

第V講 特殊な経営管理会計・部門別損益管理システムの作り方

パート1 経営管理会計P/Lの横軸の作成

作成の
考え方

サービス業などの特殊な経営管理会計では、組織を構成する大部分の部門をライン化します。大概、結果としてのスタッフは本社（総務・経理）のみです。つまりほとんどの部門がP/L単位、損益を測定する部門の単位となります。

P/L単位は「業務単位」とします。より正確には「業務の管理単位」です。このP/L単位を基に、他業界・他社と同様に、管理者は月度のPDCAを回していきます。

■作成事例 この事例は温泉旅館です。規模は年商約30億円です
横軸の本社営業から仕入課までがP/L単位です。

図表V-1

	科目	本社営業	大阪営業所	東京営業所	リザーブ	営業部計	フロント課	客室課	業務	サービス部
売	社外売上	375,523	238,398	164,390	1,148,468	1,926,779	143,008	230,451	0	373,459
上	社内売上・社内外注	-267,344	-166,480	-117,012	-655,154	-1,205,990	132,694	293,568	83,871	510,134
高	売上計	108,179	71,918	47,378	493,314	720,790	275,702	524,019	83,871	883,593
	料理・飲料・商品原価	7,140	6,048	3,392	173,916	190,496	44,955	72,055	0	117,010
	リネン費	1,629	1,083	714	7,429	10,855	4,152	7,892	1,263	13,307
原	サービス品費	2,281	1,516	999	10,401	15,197	5,813	11,049	1,768	18,630
価	消耗備品計	3,978	2,645	1,742	18,141	26,507	10,139	19,270	3,084	32,493
	原価計	15,029	11,292	6,846	209,888	243,055	65,058	110,266	6,116	181,441

売店	店舗課	調理課	設備課	仕入課	事業本部	事業部計	本社	戦略費	全社計
258,871	181,811	18,635	1,089	33,617	14,750	2,809,011	143,939	0	2,952,950
52,036	-1,396	606,834	138,969	7,069	0	107,657	-107,657	0	0
310,907	180,415	625,469	140,058	40,686	14,750	2,916,668	36,283	0	2,952,950
132,800	23,619	329,329	11	7,688	0	800,952	1,448	0	802,400
4,682	2,717	9,420	2,109	613		43,704	546	0	44,250
6,555	3,804	13,188	2,953	858		61,185	765	0	61,950
0	0	0	0	0		59,000	0	0	59,000
144,037	30,140	351,937	5,073	9,158	0	964,841	2,759	0	967,600

上記の場合、営業部計およびサービス部計は、計算上、欄を設けているだけで、営業部・サービス部の部長やスタッフがいるわけではありません。

第V講 特殊な経営管理会計・部門別損益管理システムの作り方

それぞれの部門、P/L単位の業務内容です。

図表V-2

部門名	業務内容
本社営業	現地（兵庫の温泉旅館）での営業部門。主にSランク固定客への訪問営業
大阪案内所	大阪の営業拠点。主に旅行代理店への営業
東京案内所	東京の営業拠点。主に旅行代理店への営業
リザーベーション	電話、ネットでの宿泊予約受け
フロント課	フロント業務。チェックイン・アウト業務
客室課	食事の配膳とハウスキーピング（客室清掃）の一部
業務	ハウスキーピング（客室清掃）と業務雑務の処理
売店	旅館内売店での土産物販売および商品管理
店舗課	旅館内の飲食店（クラブ）
調理課	厨房での料理作業
設備課	ボイラーを含む施設管理
仕入課	リネン等の購買係り

前ページのP/Lではフロント課、客室課等に社外売上を計上しています。この中にはいわゆる館内営業での売上高が含まれます。顧客との会話の中で、次回の予約を取る営業活動です。これは固定客が極めて多いこの旅館の特徴であり、販売戦略です。・・・このようなクライアントの特性に基づく販売政策の強化を経営管理会計でも促進できるしくみを作っていきます。

パート2 管理会計P/Lの縦軸の作成

作成の
考え方

経営管理会計上のP/L科目は、その業界・業態または企業特有の管理ポイントを意図的に入れ込み表示します。

第V講 特殊な経営管理会計・部門別損益管理システムの作り方

■作成事例

図表V-3

科目	
売	社外売上
上	社内売上・社内外注
高	売上計
	料理・飲料・商品原価
	リネン費
原	サービス品費
価	消耗備品計
	原価計
粗利益	
粗利益率	
変	社外外注費
動	送客手数料
費	カード手数料
	変動費計
限界利益	
限界利益率	
	人件費
	設備費(減価償却費)
固	光熱費
定	修繕費
費	広告宣伝費
	諸経費
	固定費計
貢献利益	
貢献利益率	
事業本部費	
本社費	
経常利益	

●社外売上 ●料理・飲料・商品原価
●社外外注費 ●送客手数料 ●光熱費・・・が重点管理ポイントとなります。その中で、次の科目はこの業界特有の管理ポイントです。

【送客手数料】・・・旅行代理店へのマージンです。売上の約15%程度を支払います。自社の営業が直受注することは重要課題です。

【光熱費】・・・この会社は温泉旅館です。施設の光熱費の管理(ムダの排除)も重要課題です。

科目の説明

- ①社外売上・・・経理上の売上高、実際に当社へ入ってきた販売・サービスの代金です。
- ②社内売上・社内外注・・・売上が立たない部門、この事例で言えばフロント課や業務、調理課などが、提供したサービスの代金として、売上が上がる部門から社内取引として受け取る売上高です。売上が上がる部門から見れば、(外へ仕事を依頼する＝外注するのではなく)社内へ外注したことになります。
- ③社外外注費・・・実際に社外へ外注したもの(例：繁忙時に配膳係りを依頼)への支払代金です。
- ④カード手数料・・・カード支払でのカード会社への支払い手数料です。

第V講 特殊な経営管理会計・部門別損益管理システムの作り方

パート3 外部売上の計上

作成の
考え方

外部売上高それぞれの計上部門を決めます。売上に関する按分＝社内売上高の計上は後の作業となります。売上追求のモチベーションアップにつながるようなルールを作ります。

- 作成事例 この事例では、宿泊売上高（含：入浴）、料理売上高、飲料売上高、商品（土産物）売上高、クラブ売上高を経営管理会計上別個に計上しています。（P/L表には科目としては表示されていません。）

図表V-4

	科目	本社営業	リノベーション	フロント課	客室課	売店	店舗課	調理課
売上高	社外売上	375,523	1,148,468	143,008	230,451	258,871	181,811	18,635
	社内売上・社内外注	-267,344	-655,154	132,694	293,568	52,036	-1,396	606,834
	売上計	108,179	493,314	275,702	524,019	310,907	180,415	625,469
原価	料理・飲料・商品原価	7,140	173,916	44,955	72,055	132,800	23,619	329,329
	リネン費	1,629	7,429	4,152	7,892	4,682	2,717	9,420
	サービス品費	2,281	10,401	5,813	11,049	6,555	3,804	13,188
	消耗備品計	3,978	18,141	10,139	19,270	0	0	0
	原価計	15,029	209,888	65,058	110,266	144,037	30,140	351,937
	粗利益	93,150	283,426	210,644	413,753	166,870	150,275	273,532
	粗利益率	86.1%	57.5%	76.4%	79.0%	53.7%	83.3%	43.7%

- 各営業部門の売上高は営業マンが館外営業活動で受注してきた宿泊売上高です。
- リノベーションの売上高は電話およびインターネット予約の売上高です。
- フロント課の売上高は館内営業で受注した宿泊売上高です。
- 客室課の売上高は飲み物（飲料）の売上高と館内営業での売上高です。
- 売店は土産物販売の売上高です。
- 店舗課はクラブでの飲食売上高です。
- 調理課の売上高はいわゆる追加料理の売上高です。

第V講 特殊な経営管理会計・部門別損益管理システムの作り方

作成の
ポイント

このように売上高の計上部門も、その部門の売上追求のモチベーションアップにつながるように設定します。

事例では、

- リバージョンではネットをより使いやすいものに改善して予約増を図る
 - フロントはチェックアウト時に館内営業で次回予約を取ろうとする
 - 客室課は配膳時、積極的に飲料販売に努める
 - 売店、店舗は明瞭に独立採算で運営するよう意識づける
 - 調理課の追加料理受注への意欲を高める
- ことをねらいとして設定しています。

パート4 直課と共通費用の配賦

作成の
考え方

直課できる費用は直課します。その他の費用＝共通費用は、一般的な経営管理会計同様に、一定基準の基で費用配賦します。

■作成事例

【変動費】

- 料理・飲料・商品に関わる原価は直課しています。

図表V—5

	科目	本社営業	リバージョン	フロント課	客室課	売店	店舗課	調理課
売	社外売上	375,523	1,148,468	143,008	230,451	258,871	181,811	18,635
上	社内売上・社内外注	-267,344	-655,154	132,694	293,568	52,036	-1,396	606,834
高	売上計	108,179	493,314	275,702	524,019	310,907	180,415	625,469
	料理・飲料・商品原価	7,140	173,916	44,955	72,055	132,800	23,619	329,329
	リネン費	1,629	7,429	4,152	7,892	4,682	2,717	9,420
原	サービス品費	2,281	10,401	5,813	11,049	6,555	3,804	13,188
価	消耗備品計	3,978	18,141	10,139	19,270	0	0	0
	原価計	15,029	209,888	65,058	110,266	144,037	30,140	351,937
	粗利益	93,150	283,426	210,644	413,753	166,870	150,275	273,532
	粗利益率	86.1%	57.5%	76.4%	79.0%	53.7%	83.3%	43.7%
変	社外外注費	0	0	0	53,963	0	36,000	14,000
動	送客手数料	20,827	75,238	4,816	9,155	5,432	3,152	10,927
費	カード手数料	217	991	554	1,052	624	362	1,256
	変動費計	21,044	76,229	5,370	64,170	6,056	39,514	26,183
	限界利益	72,106	207,197	205,274	349,583	160,814	110,761	247,349
	限界利益率	66.7%	42.0%	74.5%	66.7%	51.7%	61.4%	39.5%

第V講 特殊な経営管理会計・部門別損益管理システムの作り方

- リネン費、サービス品費消耗品費は売上高比率で按分しています。
- 社外外注費は直課しています。
- 送客手数料とカード手数料は売上高比率で按分しています。

従って、

- 調理課の食材原価、売店の仕入れ高、店舗の飲料原価、客室課の社外外注費（配膳業務の外注）、調理課の社外外注費（仕出し外注）、店舗の社外外注費（ホステス依頼）は各管理者の管理対象科目となります。

【固定費】

図表V—5

	科目	本社営業	リバーソ	フロント課	客室課	売店	店舗課	調理課
売	社外売上	375,523	1,148,468	143,008	230,451	258,871	181,811	18,635
上	社内売上・社内外注	-267,344	-655,154	132,694	293,568	52,036	-1,396	606,834
高	売上計	108,179	493,314	275,702	524,019	310,907	180,415	625,469
	人件費	24,683	29,370	96,084	129,988	33,863	13,951	61,261
	設備費(減価償却費)	6,926	31,450	17,597	33,322	19,843	11,419	39,874
固	光熱費	430	1,957	13,778	21,372	6,761	2,870	11,482
定	修繕費	272	1,251	701	11,120	789	456	1,590
費	広告宣伝費	995	4,535	2,535	4,818	-	-	-
	諸経費	6,659	13,952	7,430	14,122	32,379	46,862	16,856
	固定費計	39,966	82,514	138,124	214,740	93,635	75,558	131,063
	貢献利益	32,140	124,683	67,150	134,843	67,179	35,203	116,286
	貢献利益率	29.7%	25.3%	24.4%	25.7%	21.6%	19.5%	18.6%

- 人件費は直課しています。
 - 設備費(減価償却費)は一定比率(例:本社費として計上して本社費の配賦基準で按分)しています。光熱費、修繕費も同様です。
 - 広告宣伝費は(その内容から)、売店、店舗、調理には配賦していません。この場合は、それが合理的との判断からです。
- ※この企業の成長ステップおよび売上規模では、各部門長の責任範囲は限界利益までとなります。固定費の管理は権限外です。

第V講 特殊な経営管理会計・部門別損益管理システムの作り方

パート5 売上の社内取引・社内売上の計上

作成の
考え方

売上高の社内取引方法を検討します。
第IV講で次のように説明しました。

社内各部門間で発生する取引には、一般的には代表的な例として、

- ①社内各製造部と社内各営業部の間での製品の社内取引
- ②社内製造部間での他製造部との部品・製品の社内取引
- ③物流、電算等のサポート部門と直接部門での業務サービスの取引

があります。それぞれ、

- ①社内売上と社内仕入の経営管理会計上の計上の仕方
 - ②取引の価格
 - ③取引に関して発生する費用の負担の基準
 - ④経営管理会計P/L上の計上・表示方法
 - ⑤計上の時期
- 等を定めます。

この「特殊な経営管理会計システム」では、上記の「③物流、電算等のサポート部門と直接部門での業務サービスの取引」での**業務サービスの取引**に該当すると考えて差し支えありません。また、同様に次のように記しました。

この時の価格設定は、

- ①市場価格法・・・同一製品または類似品の実際の市場価格を適用する方法
- ②市場価格修正法・・・市場価格法で設定した価格から、実際にはかからない、販売費や管理費を差し引いて設定する方法
- ③原価加算利益法・・・標準原価に一定の利益率を加算して設定する方法
という一般的方法を考え方ベースとして
- ④協議法・・・部門間で適宜協議をして決める方法

を用いて取引価格を設定します

この「特殊な経営管理会計システム」では、現実的には、市場価格法、市場価格修正法を適用することは困難です。例えば、客室課の業務を、実際に外注している外注先の「価格から、実際にはかからない、販売費や管理費を差し引いて設定する方法」を適用しようとしても、「実態」はつかめません。外注費は営業努力によって変わるし、繁閑によっても大きく左右されます。この方法の適用は困難です。

第V講 特殊な経営管理会計・部門別損益管理システムの作り方

従ってこの事例では、「③原価加算利益法・・・標準原価に一定の利益率を加算して設定する方法」を変形した形での適用法を考えました。その作業フローです。

- ①コストのカウント・・・標準原価ではなく部門のトータルコスト、(これまでの作業で社内売上分を除く原価、変動費、固定費を各部門のP/Lに入れました。
- ②社内売上比率の設定・・・考え方として、非営業部門(下表の客室課や業務)は業務サービスを提供して、その対価を営業部門から受け取る、それを社内売上とする。営業部門から見れば社内にその業務を外注する、社内外注とする、とします。
一定比率をシミュレーションを通じて設定します。この事例の場合70%です。

図表V-6

		営業部計							
	科目	本社営業	大阪営業所	東京営業所	リノベーション	フロント課	客室課	業務	
売	社外売上	375,523	238,398	164,390	1,148,468	1,926,779	143,008	230,451	0
上	社内売上・社内外注	-267,344	-166,480	-117,012	-655,154	-1,205,990	132,694	293,568	83,871
高	売上計	108,179	71,918	47,378	493,314	720,790	275,702	524,019	83,871
	料理・飲料・商品原価	7,140	6,048	3,392	173,916	190,496	44,955	72,055	0
	リネン費	1,629	1,083	714	7,429	10,855	4,152	7,892	1,263
原	サービス品費	2,281	1,516	999	10,401	15,197	5,813	11,049	1,768
価	消耗備品計	3,978	2,645	1,742	18,141	26,507	10,139	19,270	3,084
	原価計	15,029	11,292	6,846	209,888	243,055	65,058	110,266	6,116
	粗利益	93,150	60,626	40,532	283,426	477,735	210,644	413,753	77,756

●営業部門は社内売上・社内外注がマイナスとなっています。そのマイナス分を非営業部門に割り振ります。＝非営業部門の社内売上高となります。

第V講 特殊な経営管理会計・部門別損益管理システムの作り方

図表V-7

No.	科目	全社計
1	売 社外売上	2,952,950
2	上 社内売上・社内外注	0
3	高 売上計	2,952,950
4	料理・飲料・商品原価	802,400
5	原 リネン費	44,250
6	価 サービス品費	61,950
7	消耗備品計	59,000
8	原価計	967,600
9	粗利益	1,985,350
10	粗利益率	67.2%

イコールとなる。

社内売上・社内外注は結果として相殺されて、売上高計は社外売上と同額となります。

③社内売上高配分比率・・社内売上を各非営業部門にどれくらいの割合で振り分けるかシの設定 ミュレーションを通じて設定します。

この際の考え方が、前述した「③原価加算利益法・・・標準原価に一定の利益率を加算して設定する方法」の「一定の利益率」です。

次ページの表を見てください。

最後の各部門の貢献利益率が事業部計の約25%前後に並んでいます。これは結果として「一定の利益率」にしたことと同様です。

このような形で社内売上を割振ります。

参照頂いている事例は、実績値ではなく、経営管理会計導入時の「予算・計画」です。この「予算・計画」は、**貢献利益のスタートラインを同じくして**、各部門の営業努力、変動費および固定費の有効活用努力を通じて、業績向上を図っていこうとするものです。

第V講 特殊な経営管理会計・部門別損益管理システムの作り方

図表V-8

科目		営業部計			サービス部			仕入課	事業部計
		リノベーション		フロント課	客室課	業務			
売	社外売上	1,148,468	1,926,779	143,008	230,451	0	373,459	33,617	2,809,011
上	社内売上・社内外注	-655,154	-1,205,990	132,694	293,568	83,871	510,134	7,069	107,657
高	売上計	493,314	720,790	275,702	524,019	83,871	883,593	40,686	2,916,668
	料理・飲料・商品原価	173,916	190,496	44,955	72,055	0	117,010	7,688	800,952
	リネン費	7,429	10,855	4,152	7,892	1,263	13,307	613	43,704
原	サービス品費	10,401	15,197	5,813	11,049	1,768	18,630	858	61,185
価	消耗備品計	18,141	26,507	10,139	19,270	3,084	32,493	0	59,000
	原価計	209,888	243,055	65,058	110,266	6,116	181,441	9,158	964,841
	粗利益	283,426	477,735	210,644	413,753	77,756	702,152	31,528	1,951,827
	粗利益率	57.5%	66.3%	76.4%	79.0%	92.7%	79.5%	77.5%	66.9%
変	社外外注費	0	0	0	53,963	8,637	62,600	0	112,600
動	送客手数料	75,238	126,895	4,816	9,155	1,465	15,436	711	164,999
費	カード手数料	991	1,447	554	1,052	168	1,774	82	5,827
	変動費計	76,229	128,342	5,370	64,170	10,271	79,811	792	283,426
	限界利益	207,197	349,392	205,274	349,583	67,485	622,342	30,735	1,668,400
	限界利益率	42.0%	48.5%	74.5%	66.7%	80.5%	70.4%	75.5%	57.2%
	人件費	29,370	83,808	96,084	129,988	25,568	251,639	16,140	482,293
	設備費(減価償却費)	31,450	45,864	17,597	33,322	5,429	56,347	2,621	184,954
固	光熱費	1,957	2,863	13,778	21,372	4,268	39,418	161	85,346
定	修繕費	1,251	1,829	701	11,120	5,560	17,380	106	36,976
費	広告宣伝費	4,535	6,627	2,535	4,818	771	8,123	-	14,750
	諸経費	13,952	33,725	7,430	14,122	2,260	23,812	1,096	118,659
	固定費計	82,514	174,716	138,124	214,740	43,855	396,720	20,123	922,979
	貢献利益	124,683	174,676	67,150	134,843	23,630	225,622	10,612	745,422
	貢献利益率	25.3%	24.2%	24.4%	25.7%	28.2%	25.5%	26.1%	25.6%