



KPMG Insight

KPMG Newsletter

Vol. 19

July 2016

経営トピック③

そうだ。原価計算を再構築しよう
～再構築の必要性と方向性～

kpmg.com/jp



そうだ。原価計算を再構築しよう ～再構築の必要性と方向性～

有限責任 あずさ監査法人

アカウントティングアドバイザーサービス
マネージング・ディレクター 山本 浩二

原価計算のしくみは、経営管理の中心に位置し、的確な経営判断を行う上で、信頼できる原価情報をスピーディに把握できることが重要です。ところが、企業によっては、原価計算のしくみを見直す時期がきているにもかかわらず、それに気づかずに（または知っていてもそれをガマンして）いることがあります。このしくみがうまく機能していないのであればこれを放置するのは問題です。本稿では、原価計算の再構築をなぜ行う必要があるのか、もし再構築をするならどういった原価計算のしくみを目指せば良いのか、という点を中心に解説します。もちろん、その先には、原価計算の再構築に取り組むという大きな仕事があります。しかし、これをやり遂げるには、まずは原価計算の再構築の必要性と方向性について、きちんと理解しておくことがカギとなります。

なお、本文中の意見に関する部分については、筆者の私見であることをあらかじめお断りいたします。



山本 浩二
やまもと こうじ

【ポイント】

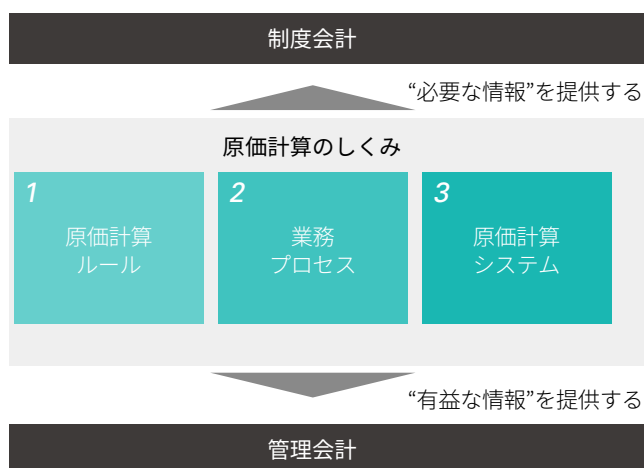
- 企業によっては、原価計算のしくみを見直す時期がきているのにも関わらず、それに気づかずに（または知っていてもそれをガマンして）いることがある。
- 企業が原価計算のしくみを見直す“きっかけ”は3つ（①制度会計上の要求、②管理会計上の要求、③システム上の制約）だ。
- 原価計算の再構築の目的とは、①制度会計で必要な情報を提供できるようにすること、②管理会計に有益な情報を提供できるようにすること、③システム上のリスクや不安を取り除くことである。

I. なぜ、原価計算の再構築が必要なのか

1. 再構築の必要性

原価計算のしくみというものは、ころころ変えるべきものではありません。ここでいう原価計算のしくみとは、原価計算にかかわるルール、業務プロセス、システムで構成されるもの（複合体）です。原価計算のしくみに基づいて計算された原価情報は、制度会計として開示情報にも使われます。原価計算は、制度会計と管理会計の両方を結びつける重要なしくみなのです（図表1参照）。

【図表1 原価計算のしくみと役割】



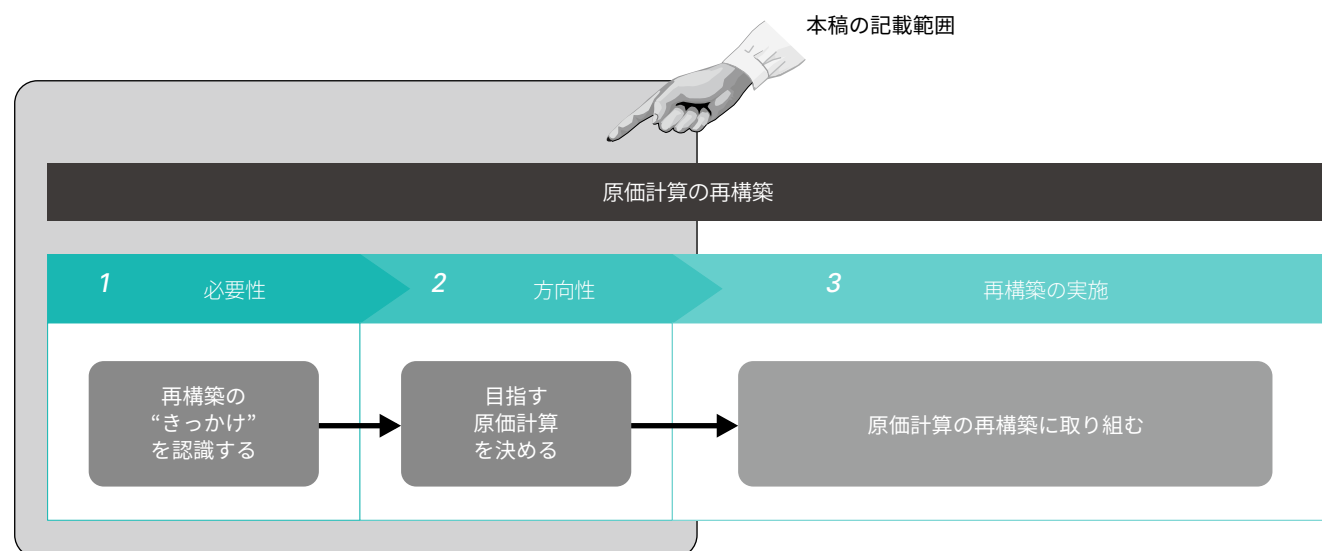
原価計算のしくみは経営管理の中心に位置します。経営を行ううえで、原価情報は欠かせません。なかでもモノづくりを行う製造業では、原価計算に特別のこだわりがあります。いわゆる“教科書どおり”の原価計算を行っている企業は少ない一方で、原価計算のルールは各社各様というのが実態です。各企業は、独自の視点から、経営に役立つ情報が得られるように工夫しています。原価データを提供する原価計算のしくみは経営の根幹をなします。原価計算のしくみは、頻繁に見直すようなものではないのです。

原価計算のしくみは経営管理の方針に従い、生産管理、現物管理、そして業績評価などの経営管理のしくみと整合している必要があります。逆にいうと、何らかの理由で、経営管理の方針から外れたり、経営管理のしくみと不整合が生じたりしたら、原価管理のしくみをすみやかに見直す必要があります。

ところが、企業によっては、原価計算のしくみを見直す時期がきているにもかかわらず、それに気づかずに（または知っているにもかかわらず）いることがあります。このしくみがうまく機能していないのであればこれを放置するのは問題です。

本稿では、原価計算の再構築の必要性と方向性について解説します。原価計算の再構築をなぜ行う必要があるのか、もし再構築をするならどう原価計算のしくみを目指せば良いのか、という点が中心です。その先には、原価計算の再構築に取り組むという大きな仕事があります。しかし、これをやり遂げるには、原価計算の再構築の必要性と方向性について、きちんと理解しておく必要があります（図表2参照）。

【図表2 原価計算の再構築】



2. 再構築の“きっかけ”

どうして原価計算の再構築が必要になるのでしょうか。企業が原価計算のしくみを見直す必要が生じる“きっかけ”には3つあります。それは、①制度会計上の要求、②管理会計上の要求、③システム上の制約です。それぞれ具体的にみてみましょう(図表3参照)。

3. 制度会計上の要求

原価計算の結果は、決算情報の数字に直結します。棚卸資産や売上原価の金額は原価計算によって算出されたものです。原価計算が誤っていれば、開示される情報にも問題が生じます。原価計算のしくみは制度会計で求められる情報を適切に収集、計算、開示できるように整備される必要があるのです。

(1) 新しい会計基準の導入

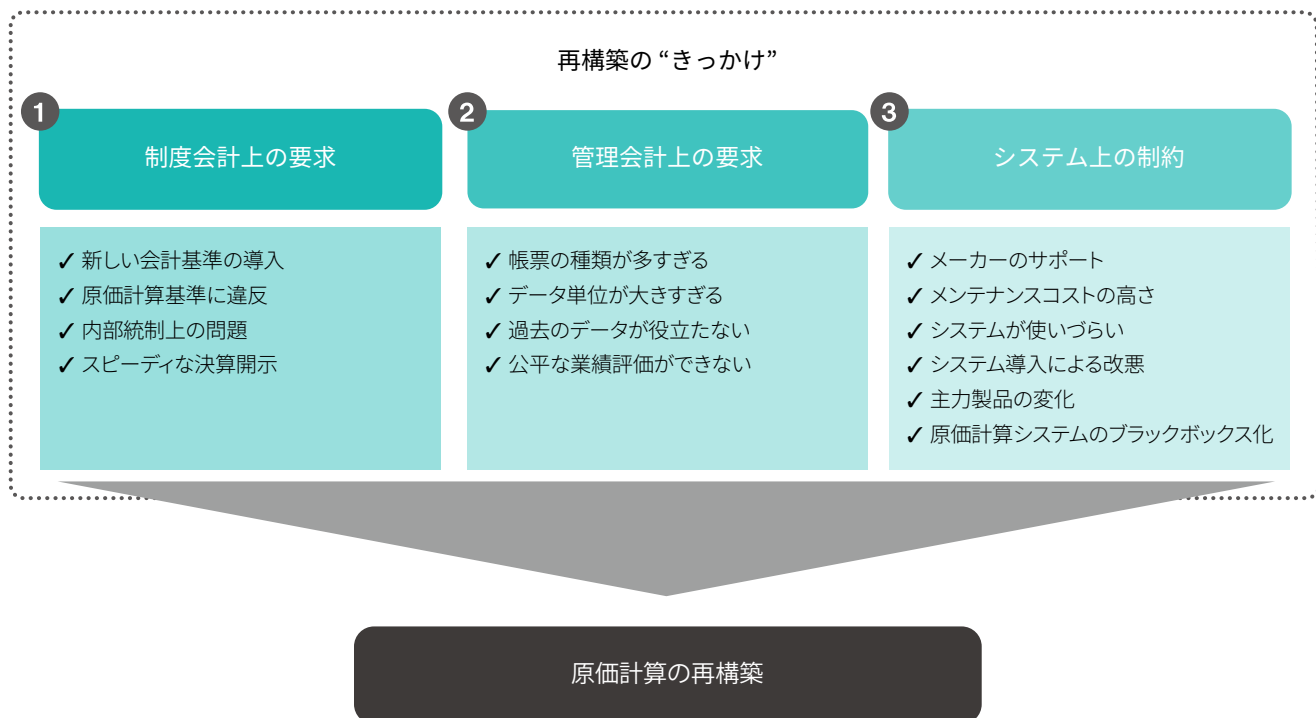
IFRS(国際財務報告基準)の導入は、原価計算のしくみを見直すきっかけになります。最近、IFRSを導入する企業が増えていますが、このとき問題となるのが、原価計算のしくみをどうするかという点です。原価計算では、材料費・労務費・経費といったいろいろなコストに基づいて製品原価を算定します。日本基準とIFRSの会計処理の違いによって材料費・労務費・経費の金額に違いが生じれば、当然、その下流に位置する原価計

算の結果も違いが生じます。このため、IFRSを導入する企業では、日本基準で計算した製品原価をIFRSに基づく製品原価に修正するしくみを構築するか、日本基準とIFRSでそれぞれ別々に原価計算のしくみをつくる(日本基準とIFRSの2つの原価計算を実施する)といった対応が必要になるのです(図表4参照)。

原価計算は、製造業だけが行うものではありません。たとえば、百貨店などの流通業では、原価の算定方法として“売価還元法”が採用されています(一部の製造業でも“売価還元法”を採用しているケースがあります)。しかし、この方法は、IFRSでは原則として認められていません(売価還元法による計算結果が本来のやり方と同じ結果をもたらすことがきちんと証明できれば別ですが)。このため、日本基準で作成する個別財務諸表は別として、IFRSで作成する連結財務諸表では、個別法にもとづく原価計算を行うことになります。IFRSの導入によって、流通業における原価計算のしくみが見直される可能性があるのです。

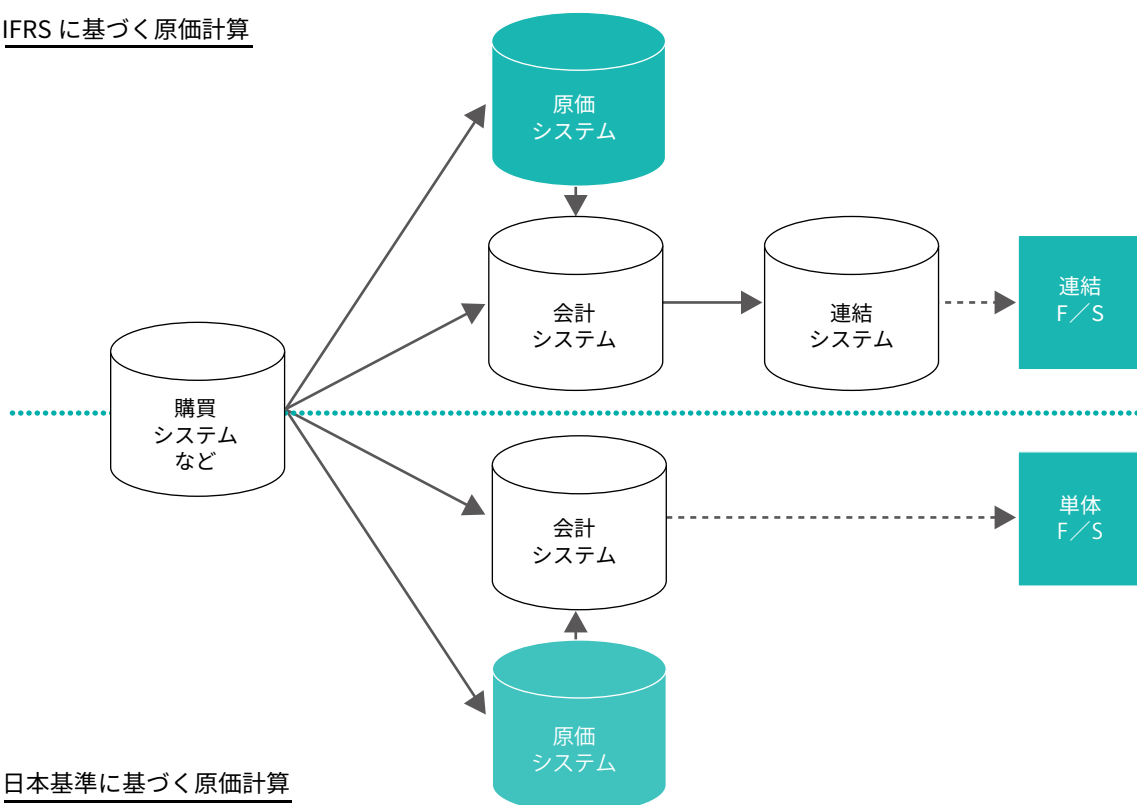
IFRSの導入を予定していない企業でも、安穩としてはられません。(仮にIFRSの強制適用がなくても)将来の経営判断によっては、短期間でIFRSの導入を経営から要求されることもあるからです。また、これからも日本基準は変わる可能性があります。会計基準が変われば、その結果として、材料費・労務費・経費の金額に影響が生じる可能性があります。新しい会計基準の導入は、原価計算のしくみを見直すきっかけになります。原価計算システムの入れ替えや、2つの原価計算の実現にはそれ

【図表3 再構築の“きっかけ”】



【図表4 2つの原価計算】

IFRSに基づく原価計算



日本基準に基づく原価計算

りの時間がかかります。将来の事態の変化に対応できる必要があるのです。

(2) 原価計算基準に違反

企業の原価計算ルール自体が「原価計算基準」(昭和37年11月8日 大蔵省企業会計審議会中間報告)と異なっている(違反している)ケースがあります。これは、前述した“教科書どおり”の原価計算を行っていないというのとは、少し意味が異なります。企業の原価計算ルールは、原価計算基準を踏まえたうえで企業の独自の視点が含まれるべきであって、原価計算基準を違反しても良いということではありません。ところが、何十年前に原価計算システムを導入した企業では、当時のシステム上の制約から、原価計算基準で求めることと異なる処理を行って

るケースがあります。原価計算システムを見直す機会がなければ、原価計算のルールも当然そのままです。このような原価計算ルールのもとで算定された原価は、制度会計上においても適切な原価とはいえません。原価計算のルールをすみやかに見直す必要があります(図表5参照)。

(3) 内部統制上の問題

内部統制上で求められる要件を満たしていないケースもあります。たとえば、個別原価計算システムで、管理者の承認を受けずに工事番号間の原価振替を行うことができたり、その原価振替の履歴(振替元の工事番号、振替行為を行った者など)が残されていないか、どうか。不適切な原価の操作や誤謬を誘発する原因になります。

【図表5 原価計算基準の違反例】

区分	内容
1 原価計算の対象	一部の原価要素が原価計算の対象に含まれていない。
2 直接費と間接費の区分	直接費と間接費を区分する明確な基準がない。
3 材料費の会計処理	材料を受け入れた時点で仕掛品として処理しており、材料の残高を把握していない。
4 労務費の会計処理	工番ごとの作業時間を正確に把握していない。
5 製造間接費の会計処理	事業所ごとの製造間接費の構成を考慮せずに、すべて同じ製造間接費の配賦率を使っている。

また、受注案件と原価の発生との関係を把握できないというのも問題でしょう。たとえば、受注案件に関する一連の書類（受注計算書、見積書、納品書、請求書など）が整備されていなかったり、仮にあったとしても原価の発生に紐づけて管理されていなかったりというケースです。仕掛品として計上されている資産が、本当に受注された工事に係るものなのか、管理者もわかりません。これは、内部統制上、大きな問題です。

(4) スピーディな決算開示

企業は、すみやかに決算開示を行うことが求められています。このためには、原価の確定もスピーディに行う必要があります。原価計算の結果、おかしい点が見つければ、どうしてこのようなことが起きたのか、調査が必要になります。発生費用から原価計算、そして会計システムへの転記の過程が、仕訳コードで特定の番号で把握できるならば、すみやかに原因分析ができるでしょう。それができなければ、原価の担当者が、経験と勘に頼りながら手作業で対応することになります。これは、担当者の負担が大きくなるだけでなく、二重入力が発生や不正データの登録を許します。そして、スピーディな決算開示を阻害する要因になるのです。

4. 管理会計上の要求

企業の経営方針や経営戦略、扱っているサービスや商品、事業セグメントや活動する地域など、企業の内外の環境が変われば、経営に必要な情報の内容も変わります。原価計算のしくみは、経営者および管理者に対して、有益な情報を提供することが求められます。

(1) 帳票の種類が多すぎる

帳票というものは、放っておくと、どんどん増えるものです。帳票とは、「〇〇一覧表」や「〇〇増減表」など残高や増減を把握するために作成する書類のことです。定期的（毎日・毎週・毎月・四半期など）に作成されるものもあれば、ある一定期間、特定の目的で作成する帳票もあります。一度、作成された帳票は、よほどのことがない限りなくなりません。「将来、また必要になったときに備えて（帳票を）残しておこう」といった心理が働くからです。この結果、帳票の種類は時間の経過とともに増えます。帳票の種類が増えれば、コストがかかります。紙に出力すれば膨大な量になりますし、電子データで保管したとしても、そのデータの整合性や妥当性のチェックのために、時間をかけることになるからです。ムダな帳票が増えれば、“本当に必要なデータ”は埋もれるものです。管理に役立つ情報が把握できるように、ムダな帳票を減らす必要があるのです。

(2) データ単位が大きすぎる

データの単位が大きすぎると、その中身を分析することができなくなります。原価計算システムは、原価情報の利用者（経営者や管理者など）が求める原価情報を提供する必要があります。それは、受注番号、工事番号、製品コード、組織（たとえば、ドメイン、セクター、利益センター、事業部、部門、SBUなど）、勘定科目、取引先など、いろいろなキーで必要な情報を取り出して、比較や分析ができる状態を指します。

ところが古いシステムの中には、ハードウェアの容量の問題から、発生費用の処理の段階では詳細なデータを扱っていても、原価計算のステップが進み、会計システムに引き渡されるころには、原価データは集約され、その内訳はわからないということがあります。こうなると、会計システムの仕訳から原価計算システムの詳細データまで遡って確認することはできません。より詳細な分析を行おうとしても、細かい情報を手に入れるためには膨大な時間がかかってしまうのです。

(3) 過去のデータが役立たない

原価データは過去の情報ですが、この情報を使って、将来に役立てる必要があります。たとえば、取引先から見積書の提示を求められた場合で考えてみましょう。この取引先に対して、過去に提示した見積書の内容（原価、利益率など）をチェックせずに、見積書を作成したらどうなるのでしょうか。過去に提示した見積書と大きく異なる利益率だったら、見積書の妥当性が疑われてしまいます。また過去に同じ工事（または製品の販売）を行っているならば、その原価と大きく異なると、説明が求められます。材料価格の値上がりや工法の変更など、理由もなく原価を変える訳にはいきません。

この取引先に対して同じ工事を行っていなかったとしても、他の取引先に対して行った原価情報は役に立つはずですが、この原価情報に基づいて、値決めを行い、コストダウンを図り、利益を増やす方策を考えます。原価を見積もる担当者ごとに、そのときの感覚によって数値を算出していたら、一貫性のある営業行為はできません。

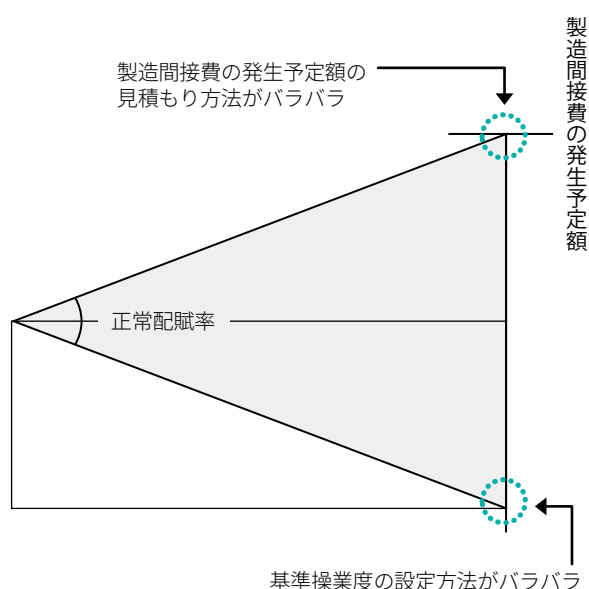
原価情報をデータベースに保管して、利用者が検索キーを使っていろいろな観点からデータを探したり、原価計算結果をみて原価が発生した元データに遡ったりすることで、必要とする情報に容易にアクセスできるようにする必要があります。

(4) 公平な業績評価ができない

企業のなかで原価計算ルールが異なっていると、公平な業績評価ができないことがあります。たとえば、製造間接費の正常配賦率の設定方法の違いがあります。正常配賦率は、会計年度のはじめにまず基準操業度を選択し、その基準操業度において発生する製造間接費を予定し、製造間接費の発生予定額を基準

操業度で割ることによって設定されます。ところが、事業部ごとに基準操業度の設定のしかたや製造間接費の発生予定額の見積り方法に違いがあれば、正常配賦率に影響します。同じものを製造していても、事業部によって原価が異なれば、事業部間の業績の客観的な比較はむずかしくなるでしょう（もちろん、事業部ごとに正常配賦額と実際発生額の差を算定していれば、問題は発覚しますが）。原価計算ルールの違いが、すぐに問題になるという訳ではありません。実態は同じなのに、異なる原価計算ルールを適用するなら、合理的な理由があるか確認する必要があります（図表6参照）。

【図表6 製造間接費予算】



5. システム上の要求

原価計算システムは比較的長く使われるものです。企業によっては、今から20年、30年前に導入した原価計算システムをまだ使い続けているケースもあります。一方で、原価計算システムを動かしているハードウェアのサポート期間が終了したり、メンテナンスコストが高かったりと、ずっと同じシステムを使い続ける訳にはいかなくなっているケースもあります。原価計算システムにも寿命があるのです。

(1) メーカーのサポート

現行の原価計算システムの処理やパフォーマンスに問題がなくても、原価計算システムに寿命がくることがあります。その1つが、メーカーのサポートの終了です。古い原価計算システムを動かしているホストコンピュータのリースアップや、原価計算システムのプログラムを格納しているサーバーなどハードウェアの保守期限の到来がそれです。メーカーのサポートが終

了すれば、原価計算システムにトラブルが発生しても、誰も助けてはくれません。企業はつねにリスクを抱えながら、原価計算システムを使い続けることになります。原価計算ができなければ、経営管理どころか、決算発表すらできません。メーカーのサポート終了までに、現行の原価計算のプログラムを別のハードウェアに乗せ換えるか、新しい原価計算システムを開発して、かつ稼働させておく必要があるのです。

(2) メンテナンスコストの高さ

古い原価計算システムのなかには、大型のホストコンピュータを使っているものがあります。これはメンテナンスコストなどを考えると、かなり割高です。古い原価計算システムを使い続ける限り、保守・運用にかかるこれらの費用は固定費として負担になります。また、古いシステムは、帳票をすべて出力するなど、紙ベースの管理です。こうした印刷に係るコスト、出力した帳票を保管するためのコストは、毎日、毎月、毎年、続きますから、バカにはできません。紙ベースの管理から、データを主体とする業務に転換を図る必要があるのです。

(3) システムが使いづらい

手作りの原価計算システムのなかには、操作性（システムの使いやすさ）といったものを考えていないものがあります。この結果、原価計算システムを扱う担当者は、複雑な操作を求められます。もちろん、慣れれば問題ないかもしれませんが、しかし、そういう発想でいると、担当者は固定化してしまいます。同じ業務を同じ担当者が長期に行うことは、内部統制上、望ましくありません。また、担当者を育成するために業務ローテーションを行うことができなくなります。もし、担当者が会社を辞めてしまったら、どうなるでしょうか。とたんに業務は混乱します。原価計算システムの使いづらさは、いろいろな問題を生む原因なのです。

(4) システム導入による改悪

市販されている標準パッケージを導入することによって、従来の原価管理ができなくなることがあります。たとえば、従来のシステムでは、原単位や価格の詳細な情報がレポートとして見ることができたとしても、同じことが標準パッケージでできるとは限りません。製品コードごとの標準原価はわかっても、実際原価がわからない場合があるのです。同じコードの製品を複数の工場で作っている場合、同じ製品コードで複数の標準原価が登録できなければ、工場の生産性を比較することができません。こういったことは、標準パッケージの機能を事前にきちんと確認せずに導入してしまった結果、起きる問題です。

（原価計算システムではなく）会計システムを市販の標準パッケージに変えることで問題が生じることもあります。原価計算

システムにいったい手をつけずに会計システムだけを入れると、当然、会計システムは単なる貸借を記録した帳簿（記録されたデータから逆にたどって、原価が発生した取引（トランザクション・データ）にまでたどりつけない）としての機能しかもちません。会計システムの仕訳と原価会計システムのデータを1つ1つきちんとシステム上で紐づける必要があるのです。「とりあえず会計システムを導入すれば良い」といった態度で取り組むと、原価計算システムの機能は制限されます。仕訳と原価データ、その基となる取引とが連動しなくなり、取引と会計処理の透明性は失われます。会計システムの仕訳から原価計算システムの詳細データに遡って追跡できなくなる点は、会計監査や税務調査においても問題となります。

(5) 主力製品の変更

原価計算システムは、開発当時その企業が主力製品として製造していたものをベースに構築されています。しかし、現在は、主力製品どころか、本業自体が変わっていることすらあります。受注製品をつくっていた企業が量産品を手掛けていたり、またその逆であったり、まったく違う分野に進出していることもあります。海外工事が増加すれば、外貨対応が求められ、また海外の税制や会計基準に合わせてシステムの改修も必要になるでしょう。

いくらこだわりをもって作りこんだシステムであっても、企業が製造する製品が変われば、原価計算に求められるモノも変わります。たとえば、昔は大型の製造機械を作っていたとしても、現在は小型の汎用機械を大量に作るというビジネスに変っていたら、原価計算システムは使いづらいかもかもしれません。こういう場合、原価計算システムを見直す必要があります。

(6) 原価計算システムのブラックボックス化

原価計算システムのブラックボックス化も大きな問題です。昔導入したシステムですから、その仕様を記録した文書が揃っていないのです。開発に携わった担当者は定年で退職してしまい、当時の開発のことを知る人も少なくなっています。こうなると、原価計算システムはブラックボックス化します。また、原価計算システムの保守・運用を外部にまる投げしている場合は、もっと深刻です。社内に原価計算システムについての知見が残っていないからです。

法令や会計基準など制度変更、また組織や業務の見直しがあれば、(メインの原価計算システムに手を入れることはできませんから)原価計算システムに外付けで追加の開発を行います。すると、追加開発のたびに、小型の原価計算システムがどんどん増えてくるのです。その結果、原価計算システムの構成は複雑になります。このような対症療法を続けていると、原価計算システムを維持することすらむずかしくなるでしょう。

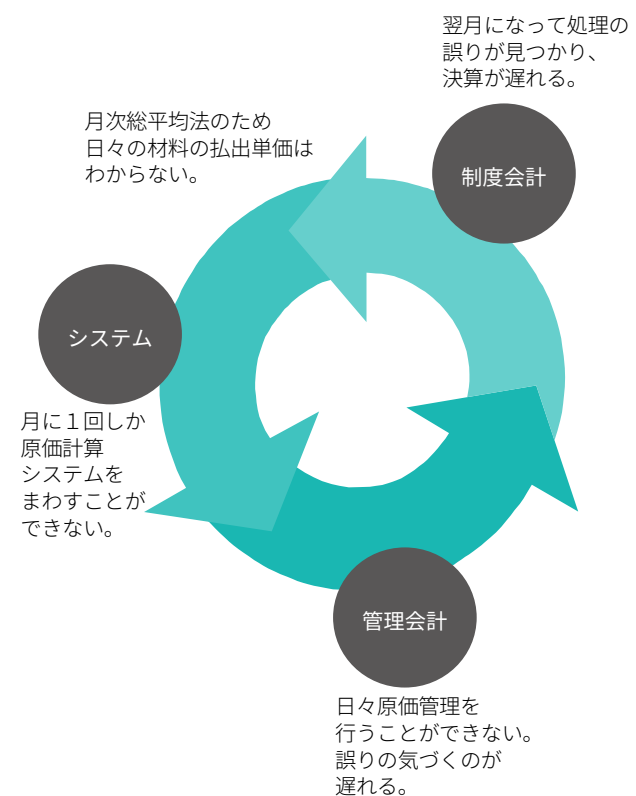
6. “きっかけ”は複合的

このように考えると、原価計算のしくみを見直す“きっかけ”は、いろいろな要素が複合的に絡み合っていることがわかります。たとえば、月に1回しか原価計算システムをまわすことができなければ、どうなるでしょうか。これでは日々の原価管理ができませんから、翌月まで“視界不良”の状態を経営の舵取りを行うことになります。これは、企業にとって危うい状況です。月1回の原価計算ですから、翌月になってはじめて処理の誤りが見つかります。そこで大慌てすることになれば、決算処理にも影響します。

もし、日々、原価管理を行っていたら、どうでしょうか。原価計算の処理ミスも見つかるはずですが、そうであれば、早い段階で処理を修正できます。スピーディな決算発表にも繋がるでしょう。この点に着目すれば、これは制度会計上の問題ともいえます。それでは、なぜ月に1回しか原価計算システムをまわすことができないのでしょうか。原価計算システムに原価データを流すシステム（購買システムなど、いわゆる“フロントシステム”のこと）とのやりとりが月1回であれば、原価計算を行いたくてもできません。棚卸資産の受払計算を日々行っていれば、材料費の計算すらできないのです。

原価計算の処理スケジュールはシステム上の問題ですが、これは制度会計や管理会計の問題にもなります。たとえば、夜間

【図表7 見直しの“きっかけ”は複合的】



のバッチで原価計算の処理を行っている場合、ある工番の現在の原価データをすぐに見たいというニーズに応えることはできません。原価計算の結果に誤りがあれば、もう一度原価計算システムをまわさなければなりません。決算発表が遅れます。このように、原価計算の見直しの“きっかけ”は、制度会計上の要求・管理会計上の要求・システム上の要求という3つの要素が複合的に組み合わさっていることが多いのです(図表7参照)。

II. どのような原価計算を目指すべきか

1. 再構築の目的を考える

原価計算の再構築の目的とはどのようなもののでしょうか。それは、原価計算のしくみを見直す“きっかけ”となった問題を解決することです。この解決というのは、①制度会計に必要な情報を提供できるようにすること、②管理会計に有益な情報を提供できるようにすること、③システム上のリスクや不安を取り除くことの3つです。

原価計算ルールに問題があれば、それを修正します。原価計算ルールが変われば、そのあとに続く業務プロセスや原価計算システムにも影響します。原価計算のしくみを見直しの“きっかけ”となった問題を構造として捉え、これを取り除くことが再構築の目的です。

(1) 理想を追い求めない

といっても、原価計算のしくみを見直しにあたって、理想を追い求めるべきではありません。どんなに理想的なしくみを目指しても、その努力(費やした時間)に見合った果実が得られるとは限りません。たとえば、本社がグループ会社を含むすべての原価情報を部品レベルまで詳細に把握できるようにしても、その情報を使いこなせなければ、すべてムダになります。情報を集めることと、それを使いこなすことは別なものです。有益な情報かどうかは、その情報を誰が見るかで決まります。高い理想を求めて、原価計算システムにいろいろな機能を盛り込めば、かえって、使えない(使いにくい)原価計算システムになるだけです。

むしろ、当たり前のことを行う方が重要です。先ほどの例でいえば、グループ会社が分析した結果を本社が集めて確認すれば済むなら、原価情報はグループ会社が分析すれば十分です。情報を使いこなせる人がそれを分析し、その結果に基づいて本社が何を判断すべきか、役割分担をはっきりさせることです。また、現行の原価計算システムの使いづらい点があれば、見直すべきです。原価計算システムを開発するならば、その仕様書

を残します。いずれまた原価計算の見直しを行うときがくるでしょう。そのときになって困らないように、当たり前のことを行うことが重要です。

(2) しくみを統一すべきか

「グループで原価計算のしくみを統一したい」という意見が少なからずあります。通常、グループ会社には異なる原価計算システムが入っていることが多いようです。大きな会社では事業部ごとに異なる原価計算システムを使っていることもあります。「統一」「統合」「共通」といった言葉は響きが良いものです。だからといって、これが目指すべき原価計算のしくみとは限りません。時間とコストをかけるメリットがなければ、システムを統合する意味はないのです。

そもそもグループ会社で扱う製品が違っていれば、生産管理や現物管理、原価管理のポイントは変わります。ポイントが変わるならば、ムリして1つにまとめる必要はありません。すべての条件に対応できるようにシステムを作り込めば、お金ばかりかかるだけで、使いづらいシステムになるでしょう。

むしろ、原価計算システムを統合しない方が良い場合もあります。たとえば、事業部の一部の製品に総合原価計算の適用が求められる場合です。個別原価計算を前提にシステム開発を行っている場合、お金をかけてこの総合原価計算の機能を取り込むべきでしょうか。慎重に考えるべきです。総合原価計算だけは例外として従来のシステムを使うとか、簡易パッケージで対応するとか、原価計算ルールを見直す(総合原価計算から個別原価計算に変更する)といった方法もあるでしょう。

(3) 固有のしくみを残すべきか

そもそも、原価計算のしくみをグループで統一することと、それぞれの事業部(またはグループ会社)で固有の原価計算のしくみをもつことは別の問題です。原価計算のしくみを統一したからといって、固有の原価計算のしくみをもつことが否定される訳ではありません。

事業部に固有の原価計算のしくみがあるなら、まず、その必要性を確認することです。どうしても固有のしくみが必要なならば、ムリになくす必要はありません。従来どおり原価計算を行い、その結果だけを新しい原価計算システムに送ってもらえば良いのです。それぞれの事業部には、それぞれのやり方があります。必要だから、その管理を行っているはずで、ムリになくす必要はありません。

(4) すべてのニーズに対応しない

もちろん、新しい原価計算システムの導入を機に、固有の原価計算のしくみをやめたいという申し出が事業部からあれば、話は別です。たとえば、事業部が現在使っている(事業部固有

の)原価計算システムを捨てて、全社共通の原価計算システムに乗り換えたいという場合です。そうであれば、事業部のニーズを確認する必要があります。

ただし、この場合でも、すべてのニーズに対応する必要はありません。いくら事業部に特別な事情があるからといって、すべてのニーズに対応していたら、システムの要件はどんどん増えます。そうなると、(全社共通の原価計算システムという観点からは)ムダな機能を装備しなければなりません。原価計算システムに機能をもたせるべきかどうかは、導入目的に立ち返って考える必要があります。たとえば、追加の処理機能は認めないが、専用画面を設けたり、入力項目を変更したりするなど、どうしても必要なものだけに追加は止めることが重要です。

(5) 分析できるようにする

原価計算システムの役割は、原価計算を行うことと、その結果の分析に必要な情報を提供することです。原価計算システムは、原価計算の処理機能のほかに、分析機能を備える必要があります。分析機能とは、いろいろな単位でデータを抽出して比較したり、詳細に分析したりできる機能です。ただし、経営判断に役立つ情報を分析して提供するには、原価計算システムがもっている情報だけでは足りないでしょう。たとえば、工事番号ごとの実績データを(複数の)実行計画や受注時の見積りと対比したり、課・事業部などの組織単位に集計して予算の達成状況を把握したり、グループ会社間の業績を比べたり、グループ全体の実績をみたりするには、予算管理システムやグループ会社の会計システムなど他のシステムの情報も必要になります。これらの情報を紐づけて管理するならば、BI (Business

Intelligence)を導入するという方法があります。BIを使えば、必要なときに必要な情報を取り出せますから、定型帳票が減らせます。いろいろな観点から分析することで、原価情報をより有効に活用することできるでしょう(図表8参照)。

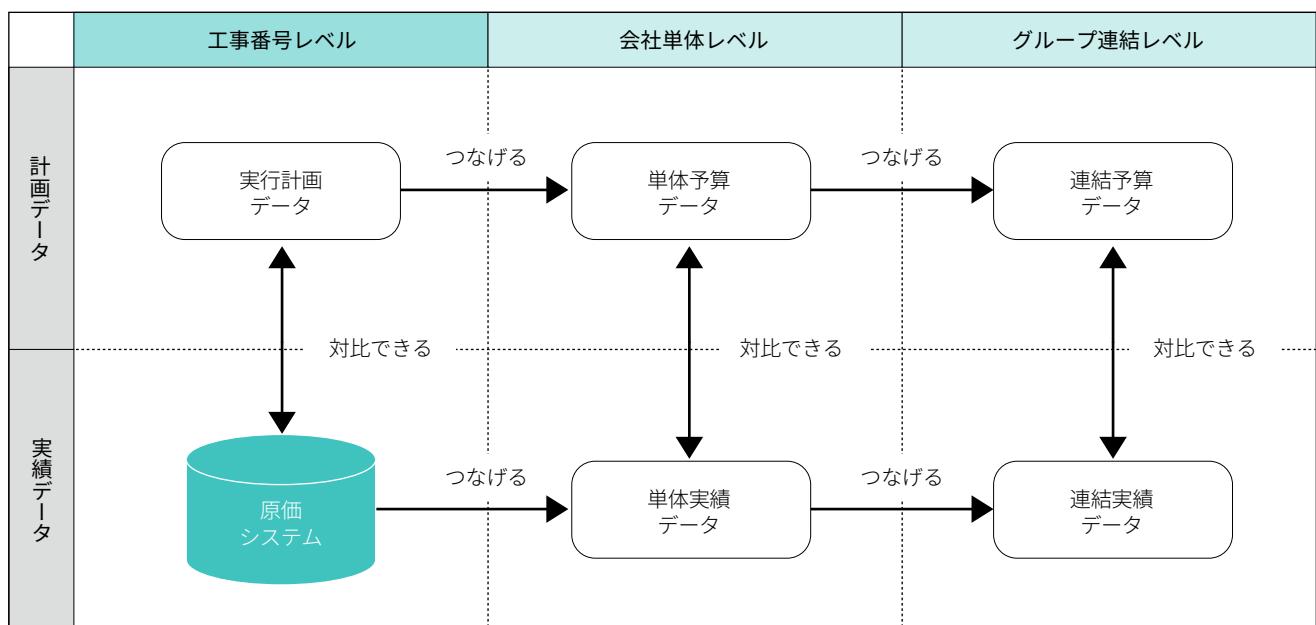
2. 再構築で注意すべきこと

(1) 一度に取り組まない

原価計算の見直しにあたって“大きな絵”を描きます。目指す原価計算のしくみを最初にはっきり示すのです。ただし、一度に取り組む必要はありません。ビジョンは大きく描きますが、はじめに取り組むのは現実的な範囲にとどめます。小さな成果を一つ一つ積み上げることによって、最終的にビジョンを実現するのです。

たとえば、目指す原価計算のしくみがグループ全体で原価の発生状況や計画の達成状況を把握することだとしましょう。まず、工事番号ごとにしっかり実績の原価管理ができるようにします。制度会計で求められる原価データは、個社の実績データだからです(ステップ1)。一方、管理会計という観点からは、目標の達成度の管理も重要です。計画データと実績データを比較するのです(ステップ2)。また、工事番号ごと原価実績を会社単体まで積み上げ(ステップ3)、中期経営計画、予算、年度予測など計画データと比較し(ステップ4)、そのうえで連結ベースの実績管理や予算管理を行えるようにする(ステップ5)という順番で実現していくのです(図表9参照)。

【図表8 分析できるようにする】



(2) 細かく作り込まない

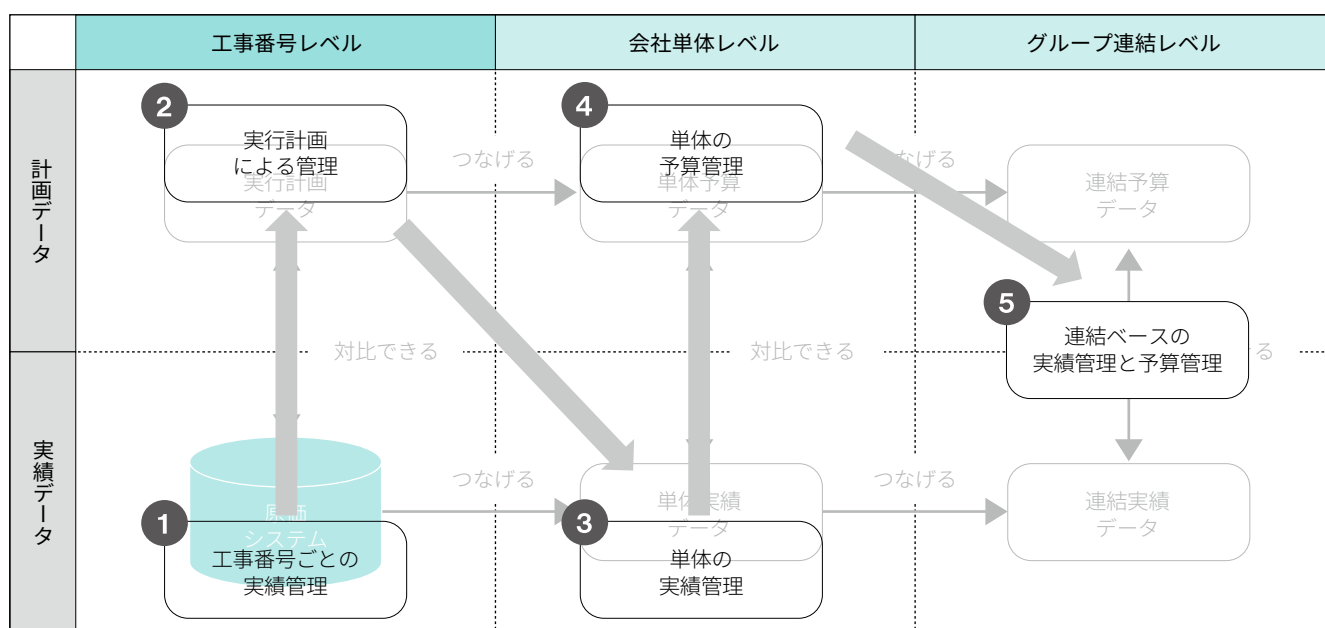
“細かい=正確である”という思い込みがあるようです。標準原価計算システムの事例で考えてみましょう。標準原価計算を行うときは、原価標準（製品単位当たりの製造に必要な原価）の設定が必要です。この際、製品の製造に必要な作業条件を細かく設定したり、作業の種類（図表10の作業番号の数）を増やしたり、作業する工具ごとに1時間当たりの標準賃率を設定したりすれば、見た目は精緻な計算になります。しかし、本当に正確な計算ができるでしょうか。このように原価標準を作り込めば、原価標準の設定に時間がかかります。原価標準は、環境の変化

や生産実態に応じて6か月ないし1年間で定期的に見直す必要があります。作業条件の変更や工具の異動があれば、原価標準の設定のメンテナンスが必要です。このメンテナンスを怠れば、正しい標準原価計算を行うことはできません。きちんとメンテナンスができないなら、最初から細かく作り込むべきではありません。原価管理に使える程度のレベルを目指すという“勇気”をもつことが重要です。

(3) ムリをしない

せっかく原価計算を見直すからといって、ムリにそのしくみ

【図表9 順番に取り組む】



【図表10 細かく作り込まない】

A製品 標準原価カード 直接労務費

	部門・行程	作業番号	作業名	標準数量	標準時間	標準賃率	合計
1	XXXXXXXX	XXXXX	XXXXXX	XXXX	XXXXX	XXXXX	XXXX
2	XXXXXXXX	XXXXX	XXXXXX	XXXX	XXXXX	XXXXX	XXXX
3	XXXXXXXX	XXXXX	XXXXXX	XXXX	XXXXX	XXXXX	XXXX
4	XXXXXXXX	XXXXX	XXXXXX	XXXX	XXXXX	XXXXX	XXXX
5	XXXXXXXX	XXXXX	XXXXXX	XXXX	XXXXX	XXXXX	XXXX
・	〰	〰	〰	〰	〰	〰	〰
・	あまり細かく設定しない						
・	〰	〰	〰	〰	〰	〰	〰
n	XXXXXXXX	XXXXX	XXXXXX	XXXX	XXXXX	XXXXX	XXXX

を大きく変える必要はありません。(必要がなければ) 現行の原価計算のしくみをベースに考えれば良いのです。残念なことでありますが、“見た目が変わらない=進歩がない”と誤解をされることがあります。たとえば、原価計算システムを刷新しても、システムを直接操作しない人(たとえば、経営者)から見れば、「いまの原価計算システムは何にも変わっていないじゃない」と思うかもしれません。確かに、従来の原価計算システムのハードウェアの使用期限だけが問題であれば、原価計算システムの画面もそれほど変わらず、原価計算のルールも同じですから、遠目には違いがわからないでしょう。

しかし、BIを使っているなら、現場の担当者はいろいろな観点から柔軟に分析できるでしょう。まわりを気にしすぎて、ムリに原価計算のしくみを変える必要はありません。現在の原価計算のしくみに問題がないならば、ムリにいじる必要はないのです。むしろ、まわりに対して、原価計算がどのように変わったのか、情報を発信する方がずっと重要でしょう。

(4) 担当者の負担を考える

原価計算システムの担当者の負担を考える必要があります。せっかく原価計算システムを刷新するからといって、ここぞとばかりに管理項目を増やすのは問題です。入力項目を1つ増やすだけでも、(すべての取引に対して適用される訳ですから)業務に与える影響は大きいものです。本当に必要な情報は何かを見極めて、それ以外はできる限り増やさないようにします。手作業を減らすために、原価計算システムと他のシステムと(人事管理システム、購買システム、経費システムなど)の自動連携を進めることも重要です。

分析作業を行うときも、システムのパフォーマンスの悪さは担当者の負担に繋がります。必要な情報がすぐに検索できるように、そして非熟練者でも簡単に操作できるように、システムの操作性を改善することも考えるべきでしょう。

III. さいごに

原価計算の見直しは、経営管理のあり方を見直すことです。企業によって原価計算のしくみはさまざまです。しかし、原価計算のしくみが時間の経過とともに古くなることに変わりはありません。経営の実態に合わない原価管理のしくみのもとでは、的確な経営判断を行うために必要な情報を得ることはできないでしょう。原価管理のしくみが経営管理に役立っているかどうかをチェックし、もし問題があればそれを改善するのは、経理・財務部門の役割です。原価計算のしくみを見直し、経営管理に必要な情報をスピーディに把握できるしくみを構築・維持することが大切なのです。

本稿に関するご質問等は、以下の担当者までお願いいたします。

有限責任 あずさ監査法人
 アカウンティングアドバイザーサービス
 マネージング・ディレクター 山本 浩二
 TEL: 03-3548-5120 (代表)
 koji.yamamoto@jp.kpmg.com

KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com

www.kpmg.com/jp



本書の全部または一部の複製・複製・転写・転載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2016 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2016 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.