

全部原価計算の罪

【目次】

あるスキー宿の客一人当たり原価計算表	p.1
あるスキー宿の粗利益一覧表	p.2
部門別損益計算へのイタズラ	p.3
部門別損益計算へのイタズラ(対比)	p.4
商品別損益計算へのイタズラ	p.5
損益計算書は信用できるか？1(月次PL)	p.6
損益計算書は信用できるか？2(赤字会社の黒字決算)	p.7

©2010 関 洋一

<一倉定“社長学”由来>

あるスキー宿の客一人当たり原価計算表

与件：1か月の固定費は600,000円、変動費は1人当たり3,000円、宿賃は10,000円

(単位：円)

		シーズン中(宿泊客300人/月)	オフシーズン(宿泊客30人/月)
原価	変動費	3,000	3,000
	固定費	2,000	20,000
	計	5,000	23,000
1人当たり固定費		2,000	20,000
		600,000(円)／300(人)	600,000(円)／30(人)

※上記のように、単位当たりすべての原価を割り掛ける(正式には、配賦という)方式を全部原価計算(Total costing)という。

同宿の月次損益計算比較表

		シーズン中 宿賃10,000円 客数300人	オフシーズン1 宿賃10,000円 客数30人	オフシーズン2 宿賃8,000円 客数80人
売上高		3,000,000	300,000	640,000
原価	変動費	900,000	90,000	240,000
	固定費	600,000	600,000	600,000
	計	1,500,000	690,000	840,000
利益		1,500,000	△390,000	△200,000
客一人 原価当	変動費	3,000	3,000	3,000
	固定費	2,000	20,000	7,500
	計	5,000	23,000	10,500
1人当たり固定費		2,000	20,000	7,500
		600,000/300人	600,000/30人	600,000/80人

【全部原価計算の本質】

固定費は、売上高や数量に関係なく、期間の原価として固定的に発生する。
ところが、その期間の売上数は常に変動する。変動する売上数に、変動しない固定費を割掛けるのだから、単位当たりの固定費の割掛けはその都度変わり、それに伴って原価が変わるのである。

強いて前向き原価を計算しようとするのであれば、すべての商品についての予想される売上数の範囲内すべてについて計算しておかなければならないが、これは現実的に不可能である。

したがって、全部原価計算はあくまでも過去計算しかできないものであり、単位原価は予め計算できないのである。

あるスキー宿の「粗利益」一覧表

(単位:円)

				固定費	600,000	
宿賃	10,000	9,000	8,000	7,000	6,000	
変動費	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	
粗利益	7,000	6,000	5,000	4,000	3,000	
客数	10	70,000	60,000	50,000	40,000	30,000
	20	140,000	120,000	100,000	80,000	60,000
	30	210,000	180,000	150,000	120,000	90,000
	40	280,000	240,000	200,000	160,000	120,000
	50	350,000	300,000	250,000	200,000	150,000
	60	420,000	360,000	300,000	240,000	180,000
	70	490,000	420,000	350,000	280,000	210,000
	80	560,000	480,000	400,000	320,000	240,000
	90	630,000	540,000	450,000	360,000	270,000
	100	700,000	600,000	500,000	400,000	300,000
	110	770,000	660,000	550,000	440,000	330,000
	120	840,000	720,000	600,000	480,000	360,000
	130	910,000	780,000	650,000	520,000	390,000
	150	1,050,000	900,000	750,000	600,000	450,000
	160	1,120,000	960,000	800,000	640,000	480,000
	170	1,190,000	1,020,000	850,000	680,000	510,000
180	1,260,000	1,080,000	900,000	720,000	540,000	
190	1,330,000	1,140,000	950,000	760,000	570,000	
200	1,400,000	1,200,000	1,000,000	800,000	600,000	

【粗利益一覧表活用例】

「9,000円では値引率が低くて、あまりお客を呼びそうもない。よくて50人くらいだろう。そうすると粗利益は300,000円である。では、8,000円にしたら300,000円以上の粗利益——つまり客数にして60人以上のお客が見込めるだろうか、——これはまず見込める。7,000円の宿賃では割引しすぎだ。よし、8,000円にしよう。」というように考えればよい。

どんな手を打ったら粗利益がいくら変わるかが計算できるのである。つまり前向きな計算が出来るのである。だからこそ意思決定に使えるのだ。原価は分からなくとも収益さえ分かればいいのだ。

主力商品についてこの表を作っておくと、「占有率が収益か」を判断する際にも非常に有効である。

◎ 部門別損益計算へのイタズラ

1. 企業会計原則では

X期部門別損益計算書 (単位:千円)

項目		本社工場	分工場
売上高		10,000 (1,000台 @10)	10,000 (1,000台 @10)
製造原価	変動費	5,000 (1,000台 @5)	5,000 (1,000台 @5)
	固定費	2,000	2,000
	計	7,000	7,000
売上総利益		3,000	3,000
本社費配賦		2,000	2,000
利益		1,000	1,000
1台当たり原価		変動費 固定費 5 + 4,000/1,000(台) =5+4=9	変動費 固定費 5 + 4,000/1,000(台) =5+4=9

Y期部門別損益計算書 (単位:千円)

項目		本社工場	分工場
売上高		15,000 (1,500台 @10)	10,000 (1,000台 @10)
製造原価	変動費	7,500 (1,500台 @5)	5,000 (1,000台 @5)
	固定費	2,500	2,000
	計	10,000	7,000
売上総利益		5,000	3,000
本社費配賦		2,400	1,600
利益		2,600	1,400
1台当たり原価		変動費 固定費 5 + 4,900/1,500(台) =5+3.3=8.3	変動費 固定費 5 + 3,600/1,000(台) =5+3.6=8.6

2. 経営判断に役立てるには

経営の目的は全体での成果にあるから、単位当たりの効率を針小棒大に取り上げる必要はない。シンプルな判断をする際の考え方として、「どちらを取るかで違う部分のみを比較する」ことが、正しい。従って、部門別の成果を把握する場合には、本社費配賦の単位当たり原価を取りざたするのは、明らかな間違いである。

部門別損益を検討するには、下記のように考えればよい。

X期部門別損益計算書

	本社工場	分工場	計
売上総利益	3,000	3,000	6,000
本社費			4,000
利益			2,000

Y期部門別損益計算書

	本社工場	分工場	計
売上総利益	5,000	3,000	8,000
本社費			4,000
利益			4,000

◎ 部門別損益計算へのイタズラ

1. 企業会計原則では

X期部門別損益計算書 (単位:千円)

項目		本社工場	分工場
売上高		10,000 (1,000台 @10)	10,000 (1,000台 @10)
製造 原価	変動費	5,000 (1,000台 @5)	5,000 (1,000台 @5)
	固定費	2,000	2,000
	計	7,000	7,000
売上総利益		3,000	3,000
本社費配賦		2,000	2,000
利益		1,000	1,000
1台当たり原価		変動費 固定費 5 + 4,000/1,000(台) =5+4=9	変動費 固定費 5 + 4,000/1,000(台) =5+4=9

Y期部門別損益計算書 (単位:千円)

項目		本社工場	分工場
売上高		15,000 (1,500台 @10)	10,000 (1,000台 @10)
製造 原価	変動費	7,500 (1,500台 @5)	5,000 (1,000台 @5)
	固定費	2,500	2,000
	計	10,000	7,000
売上総利益		5,000	3,000
本社費配賦		2,400	1,600
利益		2,600	1,400
1台当たり原価		変動費 固定費 5 + 4,900/1,500(台) =5+3.3=8.3	変動費 固定費 5 + 3,600/1,000(台) =5+3.6=8.6

2. 経営判断に役立てるには

X期部門別損益計算書 (単位:千円)

項目		本社工場	分工場
売上高	20,000	10,000	10,000
変動費	10,000	5,000	5,000
付加価値	10,000	5,000	5,000
部門固定費	4,000	2,000	2,000
部門利益	6,000	3,000	3,000
共通費	4,000		
利益	2,000		

Y期部門別損益計算書 (単位:千円)

項目		本社工場	分工場
売上高	25,000	15,000	10,000
変動費	12,500	7,500	5,000
付加価値	12,500	7,500	5,000
部門固定費	4,500	2,500	2,000
部門利益	8,000	5,000	3,000
共通費	4,000		
利益	4,000		

◎ 商品別損益計算へのイタズラ

企業会計原則では

忠実に会計原則に従った原価計算(固定費は売上高比例で配賦)では、

商品別損益計算書(表1) (単位:円)

商品	売価	製造原価	一般管理費 販売費	1個当たり 総原価	1個当たり 利益	販売 個数	総利益
	①	②	③	④ (②+③)	⑤ (①-④)	⑥	⑦ (⑤×⑥)
A	100	84	7	91	9	10	90
B	160	144	12	156	4	10	40
計							130

1個当たり製造原価②内訳

商品	変動費	固定費	計
A	70	14	84
B	120	24	144

A商品オンリーにした場合の損益計算書(表2)

商品	売価	製造原価	一般管理費 販売費	1個当たり 総原価	1個当たり 利益	販売 個数	総利益
A	100	89	9.5	98.5	1.5	20	30

1個当たり製造原価内訳

商品	変動費	固定費	計
A	70	19	89

B商品オンリーにした場合の損益計算書(表3)

商品	売価	製造原価	一般管理費 販売費	1個当たり 総原価	1個当たり 利益	販売 個数	総利益
B	160	139	9.5	148.5	11.5	20	230

1個当たり製造原価内訳

商品	変動費	固定費	計
B	120	19	139

与件:固定費総額=380、一般管理費販売費の総額=190。

左記の会計原則に従った原価計算から推測すると、
「A商品の方が利益が多い」から
→B商品をやめて、A商品だけにすればもっと儲かる！！

ところが・・・

表2から、儲かるはずが、かえって利益が減る。 ???
表3から、儲からないはずが、かえって利益が増える。 ???

【そのワケは】

会社全体では変わらない費用を、数量の変わる商品に、もっともらしい——実は間違った——理論に基づいて割り掛けるために、単位当たりの割り掛け金額が変わり、実際には変わらない原価を変わったように見せるだけである。

「数が増えれば原価が下がる」というのは、数が増えても変わらない固定費の単位あたりの割り掛け額が減る、という意味に過ぎない。ここに錯覚の大きな原因がある。

結論として、固定費が変わらないとすると、利益を増大させるためには、売り上げを増やすことである。

◎ 損益計算書は信用できるか？その1

月次損益計算書

以下は、会計原則に従った計算である。

- 【条件】 1. 商品価格 @25千円
 2. 変動費 @10千円
 3. 1ヶ月の固定費 1,200千円
 4. 営業状況

4-1 X月は100台作って40台売れた。

4-2 Y月は80台作って140台売れた。

(単位:千円)

		X月		Y月	
売上高		(40台)	1,000	(140台)	3,500
売上原価	繰越在庫	(0)	0	(60)	1,320
	製造原価	(100)	2,200	(80)	2,000
	月末在庫	(60)	1,320	(0)	0
	小計		880		3,320
利益			120		180
1台当たり原価		変動費+固定費 $10 + (1,200/100)$ $= 10 + 12 = 22$		変動費+固定費 $10 + (1,200/80)$ $= 10 + 15 = 25$	
【解説】		1,000千円の売り上げに対し、固定費が1,200千円だから、ここだけでも200千円の赤字である。それに1台当たり10千円の変動費のマイナスが加わるのが、正しいのでは？？でも、計算書では120千円の黒字だ！		140台も売り、3,500千円の売上高にもかかわらず、たったの180千円の利益？？	

一体どうなっているの???

【そのワケは】

固定費の割り掛けにある。

- ・固定費は生産数量に割り掛けられるのであって、売り上げ数量にではない。
- ・X月

原価→固定費は1台当たり12千円+変動費10千円=22千円

ところで、100台作ったが40台しか売れなかったので、売上原価は売れた40台分だけ計上し、残った60台は在庫として売上原価から外される。

この外された60台の原価が問題で、この原価の中には1台当たり12千円の固定費が割り掛けられており、60台分で720千円となる。

この720千円は、X月に経費として社外に流出した1,200千円のうち720千円なのである。それが製品に割り掛けられて在庫として資産に計上されてしまっているのだ。

つまり「社外に流出してしまった費用を、在庫として社内にとめてしまう」という会計学の原則からくる矛盾なのだ。

【事業経営判断としては】

社外に流出してしまった720千円をX月の利益から差し引き、Y月にそれを加算するのが正しい。

◎ 損益計算書は信用できるか？その2

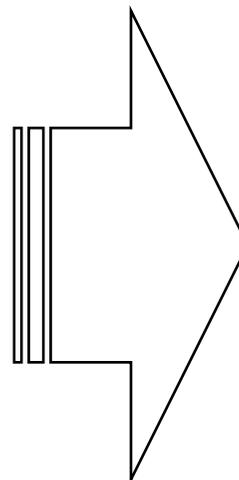
赤字会社の黒字決算の例

「毎月、100台作って1台売る」とんでもないケースの会計原則と現実経営のギャップ

月次損益計算書

(単位:千円)

項目	1月	2月	3月	
売上高	(1台) 25	(1台) 25	(1台) 25	
売上原価	繰越在庫	(0) 0	(99) 2,178	(198) 4,356
	製造原価	(100) 2,200	(100) 2,200	(100) 2,200
	月末在庫	(99) 2,178	(198) 4,356	(297) 6,534
	小計	22	22	22
利益	3	3	3	
1台当たり原価	変動費+固定費 10+(1,200/100) =10+12 =22	変動費+固定費 10+(1,200/100) =10+12 =22	変動費+固定費 10+(1,200/100) =10+12 =22	



年度損益計算書

(単位:千円)

項目	年度	
売上高	(12台) 300	
売上原価	繰越在庫	(0) 0
	製造原価	(1,200) 26,400
	月末在庫	(1,188) 26,136
	小計	264
利益	36	
1台当たり原価	変動費+固定費 10+(14,400/1,200) =10+12 =22	

$$\text{損益分岐点} = \frac{1,200 \times 12}{1 - \frac{10}{25}} = \frac{14,400}{0.6} = 24,000 \text{千円}$$

【解説】

この会社は、毎月100台作っている限り、何台売れようと売上台数に3千円を掛けたものが必ず利益になる。

しかし、損益分岐点は左記の通りで、**実態は完全に赤字**である。