の短縮と予算に忠実な生産である。

しかしながら受注生産においては、期限も区切られ生産量も決められてくるので裁量の余地がほとんど無い。これは、受注生産の例としてほとんどのテキストが受注工事や造船業など大規模な事業をあげることになり、模範事業をあげることになり、あると考える。個別原価計算は、金額が絶対的に大きな事業だけではなく、金額が相対的に大きな事業（例えば貴金属業など）においても採用される。また、その生産形態によって製造担当者の責任の範囲も変わることとを念頭に置かなければならない。会計担当者は、生産担当者

と工夫の余地がどこに存在するかを協議し、その責任の範囲を明確にする必要がある。塗料の製造企業を例にあげて考えてみる。特殊な塗料のため、そのほとんどの製品が得意先企業からの注文により製造されている。得意先企業は、製品の種類はもちろんだが納期を指定してくる。この企業において生産担当者は、色の薄い塗料から生産できるならば塗料を溶かす釜の清掃の時間を短縮することができる。生産効率を上げることができると主張する。この企業で

は、一定期間の注文票を製造担当責任者に提示し、製造の順番をある程度製造部門に委譲することによって、生産効率を上げることができた。さらに、一度に大量に生産できるように釜の規模を大きくしていたが、様々な注文に対応できるように釜を小規模化し複数保有し、釜を一つずつ清掃しないで済むようにすることによって生産効率の上昇を達成した。原価管理の多くのテキストでは規模を大きくする上回る生産は過剰な在庫をもたらすので、予算に則した生産量が望ましいものとされた。現在生産担当者責任者に求められるのは、効率的な作業による作業時間の短縮と予算に忠実な生産である。

5. 生産設備

製造業にとって近年もっとも大きな問題は、製品のライフサイクルの短縮化にある。つまり、企業の生産する製品の寿命が著しく短くなってきている。代表的な例として撮影用ビデオテープも、実際の手続ははかりなりの手数を要する。このように計算された原価の情報には、本当に必要な情報などがある。上記の例のように計算された原価は、過去の原価であり、提示することによって解決の糸口を提供することができ

6. 直接原価計算

直接原価計算は変動原価だけを計算して計算する原価計算の方法で、売上高に比例して利益が計算されるので事業計画に利用しやすい。直接原価計算によって算出される貢献利益は、固

7. 結び

管理会計の普及状況は、非常に寂しい状況にある。その多くは、企業が必要としているが、その要求にこたえられない。顧客先企業においては、ほとんどサービスタワーになってしまっている。しかしながら、この分野への需要は依然として強いものがある。企業は、どこに相談して良いかわからず模索している状況にある。税理士が進出する市場は十分にあると考えている。