

第 VII 章

財務管理の現状と問題点 及び近代化対策

第七章 財務管理の現状と問題点及び近代化対策

総論

現在、中国が、国家を挙げて推し進める市場経済化は、急速な発展をとめない、沿海地方の商工地域で多大な成果を生み出している。

他方、当宝鶏ビール工場においては、沿海地方の地域と同様の経済的立地条件を有しておらず、独自の経済発展計画に基づいた政策を展開しなければ、凡そ、当工場の持つ潜在的可能性を開花させることは困難である。

さらに、第9次5ヶ年計画の達成を考えた場合、巨視的に立脚したそれら目標の重要性については、全く異存はないが、今後、陝西省を中心に地域的な市場占有競争を厳しく展開してゆかねばならず、より現実的で、取り組みやすい地域戦略・地域戦術を必要不可欠なものとする。

財務管理は、その運営上の前提として、報告目的の会計制度が適切に運用されていなければならないが、それだけでは不十分である。さらに、企業活動により生み出された適正利益を将来にむけて、安定成長させつつ、他方、資産の形成を均衡を保ちつつ充実させねばならない。実は、稼得利益をいかに処分し、また再投資していくかという判断は、高度かつ複雑な情報分析を要し、ここにこの財務管理技術修得のむずかしさが内在する。

当工場は、今後、国有企業から有限公司へと組織を変更させてゆくが、特に「自己責任原則」に基づく、資本政策及び資金調達の成否が、第9次5ヶ年計画達成の最重要課題と成り得ると確信する。その為、本章では、利益計画の適正化から始まり、その稼得の再投下資金連動までを視野に入れ、特に資金分析の面からも考察と提言を行なった次第である。

ところで、財務管理は、情報加工技術の側面を有しており、その優劣が、経営判断の優劣に直接つながりかねない。したがって、財務管理は単なる会計情報の処理技術にとどまってはならない。また、これに携わる者と、これを解析し、意思決定を行なう者とは、現行制度の中で、最大限に能力を発揮するがための対策を探るべきである。この点についても、言及を試みた次第である。

さらに、原価計算制度において、市場経済下での、価格競争力の適時適切な把握は重要であり、その充実が求められる。現行の二制二則に基づく会計制度は、本来、中国が求める制度に至るまでの、経過的な措置とも考えてみたい。なぜならば、国際的な会計基準に比して、さらに発展充実を図らねばならないからである。

つまり、原価計算その他について、国際会計慣行上は中国に比して、細かく計算実務を行っており、外資系企業等と競争状態を迎えた場合、客観的分析を行うのに不十分であるからである。

このような理由から、本工場にとって、有用な情報加工技術の蓄積を図ることを前提に、若干の考察と提言も試みた。本工場の経営資源の最たるものとして、能力の高い職員を挙げたい。「優勝劣敗」の原則下で、彼らのひとりひとりが課題の克服とともに、豊かな企業発展を約束してくれるものと確信するものである。

7.1 財務管理状況

7.1.1 現 状

7.1.1.1 会計処理の状況

財務管理を運営する上で、日々の会計処理から始まり、会計報告までの一連の会計手続きは、よどみなく円滑に実施されなければならない。

状況把握を行なう意味で、業務監査を行ったが、会計組織、帳簿組織、伝票組織は整然と運営されており、二制二則に基づく会計原則、会計処理基準も遵守されていることが確認できた。

7.1.1.2 経営分析概況

直近の会計報告書を含めて、過去三期分の財務諸表の提出がなされたので、主として財政状態と経営成績を中心に、データの取りまとめを試みた。

7.1.1.2.1 財政状態—貸借対照表分析

市場経済制度の導入により、収益重視の思考が中国に浸透しつつあるが、伝統的に中国の会計制度は、所有資産・債務弁償能力重視の制度である。したがって、国際

会計基準に見られる収益力判定重視の制度とは、異った視点によって成り立っており、数値の単純な国際比較・検討を求めることは適切でないと考える。

したがって、現行制度下での数値の解析を、改善の対策を探る手段としておきたい。

まず、貸借対照表を百分率に置き換えて、資産の状況変化を比較してみた。

(表Ⅶ.1.1)

表Ⅶ.1.1 百分率貸借対照表

(94年)

流動資産 49.8%	負債 90.3%
固定資産 50.2%	
資本 9.7%	

(95年)

流動資産 56.2%	負債 88.2%
固定資産 43.8%	
資本 11.8%	

(96年)

流動資産 57.1%	負債 89.9%
固定資産 42.9%	
資本 10.1%	

94年から96年までの三期の比較を行なった場合、ほぼ資産対負債の比率、流動資産対固定資産の比率、そして負債対資本の比率が変化していないことが明らかである。

客観的に概要を分析すると以下のようなになる。

(1) 概して借入金が多く、健全性を欠いている。

多額の借入金による原材料調達が行われており、その金融支出は、全体収益を圧迫している。

(2) 流動資産の比率が資産額に対してほぼ50%で推移しているが、現金販売（為替手形取引含む）が原則であることを考えれば、比率として60%～70%程度は確保すべきであろう。

(3) 固定資産の比率が資産額に対してほぼ50%で推移しているという実態は、償却しなければならない金額が多額であるということの意味し、原価低減化の上で負担となろう。

(4) 全体として財務体質が硬直化傾向にあるため、増産計画を実施した場合、新たな運転資金の確保が課題となる。また、金融支出の減額化は、全体として流動化傾向に好影響をもたらすため、低金利融資への切換えを早期に試みるべきである。

(5) 有限公司への組織変更にともなって、まず着手すべきは自己資本の充実であろう。原材料調達のための金利負担は極力避けるべきであり、また金利のかからぬ資金調達は、財務体質強化に即効性が現れると考えられる。

表Ⅶ-1.2 収益性の推移

(単位 千元)

	94年	95年	96年
売上高	213,920	349,627	440,598
売上原価	148,259	245,169	327,263
販売費用	12,949	20,035	19,049
売上税他	22,416	32,932	37,465
売上利益	30,296	51,441	56,821
営業費用	21,502	30,127	27,845
営業利益	682	1,477	657
営業外収入	10	4	1,623
営業外支出	254	420	339
経常利益	438	1,064	2,008

過去三期分の比較の上で、原価率の上昇傾向に注目しておきたい。94年(69.3%)・95年(70.1%)・96年(74.2%)と推移してきている。原材料の調達において、世界的な慢性的穀物不足の影響は否定できず、何らかの効果的な策を講じたいものである。

(1) 中国では、物品購入時に独特の税負担が発生し、増値税・消費税の負担も月次納付が義務づけられ、財務上の負担を重くする。したがって、発生した税負担は、数値以上の負担として考えるべきである。

(2) 営業利益率は、94年(0.3%)・95年(0.4%)・96年(0.1%)と推移している。国際的な基準で判断した場合、極めて低いことが問題である。

(3) 経常利益率は、94年(0.2%)・95年(0.3%)・96年(0.4%)と推移している。営業利益率と同様に数値は低い。原価率の低減に先んじて財務的な技術的な改革を行なわねばならないことを示している。

(4) 営業外支出が、営業利益に比して、多額であることに注目すべきである。これは、支出の絶対額の多少より、本来の営業活動以外の目的に支出が多くなされていることを示している。

7.1.1.3 制度会計（財務会計）と内部会計（管理会計）の運営

7.1.1.3.1 経営者意思決定支援情報

宝鶏ビール工場における会計制度の運営は、適切に迅速処理されている。したがって、会計報告書は信頼に値する。さらに、月次納付が義務づけられている各種の税額計算と納税資金準備作業も円滑に進められていると言えよう。

しかしながら、制度会計（財務会計）によって加工された情報を基に、経営者の意思決定を支援するのは不十分である。それは、制度会計が報告を目的とするものであり、過去計算に重点をおいているからである。有用な情報とは、常に未来計算に重きをおくべきである。したがって、内部会計（管理会計）の制度を充実させ、経営者の意思決定を、真の意味で支援していかなければならない。

特に、伝統的に縦割り行政の働く中国企業において、職務・職責が明確にされている点は、頼もしい限りである。財務部門において、会計組織、帳簿組織の明確化のため、担当割りが明確に線引きされている。この点、会計責任上は有用でも、情報加工を行なう点で不都合な面もある。

さらに、内部銀行局を介在させて、関係部署を独立組織に見立て、成果計算・生産性の検討を行なっている点についても、同様の懸念がある。

内部銀行局は、伝票（単票）の利用によって、財貨の認識・測定を行っているが、情報の集計作業方法の工夫によって、情報提供の質の向上を図ることは可能である。

7.1.1.3.2 経営情報の加工技術と戦略戦術の策定

宝鶏ビール工場の経営幹部にトップ・インタビューを実施したが、経歴は多種多彩であり、着任以前に何かしらの行政管理者の経験を持っている。この点において、指導力に期待を持たせるものがある。

ところで、経営責任のあるものが、意思決定を行う場合、客観的にみて説得力のあるものでなければならない。それは言動に明確な根拠を示しておく必要がある。幸い、数字は具体的であり、目標を数値化して取り組むことは、進捗を把握するのに有用である。

さて、それぞれ異なった経歴を持つ経営幹部は、自己啓発と修練によって経営技術を身につけてきているが、必ずしも、経営判断に必要な知識・技術を全て身につけているとは言えない。そこで、彼らとそれを支えるスタッフ部門の人間に、正しい共通認識を持つてもらう意味で、経営情報加工技術の向上を図る必要が生じる。特に、数字が単に並んでいるだけの資料の提供や、単純な比較計算を行なっただけの資料の提供は、経営者の支援を行っているとは言い難い情報にとどまる。

経営成績ならびに財政状態を良好に導く場合には、前もって設定された目標に対して、取り得るべき行動の選択が、容易になるよう工夫が必要である。

したがって、制度的に作り出された数字を加工して、戦略・戦術の策定に役立つ型にしていくべきである。その為には、専門知識がなくとも理解できる。また問題点の把握が難なく出来るように、図表を多用した資料や、経営分析に必要な情報に絞り込んだ一覧表などの作成が望ましいと考える。

7.1.1.3.3 経営指標と分析

まず、宝鷄ビール工場の収益構成について言及し、経営指標づくりとその分析の意味につなげたい。

前文中の表Ⅶ.1.1 およびⅦ.1.2 を重ねて考え合わせると以下のことが明らかとなる。

(1) 売上高と売上原価の関係は、収益力の源泉を問うことである。ここから導かれる売上利益（粗利または荒利）は、経営者の意思をまず反映させていなければならない。当工場における粗利は、十分とはいえないが25%以上を確保しており適正の範囲と思われる。

ただし、日本国内のビール会社の粗利益（推定）は、40%～50%に設定されており、市場における競争力と財務的体力に鑑みて、再検討を行なうべきであろう。

(2) 販売費用が、売上利益に対比して高い値で推移している。費用の構成上、変動部分が多いことも承知しているが、販売子会社の効率的経営によって、支出の低減は十分に可能であろう。まず、支出内容の分析を追跡調査し、支出の効果を客観的に測定すべきである。

(3) 営業費用が、粗利益の50%～60%を占めている状態では、営業利益の向上を望めない。営業利益は、基礎的な収益力を的確に表わすものである。今後、当工場が売上を伸ばしても、大消費地での競争が予想以上に激化する可能性もあり、商品の構成まで視野に入れて再考すべきである。経営戦略の重要課題として、営業利益の向上に取り組むべきである。

(4) 経常利益は、正常収益力である。前述のとおり、販売力の大きさから考えると、当工場の正常収益力は著しく低い。営業利益算出段階と経常利益算出段階における支出の大きさが問題になる。 (1)～(3) の点を合わせて判断するに、当工場の収益改善には長期的取り組みが必要である。また、早期に取り組まなければ、企業体力を消耗させてしまうであろう。

☆ 損益分岐点分析と付加価値分析

本工場の本格現地調査を着手した際、併わせて業務監査の実施を行なった。会計制

度（報告会計・財務会計）の充実ぶりに比して、会計情報加工による指標づくりが十分でないので、着目点を以下に触れておきたい。

まず、本格現地調査を実施するに先立ち、1) 収益性・流動性・生産性調査、2) 損益分岐点分析、3) 付加価値分析を行ないたいと考えていた。それは、経営上重要な指標づくりに他ならないからである。

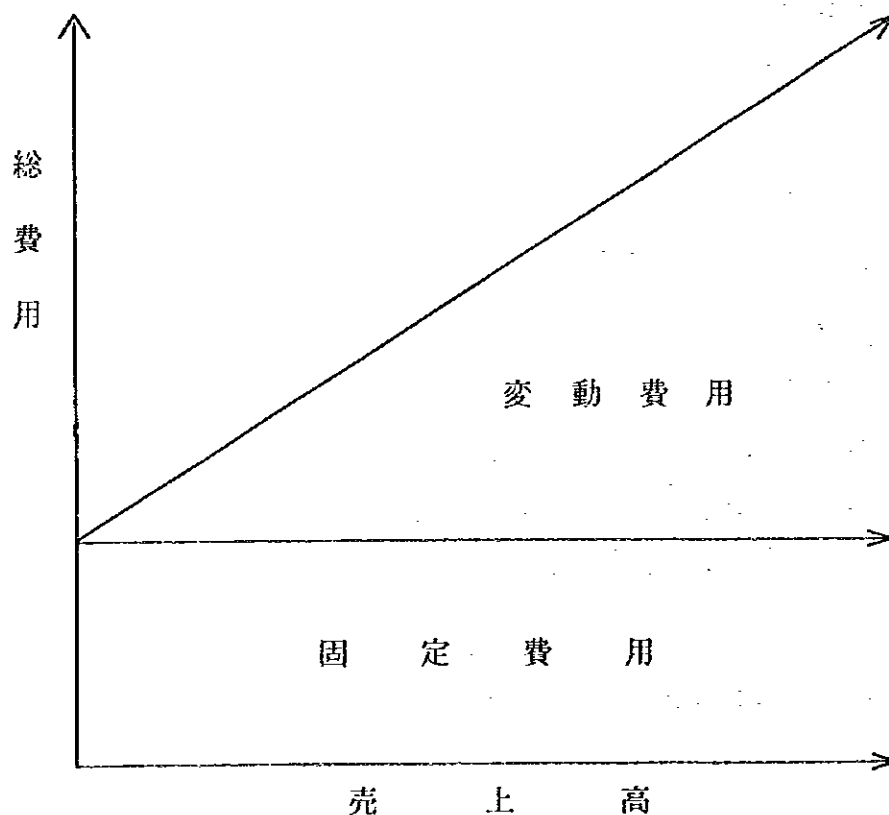
本工場では、定期的にこれらの作業を行なっていないことが判明した。また、これらを実施するために必要な正確な情報を集計していないことも当然であった。

ところで、損益分岐点分析と付加価値分析は、重要な指標づくりにつながるので、触れておきたい。

損益分岐点の算出についての要点は、以下のとおりである。「採算がとれないと事業は成り立たない。」即ち、収益>費用の状態でなければならない。

その為に、売上高=固定費用+変動費用の位置を算出する。

表Ⅶ.1.3



表Ⅶ.1.3で示す変動費用は、商品仕入や材料費など売上に比例して発生する費用である。他方、固定費用は、売上の額にかかわらず発生する費用である。

固定費用の重要認識としては、「売上によって回収しなければ赤字」になるということである。これを、製品1個あたりに置き換えてみると、「1個売る度に、どのくらいの貢献比率で回収できるか？」であり、「何個売れば回収できるか？」である。

このような指標は、実に具体的でわかりやすい。固定費用の回収貢献度合は、「付加価値」で表わすことができる。

$$\text{売上高} - \text{変動費用} = \text{付加価値} \quad (\text{売価} - \text{変動単価} = \text{付加価値単価})$$

固定費用を付加価値総額で回収できる位置は、

$$1 - \frac{\text{固定費用}}{\text{変動費用} + \text{売上高}}$$

で求められる。

損益分岐点分析および付加価値分析によって導き出される指標は、“採算点に到達させるためにどれだけ売るのがか？”であり、“安全な経営状態を保つのに、何%改善すべきか？”である。

損益分岐点評価を損益分岐点比率で求めた場合、おおよそ、以下のように分類できる。

～60%	超優良状態
60%～70%	優良状態
80%～90%	普通
90%～100%	危険状態
100%～	赤字（採算割れ）

当宝鶏ピール工場は、上記表中の“危険域”を今後も推移していくことが予想される。

理由は、固定費用の発生が大きいということである。また、費用以外にも準固定支出が多いということである。当工場の財務的特質として、製造固定費用の三大要素である減価償却費と労務費、そして製造経費が大きいことを明らかにしておきたい。

わかりやすく、具体的に取り組みやすい経営指標づくりを行ない、経営的判断・意思決定に活用すべきである。

当工場の保有資産の大部分は、減価償却資産である。稼働が十分になされなければ、単に維持保修費用が重荷になる。稼働率の悪いものを処分したり、効率的に重点生産を行なうことも選択肢のひとつである。

生産手段・手法の段階まで、話を廻らせることにはなるが、生産面から資産の稼働状況を検討する必要がある。また、運転資金を調達することが、成長期の企業では優先するが、稼働率の悪い資産を保有していることは、資金効率を低下させる要因となるので、注意すべきである。さらに、債務弁済能力向上にも何らの寄与もない。

現時点での判定としては、資金調達が円滑に行なわれることを前提とすれば、資産の有効活用と金利負担減・高付加価値商品販売の組み合わせによって、経営状況が上向くと思われる。

7.1.1.4 資金会計

当工場においては、流動性が低い状況にあり、これが様々な理由づけとなって、経営状態を圧迫してきていることを述べてきた。

一般的に言って、先進経済国の企業会計処理においては、近年特に、資金会計を重視してきている。その理由として、損益計算と収支計算のずれが大きくなってきていることが挙げられる。当初、企業会計においては、損益計算と収支計算は全く等しいかほとんど等しかった。しかしながら、経済発展にともない、交通網の発達により遠隔地との商取引が増え、加えて金融制度の発展により信用取引が増大した。これによって、帳簿上の計算と金銭の出入計算が大きくずれてきたのである。

別な要因として、固定資産の増大が挙げられよう。減価償却は、資産を人為的に期間損益計算を通して、費用化するものである。ここに、実際の支出をとまなわない費用が多額に発生する。

つまり、見かけ上の利益と実際の現金在高が大きく異なる訳である。そこで、計算上の損益だけに注目して、判断を行なうとすれば、経営者は誤った手段・手法を選択する可能性も生じるため、これを補う資金会計が重要となる。

当宝鶏ビール工場は、今後の国家発展や地域社会の発展によって、ますます信用取引の増大が予想され、他方、市場競争に打ち勝つため、販売力増強を担保として、設備投資を盛んに行なうなど、固定資産の増大が予想できる。

ところで、近代経済発展要因をともなった上記の理由は、信用取引にしても、固定資産にしても黒字倒産の主たる要因でもある。是非とも、資金会計を有用な情報として活用し、危機管理に役立て、健全な企業育成の助長を実践すべきと考えたい。

7.1.1.4.1 資金繰り状況

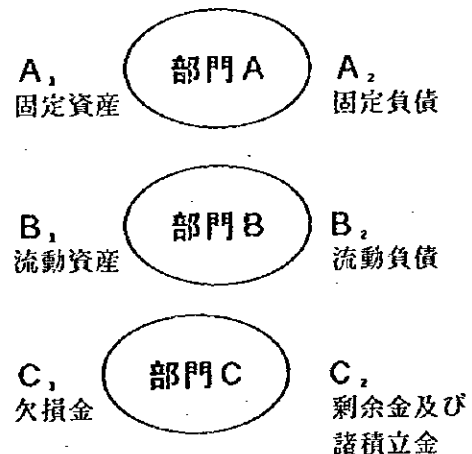
当宝鶏ビール工場の資金繰りは、悪化しつつあるといえる。主な要因としては、健全な資金源泉である売上の利益率が向上しにくい中で、市場競争の激化にともない、ますます今後は、稼得利益を増額させにくくなりつつあるからである。また、固定支出も償却費は支出をとまなわれないとしても、固定資産の維持保全コストが上昇しつつあり、さらに、維持保全を強化すれば、これら業務のため生産を休止させる状況も多くなり、稼働率が下がるという状況も出てくる。加えて、固定資産への設備投資を借入でまかない、金利負担が足かせとなっている。

負債率が、資産に対して90%という状況で、劇的に資金繰りを改善することは困難であるが、最も効果的な資金移動分析を用いた判断によって、改善への道をつけることは可能と思われる。

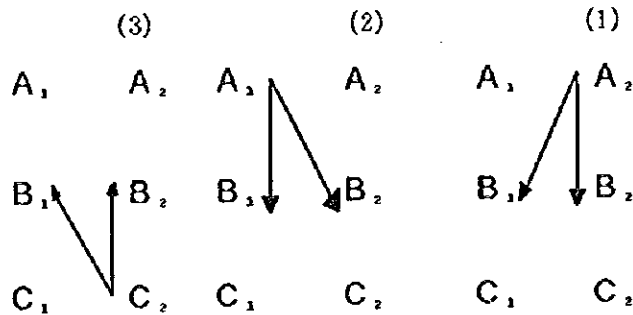
資金移動分析を行なう場合、下記のような手順で行なうことを勧めたい。

まず、貸借対照表は流動性の高い科目から記載することとなっているが、これを逆転させ、上位に固定資産・固定負債を置く。そして、固定資産をA₁、流動資産をB₁、欠損金をC₁とし、対照科目を同様に分類する。これによって、部門A・部門B・部

表VII-1.4



表VII-1.5



門Cが分類されるが、ある時点での財政状態から資金がどのように移動していったか？ その傾向を分析するものである（表VII1.4）

表VII-1.4によって、資金移動パターンは、いくつかに分けられるが、良い代表例・悪い代表例は以下のとおりである。

まず、良い代表例(1)～(3)を挙げてみたい。（表VII-1.5）

(1) は、固定負債の返済が進み、優良な流動資産を形成する状況を生み出す状態、

または、固定負債が短期の負債へ変化する状態である。

(2) は、固定資産が流動化する状態を表わし、流動資産や流動負債に変化する状態である。

(3) は、剰余金や内部に積み立てられていた資金が、流動化し、それぞれ資産と負債へ変化する状態である。

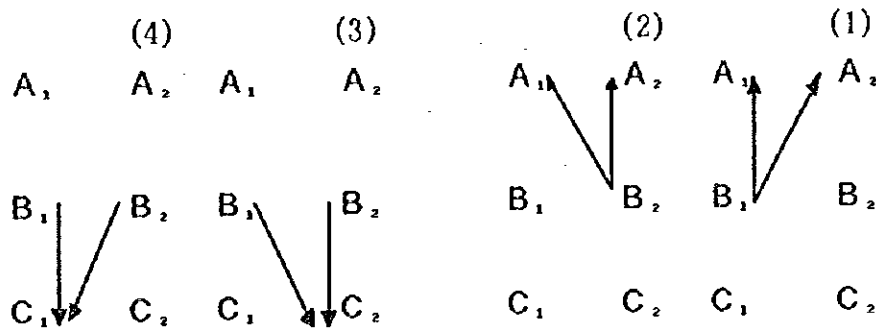
当宝鶏ビール工場において、表VII1.5に見られるような資金移動の大きな変化は、見あたらない。

その大きな理由としては、対資産負債率が高く、支払利息が大きいため、固定負債の流動化がうまく生み出せないこと。また、固定資産の流動化は、減価償却によって多額に昇って費用化は進んではいるが、利益率が大きく向上しないため、見かけの計算で終わっているためである。そして、剰余金や過去の蓄積された優良資産によって、財務的改善を行なう余裕がないためであろう。

ここで注目すべきは、(2)の固定資産の流動化を上手に推し進める方法である。この方法によって、財務改善を行なうことは、当工場にとって最も現実的な選択であろう。

さて、悪い代表例(1)～(4)を挙げてみたい。（表VII1.6）

表VII-1.6



(1) は、流動資産が固定資産に変化する状況で、過度の設備投資等を意味し、固定負債の返済に多額の優良な流動資産が支払いにあてられていることを意味している。

(2) は、流動負債が固定資産に変化する状況で、短期の借入金で設備投資を無理に行なうような状態、そして短期借入金等が徐々に長期の借入金に変化していく状態を表わしている。

(3) は、流動資産と流動負債が剰余金や積立金に変化している状態を表わしている。

(4) は、欠損金の埋め合わせのために、優良な流動資産が多く使われたり、欠損によって生じた資金不足を短期借入金でまかなう状態を表わしている。

当宝鶏ビール工場では、(3)と(4)の傾向は強く表われていない。特に最悪の(4)の傾向は見あたらない。ただ、多額の投資を設備に要するため(1)が、そして老朽化資産の買替えや生産増強のため(2)の傾向が多く見られる。設備投資を行なう際は、他方、資産の流動化が進行するような策を同時に施したり、また計画自体を長期にわたって検討することにより、改善は十分可能である。

表Ⅶ1.7 宝鶏ビール工場における資産・負債の変化状況
1995年～1996年

単位 千円

	1995年		1996年	
	期首	期末	期首	期末
現金	586	4,202	4,202	5,959
流動資産計	150,742	166,294	166,294	192,320
長期投資	2,168	8,679	8,679	9,487
固定資産	114,653	124,951	124,951	169,635
固定資産計	146,567	200,500	200,500	269,260
資産合計	302,087	389,692	389,692	471,067
短期借入	59,400	95,830	95,830	152,090
流動負債計	118,177	180,868	180,868	237,578
長期借入	151,529	158,840	158,840	178,797
固定負債計	155,243	163,065	163,065	186,285
資本金	28,686	28,686	28,686	28,686
利益合計	29,267	45,759	45,759	47,204
負債資本合計	302,087	389,692	389,692	471,067

資金移動分析に照らして、(表Ⅶ1.7) 考察すると、特に、長期投資の伸び率・固定資産の増加率・そして短期借入金および長期借入金の増加率が気にかかる。

つまり、(表Ⅶ1.6) における悪いパターン(1)と(2)が、傾向として表わされる。利益の伸びも大きいと思えるが、稼得した資金の多くが、固定化傾向に強く、大きく変化していることがうかがえる。

7.1.1.4.2 資金調達

まず、中国の経済発展状況から考えて、資金需要は短期・長期にかかわらず、旺盛となることは、十分に予想できる。はっきり言えば、金利は上昇しつづけるだろうということである。当工場においては、第9次5ヶ年計画の達成のためにも、生産の増強は必然であり、設備投資資金の需要は高まる一方である。また、生産設備の稼働率の上昇が高まれば、原材料・副原料等の大量な買い付けも必要となる。つまり、短・長期のいずれの資金も需要が増すばかりである。

さて、(表Ⅶ1.7) で示したように、当工場の借入残高は急激に増加してきている。債務保金の見地から、これに見合う担保がなければ、借入困難になるのであれば、当該計画の達成も非現実的となろう。

現在の国営主力銀行による借入には、課題が残されている。第一に、省単位で貸付

け予算に枠があるため、陝西省全体の資金量が著しく増加しない限りは、今後有利な借入れを続けられそうにない点である。第二に、借入れ金利が10%程度の設定がなされており、この条件で借入れを増やせば、ほとんどの資産は償却をまたずに、取得価額の倍額以上を返済してゆかねばならぬということである。

財務改善を試みても、当分は借入体質の脱却は困難であるから、まず金利負担の軽い資金への借り替えが試みられるべきである。また、返済開始期間が据え置かれる制度が、存在した場合、営業利益の多くを金利負担で放出してしまう現況では、この制度利用の財務的効果は大きい。

表現を変えるならば、金利負担が下がるだけで、経常利益が劇的に改善されるということである。長期的には、株式会社化（有限公司）による資本調達も可能であろうが、まず資金調達の条件改善に着手すべきである。

7.1.2 問題点

7.1.2.1 財務管理手法の問題点

二制二則に基づく会計処理が、実に迅速かつ正確に行なわれていることは、先に述べた。しかしながら、経営分析概況での述べたように、必要と思われる指標づくり等が十分でなく、処理された情報を生かしきれていない点は問題である。

これは、業務に携わる人間の能力に関する問題ではない。実に、経営政策に関する問題で、意識の問題でもある。経営指標として重要なものについては、経営陣より財務職員の方が熟知していると思われるので、基本的な資料をつくる上で、提案を求めべきである。

また経営陣に、会計報告される数値については概算で十分であり、むしろ参考指標を記載すべきであろう。経営判断に必要と思われる指標の一覧を紹介しておきたい。

(表Ⅶ.1.8)

企業の健全性を判断する場合は、資金力指標に注目すべきであり、また収益性の場合、特に営業利益率と経常利益率の動向に注視しなければならない。さらに、7.1.1.3.1でふれたように、生産性分析が行なわれていないので、真の競争力判定がなされていないと断言できる。速やかな取組みを促したい。

ところで、経営者の教育機会の創出が十分でないことも問題としておきたい。単に

知識の習得だけでは、経営判断力を身につけることは困難である。せめて、演習的な授業を数多く設けることをしなければ、実効が挙げられないと思われる。要は、技術的な問題だけに、反復的な学習訓練がなされるべきである。現段階ではそれが少ない。

表Ⅶ.1.8

経営分析諸指標

指標名	算式
総合 ①総資本経常利益率(%)	経常利益/資産合計
資金力 ②総資本回転率(回) ③自己資本比率 ④流動比率 ⑤当座比率 ⑥手元流動性 ⑦固定長期適合率(%) ⑧売上債権回転期間(カ月) ⑨棚卸資産回転期間(カ月) ⑩仕入債務回転期間(カ月) 11運転資金回転期間(カ月) 12売上高支払利息比率(%) 13経常収支比率(%)	売上高/資産合計 自己資本/資産合計 流動資産/流動負債 当座資産/流動負債 手元流動資金/(売上高÷365) 固定資産/(自己資本+長期借入金) (受取手形+売掛金)/(売上高÷12) 棚卸資産/(売上原価÷12) (支払手形+買掛金)/(売上原価÷12) ⑤+⑥+⑦ 支払利息・割引料/売上高 経常収入/経常支出
成長性 14売上高推移(千円) 15経常利益推移(千円)	
収益性 16売上高総利益率(%) 17売上高販管费率(%) 18売上高営業利益率(%) 19売上高経常利益率(%)	売上総利益/売上高 販管費/売上高 営業利益/売上高 経常利益/売上高
生産性(商業) 20従業員一人当り売上高(千円) 20労働生産性(一人当り付加価値額) (千円) 20労働分配率(付加価値に占める 人件費の割合)(千円)	売上高/従業員数 付加価値額/従業員数 人件費/付加価値額
生産性(工業) 20従業員一人当り売上高(千円) 20労働生産性(一人当り付加価値額) (千円) 20労働分配率(付加価値に占める 人件費の割合)(千円)	売上高/従業員数 付加価値額/従業員数 人件費/付加価値額

経営指標としては、様々なものがあるが、当工場にとって有用なものを判断して挙げてみた。また、生産性指標が商業と工業と分かれているのは、販売小会社等を所有している本工場の特徴に合わせて配慮した。

7.1.2.2 O A 推進化の問題点

事務部門の生産性を高める手段としてのO A化は、必然的に検討される課題である。問題点を整理しつつ私見を以下に述べたい。

国際会計基準に基づく処理を行なっている国々では、伝票もコンピューターに読み取りをさせるなどしている。中国の現況で、このような合理化を求めることは、非現実的である。第一に、課税技術上の見地から、帳票類が当局によって発行されたものであり、正規の帳票として用いる場合には、検印がなされている。仮に、読み取り機械によって、記帳作業の一部を行なわせても、紙質の問題やハード(機器材)自身の機能問題を解決させねばならない。

ところで、起票・転記の際に本工場は、手計算に算盤で対応している。算盤の修熟度は高く、いたずらにコンピューターによる合理化を推し進めなくとも、会計報告資料に支障はないだろう。

それでは、コンピューターをどのように活用するかであるが、まず、経営陣に対する判断資料提供の目的を挙げたい。そして、将来に備えての予測計算に用いるべきである。

さて、財務部門の職員にヒアリングを実施し、またコンピューターの活用状況を検分した。その結果、職員の多くは、パソコンの導入に積極的であることが判明し、それに対応すべく能力を備えていることも実証できた。この問題(O A化)解決に、障害になる点は、むしろ当局の事情である。当局が税務監査・業務監査を行なう上で、O・A化は、専門的な監査能力を必要とするため、避けられてきた経緯がある。経営の近代化の為、必要なものと位置づけ、当局の協力を得られるよう図らねば、実現が困難である。

現況では、給与計算(人件・福利厚生)を中心として、コンピューターを導入しているが、日本国においても、当初の普及活動において、給与計算の導入成功例も多く、この判断は適切であると思われる。

他方、購買部門において、原材料の買付けのため、新華社通信の提供する情報等に

アクセスして、購買政策の立案をしている。情報の質は高く、コンピューターの活用例として望ましく思えた。しかしながら、社内ネットワークが存在せず、これらの情報は共有化できていない。購買部門は財務部門の監査を受ける立場にあるが、O・A化推進によって、業務の改善が進むことは確信できる。全社的に将来構想を立案せず、個々に導入を図ろうとすれば問題である。混乱を起こさせるばかりでなく、ソフトウェア・ハードウェア両面において、活用計画を吟味しなければ、投資に見合ったデータ・ベースの確立も困難である。

別な観点から問題点を挙げたい。まず、ソフトウェアの問題である。会計や経営管理利用目的のパッケージソフト（汎用性のある既製品）が十分つくられておらず、当工場にとって、使いがっの良いいソフトウェアを開発するためには、かなりの投資が予想される。この問題は、企業だけの問題にとどめず、当局の協力が得られるように働きかけてゆかねば解決できないと思われる。

次に、教育指導問題である。本工場内には、90台のパソコンが配備されている。活用が、十分になされているのであれば、情報の共有化や記録保存手段まで、かなりの工夫が進んだであろう。しかしながら、現実としては、ほとんどのパソコンが、活用されていない。パソコンを活用導入する場合、様々な環境的障害も予想されるが、体系的な教育を、合理化を必要とする部門の職員に施していくことが肝要である。現況では、そのカリキュラムらしきものも存在していない。

以下にパソコン活用の利点と改善可能な点を示したい。（表Ⅶ.1.9）これは、当局の協力によって会計処理が合理化達成された時の効果を示すものである。

何のためにパソコンを導入するのか

1. 業務効率化

（1）日常業務処理の効率化

- 1) 販売・購買・在庫管理の効率化
- 2) 手書き処理の排除
- 3) 販売・購買関係情報の加工を容易にする
- 4) 事業所別・商品別業績管理の効率化

（2）会計処理の効率化

- 1) 手書きの排除
 - 2) 定型仕訳処理による効率化
 - 3) 試算表・元帳・決算書の自動作成化
 - 4) 外部事務所と通信回線で結ぶことによる即時に安心した処理ができる
2. データベースの活用
- (1) 商談情報・顧客情報のデータベース化
 - (2) 商品情報のデータベース化
 - (3) その他
3. その他
- (1) パソコン通信を利用した電子メールの活用
 - (2) その他

表Ⅶ.1.9

帳表別改善内容一覧

現状の帳票	改善内容
1 貸借対照表、損益計算書	手書き→自動作成
2 残高試算表	手書き→自動作成
3 売上、売上原価、粗利、部門別集計表	手書き→自動作成
4 各科目集計表	手書き→自動作成
5 売上・仕入伝票	手書き→パソコン入力
6 総勘定元帳	手書き→自動作成
7 売上総括表	手書き→自動作成 (部門別設定により可)
8 得意先元帳	手書き→自動作成
9 売掛金明細表	手書き→自動作成
10 買掛金明細表	手書き→パソコン集計
11 商品在庫管理表	手書き→パソコン集計
12 受取手形明細表	手書き→パソコン集計
13 割引手形明細表	手書き→パソコン集計
14 請求書	他

7.1.2.3 資本政策立案上の問題点

当工場は、第9次5ヶ年計画において株式会社化(有限公司)を掲げている。株式会社(有限公司)になるということは、自己責任原則を貫かなければならないということである。資本は、見方を変えれば債権者に対する担保そのものである。そのため、資本をまず充実させて、与信力を高めてゆかねばならない。

完全な民営化をめざす第一段階は、全ての資産評価を実施し、正味財産計算に基づいて資本額を確定させることである。したがって、正味財産の評価方法が重要となる。当工場の所有資産は、稼動が不十分で、それに見合う収益を稼得しきれておらず、客観的に資産評価できる体制をつくるべきであろう。

さて、民営化会社として発足する以上は、将来計画に基づいた資本充実を図ってゆかねばならない。民営会社になるということは、会社の所有者が、投資家(株主)であるということである。意識改革を浸透させて、投資家の支持を取りつけなければ、経営基盤が安定しない。

多くの投資家の支持を取りつけるためには、株主資本利益率(具体的には、1株あたりの利益)が、将来にわたって向上してゆく計画を示さなければならない。当工場は、これら投資家の要求する指標づくりが不十分である。早期に着手すべきである。

また、財務改善のため、金利のかからない資金、具体的には増資を行なうことが重要である。特に、対資産負債率が90%に達している当工場にとっては、優先課題である。しかしながら、財務改善を急ぐあまり、増資を無計画に行なうと、いたずらに株主資本利益率を下げることにもなる。それは投資家の利害に反する。ここに、前もって資本を増加させるための具体的な将来計画として、資本政策の立案が重要性をおびてくるのである。

民営化は、資本政策を明確にした後、行なうべきであろう。

7.1.3 財務管理状況に対する近代化対策

7.1.3.1 会計処理改善の対策

7.1.3.1.1 人員の最適有効配置

当工場における財務部門職員の配置は、改善の余地が十分にある。当工場の財務部門は、一ヶ所に集中配置されており、日常の会計処理を一括して引き受けている。

その結果、特色として以下の点が存在する。

- (1) 報告目的の会計処理は、充実しており能力も優れている。
- (2) 内部銀行を配置し、部門間を独立組織に見立て、業績の判定、決済を行うなど、優れた会計手法を導入できている。
- (3) 担当者が、会計帳簿組織と会計処理に基づいて配置されており、責任が明確化となる反面、横断的な連絡が取りづらくなり、情報の共有化がむずかしい。(縦割り統制の利点と欠点)
- (4) 経営者が、将来構想を明確にして、財務改善計画の策定を具体的に指示していないため、財務部門は能力を発揮できていない。また、報告目的の会計処理のためだけに人員配置するのであれば、現在の50%の人員で事足りると思われる。

以上のことから、民営化移行への対策も含めて、将来計画策定要員・情報共有化推進要員の転換配置を提案したい。さらに、経営陣の求めに応じて、弁公室(秘書室)ごとに、財務スタッフを配置することも検討に値するだろう。特に、生産現場と財務部門の情報のやりとりが十分でないことや、経営陣の経営改善計画に必要な資料づくり等が、大いに改善されることであろう。

7.1.3.1.2 事務処理の改善対策

現在、使用されている帳票は、当局の検印のある一定書式のものである。当工場では、子会社ならびに独立部門で、財貨の移動・債権債務の発生があれば、これをもって補促し、認識・測定を行なっている。

本来は、当局の税務・業務監査的立場からの要請で、制度化されたと思われるが、事務処理を通じて有用な情報を加工してゆくなれば、これでは不十分である。しかしながら、煩雑な処理になると効率が落ちてしまう。

そこで、経営概況を集計したり、報告の内容を充実させる仕組みづくりを行なうべきである。これまで、国営企業は、保有財産を中心とした資産計算による会計中心の制度を運営してきた。そのため、二制二則に基づく会計制度が施行されても、その色彩が強く残っている。国際的な会計基準や会計慣行を、配慮して取り入れてはい

るが、制度を遵守しているからと言って満足すべきでない。

経営者は、収益力と資金繰り状況を適時適切に分析し、判断しなければならず、投資家・債権者も常にこれに注目している。制度的に、定められた会計報告書式以外に、手間のかからない道具として、以下の書式を利用するよう改善を提案したい。

- (1) 月次経営概況表 月次収益力と資金量の判定 (表Ⅶ.1.10)
- (2) 部門別損益計算書 部門収益と損益分岐判定 (表Ⅶ.1.11)
- (3) 比較要約貸借対照表 資金移動分析判定 (表Ⅶ.1.12)
- (4) 月次資金繰り実績表 資金量と流動性の判定 (表Ⅶ.1.13)

日本国において、迅速会計処理を行なう優良企業は、そのほとんどが上記4諸表の活用を実践し、適時適切な経営判断を下している。

具体的に、利用の仕方について取りあげると以下のようなになる。

(1) 月次経営概況表 (表Ⅶ.1.10)

損益計算書を制度・規則どおりに作成しても、専門知識がなければ、十分に内容を理解し得ない。そこで損益計算書の要点をわかりやすくまとめてみた。粗利益で本来の収益力を判断し、固定費負担によって正常収益値を判断する。さらに、1人当たりの数値を求め、生産性と競争力の判定を行なう。

経営改善に利用するために、部門別・商品別の損益を判定し、重要な資金繰りに備えて資金・回収計算を併わせて行なうものである。

活用法としては、経営会議・部門長会議等に加え、中堅社員や子会社・支店への指示を行なう場合に、必ず指図書や申し送り状に添えて用いると、経営者の意思が伝わりやすくなる。

(2) 部門別損益計算書 (表Ⅶ.1.11)

単に損益計算を行なうだけでは、期間損益を算出するだけに終わる。問題は、収益力の正確な把握と改善点の検討である。この計算書は、変動費と固定費の相関が明確となり、自と、損益分岐点・付加価値・生産性を算出できる。当工場において、これらの要素の分析はほとんど手つかずである。(7.1.1.3.3) 損益分岐点分析と付加価値分析—当工場が、これらの指標づくりを行なう場合に、取り組みやすく、わかりやすい計算書として、本計算書の活用を勧めたい。

特に財務部門の将来計画策定要員にとって有用であろう。現業部門にこれを示すことにより、原価低減のヒントが生まれやすくなる。

(3) 比較要約貸借対象表 (表Ⅶ.1.12)

貸借対照表は、本来、一定時点の財政状態を判定するものである。これも損益計算書と同様に、判定するために専門的な知識を要す。このため、貸借対照表分析を行なう上で、重要な項目を求めやすく要約したものが本表である。本表を用いると、(表Ⅶ.1.4)の資金移動分析表への展開も容易となり、(表Ⅶ.1.5)・(表Ⅶ.1.6)に例した分析によって、経営分析が的確となる。

また、経営指標を作る際も(表Ⅶ.1.8)にある資金力を中心としたものが、容易に算出できる。本表は、経営陣ならびに財務部門の幹部に活用してもらいたい判定表である。

(4) 月次資金繰り実績表 (表Ⅶ.1.13)

損益計算と収支計算には、期間的なずれが生じることを述べた。(7.1.14)決算は、最終的に現金または準ずるものによって行なわねばならないため、支払い能力の分析は重大である。

本表は、収支計算に基づく支払い能力判定を行なうものである。単に資金の余剰・過不足を求めるにとどまらず、指標を作りやすくするために、資金繰り分析が可能なように工夫してある。

本表は、営業債権等の業務上の資金繰りだけでなく、納税資金準備に利用することも勧めたい。

本表は、経営陣ならびに資金調達要員・資金計画立案要員の積極的な活用を期待したいものである。

月次経営概況表

(年 月 度)

項目	当 月		前 年 同 月		計 画		前 年 同 月		計 画		累 績		前 年 同 月		計 画		累 績			
	実績	達成率	実績	達成率	計画	達成率	実績	達成率	計画	達成率	実績	達成率	実績	達成率	計画	達成率	実績	達成率		
売上高		%		%		%		%		%		%		%		%		%		%
売上原価		%		%		%		%		%		%		%		%		%		%
粗利益		%		%		%		%		%		%		%		%		%		%
固定費		%		%		%		%		%		%		%		%		%		%
人件費		%		%		%		%		%		%		%		%		%		%
管理費		%		%		%		%		%		%		%		%		%		%
支払利息		%		%		%		%		%		%		%		%		%		%
その他		%		%		%		%		%		%		%		%		%		%
経常利益		%		%		%		%		%		%		%		%		%		%
一人当たり		%		%		%		%		%		%		%		%		%		%
粗利益		%		%		%		%		%		%		%		%		%		%
人件費		%		%		%		%		%		%		%		%		%		%
経常利益		%		%		%		%		%		%		%		%		%		%
一人		%		%		%		%		%		%		%		%		%		%

部門別	売上 (累計)		事業所利益 (累計)		一人当り	人員
	金額	達成率	金額	達成率		
		%		%		人
		%		%		人

商品別	売上 (累計)		粗利益 (累計)		利益率
	金額	達成率	金額	達成率	
		%		%	%
		%		%	%
		%		%	%
		%		%	%

資金	当日	前月	前々月
現金預金			
売掛債権			
在庫			
買掛債務			
借入金			

回収	当日	前月	前々月
回収率	%	%	%
現金	%	%	%
手形	%	%	%

表Ⅶ.11 部門別損益計算書 (累計)

(単位: 億)

	本 社			礼 幌		
	実績	計画	前年比	実績	計画	前年比
売上高	%	%	%	%	%	%
商品仕入高	%	%	%	%	%	%
販促費	%	%	%	%	%	%
広告宣伝費	%	%	%	%	%	%
計	%	%	%	%	%	%
在庫増減	%	%	%	%	%	%
変動費合計	%	%	%	%	%	%
限界利益	%	%	%	%	%	%
人件費	%	%	%	%	%	%
管理費	%	%	%	%	%	%
その他	%	%	%	%	%	%
計	%	%	%	%	%	%
部門別利益	%	%	%	%	%	%

表 VII.12 比較要約貸借対照表

(年 月 度)

項 目		期首残高	当月残高	前年同月残高	比較増減
		(%)	(%)	(%)	(%)
流動資産	元流動資金	%	%	%	%
	手取手形	%	%	%	%
	受取当座	%	%	%	%
	在庫	%	%	%	%
	その他	%	%	%	%
	流動資産合計	%	%	%	%
固定資産	有形固定資産	%	%	%	%
	無形固定資産	%	%	%	%
	投資	%	%	%	%
	固定資産合計	%	%	%	%
負債	資産合計	%	%	%	%
	買掛債務	%	%	%	%
	短期借入金	%	%	%	%
	その他	%	%	%	%
	流動負債合計	%	%	%	%
	固定負債	%	%	%	%
	負債合計	%	%	%	%
資本	資本	%	%	%	%
	準備金	%	%	%	%
	剰余金	%	%	%	%
	未処分利益	%	%	%	%
	資本合計	%	%	%	%
	負債・資本合計	%	%	%	%
	割引手形	%	%	%	%

表 VII.13 月次資金繰り実績表 (年 月度) (単位:)

項 目	年度		年度		年度		年度	
	実績	計画	実績	計画	実績	計画	実績	計画
経常収入	現金売上							
	売掛金入金							
	受取手形取立 その他							
経常支出	前受金入金 その他							
	仕入							
	現金支払							
	買掛金支払							
	支払手形決済 未払金・未払費用支払 人件費 諸経費 その他							
財務等収支	借入金返済							
	固定資産購入							
	その他							
月初手続資金 月末手続資金	借入金							
	その他							

資金繰り分析		当月	前々月	前々月	前々月
経常収支比率	(経常収入/経常支出) × 100				
現金売上比率	(現金売上/売上高) × 100				
売掛金回収比率	(売掛金回収/売掛金残) × 100				
売掛金現金回収比率	(手形回収/売掛金残) × 100				
売掛金手形回収比率	(手形回収/売掛金残) × 100				

7.1.3.1.3 現実的なO・A化の推進

現在の中国情勢及び財務処の電算オペレーターの教育進捗状況に鑑みて、単に合理化を目的としてO・A化を推進するには問題があることを述べた。(7.1.2.2)

また、当局の発行する単票類(領収書他)についても、当局が検印し記載内容の信頼性を、担保しているだけでないことも触れた。このような状況下で、O・A化を推進するためには、導入可能と思われる業務から優先的に推進していくような選択をすべきでない。

企業の事務処理、とりわけ会計処理は、一連の流れを持っており、ひとつの作業だけを合理化しても何らの意味もない。機械化することで、仕事の質の向上が果たされなければならない。導入にあたっては、まず一連業務の監査を通じて、作業の量と質を分析すべきである。

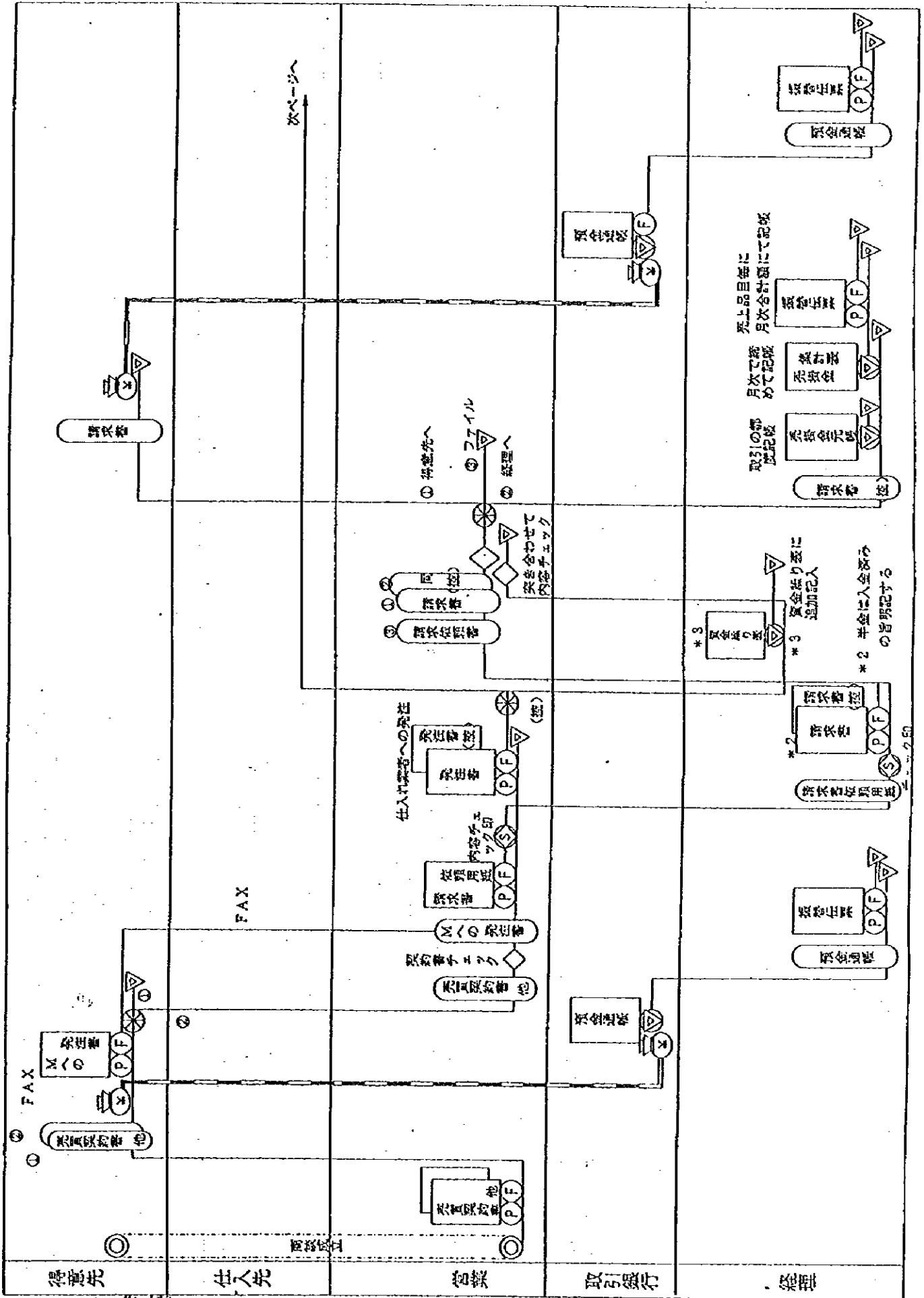
日本国や欧米諸国においては、職業会計人による業務分析が盛んであり、その手法は以下のようなものである。全体像としての会計処理と、個々の業務がいかに連動しているか? それを明らかにするために、しばしばフローチャート(業務の流れを図解したもの)を用いる。

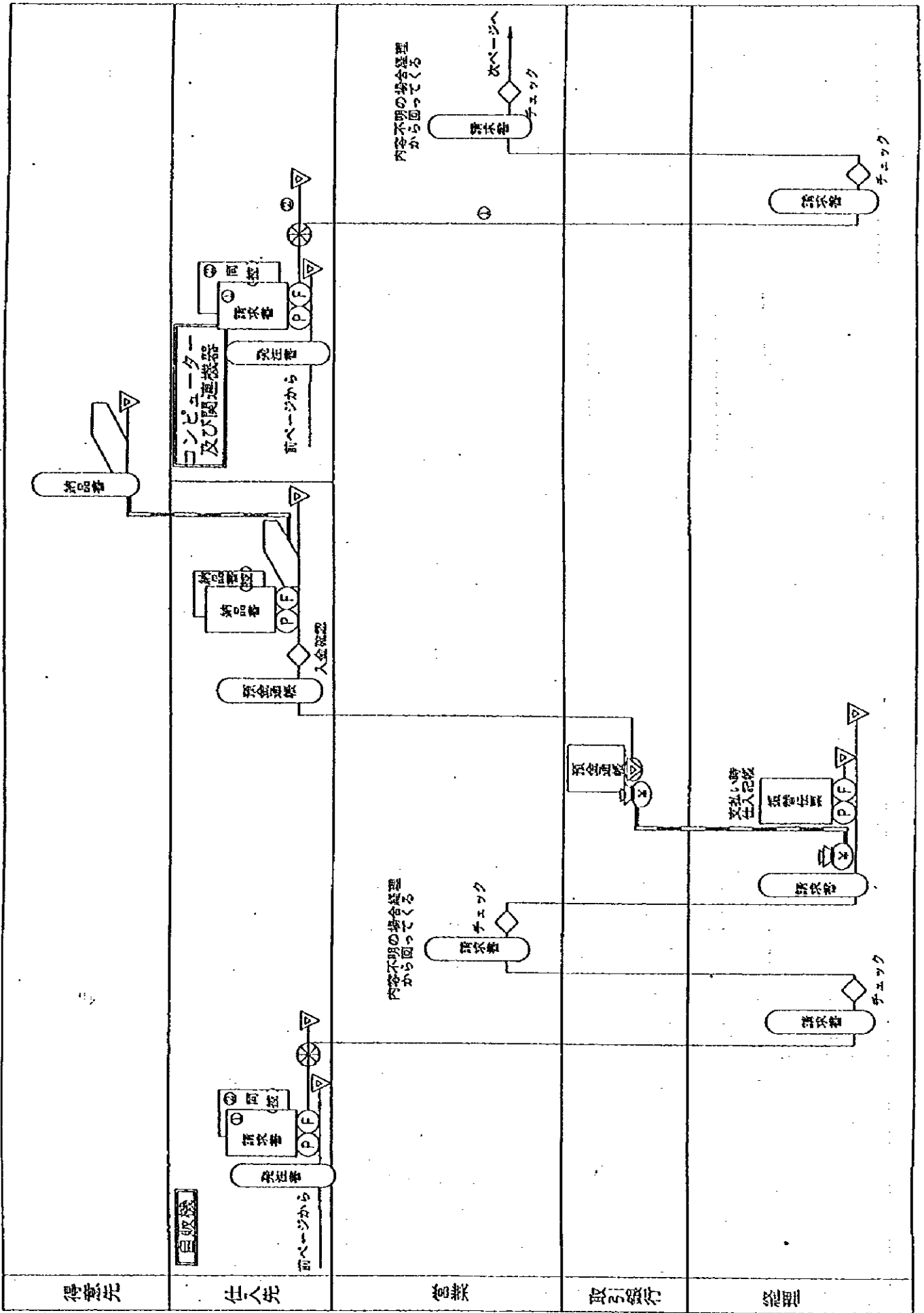
- (1) 取引先からの発注を起点として、売上金の回収までを図式化する。
- (2) 営業部門が受注した後、伝票が流れていく状態を部門別に追って図式化する。
- (3) 納品されたものについての請求業務が、どのようになされていくか図式化する。
- (4) 実際の資金の流れも図式化する。

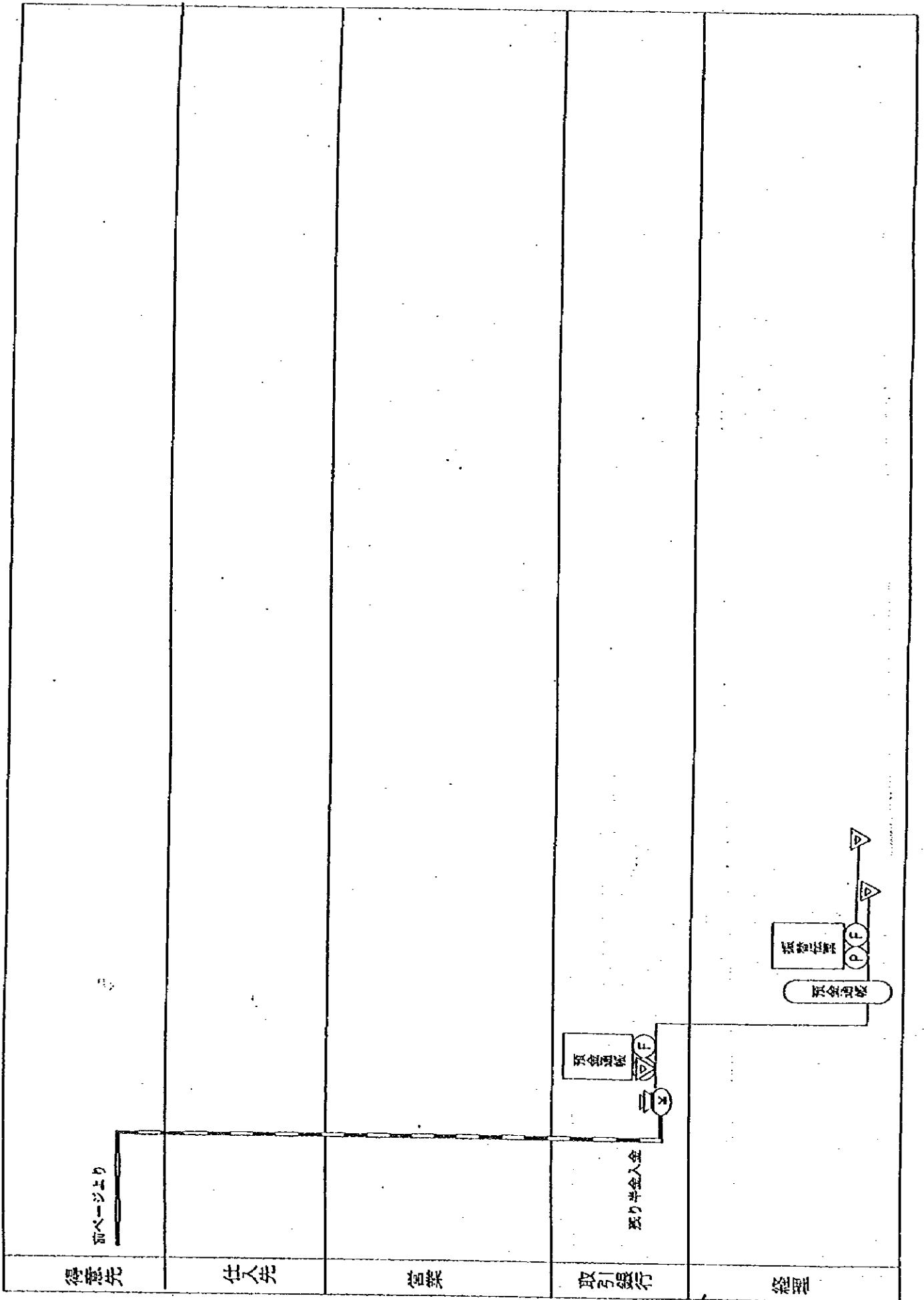
そして、(1)～(4)の業務の中で、最適な合理化箇所を検討し、具体的な機械化を推し進める。日本国で、実際に作成し合理化に成功した例を示しておきたい。

(表VII.1.14)

表 VII.14 (I/4)







7.1.3.2 財務管理目的のコンピューター活用

7.1.3.2.1 情報管理目的のコンピューター活用

当工場は、制度に基づく会計報告は充実しているが、将来計画に備えた管理会計が、十分に機能していないことを述べた。(7.1.1.3)

管理会計は、財務会計(会計報告)を受けて、どのような意思決定を行なうべきか?その基礎的情報づくりを任う。財務会計は過去の報告であり、管理会計は未来の予測である。したがって、管理会計では将来予測作業も重要な仕事となってくる。

予測には、容易なものもあり、例としては、設備投資における償却の費用負担や複利の金利負担が挙げられる。当工場が、巨額の償却資産を保有していることを考えると、手計算および算盤を使った将来予測計算は効率が悪い。コンピューターの活用は、まず、このような作業から行なうことが適当と思われる。

予測をどのように立てるかは、経営者の判断に任せなければならないが、過去の実績から傾向を割り出し、それを図表化(グラフ)し、提供することは大変有用である。これらを作成する場合に、できるだけ具体的で明解なものを心掛けるべきである。情報の共有化や目標設定・業務命令に効果的な利用ができる。

さて、前出のデータ(表Ⅶ.1.2)(表Ⅶ.1.7)に基づいて、管理目的に利用する指標をグラフに表わしてみた。(表Ⅶ.1.15)

全体として、資産が生み出す利益額は増加が予想されるが、負債の増加による支出負担によって、利益率は下がることが予想できる。自己資本の充実を図らねば、支払能力の低下が著しくなり、経営基盤が不安定となる。

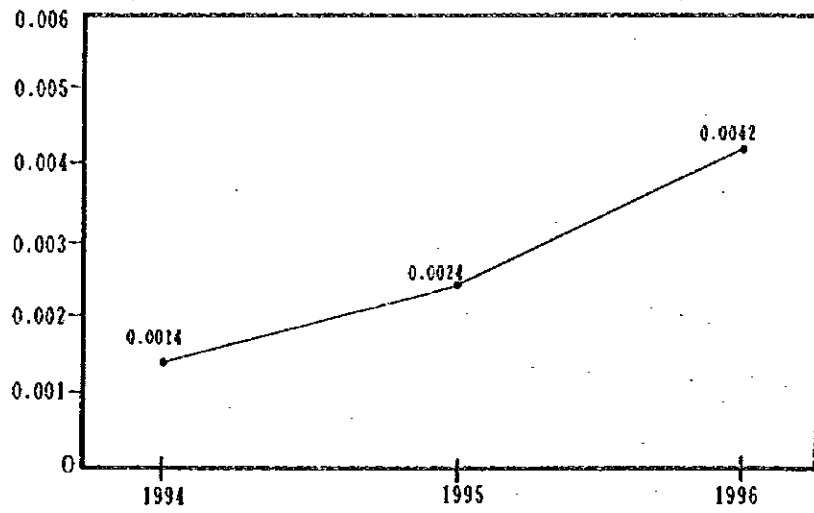
7.1.3.2.2 資金会計及び納税資金会計のコンピューター活用

企業の発展にともない、損益計算と収支計算の間に、大きなズレが生じてくることは既に述べた。(7.1.1.4.1) 国家や社会の急激な発展にともない当工場は、支払手段としての資金量計算に、これまで以上の重点を置かねばならなくなる。

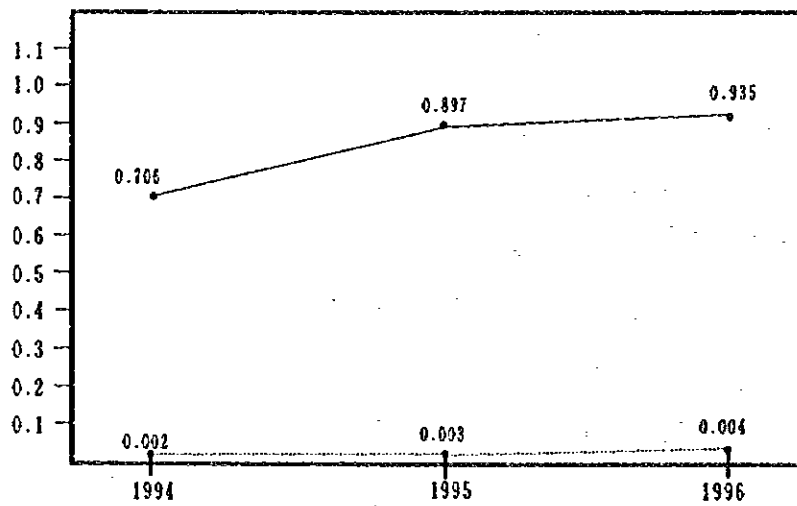
全体としての支払い能力を、前出の資金移動分析表(表Ⅶ.1.4)や現在納付可能資金計算書(対策・末尾)によって把握することは、十分に可能ではある。しかしながら、これは短期の予測、現在時点の計算以上の意味はなく、管理強化の意味から、情報管

表VII.1.15

総資本経常利益率

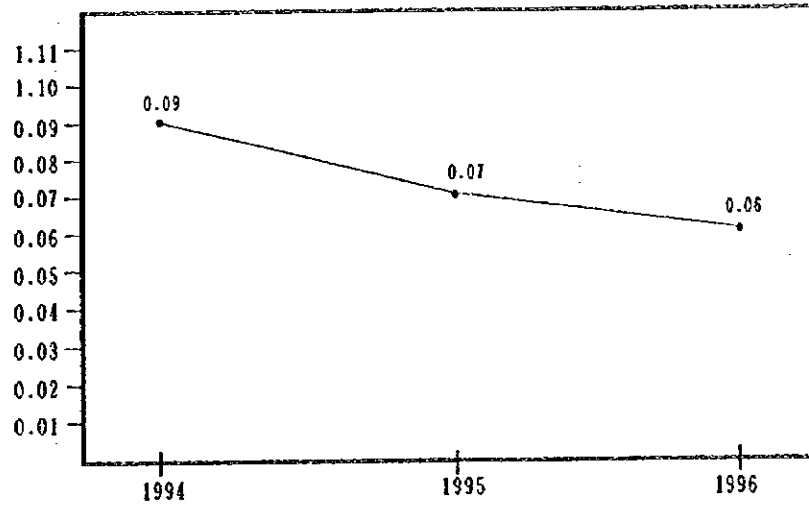


総資本回転率・利益率

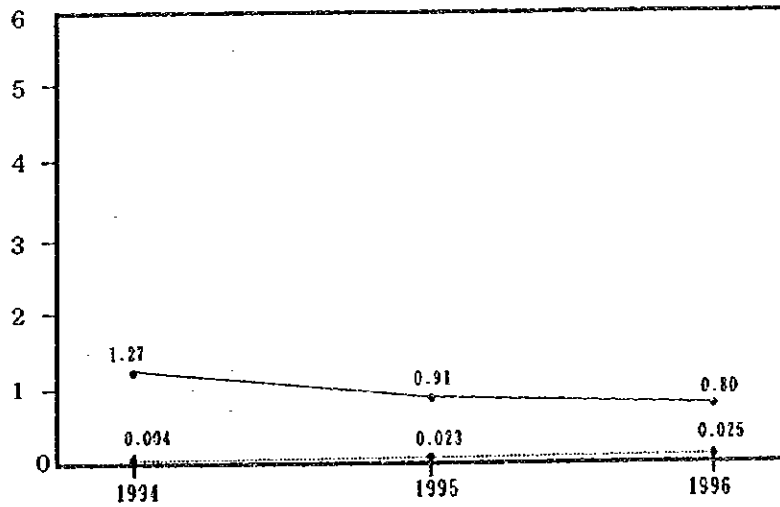


— 総資本回転率 — 売上高経常利益率

自己資本比率

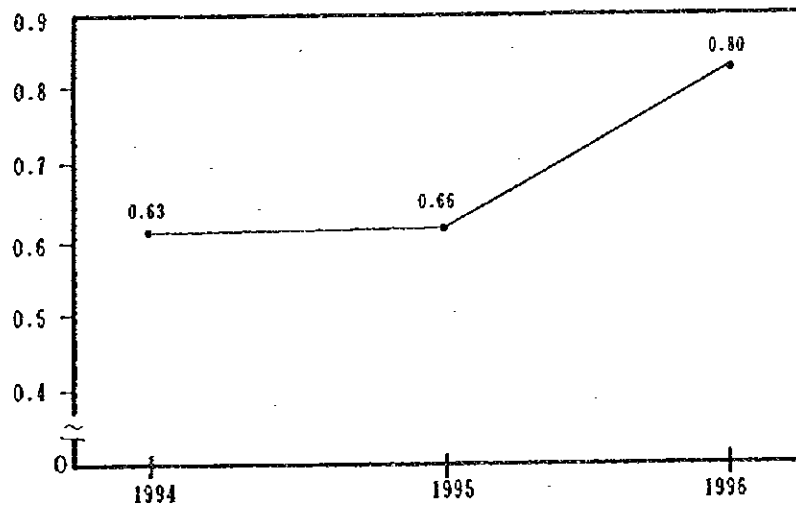


支払能力

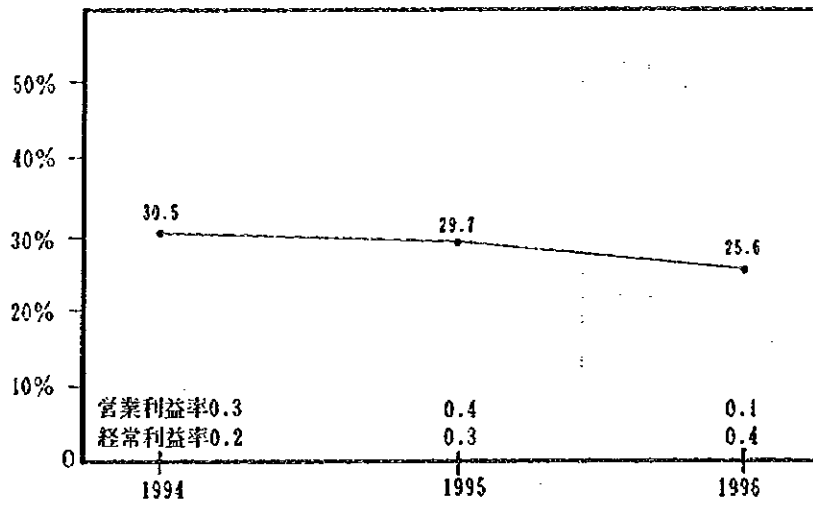


— 流動比率 — 当座比率

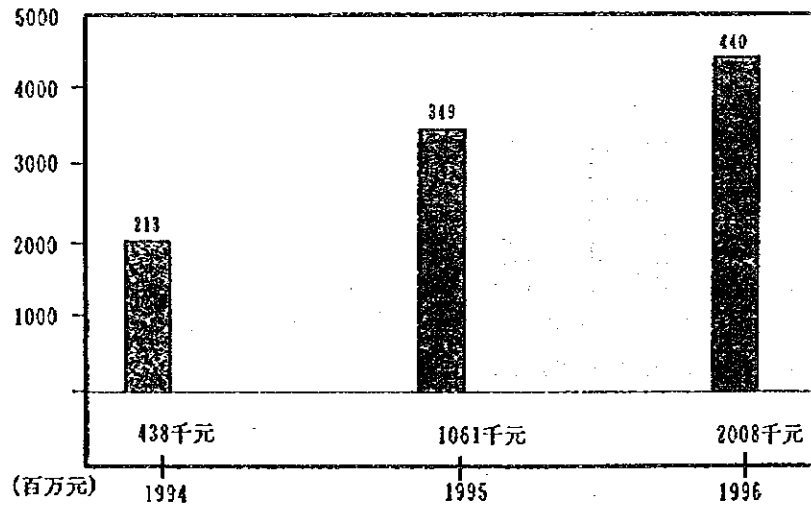
固定長期適合率



利益率

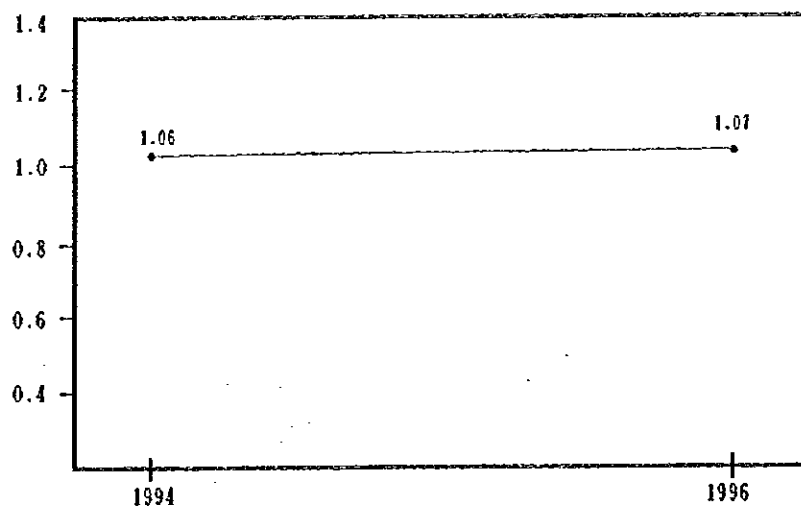


売上・経常利益推移

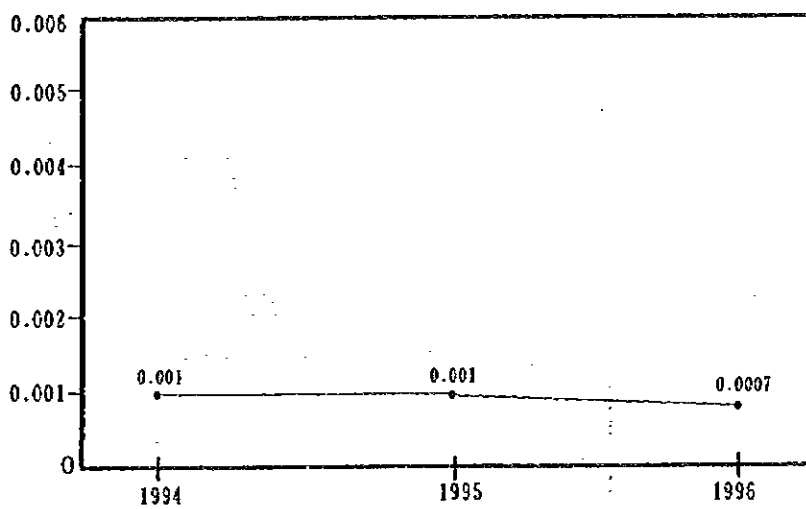


表VII.1.16

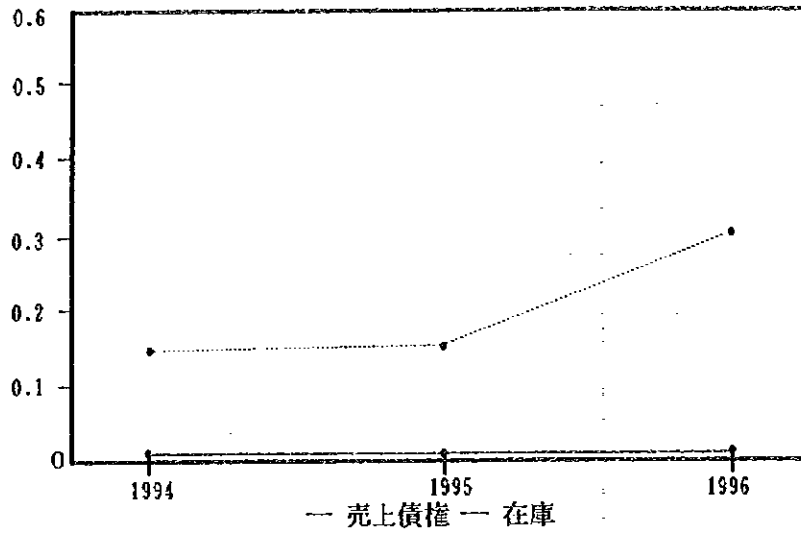
经常收支比率



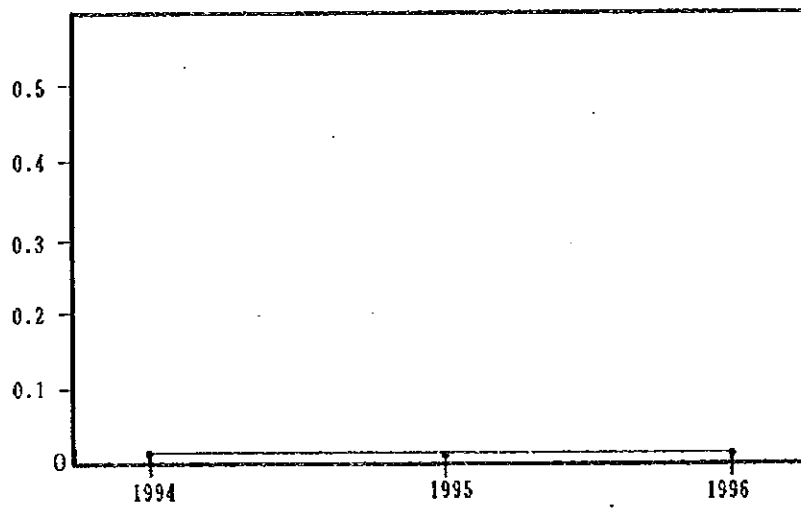
売上高支払利息比率



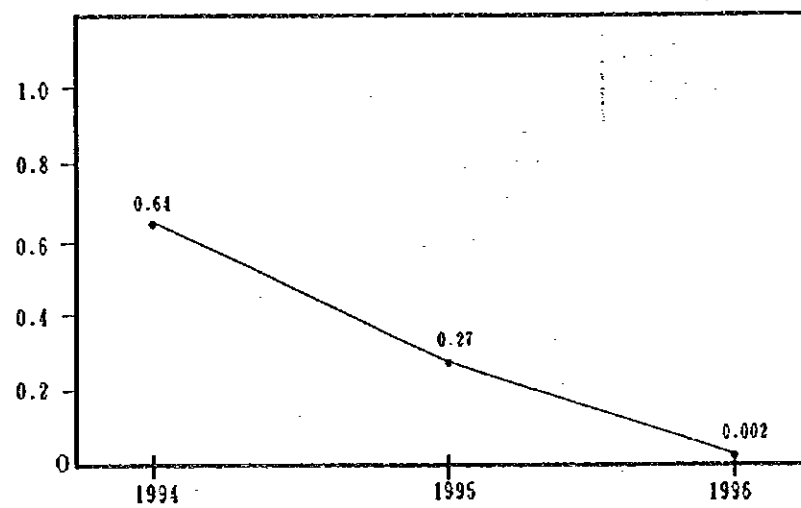
売上債権・在庫回転期間



仕入債務回転期間



運転資金回転期間



理目的と同様に将来予測を行うべきである。

具体的には、支払い能力や資金の回転率を分析し、長期的な収支見込を立てることである。ここでも、図表化して傾向性を判断することが有用である。また、現金による売買を原則としている当工場であるが、今後、信用取引の増大も予想されるため、長短両面にわたる資金計算を充実させるべきである。

このような計算業務にこそ、コンピューターの活用が有用であろう。特に、商取引から発生する税務計算を月次計算し、月末締切り後ほぼ10日以内に納付をしなければならない実状もあり、今後の取引増大にともなって、早晚、限界が訪れることはまちがいない。ここでも(7.1.3.2.1)同様に、(表Ⅶ.1.2) (表Ⅶ.1.7)に基づいて、指標をグラフに表わしてみた。(表Ⅶ.1.16)

当工場の収支特色としては、売上高に対する金融支出率は低く、営業利益・経営利益に占める比率が高いことである。売上債権の回収は、ほとんど即時回収されており、支払に有効な手当をしている。しかしながら、営業外支出(金融支出)の増加に注意をすべきである。

☆ 固定費用と償却資産

当工場の財務問題で、固定費用の支出が大きいことは述べた。当工場のような形態を取ると、流動性が悪くなりがちになるが、多額の投資を必要とする以上、避けられない経営的条件でもある。

生産面から考えた場合、原材料を大量に買いつけなければならず、保存設備に対する負担や在庫金利(借入金による購買)負担も止むを得ない。加えて、仕込み段階から一次発酵・二次発酵段階、貯蔵期間を考えると、発生費用のうち、固定化する支出が大きくなることも止むを得ない。

固定費用のうち、ここでは償却資産の減価償却費に注目したい。生産設備の充実・生産増強は、即ち期間計算における減価償却費の増加という現象につながる。増産増益を得て、資本回転率や流動性が高まれば、減価償却負担は軽くなるが、これは人為的な計算であって、これ以外の計算要素を考えねばならない。

たとえば、修繕・修理費用の増加であり、設備の生産性を高める資本的支出であり、さらに経済的陳腐化や物理的な減価にともなう負担である。「資本的支出」は、

設備評価額を実質的に増加させ、「陳腐化等」は、生産性を低くするため、結果として負担増と同質となる。

これらのことから、当工場の実質的な償却負担や固定支出に鑑みるに、再評価作業の必要性認識に至る。単に帳簿上に記載されている数字を基礎にして、計算を行なうだけでは不十分である。経営環境が、悪化すればするほど、実質的な負担率が上昇する。したがって、状況判断によっては固定費用の支出率の割増計算を折り込むなどの経営管理的工夫が必要であろう。

当工場の設備は、老朽化も進み、修繕・修理費用も増額しており、財務管理上の配慮を要すところである。

☆ 経営状態の判定

経営概況としては、厳しい環境下で、苦戦を強いられていることを述べた。貸借対照表によって読み取れる数値は、その時点での財政状態を示しているにすぎない。同様に損益計算書も、ある一定期間内の経営成績を示しているにすぎない。

経営状態の判定としては、「今後の財務体質改善余地が十分にあるか？」を基準にすることが、より現実的であろう。

- a. 収益力を安定的に長期にわたって成長させる。
- b. 稼得した利益の再投資によって優良資産を形成する。

経営状態を良くするとは、極言すれば、上記の a. と b. とを両立させることである。また、フロー（流動性）とストック（固定性）について、上手にバランスを取るということである。

当工場の場合、売上高は年々向上しており、費用負担・原価低減が図れば、収益力は高まることは明らかである。財務担当者が、現実的に実施可能な施策について、優先順位をまちがえなければ、収益は飛躍的に向上すると思われる。一般的な選択肢の中でも、a. b. c. の戦略が可能である。

- a. 低価格販売増収あるいは、高付加価値商品販売
- b. 低価仕入・製造あるいは、生産性の向上
- c. 量産、量販戦略あるいは、適正規模の経営組織運営

当工場の保有資産の大部分は、減価償却資産である。稼働が十分になされなければ、単に維持修費費用が重荷になる。稼働率の悪いものを処分したり、効率的に重点生産を行なうことも選択肢のひとつである。

生産手段・手法の段階まで、話を廻らせることにはなるが、生産面から資産の稼働状況を検討する必要がある。また、運転資金を調達することが、成長期の企業では優先するが、稼働率の悪い資産を保有していることは、資金効率を低下させる要因となるので、注意すべきである。さらに、債務弁済能力向上にも何らの寄与もない。

現時点での判定としては、資金調達が円滑に行なわれることを前提とすれば、資産の有効活用と金利負担減・高付加価値商品販売の組み合わせによって、経営状況が上向くと思われる。

☆ 納税資金に備えて

本章1.1.2.2で述べたように、中国では財貨の移動（購買時）や売上債権発生時に、税負担が発生する。発生は、即納税に直結しており、その事務処理ならびに納税資金について、迅速に対応し備えねばならない。

税率や租税上の優遇措置については、全く当局の預るところで、何らの対応もできないが、納税が現金によってなされる以上、支出と収入（現金移動）の状況を当工場なりに、かねてより調整しておく必要が生じる。

つまり、支出成立要因と収入成立要因を正しく把握しておくことである。これらを以下に示すこととする。

支出成立要因	(1) 財産増加	(資産の現金購入)
	(2) 資本減少	(負債の返済等)
	(3) 費用増加	(人件費等の増加)
	(4) 収益減少	
収入成立要因	(1) 収益増加	(現金による収入)
	(2) 費用減少	(人件費等の減少)
	(3) 資本増加	(借入金の増加等)
	(4) 財産減少	(資産の現金売却)

全体として、資産の状況が良くなった場合であっても、現金またはこれに準ずる資産がなければ、納税適状に成り得ない。月次計算に基づいて納税履行する以上、月次単位の納税資金会計を充実させる必要がある。特に、借入金について、金利負担が伴う資金を、返済手当てする状態は極めて回避されるべきことである。

また、納税資金の源泉については、一般の資金会計の要因以外に加えるべき点があるので、現在納付可能資金計算書のひな形を以下に示しておきたい。(表VII.1.8)。

税務会計担当者は常に納税資金の源泉に注意を払うべきである。

預金の形で、資金を前もって準備できている場合は良いが、回収予定額を源泉としておく場合、毎月々の納税の場合は、極めて資金繰りが不安定となる。

最悪、借入金等で対応せねばならないが、巨額の保有資産を長期的に評価しなおし、維持保全に費用がかかるなどしても、収益を生み出しにくいものなどについては、積極的に売却を図るなどして、納税資金に繰入れていくことが望ましい。いずれにしても、かねてより納税資金の納付可能額の計算業務は積極的に取り組むべきである。

$$\text{現在納付可能資金} = \left(\begin{array}{c} \text{現金預金} \\ \text{その他の当座資金} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{c} \text{必要な} \\ \text{つなぎ資金} \end{array} \right)$$

現在納付可能資金計算書

現金実在額
当座資金
(1)引出可能額
(2)拘束預金
納税準備預金
(1)納期到来の地方税引当金
回収予定額
(1)期日到来の未収金
(2)期日到来の売上債権
資産処分による入金予定
金融機関からの借入予定
合 計
つなぎ資金
現在納付可能資金額

7.2 製造原価分析

7.2.1 現 状

7.2.1.1 製造原価の構成要素

財務会計目的のコンピューター・ソフトウェアは、全世界的にパッケージ・ソフト（既製の計算プログラム）が普及しているが、原価計算目的のものは皆無に等しいと断言できる。なぜならば、財務会計は報告を目的としているため、書式や計算方法が統一されたり、判断基準が統一されているためである。他方、原価計算は内部の制度であり、基本的な考え方は国際的な基準にも示されているが、運営する側が最も適切な計算方法を選択しなければならないからである。極端な言い方をすれば、同業他者同志が、全く異なる計算方法を用いていても不思議ではない。

当工場の原価計算制度運用状況について、業務監査を実施したが、原価計算に対する理解は非常に高く、適切に運営されていることが確認できた。また、原価計算の担当者の能力は非常に高く、適時適切な情報提供がなされていることも確認できた。しかしながら、今後の市場動向に対応した原価計算制度を考えるならば、工夫が求められる状態にある。

原価の構成要素について、実際の原価計算に用いるものを担当者に示させてみたが、妥当であると判断された。ここでは、製造原価を基本的に材料原価・加工費・動力費・製造費用の主要素を的確に把握されていた。さらに、配賦基準も明確にされており、原価差異が生じた場合も適切な処理方法が指示されており、制度全体としての運営は良好であると判断した。

7.2.1.2 ビールにみる日本企業との原価構成比較

当工場は、国有企業として広く地域経済や雇用に貢献すべく使命を帯びており、日本企業と単純な原価構成を比較して、経営的優劣判断を短絡的に行なうべきではない。また、諸般の事情により、原材料の購入や副原料資材の購入に、完全な自由採量がある訳でない。したがって、最適有利な原価計算の内部制度が実現されている訳ではない。また、製造過程において材料の加工手段も同様な理由から自と制限が存在し、計算も複雑である。

ここでは、原価構成比率を比較する目的のみで、パレート図を用いて対比させることとする。(表Ⅶ.2.1)

パレート図において、原価構成を見る限り、日本企業と大差はないように見える。しかしながら、構成要素のひとつひとつを吟味すると、以下の点に当工場の特色が現われる。

(1) びん びんの購入先は数社にのぼるが、品質面で難があり、破損率が高く、最終的に製造原価に転嫁が多くなされていると思われる。

(2) 人件費 直接的な労務費用だけでなく、広く福利関係の費用負担がなされている。製造間接費にも同様な支出があり、中国的特色である。

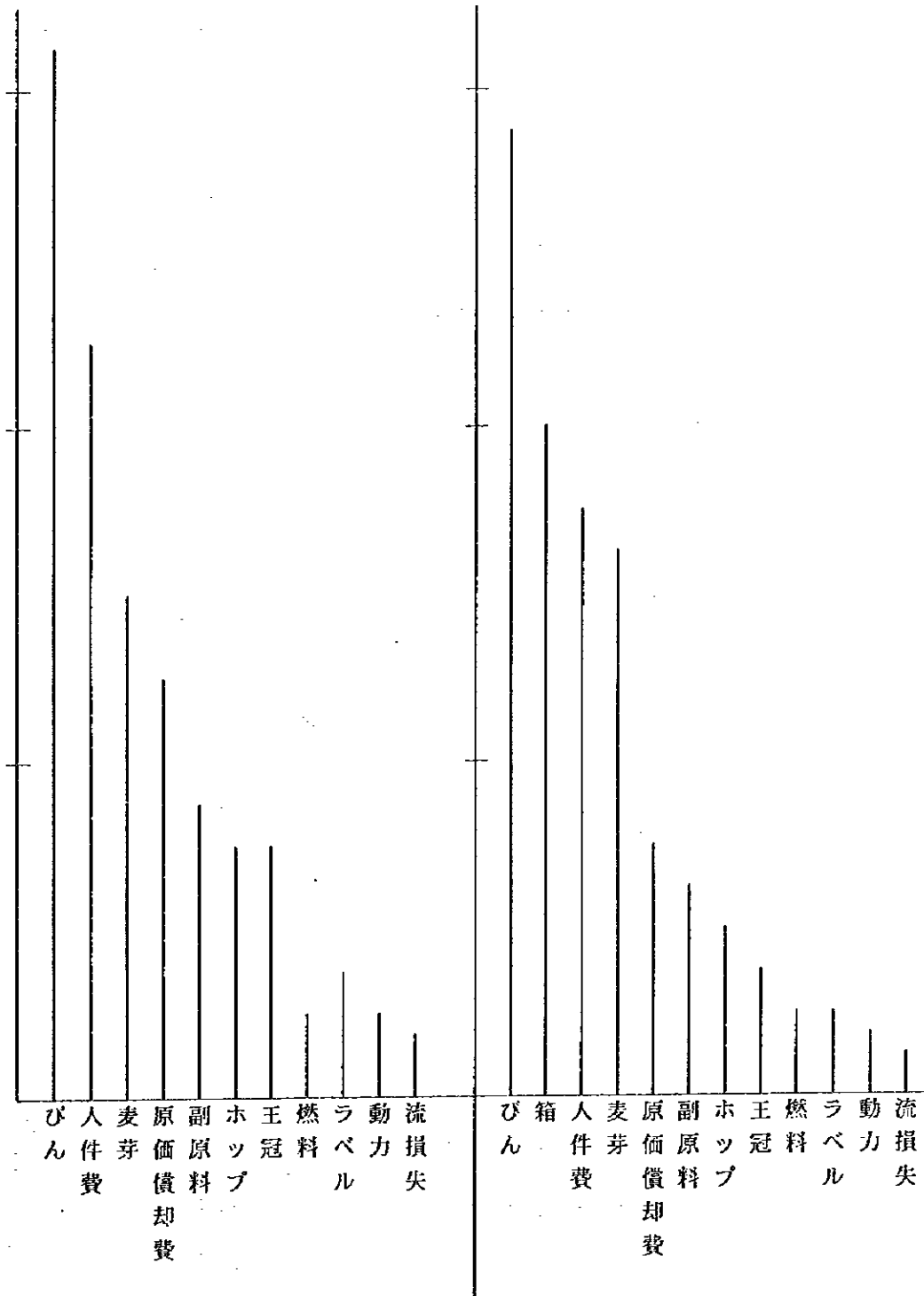
(3) 麦芽 慢性的な穀物不足により、原材料の高騰が生じており、先物取引などにより大量の買い付けを実施しなければ、原価比率は上昇の一途であろう。(副原料も同様である。

(4) 動力 動力は、工場内で自家発電を行なうなどしており、原価低減の一助になっていると思われる。しかしながら、消費量の測定方法が不正確であり、年間を通しての集計には誤差がかなり生じるとと思われる。

(5) 流損失 工場内の見学時に、流損失が多く見られたため、生産現場の担当者複数に損失率を尋ねてみた。結果、1%~9%の範囲で答えが分れてしまった。流損失は、厳密には収益と因果関係がないため、費用・原価には認識できない。また、流損失の認識に差がみられることは、生産管理ばかりでなく原価管理にも大きな影響がある。

(表Ⅶ.2.1) 宝鷄ビール工場 1996年

日本国某企業(推定) 1996年



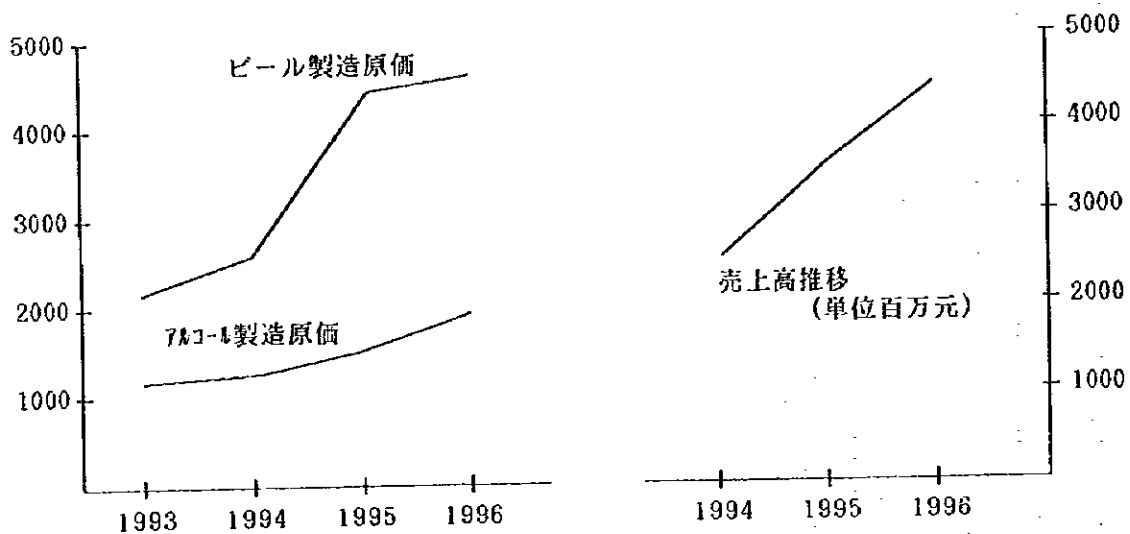
7.2.1.3 製造原価の分析

製造原価が、様々な要因によって急増しつつあることを、これまで述べてきた。今後も、原材料の高騰や巨額の設備投資などによって、コスト高体質が進むことが予想される。

特に、ビールの直接製造原価の上昇率は、アルコールと対比しても異常である。アルコールは、市況が悪化しており生産量を増やしていない点や、ビールに比べて原材料（とうもろこし）の調達に、容易である点は考慮すべきであるが、製造原価と売上高推移グラフを以下に示したい。（表Ⅶ.2.2）

ビール・アルコール製品 製造原価推移（表Ⅶ.2.2）

（単位万元）



売上高が増加するにともない、製造原価全体額の増加があること自体不思議ではない。しかしながら、原価要素には、固定のものと変動のものがあり、売上高が増加すると、支出効果が高まり、利益率を押し上げるなどの利点がある。期待に反して、（表Ⅶ.2.2）を見る限り、その傾向を認められない。

仮に、経済情勢・社会的要因や気象環境などの外的要因によって、コスト高がもたらされているのであれば、他のビール工場も同じ傾向にあるはずである。そこで、1996年の1月から9月までの主要ビール工場の原材料等の消費と生産量を以下に示してみたい。（表Ⅶ.2.3）

1996年第1季～第3季全国主要ビール企業各援項消耗情況

単位は指数化されたものを使用

(表Ⅶ.2.3)

	生産量	麦芽	びん	電気	水	製造原価
Aビール	48.4万t	3610	1563	83	11.7	1147. ²²
Bビール	36万t	3302	1584	110	13	1729. ⁵⁵
Cビール	23万t	2800	1599	125	14	不明
Dビール	22万t	4050	1611	92	10	1064. ³³
Eビール	20.6万t	3800	1594	99	12.6	1583. ⁸³
Fビール	19.4万t	3547	1595	115	7	776. ⁵⁰
☆宝鷄ビール	10.6万t	3872	1612	130	18	1809. ⁶³

上記図表より読み取れることは、外的な要因によってコスト高になっていることよりも、明らかに企業体質によるコスト高がもたらされていることである。

原材料の消費量と生産量・製造原価そして生産量との相関関係を企業間対比してみると、一層鮮明になる。コスト高になる要因としては、製造直接費に属する材料費・労務費・経費および製造間接費に属する前出3費用それぞれが、調達力・資金力・雇用問題・生産能力・償却負担増等によって、全体的に高い水準になると思われる。また、基礎的な原価負担が大きいと想像できる。償却負担は期間損益費用であり、原価構成要素でもある。(表Ⅶ.2.4)

このような状況では、ますます競争力を失いかねない。効果的な対策が早期に望まれる。

表Ⅶ.2.4

			利 益		販売価格
			販売費 および 一般管理費	総原価	
間接材料費		製造間接費	製造原価		
間接労務費					
間接経費					
直接材料費	製造直接費			製造原価	
直接労務費					
直接経費					

— 期間損益計算上の費用 —			
費用であって 原価でない	費用であり原価		
中性費用	目的費用		
		基礎原価	付加原価
		原価であり費用	原価であって 費用でない
		— 原価計算上の原価 —	

原価計算としては、等級別原価計算・工程別原価計算を充実させるべきである。その重要性は、いかに高付加価値の商品を生み出すか？ のヒントづくりであり、生産増強を行ない、設備をフル稼働させた場合の原価増減の分析にある。また、これらは価格競争力を見極める為に、工夫を要すものである。

7.2.2 問題点

7.2.2.1 原価低減のための情報加工手法

原価計算担当者は、部門間を流れている単票（伝票）の記載内容を把握し、あるいは各種報告書によって原価構成要素を適切に捉えて、制度運営を行なっている。

ここでも、業務処理が財務部門・内部銀行局で一括集中方式で行なわれており、このことが利点と問題点をもたらしている。集中して一括処理を行なうことは、作業効率を高め、その責任の所在を明確にするという経営管理・財務管理上の利点がある。煩雑な事務処理が、多ければ多いほど効率が上がることであろう。

しかしながら、これらのことにより縦割りの命令系統が強化され、情報の共有化や情報の伝達に障害が起こる可能性がある。例えば、財務管理において資産台帳を管理し、償却計算を行なっている者と、製造原価計算を担当している者とは、原価低減化にむけて密な連絡を取っているのが当然であるが、実際は自らの職責を全うするにとどまっている。

このように、原価計算を行なう上で重要な情報を有するものが、それぞれの立場で情報の共有化を図ろうとしないとすれば、原価低減は、経営者の単なる題目におわりかねない。製造過程を分析し、そこで発生する原価は、どのような原因で増・減するのか？ 真剣な討議が持たれなければ改善できるものではない。速やかに、原価低減に実効性のある協議機関を設けるべきである。

そして、原価の発生から製造原価の確定までの作業図（フロー・チャート）をつくるなどして、現場への改善命令手法を研究すべきである。また、その情報加工手法を研究すべきである。（7.2.1.2）の（5）で流損失についての問題を取り上げた。これについての本質的な問題は、生産現場に従事している者が、実態認識についてかなり個人差を生じさせていることである。

原価計算担当者は、部門間の単票の情報や内部銀行局の情報を分析し、「流損失率の正確な数値・損失金額・発生箇所及び原因」をほぼ捕捉している。にもかかわらず、経営改善に生かされていない。これは、経営者にとっても、事実をどう促えて情報を加工し、改善命令を実施していくのか？ 大きな問題である。

原価低減のためには、いわゆるトップ・ダウンより、Q・Cサークル型の手法が効果があるように思われる。日常業務の中で、改善を実施していく場合は、これら現場

の職員に具体的で明快な情報提供と指示を行なうべきである。例えば、「申し送り状」のようなものを作り、生産過程の前後で改善点を研究する方法や、「指図書」をわかりやすく作ってみるなど、工夫が必要であろう。

当工場においては、計画書等は非常に充実しているが、生産部門や財務部門などの部門間における、情報共有化のための道具が不足している。また、実際の連絡・協議が少ない。

7.2.2.2 原価計算制度の問題点

原価計算担当者と実際に原価構成要素を分析するなどした。原価計算制度の問題点としたのは、現況下の二制二則に基づく、一連の会計処理に問題があるとするのではない。むしろ将来に備えての問題とした方が適切である。

さて、国際的な基準で原価計算を実施するよう勧めると、原価計算担当者は、「現状より原価が高くなる」ことを指摘した。将来、西安を中心とする市場で、外資企業などと市場競争を繰り広げるのであれば、むしろ国際的な基準に基づいて計算することが、「より真実」を導き出せるだろう。

さらに、細かく原価構成の内容を調べると、本来、諸外国では構成し得ない要素があることも認められた。このような点からも、内部に充実した原価計算制度を設置すべきであろう。

ところで、今後、市場競争に備えて生産量を最大限にしたとする。現況では、それぞれの生産ラインを専有している製品が、ほとんど流れているだけである。生産量を最大限にすれば、製造過程の施設を休ませないように、使用するの当然である。当工場は、結果として等級別原価計算が実施されている。結果として述べたのは、一製品がラインを占有しているのであれば、難なく計算実施できるからである。設備を複雑に使用した場合に備えて、等級別原価計算を充実させるべきであろう。

現在の原価計算制度は、計画経済に基づいて育てられた基準である。市場経済に、対応した管理手法を考えるならば、工夫が必要である。特に、原価の低減による価格競争力の向上をめざすのであれば、工程別原価計算を充実させるべきである。

表Ⅶ.2.5

(表Ⅶ.2.5)は、原価が発生し、配賦が実施され、製品勘定に至り、内部計算に移っていく様子を表わしている。

原価・費用の発生箇所の数だけ、作業工程が確実に存在し、また、その数だけ改善問題を抱えている。

生産現場は、現象面から問題点を指摘し、改善に迫る努力を行なうが、財務部門は数字に裏づけられる問題を指摘すべきである。

情報の共有化や連絡協議の充実が、原価計算を発展させる。(表Ⅶ.2.6)は工程別原価計算の配賦図である。累加法および非累加法のいずれにしても、精度の高い計算で、価格競争力を分析するのに有用である。

(表Ⅶ.2.6)

7.2.3 製造原価分析に関する近代化対策

7.2.3.1 原価低減の具体的な対策

前述のように、当宝鶏ビールはコスト高体質にある。(表Ⅶ.2.2)と(表Ⅶ.2.3)によって、固定的な原価・費用がコスト高に至らせていることも明確となった。

原材料調達など外的要因については、対策に限界があるものもある。しかしながら、自助努力によって改善可能なものもある。第一に、実態を正確に把握すべきであり、国際会計基準に対応した制度を充実させ、常に原価分析を行なうべきである。そして、価格競争力を客観的に分析できる体制をつくるべきである。これが出発点である。

では、原価計算を充実させた後、何を行なうかであるが、(7.2.1.3)で指摘したように、資産の活用状況に注視すべきである。例えば、巨額にのぼる所有資産の償却を行なう為には、どれだけの生産が必要で、付加価値の高い商品によって、固定費用の回収をどのように行なうか？ 目標を設定すべきである。

高コスト体質にある時は、巨視的対策に加えて、生産から販売までのあらゆる過程で、付加価値を生み出せるよう図るべきである。そのため、1個あたり・1人あたりの減価目標を具体的に指示すべきである。

意識の高揚のために、スローガンを多用することも重要であろうが、原価低減のための行動指針を示す。手引き書をつくる。指図書で効率の良い活動を導く、これら行動の具体化を浸透させるべきである。

さて、資産の評価見直し、売却、修理修繕の再検討によって原価構成要素そのものの変化を予測することも重要である。しかしながら、長期の取り組みを要す。

7.2.3.2 原価管理手法の充実策

財務情報の中で、原価管理情報の重要性は、これまで触れてきた。問題は、これら情報をいかに利用しやすくできるかである。特に経営陣の意思決定が、現場にまで十分に伝わる状況にあるのか？ また、現場の情報が適格に経営陣に伝わっているか？ 重要な問題である。

別紙は、1997年3月の生産経営計画書である。

当宝鶏工場では、これら計画書が数多く存在し、中堅幹部以上によって作成保管さ

一九九七年三月份生产经营计划

一 工业总产值: 2200 万元, 比去年同期实际增长: 3.96%

二 经营销售部销售计划:

(一) 酒精当月销量: 2000 吨

啤酒当月销量: 12500 吨, 其中: 富锶矿泉水特制啤酒: 3000吨
精装富锶矿泉水特制啤酒: 700吨
全麦啤酒: 400吨

精饲料当月销量: 250 吨

(二) 当月实现销售收入(含税): 5010 万元

1. 啤酒: 4000 万元

2. 酒精: 980 万元

3. 精饲料: 30 万元

(三) 回收欠款:

1. 清欠办清收货款(93年4月1日之前累欠): 3 万元

2. 酒精销售总公司负责清收(93年4月1日后累欠): 5 万元

3. 啤酒销售总公司负责清收(93年4月1日后累欠): 10 万元

三 啤酒生产部产品产量计划

1. 啤酒: 12500 吨, 比去年同期实际增长: 19.71%

其中: 富锶矿泉水特制啤酒: 3000吨

精装富锶矿泉水特制啤酒: 700吨

全麦啤酒: 400吨

2. 啤酒清酒: 13157吨, 比去年同期实际增长: 19.54%

3. 啤酒麦汁: 13587吨, 比去年同期实际增长: 6.33%

4. 麦芽: 820吨, 比去年同期实际增长: 0.69%

麦芽一车间: 600吨, 麦芽二车间: 220吨

四. 酒精生产部产品产量计划

1. 酒精: 2000吨, 比去年同期实际增长: -13.87%

2. 杂醇油: 8.0吨, 比去年同期实际增长: -21.56%
3. 二氧化碳: 300吨, 比去年同期实际增长: -13.39%
4. 蛋白饲料: 250吨, 比去年同期实际增长: -33.31%

五. 动力保障部生产计划:

- (1). 发电量: 200万KWh, 比去年同期实际增长: 9.05%
- (2). 供电量: 110.75万KWh
- (3). 供水量: 71.44万吨
- (4). 供汽量: 92464.1MJ

六. 工贸开发部生产计划:

- (1). 普通商标 1349 万套
- (2). 富德商标 482 万套
- (3). 精装商标 112 万套
- (4). 全麦商标 64.3 万套
- (4). 捆扎绳 11 吨

七. 产品质量:

酒精一次合格率: 100%; 食用酒精品率 > 95%

啤酒内在质量一级以上品率: 100%

啤酒优级品率 > 50%

啤酒外包装质量综合合格率 > 98%

八. 全员劳动生产率: 7180元/人

九. 实物劳动生产率:

酒精: 16.66吨/人

啤酒: 27.77吨/人

十. 万元产值耗能源: 2.5吨, 比上年同期实际增长 4.17%

附: 一九九七年三月份主要产品物资消耗(供应)总量计划表。

生产计划处

一九九七年二月二十一日

一九九七年三月份主要产品物资消耗 供应总量计划表

序号	单位	产品名称	产量或供应计划	主要产品物资消耗 供应总量计划							备注		
				煤 (吨)	蒸汽 (MJJ)	水 (万吨)	电 (万千瓦)	瓶 (万个)	瓶盖 (万个)	商标 (万套)		瓶 (吨)	瓶 (吨)
	总计				92464.1	71.44	110.75	1990.0	2031.0	2022.5	41.87	24.08	各车间的总物资消耗计划以成本核算
1	酒精车间	酒精	2000	6152.0	43040.0	26.24	14.18						
	包装车间	啤酒	12500		21975.0	16.93	22.5	1990.0	2031.0	2022.5			
2	制酒车间	啤酒	13157	2341.8	24998.2	10.66	12.72						
3	二氧化碳车间	CO ₂	300		90.0	0.75	0.75						
4	麦芽一车间	麦芽	600	760	1800.0	1.3	9.8						
5	麦芽二车间	麦芽	220	279.8	650.8	0.36	1.9						
	风冷车间	保证生产用风冷				8	41.6						
6	热电站	蒸汽	92464.1MJJ								41.87	24.08	
	热电站	发电量	200万KWh										
	热电站	供水量	71.44万吨										
	热电站	供热量	110.75万KWh										
7	机修					0.8	0.8						
8	英					7	7						

れている。ところで、内容を点検すると生産量・原価予算・生産性について具体的に指示されていることがわかる。また、重要物資の消耗について明確に目標も示している。

ところで、これらの計画書は、経営陣や中堅幹部以上の者にとっては有用であろうが、この内容を生産現場や関係部署に浸透させるには、不適當である。

現場で作業する者や関係部署において、指示された原価低減に努力をする者には、具体的でわかりやすい指示・指導を行なうべきである。それも、日常生活の中で、無理なく実践させなければならない。週に1回、月に1回程度の改善実施を行なおうとすれば、ほとんど対策を施さなかったに等しい。

日常習慣の中で実践できる改善策を示すべきである。その為に、(7.2.3.1)で示したように、手引き書や指図書を活用を行なうことが効果的である。

「宝鶏ビールの中堅幹部以上の役員・職員は、過去において、専門的な学習機会や職務経歴に、恵まれた者が多い。経営判断・意思決定は、その責めを負える者だけが行なえることに異存はない。しかしながら、経営判断が適切に行なわれるためには、現業部門から正しい情報が発信され、財務部門やスタッフ部門によって、有用に情報加工されることが必須条件である。

表現を変えるならば、現業部門等が情報発信によって、積極的に経営参加の機会を創出し、さらに次の段階の部門によって、経営判断に準ずるような言動と、経営責任の連帯感を発生させていくことが、肝要である。ここに、意思を正しく伝え、理解を確実なものにする必要性が生じる。

絵やグラフや数字を用いて、できるだけ情報伝達を、誰が見てもひと目で理解できるようにすること。このことによって、情報の共有化を浸透させ、結果として、管理手法は徐々に発展充実させなければならない。

財務管理手法は、実践を通じて修得せねばならない。最大の学習機会は、日々の会計取引で発生する財貨の移動や変化を促えて、最も適切な処理・判断・指示を展開させてゆくことである。会計取引に関わる全ての職員の業務を通じて、財務管理手法が向上することを希望してやまない。

第 VIII 章

工場近代化と遂行計画

第Ⅷ章 工場近代化と遂行計画

総論

この近代化計画は、宝鷄ビール・アルコール工場での、第1次、第2次現地調査の結果を踏まえ、本文第Ⅱ章以下に述べられている近代化計画に対する調査団の提言を中心としてまとめた。経営管理、生産管理、財務管理等について、市場の競争原理に基づいた株式会社経営体制に相応しい組織づくり、品質づくり、財務体制づくりを主要項目として、1997年から2000年までの時系列に示し、工場側に提言するものである。

8.1 経営管理

8.1.1 第9次5カ年計画の評価・検討

- (1) 9-5計画の基本となる製品開発計画、市場開発計画の目標を実現可能な具体案の作成により、その達成を目的とする行動指針とする。この計画は年次毎に見直しをし、その実現度によって、修正改善をしていく。
- (2) 経営計画策定の体系を作り、5ヶ年計画と単年度計画との連鎖を明確にして、単年度計画の実績の延長上に5ヶ年計画の目標が設定されるようにする。
- (3) 市場経済に見合った経営理念を確立し、行動指針を明確化し実行できる計画に再構築する必要がある。

8.1.2 経営組織

- (1) 発展する企業に相応しい組織として、環境に適切に対応が可能である体制に再編成する。組織は固定化することなく発展に準じて変化するものであることを再認識することが必要である。
- (2) 社内各制度の見直しと人材の再配置による有効利用の徹底が必要で、そのためには能力主義の人事制度導入が教育制度の充実とともに重要である。

8.1.3 経営多角化の可能性検討

- (1) 第3セクターとしての諸企業の経営を見直し、独立採算制を徹底する。
- (2) 陝西西方ビール集団の強化を目標とした関連事業の振興協力体制の強化策の立案実施が必要である。
- (3) 生ビール工房は、販売戦術の第1線の情報収集機関でもある。この工房の更なる発展のためにチェーン店の展開方針はぜひとも実現しなければならない。
- (4) 多角化の事業の一つとして、現在遊休中の設備を活用できる新規開発品（清涼飲料、調味料等）の推進は、企業発展の一つの方向として位置づけが必要である。
- (5) 工場における合理化、生産性の向上から生み出される人員の有効活動のためにも経営の多用化を推進する必要がある。

8.2 生産管理

8.2.1 調達管理、在庫管理

- (1) 原材料の受入検査の改善が必要で、原価低減のためにもその実施を徹底すべきである。
- (2) ビールびんの品質の向上のためにも、生産技術のレベルの高い製びんメーカーとの取引が必要である。
- (3) ビール品質の向上と維持のために、製麦メーカーへの技術指導強化が必要である。
- (4) 増産に伴う、原材料倉庫の改善も必要である。

8.2.2 工程管理

びん詰包装工程の設備稼働率の改善、流損失減少の目標は、近代化計画の実現のための基本的な事項となっており工場側のプロジェクトチームの活躍が期待される。

8.2.3 品質管理

ビールの味を左右するダイアセチル含量の減少、微生物管理の徹底等、品質についての対策の進行状況は、ビール販売戦略に大きくかかわっている。全社的問題として取り組む事項であり、調査団の提言もそこに重点をおいている。

8.2.4 安全管理・設備管理

社内での制度を全社的に守って実施することが、安全体制、設備保守体制の強化につながることを、全作業者に徹底し、実行することが第1である。

8.2.5 教育訓練

現状の教育システムは、個人的資格、技能力の向上に力点をおいているが、市場経済下では、個人的能力をいかに組織的に生産性向上に貢献させ得るかが重要な課題であり、その教育システムの改善が必要となっている。

8.2.6 環境対策

企業における環境対策は、企業内の作業環境の改善と企業外における公害対策とがあるが、いずれも日常の将来を見越した改善の蓄積が重要となる。

社内外の技術を応用した有効な対策を実施することが、企業の発展のために必要なことを認識する必要がある。

8.3 財務管理

国際会計基準に基づいた財務会計の諸システムの導入とその習熟により、株式会社としての財務管理体制の確立と強化、発展に寄与することを理解させる教育システムの実施が必要である。

8.4 工場近代化と遂行計画表

項 目	1997	1998	1999	2000
経営管理 経営多角化の可能性検討	▼	製品開発計画	市場開発計画	▼
	▼	短中長経営計画策定の体系化	▼	
	▼	経営理念、行動指針制定		
	▼	経営組織の再編成	▼	
	▼	会議制度の見直し		
	▼	報告制度の確立	▼	
	▼	定員算定と再配置	▼	
	▼	人材棚卸しと人材有効活用	▼	
	▼	能力主義人事制度の導入と確立		▼
	▼	教育体系の見直しと確立	▼	
	▼	経営幹部、中堅幹部の管理研修強化		▼
	▼	第3セクターの見直し		▼
	▼	陝西西方ビール集団関連の事業展開		▼
	▼	生ビール工場のチェーン展開		▼
	▼	新規開発事業（清涼飲料、調味料）の推進		▼
生産管理 1 調達管理 2 在庫管理 3 工程管理 4 品質管理 5 安全管理 6 設備管理 7 教育訓練 8 環境対策	▼	受入検査改善・整備		▼
	▼	製びんメーカー探し	▼	
	▼		共同研究	▼
	▼		製麦メーカー指導	▼
	▼		倉庫増設	▼
	▼	稼働率改善・流損失減少		▼
	▼	ダイアセチル含量減少	微生物管理改善・ビール品質改善	▼
	▼	安全管理体制強化	▼	労働ゼロ災害の達成と継続
	▼	稼働率改善・流損失減少		▼
	▼	現状教育システムの見直し	▼	生産性向上・品質向上・実践第一の教育を実施
	▼		副産物の更なる活用	▼
	▼		公害防止の推進	▼
▼		作業環境の改善	▼	
財務管理 意思決定システム導入 最適資金運用システム導入 納税資金対策システム導入 資本政策立案 民営化事業検討に伴う資産評価 原価管理システム導入 等級別原価計算システムの確立 部門別原価計算システムの確立 工程別原価計算システムの確立	▼	特に内部会計(管理会計)システムの充実を図る	▼	
	▼		▼	
	▼	O・A化の検討	▼	
	▼			▼
	▼	特に、設備の資産評価	▼	
	▼	▼		
	▼	国際会計基準に則した内部制度づくりを図る	▼	
	▼		▼	
▼		▼		

第 IX 章

結 論 と 勸 告

IX章 結論と勧告

総論

本調査団は、宝鶏ビール・アルコール工場が、その工場近代化計画で、激動している中国市場経済環境の中にあつて経営を改善し、陝西西方ビール集団の指導的企業に発展する目標をもつことを確認した。当工場の株式会社という質的転換を遂行するために、本調査団は具体的で建設的な提言を全力投入で行つた。当工場の将来共更なる発展のため、下記について勧告し、本調査報告書の結論とする。

9.1 結論

本調査団は宝鶏ビール・アルコール工場近代化計画本格調査によって、次の結論に達した。

9.1.1 第9次5カ年計画を達成するために

9-5計画を目標レベルから達成計画レベルへ具体的に製品開発計画、市場開発計画を折込むべきである。

9.1.2 機動的な組織活動を行なうために

経営組織の再編を行ない、管理階層を圧縮して、機動的に組織運営すべきである。

9.1.3 経営多角化のために

第3セクターの事業分野の見直し、新規事業分野（清涼飲料、調味料）への進出を研究すべきである。

9.1.4 よりよい生産を行なうために

装置産業の稼働率向上は、経済性・品質面・士気の向上、規律維持等あらゆる面から至上の命題であり、その為にはトップの強い意思と社をあげての対応が必要である。

9.1.5 良品を安定して作り続け、更に品質を向上させるために

品質に妥協は一切許されないこと、品質は顧客が決めること（マーケットインの思考）、自己満足は極めて危険であることを強く念頭において、絶えず世界最高の品質を追い求めたい。

9.1.6 将来計画のための会計制度

過去計算重視（報告会計中心）から未来計算重視の財務部門に組織改革すべきである。

9.1.7 原価計算制度の充実

原価管理強化を進める上では、特に工程別、等級別原価計算の充実を図るべきである。

9.2 勸告

本調査の結論を実施するにあたり、工場側に次の勸告をする。

9.2.1 市場経済の原則

市場経済は「自己責任の原則」「優勝劣敗の競争原理」が貫徹する社会であることを明記して優良企業体質作りを進めるべきである。

9.2.2 コミュニケーションの重要性

コミュニケーションを円滑にし、情報を共有化することが組織のパワーを発揮する源泉であると認識すべきである。

9.2.3 多角化経営について

多角化の場合でもコア・テクノロジーの確立、生産管理、原価管理のレベル向上などの経営の基本を大切にすることを明記すべきである。

9.2.4 生産面での隘路克服

機械の運転停止には必ず原因がある、それを一つ一つつぶし、運転をスムーズに継続させる。

折角習得したQC技法をフルに活用すると共に、人事・組織的に目標をこの一点に集中し、稼働率を100%に近づけ、同時に流損失を限りなく0に近づける。

9.2.5 品質開発面での挑戦

良い品質を作り出す為の理論は理解されている。それを自社のものとする為には、その理論を実践面で執拗に確認して行く以外にない。

テストを面倒がらず繰返し、微生物工業の基本は清掃、殺菌であることを強く意識し、顧客が期待するびん缶詰生ビールの製造に挑戦すべきである。

9.2.6 資金の調達・金融収支問題

金融機関の利用については、できるだけ幅広い視野に立って行なうべきで、特に資金の調達方法と金融支出の低減に力点を置くこと。

9.2.7 原価計算手法の質的向上

原価計算は、将来の業績の向上にともない、複雑かつ高度に成り得る。したがって、基本的な原価要素の構成などについて、十分な理解を全社的に浸透させることが重要である。