

管理会計について【概要】

民間企業として設立される会社の経営効率を高めるために管理会計を導入することが有効である。どのような管理会計手法を導入するかは、各社において様々であると考えられるが、その際には、原価を引き下げるために活用できる会計情報を適時に提供するためにどのような体制を構築すればよいか検討する必要がある。

ただし、高速道路事業は、予算段階(事業計画段階)では利益を予定していない。しかし、45年間で確実に債務を償還するため、原価管理は重要である。

【管理体制の構築】

民間企業としての予算管理

新会社における予算は、民間企業としての予算管理が必要であり、予算実績差異分析をタイムリーに行い、経営判断の材料にしていくことが求められる。

また、機構においても、独立行政法人として中期計画・年度計画の達成に向けて、民間企業と同様な予算管理を行うことが重要と考えられる。

月次決算体制

管理会計は計画と統制に役立つ経営情報を経営管理者にタイムリーに提供することが目的である。月次決算を行うことのメリットは、迅速に経営情報を入手することが可能となり、会社の現状把握、予算管理及び対応策の検討に役立つことである。なお、月次決算については必ずしも公表する必要はない。

【原価管理】

原価管理の目標

原価管理の目標としては、建設コストの低減、管理コストの低減等がある。コストの低減は、将来に渡って不断の努力をするものである。

管理手法

例えば、次のような管理手法が想定され得る。

1) 建設コストの低減

建設コストの低減においては、原価企画の手法が有効と考えられる。一般企業の例を見れば、建設の企画・設計段階を中心に、関係部署の連携を図り、原価低減を図る。原価企画委員会等の担当プロジェクトチームを設置することも考えられる。

2) 管理コストの低減

管理コストの低減においては、予算管理、原価改善、ABC(Activity-Based Costing)・ABM

(Activity-Based Management)の手法を用いることが考えられる。例えば、予算実績差異分析を通じた予算管理を実施し、分析結果を踏まえて、管理コストの低減を図る。特に、会社内部で発生する一般管理費等の原価の低減については、ABC・ABMの手法を用いた管理が有効と考えられる。

なお、予算管理の実施にあたっては、費用のほとんどが固定費となるため、費目をマネジド・コストとコミットド・コストに分類する必要があるが、経営努力による利益を把握するための工夫も必要である。

3) プライス・キャップ制

プライス・キャップ制をとれば、低減すべきコストの目標が明確になり、ABMの実施において、削減する業務の選択に資するという効果が期待できる。

管理の対象とするセグメント(マッチング・コンセプト)について

基本的に各社の判断によるが、例えば、路線別による管理が考えられる。

管理会計について

1. 審議理由

民間企業として設立される会社の経営効率を高めるために管理会計を導入することが有効である。どのような管理会計手法を導入するかは、各社において様々であると考えるが、その際には、原価を引き下げるために活用できる会計情報を適時に提供するためにどのような体制を構築すればよいか検討する必要がある。

ただし、高速道路事業は、予算段階(事業計画段階)では利益を予定していない。しかし、45年間で確実に債務を償還するため、原価管理は重要である。

2. 管理体制の構築

(1) 予算管理制度

民間企業としての予算管理

新会社における予算は、民間企業としての予算管理が必要であり、予算実績差異分析をタイムリーに行い、経営判断の材料にしていくことが求められる。

道路資産の貸付料は機構と会社との間で結ばれる協定で定められ、当該協定の内容は5年ごとに見直しが行われる(会社法6条)。

まず、5年間の中期計画を作成することが考えられる。そして、中期計画に基づいて、具体的に数値化された各年度の計画(=予算)を作成することとなる。この計画によって達成すべき売上高(出来高)や利益の水準が明確になることから、予算は会社経営において具体的な目標を計画する機能を有することとなる。

また、機構においても、独立行政法人として中期計画・年度計画の達成に向けて、民間企業と同様な予算管理を行うことが重要と考えられる。

予算実績差異分析

また、予算は会社活動を評価するための基準となる。予算と実績との間で生じた差異を分析することによって、利益目標の達成状況の把握、目標が未達となった場合の原因調査、及び目標を達成するための対応策の検討を通して予算は会社の各種の活動を統制する機能を有することになる。

予算実績差異分析が機能することにより、各年度の目標を達成するための活動を効果的に管理することが可能となる。各年度の目標を会社が達成していくことは、結果的に中期計画を達成していくことになるので、中期計画をベースとした計画的経営を行っていくためには、予算実績差異分析が有効である。

・ 予算実績差異分析

予算は基本的には、企業目標を達成するための具体的な行動計画を数値化したものであるため、予算実績差異分析の本質は、事前に検討された行動計画と実際の行動結果との比較分析を行う点にある。予算編成時に検討された具体的な行動計画を実施した結果、何が問題となって目標を達成することが出来なかったのか、行動レベルでの分析を行い、目標を達成するための具体的な行動計画を再検討し実施していく、というサイクルを繰り返していく

ことが考えられる。従って予算管理の精度を上げていくためには、予算編成段階で出来る限り具体的な行動プランにまで落とし込んで、予算を策定することが重要である。

このように予算管理は、Plan - Do - Check - Action サイクルと呼ばれる行動管理のアプローチを基本的な考え方としている。すなわち予算編成によって具体化された行動計画(Plan)に基づいて、業務を実施し(Do)、実施結果について予算と実績の差異分析を行うこと(Check)により、分析結果に基づいて対策を検討・実行する(Action)、というサイクルが、予算管理の基本的考え方である。また予算管理においては、問題点の分析や必要な対策の実施は迅速に行われることが求められる。そのためには、実績値が早く集計されなければならず、月次決算の迅速化が重要である。

(2) 月次決算体制

管理会計は計画と統制に役立つ経営情報を経営管理者にタイムリーに提供することが目的である。月次決算を行うことのメリットは、迅速に経営情報を入手することが可能となり、会社の現状把握、予算管理及び対応策の検討に役立つことである。なお、月次決算については必ずしも公表する必要はない。

月次決算体制の整備のポイントには、例えば次のようなものがある。

正確かつ迅速な月次損益の把握

月次損益を正確に把握するためには、月次決算の手続を年度決算と同一にすることが有効である。特に、売上高と売上原価における計上基準は統一する必要がある。しかし、それ以外の取引については、会社の管理体制の整備状況から判断して年度決算と同一の手続を採ることが困難な場合がある。また、正確さを追求するあまり、月次決算が遅延してしまう場合もある。月次決算の早期化を実現するためには、正確性と迅速性とのバランスを考慮することが重要である。

予算や前年同月等との比較分析

月次決算の数値のみを集計してもそれだけでその数値が良好なのか否かの判断は出来ない。予算及び前年同月比較を行うことによって月次決算が意義のあるものとなる。従って、月次決算の実績を把握したら、予算及び前年同月との比較及び分析を行い、経営管理者に適時に報告する体制の構築が有効である。

また、予算編成と月次決算では、部門別等の単位が比較可能なものでなければならない。通常、予算は部門別に策定されているので月次決算も部門別に細分化していくことが考えられる。

各業務管理の整備

月次決算制度は、売上管理システムや支払システムなどの各業務システムから提出された資料を基礎としているため、各業務システムが整備され有効に運用されていることが前提となっている。業務システムが整備されていない場合で、当該業務システムの正確性が担保されていないと正確かつ迅速な月次決算は不可能となる。月次決算制度を構築し機能させるためには、業務システムの整備が重要である。

3. 原価管理

(1) 原価管理の目標

- ・ 建設コストの低減
- ・ 管理コストの低減 等

(注) 管理コストの低減

維持管理費：業務委託：サービスを低下せずにコストを見直すなど

業務管理費：料金收受：ETCの普及に合わせたコスト低減など

一般管理費：給料等：会社の業務に合わせたコスト低減など

なお、コストの低減は、将来に渡って不断の努力をするものである。

(3) 管理手法

例えば、次のような管理手法が想定され得る。

1) 建設コストの低減

・ 原価企画

一般企業の例を見れば、建設の企画・設計段階を中心に、関係部署の連携により原価低減を図る。原価企画委員会等の担当プロジェクトチームを設置することも考えられる。

(必要となる対応の例)

- ・ 技術、購買、経理等の関係部署による担当プロジェクトチームの設置
- ・ VEの活用

【参考：ダイムラー・クライスラーの例】

ドイツのダイムラー社とアメリカのクライスラー社が 1998 年に合併してできた自動車メーカー。

1992 年よりクライスラーは、サプライヤーとの関係の強化を図り、主に一次部品メーカーを対して SCORE(supplier cost reduction effort)プログラムを導入し、サプライヤーから改善提案を求めた。合併後、SCORE は VM&CI(value management & continuous improvement)として再編成された。

ダイムラー・クライスラーにおける原価企画の特徴としては、目標市場価格から目標利益、固定費、製造原価、輸送費、保険代などを控除した差額が、目標材料費として、個々の部品に展開される。

(出典:岡野 浩『グローバル戦略会計』)

2) 管理コストの低減

・予算管理

管理コストに関しては、予算実績差異分析を行う。分析結果を踏まえて、原価改善、ABC (Activity-Based Costing)・ABM (Activity-Based Management)等の手法により管理コストの低減を図る。

・原価改善

現場レベルでの継続的な活動により原価低減を図ってゆく。

・ABM

ABCにおける活動分析と活動別に集計された原価データを業務改善に役立てる。活動を価値付加的活動と非価値付加的活動に分類したり、中核的活動と周辺的活動に分類し、活動の性格とそこに集計された原価の関係から、重点的に改善を必要とするプロセスを認識したり、プロセスの再構築に有効な情報を得ることを目指す。会社内部で発生する原価の低減については、ABC・ABMの手法を用いた管理が有効と考えられる。

【参考:AT&Tの例】

アメリカの通信会社。

窓口対応業務、請求業務、システム運用業務、オペレーター業務、クレーム処理業務、メンテナンス業務といった日常業務についてABC分析を行った結果、付加価値の低い活動の比率が経営者の想像以上に高いことが判明した。ユーザー・ニーズに応えるために業務プロセスを構成する多くの活動が非常に複雑化しており、かえって非効率を招いていた。

(出典:『ABCマネジメント 理論と導入法』)

3) プライス・キャップ制

プライス・キャップ制をとれば、低減すべきコストの目標が明確になり、ABMの実施において、削減する業務の選択に資するという効果が期待できる。

【参考:英国BAAの例】

空港を保有・運営する組織として1965年に政府全額出資で設立された特殊法人「The British Airport Authority」が1987年に民営化した会社。

ロンドンの3種類の空港(ヒースロー、ガドウィック、スタンステッド)については、独占的な地位の濫用を防ぐためプライス・キャップ制を導入。3空港毎のキャップと3空港全体のキャップを設定。

キャップの算定式には物価指数と前期からの低減目標が含まれており、社会動向に配慮するとともに会社の努力を誘発。

(必要となる対応の例)

- ・予算管理の対象とするセグメントの設定
- ・ABMを実施するために必要なABC情報の入手
- ・ABC情報を入手するための主要な活動の識別
- ・主要な活動毎の稼働把握
- ・価値付加的活動と非価値付加的活動の峻別

(4) 管理の対象とするセグメントに関する対応概念(マッチング・コンセプト)について

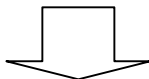
基本的に各社の判断によるが、例えば、

- 1) 建設原価においては、路線別
- 2) 管理コストにおいては、路線別
などの単位が考えられる。

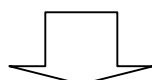
予算管理のイメージ(建設コスト)

原価企画で設定された目標原価

- ・ 各工事毎に建設コスト予算を策定する。
- ・ さらに、年度別に落とし込みを行う。



	予 算			
	A セグメント	B セグメント	C セグメント	
A. 売上高(出来高)			× ×	機構が会社から道路資産を引取る時の債務引受額。
B. 売上原価 製造原価			× ×	ゼネコン等へ支払う建設費用など。原価企画を通じ、絞り込みを行う。
C. 売上総利益 A - B			× ×	
D. 一般管理費 (間接費)			× ×	新会社の間接費(一般管理費を含む)。ABMによる原価管理を行う。
E. 利払前営業利益 C - D			× ×	
F. 金利			× ×	
G. 利払後営業利益			× ×	



- ・ 予算実績差異分析を行い次年度予算へ反映させる。
- ・ 予算ベースでは、利潤の獲得を予定しないという観点からは、営業利益はゼロとなる。

A セグメント

	予算	実績	差異	差異分析
A. 売上高		× ×	
B. 売上原価 製造原価		× ×	
C. 売上総利益 < A - B >		× ×	
D. 一般管理費 (間接費)		× ×	
E. 利払前営業利益 C - D		× ×	
F. 金利		× ×	
G. 利払後営業利益		× ×	

予算管理のイメージ(管理コスト)

- ・ 各セグメント毎に管理コスト予算を策定する。
- ・ セグメントの設定単位をどのように考えるかがひとつのテーマとなる(路線別等)
- ・ 管理コストについて、マネジド・コストとコミテッド・コストの分類を行う。分類を行う上では支払の頻度、変動要因等に着目し、管理可能性の検討を行うことが必要である。例えば、料金收受業務については、交通量より変動する要対応人員をどう効率的に配置したか等に着目すれば、マネジド・コストととらえることができるのではないかと。
- ・ マネジド・コストとコミテッド・コストを区分する上では、経営努力による利益を把握することを念頭においた工夫も重要である。
- ・ さらに、年度別及び**月次**に落とし込みを行う。

予 算			
	A セグメント	B セグメント	C セグメント
A. 料金収入			× × 道路料金収入
B. マネジド・コスト			× × 収受会社等へ支払う業務委託費など。ABMによる原価管理を行う。
C. コミテッド・コスト支払			× ×
前営業利益 A - B			
D. コミテッド・コスト			× × セグメントのマネージャーにとって管理不能な道路資産賃借料など。
E. 営業利益 C - D			× ×

- ・ 月次及び年次で予算実績差異分析を行い、翌々月及び次年度予算へ反映させる。
- ・ 予算ベースでは、利潤の獲得を予定しないという観点からは、営業利益はゼロとなる。

A セグメント

	予算	実績	差異	差異分析
A. 料金収入		× ×		……
B. マネジド・コスト				
C. コミテッド・コスト支払		× ×		……
前営業利益 A - B				
D. コミテッド・コスト(リース料等)		× ×		……
E. 営業利益 C - D		× ×		……

(5) 中部国際空港の事例(参考)

道路建設と同様の大型公共工事である中部空港建設の場合では、第三セクターである中部国際空港株式会社の社長にトヨタ出身の民間人を起用し、「トヨタ方式」と呼ばれる民間のコスト削減手法を取り入れ、総事業費が、当初計画の7,680億円から1,000億円超も圧縮することができた事例として注目されている。

主なコスト削減額

- 1) 土地造成工事の無駄を省き土砂の使用量を削減
- 2) 設計の見直しにより共通の資材を使用
- 3) 配電盤等の設置場所を見直し経費を削減
- 4) 民間コンサルタントを活用し、資材単価を独自に調査することにより入札時における「制限価格」を積算
- 5) 階段の数を減らしたり、汚れのつきにくいガラスを使用したりして経費を削減

以上

用語	解説
(予算管理)	
予算管理	予算の計画・調整・統制の全機能を包含した予算による管理全般。企業の総合管理の手段である利益管理を根底から支える管理システムであって、予算編成と予算による統制の2つの過程に大別される。
予算実績差異分析	予算と実績とを比較し、その差異をいくつかの差異項目に分析すること。差異発生原因の調査、責任の所在の明確化、予算修正又は是正措置の実施といったフィードバック・コントロールを遂行するための基礎資料を提供することを目的とする。
変動費	操業度の変化に応じてその総額が変化する原価。
固定費	操業度の変化に応じてその総額が変化しない原価。
マネジド・コスト	固定給制による従業員の存在や、研究・開発、広告、教育・訓練といった分野の計画されたプログラムに基づいて発生する固定費。
コミテッド・コスト	一度、その意思決定がされれば、将来での意思決定にかかわらず、長期的に発生する固定費。
(月次決算)	
月次決算	内部経営管理目的上実施される1ヶ月単位の決算。営業活動の結果及びその推移を繁くかつ迅速に概観することを目的とする。
年次決算	外部報告目的上法規によって強制されている正規の決算。一事業年度の帳簿記録にもとづいて当該年度の営業成績及び当該年度末の財政状態を開示することを目的とする。
(原価管理)	
原価管理	生産諸条件そのものの変革を伴う総合的な原価計画及び原価統制。一般にはコスト・マネジメントの名で知られている。 所与の生産条件を前提にして、達成可能な目標を設定し、この目標に従って実際の作業をコントロールしていく、コスト・コントロールを指す場合もある。
原価企画	製品の企画・開発にあたって、顧客ニーズに適合する品質・価格・信頼性・納期等の目標を設定し、上流から下流までのすべての活動を対象としてそれらの目標の同時的な達成を図る、総合的利益管理活動。
ABC(Activity-Based Costing)	原価計算の方法の1つであり、活動基準原価計算と訳される。 まず、間接作業を分析し、いくつかの活動(Activity)に分解する。これらの活動はコスト・プールと呼ばれ、ここに間接費の1次集計が行われる。コスト・プールに集計された間接費はコスト・プールの活動量を示す数量(コスト・ドライバー)を用いて製品に配分される。
ABM(Activity-Based Management)	ABCにおける活動分析と活動別に集計された原価データを業務改善に役立てようとする考え方。活動を価値付加的活動と非価値付加的活動に分類したり、中核的活動と周辺の活動に分類し、活動の性格とそこに集計された原価の関係から、重点的に改善を必要とする工程を認識したり、プロセスの再構築に

用語	解説
	有効な情報を得ることができる。
VE(Value Engineering)	製品の原価削減のために、製品の部品、原材料、加工方法などが、よい製品が出来上がるという目的に充分貢献するだけの価値を持っているかを詳細かつ体系的に分析していく手法。
プライス・キャップ制	上限価格方式ともいわれ、料金改定に当たり物価上昇率に当該事業において一般に期待される生産性向上率を加味した上限内の改定率であれば、その範囲内で事業者の裁量による自由な料金設定を認めるというもの。
原価改善	原価改善とは、工場で生産している製品の原価について現状原価を維持し、さらに、期待原価レベルにまで計画的に引き下げる活動をいう。原価改善のシステムは、管理会計のシステムを、現場のフロアーレベルの改善活動をともに含んでいる。

出典 森田哲彌・宮本匡章編著 『会計学辞典 第四版』
 日本管理会計学会編 『管理会計学大辞典』
 日本会計研究学会編 『原価企画研究の課題』