

4 「原価割れの注文は受けない」という間違い

【補足説明】

製造原価を基準にした価格設定は、人と設備の余裕があるときは、儲け損ないを起こす。

【対策のポイント】

手余り状態では、材料費等の変動費のみによる低い価格設定やプレミアムを付加した柔軟な価格設定で貢献利益を最大化できる。

顧客の値下げ要求に対し、どの会社も受注すべきかどうかは悩むところです。赤字受注を避けるため、多くの会社は社内基準を設けています。例えば、最低粗利益率を20%と定めて製造原価にその20%を乗せて最低価格を設定し、その価格以下では注文を受けないとする方法です。また、部門別業績管理をしている会社では、製造部門が完成した製品に社内仕切り価格を設定して、営業部門としては仕切り価格以下で受注すると赤字になるので間違っても原価割れにならないやり方を採用しています。こうした誤った会社方針や部門毎の部分最適を追求する方法が、多大な儲け損ないを招いています。

まず、製品の製造原価を1個1,000円として、内訳は材料費が500円、労務費と製造経費の合計である加工費が500円となるケースで考えてみましょう。

製造原価1,000円＝材料費500円＋加工費500円

材料費は仕事量に比例して支出する変動費であり、加工費は仕事量に関係なく発生する固定費です。従って、不況下で注文が少なく、作業員や設備が遊んでいる手余り状態の時にはタダと考え、変動費のみが追加発生コストになります。この場合に、900円の注文オファーは、売価900円－製造原価1,000円＝－100円（赤字）ではなく、売価900円－変動費500円＝400円（黒字）としてオファーを受けるのが正しい。受注して400円の儲け損ないを防いだことになります。会社が赤字であれば、損失額を400円減らすことができます。

価格設定の社内手順は下記の通りです。

① 追加受注に伴う社内の制約の有無確認

注文を受けると新たな人員や設備を必要とするか否かにより、手余り状態か手不足状態かを判定する。

② 社内基準の規定と見直し

手余り状態では、最低受注価格＝材料費＋最低粗利益率 手不足状態では最低受注価格＝製造原価＋最低粗利益率 が価格設定基準となる。

③ 複数受注案件の比較選定

基準を満たしている案件の中で最も儲けの大きいものから注文を受ける。近い将来に有利な新規

案件が見込める場合は選定を先延ばしすることも検討する。

管理会計の一つに直接原価計算という短期利益管理の手法があります。コストを変動費と固定費に分け、売上高－変動費となる**貢献利益**（※1）が最大となるようにすることで業績を改善する管理会計です。

図表 4-1 は貢献利益率が一律 30%となる価格見積方式を採用していた某会社の変動損益計算書です。顧客には同一製品を同一価格（一物一価）で販売しています。

図表 4-1 固定的価格設定 単位：万円

項目	顧客A	顧客B	合計
売上高	100	100	200
変動費	70	70	140
貢献利益	30	30	60
(貢献利益率)	(30%)	(30%)	(30%)
固定費			50
利益			10

図表 4-2 弾力的価格設定 単位：万円

項目	顧客A	顧客B	顧客C	合計
売上高	120	100	80	300
変動費	70	70	70	210
貢献利益	50	30	10	90
(貢献利益率)	(42%)	(30%)	(13%)	(30%)
固定費				50
利益				40

図表 4-2 では顧客別の弾力的価格設定方式への変更により、業績が改善した変動損益計算書を示しました。顧客Aには従来よりも 20 万円高い価格の受注を取り込むとともに、これまで失注していた顧客Cには値下げをして受注した結果、利益を 4 倍に拡大した事例です。価格設定では、次のような営業対応策を工夫する必要があります。

需要が落ちて生産能力に余りが生じる場合は、予算上の赤字受注でも貢献利益が生じる限り利益は増えます。従って、80 万円の価格を求める顧客Cには、貢献利益を最低にした受注可否の基準で安く売ればよい。80 万円で売っても貢献利益を 10 万円増やせます。提供する製品やサービスの価値は顧客が決めます。顧客Aのように 120 万円と評価する顧客に対しては 120 万円で高く販売し、顧客Cには安く販売する一物多価が正しい価格設定なのです。金属部品を製造するエーワン精密は短納期品を高価格で納めることで高収益を得ています。

安売りは最もやりやすい販売拡大策ですが、同業他社も同じ行動をとるため、**価格競争**（※2）を招く危険があります。値下げではなく、製品の有する本来の機能的価値に短納期、保証内容、金融サービス、環境への優しさ等のプレミアムを加えて価値を高めることが重要になります。顧客の望む価値観に合わせた柔軟な価格設定をすることで、固定費を上回る貢献利益を増やすことができます。

図表 4-2 で示した弾力的価格設定は、結果として売上高を 200 万円から 300 万円に拡大しています。しかし、販売を無限に拡大するのは不可能であり、何らかの制約を受けることとなります。制約となる条件は、会社の置かれた内外環境により異なります。

図表 4-3 は、月間作業時間が 400 時間（24,000 分）という制約がある会社の製品別販売見通しを示しています。製品 A, B, C, D の月間販売需要すべてを販売するためには 33,000 分の作業が必要になるため、すべての製品を生産することはできません。

図表 4-3

製品別販売見通し

製品	製品 A	製品 B	製品 C	製品 D	合計
売価	1,000 円	2,000 円	4,000 円	3,000 円	
変動費	500 円	1,200 円	2,000 円	2,000 円	
1 個当たり貢献利益	500 円	800 円	2,000 円	1,000 円	
1 個当たり作業時間	5 分	5 分	50 分	20 分	
1 分当たり貢献利益	100 円	160 円	40 円	50 円	
月間販売需要	3,000 個	1,000 個	100 個	400 個	
必要作業時間	15,000 分	5,000 分	8,000 分	5,000 分	33,000 分

1 個当たり貢献利益の大きい製品を販売するのが会社方針の場合、この会社は図表 4-4 に示すように製品 C, 製品 D, 製品 B, 製品 A の順に 24,000 分までの作業をします。1 個当たり貢献利益が 500 円で最も小さい製品 A は、需要の 3,000 個全部は作業できず、1,200 個まで作業して販売し、貢献利益は月間合計で 2,000,000 円になります。

図表 4-4

1 個当たり貢献利益の大きさによる製品組合せ

製品	製品 C	製品 D	製品 B	製品 A	合計
売価	4,000 円	3,000 円	2,000 円	1,000 円	
変動費	2,000 円	2,000 円	1,200 円	500 円	
1 個当たり貢献利益	2,000 円	1,000 円	800 円	500 円	
1 個当たり作業時間	50 分	20 分	5 分	5 分	
月間販売需要	100 個	400 個	1,000 個	3,000 個	
販売数量	100 個	400 個	1,000 個	1,200 個	
作業時間	5,000 分	8,000 分	5,000 分	6,000 分	24,000 分
貢献利益	200,000 円	400,000 円	800,000 円	600,000 円	2,000,000 円

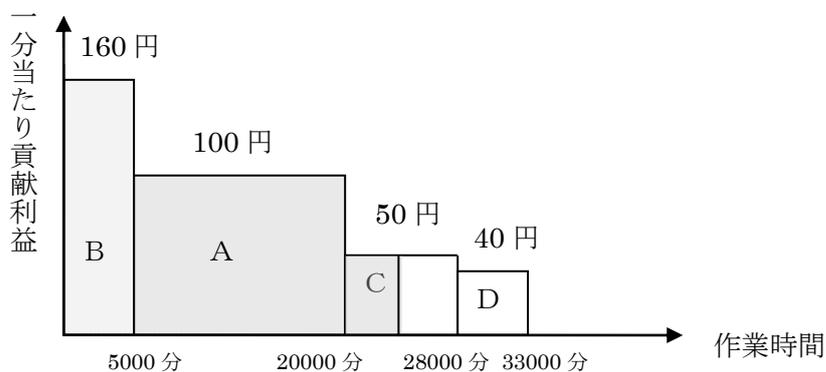
次のページの図表 4-5 は、制約条件となる作業時間の 1 分当たり貢献利益の大きい製品から販売したケースです。順位は製品 B, 製品 A, 製品 D, 製品 C になり、製品 D は需要の半分の 200 個、製品 C の作業はできません。結果として、貢献利益は 2,500,000 円で 25% の増益になります。

図表 4-5

作業時間当たり貢献利益の大きさによる製品組合せ

製品	製品 B	製品 A	製品 D	製品 C	合計
売価	2,000 円	1,000 円	3,000 円	4,000 円	
変動費	1,200 円	500 円	2,000 円	2,000 円	
1 個当たり貢献利益	800 円	500 円	1,000 円	2,000 円	
1 個当たり作業時間	5 分	5 分	20 分	50 分	
1 分当たり貢献利益	160 円	100 円	50 円	40 円	
月間販売需要	1,000 個	3,000 個	400 個	100 個	
販売数量	1,000 個	3,000 個	200 個	0 個	
作業時間	5,000 分	15,000 分	4,000 分	0 分	24,000 分
貢献利益	800,000 円	1,500,000 円	200,000 円	0 円	2,500,000 円

図表 4-5 の結果は下記のグラフで明らかになります。限られた作業時間を有効に使うためには、1 分当たり貢献利益の大きい製品から順に販売することで全体の貢献利益（黒塗りの部分）を最大化することが可能です。



どの会社にも制約があります。制約を最大限活用し、さらには、制約を向上することで儲けは増大します。上の例では作業時間が制約条件であったため、作業時間の最大利用が業績改善の尺度でした。通常は社内の特定工程の作業や設備能力が制約になります。コンビニのように、スペースが制約である場合は面積当たり貢献利益、レアメタルの調達が制約の場合はレアメタル重量当たり貢献利益、市場での需要が制約の場合は製品 1 個当たり貢献利益が受注決定の尺度になります。自社の制約条件を間違えると競争上決定的な不利を招きます。まず、

- ① 自社の現在の制約条件が何であるかを見つける。
- ② 制約条件を徹底的に活用することで他の費用を増やすことなく貢献利益の最大化を目指す。
- ③ 制約条件以外の経営資源を制約条件のキャパシティに合わせ同期化させることで、全体最適の見地から無駄となる活動や作業を減らす。

④制約条件の能力アップにより貢献利益の拡大を図る。

⑤制約条件が解消したのを確認したら①に戻って新たに顕在化する制約条件を見つける。

という 5 段階の継続的改善プロセス（※3）を繰り返して、モノの流れの加速を進めることとなります。

用語解説

※1 貢献利益・・・売上高から変動費(原材料費、外注加工費等)を控除したもの。各部門が全体の収益にどれだけ貢献したかを評価する。限界利益ともいう。

※2 価格競争・・・製品やサービスの市場における競争のうち、価格の安さを競うもの。性能や品質などの差が競争者間で小さい場合に起こる。企業が値引きを競えば競うほど顧客は安さを求め、値引き競争が一層激しくなる

※3 5段階の継続的改善プロセス・・・あらゆる組織・システムの中に常に存在する制約条件に意識を集中し、組織・システムの目的を継続的に改善するためのプロセスを示したもの。会社では各作業やオペレーションの部分最適を行うのではなく、会社全体のスループット増大が会社の目的を達成し成長・発展する。