



慶應義塾大学ビジネス・スクール

矢野製作所（参考文献）

—製品力と組織コストの分析による企業体質の改善—

本資料は慶應義塾大学ビジネス・スクールが出版するものであり、複製等についての問い合わせ先は慶應義塾大学ビジネス・スクール（〒223-8526 神奈川県横浜市港北区日吉4丁目1番1号、電話045-564-2444、e-mail: case@kbs.keio.ac.jp）。また、注文は<http://www.kbs.keio.ac.jp/>へ。慶應義塾大学ビジネス・スクールの許可を得ずに、いかなる部分の複製、検索システムへの取り込み、スプレッドシートでの利用、またいかなる方法（電子的、機械的、写真複写、録音・録画、その他種類を問わない）による伝送も、これを禁ずる。

Copyright© 許斐義信（2010年7月作成）

製品力と組織コストの分析による企業体質の改善

—会計資料をいくら見ても発見できないゼイ肉探し—

このみ
許斐義信

1. 損益計算書によるコスト削減の限界

- 売上高の伸びは期待できない。
- 利益の捻出にはコスト削減するしかない。
- コスト削減委員会やコスト削減運動も実施したが、期待した効果があげられない。
- コストの削減は、長期的に企業力を損ねてしまうのではないかと不安である。
- 経営組織体のゼイ肉をうまく発見することができないだろうか……。

今、激変する経営環境に適合すべく、多くの企業で真剣な経営努力が実施されている。もちろん、企業のおかれた状況に応じて、その深刻さには違いがある。利益増進のためにじっくり本質的な分析からコスト削減を行っている企業、利益の大幅な減額修正や欠損に転落して、何とか短期的に経営バランスを回復させようと血眼になっている企業、そして石油ショック以来、長期的欠損から抜け出せず、抜本的施策を検討せざるを得ない立場に追い込まれた企業……。

通常、これらの企業で実施されているコスト削減会議では、膨大な資料が机上に用意され、多角度から分析が行われ、口角泡を飛ばす議論が戦わされている。損益計算書の前年対比、予算対比、同業他社比較、勘定科目別売上高対比分析、損益分岐点分析、部門別経費支出実績等々、会議の参加者はコスト削減余地を発見しようと食い入るようにそれらの資料を見る。

大きな傷を負った企業では、人件費の圧縮しか生きのびる余地はないと、昇給ストップ、賃金カット、そして出向、配転……。

企業ごとに差があるとは言え、いずれの対策にも、実は共通の既成概念にとらわれているところがあるのではないかと、最近感じるようになった。

売上高があがれば……、原価を下げられれば……、経費を減らせれば……、人件費を圧縮できれば……、これらの発想は

$$\text{売上高} - \text{費用} = \text{利益}$$

という等式の範囲内に限定された思考に陥っている。前掲の経営資料も、損益の等式が語る以外に何も語ってはいない。

- 製品の設計が悪く、工数がかかりすぎる製品を生産しているがために、製造固定費が相対的に過大となっている企業が、損益分岐点分析を行って、必要売上高、必要コスト削減高等をベースとした計画を推進する。
- ライン別、機械別の作業組織を採用している企業で、それぞれの組織別作業負荷量がバラツキを示しているにもかかわらず、作業組織に検討のメスを入れることなく、製造原価明細表にのみ分析を加える。
- 仕入部のコミュニケーション・オーバーフローに陥っているチェーンストアが、全職能一律のコスト削減目標を提示する……。以上の例は、「経営機能の弱点を放置したまま、損益計算書にのみ限定した改善努力を行っている」のではないか。いわゆる、既成概念にとらわれているのである。

2. 機能レベルごとのコスト把握

—新しい原価概念

単純な“費用”の節約だけがコスト削減ではない。

コスト削減は“経営組織体のムダやゼイ肉を発見し、その支出を押さえる”ことにその本来的なねらいがある。しかしムダの排除は、ただ電話のムダ、コピー代の節約といった節約のみにとどまらない。前に延べた例は、いずれもどこかに別の形のムダをもった組織であると言える。コスト削減は

- (1) “費用”の節約
- (2) “収益と費用”の関係による効率化
- (3) “費用と費用”の置き換えによるコストの削減

に区分して考えることができる。部門別、勘定科目別に進められるコスト削減は、(1)のタイプの削減について各部門ごとに考えさせる意義は大きいですが、より広範囲なムダやゼイ肉を発見することには、必ずしも優れている方法とは言いがたい。

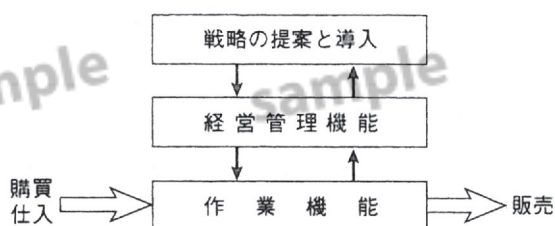
(2)の収益と費用の関係による効率化、そして(3)の費用と費用の置き換えによるコスト削減は、多くの場合企業の部門をまたがる対策が必要である。

そこで、これらの機能的関係を定量的に分析し、焦点を絞った、収益と費用の関係を考えた収益力の改善や、費用と費用の置き換えをねらった対策に役立つようにまとめ直すことが望ましい。

経営体の3機能分析とそのコスト

経営体のコストを図一1の3つの機能に分けてとらえ直すことが、問題を解明する上から有効である。

図一1 経営機能の概念図



作業機能とは戦略（製品力、市場適合性）の成果を生み出す現場であり、「総合的に企業力がある」といった言葉で表現されるのが、この組織体の力である。現場は戦略に従って動く。具体的には、原材料・部材品の仕入、購買を経て生産され、製品が出荷販売されるまでの一連の、物と直接関係するプロセスを指している。

経営管理機能は、経理業務のような作業的業務も含めているが、各部門及び部門間の管理統制機能、戦略スタッフやトップに対する報告機能こそ主機能であろう。たとえば販売部での注文を直接製造部門へ流さずに、この経営管理機能に属する部門を経由して、コミュニケーションされる、そのような機能を言う。

戦略立案と導入については、コスト分析よりも機能的側面の効率化が求められていると考えられるので、この際割愛したい。この機能や能力の評価については、拙著（共著）『講座ビジネスゲームⅡ』（中央経済社）にふれているのでご参照いただきたい。

前述の“収益と費用”の関係改善をねらった製品力、市場性の成果分析では、作業機能に属するコスト（利益を含む）をとらえ、戦略的概念で収益と費用が1対1に対応するようにまとめ直す、それが有効な対策につながるのである。

“費用と費用”の置き換えによるコスト分析の中には、電話による連絡とテレファックスのいずれがよいかといった類のコスト削減策以外に、今多くの企業で考えられている人的資源コストの効率化を生み出す糸口がひそんでいる。そして、このコストの把握は、経営管理機能に属する部門内の作業、機能そしてコミュニケーションと、経営管理機能と作業機能を結び付けるコミュニケーション機能に区分して考えることができる。

機能レベルごとの“ゼイ肉”

さらに具体的に、企業が内にひそませているゼイ肉を、この機能レベルごとに以下に記してみよう。

[作業機能の問題]

- ①歩留りが悪い。生産性が低い—というオペレーショナルな問題。

②他社に比較してうちの製品はコスト高である、販売力が弱い、それは生産能力が欠けるから売れないのか、販売力が弱体だから生産性があがらないのか—といったことに直接関係する、多機能全体を含めた問題。

[経営管理機能の問題]

- ①各管理組織ごとの効率の悪さ、たとえば決算に時間と労力がかかりすぎるといった問題。
- ②組織間のコミュニケーションが円滑に進まぬために発生する、重複したコミュニケーション—といった組織のコストに関する問題。このように機能レベルのごとに内包するムダ、ゼイ肉はその性格を大きく異している。前述の①の区分に属するゼイ肉は、従来の部門別のコスト削減活動で進められる分野であるが、②の区分に属する問題の発見とコストの削減については、損益計算書は何も語ってくれない。

図-2 組織における原価計算範囲

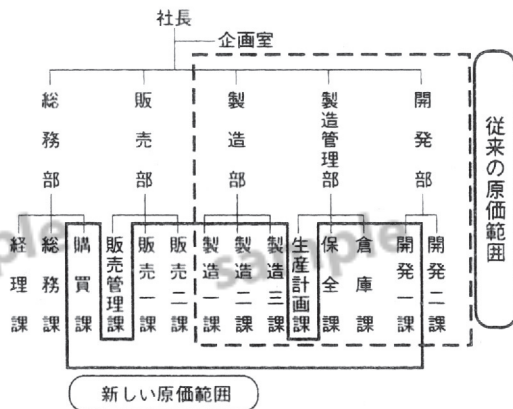


図-3 原価と費用の修正計算

純 売 上 高		117
売 上 原 価	期首棚卸高	33
	製原 原 材 料 費	72
	勞 務 費	20
	製 造 經 費	8
	期末棚卸高	25
計		108
売上総利益		9
販一 売 般 費 管 及 理 び 費	人 件 費	7
	荷 造 送 費

	計	15
営 業 利 益		△6

純 売 上 高		117
売 上 直 接 製 造 原 価	期首棚卸高	29
	直原 原 材 料 費	72
	直 接 勞 務 費	17
	製 造 変 動 經 費	6
	他 直 接 製 造 經 費	2
期末棚卸高		21
直接人件費		2
他 直 接 販 管 費		5
計		112
売上直接総利益		5
管 係 理 関 費	製 造 管 理 関 係 費	3
 管 理 関 係 費	9
計		12
営 業 利 益		△7

注) ○印と矢印は主な修正計算を示す。X, Yはコストタイプ領域を示す。

定量的な機能コストの把握

企業全体のコストを定量的にとらえることを次に考えてみよう。

損益計算書の原価は、製造部門等の作業機能から経営管理機能にまたがるコストを製品に付加してとらえており、製造以外の販売、総務等のコストは販売費、一般管理費としてとらえている。原価と費用の区分をこのように組織図と対応させて考えることができるのであれば、生産部門、それ以外の部門というような職能別区分によって、作業機能と経営管理機能といった機能レベルごとにとらえ直し修正計算することも可能である。

図-2は、組織図と対応させて原価範囲を記してみたものである。また、この考えにそって、試みに損益計算書を整理してみたのが図-3である。これらの図では大略以下の如き修正計算が施されている。

- 労務費のうち直接製造部門、保全部門、物流部門、等の作業機能に直接関係する部門の費用を直接労務費としてとらえ、管理者及び管理部門の費用は管理関係費に移しかえる。
- 製造経費のうち製品に直接関係したり、上流部門で発生する作業機能に属する費用を原価とし、それ以外の製造経費は管理関係費に転記する。
- 直接販売部門や部材品の購買部門担当者の人件費、両部門の直接作業機能に属する費用、たとえば荷造発送費等を直接人件費及び直接販売費として原価に転記する、等。

さてこのような計算の上で完成した図-3は、右記のX範囲が(図-1)の作業機能に当たり、

Y 範囲は経営管理機能他にあたる。金額はそれに相当したコストを示している。

ここで修正した利益、コストデータをベースとして、特に、(1) 収益—費用の関係を中心とした改善と、(2) 組織コストの把握による改善と 2 項に限定して、それぞれに説明を加えてみたい。

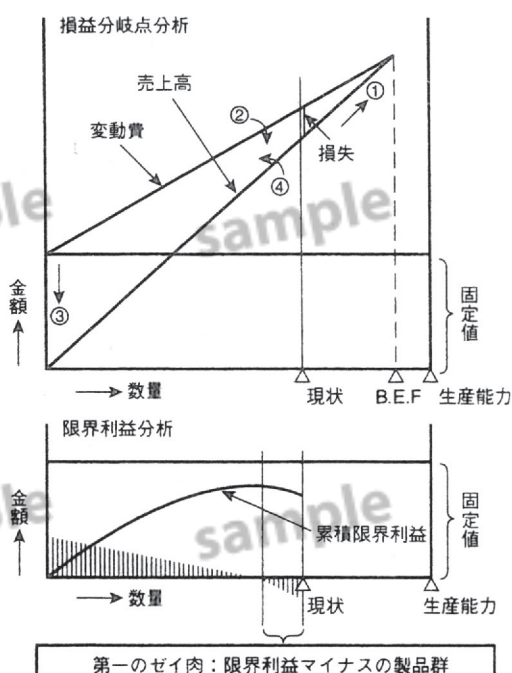
3. 製品力の分析による体質改善

作業機能を取り出してコスト把握することは、従来のように、製造現場より間接部門へコストを拡大計算せず、直接費の段階で、購買・販売といわゆる物とが直接に関係するところで発生する費用を部門費として集計し直すことを意味する。そこで次に、企業の製品—市場戦略が具体化しているものと考えて、製品力、市場性といった多機能にわたる戦略の成果を、収益とコストから把握、評価することを試みてみよう。

ここでは、多くの事例より加工、作成した E 社という仮空の会社を例として説明することにする。

損益分岐点分析では、「損益分岐点 (B、E、P、) まで売上高が欲しい、さもないと変動比率か固定費の削減を行わなければならない」とする (図—4)。

図—4 損益分岐点分析と限界利益分析(E 社)



ステップ1 無効な変動費

図—4 の下の図では

$$\text{限界利益} = \text{売上高} - \text{変動費}$$

この公式でもすでにマイナスの取引や製品が存在している。損益分岐点より割り出された売上高増加目標は、はたしてどの製品の売上高を増加させようとするのか、すでにそこに危険を孕んでいる。限界利益分析では一般に、変動費として部材品費、外注加工費等製品に直接付加できる費用のみを考える。限界利益のマイナスに対しては、これら変動費率の修正か、取引の中止をもって収益力の回復に 대응することができる。

ステップ2 過大な製造直接費はどんなムダか

ステップ1の限界利益分析に合格した取引や製造は、次に製造直接費の段階で検討される。「注文が少ないので固定費が高く、したがって高い価格をつけざるを得ない」、「いや、高い価格だから売れないのだ」とはよく聞く話だ。このような話の対象となる製品や設備を発見するのがこの段階である。この製造直接費は、手余り状況であったとしても、手不足状態の時の費用と手余り状況になっている現状との差の費用に区分して集計すると、製造能力を誤って評価することが少ない。「当初の加工費は高い、だから外注加工に切りかえたらコストは引き下げられる」とはいうが、手余りの状況の企業であればこれは大失敗を招いてしまう。このようなことが明らかになるのがこの段階である。

図—5の(イ)は図—4の各取引を製造ライン別に(限界利益—製造直接費)の計算を行ってみたものである。製造直接利益がマイナスのH、Iの両ラインでは、それぞれ異なった問題が発生していた。HラインはIE活動の余地を残していたが、Iラインでは、型を含む基本設計に誤りがあり、全く製品として価値をもたぬものを製造していた。この段階でマイナスであるラインや機械は基本的に設計、生産設備、市場性にわたるチェックが必要である。

ステップ3 販売関係費用とのつなぎ

販売部門の組織区分が製品別であり、製造組織とほぼ1対1に対応しているようなE社のような場合でも、製造ライン群を戦略的思考でと

りまとめる等の工夫が必要である(図-6参照)。このステップの作業では、製品-市場マトリックスの2次元でコストを考えることがよかろう。

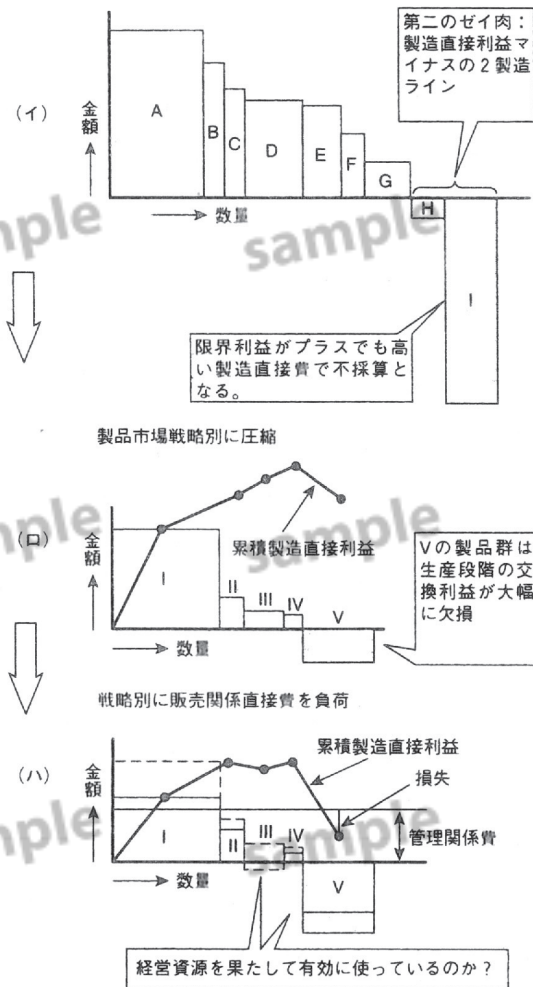
ステップ4 製品-市場戦略の評価

図-5(ハ)の図では、作業機能の戦略別コストと収益構造が明らかになった。しかし何故に不採算なV戦略(たとえばあるタイプの錦糸を紡ぐ企業がタオル用に販売するという業態)に更に販売人員を強化したのであろうか。

販売部は売上高及び1人当たり売上高の向上を要求される。その目的からというとならVの分野へ人を投入することは意味がある。また一方、製造部門でも大ロットの安価な製品の方が1人当たり生産数量が大きく、効率も生産数も高いということになり、V分野の操業が認められる。

しかしE社には全社の損益計算図しかなかったから、製造、販売の両部門共に何となく不安

図-5 製品力の評価プロセス(作業機能レベル)



に思いながら生産を続けていたという。この分野から撤退する決定が仮に可能であるとすれば、生産、販売の両部門のメンバーの処遇に目処が立つことが条件となる。もし、それができれば、大幅な収益力改善が果たせることになる(図-6参照)。

利益を計上している企業においても、個別分析を加えると、その中には全く、費用の使いっ放しになっている部門や分野を発見することができるであろう。

こうした戦略的対策は、必ずや大幅な収益力改善を果してくれるのである。

4. 組織コストの分析による体質改善

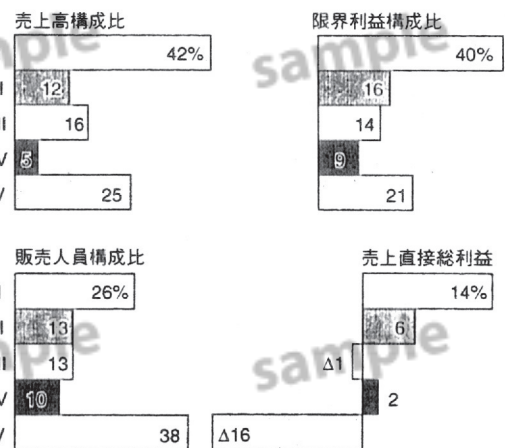
組織コストとは何か

前項では実践した経営機能レベルによる評価、費用区分という考え方に基づいて、原価に相当する作業機能コスト分析から、製品-市場戦略の修正による体質強化策を探ってみた。収益と費用との関係を考えながら、職能別に発生するコストを、戦略的発送で貫いて分析を行ったわけである。

さて、費用に相当する経営管理機能に関するコストには、作業的業務、管理統制業務等が含まれている。この範囲には製品の加工や移動等に直接関係する資産は含まれていない。多くの企業では、管理者の件数及び管理部門の件数が費用の大半を占めるということになる。

冒頭に述べたように、人件費の圧縮は人件費

図-6 経営資源の製品群別投資(E社)



註) I~Vは製品-市場分野タイプを示す

の削減か、賃金の引下げしかないと考えてしまいがちであるが、人を減ずれば経営バランスがとれるというものでもない。何よりもまして、人が果す管理機能の成果と人件費とを対比させて、機能的分析を進めることが望ましい。このように経営組織における機能と対比することを狙って、人件費やその他コミュニケーション・メディア（郵便料、電話代、出張費等）の費用を“組織コスト”と定義しよう。ここで注意を要するのは、職位という管理者の人件費や費用を組織コストと言うのではない。

経営組織の公式的側面に注目し、各組織メンバーが果す公式の業務とコミュニケーションの複合体として、組織を様々の角度から分析し直してみ、その分析の結果、整理された機能に対応する人件費他を組織コストと考えるのである。

本来、組織体や個人は、それぞれ種々の役割を果しているわけだが、公式機能に重点を置いて見ると、公式的な組織における役割が明らかになってくる。

ある受注生産企業の組織コスト改善例

組織コストについて、例を用いてもう少し詳細に説明を加えてみよう。

図-7は、ある企業の組織コスト改善への足取りを、3つのケースとして書いたものである。受注生産の製造会社では、注文を工場へ流す、

工場へ出荷指示を出す等の、販売や製造にわたる機能間のコミュニケーションがある。この場合、ケース1は、各担当者が自分の注文を勝手に各ラインに依頼してる状況を示したものである。この場合、頻繁に電話やメモが交わされるが、制度がないために作業量のバラツキは大きい。コミュニケーション・コストはかかっているが、各部門内及び部門間の調整コストは、管理者の人件費を除いてほとんど顕在化しない。

ケース2の場合は、製造部門に生産計画とその調整部門が配置され、調整コストが発生する。しかしこの調整部門による工程計画の立案と指示は、客とのトラブルの解消、作業の平準化等による管理ロスの圧縮といった付加メリットを伴う。と同時に、図-8に示す如く、調整部門の配置はコミュニケーション・コストの吸収だけではなく、むしろ多くの場合、調整不能により発生した管理ロスや納期遅延、生産性向上不能等の機会損失を大幅に軽減できることが大きいのである。

ケース3は販売、製造の両部門に調査部門を配置している。このケースが最も調整費が高い。もちろんコミュニケーション・コストは軽減する。販売部門の調整者は納期を調整しながら収益性の高い注文を生産指示するであろうし、製造部門では安い原価で生産すべく、安い部材品から使うであろう。この機能は、組織に利益極大化機能を植えつけることになる。この機能の

図-7 注文伝達(営業→製造)のプロセス諸タイプー職能組織の場合

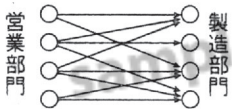
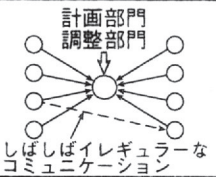
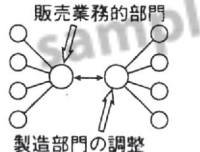
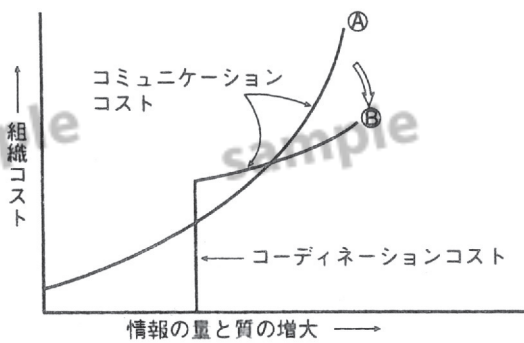
ケース	コミュニケーション・パターン	組織コスト	注
1		<ul style="list-style-type: none"> コミュニケーション・コストは大である 各部門内メンバー間の調整は非公式で、表面的にはコストはかかっていないように見える デメリットは製造部門別にバラバラの契約で生産性が低い(管理ロス大) 	<ul style="list-style-type: none"> 小規模の企業では調整役はいない コミュニケーション・メディアは多くの場合電話等による会話
2		<ul style="list-style-type: none"> 調整部門のコストが加わる コミュニケーション・コストはケース1より相対的に少ない 営業内の調整ができていないので外注先へ注文を流しがちになる(販売機会損失) 	<ul style="list-style-type: none"> 注文がオーバーフローの時は利益指向で注文が選択できる
3		<ul style="list-style-type: none"> 販売、製造両部門に調整部門のコーディネート コストがかかる コミュニケーション・コストは相対的に安い 	<ul style="list-style-type: none"> 営業部門は収益性が良さそうな注文より受注し、工場は安く作れて利益が出そうなロットより生産する

図-8 組織コストの内容変化によるコストダウン



定量的評価と調整コストの比較が、この組織の生産性を決める。

ケース1からケース3に至るコミュニケーション・パターンの変化は、図-8の如く、コストの側面から示すことができる。

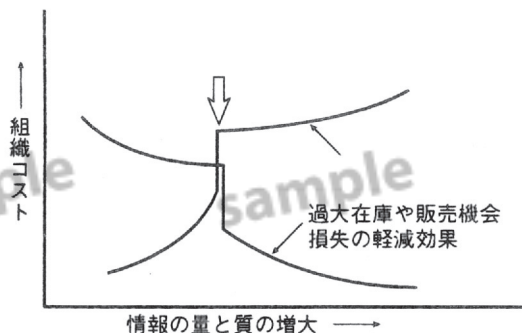
また、販売部門や製造部門に配置された統制部門のコストと効果は、図-9の如く示すことができる。店群の在庫バランスをとる調整者の配置は、店という作業機能レベルに対してインパクトを与える。

コミュニケーション・コスト、調整コストの内容

さて、今まで断りもなくコミュニケーション・コストとか調整コストとか言ってきたが、組織コストは、人件費、福祉厚生費を始めとして旅費交通費、通信費等のように、人と関係する費用を部門や人と合わせて、または個別にとらえることになる。

組織を業務とコミュニケーションの複合体としてとらえ、更にコミュニケーションを、①話し手、②コミュニケーションの内容、③手段、そして④聞き手、⑤聞き手の影響、⑥話し手の反応と6つの要素の構成体と考え、組織コストを次のように区分し、これを部門別にとらえる。

図-9 組織コストの投下による作業機能の向上



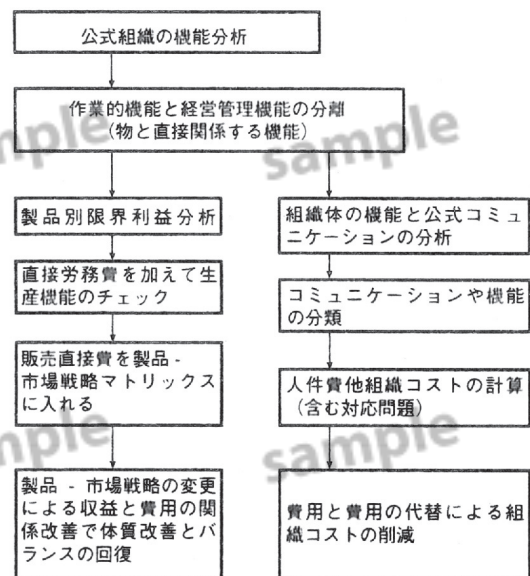
- ① コミュニケーション・メディア費
通信費他、部門間及び対社外とのコミュニケーション費である。ただし直接的な出張や面談にかかる費用は含めない。
- ② 統合費、調整費
生産計画、販売業務等の公式な職場にかかわる広範囲なコストを考える。この統制部門の成果は、統制対象の状況によって決まる。
- ③ コミュニケーション費
①を含む場合もあるが、出張費、会議費等を含む。ただし経営管理レベル以外のコストはこれに含めない。
- ④ 経営管理費
予算担当等の経営管理費及びそれに関するコスト。
- ⑤ その他経営管理レベルにおける経理等の作業レベルでの業務費、等。

更にこの部門の機能を、直接的に物の動きと関係する人々やその人々とのコミュニケーション内容にのみ限定して整理する。それぞれの部門や区分に従って相当するコストを明らかにする。

以上のような手続きを踏んで体質改善への分析が進む (図-10 参照)

なお本稿は、余りにも多くの企業がただ会計資料のみに依存して行動している点に不安を感じ、企業体を別の角度から見る、一つの提案にしてみた次第である。

図-10 体質改善への分析プロセス



sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

sample

不 許 複 製

慶應義塾大学ビジネス・スクール
