

【ワンポイント解説1】 “S 賃率”の定義

一倉定氏の賃率（セキヤン的には「付加価値由来賃率」と呼んでいる）をベースに、西順一郎氏の MQ 会計やエリヤフ・M・ゴールドラット氏の制約条件理論 TOC を加味して、セキヤンが中小企業向けにアレンジした「収益性を人時生産性で評価」するやり方です。

1. 管理会計上の科目の確認

(1) 一番大事なのは「付加価値額」

① 管理会計の基本構造

西順一郎氏の「MQ 会計※」下図（セキヤン式に若干アレンジ）が分かりやすいです。
 ※MQ 会計とは、マネジメントゲームの開発者である西氏が 1970 年代に考案した企業収支の代表的な確認・理解の仕方、付加価値額 MQ に最注目する方法です。

売上高 PQ	変動費 VQ		
	付加価値額 MQ	固定費 F	人件費
			一般経費
			減価償却費
			未来費用
利益 G			

② 各項目の意味

- ・売上高 PQ…売価 P×数量 Q を象徴的に表したものです。
- ・変動費 VQ…売上数量 Q によって変化する費用なので、比例費とも言います。
- ・付加価値額 MQ…売上高 PQ から変動費 VQ を差し引いた「**会社が自由に使えるお金**」です。
- ・固定費 F…売り上げの多寡にかかわらず一定に掛かる費用「生きるための条件」で、期間費用とも言います。次葉(2)項で詳細を解説します。
- ・利益 G…付加価値額 MQ から固定費 F を差し引いた「利益」です。

③ 会社の存続要件

上図から一目瞭然の通り、 $MQ = F + G$ ですから

- ・黒字… $MQ > F$ 、G がプラス
- ・トントン… $MQ = F$ 、G = 0
- ・赤字… $MQ < F$ 、G がマイナス

だから、「自由に使えるお金」MQ と「生きるための条件」F の関係性が最重要！

⇒次ページに、この MQ と F の関係を抽出した図を示し、詳しく説明します。

- (2) セキヤン式Sフレームでは、「木を見て森を見ず」にならないよう、固定費 F を「人件費」「経費」「減価償却費」「未来費用」と、4つに集約して把握します。
- ① 人件費…人に関わる費用であり、個々人にとって最大の関心事です。さらに、この総額から一人ひとりの増加分が推測可能であることから、全社一体化（会社の目標達成と個々人の待遇向上が密接連動）の指針としても活用可能な科目です。
 - ② 一般経費…固定的な経費一つひとつをとって、目くじら立てても仕方ありません。文字通り、固定費なので「掛かるものは掛かる」という割り切りが大事です。
 - ③ 減価償却費…現金支出のない経費「資本蓄積」という性格を持つことから、他の経費と一線を画して独立させています。
 - ④ 未来費用…研究開発費や営業開発費などです。一般的に、この種の科目は将来的に必要な不可欠な投資費用なのに、経理的観点からは風当たりが強く、すぐに経費節減の対象とされます。歯を食いしばって投資を確保するために独立させた科目とすることが望ましいですが、この設定は、各社の状況で科目立てするかどうか判断すればよいでしょう。

<付加価値額MQと固定費Fを抽出した図>

MQ	必要 付加価値額 H-MQ	損益分岐点 付加価値額 (SB-MQ)	固定費 F	人件費
		(生きるための条件)		一般経費
				減価償却費
				未来費用
	(手に入れた結果)		利益 G (社長の意思)	

- (3) 当期の損益分岐点付加価値額 SB-MQ の確認

いいかえると、当期の必要固定費「当社が生きるための条件」のことですから、当然、直接・間接の部門に関係なく「全社」の固定費 F の金額そのものです。

$$\therefore SB-MQ = F$$

- (4) 当期の必要付加価値額 H-MQ の確認

上記(3)に必要な営業利益「社長の意思」を加算したものです。

$$\therefore H-MQ = F + G$$

- (5) 付加価値額の関係のまとめ…(4)式の説明

必要付加価値額「手に入れた結果」=必要固定費「生きるための条件」相当の付加価値額+必要営業利益「社長の意思」相当の付加価値額

【ワンポイント解説2】 “セキヤン式Sフレーム”とは、一倉定“社長学”をベースとし、セキヤンが中小企業経営支援で実践構築した「事実立脚型経営」の仕組みのことです。

2. 逆算による目標設定

1項で算出された「全社で必要な付加価値額」をもとに部門目標を設定します。

セキヤン式Sフレームでは、目標設定を逆算方式で行いますので、一般的な様式とは逆さまに、固定費Fと利益Gから次表（例1）のように考えます。

(例1) 単位：百万円			全社	転売品	第1工場	第2工場
固定費 F 200	200	→付加価値額 SB-MQ	200⇒	30	100	70
利益 G 50+	250	→付加価値額 H-MQ	250⇒	37.5	125	87.5
(変動費率 V/P)				75%	↓ 60%	30%
変動費 VQ	SB-MQ 見合い			90	↓ 150	30
	H-MQ 見合い			112.5	187.5	37.5
目標売上高 PQ	SB-MQ 見合い		470⇐	120	250	100
	H-MQ 見合い		587.5⇐	150	312.5	125

- (1) 固定費相当と利益相当の全社レベルの付加価値額を確認します。
- (2) 上記の例では、SB-MQ=200百万円、H-MQ=250百万円です。
- (3) 部門別に検討を進める場合（例1では、転売品、第1工場、第2工場と3つの部門で検討）は、過年度実績等を確認・参考にして、それぞれの部門付加価値額を設定します。
※過去の数字は、いくら研究しても1円も変わらないので、深く研究する必要はありませんが、当社の傾向やクセを把握するための確認は有効です。
- (4) それぞれの部門の過年度の変動費率・利益率を参考にして部門目標売上高を逆算します。
- (5) 部門別に設定した売上高や変動費等を合算したものが、結果的に全社の目標値となります。

3. S 賃率収益性評価について

S 賃率による収益性評価は、原価管理による収益性評価方法とは全く異なり、一切の恣意的要素を排除した方法です。主な特徴・差異は以下の通りです。

(1) 付加価値額に着目

1項で説明した通り、この「会社が自由に使えるお金」こそ経営判断情報として必須で、これを明確に把握することが重要です。

(2) 工数に着目

「人」が経営資源の最大のキー（逆説的にネック）要素となる業種である製造業・加工業・サービス業などでは、その直接工数（付加価値を生み出すために直接投入される時間）が収益性に最大の影響を及ぼすことになります。詳細は「一倉式賃率の解説」資料（セキヤンのHP掲載）で別途ご確認ください。

(3) レベルで評価

S 賃率評価は、経営判断のヒントを得ることが目的ですので、全部原価計算のように恣意的に共通経費を配賦（割掛け）して無理やり見せかけの原価“金額”を求めるような無駄な労力を要するやり方とは一線を画します。

経営判断の材料としては、事実情報からもたらされる収益性の“レベル”さえ分かれば、事足りります。シンプルに算出でき、腑に落ちる方法がS賃率なのです。

4. S 賃率による収益性評価「部門別の切り分け」

- (1) 当社が単一部門なら、全社まとめて全商品や全顧客の収益性を判定できます。具体的には下記のようになります。(補足説明として、5-(4)-①項をご参照ください)

(例 1-1)		単位：百万円	全社	算式
固定費 F 200	200	→付加価値額 SB-MQ	200	a
利益 G 50+	250	→付加価値額 H-MQ	250	b
(変動費率 V/P)				
変動費 VQ (百万円)	SB-MQ 見合い		270	
	H-MQ 見合い		337.5	
目標売上高 PQ	SB-MQ 見合い		470	
	H-MQ 見合い		587.5	
直接要員年間工数 (h)	30 人×8h×275 日⇒		66,000h	c
基準賃率	SB 賃率 (円/人・h)		3,030	a÷c
	H 賃率 (円/人・h)		3,788	b÷c

各案件の実績賃率の評価は、下記の通りとなります。

真性出血<付加価値額 0<疑似出血<SB 賃率=3,030<貧血<H 賃率=3,788<健康

(例 1-1) では、実績賃率が 3,030 (円/人・h) 未満であれば疑似出血商品とされ、これを一生懸命やっても損益分岐点には届かないということであり、これ以上~3,788 (円/人・h) 未満であれば貧血商品で収益性が足りないと評価され、3,788 (円/人・h) 以上であれば健康商品で、必要利益まで確保されることとなります。

- (2) 当社の部門ごとの活動が(工程構造が異なっているなどで)それぞれ違っている場合には、下記(例 1-2)のように部門ごとに収益性の評価をすることとなります。

(例 1-2)		単位：百万円	転売品	第 1	第 2	算式
固定費 F 200	200	→付加価値額 SB-MQ	30	100	70	a
利益 G 50+	250	→付加価値額 H-MQ	37.5	125	87.5	b
(変動費率 V/P)			75%	60%	30%	
変動費 VQ	SB-MQ 見合い		90	150	30	
	H-MQ 見合い		112.5	187.5	37.5	
目標売上高 PQ	SB-MQ 見合い		120	250	100	
	H-MQ 見合い		150	312.5	125	
直接要員年間工数 (h)	66,000h ⇒		—	44,000h	22,000h	c
基準賃率	SB 賃率 (円/人・h)		—	2,273	3,181	a÷c
	H 賃率 (円/人・h)		—	2,841	3,977	b÷c
収益性評価のよりどころ			V/P 率	賃率	賃率	

部門ごとに収益性評価基準をそれぞれ持つことになり、次の①~③の通りです。

① 転売品部門

変動費率 75% (粗利益率 25%) で設定しているので、収益性としては、粗利益率 25% 以上を目安としますが、ここでは当社の直接要員は関知せず間接要員のみの活動になるので、目標の優先順位は獲得すべき付加価値「金額」を重要視します。…「自由に使えるお金」の部門目標金額の確保が最重要。

② 第 1 工場部門

賃率が、第 2 工場部門より低い (SB 賃率の差異 $\Delta 908 = 2,273 - 3,181$) ですが、これは第 1 工場部門の責任ではなく、収益構造自体をこういう状態にしている経営者の責任です。

第 1 工場部門は、あくまでも SB 賃率 = 2,273 と H 賃率 = 2,841 を目安として、実績賃率の収益性を評価すれば良いのです。

③ 第 2 工場部門

考え方は第 1 工場部門と同様です。

ここで、よく陥る勘違いは、第 2 工場製造の案件 X の実績賃率が 2,900 (円/人・h) の場合、「疑似出血商品」評価となりますが、第 1 工場の基準からすれば「健康商品」という評価に映ります。しかし、案件 X はあくまでも第 2 工場部門で製造されますので、第 1 工場部門の基準は全く関係ありません。

同じ会社内でも、それぞれの収益構造が異なる場合は、あくまでもそれぞれの案件が製造される部門の基準で評価しなければなりません。

【ワンポイント解説 3】 “高収益性構造に会社をもっていく”

このテーマは、経営者の大事な仕事です。

(例 1-2) の場合では、できるだけ第 1 工場から第 2 工場へ仕事量を全体的にシフトすることが当社の高収益構造推進の大事な着眼点となります。

その理由は既におわかりと思いますが、S 賃率すなわち一人 1 時間当たりの獲得付加価値が上がれば上がるほど、会社全体の収益が増すからです。

そして、「儲かるモノに注力し、儲からないモノから撤退する」という極めてシンプルな原理原則に従うだけなのです。

5. S 賃率による収益性評価「工程状況に合わせた評価」

原則は、制約条件理論 TOC を適用し、ボトルネック工程（キー工程）の賃率により評価することになりますが、具体的に以下の例で順を追って説明します。

(1) 工数実績表（単位：h）

		工程					
		A	B	C	D	E	全工程計
商品	い	35		15	20	10	80
	ろ	20		7	15	4	46
	は	5		3		1	9
	に		30	3	6	18	57
	ほ		45	2	5	7	59
	へ		3	7		5	15
	合計	60	78	37	46	45	266

(2) 付加価値額（円）

獲得付加価値額
500,000
350,000
100,000
630,000
420,000
80,000
2,080,000

(3) 収益性指標＝賃率（単位：円/人・h）

		工程					
		A	B	C	D	E	全工程
商品	い	14,286	—	33,333	25,000	50,000	6,250
	ろ	17,500	—	50,000	23,333	87,500	7,609
	は	20,000	—	33,333	—	100,000	11,111
	に	—	21,000	210,000	105,000	35,000	11,053
	ほ	—	9,333	210,000	84,000	60,000	7,119
	へ	—	26,667	11,429	—	16,000	5,333
	平均	15,833	14,487	56,216	41,304	46,222	7,820

※ (3) 表の算出は、(1)～(2) 表の（獲得付加価値額÷工数）から

※ 考え方の整理のため、本例では稼働率要素は除外した。

(4) 収益性の判断基準について

- ① 各工程間で、やり繰りが自由にできる理想的なラインバランスの場合
（セル生産工程やワンマンオペレーションなども含む）

獲得付加価値と全工程工数から算出される全工程賃率を用いて、単純に評価すれば良いのです。

∴ は→に→ろ→ほ→い→へ、の順で、平均賃率を上回っているのは「は」「に」の2アイテムだけです。

- ② 各工程間での要員調整や助勢ができず、工程要員が固定化されている場合

制約理論 TOC を適用し、ボトルネック工程（キー工程）の賃率により評価します。

たとえば、A工程とB工程が制約条件であり、その他の工程がそれに追従している場合

- ・ A工程を通る製品については、は→ろ→い、の順になる。
- ・ B工程を通る製品については、へ→に→ほ、の順となる。

∴それぞれの商品の賃率改善を進めるのは勿論（戦術レベル）ですが、全社的には「ほ」の製品から出来るだけ「へ」の製品に製造要員をシフトする営業を含めた全社戦略が有効（戦略レベル）となります。

③ 一般的な生産現場の場合

工程間の直接要員のやり繰りの自由度によって①と②の組み合わせで応用しますが、あくまでも判断時点における製造ラインの制約条件工程が収益性判断指標の基準となります。

尚、制約条件工程を通過しない商品がある場合は、次なる制約条件工程の賃率で判断することになります。

(5) 工数の基準および採取について

賃率評価は「付加価値額」と「直接工数」の2つの事実情報だけで求められることから、その事実数値把握のレベルによって精度が決まります。

従って、工数の基準や採取はとても大事なのです。

留意点として、賃率（＝人時生産性）の場合には、工数把握レベルのすり合わせが欠かせませんが、約束ごとを明確にすれば難しくはありません。本稿では説明しませんので、詳細は当方 HP 掲載の「一倉式賃率計算の活用手順」などの資料をご覧ください。

6. S 賃率導入 2つのパターン

(1) 全社単一収益会社 K 社の例… 4-(1)項に該当する事例

<ワンマンオペレーションの工程で成り立つ企業>

① 基準賃率設定

(例 6-1) K 社		単位：百万円	全社	算式	
固定費 F	274	274	→付加価値額 SB-MQ	274	a
利益 G	5.5+	279.5	→付加価値額 H-MQ	279.5	b
直接要員年間工数 (h)	25 人×7.5h×280 日⇒		52,500h	c	
基準賃率	SB 賃率 (円/人・h)		5,218	a÷c	
	H 賃率 (円/人・h)		5,324	b÷c	

(端数調整、若干有り)

② 運用…基準賃率と実績賃率にて対応方針を打ち出し実施 (下表参照)

K社 案件別収益分析表(H〇〇年〇月)

損益分岐点賃率 5,218 (円/人・時)

(単位:円)

必要賃率 5,324 (円/人・時)

案件	売上	変動費			付加価値	所要労働時間(時)	賃率(円/時)	ランク	方針
		原材料費	外注費 運賃	計					
	①	②	③	②+③ =④	①-④ =⑤	⑥	⑤/⑥	◎○ △×	
あ	2,721,270	411,790	555,800	967,590	1,753,680	231	7,592	◎	
い	398,000	39,700	97,920	137,620	260,380	24	10,849	◎	積極拡販
う	1,931,590	388,540	513,800	902,340	1,029,250	227	4,534	△	変動費検討
え	1,672,070	299,530	375,680	675,210	996,860	207	4,816	△	売価見直し
て	19,950	13,350	48,000	61,350	-41,400	80	-518	×	切り捨て
と	858,300	20,850	75,960	96,810	761,490	86	8,855	◎	積極拡販
な	1,985,000	273,770	441,920	715,690	1,269,310	225	5,641	◎	
に	1,395,000	274,810	352,640	627,450	767,550	169	4,542	△	売価見直し
月合計	37,299,596	6,019,210	8,333,200	14,352,410	22,947,186	4,392	5,225	○	単月黒字

※ 真性出血商品×、疑似出血商品△、貧血商品○、健康商品◎、の視点で方針立案のこと

真性出血商品<賃率±0(付加価値ゼロ)<疑似出血商品<損益分岐点賃率<貧血商品<必要賃率<健康商品

注1) 損益分岐点賃率=内部費用(固定費)÷年間総労働(予定)時間

注2) 必要賃率=年間{内部費用(固定費)+必要利益}÷年間総労働(予定)時間

(2) 3部門の収益性が異なるP社の例…4-(2)項に該当する事例

<転売品扱い部門、第1工場、第2工場と異なる収益性部門を有する企業>

① 基準賃率設定

(例6-2) P社		単位:百万円		転売品	第1工場	第2工場	算式
固定費 F	350	350	→付加価値額 SB-MQ	20	100	230	a
利益 G	70+	420	→付加価値額 H-MQ	24	120	276	b
直接要員年間工数(h)	40,000h ⇒			0	15,000h	25,000h	c
基準賃率	SB賃率(円/人・h)			-	6,666	9,200	a÷c
	H賃率(円/人・h)			-	8,000	11,040	b÷c
収益性評価のよりどころ(注)				V/P率	部門賃率	部門賃率	

(注)収益性評価のモノサシは、部門ごとにそれぞれ異なり、以下の通りです。

i) 転売品部門

製造業としての当社の制約条件である直接工数が関与しない部門で、間接人員による活動だけで当部門の付加価値額を獲得することになります。従って、当部門の収益性については、粗利益率(原価率)に留意しながら、目標とする付加価値“金額”の確保に注力すべきです。

尚、その際、目標付加価値額の確保のために間接人員を増強する場合は、その費用対効果を増分計算方式(増減金額のみを比較する方法。具体的には、MQとFの

比較で最終判断する)で確認することで、可否判断が可能です。

ii) 第1工場部門

オーソドックスに賃率で評価します。事例P社の場合、損益分岐点 SB 賃率が6,666 (円/人・h) で、実績賃率がこれをコンスタントに上回れば当部門で確保すべき年間損益分岐点付加価値額をクリアします。

同様に8,000 (円/人・h) の必要 H 賃率を上回れば当部門が確保すべき年間必要付加価値額が達成でき、この賃率レベルを「健康」レベルと表します。

実績賃率が7,500 (円/人・h) の案件の評価は、SB 賃率より大きく H 賃率より小さいので「貧血」レベルと呼びますが、それは損益分岐点以上ではありますが必要利益の確保までには至っていないという意味を表現しています。

iii) 第2工場部門

第1工場部門と同様で、SB 賃率9,200 (円/人・h) と H 賃率11,040 (円/人・h) が、当部門での収益性レベル評価基準で、第1工場部門より高水準になります。

例えば、実績賃率が8,500 (円/人・h) の案件は、第1工場基準では「健康」レベルとなりますが、あくまでも第2工場部門での評価としては「疑似出血」レベルで改善が必要です。

② 運用…収益性評価のよりどころに則って実施

		転売品	第1工場	第2工場
基準賃率	SB 賃率 (円/人・h)	—	6,666	9,200
	H 賃率 (円/人・h)	—	8,000	11,040
収益性評価のよりどころ		V/P 率 MQ 額確保に注力	第1工場 基準賃率	第2工場 基準賃率

7. S 賃率の他への応用・展開

(1) 装置型現場への応用

既述5～6項は、賃率すなわち人時生産性による収益性評価の説明ですが、機械装置がキー工程となる場合は、そのまま機械稼働時間を直接工数と置き換える考え方に適用可能です。

(2) 店舗販売事業への応用

店舗販売の収益性尺度については、制約条件が店舗スペースであることを考慮すれば、陳列フェースあたりの時間当たり獲得付加価値額を用いるのが妥当かつ現実的です。