

質問： 価格決定の際の間接費の扱い (匿名希望の KK 氏)

ABC の大家である S 先生は、新版「間接費の管理」などで、「著者は自分の勤務していた化学会社において、上司が限界原価に基づく価格決定の結果を利用することにより赤字を累積させ、職を追われた姿が目には焼き付いている。TOC はこの欠点がいまだ完全には解決されていないのである」と書かれています。スループット会計では、意思決定に間接費を考慮していませんが、本当に、それでよいのでしょうか。

回答

大変、良い質問です。多分、非常に大勢の方が、同じような疑問を持っておられており、もう一步、なんとなく、スループット会計に釈然としないところがあるのではないかと思います。このことについては、大昔から、伝統的な原価計算や、その後、生まれた ABC などに基づいて意思決定を行うべきだという考え方と、キャッシュフローを見ながら、ある意思決定の結果として起こるであろう限界的なキャッシュフローの変分を見て、それに基づいて意思決定を行うべきだという考え方の間で、論争が続いています。

折角のご質問ですから、ご参考のため、小生の「理屈」をご披露致します。これに、「うん、その通り」と思われる方と、「うんにゃ、そうではない」と思われる方に二分されると思いますが、このことに就いては、皆さんは、それぞれ、ご自分で考え、ご自分の結論を信じて行動し、その結果にも責任を持つというスタンスを取るのが宜しいかと思います。小生は、正直に言って、時間ももたないないので、このことで議論をしたくないと思っていますが、それほど、根の深い議論です。前置きが長くなりました。本論に入りましょう。

小生は、オーバーヘッド、間接費というものは、過去の歴史的な意思決定の産物だと思っています。大昔から、商売の基本として、「本社を立派に飾るのは、最後にしなさい」と言われてきました。これは、キャッシュフローを心配しての先人からの教えです。ここで、皆さんに問いかけたいのは、「ある製品が、間接費の多寡によって、儲かる製品になったり、儲からない製品になったりしたらおかしいと思いませんか、」ということです。つまり、例えば、本社を立派に飾り立てた会社ではある製品が儲からない製品になり、先人の教えを守り、本社を飾り立てることを後回しにしている会社では、同じ製品が儲かる製品と認定されると言う意味です。

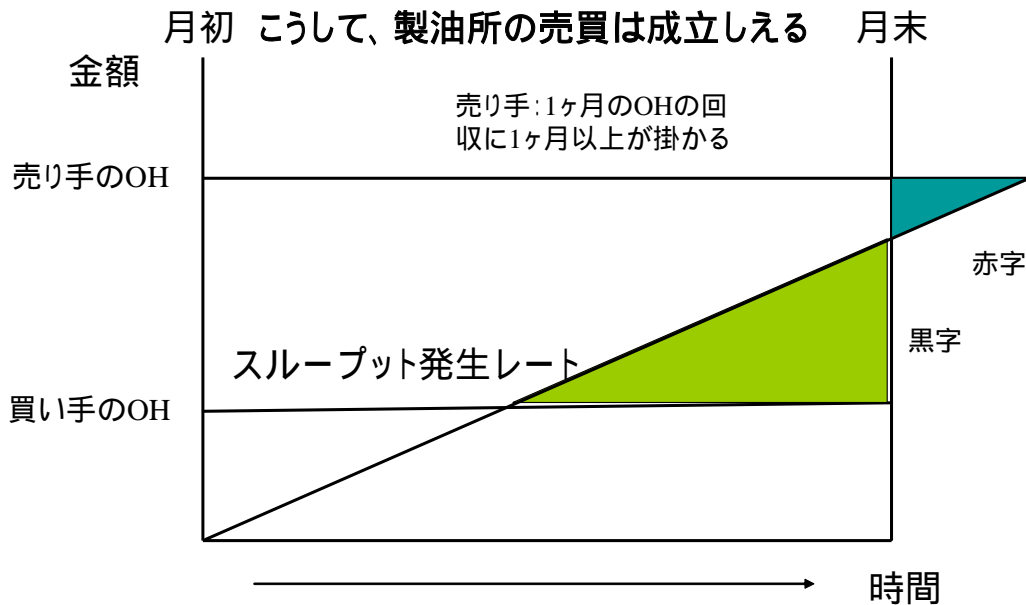
本社を立派に飾り立てた会社が、赤字になるのを避けるため、できるだけ、高く売りたいと言う「願望」を持つのは人情としては理解できます。しかし、独占企業でない限り、

製品の実勢価格を決めるのは、需給を反映する「市場」です。だからこそ、「メーカー希望小売価格」は、通常、実勢価格とは異なるのです。

半世紀程前に、小生が若かった頃、当時、そして、その後、退職まで勤務していた石油会社で学んだ概念に、「間接費、および、利益への貢献 (Contribution to overhead and profit elements)」という概念がありました。これは、製品などがどれだけ、間接費を支え、また、利益を生むことに貢献できるかということを示す概念です。つまり、ここでは、本質的に、「間接費は支えられるものである」と考えられているのです。この会社では、大昔から、意思決定は、すべて、キャッシュフローによって行ってきました。

一つ、例を挙げましょう。何年か前に新聞で見た、実際にアメリカであった話ですが、ある製油所が売りに出されました。この売買成立の要件は、明らかに、売り手は、「この製油所を手放すと収益性ないしは、キャッシュフローが良くなる」、そして、同時に、買い手は、「この製油所を購入して、精製業を行うとお金が儲かる」ということです。そして、実際に、ある会社は、この製油所を購入して、精製業を行い、大儲けをしたとのことでした。何故でしょうか。報道されていたのは、この製油所を購入した会社の間接費は、元の所有者が数百人のオーバーヘッドを抱えていたのにたいして、10人に満たないオーバーヘッドしか持っていないということでした。これを図で表示すれば、下記のように思えます。

製油所の売買は成立し得る



ところで、TOC の有名な定義式に下記のものがあります。

$$\text{純利益} = \text{スループット} - \text{業務費用}$$

この式で、右辺にあるスループットを移項して左辺に持ってきて、左辺の純利益を右辺に持ってくると、

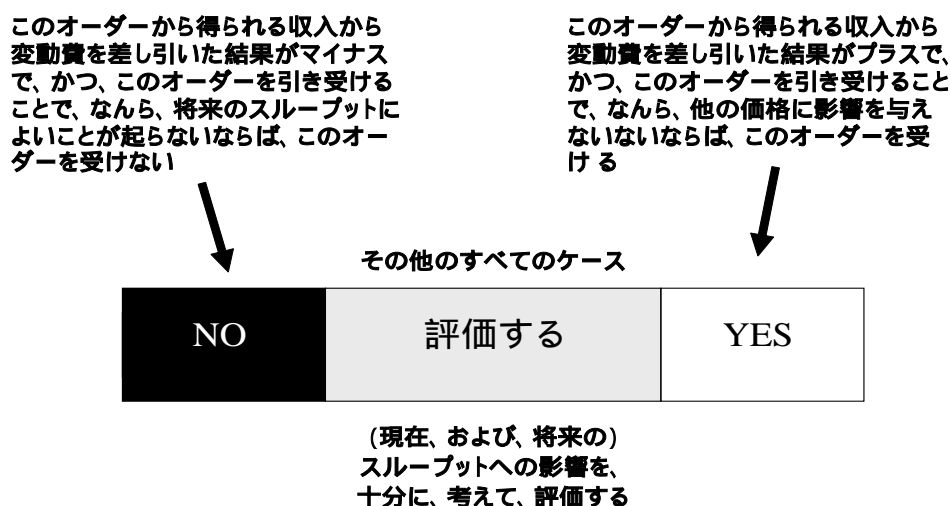
$$\text{スループット} = \text{業務費用} + \text{純利益}$$

となります。この式は、正に、小生が、大昔に学んだ、「間接費、および、利益への貢献 (Contribution to overhead and profit elements)」という概念と同一です。

要約すると、「企業は、メーカー希望小売価格を決定できるが、実販売価格は、市場が決めるということ、そして、間接費を取り戻せるほどスループットが大きくないのは、間接費が大きすぎるか、スループットを生むケイパビリティが小さすぎるということになります。つまり、櫻井先生の仰っていることは、「メーカーが、“メーカー希望小売価格”を決定するときに、間接費を入れなさい」という主張に過ぎません。しかし、間接費を“メーカー希望小売価格”に算入しようしまうと、それによって、企業が赤字になったり、赤字を累積させてしまったりすることとは関係ありません。なお、念のために付け加えますが、TOC では、例えば、あるオファーを受けるか受けないかについての意思決定の際、単純に、櫻

井先生の言われている「限界原価に基づく価格決定の結果を利用する」というようなことは行いません。例えば、「ある顧客が、非常に大きい購入に対して、5%の価格割引を要求した。この要求を受理すべきか」ということに対して、短期的、中長期的な評価をしますが(詳しくは、「制約が市場にあるとき」, エリ・シュラーゲンハイム、ビル・デットマー著、拙訳、ラッセル社刊の第 13 章をご覧ください)、それを視覚的に表現すると、下図のようになります。

図13.1 値引きを行っても、あるオーダーを受けるべきか、それとも、受けないほうがよいのか?



なお、TOC と ABC の比較については、

<http://www.toc-japan.com/Comn/operation%20research.pdf> をご覧ください。

KK さん、以上、小生の考えを述べましたが、ご納得いただけましたでしょうか。どうぞ、ご自分でよく考えて、結論を出して下さい。小生は、自分の考えが正しいと思っています。

2005 年元旦
小林英三記

追伸：

いま、思い出しました。キャッシュフローによる意思決定は、石油産業のような装置産

業では、昔から、「常識」として行われていました。数年前に、ある装置産業に勤務していた人に、スループット会計を説明したら、「小林さん、そんなこと、常識じゃないですか、なんで今頃、そんなことを売り込もうとしているの」と、逆に質問を受けました。そこで、「うん、なるほど」と気づいたことがあります。正に、装置産業に勤務していたということが、小生が TOC に捉まった理由です。

宿命的に、装置産業は、昔から、線形計画法のヘビー・ユーザです。そこでは、連産品を販売するので、スループット会計と同様、全体を見て、キャッシュフローによる意思決定を行わざるを得ないからです。そして、装置産業では、線形計画法の利益最大モデルの目的関数を、よく、意思決定に使いますが、この目的関数は、スループット会計と同じように、間接費を、「売上 - 真の変動費」、すなわち、スループットで支えられる費用として扱います。また、日本での IE の草分けと言われている千住鎮雄先生、伏見多美雄先生も、スループット会計と同じことを「経済性工学の基礎」という御本の中に、既に、40 年前に書かれています。つまり、このような限界的なキャッシュフローの変化を基礎とする意思決定は、なにも、「ゴールドラットが新しく発明したもの」ではなく、少なくとも、50 年前から、「常識」だったのです。ところが、ディスクリートな製造業などでは、歴史的に、原価計算に基づき、意思決定を行ってきました。そして、そこでは、間接費は、価格設定に無視できない要素として扱われてきたのです。ですから、多分、「なに、TOC？そんなもの、昔からあるじゃないか」という議論が出てくるのも当然です。しかし、問題は、物事を決定する立場にある経営者、上級管理者、または、経理部所属の人たち、その他の産業界に関係する人たちで、「意思決定に影響力のある人たち」の中に、『この当り前のこと』を常識と考える人の割合が、経験的に、必ずしも高くないことだと思えます。これらの人たちの多くは、経営環境や原価構造が変化したにも拘らず、旧来の伝統的な（陳腐化した）規範となってしまうフレームワークによる意思決定を行ってしまい、得られるべきスループット、したがって、利益を失う結果になっている企業も多数あるのが現実と考えられることだと思えます。以上は、「余談」です。