

販売部門と製造部門を共通のフレームで管理する利益管理モデル

1. はじめに

当レポートでは、販売部門と製造部門を共通のフレームで利益計画および評価を行うための会計数値管理モデルについて説明します。販売責任と製造責任とを明確にした利益管理をしたいというニーズは製造を手がける企業に広くみられると思います。その管理方式の事例として紹介し、私の気づいた留意点について言及します。

2. モデルに求められた要件

製造部門と販売部門とが共通の直接原価計算形式の利益管理を行いたい

- 直接原価計算形式とは以下のような形での利益計算の枠組を示します。

売上
変動費
(限界利益)
管理可能固定費
管理不能固定費
(貢献利益)

- 製造部門も上記のような形式で利益管理をするためには、販売部門に対し内部的な売上(社内売上)を計上する必要があります。また、販売部門はその社内売上に対応した社内仕入を計上し、それが上記の枠組では変動費として処理されることになります。
- 製造部門と販売部門で管理上適切な限界利益が出てくるように、社内売上の仕切価格を設定する必要があります。

事業部の単位で利益を見る時は、事業部内の製造部門と販売部門の内部取引はないものとしてみたい

- 当モデルの対象となる企業は複数の事業部から成り立っており、事業部ごとに製造部門と販売部門を保有しています。
- 各事業部の中の製造部門と販売部門との間の社内取引を計上することでこのモデルは成り立っていますが、事業部全体としての利益を見る時には、事業部内の製造部門と販売部門との間で発生した社内取引はないものとして表示しなければならないという要件がありました。ただし、事業部間にまたがる社内取引は、それぞれの事業部全体の利益を見る場合も残されていないわけではありません。

全社の利益(営業利益)は外部報告としての財務会計上の利益と整合性が必要

- これは直接原価計算形式の利益管理を行う場合に必ず発生する問題です。製造部門の費用のうち固定費と認識された費用は、直接原価計算では全て当期の費用になりますが、財務会計における全部原価計算では、期末に在庫として残った製品や仕掛品の評価額の中に残留する金額が出ます。そのため直接原価計算で算出された利益と全部原価計算で算出された利益とは合致しません。
- これを営業利益ベースで一致させるために、「原価計算差異」という項目が設けられ、以下のように貢献利益を調整します。

⋮
(貢献利益)
原価計算差異
(営業利益) 財務会計の営業利益と一致

販売部門と製造部門を共通のフレームで管理する利益管理モデル

3. モデルの概要

3.1 全体像

利益管理表

	全社			A事業部			B事業部				
	合計	全社 タミー	管理部門 ・ R&D	合計	事業部 タミー	製造 部門	販売 部門	合計	事業部 タミー	製造 部門	販売 部門
1 売上高											
2 外部売上高											
9 社内売上高	-										
13 変動費											
14 外部売上変動費											
23 社内売上変動費	-										
27 第一次限界利益(売上の種類別)		-			-				-		
28 外部売上											
35 社内売上	-										
39 販売変動費											
41 第二次限界利益											
42 固定費											
49 一次貢献利益											
50 管理部門・R&D固定費配賦											
52 二次貢献利益			-								
53 原価計算差異											
56 営業利益			-								
57 営業外収益											
58 営業外費用											
59 経常利益											
60 特別利益											
61 特別損失											
62 税引き前当期純利益											
63 事業税・法人税及び住民税											
64 当期純利益											

< 補足説明 >

社内売上は製造部門にのみ発生します。
(行 9)

販売部門の社内仕入は外部売上変動費
(14)に計上されます。

第一次限界利益は、外部売上分と社内
売上分に区別されて表示され、社内売上
分の限界利益(35)が発生するのは製造
部門だけです。販売部門の一次限界利益
は外部売上分(28)として表示されます。

販売変動費(39)を差し引いて第二次
限界利益(41)が表示されます。

固定費が差し引かれ一次貢献利益(
49)が表示されます。実際の固定費には管
理可能費と管理不可能費の内訳がありま
す。

全社コストである管理部門やR & D部門
の固定費は事業部に配賦され(50)、二
次貢献利益(52)が表示されます。

財務会計と営業利益と一致させるための
調整は原価計算差異(53)に計上されま
すので、営業利益(56)は財務会計の営
業利益と一致します。

タミー組織については後述します。

販売部門と製造部門を共通のフレームで管理する利益管理モデル

3.2 当モデルの特徴および工夫されている点

責任を負うべき利益のレベルを管轄する組織レベルに合わせて適切に設定する

- 各組織の責任者が責任を持つべき利益のレベルは、その責任者が管轄している組織の範囲によって変えます。たとえば、販売部門のもっとも小さな単位では、責任を持つべき利益は限界利益、各事業部の販売部門の統括責任者は管理部門の固定費の配賦がなされた後の貢献利益、そして事業部の長は営業外収支まで含めた経常利益(全体像の表では営業利益以下を割愛していますが当期純利益まであります)といった具合です。
- この責任利益レベルを適切に設定することによって、より動機付けの深い目標管理を行うことができると考えられています。

適切な仕切単価の設定

- 販売部門と製造部門を利益管理において同じフレームワークで評価しようとするのがこのモデルのポイントですが、他方で、仕切単価によって限界利益を販売部門と製造部門で配分するという構造になっていると言えます。従って、たとえば販売部門と製造部門の利益率を同じ尺度で評価しようすると、この仕切単価の設定が適切でないとい公平性が保てません。
- 仕切単価(=製造部門から販売部門への社内売上単価)の設定レベルが、この利益管理モデルの運用面でのキーとなります。

全部原価計算による利益との整合性の確保(財務会計との整合性の確保 その1)

- 財務会計で計算されている営業利益と合わせるために原価計算差異という科目を設けています。(2.モデルに求められた要件 の記述を参照してください)

未実現利益に対する考慮(財務会計との整合性の確保 その2)

- 内部取引に利益を乗せた仕切単価を使用していますので、期末に販売部門に在庫が残ると未実現利益が発生します。これは、直接原価計算形式の管理フレームを使うかどうかに関係なく、財務会計で把握された営業利益との不整合性を発生させる要因になります。
- 当モデルでは、外部売上が計上された時点で製造部門から販売部門への内部取引を計上するというルールを設けることによって、この未実現利益を発生させないようにしています。
- 直接原価計算の思想から考えると、当期の固定費は当期の限界利益でまかなえるように計画するというのが基本ですから筋が通っているともいえます。しかし、当モデルの製造部門の限界利益は(社内売上 - 変動費)で計算していますので、その社内売上が、販売部門が外部売上を計上するまで計上できないというのは、製造部門の利益に責任を持つ立場からすると異論があるかも知れません。

事業部や全社合計レベルでは内部取引を見せないための工夫

<事業部合計レベル>

- 事業部の中の販売部門と製造部門の、外部売上と社内仕入(=外部売上変動費)、社内売上と社内売上変動費のそれぞれを単純に事業部で合計すると、同一事業部内の製造部門と販売部門との間の取引による社内売上と社内仕入も合計値に含まれることになります。しかし、事業部全体の利益管理としては事業部内の社内売上と社内仕入は相殺した数値を見たいという要件がありました。事業部の評価をするのに、事業部内での内部取引の数値はじゃまになるという感じでしょうか。
- 上記の要件を実現するために、各事業部にダミー組織を設け、相殺データ(社内売上のマイナスと社内仕入のマイナス)をそのダミー組織に計上し、事業部合計の数値を算出する時には販売部門と製造部門という実際の組織とダミー組織の数値を合計するという仕組を作りました。ただし、各事業部のダミー組織に計上する相殺データは事業部内の相殺だけで、事業部をまたがる社内売上と社内仕入は残ります。
- しかし、上記の処置をただけでは、限界利益が奇妙な数値で表示されます。それは、当モデルが限界利益について、外部売上によるものと社内売上によるものとの内訳を保有していることに起因します。つまり、事業部合計では、事業部内の社内売上と社内仕入(=外部売上変動費)が相殺されているため、外部売上による限界利益(=外部売上 - 外部売上変動費)は外部売上変動費が相殺された分だけ多い数値になります。逆に、社内売上による限界利益(=社内売上 - 社内売上変動費)は、社内売上が相殺され変動費だけが残って結果的にマイナスの数値になってしまいます。勿論、限界利益の合計は正しいのですが、外部売上の限界利益と社内売上の限界利益の内訳はそうに表示されます。

販売部門と製造部門を共通のフレームで管理する利益管理モデル

- これまでの説明を数字で例示すると以下ようになります。製造部門の75の社内売上のうち60が事業部内の取引によるものです。
 < 内部取引相殺前 >

	販売部門	製造部門	合計
外部売上	100	0	100
社内売上	0	75	75
(売上合計)	100	75	175
外部売上変動費	70	0	70
社内売上変動費	0	30	30
(変動費合計)	70	30	100
外部売上限界利益	30	0	30
社内売上限界利益	0	45	45
(限界利益合計)	30	45	75

< 内部取引相殺後 >

	販売部門	製造部門	ゴミ部門	合計	
					(相殺)
外部売上	100	0	0	100	
社内売上	0	75	60	15	15は他事業部への社内売上
(売上合計)	100	70	60	115	
外部売上変動費	70	0	60	10	10は他事業部からの社内仕入
社内売上変動費	0	30	0	30	
(変動費合計)	70	30	60	40	
外部売上限界利益	30	0	60	90	具合の悪い表示
社内売上限界利益	0	45	60	15	具合の悪い表示
(限界利益合計)	30	45	0	75	問題なし

- この限界利益の具合の悪い表示を修正するために、変動費振替という処置を行うようにしました。変動費振替とは以下のような考え方に基づいて、相殺された社内売上に対応する社内売上変動費を外部売上変動費に振替るというものです。
 - 事業部内の社内売上を相殺したので、その社内売上に対応する変動費の金額は控除されなければ売上との対応がつかない。
 - 控除された変動費が対応する売上は外部売上しかないので、外部売上変動費として計上する。

販売部門と製造部門を共通のフレームで管理する利益管理モデル

- 先の例示で、製造部門の社内売上変動費30の内、25が事業部内の社内売上(60)に対応するとして変動費振替の金額が算定された場合、以下のようになります。この振替はダミー組織で計上します。

< 内部取引相殺 + 変動費振替の実施後 >

	販売部門	製造部門	ダミー部門 (相殺)(変動費振替)	合計		
外部売上	100	0	0	0	100	
社内売上	0	75	60	0	15	
(売上合計)	100	75	60	0	115	
外部売上変動費	70	0	60	25	35	
社内売上変動費	0	30	0	25	5	
(変動費合計)	70	30	60	0	40	
外部売上限界利益	30	0	60	25	65	外部売上100についての事業部としての限界利益が表示されている
社内売上限界利益	0	45	60	25	10	他事業部への社内売上15に対する限界利益が表示されている
(限界利益合計)	30	45	0	0	75	

< 全社合計レベル >

- 全社の合計を表示する際には、事業部間の内部取引も相殺する必要があります。事業部内の内部取引相殺を事業部毎のダミー組織で計上したのと同じ要領で、事業部をまたがる内部取引の相殺と変動費振替を、会社単位で設けられたダミー組織に計上します。これによって、全社合計では内部取引が完全に消去された数値を見ることができます。
- ダミー組織は事業部単位のものと同社単位のものがあり、事業部単位の合計を表示する時は事業部単位のダミー組織の金額も合計し、全社合計を表示する時は全社単位のダミー組織の金額も合計に加えるという仕組みにすることで、事業部および全社のそれぞれの単位で、消去したい金額だけを消去して表示することができるようになります。

販売部門と製造部門を共通のフレームで管理する利益管理モデル

4. 当モデルについての留意点

4.1 業務運用面

外部売上と非同期で発生する社内売上の計上ルールの整備

- 当モデルでは社内売上をそれにともなう外部売上と同じタイミングで計上することになっています。外部売上計上が在庫の出荷と同期されている単純な物品販売の場合は問題ありませんが、そうでない場合については別途ルールを定める必要があります。
- 例えば、保守契約に基づく売上の場合、外部売上の計上と社内で製作された保守部品の払出し(保守契約の中の作業で保守部品が使用される)とは非同期で発生します。そして、この保守部品の原価が財務会計上はその部品が製造部門から販売部門へ引き渡された時点で一旦計上され、期末に販売部門に残った在庫分だけ原価から引き戻されるという処理方式がとられているとします。そうすると、外部売上と同時に社内売上(製造部門が製作した保守部品の販売部門への売上)を計上することはできませんから、別のルールが必要です。仮に当月払出された部品について社内売上を計上することにしても、期末月しか棚卸をしておらず、毎月の払出量が把握できないかもしれません。このように、社内売上は外部売上時点で計上するという原則では処置できないケースがあり、そのそれぞれについてルールを定める必要があります。
- 当モデルでは外部売上と同タイミングで社内売上を計上するというルールが採用されましたが、例えば、製造部門から販売部門へ製品を引き渡したタイミングで社内売上を計上するというルールも選択肢としては存在します。ただ、その場合は、財務会計との整合性を確保するために未実現利益の控除の方法を別途検討する必要があります。

内部取引に伴う固定費の振替ルールの整備

- 各部門で発生する固定費であるが、最終的には他部門の売上(社内売上でもよい)に寄与するために消費された金額を、他部門へ振替えることができるルールが必要です。これが整備されていないと部門間や事業部間の協業が円滑に進まない要因になります。(補足の表の行 47 が固定費振替用の欄です。)
- 今回のモデルでは固定費の振替という方式をとっていましたが、費用の振替ではなく社内売上を計上するという方式も考えられるかもしれません。ただし、その場合には計上タイミングに注意しなければ未実現利益の問題に抵触します。

4.2 システム面

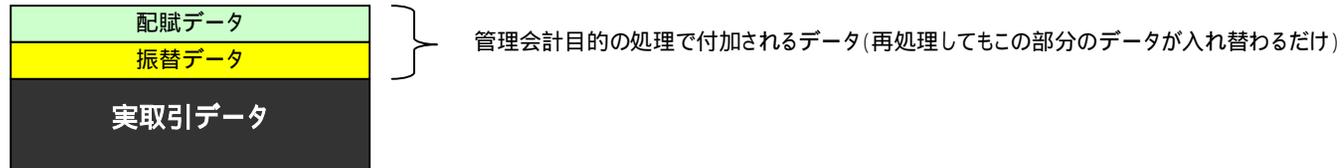
社内売上と社内仕入の整合性の保証

- 社内売上と社内仕入は必ず同額で同時に発生するような仕組しておく必要があります。
- 社内売上と社内仕入は外部報告へつながる財務会計データではありませんので、データの投入に必要な承認手続きや証憑のチェックが緩和されているのが普通です。また、データの投入や変更がシミュレーション的に行われたりすることも想定しなければなりません。社内売上と社内仕入をどう発生させるかは基本的には当該企業の意思次第ですので、どのように入力されようと、データの整合性が系統的に保障されるようにしておく必要があります。
- この点は当モデルに固有の留意点ではありません。内部取引を発生させる管理会計システムに共通のポイントです。

管理会計目的の配賦や振替によって発生したデータと元データとの区別

- 会計上の実取引に基づくデータと管理会計目的の配賦や振替処理によって発生したデータが明確に区別できる仕組が必要です。科目を分けるのが最も基本的なやり方ですが、どうしても科目が分けられなければ、データ区分などで明確な線引きができるようにすべきです。
- 配賦基準の変更や振替データの入替え等によって管理会計データはいくらでも変更されるという前提で仕組をつくり、実取引データは管理会計目的の処理に影響されない形で保持されていなければなりません。下図のように実取引データに管理会計データが付加されていくような形でデータが保有され、管理会計目的の処理ではその付加されたデータが変更されるだけとなるべきです。

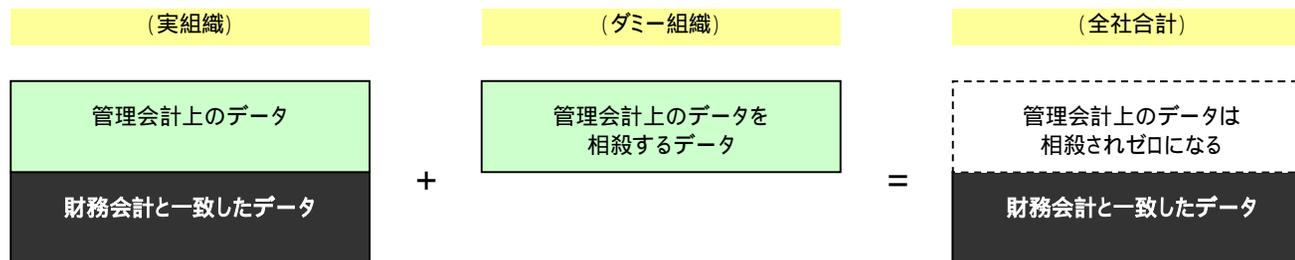
販売部門と製造部門を共通のフレームで管理する利益管理モデル



- この点は当モデルに固有の留意点ではありません。管理会計システムに共通のポイントです

管理会計と財務会計との整合性保持のためのダミー組織の活用

- 今回のモデルでも使用した、財務会計との不一致をもたらすデータ(=管理会計目的で作成されたデータ)に対する相殺データをダミー組織に計上するという方式は、管理会計上の部門別損益を把握したいという要件と財務会計では内部取引は消去しなければならないという要件を両立させる時によく用いる方式です。
- 概念的なイメージは下図のように表現されます。



販売部門と製造部門を共通のフレームで管理する利益管理モデル

5. 最後に

利益管理は当該企業の経営スタイルそのものを示しています。今回のモデルは当該企業が分社化していた販売会社を吸収してまだ十分な時間が経過しておらず、製造部門が元の親会社の影を引きずり、販売部門が元の販売会社の影を引きずっているという当該企業の現状と深くかかわっていると思われます。従って、何年か先には当該企業もまったく異なった利益管理をするようになるかもしれません。しかし、そうなったからといってこのモデル検討の意味が損なわれることはありません。

というのは、企業は自身が置かれた外的環境と内的環境を踏まえて、その時点で選択可能な複数の方式や考え方を組み合わせて経営管理を実施します。ある規模以上の企業の利益管理は単一の管理方式によって成り立っているというより、いくつかの方式の集合体と考えたほうが現実的です。当モデルに組み込まれた方式や考え方の一部が、ある企業には適合しなくなるかもしれません。しかし、逆にそれらの方式が有効に機能する条件を備えた企業が別のところに存在するかもしれません。全ての企業に無条件に適用できる利益管理方式などないので、あるモデルがそれを採用していた企業で使用されなくなるのは、その企業の環境が変わっていく以上何ら不思議なことではありません。結局こういうモデルは薬のようなもので、医者が患者に処方して効果を出した時に初めて意味が出てくるという気がしています。

尚、最後になりましたが、今回のモデルは私が参画したプロジェクトで構築された利益管理システムとは異なっている部分が山ほどあることをご理解ください。この後のページに、補足資料として 3.1 の全体像で示したのよりもう少し細かいメッシュの当モデルの利益管理表を示しています。しかし、このレベルでも事情は同じです。モデルとして単純化したかったためややこしい(=説明しだすと別のレポートが必要になります)ところは切り捨てています。構築された実際のシステムはもっと複雑ですので、そのあたりはくれぐれも誤解がありませんように。

ご拝読ありがとうございました。

2009年4月27日
ムラカシシステムオフィス
村岡政美

販売部門と製造部門を共通のフレームで管理する利益管理モデル

(補足 : モデルの詳細)

補足資料として 3.1 の全体像で示したのよりも少し細かいメッシュで当モデルの利益管理表を示します。使用されている記号やセルの色についての説明は以下の通りです。

< 記号 >

- | | |
|-----------|---|
| : 発生 | 当該部門での発生を示します。 |
| n: 社内取引相殺 | 社内取引相殺のデータを示します。n は対応する社内売上と社内仕入を特定します。 |
| n: 振替(減少) | 変動費振替や固定費振替によって減少するデータを示します。n は振替元と振替先の対応を特定します。 |
| n: 振替(増加) | 変動費振替や固定費振替によって増加するデータを示します。n は振替元と振替先の対応を特定します。 |
| : 単純積上計算 | 集計科目や集計組織への単純合計を示します。 |
| : 差引き計算 | 計算科目が別の科目が差し引きされて算出されたことを示します。限界利益が(売上 - 変動費)で計算されるような場合です。 |
| -: 計算結果ゼロ | 集計科目や計算科目が計算結果としてゼロになっていることを示します。 |

< セルの色 >

- | | |
|---|---------------------------|
|  | 実科目を示します。ただし、限界利益の中は計算科目。 |
|  | 単純合計欄を示します。 |
|  | 主として計算科目を示します。 |

販売部門と製造部門を共通のフレームで管理する利益管理モデル

利益管理表

:発生
 n:社内取引相殺
 n:振替(減少)
 n:振替(増加)
 :単純積上計算
 :差引き計算
 -:計算結果ゼロ

		全社			A事業部			B事業部				
		合計	全社 ダミー	管理部門 ・ R&D	合計	事業部 ダミー	製造部門	販売部門	合計	事業部 ダミー	製造部門	販売部門
1	売上高											
2	外部売上高											
3	製品売上高											
4	A事業部製品売上											
5	B事業部製品売上											
6	商品等売上高											
7	他社商品											
8	役務											
9	社内売上高	-										
10	製品社内売上高	-										
11	A事業部へ製品社内売上	-	31		-	11			-	12		
12	B事業部へ製品社内売上	-	32									
13	変動費											
14	外部売上変動費											
15	製品											
16	A事業部製品社内仕入	-	32		-	11						
17	A事業部製品社内変動費振替		41			21						
18	B事業部製品社内仕入	-	31						-	12		
19	B事業部製品社内変動費振替		42							22		
20	商品等											
21	他社商品											
22	役務											
23	社内売上変動費	-										
24	製品	-										
25	A事業部へ製品売上変動費	-	41			21						
26	B事業部へ製品売上変動費	-	42							22		

(1 / 3)

販売部門と製造部門を共通のフレームで管理する利益管理モデル

利益管理表

:発生
 n:社内取引相殺
 n:振替(減少)
 n:振替(増加)
 :単純積上計算
 :差引き計算
 -:計算結果ゼロ

		全 社			A事業部			B事業部				
		合 計	全 社 ダミ	管 理 部 門 ・ R&D	合 計	事 業 部 ダミ	製 造 部 門	販 売 部 門	合 計	事 業 部 ダミ	製 造 部 門	販 売 部 門
27	第一次限界利益(売上の種類別)		-			-				-		
28	外部売上 販売部門レベルでは社内取引価格をベースにした利益を示し、事業部レベルでは本来の変動費をベースにした限界利益を示す。											
29	製品											
30	A事業部製品											
31	B事業部製品											
32	商品等											
33	他社商品											
34	役務											
35	社内売上 製造部門レベルでは社内取引価格をベースにした部門利益を示し、事業部レベルでは、事業部内の社内売上は相殺され、他の事業部への社内売上分だけの社内取引価格をベースにした部門利益となる。		-									
36	製品		-									
37	A事業部へ製品		-		-							
38	B事業部へ製品		-						-			
39	販売変動費											
40	納品設置料、販売荷造運送費...											
41	第二次限界利益		-									

(2 / 3)

販売部門と製造部門を共通のフレームで管理する利益管理モデル

利益管理表

:発生
 n:社内取引相殺
 n:振替(減少)
 n:振替(増加)
 :単純積上計算
 :差引き計算
 -:計算結果ゼロ

		全社		A事業部			B事業部					
		合計	全社 ダミー	管理部門 ・ R&D	合計	事業部 ダミー	製造 部門	販売 部門	合計	事業部 ダミー	製造 部門	販売 部門
42	固定費											
43	管理可能費											
44	時間外給与・賃金、交通費、会議費、消耗品費・・・											
45	管理不可能費											
46	給与・賃金、賃借料、租税公課、減価償却費・・・											
47	社内手数料(固定費の社内振替)											
48	社内手数料(営業工数,PC,経費)											
49	一次貢献利益											
50	管理部門・R&D固定費配賦											
51	管理部門・R&D固定費配賦			71		71	71			71	71	
52	二次貢献利益											
53	原価計算差異											
54	原価計算差異											
56	営業利益											
57	営業外収益											
58	営業外費用											
59	経常利益											
60	特別利益											
61	特別損失											
62	税引き前当期純利益											
63	事業税・法人税及び住民税											
64	当期純利益											

(3 / 3)