

消費財製造事業会社における  
意思決定のための製品別原価計算の実務利用について  
～管理会計テキストと実務との対比を通して～

池側千絵

<論文要旨>

日本企業においては、大学等での管理会計教育を受けた者が必ずしも企業での管理会計実務に携わるとは言えず、企業での管理会計実務は専門教育を受けていない管理会計担当者によって社内規定に基づいて担当されていることが多い。独自の進化を遂げている実務の管理会計を、研究者が読み解いて教育に反映させていくにしても、時間を要する。管理会計は企業の重要な意思決定に利用されており、企業の業績に大きな影響を与えることを考えると、教育と企業の管理会計実務との距離は近い方が望ましいと考える。本稿では、製品別原価計算の利用について、教育（管理会計のテキスト）における記述を確認した上で、実務における意思決定や価格決定への利用方法について、経営コンサルタントの意見に加え、消費財製造事業会社での実例を踏まえて、整理を試みる。管理会計教育と企業での実務の距離を縮める目的において、実務家を教育・研究に近づけ、研究者に実務を紹介する活動を提言する。

<キーワード>

管理会計教育、管理会計担当者、製品別原価計算、価格決定、製造固定費

## 1. はじめに

日本企業においては、大学・大学院等で管理会計教育を受けた者が、必ずしも企業での管理会計実務に携わるとは言えず、企業での管理会計実務は専門教育を受けていない管理会計担当者によって社内規定に基づいて担当されていることが多い。独自の進化を進めている企業の管理会計実務を、研究者が読み解き、教育に反映させるには時間を要する。管理会

計は企業の重要な意思決定に利用されており、企業の業績に大きな影響を与えることを考えると、教育と企業の管理会計実務との距離は近い方が望ましいと考える。

管理会計では、製品別原価計算の値を事業の意思決定に使用する。例えば、製品別原価計算を用いた差額原価収益分析によって、製品・事業部・地域の廃止や撤退の可否を判断する。また、新製品・サービスの価格決定にも使われる。ただし、管理会計のテキストでは、わかりやすい原則論や、一般的な企業がとっている方法とその問題点などが書かれてはいるが、それをもって実務に利用する目的が果たしているわけではない。たとえば、価格決定には、全部原価の値を用いることが原価回収の意味で安全とするも、固定費の配賦方法やマークアップ率の決め方などについては、問題点があるという記述にとどまる。本稿では、管理会計テキストでの記述を踏まえ、実務での事例を通して、考察を試みる。

## 2. 先行研究のレビューと研究課題

### 2.1. 管理会計のテキスト・論文のレビュー

#### 2.1.1. 意思決定に利用される製品別原価計算

(門田, 2016)によると、管理会計の定義として、「管理会計とは、経営者が自ら企業の経済活動の方向を決定し、部下の管理者の経済的決定に影響を与え、彼らの業績を評価し、もって将来の経済活動をよりよい状態にするための財務情報システムである。」とある。管理会計が支援する経営における意思決定は次の二つに分けられる。

- 1) 構造的な意思決定 (個別構造計画) : 事業の多角化、工場立地、生産設備への投資、組織構造の改変など、長期にわたる戦略的な意思決定。
- 2) 業務的な意思決定 (個別業務計画)、受注の可否、自製か外注化、製造の継続・中止、顧客の選択、材料の発注量など、一定の経営構造のもとで経営の各分野で行われる日常的な意思決定。

本稿では、製品別原価計算の意思決定への活用について考察するが、特に2)の業務的な意思決定 (個別業務計画) で用いられる差額原価収益分析 (差額分析) の事例において考える。

また、意思決定の際に、①問題点の識別→②代替案の探索→③代替案の評価→④実施案の決定というプロセスがあり、管理会計では、③のステップにおいて主に経済的 (金銭的) な視点から代替案を評価する。

次に、一般的な差額分析の事例を挙げる。

1) 受注の可否の決定

生産能力に余裕があり、一時的な注文があった場合に、これを受けるか否かの決定の際は、その受注に対して発生する増加売上が、増加変動製造原価より大きい場合には受注すべきという結論になる。製造固定費は増加しないとすると無関連原価となる。この場合は、全部原価計算よりも直接原価計算の数字を使う。

2) 自製か外注か

自製の場合に増加する原価と、外注の場合に増加する購入原価の大きさを比較する。どちらも、当社の固定費を除いた、直接原価計算の値を利用する。

3) 追加加工をすべきか否か

すでに発生してしまった加工費は無関連費用として無視し、今後発生する増加収益と増加原価を考慮し、差額分析を行って決定する。増加原価として考慮するのは、固定費が増えない場合は、直接原価計算の値である。

4) セグメントの追加・廃止の決定

製品セグメントを追加・廃止する決定、特定の顧客・地域をターゲットとするか否かの決定などにも、差額分析を利用する。大規模な投資を必要としない短期的な意思決定であれば、各セグメントの、売上高から変動費を差し引いた貢献利益の大きさを見て、存続可否を判断する。通常、各セグメントの収益性を評価するために共通固定費を各セグメントに配賦することがあるが、セグメントを廃止しても共通固定費自体は減少しない無関連原価であるため、考慮にいけない。各セグメントの個別に発生する固定費がある場合は、その固定費が関連か無関連かを考えて評価する。

5) プロダクトミックスの決定

この場合も、固定費の総額が変動しない場合は、プロダクトの単位当たり貢献利益を基準に、ミックスを変えて全体の貢献利益が最大化するミックスを優先する。ただし、プロダクトの生産スピードによって、一定の製造設備を利用する場合に生産量に制限がかかる場合があり、その場合は単純に貢献利益だけを比較すればよいわけではない。

6) 設備更新の決定

過去に購入した設備の価値は買い替えの意思決定には無関連であるため、今後起こる増加収益と増加原価のみを考慮に入れて代替案を評価する。

ここまで、一般的な差額分析の事例を見てきたが、これらの意思決定では基本的には増加収益と増加原価の差をもって経済的価値の評価を行うことから、基本的には変動費のみを加味した直接原価計算の値を用いることになる。ただし、プロダクトミックスの決定の際は、プロダクトの生産スピードを加味する必要があるため、単位当たりの固定費を考慮入れる必要があり、そのほかの場合も、個別固定費の増減がある場合は、経済的価値評価に入れる

べきであるとしている。

## 2.1.2. 価格決定に利用される製品別原価計算

価格決定の際にも製品別原価計算が利用される。

全部原価法 (full cost pricing) による価格決定とは、販売を意図している製品または用益の単位当たり全部原価を計算し、これに一定の利益を加算して価格を決定する計算法のことをいう(桜井, 2015)。そのうちの、総原価法が、会計モデルにおける価格決定の最も一般的な方法として知られている。この方法では、まず目標とすべきマークアップ率を算定し、これを当該製品または用益の総原価に乘じ、そのようにして算定された利益に総原価を加算して価格を算定する。

この方法は、適用が簡単で、しかも長期的には総原価の回収ができるため、企業にとって簡単で安全性にかなった方法ではあるが、加算すべき利益をいずれにすべきかについて確定的な基準がなく、利益率の付け方に問題があること、需要の価格弾力性を無視しており、競争関係を考慮しないなどの理由から批判が多い。例えば、この商品に競争力がなく生産数量が減少した場合に、単位当たり固定費が高くなるため、価格を上げなければならないが、実際には競争力がない商品の価格を上げるということは実現しない。総原価法は企業における価格決定実践において広く用いられ、またそれなりの利点を有しているものの、自由競争を前提とした企業での競争価格の決定目的のために妥当な価格決定法とは言えない。

直接原価計算法 (pricing based on direct costing) では、原価を固定費と変動費に区分し、変動費をもって直接原価と称し、主に短期的な価格決定に役立てようとする。

増分分析法 (incremental approach) は、販売される製品等の増分収益と増分原価を計算し、これを基礎に短期価格決定に役立てようとする方法である。

(上総, 2017) P187 は、価格決定と原価計算について次のように述べている。

全部原価計算による価格決定では、製品の総原価に一定のマークアップ率を加算した合計額で製品の価格が決定される。もともと軍部が軍需品を調弁する際に、その調弁価格の決定に用いたのがはじまりである。全部原価の補償つまり回収という観点からみれば、好ましい安全な価格決定である。問題点として次の4つがあげられている。

- ① 製造間接費の配賦が恣意的であり、計算された全部原価が適切でない。
- ② 理論的な欠陥として、全部原価の回収可能性は保証されないし、需要の弾力性や競争関係を無視している。

- ③ 原価の補償・回収が弾力的ではない。
- ④ マークアップ率に適正な基準がない。

部分原価計算による価格決定は、限界利益を重視した CVP 分析と同じ考え方である。主製品で固定費が回収されたら、副次的な製品ラインでは変動費ぎりぎり回収できればいいと言える。

(Balakrishnan & Sivaramakrishnan, 2002) はこの論点をさらに掘り下げている。原価計算の原則としては、固定費は無関連原価であるので、製品の価格決定に影響を与えるべきではないとしたうえで、それでも調査によると多くの企業が全部原価計算の値を価格決定に反映していることから、理論と実践には乖離があると認識している。そこで、価格決定を対象製品の存続可否と存続のための製造キャパシティをいかに割り当てるかの問題と同義と考えることを提案している。つまり、製造キャパシティの計画も含めて考える必要から、価格決定には全部原価計算の値を利用する必要があるとしている。

### 2.1.3. 管理会計のテキスト・論文からのまとめ

管理会計のテキスト・原則によると、製品別原価計算を業務意思決定に利用する際は、原則的には配賦方法などの恣意性が加味されない、その製品に固有の直接原価を使用することとしている。ただし、実務では全部原価計算の原価を利用するケースが多いことが認識されているため、その理由として、企業が保守的の観点から全部原価計算の値を価格決定に使うことを希望していることと、製造キャパシティの観点から、容認されていると考えることができる。

## 2.2. 実務家の文献のレビュー

次に、実務では製品別原価計算がどのように価格決定に利用されているのかを考察する。経営コンサルタント等による、原価計算による価格決定に関わる記事がウェブ上に掲載されている。学術論文ではないが、論点に賛同できるものを引用する。

(藤本伸一, 2002) は、PwC コンサルティング合同会社のコンサルタントによる記事で、プライシング（価格決定）には、全部原価法を用い、販売した時点ですべてのコストが回収できる（営業利益ベースで計算しても黒字になっている）ことが望ましいとしている。直接原価法でのプライシングは、最低ラインの価格設定と考えるべきで、そのラインを下回ると売れば売れるほど赤字になるので避けるべきとしている。販促費をかける場合は、それも織り込むべきである。さらに、在庫や返品リスクもプライシングに加味できればさらに望ましい。

提案としてあげられているのは、「価格決定の適切さを最大化するためには、固定コストがなるべく変動コストになるようにすればよい」ということだ。需要予測が難しく、予測値に対して大きなぶれが想定される場合は、価格決定のための一個当たりの固定費を見積もっても、売上数量が変わればそれは大きくぶれてしまう。その場合、製造の一部を外注化することによって固定費を変動費化すれば、需要予測のぶれによる一個当たりの固定費のぶれを回避することができる。ただし、それをすることによって大幅に費用自体が高くなってしまうと元も子もない。外注と内製に大きなコスト差がないのであれば、外注にしておいた方が有利であるということである。プライシングは、一つの商品の運命を決定づけるだけの重要な決定である。価格は市場の状況にも左右させるので、自社の都合だけでは決められず、理想的な利益を創出することは限らないが、自社のコスト構造と商品に関わるコストをきちんと踏まえた上で、目標利益を設定して商品を出すことが重要である。

(青柳六郎太, 2018)は、経営に役立つ原価管理というコラムで、商品の収益力を判定したり、改善したりする基準として、時間当たりの限界利益を用いることを提唱している。各製品の収益性貢献度を比較する際には売上から売上と比例的に変動する材料費やエネルギー費用、外注費、配送費などを差し引いた「限界利益」を用いることが望ましい。この限界利益が高いほど、固定費を回収する力が強いと言える。さらに、生産時間当たりの限界利益が高い製品は販売を強化する。低い製品はリードタイムを短くするよう改善を行うことで、収益力を高めることができると言っている。

製造にかかる時間が短いということは、一定の時間に大量に生産できて効率がよいということになり、一個当たりの固定費が低いということだ。たとえば、消費財の包装ラインの1か月の減価償却費とラインを運転する人件費は固定である。しかし、大きな袋に原料を充填する場合は、1キロ当たり、一個あたりの包装ラインの固定費は小さくなり、小さい袋に原料を充填する場合は、1キロ当たり、1個当たりの包装ラインの固定費は大きくなる。それは、大きな袋に充填する方が、時間当たりに充填できる原料の量が多く、効率がよいからである。

### 3. 実務事例の事例紹介

#### 3.1. 実務での全部原価計算の値を用いた商品別 PL の活用例

上記を踏まえて、実務での事例紹介を行う。

ここで紹介するのは消費財製造企業の事例である。

A社：国内に製造工場を有する食品製造業

- 商品ブランド、SKU (Shelf Keeping Unit) ごと、品目別の損益予算を作成している。予算では、固定費も品目ごとに配賦し、営業利益まで商品ブランド (いくつかのSKUの合計) ごとに計画している。実績は粗利益までは、ブランドごとに作成する。販管費・宣伝広告費も売上比・実費などを用いて配賦し、営業利益まで作成する。
  - ブランド・SKU ごとの PL を作成する理由
    - ◇ 商品ごとの損益の合算が事業部、会社全体の損益になるため、商品ごとの損益を重要と考える。赤字の商品は廃止するか、価格を上げたり原価を下げたりして改善する。損益がよいものはさらに伸長させることを目指す。
    - ◇ ブランドの責任者がブランドの損益に責任があり、ブランドの損益が目標に達するかどうか責任者の評価・報酬に影響するため、進捗を確認する必要がある。常に、昨年から今年、来年にどう売上と営業利益を伸ばすのかが問われる。
    - ◇ 中長期プラン：商品ポートフォリオの中で、利益率が高い商品を増やすと会社全体の利益率も向上する。組み合わせをきちんと計画して、伸ばす商品は伸ばす。伸ばす必要がないものは徐々に減らしていくという取捨選択が重要である。
    - ◇ 商品 PL は月ごとに作成する、季節で需要に差があり、また、小売りでは春と秋に店舗での棚替えがあるため、それに合わせて新商品を出し、商品の入れ替えがあるため、生産も毎月需要に合わせて綿密に計画する。
    - ◇ 新製品の価格を決定する際には、商品別原価に目標粗利益を載せる形で価格を決定する。目標粗利率は、会社全体の粗利率目標を達成できるように各商品に粗利率目標を設定する。製造固定費は、その製品の製造工程ごとに理論的に見積もっている。たとえば、原料の製造工程、仕掛品貯蔵、包装工程、倉庫での在庫保管、配送などにかかる経費を、恩恵を受ける製品に割り当てていく。原料が同じでも、包装段階で大容量、小容量の商品は、キロあたりの包装にかかる経費が違い、少量小分け製品は、包装材料費、製造経費がかさむのでそれを加味している。外注費用、特別な費用もそれぞれの商品ごとに加味する。
- 価格設定に商品別原価計算の値を利用する
  - 新製品の計画を承認する際に、その新製品を出すときと出さなかったときを比較して、意思決定の基準とする。旧製品とそれを置き換える新製品の損益表の比較、旧製品を存続させる場合は、旧製品に対するカニバリゼーション (消費者が旧製品を買わずに新製品を買う場合には旧製品の売上が下がる) の影響も織り込み、差額原価収益分析を行う。同社では 3 つの基準を満たした新商品において承認が下りる。3 つの基準を満たしていない場合は、特別に本社の CFO の承認が求められる。

その3つの基準とは、新製品の①キロ当たりの粗利益金額が上回る、②パック当たりの粗利益金額が上回る、③粗利益の売上に対するパーセンテージが上回る、である。これを事例で示す。

- ただし、厳格な承認基準を満たすために高い価格設定をし、実際商品が市場で売られた際に売上が目標に達しない場合もある。事前にマーケティング部門が消費者調査をして試作品を試食させるなどし、商品と価格を提示して購入意向を確認してから市場に出すので、価格の妥当性は確認できているはずではあるが、あくまでも少数の消費者の意見を聞いた調査結果であり、実際に市場に出したときに予定通りのトライアル（消費者が初めて商品を購入すること）が取れないこともある。その場合には、改めて買わなかった消費者に調査確認すると、価格が高いから買わなかったという理由が多数現れることもある。
- 少量の製品に関しては、フルコスト（全部原価）回収ではなく、変動費のみ回収するという方法もある。しかし、変動費のみの回収を目指した価格で商品を販売する場合、会社全体の利益率低下にはつながらない程度の少ない数量である場合にのみ承認することが肝要である。
- 業務用商品も含めて、長年SKUごとの製品原価の実績値の記録を作成しているが、必ずしもそれがとるべき行動につながっていない場合もある。たとえば、何年も前に価格を決めたまま価格の見直しをしていない場合、原料価格・製造経費が上昇したため損失が出ていることに後から気づく場合がある。その場合は、速やかに営業部門に連絡をし、価格を上げる交渉を検討する。
- 少量パック商品の場合、包装ラインの時間当たりに包装できるグラム数が大きく減るため、グラム当たりの固定費を加味して、商品の価格を決めるため、グラム当たりの商品価格は通常品に比べて高くなる。

### 3.2. 実務での全部原価計算の値を用いた新商品価格決定の事例

次に、A社で現行製品Aを廃止し、新製品α（アルファ）に置き換えて、ブランドの伸長を目指す計画の事例を例示する。

#### 事例：A社での新商品価格決定の事例

前提：

- 新製品の製品原価が現行品より3%高い（よりよい品質+容量が小さいので容器代・放送費用が高くなる）
- パック当たりの販売価格は500円のまま、容量を500gから480gに下げて、グラム当たり価格を上昇させ、原料価格高を相殺する。
- 1年目は販促活動のため一時的に価格を下げる。



- 広告宣伝費は販売促進活動のために増加させる。

仮説：

- 消費者テストの結果、容量が少なくなっても中身の魅力が増すので、購入数量は増加する。

承認基準：

3つの承認基準をすべて満たせば、リスクを回避できるように設定している。個々の商品の価格・損益計画承認は、各事業部・子会社の判断に権限移譲しており、本社がすべてを確認することはできないが、簡単な承認基準を定めて、会社全体の損益に対するリスクを軽減する仕組みにしている。つまり、新商品が売れすぎても会社全体の利益金額と利益率を害さないように設定している。この基準を満たさないが大きな売上が期待される新商品プランがある場合は、本社の CFO 承認が必要になる。

承認基準は新商品だけでなく、商品改良等にも同等の基準が定められているが、本稿ではわかりやすく新商品の例で説明する。

現行商品を購入している同じ数の消費者が新商品に移行する場合、新商品発売により想定される損益リスクを回避するための基準を設定する：

- ① キロ当たりの粗利益が増加する：消費者が一回の食事につき同じ分量を食し、回数も同じであれば、新商品の売上キロ数が減ることはない。よって、キロ当たりの粗利金額が減らず、増加することを確認する。
- ② パック当たりの粗利益が増加する：消費者が購入するパック数が同じであるならば、同じパック数しか売れず、売上キロ数は減る。そのため、パック当たりの粗利益金額が増加するように設計する必要がある。
- ③ 粗利率が改善する：また、会社全体の粗利益率を毀損しないためには、売上に対する粗利益率が下がらないことを確認する必要がある。

図表 1 は、上記を示す。新製品商品基準の 3 つを 2 年目で満たしているので承認される。

図表1 A社における新商品投入時損益プラン事例

消費財商品α（アルファ）ローンチプラン（百万円）								
単位：百万円	現行製品A		新製品α		差額		%増減	
	1年目	2年目	1年目	2年目	1年目	2年目	1年目	2年目
販売パック数量(千)	1,400	1,400	1,470	1,470	70	70	5.0%	5.0%
販売トン数	700	700	706	706	6	6	0.8%	0.8%
1パック当たり店頭販売価格	500	500	500	500	0	0	0.0%	0.0%
1パックあたり原料グラム数	500	500	480	480	-20	-20	-4.0%	-4.0%
1パックあたり販売価格	1.00	1.00	1.04	1.04	0.04	0.04	4.2%	4.2%
<b>当社売上</b>	<b>525</b>	<b>525</b>	<b>544</b>	<b>551</b>	19	26	3.6%	5.0%
原価合計	301	301	312	312	-11	-11	-3.6%	-3.6%
粗利益	224	224	232	239	8	15	3.6%	6.9%
粗利率	42.7%	42.7%	42.7%	43.4%	0.0%	0.8%	0.0%	0.8%
<b>営業利益</b>	<b>35</b>	<b>35</b>	<b>36</b>	<b>41</b>	<b>1</b>	<b>6</b>	<b>2.3%</b>	<b>17.1%</b>
営業利益率	6.7%	6.7%	6.6%	7.4%	-0.1%	0.8%	-0.1%	0.8%
<b>新製品承認基準</b>								
キロ当たり 売上	750	750	771	781	21	31	2.8%	4.2%
キロ当たり 原価	430	430	442	442	-12	-12	-2.8%	-2.8%
①キロ当たり 粗利益	320	320	329	339	9	19	2.8%	6.0%
パック当たり 売上	375	375	370	375	-5	0	-1.3%	0.0%
パック当たり 原価	215	215	212	212	3	3	1.3%	1.3%
②パック当たり 粗利益	160	160	158	163	-2	3	-1.4%	1.8%
③粗利率 売上%	42.7%	42.7%	42.7%	43.4%	0.0%	0.8%	0.0%	0.8%

## 事例2：A社での小容量商品 PL 例

次に、同じA社で、現行製品Aと同じ原料を使用するが、小容量の商品を製造する際の損益計画事例を例示する。昨今食品業界では、単身世帯の増加や消費者が摂取カロリーに留意する傾向などで、小容量の食品の需要が高まっている。この場合、小容量の容器は大容量に使われるものに比べて原料グラムあたりの原価が高くなる。製造コストも、包装ラインのスピードが格段に落ち、グラム当たりの製造コストが格段に高くなる。よって、それらの原価高

を加味した価格設定を行わない場合は、利益率の著しい低下が起こる可能性がある。

前提：

- 通常商品は一袋500gだが、トライアル増加目的に一袋100gの新商品を出すことを決定した。
- 一袋当たりの原料グラム数が小さいため、キロ当たりの包装材料代、包装にかかる製造経費が高くなり、それも含めて総合原価で価格設定をする。
- 1年目はプロモーションで値下げする。2年目は値下げしない。
- 広告宣伝費は増やす

仮説：

- 消費者テストの結果、グラム当たりの販売価格は高くなるが、試しやすい価格になるので、販売数量が増加する。試して気に入った消費者は500gの利用に移る。

この事例でも同様の承認基準を使用する

- ① キロ当たりの粗利益が増加する
- ② パック当たりの粗利益が増加する。(これは少量量のためクリアできない)
- ③ 粗利率が改善する

小袋の価格設定に際して、キロ当たりの高い固定費を考慮に入れる。ただし、工場の包装ラインのキャパシティが余っている場合、または、この小袋が短期間の売上増加のための施策である場合は、固定費を無視して変動費のみ回収できる価格設定にすることも合理的である。

図表2 A社における小容量新商品投入時損益プラン事例

消費財商品	小容量β (ベータ) ローンチプラン (百万円)							
	大容量A		小容量β		差額		%増減	
	1年目	2年目	1年目	2年目	1年目	2年目	1年目	2年目
単位:百万円								
販売パック数量(千)	200	200	1,000	1,000	800	800	400.0%	400.0%
販売トン数	100	100	100	100	0	0	0.0%	0.0%
1パック当たり店頭販売価格	500	500	120	120	-380	-380	-76.0%	-76.0%
1パックあたり原料グラム数	500	500	100	100	-400	-400	-80.0%	-80.0%
1パックあたり販売価格	1.00	1.00	1.20	1.20	0.20	0.20	20.0%	20.0%
<b>当社売上</b>	<b>75</b>	<b>75</b>	<b>89</b>	<b>90</b>	<b>14</b>	<b>15</b>	<b>18.4%</b>	<b>20.0%</b>
原価合計	43	43	51	51	-8	-8	-17.4%	-17.4%
粗利益	32	32	38	40	6	8	19.7%	23.4%
粗利率	42.7%	42.7%	43.1%	43.9%	0.5%	1.2%	0.5%	1.2%
<b>営業利益</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>35.0%</b>	<b>52.0%</b>
営業利益率	6.7%	6.7%	7.6%	8.4%	0.9%	1.8%	0.9%	1.8%
<b>新製品承認基準</b>								
キロ当たり 売上	750	750	888	900	138	150	18.4%	20.0%
キロ当たり 原価	430	430	505	505	-75	-75	-17.4%	-17.4%
①キロ当たり 粗利益	320	320	383	395	63	75	19.7%	23.4%
パック当たり 売上	375	375	88.8	90	-286	-285	-76.3%	-76.0%
パック当たり 原価	215	215	51	51	165	165	76.5%	76.5%
②パック当たり 粗利益	160	160	38	40	-122	-121	-76.1%	-75.3%
③粗利率 売上%	42.7%	42.7%	43.1%	43.9%	0.5%	1.2%	0.5%	1.2%

このケースでは、基準①と③は満たしているが、基準2であるパック当たりの粗利益金額は満たさないため、特別承認が必要である。

小容量パックの発売により、消費者がこの商品を試しやすくなり、気に入った場合に大容量に移るとすると、大容量の既存製品の売上が上がる可能性もあり、実務ではその効果も見込む場合がある。

### 3. 3 実務での新商品価格決定についての補足

(桜井, 2015)にあるように、価格は会計モデルだけで決定できるものではなく、消費者需

要、競争状況、企業目的、消費者の効用、企業の社会的責任なども考慮に入れて決定される。

A社では、マーケティング部門が消費者を対象に何度もテストを行い、試作品の試食後にその商品の価格を提示して、どのくらい買いたいかを質問したうえで、価格を決定し、売上の予測をする。価格に課題があれば、利益目標を下げ価格を下げることもある。その場合は、前述の3つの承認基準を満たせないことがあるが、プロジェクト全体として利益金額が上がることを説明して承認を得る。

上記の事例の粗利率基準に使用されている原価には、変動費も固定費も含まれている。総合的に、現行商品と新商品、大容量商品、小容量商品の損益計画を比較して差額分析を行い、さらに粗利益レベルで3つの承認基準を設け、世界中の新製品・製品変更の際に同基準で判断ができるように設計されている事例を紹介した。

#### 4. 考察と結論

管理会計のテキストは、主に会計学を専攻する大学生、大学院生の履修、公認会計士を目指す過程で科目に含まれる管理会計科目の学習などのために使われることが多い。日本企業では職種別採用制をとっていないため、管理会計を学生の中に学んだ者が実際に企業で管理会計に携わることは多くないであろう。日本企業では管理会計を担当する者は、経理財務部門だけでなく、経営企画部や、各部門の企画担当者などであり、管理会計の基準は会社独自に積み上げていくことが多い。そこで、管理会計のテキストを読むということはあまりない。管理会計のテキストを執筆する研究者は、研究の過程で企業での管理会計業務の実態を調べるが、質問紙調査と、限られた回数の実地インタビューをするのが通常である。

「管理会計は経営管理のための会計である」。そうであれば、管理会計の教育は、学生だけでなく、経営管理を実際に担っている企業人にもされるべきではないか。また、その企業人が実際に行っている管理会計の実務の妥当性を研究者が助言し、最新の企業の戦略・経営管理に必要な管理会計を企業からインプットして、教育に反映させる道筋が必要なのではないかと考える

Balakrishnan, R., & Sivaramakrishnan, K. (2002). A Critical Overview of the Use of Full - Cost Data for Planning and Pricing. *Journal of Management Accounting Research*, 14(1), 3-31. doi:10.2308/jmar.2002.14.1.3

桜井, 通. (2015). *管理会計* (第6版 ed.). 東京: 同文館出版.

- 上総, 康. (2017). *管理会計論* (第2版 ed.). 東京: 新世社.
- 青柳六郎太. (2018). 経営に役立つ原価管理－第2回 原価構造の可視化による、的確な製品利益とキャッシュフローの把握－. Retrieved from <https://www.nec-nexs.com/sl/manufacture/column/aoyagi/column002.html>
- 藤本伸一, P. コ. (2002). 正確な費用反映した 値決め戦略によって 利益を獲得する: 連載●第5回. *日経情報ストラテジー*, (121H), 230-233.
- 門田, 安. (2016). *セミナー管理会計*. 東京: 税務経理協会.

(青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科博士後期課程)