

日本企業の原価計算：医薬品業とコンピュータ・メーカーの事例

佐藤，康男

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

The Hosei journal of business / 経営志林

(巻 / Volume)

28

(号 / Number)

4

(開始ページ / Start Page)

179

(終了ページ / End Page)

189

(発行年 / Year)

1992-01-30

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00003366>

〔研究ノート〕

日本企業の原価計算
——医薬品業とコンピュータ・メーカーの事例——

佐藤 康 男

はじめに

最近、わが国の管理会計研究者の関心は企業の会計実践に向けられているように思われる。80年代に日本企業を対象とするアンケート調査がいくつかなされているが、それらはいずれも、日本企業の原価計算および管理会計手法の内容を明らかにするという目的をもっている⁽¹⁾。

かつて、管理会計の領域における研究者も他の分野と同じように、欧米の文献研究に主たる関心をもっていた。すなわち、欧米の主要なジャーナルに掲載された論文を紹介するか、あるいはその論文内容に対して私見を加えて吟味するという方法が一般的であった。しかし、最近における実証研究ブームは、このような従来の方法に代わって、日本企業の管理会計実践に目を向けさせるようになった。それは、日本企業の国際市場における競争力の増大と無関連ではない。つまり、日本企業の競争力は日本的な経営方法にあるのではないか、そしてそれは日本企業のさまざまなレベルの管理者、あるいは管理者グループの意思決定の仕方にあるのではないか、もしそうだとするならば、それらの意思決定のためにデータを提供する管理会計手法に日本企業の競争力をさぐるキーが存在するのではないか、という推論がなされるのである。これが、今日の実証研究の背景になっていると思われる。

しかしながら、アンケート調査はもともとできるだけ多数の企業を対象として、一般的な傾向を見つけることが目的である。したがって、日本企業では標準原価がどの程度に採用されているとか、あるいは製造間接費の配賦方法をどのようになされているか、などの全体像を把握するには好都合である。

しかし、その企業で採用されている原価計算

および管理会計手法をより詳細に知るためには、このようなアンケート調査では不十分である。ほとんどの企業は、その生産形態および製造工程に合った原価計算方法を採用しており、教科書的な質問内容ではカバーできないのである。しかも、そのようなその企業独特な手法のなかに、上述したまさに“日本的な管理会計手法”と呼んでもよいものがひそんでいるのである。

それでは、このようなアンケート調査を補完するものはなんであろうか。それは、いうまでもなく企業訪問によるインタビューであるが、これは調査する側にもされる側にも多大な時間と費用を要する。しかも、企業秘密に関することであるから、お互いに信頼関係がなければならぬ。

筆者は、このような目的からいくつかの訪問結果を発表しているが⁽²⁾、本稿もそのような意図に沿っており、ここでは二つの企業の原価計算の内容を明らかにする。ひとつは医薬品メーカーのそれであり、これまであまりこの業界の原価計算については明らかにされてこなかったので本稿でとりあげた次第である。もうひとつの企業は、コンピュータを生産するハイテク企業の原価計算である。これは、まさに今日の先端企業のものであるから、伝統的な日本企業の原価計算と比較できよう。しかし、企業名を明らかにできないのは、すでに述べた信頼関係に基づいているからであるし、本稿の目的に反しないからである。

現在の日本企業は、経理数値に加えて会計システムをも秘密事項としている。前者はディスクロージャーの進展とともに、そのベールは次第にはがされつつあるが、後者はさらに外部の人間から遠くなりつつある。それは、それこそがダンピング、移転価格税制などの問題が生じたときのキー・ファクターとなるからである。

(1) たとえば、つぎのようなものをあげるこ

ができよう。

井上信一「生産方式と原価計算 (1) (2)」香川大学経済論叢(第55巻第2, 3/4号), 1982年9月。

田中嘉穂・井上信一「生産方式と原価計算：昭和57年の実態分析」香川大学経済論叢 (第57巻第1号), 1984年6月。

高橋史安「我が国における原価計算の構造と課題」会計学研究 (日本大学会計学研究所) No. 3, 1988年。

NA A東京支部「新しい製造環境下の管理会計——米国管理会計の再構築に何を学ぶか——」NA A東京支部研究報告No. 1, 1988年。

浅田孝幸「予算管理システムの日米企業比較について」企業会計(第41巻4・5号)1989年。

(2)佐藤康男「ハイテク企業の原価計算と利益管理——茨城日本電気のケースを中心として——」企業会計 (第42巻10号), 1990年。

佐藤康男「ビール業の原価計算—オリオンビール(株)の事例—」経営志林 (第27巻4号) 1991年。

1. 医薬品業の原価計算

一般に、われわれが医薬品に対してもつイメー

ジは、製造原価が低いのに高い販売価格を設定して多額な利益をあげているというものではないだろうか。その理由は、昔からいわれているフレーズ「薬九層倍」がわれわれの脳裏から離れないからであろう。さらに、ビタミン剤に代表されるように薬品メーカーの広告が、新聞・テレビ・雑誌などで目立つこともあげられよう。

それでは、医薬品メーカーの利益は他の業界と比べて、それほど高いのであろうか。一般にわれわれが薬品メーカーという場合、その内容は二つに区分される。病院などに販売される医療用医薬品と普通の薬局店で販売されている一般医薬品であり、生産額ベースでみると前者がほぼ85%を占めるが、これはわれわれが直接購入するものではないから、直接に目をふれることはない。したがって、一般に新聞・テレビ・雑誌などの広告は後者のものである。

医薬品メーカーは、もちろんそれぞれの得意とする分野をもっており、医療用医薬品のみを製造している企業もあれば、両方を生産・販売している会社もある。また、近年の健康ブームにあやかって滋養強壮剤や健康食品なども扱っているので、純粋な意味での医薬品のための利益率はわからないが、主要な薬品メーカーの売上高、売上高総利益率、経常利益率と他の業種のそれらを示すと表(1)のようになっている。

表(1) 医薬品メーカーの利益率

企業・生産名	売上高	売上高 総利益率	売上高 経常利益率	総資本 経常利益率	原 価 構 成 費		
					原 材 料	労 務 費	経 費
武田薬品工業	5,850 億円	40 %	13 %	11 %	58 %	23 %	19 %
三 共	3,085	39	10	10	68	17	15
山之内製薬	2,343	67	30	22	63	18	19
藤沢薬品工業	2,086	44	10	6	50	29	21
大 正 製 薬	1,472	70	30	21	80	12	8
エ ー ザ イ	1,864	67	17	13	61	20	19
医薬品全体		54	16	12	63	20	17
工 作 機 械		11	8	6	88	7	5
織 維 業		17	6	5	60	17	23
食品加工業		19	4	7	89	4	7

出所；三菱総合研究所「企業経営の分析」データは昭和63年度

表(1)からわかるように、医薬品メーカーの利益率はここで掲げた他の産業と比較しても高い。とくに特徴的なのは、販売費および一般管理費率(対売上高に対して)の割合が高いことである。たとえば、医薬品業はおよそ42%であるが、工作機械業4%、紡績業13%、食品加工業15%である。これは流通経路の特殊性と広告宣伝費に原因があると思われる。なお、原価構成費は以下で原価計算の形態を示すので参考として掲げてある。

(1) 調査対象の企業

ここでとりあげる会社は、わが国の代表的な薬品メーカーとアメリカ製薬企業との折半出資による合弁企業である。この企業は、医薬品業界では戦後最初の日米合弁企業として1953年にスタートしたが、他の外資系製薬会社とは異なって、現在では社長をはじめとして常勤役員のすべてがこの企業プロパーの人間であることが特徴である。しかも、この企業では“全員参加による全員経営”をモットーとしてきわめて日本的な経営をしているユニークな企業である。

しかしながら、この企業で採用されている管理会計手法は原価計算の一部分を除いてまさにアメリカのものである。それは日米の折半出資でありながら、合弁のスタート時において製品の市場競争力および開発能力という点では歴然とした差があったので、会計管理はアメリカ企業主導型にならざるを得なかったからである。設立時の50年代は、まさに日本経済は戦後の復興期であったし、財務会計の諸規則もようやくスタートした段階——証券取引法(昭和23年)、企業会計原則(昭和24年)——であったので、原価計算を含む管理会計手法はアメリカのそれを導入せざるを得なかったのである。

もうひとつの理由は、日米両親会社の子会社管理の姿勢にある。日本の親会社は現在でも月次報告などであまり詳細な注文をつけないし、年度予算についても原則的には干渉しないそうである。それに対して、アメリカの親会社は一定の形式の月次報告を求めるばかりでなく、毎年の経営計画および年度予算についても詳細な説明を要求するという。したがって、当然のことながらこの企業で使用されている内部報告用の形式は米国型と

なる。本稿でこの企業の原価計算方法をとりあげるのは、米国の管理会計手法の一端を示すことができるからである。この企業の原価計算と日本企業のそれを比較することによって、両者の違いを明らかにできるであろう。

この企業の規模について明らかにしておこう。(払込)資本金は18億9千万円——1990年11月期決算当時、以下も同じ——、資産総額はおよそ200億円であり、売上高は343億円、売上総利益が184億円、経常利益が17億円であるから、表(1)に相応するそれぞれの数値はつぎのようになっている。

売上高総利益率	54%
売上高経常利益率	5%
総資本経常利益率	8%

これからみてわかるように、売上高総利益率は業界平均を維持しているが、売上高経常利益率と総資本経常利益率はかなり下回っている。これは売上規模の大小にかかわらず、その販売網は全国に拡大しなければならないという医薬品業界、とりわけ医療用医薬品メーカーの特徴といえる。売上規模が大きくなっても、それに比例して販売費が増大しない一方、一定の売上高を確保するためには、それを可能にする販売網を維持するための固定的な費用が不可欠なのである。

ちなみに、この企業の原価構成比は、原材料費が70%、直接労務費が6%、経費が24%となっている。直接労務費の比率が小さいのが特徴であるが、工場見学してみると機械化の程度がかなり高いことがわかる。これは生産されている製品が、そのような大量生産に適しているのかもしれない。これについては、門外漢の筆者には正確な判断はできない。

(2) 原価計算システム

わが国の企業で直接原価計算がどのくらい採用されているかという正確な数値は明らかではないが⁽¹⁾、およそ20%台であるといっても間違いはないだろう。

現在のところ、どのような業種で直接原価計算が主として採用されているかということをデータで示すことはできない。すでに掲げたこれまでの原価計算の実態調査からも、医薬品業で直接原価計算が他の業種よりも多く採用されているという

結果はでていない。この企業の場合、はじめに述べたようにアメリカ企業との合併から出発しているのが直接原価計算を採用している理由である。つまり、アメリカの親会社がそれを採用しており、この企業にも要求しているからである。

しかしながら、医薬品製造会社で原価計算が重要視され、結果として直接原価計算が採用される土壤があることは推測しうる。それは医薬品メーカーの製造の特殊性であり、そのために設定されているGMP (Good Manufacturing Practice) 基準と呼ばれるものの存在である。

この基準は医薬品の製造管理および品質管理規則であり、昭和37年アメリカで設定されたものである。したがって、日本企業がアメリカへ輸出するためには、当然にそれを遵守しなければならなかったが、日本企業にも昭和51年より行政指導で導入されるようになった。

これは製造管理の責任者と品質管理のそれを区分することが要求され、それぞれの部門の製造標準書および品質管理基準書の作成義務が求められている。このような医薬品の品質保証体制から信頼できるデータが求められ、そのことは原価計算データにも波及している。すなわち、品質管理のデータと原価計算のデータが一体化しているのである。ここに、医薬品メーカーで原価計算が重視され、利益管理に役立つ直接原価計算が採用される素地があるように思えるのである。しかし、すでに述べたように、この業界における直接原価計算の採用率が他の業界と比較して高いというデータは示すことはできない。

直接原価計算を採用しているといっても、原価計算のセクション・レベルでのみ検討資料として使用されているのか、あるいは重役会での月次報告書として提出され、全社的なレベルで採用されているかによって内容は異なる。

この企業は、このような点からいえば、まさに全社的なレベルで直接原価計算を採用している数少ない事例のひとつである。直接原価計算は実際値で行なうのか、標準原価によって計算するのかによって、実際直接原価計算と標準直接原価計算の二つに区分される。この企業では標準直接原価計算が採用されているが、その場合、予算上では直接原価(製品原価)とは原材料費だけであり、

直接労務費・直接経費・製造間接費は固定費として扱われ、期間費用となる。

しかしながら、この企業では月次報告書の数字を財務会計上のそれと一致させるために、二つの直接原価計算のタイプを使用している。いわゆる原価管理のための予算上の原価としては、原材料のみを製造原価とし、直接労務費・直接経費・製造間接費は期間費用とする直接標準原価計算を採用している。

そして、月次報告書として親会社および内部に提出するものは、原材料費に加えて直接労務費と直接経費が製造原価に含まれており、製造間接費のみが期間費用として処理される変動的な直接原価計算である。

すでに述べたように、この企業で直接原価計算が採用されているのはアメリカの親会社の要請であるが、採用されている直接原価計算システムそのものは本来のもの——テキストで述べられているようなひな型——ではなくて、原価差額の処理という点で日本の税務上との妥協の産物といってもよい変形型直接原価計算である。

まず、この企業で作成されている原価レポートの種類——一般的な意味では原価レポートと呼ばれないものも含んでいる——と、その提出(利用)先をつぎに掲げておこう。

- (1) 棚卸資産報告書……………在庫管理委員会
- (2) 原価差異レポート……………工場長
- (3) 製造原価報告書……………税務用／親会社
- (4) Operating Summary by Class of Expense
……………親会社
- (5) 購入原材料の明細……………税務用
- (6) ACCo. Equity Inventory Report ……親会社
- (7) Comparison of Budget and Actual
Expenditure……………各取締役
- (8) Working Capital Report ……………親会社
- (9) Marginal Income Analysis ……………親会社
- (10) Cost Reduction System Report ……親会社

ここに掲げたレポートの名称はすべてこの企業から得た資料に示されているものであるが、ACCo. Equity Inventory Report とはアメリカの親会社から購入した原材料の在庫量の報告である。日米の50%ずつの合併であるから、この在庫分はまだ完製品となっていないので親会社はこれ

にもとづいて未実現(内部)利益を控除しなければならない。したがって、この報告書はこのような合併企業にとって特有なものであるから、一般の企業では存在しないものである。

つぎに Working Capital Report であるが、これは売掛金、在庫品などを金額だけでなく、日数や指数——滞留日数、回転率——によって示したものである。また、Marginal Income Analysis とは限界利益の分析であって、その金額は売上量、売上高などの原因別に示されるものであるという。親会社に提出される英文名のレポートは、米国の親会社から要請されているものであるから、アメリカ企業の管理会計システムを垣間みることができる。

また、この企業における月次原価計算の作業内容はつぎのようにまとめることができる。まず、原材料費の処理であるが、原材料は輸入と日本国内からの調達の方法がある。それぞれの原材料費の算定がなされると、標準単価と比較した購入価格差異の算定／分析がなされる。

製造経費の処理は直接作業時間を把握し、期間費用を算定して、標準と比較した賃率・経費率の

算定／分析が行なわれる。

製品別原価計算は工程別原価計算によって行なわれているが、単品ごとの収率——歩留率(yield)と能率の差異分析がなされる。もちろん、全体として原価差異の処理は税務上から必要となる。また、期末の財務諸表に計上され、現在でも在庫となっているものは、標準原価の改訂がなされれば評価替しなければならない。期末の在庫評価は前年度の標準原価によってなされているので、期首に新しい標準で計算しなければならない。

(3) 標準直接原価計算

直接標準原価を設定するためには、予定生産量とロット・サイズの設定、標準収率(歩留率)と工数、そして原材料の標準購入価格の設定がなされ、製造費用の見積りと部門費の配賦がなされなければならない。

企業の原価計算システムを理解するためには、その企業で使用されている原価計算フォーマットを示すのが好都合と思われるので、表(2)に製造原価の分類を、表(3)に補助経営部門と間接部門の内容を掲げることになろう。

表(2) 直接標準原価計算にもとづく製造原価の分類

勘定分類	間接(固定)原価；
直接原価；	
(1) 材 料 費； 主要原材料 補助原材料 容器・包装材	保 險 料 減価償却費 租 税 公 課 消 耗 品 費 通 信 費 建物維持・修理費 そ の 他
(2) 直接労務費 給料・賃金 福利厚生費	部門共通費
(3) その他の直接原価 旅 費 消 耗 品 費 ユーティリティ 通 信 費 設備レンタル料 設備維持・修理費 業界会費・寄付金 そ の 他	
(4) 外部加工費	

表(3) 補助経営部門費の配賦表

勘定分類	(a) 直接原価センター 製造・・・・・・計	(b) 間接費センター ・・・・・・計	(c) 計	(d) P/Lへの賦課
直接原価；				
(1) 材料費			-----	
(2) 直接労務費			-----	
(3) その他の直接原価			-----	
(4) 外部加工費			-----	
計	直接原価 (Direct Cost)	共通期間原価 (Common Period Cost)	-----	
間接原価；				
保険料			-----	
減価償却費			-----	
その他			-----	
計	直接期間原価 (Direct Period Cost)		-----	
(イ) 合計			-----	
(ロ) 直接・共通期間原価 のP/Lへの配賦			-----	
(ハ) 合計			-----	
補助部門費の配賦				
ユーティリティ	-----	-----	-----	-----
維持・修理	-----	-----	-----	-----
品質管理	-----	-----	-----	-----
材料倉庫	-----	-----	-----	-----
計				
(ニ) P/Lへの配賦				-----
配賦後の製造原価	-----		-----	-----

最初に、表(2)の製造原価の分類から説明することにしよう。すでに述べたように、この企業では原価管理と月次報告書という二つの目的のために異なった直接原価計算方式を採用している。ここでは、後者のためのものであるから、直接原価に含まれるものは原材料費・直接労務費・直接経費・外部(注)加工費の四つである。

しかし、直接標準原価計算をベースにしているとはいえ、ここでいう直接原価という意味は原価計算上のそれとはいくぶん異なっていることを最初に指摘しておかなければならない。一般に、直接原価計算上でいう「直接原価」とは変動原価と同義語として用いられ、その場合プロダクト・コストとなるのは製造変動原価である。

しかし、英語名では同じ direct cost であっても、それが直接費と訳される場合には間接費に

対する用語として使用され、プロダクト・コストでは直接材料費・直接労務費・直接経費からなる直接製造原価を意味する。だが、周知のように直接費と変動費は同義語ではない。たとえば、直接労務費は支払形態によって変動費ともなるし、固定費ともなる。また、直接経費に含められる型代や設計費、試作費などもその製品を生産するのに直接的な関連をもってはいるが変動費ではない。

この企業の直接原価計算ベースでいう「直接原価(direct cost)」とは、後述する原価部門——補助部門を含む——ごとに把握できる原価ということであって、すでに述べたように製品の生産と直接関連する変動費ではない。

この企業のコスト・センターは表(3)にも示してあるように、直接原価センター(direct cost centers)と間接費センター(overhead cost cen-

teres)の二つに区分される。そして、前者は直接製造部門と補助経営部門に区分される。直接製造部門は6個からなっており、補助経営部門もユーティリティ、維持・修理、品質管理、材料倉庫などの6個からなっている。

表(2)の直接材料費と外部加工費は直接製造部門だけに発生するものであるが、直接労務費とその他の直接原価は補助経営部門にも発生する。それが表(3)に示されている「直接原価」である。

また、間接原価も同じように直接製造部門と補助経営部門ごとに集計されることになるが、これは表(3)では「直接期間原価」として示されている。

つぎは間接費センター(共通部門)であるが、これは工場管理部門、包装・デザイン部門、設備管理部門など8個からなっている。そして、直接材料費と外部加工費を除くすべての原価は、やはりこれらの部門ごとに集計されるが、これは表(3)で「共通期間原価」として示されている。

さて、表(3)に示されているように、直接・共通期間原価は損益計算書へ賦課されることになるが、これらは固定費であるから全部原価計算に変換するためである。最後に、補助経営部門で発生した費用は、階梯式法によって直接製造部門と共通部門(間接費センター)に配賦される。そして、共通部門へ配賦された原価はやはり損益計算書へ賦課される。したがって、表(3)では最終的に直接製造部門の原価だけが示されることになる。

通常、原価計算のテキストでは、建物減価償却費・電力料・土地・建物固定資産税・福利厚生費のような部門共通費は一定の基準によって製造部門と補助部門に配賦され、次いで補助部門費が製造部門に配賦されるという手続がとられる。しかし、ここでは補助部門費が共通部門に配賦されるようになっており、通常のプロセスとは逆になっている。これについては適当な理由があると思われるが、筆者には不明である。

これ以後はいわゆる製品別原価計算の手続となるが、この企業では工程別原価計算を採用している。そのさい、製品別加工費の計算は、それぞれの直接製造部門(工程)ごとに集計された製造費用を各々の製品の加工時間をベースにして行っている。それぞれの製品ごとにかなり詳細で、かつ厳密な標準原価を設定しているようであるが、

月次の原価計算では個々の製品別原価計算にはあまり重点をおいていないとのことである。

その理由は医薬品の販売価格の決定方法にあると思われる。周知のように、医療用医薬品の定価に当たるものは厚生省によって決定される「薬価基準」である。これは組合健康保険、国民健康保険などで行なわれた医療のさい使用された薬剤の額を請求するさいの「価格表」である。「薬価基準」は毎年のように引き下げられるので、各メーカーは薬品としてはまだ有効であっても、商品価値のない安価な薬から高価なものへと移す傾向がある⁽²⁾。

このように、医薬品メーカーは長い年月と巨額な研究開発費を投じて新製品を開発したとしても、自分で販売価格を決定することができないばかりでなく、一度決定された定価である「薬価基準」はとめどなく引き下げられるという状況にある。したがって、価格決定のために原価計算は利用されないで、すでに販売されている製品の原価を厳密に計算するメリットはあまりないのであろう。

最後に、この企業の損益計算書のフォーマットを表(4)に示すことにする。これは直接原価計算と全部原価計算の両方を含んでいるので、これらの二つの関係を把握できる。

表(4) Profit and Loss Statement (P/L)		損益計算書
Sales		販売金額
Variable Cost of Sales at Standard		
Variable Mfg. Variances		売上原価
Inventory Revaluation		(変動費)
Marginal Income		限界利益
Direct Period Cost		
Common Period Cost		売上原価
Inventory Adj. to Full Absorption		(固定費)
Manufacturing Profit		製造利益
Special Manufacturing Charges		特別製造関係費用
Gross profit (GP)		粗利益
Commercial Expenses		販売費用
Selling Profit		販売利益
Adm. and General Expenses		管理費用
Operating Profit		経常利益
Miscellaneous Income and Charges	その他収入/費用	
Earnings before Taxes (NBT)		税引前利益
Income Taxes		税金
Net Earnings after Taxes (NAT)		税引後利益

売上高から変動的製造原価を差し引いたものは限界利益であるが、それからすでに述べたように直接・共通期間原価が差し引かれ、さらに在庫に含まれる固定費分を調整して全部原価計算に変換されるのである。

- (1) たとえば、昭和60年に行なった日本大学「原価計算研究会」の実態調査によると、直接原価計算の採用率は29%となっている。cf.,「会計学研究, No. 3」日本大学会計学研究所(1988年)。

また、兼子春三教授(信州短期大学)を中心とするNAA東京支部が昭和61・62年に行なった実態調査によると、日本企業とアメリカ企業の直接原価計算の採用率はそれぞれ20%, 17%となっているが、アンケートの調査対象企業(833社)に比べて回答率(13%)が少なく109社であるので、これによって判断するのは危険である。しかし、上記の調査と比較すれば、あまり大きな差異はない。cf.「新しい製造環境下の管理会計——米国管理会計の再構築に何を学ぶか——」NAA東京支部(1988年), 坂口 博・加藤武信「生産形態の高度化と原価計算制度の動向——日米企業の実態調査に基づく比較分析——」城西経済学会誌(第24巻第1号)1989年。

- (2) 最近の新聞報道によると、90年の国内での薬全体の生産額は5兆6千億円であり、そのうち医療用医薬品は4兆7千億円に達するという。また、「薬価基準」は過去10年間で半分にまで引き下げられているという(平成3年5月29日付朝日新聞)。

2. コンピュータ・メーカーの原価計算

わが国におけるコンピュータ・メーカーは、日本IBMを除けばいずれも日本を代表する総合電機メーカーでもある。したがって、このような企業で採用されている原価計算、管理会計手法は、日本企業のなかでも最先端をゆくものと考えられる。しかしながら、このような日本を代表する大企業の会計システムは、われわれ外部の人間には知ることができないベールに包まれた聖域のようになっている。

それはお互いにしのぎを削っているライバルという背景もあるが、やはり会計システムはもっと

も重要な企業秘密のひとつと考えられているからであろう。とくに、日本企業のグローバリゼーションにともなって、移転価格やダンピングの問題などが多発しているので、企業はますます神経質になっているようである。しかし、会計のなかでも管理会計の領域はいくぶん異なるので、もっとデスクローズされてもよいと思う⁽¹⁾。

本稿で紹介するこの企業の原価計算および管理会計手法は、工場訪問と経理・原価計算担当者への2度にわたるインタビューから得られたものである。貴重な時間を割いていただいたのは、まったくの好意以外のなにものでもない。したがって、その企業の秘密に関することがらは当然に叙述することはできないので、ここではすでに述べた医薬品メーカーとの対比で、直接関連する部分に限定して述べることにする。

(1) 原価計算の基本的なわく組

この企業の原価計算方式は、工程別原価計算と標準原価計算がベースになっており、原価計算のプロセスは要素別原価計算、部門別原価計算、製品別原価計算という一般的な順序にしたがって行なわれている。

まず、この企業の要素別原価計算ではつぎの六つの要素に費用は集計されるが、一般のテキストでみられる直接材料費・直接労務費・直接経費・製造間接費という分類とは異なるので、この企業の特徴がここでみられる。

- (1) 労務費間接費(労間費)
- (2) 外注加工費
- (3) 購入半製品費
- (4) 有償支給品受高
- (5) 有償支給品渡高
- (6) 営業仕入品

まず最初の原価要素である労務費間接費であるが、直接労務費と製造間接費をまとめたものであり、一般にいわれている加工費ということになる。多くの日本企業では、直接労務費と間接労務費の区分が困難であるという理由からか、それらをまとめて加工費として集計しているケースが多い。

また、現在の原価計算基準では賞与と退職給与引当金繰入額は直接労務費ではなく製造間接費に参入される項目になっているが、この企業では

法定福利費・通勤費・募集費・厚生費・教育費などまとめて人件経費と呼んでいる。

この企業はある電気・通信機器メーカーの分身工場であり、コンピュータの製造を担当しているので、製品はすべて親会社に納入される。購入半製品費とは外部から購入するものであり、有償支給品受高とは親会社から購入するものである。そして、営業仕入品とは営業部が仕入れるものであり、有償支給品渡高とは外注先に支給される材料費などであり、これは原価要素というよりはマイナスの投入高ということになる。

ここで、原価要素のなかでも理解しにくい労間費の内容を示しておくことにしよう。これは六つに区分されているが、その内容はつぎのようになっている。

- (1) 間接材料費
材 料・消耗工具備品・事務用消耗品
- (2) 人件費
給 料・時間外手当・雑 給
- (3) 人件経費
賞与・退職手当・法定福利費・雑給与・通勤費・旅費交通費・募集費・厚生費・教育費・備車費
- (4) 用力費
燃料費・ガス使用料・電力使用料・水道使用料

- (5) 減価償却費
- (6) その他諸経費
賃借料・租税課金・保険料・修繕費・広告宣伝費・交際費・会議費・寄付金・会費・通信費・荷造運賃・E D P業務委託・棚卸減耗費・雑費・研究試作費・設計外注費・貸倒引当金

要素別原価計算のつぎのステップは部門別原価計算であるが、これはどこの企業でも同じと思われるが、原価部門ごとに費用を集計する手続である。この企業では、補助部門費を製造部門に配賦するさいには階梯方式が採用されている。原価部門の数などについてはとくに質問しなかったので不明である。

原価計算の最後のプロセスは製品別原価計算であるが、この企業ではS B U部——コンピュータ部、コンピュータ・デバイス部、ディスク装置部、磁気デバイス部など——ごとに利益管理が行なわれている。したがって、製品別原価計算もそれぞれのS B Uがもつ製品ごとに原価計算がなされることになる。

最初に述べたように、この企業の原価計算は工程別原価計算と標準原価計算がベースとなっているので、製品別・工程別標準原価計算の概略を示すフォーマットを表(5)に示すことにしよう。

表(5) 工程別標準原価表

機種名：ABC			評価；%，単価；円					
工 程	全 体 評 価	単 価	工 数		材 料		外 注 加 工 費	
			評 価	単 価	評 価	単 価	評 価	単 価
第 1	15.0	7,010	2.0	2,500	63.0	4,500	4.0	10
第 2	20.5	11,425	5.5	6,200	70.4	5,200	8.7	25
第 3	23.4	18,330	10.3	11,500	75.6	6,800	10.2	30
・	・	・	・	・	・	・	・	・
・	・	・	・	・	・	・	・	・
・	・	・	・	・	・	・	・	・
・	・	・	・	・	・	・	・	・
・	・	・	・	・	・	・	・	・
・	・	・	・	・	・	・	・	・
・	・	・	・	・	・	・	・	・
完 成	100	217,620	100	143,000	100	74,500	100	120

表(5)では製品別の原価が工程ごとに示されているが、これは標準工数にもとづいた標準原価である。たとえば、製品名がABCという機械は、第1工程で2%—完成するまでの工数の投入時間を100%とする—だけの作業時間が発生し、労間費は2,500円である。また、第1工程で投入される材料費は全体の63%であり、金額にして4,500円となる。外注加工費も同じようにして10円となるから、この機械の第1工程の全体評価—完成品を100%とした場合—は15%で7,010円となる。

そして、この機械は第2工程、第3工程を経過するにしたがって評価—工程別原価計算という進捗度—と単価が累加され、完成した時点では外注加工費が120円、材料費が74,500円、労間費が143,000円となり、製造原価は217,620円となる。これは半期ごとに改訂される標準原価であるが、実際原価との差異は原価差額となる。

(2) SBU別利益管理

通常、その企業の利益管理がどのように行なわれているかを理解するためには、重役会レベルの月例会議にどのような会計資料が提出されているかを知ることができれば好都合である。

すでに述べたように、この企業ではSBU別に予算管理を行なっているので、SBU別損益計算書、そのSBUで生産している機種別損益の予算・実績比較表、費用構造の予算・実績比較表などが月例会議に提出されている。ここで注目すべきことは、SBU別損益計算書は財務ベースと管理ベースという二つの方式で作成されていることである。前者は全部原価計算にもとづくものであり、財務諸表上の利益と結びついている。それに対して、後者は直接原価計算にもとづいており、財務ベースの損益計算書とはまったく異なったフォームになっている。それを表(6)に示すことにしよう。

表(6)のタイトルが損益計算書ではなくて損益計算表となっているのは、フォームが財務諸表の一般形式とは異なっているからである。たとえば、直接原価計算ベースの損益計算書ならば、売上高から変動製造原価を差し引いたものは限界利益としてすぐに表示されるべきなのに、ここでは総費用の内訳だけが最初に示されて限界利益は最後の

表(6) SBU別損益計算表

機種名: ABC

売上高
変動費
変動製造原価
販売直接費
準固定費
固定製造原価
一般管理部門費
金利
雑損
費用合計
仕掛増(減)
出来高
出来高変動費
出来高準固定費
税引前利益
変動費率(%)
準固定比率(%)
限界利益
限界利益率(%)
損益分岐点
安全余裕率(%)
棚卸保有日数

ほうの項目になっている。この表は機種別の費用構造表ともいえるべきものであるが、これらすべての機種を合計すれば、そのSBUの業績になる。もちろん、これらすべての数値は予算と実績の両方が示される。

また、この企業では本来の意味での固定費は存在しないと考えられている。たとえば、人件費は固定費と考えられるが、あるSBUで余剰人員が発生した場合、他のSBUに異動させるので全社的にみると準変動費になるというのである。

変動製造原価とは外注費、購入半製品費、間接材料費、直接製造部門の人件経費、荷造運賃、厚生部門費であり、準固定製造原価とは用力費、減価償却費、間接部門の人件経費、管理部門費、公害防止部門費、購入半製品部門費—購買部門費—などである。

表(6)の下位に示されている変動比率、限界利益率、損益分岐点、安全余裕率、棚卸保有日数などはいずれも管理会計のテキストで取り扱われているものであり、利益管理には不可欠な指標で

ある。これをみても、この企業の管理レベルがわかる。

- (1) 企業の会計システムを知るためには、企業訪問とインタビューに依存することになるが、短時間で詳細な点まで把握することはむづかしい。それに、なによりも多大な時間とコストがかかるので多くの企業に対して実施することは困難である。

筆者はこのような限界を打破するために、この2年間にわたって「産学協同管理会計研究会」なるものを主宰している。これは大企業の管理会計担当者と大学の研究者からなる研究会であるが、2ヶ月に1回の割合で会合し、そのつど企業側と大学側からひとりずつ発表し、議論を交わすことによって一定の成果をあげている。

お わ り に

本稿は、筆者の最近のテーマである「新しい企業環境に相応した管理会計モデルの構築」という意図に沿って進められている日本企業の原価計算の実態調査の一環である。

ここでは医薬品メーカーの原価計算をとりあげたが、この業界はわが国でももっとも国際競争力のない分野である。わが国のほとんどの製造業は輸出主導型であるが、医薬品業界では輸出は総生産額の1%たらずであって、ほとんどが国内消費である。しかし、最近では一部のメーカーは輸出の増大の兆しをみせている。

周知のように、この業界の競争力は新医薬品の開発にかかっている。しかし、そのための研究開発費は膨大になっている。かつては新薬の開発には10年、100億円がかかるといわれたが、現在では15年、150億円あるいは200億円ともいわれている。したがって、売上高に占める開発費の比率は高く——もっとも高い企業で18%程度——、リスクも大きい。この業界の原価計算についてはあまり知られていないので、日米の合併企業ではあるがその一端は明らかになったと思う。

また、コンピュータ・メーカーの原価計算および利益管理は、わが国トップ企業の管理会計システムのレベルを知るのに役立つと思う。この企業への会社訪問では、社長の好意によってかなり

詳細なデータを入手したが、それらをすべて公表することはできない。しかし、管理会計の知識がある人ならば、本稿の内容からこの企業のレベルは推定できるのではないだろうか。

(本稿は平成2年度の文部省科学研究費一般研究Cによるものである)