

利益増に直結する コストダウン・収益管理策

～部分最適から全体最適への発想転換を～

コスト削減には正しいコストの計算が必要であるが、我が国の多くの製造業者で部分最適志向の誤ったコストダウン活動が行われており、全体最適で考えなければならない企業再生の妨げとなっている。企業が利益を上げていくための経営管理・コスト削減の着眼点を、「スループット」の観点から解説する。

みずほ総合研究所株式会社 コンサルティング部
上席主任コンサルタント **本間 峰一**

1. コストダウンをしても利益が上がらない

多くの製造業者が壊滅的な減産に追い込まれている。生き残るためにコストダウン活動に取り組む企業も多い。最近ではトヨタ生産方式によるコストダウン活動に熱心な工場が増えている。ところが、経営者がコストダウン成果を強調するのでさぞかし儲かっているのかと思うと、会社の業績は低迷したままといった企業に出会うことがある。

なぜこうしたギャップが生じるのであろうか。本稿では我が国の企業社会に蔓延するコストダウンに関する誤解を紐解き、企業再生を成し遂げるためにはどういった観点で収益管理をみていくべきかを、製造業の例を用いて解説する。現在のよ様な不況時に経営者が舵取りを間違えると取り返しのつかないことになりかねない。

(1) 外注会社を使うとコストアップになる

① 自社要員がフル稼働で生産する方が安い

典型事例の一つがコストダウンのための外注活用である。我が国の製造業界では外注会社活用を避けて通ることはできない。ほとんどの企業が業務の一部を外注会社に委託している。企業が外注会社を活用する理由には様々なものがある。

- ① 自社に不足している機能を補完する
- ② 自社にない設備や技術が必要になる
- ③ 需要変動が激しく、固定資源（人、設備など）を抱えておくことができない
- ④ 自社で行うよりも外注会社を使った方が安いコストでできる

ここで問題にしたいのは④である。「社内単価（時間賃率）と外注会社への発注単価とを比べたら外注会社の方が安かったから外注に出した」。④を推進している企業からは、こうした説明を受けることが多いが、これは適切なコストダウン対策とはいえない。前者の社内単価とは人件費、本社費用、間接費用といった固定経費を時間賃率に配賦して計算した仮の単価であり、外注会社への発注単価とは計算の仕方が違う。社内単価よりも安いからといって、外注会社ばかりを使っていると、社内に残っている固定経費分を補うだけの収入が確保できず、利益は落ち込む一方となりやすい。

この問題は、自分の家庭での節約に置き換えてみると分かりやすい。どんなに安い家事代行業者がいたとしても、自分で家事をする以上に安くなることはない。企業が外注会社に委託する場合もこれと同じだ。外注会社を使うかどうかを決める際には、自社要員がフル稼働状態で生産する方が安くできるという原則を忘れてはならない。

② 連結子会社とコスト削減の関係

この場合の自社には連結関係会社も含まれる。連結グループ企業は協力して活動することでグループ全体の利益を上げていくことが求められている。ところが、我が国では同じ連結グループ内の企業であっても親会社、子会社という暗黙の序列を持っている。親会社でよく聞かれるのが、子会社は親会社の庇護の下にあるのではなく自立すべきだという意見だ。その実践として、連結会社と外部の会社の「原価」もしくは「時間賃率」を単純に比較し、安いから、もしくは価格は同じだが外部業者の方がサービスがいいから、といった理由で外部の会社を優先的に活用する親会社がいる。

この考え方は連結経営においては明らかに間違いだ。連結経営では、子会社も同じ企業グループの一部である。連結経営で大事なことは子会社の自立ではなく、グループ全体で一致団結して利益を上げていくことである。連結子会社のコストが高いからと外部の会社に出してしまうと、子会社の仕事が減ってしまい、グループ全体収益は確保できなくなる。これではいくら親会社単体で利益を上げても連結では減益となる可能性が高い。

本件に関連して最近興味深い事例に出会った。その会社では親会社の作業員を子会社に転籍させてコストダウンを実現しようとした。親会社に比べて子会社の方が本社組織はスリムなため、子会社に転籍させた方が労務コストに含まれる固定経費のオーバーヘッド分のコストを下げられると考えたためだ。確かに、転籍によって作業員の直接労務コストは下がった。営業は値引き余力ができたとばかりに、取引先の値引き要求に簡単に対応するようになった。この場合、作業員が親会社にいたときにコストに上乗せしていたオーバーヘッド分の固定経費はどうなったのであろうか。作業員が転籍しても、親会社の固定経費まで移るわけではない。営業はこの分の費用は別建てで上乗せして取引先に請求しなければならない。すなわち、作業員を子会社に転籍させたからといってコストダウンされたわけではなく、コストの明細が変わったに過ぎない。この会社は安易な値引きを

したため、赤字状態から抜け出せずにいる。

③ 海外生産シフトの罫

外注活用をさらに進めて賃金の安い海外生産シフトを加速させてしまう企業も増えている。日本は人件費が高いから、中国や東南アジアなどの賃金の安い地域で生産しないとやっていけなくなる。我が国のビジネス社会に浸透する神話の一つである。神話を単純に信じ込んで賃金の安い海外生産シフトを加速させている企業を見かける。ところが、海外生産シフトをしても、国内の製造体制や管理体制をそのままにしている国内の固定経費負担が重荷となり、赤字になってしまうこともある。外注会社活用と同じ問題構造だ。

しかも、安い労働コストに惹かれて海外生産を展開する企業は、大量生産品を海外工場で生産し、量の少ない多品種少量品や、変種変量品と呼ばれる需要変動の激しい商品を国内工場で生産する傾向がある。そのための方策としてセル生産方式のような柔軟性の高い生産方式を導入する工場も多い。ところが、いくら現場の柔軟性が高まったとしても、工場全体の生産がばらつくと、固定経費の高い国内工場で安定的な利益を上げていくことは難しい。従来は、需要変動によるばらつきを大量生産品の先行生産などで補うことができた。しかし、補完生産のための製品が海外生産になってしまえば、有効な手を打つことは難しい。

海外生産に熱心な企業では、海外生産（調達）で安く生産できたからとその製品を安く販売してしまいがちである。これでは、企業が生きていくために必要な儲けを確保することはできない。しかも、海外生産や海外調達は、物流コストや管理コストが増えやすい。さらに、最低発注ロット保障や品質確保といったリスク負担も覚悟しなければならない。海外生産（調達）によってコストダウンどころかコストアップになったり、資金不足に陥ってしまう企業も多い。

(2) コストダウン額は利益に直結しない

最近「見える化（可視化）」という言葉の流行と

ともに現場の作業状況を数値化して把握できるようにしようとする傾向が強まっている。工場の改善活動やコストダウン活動においても、改善効果を数値化して「見える化」することが流行している。見える化は現場作業員のモチベーションを高める上で意味のあるアプローチではある。ところが、これらの数字と企業利益とはすぐには結びつかないケースが多いことを理解していない人がある。

例えば、見える化指標の一つに現場のコストダウン活動によるコスト削減額がある。この数字はそのまま利益増につながるわけではない。コストダウン活動によるコスト削減額は、人件費、製造経費といった固定経費をあらかじめ売れるであろうと推計した数量で割って算出した単価（時間賃率）をベースにして計算する。

コスト削減額＝時間賃率×作業短縮時間

例えば、5千円/時間の時間賃率を持った作業員の作業時間が4時間減れば2万円のコスト削減効果があったといった計算だ。

しかし、これは正しい計算ではない。作業時間が減るとその分の時間賃率は高くなるので、実際には全体のコストは変わらない（ただし、パート代や残業代削減効果は幾分ある）。計算で下がった分は最後に原価差異調整という形で元の固定原価に戻す処理が行われる。

作業時間短縮を実際のコストダウンにつなげるには、①短縮した時間で生産量を増やし、一個あたりの固定経費負担（配賦額）を減らす、②短縮した時間に相当する人員を解雇する、といった追加の方策が必要となる。

（3）赤字で受注しても儲かることがある

コストダウンに関連して営業段階での赤字受注撲滅といった活動に力を入れている企業もある。しかし、赤字案件には手を出さず黒字の案件だけを受注していても会社が黒字になるとは限らない。逆に赤字の案件（原価割れ案件）でも受注した方が会社全体では儲かるケースもある。

具体的な数字を使って説明する。ある製品の製造原価は1個2万円であったとする。そのうちの

1万円が材料費、製造するのに時間単価5千円の作業員が2時間かかるので労務コストが1万円で両者をあわせると2万円という計算だ。この製品の工場はその月の生産予定数量が確保できずいたら、取引先から急に製品の引き合いが来た。ところが、その引き合いは1個1万8千円でないのだめだというものであった。この引き合いを受注すると1個当たり2千円の赤字となる。

この場合、当社は受注すべきである。会社は固定経費を取り返さなければならない。受注すれば材料費を除いた8千円×数量分の収入は入ってくるが、受注しないと収入は入ってこない。どちらが得か考えれば、受注するのが得ということになるが、赤字を嫌って受注しない企業も多い。

2. 誤ったコストダウン活動をしなかったためには

今まで紹介したコストダウンに共通する問題は、所管部門の観点からだけ見た部分最適のコストダウンに陥っているということである。

我が国の多くの製造業者でこうした部分最適志向の誤ったコストダウン活動が行われており、全体最適で考えなければならない企業再生の妨げとなっている。部分最適が横行する背景には経営者の企業会計に関する勉強不足がある。多くの経営者が現場にコストダウンを押し付けているが、どうやってコストを計算するのか理解している経営者は少ない。経営環境が悪化している時にこうしたアマチュア経営を続けていても業績が回復しないのは当然だ。

（1）スループットマネジメントによる収益管理

それでは企業が利益を上げていくためには、どんな経営管理をしたらいいのであろうか。

読者諸兄はTOCを覚えているであろうか。TOC（Theory Of Constraints：制約条件理論）は、イスラエル人の物理学者ゴールドラット博士が唱えた経営管理理論である。ゴールドラット博士は1984年にTOCをベースにした小説「ザ・ゴール」を執筆・発表した。「ザ・ゴール」は主人公

がTOCを使って廃止寸前の工場を立て直していくストーリーから成り立っており、読者は読み進むうちにTOCの基本的な考え方を理解できるようになっている。読まれた方も多いであろう。

TOCの実践アプローチには次の四つがある。

- ① スループット会計
- ② 思考プロセス
- ③ DBRスケジューリング
- ④ クリティカル・チェーン

四つのアプローチの中で、企業が利益を上げていく上で最も重要なアプローチが、①の「スループット会計」である。会計という名がついているが、会計業務というよりも会計数字をどう解釈したら経営管理が行いやすいかを整理したものである。筆者はスループット会計とは呼ばずに「スループットマネジメント」と呼ぶようにしている。

スループット会計の「スループット」とは、企業の売上額から当該企業が外部から購入した分の費用を引いたものを表わす。TOCスループット会計では企業が儲けるためにすべきこととして次の三つの方法を紹介しているが、その指標の一つが「スループット」である。

- ア。「スループット」を増やす
- イ。「作業経費」を削減する
- ウ。「在庫」を削減する

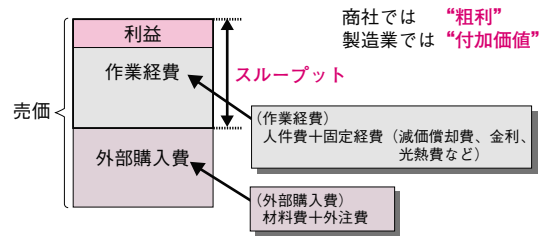
我が国ではTOCは生産・物流管理の手法だと捉えられてしまったためにあまり普及せず、TOCスループット会計に関する注目も薄れてしまった。しかし、このことは企業経営にとって好ましい状態ではない。TOCスループット会計には、企業が利益を上げ続けるための基本的な考え方が分かりやすく説明されている。スループットと作業経費のバランスをみることで、自社の利益構造面での課題を簡単に見つけることができる。

スループットとは売上額から外部購入費を引いたものである（図表1）。流通業では「売上総利益（粗利）」を指すが、製造業では「売上総利益」ではなく会計用語の「付加価値」に近い。

ただし、スループットと付加価値も全く同じではない。付加価値からは外部から調達した事務用

■ 図表1 スループットとは

スループットとは製品の売価から資材費、外注費等の外部購入費を引いたもの



品、設備投資、宣伝広告費、交際費などの一般経費を除外する。しかし、スループットマネジメントでは、こうした一般経費は外部調達費ではなく作業経費として処理するので、スループットに一般経費分も含まれることになる。

製造業者の中には売上額から変動費を引いた限界利益で収益管理をしている企業もいる（直接原価計算）。外部購入費だけを変動費として扱っている企業であれば、限界利益をそのままスループットに置き換えてもかまわない。ただし、直接原価計算ではどこまでを変動費とするか明確でないために、直接労務費を固定費ではなく変動費として処理しているケースもある。

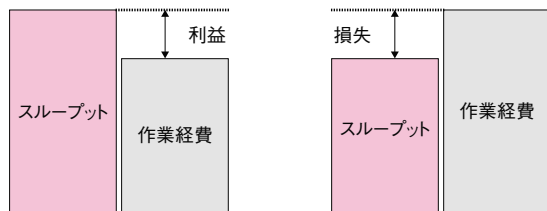
直接労務費を時間賃率×作業工数で集計した変動費とし、期末に時間賃率の計算差を変動原価差異として計上する方法である。筆者がコンサルした大手製造業ではこの計算方法で部門利益管理をしていたが、期末にまとめて原価差異調整を行うために、期中での限界利益による部門目標管理はほとんど意味をなさなくなっていた。

（2）スループットバランスの推移をみる

スループットマネジメントの基本は、利益を生み出すために作業経費を上回るスループットを上げ続けることである（図表2（次頁））。そこで、最初に当該企業もしくは部門のスループットと作業経費の推移をグラフにして確認する（図表3（次頁））。このグラフを見れば当該企業（部門）の収益構造推移が明らかになる。

推移的には図表3中①の健全経営タイプのように作業経費の増加以上のスループット増加がある

■ 図表2 スループットと作業経費の関係



状況が理想だ。しかし、実際にこうした状況にある企業は少ない。多いのは④の要経営改善タイプだが、中には③の経営破たんタイプに陥っている企業もある。こうした③、④企業をどう再生して①にもっていくかを立案することが、企業再生コンサルタントの大切な役割である。

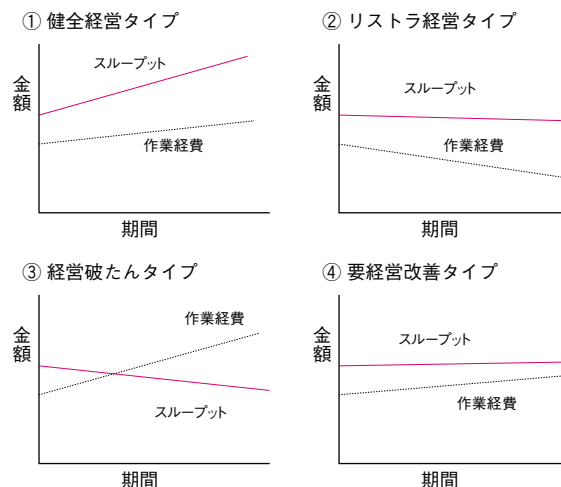
実際には①の実現をあきらめるか先送りして②のリストラ経営タイプで生き残りを目指さざるを得ない企業も存在する。しかし、これは緊急避難策としてはあり得ても、企業の存続を前提とする中・長期策としては望ましくはない。縮小均衡に陥る危険性を持っており、スループットを伸ばす方策がなければ最終的な企業再生は難しい。

(3) なぜ利益や売上高管理ではいけないのか

ここで、なぜスループットで管理する必要があるのか疑問に思われた方がいるかもしれない。スループットと作業経費の差が利益なのだから、スループットマネジメントも結局は利益を管理していることになる。それならば、最初から利益をターゲットに業績管理すれば良いように思える。

しかし、利益で管理すると、計数部門やコンピュータが出してきた利益数字を眺めているだけで、経営管理している気になってしまいやすい。企業の利益計算は非常に複雑だ。日頃から会計計算に接していないと容易に理解することは難しい。ほとんどの経営者は計算結果数字だけを見て赤字だ、黒字だと感覚的に論評しているにすぎないことが多いが、スループットマネジメントの目的の一つは、こうした感覚的な論評や議論を排除することにある。スループットと作業経費のバランスを見ることで、どうすれば利益が上がるのか、

■ 図表3 スループットと作業経費の推移



関係者が同じ土俵上で議論できるようにする。

利益を増やすにはスループットを増やすべきか、作業経費を削減すべきか。企業全体が同じ認識にならないければ、利益を増やしていくことは難しい。

利益ではなく、売上高で部門業績管理をしている製造業者もいる。計算方法が分かりにくい利益とは異なり、売上高の管理であれば誰にでも分かりやすい。しかし、売上高に固執しすぎると、営業が安易な値引きに走ったり、辻褃合わせのために仕入れ転売を増やすといったことになりやすい。これでは利益を増やすことは難しい。

(4) スループットを稼ぐには

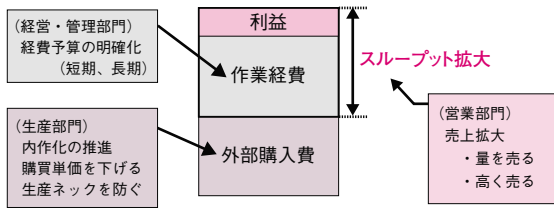
それでは、企業はどうやってスループットを稼いだらよいのか。スループットは売上高と外部購入費の差額なので、スループットを稼ぐには売り上げを増やすか、外部購入費を減らすかのいずれが必要となる。前者は主に営業部門の役割、後者は生産部門(工場)の役割である(図表4(次頁))。

① 売上拡大

営業部門の役割は、売上拡大を通じてスループットを増やすことにある。営業部門がスループットを増やすアプローチには「たくさん売る(薄利多売)」と「高く売る(高付加価値価格販売)」がある。どちらが適しているのかはその企業が販売

■ 図表4 スループットマネジメントと各部署の役割

利益を生み出すためには、各担当部署がやるべきことを明確にすることが必要



している商品の性格や市場の特性によって異なってくるので、一概に決めることはできない。ただし、必要以上に安く売ってしまうことは避けるべきだ。こうした売り方ばかりを繰り返していると、スループットは溜まらない。

我が国の企業社会には、安くしないと売れないのではという強迫観念がつきまとっている。しかし、同じスループットを稼ぐためには、薄利でたくさん売ろうとするよりも、良い物を少しでも高く売ろうと努力する方が効果は出やすい。特に日本製の高品質の製品は大きなブランド力を持っており、実際に日本製品の高価格を支持してくれる顧客層も国内外に数多く存在する。この優位性を、安くしないと売れないからということ放棄することはもったいない話である。

我が国の企業社会に蔓延している安売り風潮の延長に、営業は安売りに走りやすいという思い込みがはびこっている。営業には原価を教えることはできないと主張する経営者もいる。しかし、それは営業が悪いのではなく、営業のノルマとして売上高目標数字だけを置いていることに問題がある。売上高ではなくスループット額や利益額をノルマにすれば、必然的に営業はそちらを重視して、できるだけ高く売ろうとするはずである。

営業が努力してもスループット及びそのベースとなる売上を増やすことができないケースもある。それは工場の生産能力が不足してしまい、売りたいものも売れないといった状態だ。この状態では、どんなに優秀な営業マンでも手の打ちようがない。

生産能力を増やすための有効な手段が工場の現

場改善活動だ。最近ではトヨタ生産方式（JIT生産）による現場改善（カイゼン）が流行しており、様々な企業が取り組んでいる。ほかにも5S、IE、TQC、TOCアプローチなど様々な手法がある。

② 外部購入費削減

スループットは外部購入費削減でも増やすことができる。外部購入費削減アプローチには二つの考え方がある。外部業者からの購入単価をできるだけ安くすることと内作化の推進である。業績の悪い企業の中には、納入業者との価格交渉をおおざなりにしてきた企業もいる。こうした企業はまずこの面での改善が可能かどうかを検討する。

スループットを稼ぐ上では、値下げ交渉よりも内作化推進の方がはるかに効果的がある。ただし、内作化推進は新たに人を雇ったり、残業代が増えたり、設備を増強したりすることによって作業経費が増えてしまう危険性をもっている。それを防ぐためには、生産能力を増やすところでも触れた現場改善活動や生産管理を強化することで、生産性を高めて作業経費を増やさずに増産対応できるようにする。

(5) スループットマネジメントサイクルを回す

スループットを稼ぐための方向性が決まったら、次は実行である。机上でいくら精微な計画を作っても、机上の空論に終わっては意味がない。実際にPLAN→DO→SEEからなるマネジメントサイクルを回して、着実にスループットが増えていくように企業活動を推進していく。

紙幅の都合で詳細を説明することができないが、拙著「コストダウンが会社をダメにする」では、スループット目標額の算出方法からはじまるスループットマネジメントサイクルのまわし方を紹介してあるので、興味のある方は拙著をお読みいただきたい。

「コストダウンが会社をダメにする」日刊工業新聞社
http://homepage3.nifty.com/m_homma/