



<論説>直接原価計算と売価決定について

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2009-08-25 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 本田, 利夫 メールアドレス: 所属:
URL	https://doi.org/10.24729/00002292

直接原価計算と売価決定について

本 田 利 夫

一 は し が き

《直接原価計算》(direct costing)の本質は、生産量とともに変動する・生産された生産物に関する原価、すなわち変動費のみをもって、《製品原価》(product cost)とするにある。そして生産の数量の函数であるよりは、むしろ時間の函数である原価、すなわち固定費は生産物に配賦せずに《期間原価》(period cost)とするところが、いわゆる《全部原価計算》(total costing, full costing, absorption costing)といわれる伝統的な原価計算と最も相違する点である。操業変動が製品単位原価に及ぼす影響は、全部原価計算においても、間接費配賦に正常予定配賦率を使用することによって、ある程度排除できるが、直接原価計算はこの問題を全く解決しうるのが大きな利点である。

直接原価計算は、売上高から変動費を控除した《限界利益》(marginal income)について、固定費の回収と純益の獲得にいかほど貢献しうるか、を測定できるし、生産高あるいは売上高が変動する場合に、原価および利益の変動状態が明確に把握でき、いわゆる《原価》 \parallel 《生産高または売上高》 \parallel 《利益の関係》(cost-volume-profit relationship)について、経営管理上極めて有用な会計資料を提供することができる。

《直接原価計算》という用語は、元来棚卸資産に計上しうる製品原価は、生産量と直接にかつ比例的に変動するという意味にお

直接原価計算と売価決定について

いて、生産に関連ある製造原価の合計額をいうと規定するところから出て来たものであるという。⁽¹⁾この場合の「直接」(direct)という語は、配賦によって製品に割当られる原価と対照的に、直課によって製品に賦課される原価にも、同じく直接原価という語が普通使われるのとは別個の意味をもつ。実務上、直接原価計算を実施している場合、変動的製造間接費は仮令配賦によって割当られるにしても、直接製造原価の一部として算入されているのである。棚卸資産の原価算定以外の目的のためには、製造原価以外の変動費が直接原価計算においても、直接製品原価に計上されるのである。

〈直接原価計算〉は、棚卸資産から固定費を除外する方法であると主張する論者もあるが、この考え方はこの計算方法の根本的な目標は〈原価＝生産高又は売上高＝利益の関係〉について、情報を提供するにあるということよりも、この計算方法の附随的な特徴を強調するものである。さらに、直接原価計算は会計担当者が間接費の配賦方法を知らなかったか、或は製品原価としてその重要性を理解し得なかったために、製品原価に若干の又は全部の間接費を配賦しなかった初期の原価計算の手續の復帰を意味する⁽²⁾のではない。

原価計算において、製造原価のうち直接材料費と直接労務費の合計を、又はこれにさらに直接経費を加算したものを〈素価〉(prime cost)とか、第一原価 (first cost)、正味原価 (Net cost)、基礎原価 (Grundkosten, Stammkosten)とかいうが、「文献上は大体に直接費と素価とは同意語である」⁽³⁾が、素価とは「primary costという用語を省略したもの」⁽⁴⁾である。かかる名称の由来は、史実によれば、まづ具体的価値物たる材料とこれが加工のために生産的に消費される労働力の原価性が認識され、間接費についての原価性の認識は相当時代に遅れたことにある。

産業革命は手工業、問屋制工業、協業、マニファクチュアの諸生産形態に代って、工場制工業を出現した。手工業や問屋制工業では、生産者は自己の労働手段によって自宅で加工し、協業やマニファクチュアでは労働者が同時、同一場所に集中し、作業する相違はあるが、その技術的基礎は手工業であり、労働力を基軸とする。産業革命の起点は手工的道具から、機械的に自動的作業機への進展にある。英国産業革命は大体十九世紀の二十年代に確立されたが、産業革命以前は原価の算定は材料と加工賃の計算で充分であり、それ以降は機械に投下された固定資本の重要性が増大し、かかる資本価値の生産物価値への移転計算の必要性が意

識されるに至り、間接費の原価性認識の基礎も確立されるに至ったのであって、素価はこのような歴史的背景を反映した概念である。一八八七年公刊のガルク・フェルズ共著の「工業会計」では、素価とは「根源的又は直接的な製造原価⁽⁵⁾」と規定しており、また素価だけが製造原価を構成すると考え、間接費を配賦せず素価と売価との差額は総益 (gross profit) として、損益勘定の貸方に振替え、間接費は借方に振替える企業があるが、この方法は簡単であるが、間接費と直接費との間に一つの関係を設定することによって、間接費に対する一層有効な牽制 (check) が得られる。このために、すべての間接費が種々の仕事の上に、それぞれの仕事に費された賃銀に対し、或は賃銀と材料の両方の原価に対し、百分率として配賦すると述べている。⁽⁶⁾ 当時においても尚一般に実務上は間接費を損益計算上の費用として扱う企業や製造原価に計上する企業があったことが知られるのであって、間接費の原価性がいまだ明確に認識されていなかったのである。

このような棚卸資産の原価を素価で算定し、間接費を棚卸資産の原価に計上しない計算手続が、直接原価計算と混同されることがあるが、このような手続は全部原価計算の不完全な適用をあらわすものである。⁽⁷⁾ 直接原価計算の下では、生産高に照応する変動性 (variability with volume) が製造原価を製品原価として分類すべきか、期間原価として分類すべきか、の決定基準となる。不完全な全部原価計算制度においては、製品原価と期間原価との区分が、保守主義や既存の慣習或は節税のような配慮に基づいて行われるのである。原価の分類をこのような基準によって行えば、直接原価計算の目標とする「原価＝生産高又は売上高＝利益関係」の分析の基礎を提供し得ないことは、いふまでもない。

- (1) Direct Costing, Research Series No. 23, N. A. C. A. Bulletin, Apr. 1953, p. 1086.
- (2) ditto, p. 1080.
- (3) R. S. Edwards, The Rationale of Cost Accounting, Studies in Costing edited by D. Solomons, 1952, p. 89.
- (4) W. B. Lawrence, Cost Accounting, 1937, p. 22.
- (5) E. Garcke and J. M. Fells, Factory Accounts, their principles and practice, 1887, p. 14.
- (6) ditto, p. 72.
- (7) Direct Costing, ibid., p. 1080.

二 米国における直接原価計算の発展

△直接原価計算▽は、米国において問題となつた原価計算体系であるが、いかにして生成したか、概観しよう。⁽¹⁾

一九一〇年に、Harrington Emerson は回顧的な原価計算を批判した論文を米国機械技師協会 (A. S. M. E.) において発表した。その中で彼は「原価はあるべきもの」(what costs should be) によつて表示されるべきであり、執行業績はこれらの原価標準に対比して測定されるべきであると主張した。第一次大戦中、いわゆる「原価加算確定報酬契約」(“cost plus” contract) によつて、原価計算に多大の重点がおかれるに至つた。一九二二年に、G. Charles Harrison は既にエマソンによつて樹立された原理に基いた最初の原価計算制度を立案し、彼はそれを標準原価 (standard costs) とよんだ。彼は最初にイリノイ州のキューアンニーにある Boss Manufacturing Company で実施したが、公認会計士達によつて、彼の制度が財務会計の概念と相違するという理由で、白眼視された。しかし、それは経営管理者、技術者及び原価会計士とともに相当の進展をとげた。

一九二八年には米国の巨大電機メーカーの一つである Westinghouse Company は、標準原価計算制度の採用を決定したが、ハリソンの制度には満足しなかつた。それは操業度変動の影響を区別しない原価比率に基いたものであつたからである。ハリソンの薫陶を受けた Ralph E. Case やウェスチングハウスの技術者や会計担当者は、彼等が「弾力性予算」(flexible budget) と名付けたものを作成し、問題の解決にあつた。原価業績の測定のときに操業度変動の影響を分離して表示できるように、操業度差異を用いて標準原価制度の中へ、予算許容額が結合された。

しかし、原価計算方法の研究者は操業度差異によつて生ずる混乱に満足してゐなかつたし、会計担当者にとつては会計に關係のない管理者に、この差異の意味を説明するのは相当面倒なことであつた。その上、在庫高の水準の大きな変動は、業務管理者が会計担当者を酷評するようになった位、報告利益の歪みを生ぜしめた場合が多かつた。この

批判は在庫高水準が大きく変動し、期間原価が多額である季節的変動のはげしい経営には、特に当嵌ることであった。従来の全部原価計算では、標準原価は当該年度に対する平均の計画操業度に基いて設定された。従って、在庫のために生産を操業能力のままで行ったときは、大きな操業度差異利益が生じたし、これが直接に損益勘定に振替えられた。その結果、ときには正味業績利益 (net operating profit) が正味売上高 (net sales) を上廻ることがあった。会計担当者が経営管理者にその意味を説明するのは、確かに面倒なことであった。

この歪みをさげ、操業度差異の問題を除去するため、Jonathan Harris や G. Charter Harrison が直接原価計算とよばれる技術を考案したのである。彼等の研究は、互に無関係に平行的に行われた。ハリスが一九三四年に Dewey and Almy Chemical Company において、この新しい方法を初めて施行したが、約一年後にハリソンは Spool Cotton Company⁽²⁾ において初めて実施した。

直接原価計算に関する最初の専門的論文は、ハリスによって書かれた「われわれは先月なにを稼いだか」(what did we earn last month?) であった。彼はこの論文を米国原価会計士協会 (N・A・C・A) に提出したが、現在同協会の専務理事である Raymond P. Marple が当時論文の雑誌掲載の詮衡の責任者であった。彼は会計の専門家が全部原価の基準に立脚して、費用収益対応の標準的基本ルールが承認されるために、いかに熱心に力を尽していたか、そしてハリスの新しい概念はこれらの手続の土台そのものを攻撃したものであることを十分に認めた。しかし、マープルはこの新しい方法の論理を承認し、相当狼狽しながら、その論文の掲載を認めたのであって、それが一九三六年一月の N・A・C・A ブレッチン誌上に掲載されたのであった。

一方、ハリソンはその論文の公刊を引受けてくれる大胆な誰かを見付けることができなかつたので、彼は一九三七年、自費で出版したのであった。それは「古い囊に盛った新しい酒」(New Wine in Old Bottles) と題する小冊子に掲載された一連の論文のうちの一つであった。その副題は「何故大抵の損益計算書は誤っているか」(why most pro-

fit statements are wrong) であつた。

当初に直接原価計算は、全部標準原価制度がその初期に支持者を得たよりも、迅速に賛成者を獲得した。第二次大戦の原価加算確定報酬契約によって、再び原価計算が注目され、戦後契約の終結と決済活動は、さらにその発展を促進した。

弾力性予算を作成した既述のウェスチングハウスの一団のメンバーであつた故 C. Robert Fay は一九四七年に Pittsburgh Plate Glass Company の硝子事業部に、直接標準原価制度を施行したのであつて、この会社はこの制度を採用した最初の大会社であつた。この制度は伝統的な標準原価や弾力性予算とさらに直接原価計算技術の管理の一切の特徴を含んでいた。

この体系の導入後、直接原価計算は急速に支持者を獲得した。直接原価計算への切り換えの機運が業務管理者の側から盛り上つて来た。公認会計士は、殆ど一致して外部報告に使用することに反対したが、棚卸資産評価の従来から一般に承認された方法と一致するため、公表数字を調整する限り、内部経営管理に使用することに同意した。内国歳入局や証券取引委員会の見解も、同一の態度をとるに至つた。従つて、多くの会社は外部報告には従来からの方法をとつつつ、内部報告に対しては直接原価計算に切り換えた。意思決定と統制の領域において、直接原価資料のもつ価値は、非常に大きいことが判明したから、外部報告のため、数字の調整を行う手間は大きくして問題にするに足らぬものと考えられている。

一九五三年の N・A・C・A の調査報告では、調査した若干の会社のうち、一社は予算部長が限界原価の資料を、売価決定に利用するために、固定費と変動費を分離して集計できるようにした原価制度を一九〇八年に設定した。同一の方式が同一の人間が関係をもつ他の数社においてその後使用されたし、それをこの調査に参加した会社のうちの一社が一九一九年に導入している。しかし、この会社は棚卸資産の原価を算出するため、今日迄全部原価計算制度を

続行している。他の会社は一九二二年の創立以来、一貫して棚卸資産を直接原価で原価の算定を行って来た。調査したうちの社は、一九二六年に全部原価計算から直接原価計算に切り換え⁽³⁾たし、他の会社は一九三二年に漸進的な切り換えに踏切った。

- (1) W. Wright, Direct Standard Costs for Decision Making and Control, 1962, pp. 4-7.
- (2) ライトの以前に発表した論文では、Coats and Clark Thread Company となつてゐる。(W. Wright, Direct Costing-Profit Measurement, N. A. A. B. Sep. 1959, p. 57.)
- (3) Direct Costing, Research Series No. 23, N. A. C. A. Bulletin, Apr. 1953, p. 1081.

三 製品の売価決定と原価との関係

N・A・C・Aは、一九五三年売価決定の実務に関し、五三社について行った実態調査の結果を、「売価決定目的のための製品原価」(Product Costs for Pricing Purposes)と題する連続報告第二四号にまとめているが、その要旨は次の通りである⁽¹⁾。

売価決定目的のために、最も適切な原価概念は、原価管理や財務報告目的のための原価概念とは異なるとして、かかる原価の特徴としては(1)製品単位につき表示されるべきであり、(2)完全な単位原価の算定のため、製造原価のみならず、営業費も製品に賦課されるべきであり、(3)今後行われる販売の売価を決定するのであるから、現在の又は予想の原価が算定されるべきであるとしている。

この調査で明らかになつた実務上の基本的な考え方は、「原価は売価決定における起点である」(cost is the starting point in pricing)といふことであるが、売価決定は単に製品を顧客に提供する場合の売価の数字を設定するプロセスとしてでなく、むしろ販売すべき製品の特徴の決定、顧客の選定、販売促進及び配給方法の選定、満足な売上高の達成等の諸問題を含む広汎な分野とみられ、この場合の原価の主な用途は、売価の代替案のそれぞれの利益額、販売の

諸状態及び諸方法等の予測を立てる場合に経営管理者を援助するにあるとしている。

この報告では、原価が売価の決定に影響をおよぼす諸状況に対して、原価情報の果す役割を次の通りあげている。

(1) 原価に値入れ率を加算して、売価が決定される場合、たとえば新製品とか、商標名や他の独特な特徴によって同業者の製品と区別される製品或は直接の競争相手がない製品のように、市場価格が存しないときであるが、この場合でも単位利益巾と販売価格は最も利益の多い売上高をもたらすために調整される必要があるから、原価は売価に對し必ずしも厳密な関係をもっていない。

(2) 原価が売価に對する最低限度を設定する場合、原価が売価で回収されないならば、原価は顧客の引き合いを断り、或はその製品の生産を結局中止する措置をとらしめる。

(3) 競争或は慣習によって市場価格が設定される場合、原価は売価を決定する要因であるよりも、いかなる種類の製品や用役を一定の売価で提供できるか、かかる製品や用役の種類決定の限度としての意味をもつものである。

(4) 売価が市場或は慣習によって設定される場合、原価は製品の採算を測定するために必要であつて、最も利益の多いものへ販売努力を向けしめ、原価の超過によって利用しうる利益巾が消失してしまうのを防ぐために、原価管理の必要性を強調する。

さらに、報告では標準製品と注文製品とによって、売価決定における製品原価の用途に明瞭な相違がみとめられるとしている。

標準製品の売価は、競争によって多大の影響をうける。従つて、原価と市場において設定される売価との比較によって満足な利益が得られないことが明らかになれば、管理者によってその状況を改善する方法が探究されることになる。標準製品ではその原価が管理されているならば、製造の口別によって大きな変動が生じないのが普通であり、原価差額が生じて同業者全体に影響を及ぼすような一般的なものでない限り、かかる差額は売価で特別に回収できない。

いのが普通である。しかるに、注文製品の売価は原価と一層直接的な関係をもつ。注文製品では個々の製品の原価は相違するし、顧客は製品の明細の相違が売価に反映することを期待しているが、注文製品の売価といっても、管理者が適当な売上高を獲得する必要があるから、常に原価に標準値入れ率を適用して、売価を決定する訳でない。

この調査における数社の事例では、主として標準製品のみでは、充分利用されない製造設備を稼働するために、特殊な注文を受託するのであって、このような作業に対しては、利益巾が少いため、売価決定を行う場合に、原価を利用しうることが特に重要な意味をもつことが報告されている。

売価決定は将来の販売取引を扱うのであるから、過去の実際原価は将来の原価がどうなるか、について手掛りを提供する限りにおいて、売価決定に適切な指針であるが、売価決定のために必要な原価は過去の実際原価よりも予想される将来の原価である場合が多いし、売価決定のために原価を算定するプロセスは一部は原価の予測の問題である。原価の予測がどの程度必要か、は現在の売価決定が不変的であると予想される期間の長短や現在の原価に重大な変動が生ずる可能性の有無によって決まる問題である。

生産の周期が短かく、売価を原価の変動に迅速に調整できる場合には、現在の実際原価が適当である。毎年又は季節毎に売価の決定を行うのが慣例になっている場合は、値段表の使用期間中妥当すると予想される原価の予測が重要になる。これは売価が決定された後、生産に長期間を要する場合にも妥当する。製造の周期が長い場合に、一つの代案として原価の値上りに対して売手を保護するため、売買契約の中にエスカレーター条項を使用することがある。

原価の変動が予想されない場合は、過去の実際原価は売価決定の指針となる。将来製造される製品に対しては、通常は過去に使用したのと同じの設備と製造作業が使用されるから、過去の実際原価は将来の原価の予測の起点となる。調査した諸会社では、既に生じているか、近い将来に生ずると予想される変動を反映するために、過去の実際の又は標準の帳簿上の原価を現在の価格水準に修正して、売価決定のための原価を算定するのが普通である。

特定の註文作業が大部分を占める場合には、顧客への売価の引き合いのために最初に作成する原価見積を、後に原価の管理のため、また棚卸資産の原価や売上原価算定のための標準原価として使用する会社もある。

まづ製造原価について考察しよう。調査した大多数の会社は、原価を売価決定に使用する時は、材料や賃銀の現在の又は予想される価格や賃率を製品原価に反映させるため、特殊な手続をとっている。

まづ材料価格については、調査会社五五社のうち、三六社が現在の市価又は予想される取替価格で算定している。製品の売価決定のために算定される材料費は棚卸資産の原価算定のために決定される材料費と異なるのが普通である。後者は時価よりも過去に支払われた価格を反映するからである。この場合、時価とは市場の相場をいうこともあるし、最近の送状価格をいうこともある。かかる時価は材料に加えられる作業手順が決定される日時現在での主要材料の見積原価を使用し、或は主要材料の日々の市価に注意を払い、製造の中間の段階で売却可能な材料を消費する場合は、製品の原価をこの半製品を材料として購入する同業者の原価と同一基準におくためとこの半製品に対し、さらに加工を行わずに売却しうる価格を少くとも下廻らない売価の実現を確保するため、かかる半製品の売却時価を用いる。

次に労務費については賃率が問題になるが、材料価格程頻繁に変動しないのが普通であって、帳簿上の原価は現在の賃率に基いているのが通常である。調査会社のうち、少数の会社だけが帳簿上の労務費を修正して用いる。賃率の引上げが予想される際は、新しい労働協約実施後製造されるべき製品に対し、この基準を使用し、現在の賃率による価格で受註しない方針をとっている会社もある。

最後に製造間接費については、間接労働の賃率の変動があったとき改訂を行うが、大抵は年一回定期的に間接材料や用役その他の項目について、時価に合理的に順応させるために改訂を行っている。製造間接費のうち、減価償却費は重要な項目の一つであるが、この報告では売価決定のために製品原価に賦課される減価償却費の計算に価格水準の変動を反映させるか否か、によって実務上計算手続を分類すると二つになる。

計算の基準を過去の原価によっている会社は、次のいずれかの理由をあげている。

(1) 減価償却費は製品原価の総額の比較的少額を占めるにすぎないのであって、時価によって償却費の計算を行っても製品原価には大きな変動は生じないから重要でない。

(2) 償却資産の大部分は、最近取得したもので価格水準の点では問題がない。

(3) 時価によって減価償却費を計上して売価を決定すると、過去の原価によって償却費を計上している同業者と販売価格の点で対抗できない。

(4) 時価による減価償却費の計上は、利点もあるがその実務的方法に問題がある。

計算の基準を時価によっている会社は、次の理由をあげている。

(1) 保険価額の決定のために償却資産の現在の取替原価を技術的観点から見積るが、この同一数字を売価決定のために算定する製品原価の計算に利用する。

(2) 設備の原価は、米国防働省建設原価指数を毎年投資された資産の金額に適用して、現在の基準で毎月算定される。この数字は次のいずれかのように使用される。

(イ) 若干の間接費は投下資本を基準にして配賦される。過去の原価では、設備を最近取得した部門には、他の部門に比し過大な償却費が賦課されることになるから、不公平な配賦が行われることになる。この業種では、投下資本は原価の配賦の重要な基準であって、この数字の使用は売価決定の場合にとどまらない。

(ロ) 現在の価格水準で算定した減価償却費を含む製品原価が、売価決定に使用するため算定される。

次に営業費について考察しよう。営業費の製品への配賦については、N・A・C・Aは既に一九五一年五月に連続報告第一九号、「管理上の意思決定のための営業費の配賦」(The Assignment of Non-Manufacturing Costs for Managerial Decisions) ⁽¹⁾、次に同年八月連続報告第二一〇号、「製品への営業費の配賦」(The Assignment of Non-Manufacturing Costs for Products) ⁽²⁾及び同年十二月に連続報告第二二二号、「販売地域及びその他の区分への営業費の配賦」(The Assignment of Non-Manufacturing Costs to Territories and Other Segments) ⁽³⁾を公刊しているが、これらから知られる

直接原価計算と売価決定について

ことは製品への営業費の配賦は、製造原価の算定程には注意が払われていないことである。このことは既述の連続報告第二四号の調査でも確認されるのである。けだし市場活動の機能別にそれぞれの原価を算定し、これらの原価を別々の基準によって製品に配賦しているのは、調査した五五社のうち、少数の会社にすぎないからである。

営業費の発生額は、製品によって相違する。かかる原価の相違は、種々の製品を専ら扱う販売努力の手数や種類の相違、製品によって保管及び出荷の設備に対する必要の相違や運賃の相違等から生ずるが、営業費製品別分析を行わず、営業費の大きな項目のグループを売上高とか、売上原価のような基準で配賦する場合は、このような原価の相違が不明確になるおそれがあるが、この相違はそれぞれの製品の売価決定には考慮されなければならない重要な要因である。

製品別の営業費分析の外に、顧客の種類別及び注文別分析が売価決定に商業割引 (trade discount) や多量割引 (quantity discount) が使用されている場合には必要である。商業割引は卸売業者、小売業者及び消費者のような顧客の種々の種類に対する販売に関する原価の相違を反映するために行われるのが普通である。同様に多量割引は注文の規模の相違に関する原価の相違に基くものである。

調査した数社では割引の計画が顧客の種々のグループにサービスを行う費用の相違によって、正当な根拠がありうるか、を確めるために注文の規模及び顧客の種類別に配給原価分析を行っていた。

売価決定のために、これらの分析方法の適用は、次のように行われている。

- (1) 営業費を売上高金額に基いて配賦せず、販売員の給料や旅費は扱った製品につき、定期的に調査に基いて配賦し、広告費は広告した製品に基き配賦し、賞与や手数料は関係ある製品に直課し、保管費及び注文処理費は総数と比較して各分類において扱った品目数に基いて配賦し、発送費は工場から種々の品目を出荷する場合に使用する労働と材料に基いて製品に配賦する。
- (2) 営業費をすべて第一段階として卸売部門と小売部門に配賦して、次に各部門の費用をその扱う製品種類に配賦する。第二段

階として卸売部門の販売給料を連鎖店及び通信販売店、西部卸売業者及び東部卸売業者に配賦し、据付作業の行われる場合は仕事の種類に損害保険料を賦課し、広告費は広告の行った製品に配賦する。

(3) 種々の製品の販売に要する時間を販売員や販売管理者の給料や経費の配賦基準とする。製品別時間の配分を決定するため、各々の販売員や販売管理者は彼が扱う各製品に費した時間の百分率を示す報告書を定期的に作成する。これを検討して、報告書を集計し製品への販売給料及び経費の配賦基準が算出される。また支店の販売事務所費、本社の営業本部費及び倉庫労務費の配賦基準には、種々の製品に要した努力を用いる。製品別努力の配賦は二週間の実査期間中記録を行って測定する。これらの実査の結果は、異常な状況の影響を除くために検討される。広告費は広告計画毎に記録し、各広告計画は製品別に原価の配賦可能性を決定するために分析される。

その他の営業費或は支払利息、固定資産廃棄損失、法人税のような収益減少項目については、売価決定のために製品原価に算入する会社もあれば、除外する会社もあり、統一的な手続は実務上みられない。

調査した会社の約半数は、その他の営業費を製品に配賦するか、総益においてこれらに対する準備を行っているか、いずれかの方法をとっている。その根拠はかかる費用は売上収益から回収しなければならぬし、売価決定のためにはこれらは製造或は販売の費用と異なるものでないというにある。売価決定のためにこれらの費用を製品原価から除外している会社は、これらの費用は営業外収益から回収するか、利益額から回収するか、いずれかである。たとえば、利子費の扱いは特定の仕事の金融のために借入れた資金の利子は、売価決定のためにはその仕事の原価に算入するが、一般的な目的のために借入れた資金の利子を算入していない会社がある。また固定資産の廃棄損失は売価決定のためには普通、製品原価に算入するが、異常な廃棄損失は資本損失として扱っている会社がある。貸倒損失や支払利息は売価決定のためには製品に配賦するが資産の廃棄損失は製品原価から除外する会社もある。売価決定のため、製品原価を算定する場合に法人税を計上している会社が少数ある。管理者としては、個々の製品の売価決定を行う際、法人税控除前の利益額を考慮にしているし、同時に利益中は税額控除後満足な正味利益額を産み出すに充分なだけの大きさでなければならぬことも、売価の決定の場合、念頭においていなければならないことはいうまでもない。また各製品の原価表に記載される純益から控除しておくために予期される税率を適用している会社もある。この処理法は全部を包括した原価と売価とを

比較するとともに、各製品に対し税額控除前と控除後の両方の利益を表示せんとするものであって、現在のように税率が高い限り、このような方法は今後益々広く行われることと思われるとしている。

さらに、売価決定は利益計画の一側面である。すべての売価決定の問題は、長期的側面と短期的側面の両面を備えている。固定費を生ぜしめる設備や組織は当面の状況において最も有利に使用するとともに、他面長期的目標も同時に忘れてはならない。従って会計担当者としては、原価に長期的及び短期的操業度変動を反映し、これらの数字が売価の決定に対し、いかなる意味をもつか、解釈する必要がある。固定費の存在が問題になるのは、売上高数量、配合及び売価は短期的には変動し、これに対応する製造能力、販売規模及び管理組織を適応させる措置をとりうる余地は限られているため、操業度の短期的変動に照応して統計を行うことが不可能になるからであって、「短期的」という用語は確定的な期間をいうのではなく、生産高或は売上高とともにその総額において変動しない原価が存するような不特定な期間をいうのである。

販売及び生産の操業度変動から生ずる原価の増減分の差額は、長期的か短期的か、いずれの観点をとるかによって異った性格をもつ。長期的には管理者は製品、製造方法及び設備能力、市場、販売方法を変更する機会をもつ。従って生産及び販売の操業能力準備のための原価は、固定的よりも操業度とともに弾力的である。かかる変動を考慮する場合、管理者としては売価の変更と関連して、操業度が製造原価に及ぼす影響に関心をもつ場合が多い。たとえば、生産規模が大になる程、単位原価は低下し、売価を引き下げ、利益総額を増大しうる。継続的に固定費が発生するよ
うな設備の建設を行ったときは、管理者にとっては計画的に支出総額を回収するための引当額を含む売価を決定する
ような単位製品原価が必要になる。長期的にみて、管理者の売価決定目標はすべての原価を補償し、投下資本に適
当な利益をもたらす製品に対する売価を算定することである。かかる目的に対し、製品の長期的な正常又は平均原価は、
一定の短期間に妥当する原価よりも一層良好な指針となる。けだし、短期間の操業度に基く単位原価は、操業度が低

下すれば増大し、操業度が上昇すれば減少するからである。長期的な売価決定には、固定費の配賦が必要であるが、そのためには二つの問題に当面する。その第一は、間接費の製品への配賦率算定のための操業度基準を決定するために、固定費によって準備された設備と組織の操業能力の測定であり、第二は固定費の配賦基準として操業能力の測定単位の選定である。

原価の短期的変動を平均化するため、標準又は正常操業度の基準が普通使用される。

調査を行った会社のうち一社は、間接費配賦率算定のための操業度基準を設定する場合に、売上高を売価とともに考慮する必要があることを強調する。

長期的な事前決定した売上高に基いた製品原価は、売価決定に有用でないという会社が若干あった。これらの会社は競争の激しい市場で成立する価格で販売される標準製品の生産者である。これらの会社では、長期的な売価決定には殆ど関心がなく、そのために原価は算定されるのではない。

調査した会社の大多数、すなわち五五社のうち、四二社はその間接費配賦率を「標準」配賦率又は「正常」配賦率と称している。残余の会社は、操業度基準を最近の期間において、経験した操業度によって設定する。いわゆる「実際」配賦率を使用している。製品原価は売価決定のために必要な場合は、事前に決定しなければならぬから、操業度数値の算定に使用される方法に相違がみられるのである。

調査によると、製品の売価決定に対する指針として、作成される製品原価に計上される間接費の配賦率を算定する場合に、使用される正常又は標準操業度の決定は、次のように区別される。

- (1) 長期平均売上予想高 (long-period average sales expectancy)
 - (2) 次期予定生産高 (production budgeted for coming period)
 - (3) 生産能力 (capacity to manufacture)
- (1)を使用する会社においては、その標準操業度数値は短期的変動を均らすに足るだけの期間に対する平均を意味するのである。

過去の経験は指針として役立つが、過去の実際の売上高変動の型が繰返されるといふ保証は全くない。従つて、数社は将来の数カ年間の予想される売上高を、過去の数カ年間の実際の売上高の平均で算出している。

数社の経験した操業度変動は、主としてその性格は季節的変動である。操業度は月間では変動しているが、年間では比較的安定している。これらの会社は、売上高の月々の変動を平均化するために通常予算上の年間操業度を基準にして間接費配賦率を設定している。

調査によつて判明したところでは、次の年度、四半期或は月間に対し、予算に組まれた操業度を使用する会社が相当数ある。これらの会社は、最近数カ年間、操業度に重大な変動を経験していないからである。

操業度変動がその業種の特徴ともいふべき場合は、平均的割合で固定費を回収するため、長期的平均に重点をおくために、売上高の重大な変動を平均化するに足るだけの期間が選定される。操業度変動が僅小な場合は、設備の変更や予期される売上高趨勢によつて修正された過年度の操業度数値は、満足な標準操業度をあらわすと考えられる。

過去の売上高や予想の売上高に基く操業度数値の代りに、管理者の操業度や売価の目標をあらわす数値を使用する会社もある。これらは通常、希望の割合で設備の操業能力の利用を表示するものである。

「実際の生産能力」(practical capacity to manufacture)を使用する二つの会社では、かかる操業度に基く原価は結局不況時には競争的な売価となつたし、好況時には有利な売価となつたからであるとしている。

製品単位への固定費配賦のための操業度基準の選定は、判断が重要になるプロセスである。製品原価の決定は、新設備への投資、従業員の増員及び将来において固定費の負担となるその他に関する意思決定を統合したものに外ならないからである。

原価配賦には、適当な基準の選定が肝要である。種々の製品を同一設備で生産し、同一の販売組織で配給する場合、原価の適当な配賦が重要になる。製品原価が製品別に製造原価や配給原価の相違を適当に反映しないと、不利な売価決定が行われることになる。

調査したある会社は、製品のある種類の売上高が増大したのに利益額が増大しないので、原価分析の結果原価配賦の基準がある費目は配賦超過で、他の費目は配賦不足であったことが判明した。これらの配賦差額がその製品の売価に反映した結果、顧客は安

価な品目にだけ発註し、他の品目は他所で購入したからであった。

間接費の配賦基準の選定の指針として、配賦すべき原価とその原価を発生せしめている操業能力との間に、適当な関係の有無について検討されるが、固定費のうちには、製品数量と関連のあるならかの単位で、操業能力を測定することが難しい費目もある。たとえば一般管理費や社名広告費のような費目の配賦は、妥当性が客観的に検討できる計算手続よりも、経営管理者が製品の売価においてこれらの原価の回収を希望する割合についての方針を反映したものである場合が多い。ある会社は、一般管理費は同業者に営業上食い込まれずに、十分な値入れを行いうる製品の上で、最もよく回収されるので製品に、この費用を形式的に配賦するようなことはしていないとのことであった。

次に短期的な売価決定の問題に対しては、正常操業度と設備の正常配合に基いた製品原価では直接の解決は与えられない。問題点は操業度と設備の配合の変動によって、原価はいかに変動するかである。正常操業度に基く単位製品原価は、製品の追加的な単位数の生産や販売によって、いかほど原価が発生するか、或は特定註文は会社の全体的利益をいかほど増加するか、というような問題に対して売価決定の有用な指針となり得ない。その註文を標準原価か、予定配賦率による間接費を含む実際原価か、いずれかによって原価を算定する場合には、原価の増減分の差額は総売上高の個々の区分に結びつけることが通常困難な差異の中にあられる。予定間接費率を使用しないならば、追加的な生産量による原価の変動は、同一期間に製造される他のすべての註文又は製品にばらまかれてしまい、当該註文に帰属させることは難しい。

限界接近法は、全部原価を採り上げるのではなく、生産高や販売高の増減による原価の増減分の差額をとり上げるのである。売上収益の増減分の差額は、問題の売上高増減分に帰しうる純益の増減分の差額を算定するため、これに照応する原価の増減分の差額と対応させる。原価の増減分の差額は、特定の意思決定がなされるならば、総額において変動するような原価だけを含む部分的原価である。売価の変動は、売上高の変動につれて行われるのが普通であり、変動費は売価決定の場合に算定する必要がある原価の増減分の差額を生ぜしめる主な源泉である。種々の代替案のう

ちから、一つを選んでも総額において変動しない固定費は、立案中の意思決定から生ずる原価の増減分の差額には影響を与える訳でない。しかし、その意思決定が設備や組織に変更を加えるものであるときは、固定費は変動することになる。

製品別又は顧客種類別に、固定費を配賦する適当な基準は、限界接近法では必要がなくなる。これは変動費控除後の利用しうる限界利益によって、固定費を回収しうるか、を測定して行われる。限界接近法は、直接原価計算によって容易になる。

共通費たる固定費を売価又は販売数量によって影響をうける基準によって配賦する場合は、売価か数量か、そのいずれかの変動はこれらの製品の製造や販売の方法になんら変動がなくても、製品の採算に変動を生じているように思わしめる欠点がある。売価決定のために使用さるべき原価が、売価が一つの要因となっている基準に基いて配賦されるときは、原価は決定さるべき売価に左右されるから、循環論に陥る。

調査によると、製造原価以外の費用は、過去又は予算上の売上高に基いて配賦される場合が多い。

調査では、売価に回収のため共通費たる固定費を配賦するのは、市場状況に明るい管理者が行う必要があるという意見が述べられた。会計目的のため、公正なものとして選ばれる配賦基準は、これらの場合に売価決定には往々不満足なものであることが明らかになっている。単一の配賦率の中で、変動費と結合するよりも、固定費を別箇に表示することにすれば、経営管理者は共通費たる固定費を、別々の製品の売価の中に算入する割合をどうするか、について自己の意思決定を行うことができる。

(1) Product Costs for Pricing Purposes, Research Series No. 24, N. A. C. A. Bulletin, Aug. 1953, pp. 1671-1700, pp. 1708-1715.

(2) これら三つの連続報告は、日本生産性本部刊、西沢脩訳、営業費会計、六七—一一六頁に収録されている。

四 直接原価計算の現状と売価決定の問題

N・A・C・Aが一九五三年四月に発表した「直接原価計算」と題する連続報告第二三号には、直接原価計算を実施している十八社について実態調査の結果がまとめられている。⁽¹⁾

売価決定において、経営管理者は製品の売却しうる単位価格とともに、販売量を考えなければならぬ。これら両者は実現利益の金額に影響を与えるからである。獲得可能な売価と数量を結合したものが、長期的に全部の原価を補償しないならば、利益額があらわれないことはいうまでもない。このために、長期的な売価決定方針に対する指針として原価を算定するには、全部の原価はその重要性において差はない。この論理が実務上適用されていることは、調査を行ったすべての会社は、棚卸資産は直接原価で計上していても、売価の決定に使用するため、製品原価を算定するときは製品にすべての原価を配賦する方法をとっていることから明らかである。

しかし、同時に売価決定とは、単に各製品の全部原価を算定し、これに希望の利益額を加算するだけのことを意味するのではない。売価決定において、原価は多数の品目の販売によって回収されることが多いのであって、固定的でしかも製品種類のうちの数品目に共通な費用の回収に、ある品目が他より一層貢献することがある。さらに、個々の製品が全部原価の回収に貢献する割合は、市場及び時期の相違によって異なることがある。

単位変動費は、一般に利用可能な生産設備能力の範囲内の操業度とは無関係に、単位売価に恒常的な関係をもつが、単位固定費は単位売価に恒常的な関係をもたない。それぞれの品目に対する最善の販売価格は、それに売却しうる数量を乗ずると、固定費と利益額に対する最大の貢献差益があらわれるような価格である。実務上、異った価格で販売しうる数量の見積は、推測であるから概算的にならざるを得ない。さらに、競争は売価の可能な範囲に確定的な限度を設定することになる。従って、直接原価計算の主要な利点は、経営管理者に製品原価の変動的部分と固定的部分に

別箇の考慮を払いうるようによることである。

調査した会社のうち若干は、全部原価計算は単一の操業度のみに対する原価を提供するから、売価と操業度の最も有利な結合を求める場合に、むしろ直接原価計算による方法を選んでいる。

直接原価計算に対して最もしばしば向けられる批判の一つは、それは売価決定において固定費を回収する必要を等閑視するということである。調査を行った諸会社の意見では、このような具体的経験はいまだ持ち合せていないという点で一致をみている。これらの諸会社では、次のようにして利益を見込まない売価の決定を行わないようにしていることであつた。

(1) 売価決定のため、製品の全部原価を算出するか、期間原価を適当に勘案した値入れ率を作成して直接原価に適用するか、いずれかによつてゐること。売価決定のため、製品の全部原価を知るには、製造原価であるか、製造原価以外の費用であるか、を問わず固定費を棚卸資産に賦課しなければならぬということはない。

(2) 売価決定の責任を負う管理者が売価決定に関して、諸原価のもつ性格や重要性に充分の理解をもつてゐるか、確めること。これは限界利益は従来算出された総益を上廻ることになるから、直接原価計算への切り換えのときに肝要なことである。このような製品の利益中の数字が大きくなる理由を、経営管理者が理解してゐないならば、かかる変動の原因は原価引き下げができたことにあり、利益を失わずに値下げできるといふ誤った考えをもつことにもなる。

N・A・A (N・A・C・Aの改称) が一九六一年一月に公刊した「直接原価計算実施の現状」と題する調査報告第三七号には、五十社の実施経験をまとめている。⁽²⁾

直接原価計算を実施する場合、製品の売価決定を行うには次の数字が必要である。

(1) その製品の直接単位原価

(2) その製品と関連ある期間原価の年額

(3) 資本利益又は売上高によって表示した希望利益巾
次にその計算手続を簡単な数字を用いて例示しよう。

単位当り製品の標準直接原価	\$9.00
年間期間原価の予算額	\$40,000.00
使用資本	\$100,000.00
希望利益率	20%

年間販売可能な単位数を10,000単位とすると、必要な単位限界利益は次のようになる。

$$\frac{\$40,000 + \$20,000}{10,000} = \$6.00$$

直接原価に限界利益を加算して、次の売価が算出される。

直接原価	\$9.00	60%
限界利益	6.00	40%
売 価	\$15.00	100%

同様の計算は、一般に数箇の売上高の代替案が原価にいかなる影響を及ぼすか、を知るために使用できる。

売価と期間原価との関係は、固定的製造原価や営業費の結合によって複雑なものとなる。製品の区分は、期間原価の共通の総額に対し、いかほど貢献できるかについては相違する場合が多い。かかる相違のあらわれる原因は、顧客の需要に存する。このために、期間原価はその会社の期間原価の総額に貢献しうる能力に応じて、市場を区分して回収する場合が多い。かかる区分は製品、顧客の種類、販売地域、売上総額その他の区分が考えられる。売価決定には、これらの区分のあるものは、他より一層よく貢献することが予期される。個々の区分の貢献能力は、市場の需要によって決定されるし、会計担当者が共通の期間原価を配賦するために使用する基準によって測定される共通の原価要因からの受益とは、必ずしも一致するものでない。売価は均一であっても、市場や顧客は期間原価に均等に貢献し

ない。注文獲得や注文履行の直接原価は、市場の立地やその他の諸特徴とともに変動するからである。

期間原価にはこのような特徴があるから、経営管理者にとっては立案中の売価の意思決定の結果を明確に示す原価や利益巾の資料をもっていることが特に肝要である。使用される会計組織のいかんを問わず、売価決定の代替案が種々の生産高や売上高を対象とするときは、いつでも直接原価と期間原価との区別が必要である。

この調査によると、直接原価計算を使用する諸会社では売価決定のため期間原価を製品に配賦しているのが普通であって、この点実情は反対論者の批判の通りではない。この期間原価の配賦は、通常年間予算を組み、統計的に行っている。このように配賦される期間原価の金額は、予算上の売上高と売上高配合に対し、予想される額である。しかし、この段階では期間原価は単位別に配賦されるのでなく、単に年間の総額として製品に配賦されるのである。これによって、経営管理者は単一の売上高に製品原価を結びつけずに、種々の立案中の売価と売上高の組み合わせを検討できる。

期間原価を製品に配賦する場合、期間原価を特定の製品に計上しうるものと他の諸製品と共同で分担されるものとを区別するのが望ましい。後者は配賦によってのみ賦課できるが、配賦基準の決定は主観的なものにならざるを得ないから、配賦される原価の確実性は一般に直課によって賦課される期間原価の場合よりも、低いがこの分離によって製品原価の構成要素を、その測定の実性の高いものと低いものとに区別できる。

通常、期間原価は製品種類のうちの個々の品目とか、個々の製造指図書に関連させるよりも製品種類又は製品のその他の大きな分類と関連させる方が遙かに確実に行いうる。このために、期間原価の配賦は製品種類の中の品目別に行われない場合が多い。その場合、製品種類別に算定した限界利益率は製品種類の中の個々の品目の売価決定のため使用されるのである。製品種類の中のいずれかの品目の売価は、当該品目の直接原価を当該製品種類に対する限界利益率の余数で除して算出できる。同一の方法は、売価の代替案の検討のために使用される。

次の例示は、損益分岐点の場合、売上高と四〇%及び五〇%の限界利益率を見込む売価で、二〇%の使用資本利益率を計上する

に必要な売上高の算定を云々。

製品へ配賦される予定の期間原価:

製造原価.....	\$40
販売費.....	25
管理費及び総係費.....	5
工務費.....	15
その他.....	5
期間原価の合計額	<u>\$90</u>

使用資本 \$1,0000 に対し、希望利益率20%を計上.....\$200

期間原価の補償と使用資本利益率20%の計上に必要な限界利益の合計額.....\$290

限界利益率	40%	50%
損益分岐点における売上高 (期間原価÷限界利益率)	\$225	\$180
売上高目標 (期間原価及び限界利益の合計額÷限界利益率)	\$725	\$580

(1) Direct Costing, Research Series No. 23, N. A. C. A. Apr. 1953, pp. 1108-1110.

(2) Current Application of Direct Costing, N. A. A. Research Report No. 37, Jan. 1961, pp. 41-57.

五 若干の吟味

前掲のN・A・C・Aの連続報告第二三号において、「直接原価計算を採用したため、経営管理者は原価、売上高、売価及び利益の関係を一層よく理解できるようになったから、この原価計算採用の結果、売価決定も改善されたという意見も聞かれた」旨述べており、またN・A・Aの調査報告第三七号にも同様に、「直接原価計算に基づく不利な売価決定の一例も報告されなかったが、逆に直接原価計算は一層良好な売価決定に貢献して来たという趣旨の意見が表明された場合が多かった」と報告している。

直接原価計算と売価決定について

直接原価計算と売価決定の関係について、コラリッシュは「売価決定は需要と供給の問題であるから、単位原価の算定を要しない」とする賛成論者の考え方は、「供給は生産の結果であり、生産は直接に生産の原価によって、特に単位原価によって影響される」ことを看過しているとして、「賢明な売価決定は単位全部原価の情報を必要とする。関連ある配賦される固定的製造費用を計上せずに、売価を設定することは現実的でないし、面倒なことであると思われる。たとえば、限界原価以上で正規の売価をいかに設定すべきか。一〇%か、二〇%か或はそれ以上か。一つの製品に配賦される固定費を全然しらずに、売価を決定することは恣意的になるし、堅実なことでないだろう。製品の売価を決定する場合には、生産設備に特に種々の資本投資をそれぞれの製品のために必要である多種製品工場の場合には、投下資本の額を考慮しなければならない⁽³⁾」という論拠から、売価決定に対し直接原価計算反対論を主張している。しかるに、ロンゲネッカーは「直接原価は全部原価をあらわさないから、それに基いて作成されるいかなる売価決定の情報も誤解され早い」とする反対論者は、「売価決定の意思決定は原価計算の機能を超越するものであり、直面しなければならぬ競争を含めた市場対策の広汎な分野を考慮に入れなければならない」という事実を看過しているとして、「原価計算機能が売価決定に一役を演ずる限り、全体を構成する原価のあらゆる要素に注意を向けなければならないことは事実である。しかし、これは当該製品に対し、単一の単位原価を算定しなければならないことを意味するものでもない、かかる原価を使用しないのは利益の表示に支障を来たすことを意味するものでもない」のであって、直接原価計算の根本的な利点は、「すべての原価要素の変動態様の特徴について明確にするということであり、売価決定の意思決定の場合ほど、かかる明確性が必要になる場合はない」として、売価決定に対し、直接原価計算賛成論を展開している⁽⁴⁾。

直接原価計算と売価決定の関係を検討するに当っては、ホーングレンの指摘する通り、「直接原価計算か、全部原価計算か、いずれかが売価決定の意思決定に最良の指針を提供するものであると主張することは、企業経営における最

も複雑な問題の一つを単純化しすぎる危険がある」⁽⁵⁾ことを銘記しなければならぬ。彼は直接原価計算に対する主な批判の論拠の一つは、売価決定を低く行い、結局企業に損失を招く虞があるというにあり、全部原価計算の方が売価決定には一層安全な指針となりうるとの主張には、(1)全部原価計算も相当の額に上る販売費や管理費を無視しており、単位純益額によっているのでなく、単位総益額に基いていること、(2)全部原価計算では操業度の変動する限り、指針として使用できる単一の単位原価がないこと、(3)企業経営者や会計担当者は売価決定の指針として原価に重点をおきすぎるが、彼等のとっている行動は顧客の需要と同業者の態度が売価に影響を与える要因としての原価の影を薄くしてしまふような結果になっていること及び(4)N・A・Aの実態調査の結果は、売価決定に直接原価計算はなんら支障を与えていないことをあげて、反対論の弱点を指摘している。N・A・Aの調査報告第三七号においても、「諸会社は製品原価及び利益中の資料をみるのは、かかる資料の解釈の権限をもち、売価決定方針の意思決定を行う責任を負う個々人に限定している」⁽⁶⁾から、「一般に、各会社において売価の意思決定を行う人々のもつ理解と判断に考慮が払われなければならないことは、明らかである。相当に、これらの特性が欠けているならば、利用しうる原価資料或は使用される原価計算制度の種類のかんにかかわらず、不利な売価決定に導くことになる」⁽⁷⁾と述べ、いずれの制度にしても、これを効果的に運用しうるか否か、は原価資料を利用する管理者が充分の知識をもち、適切な判断を下しうることとに依存していることを強調している。

ウェットライトは、売価の意思決定には互に補足的な意味において双方の計算が必要であるとして、次のようにいう。「直接原価計算と全部原価計算とは相容れないものとして扱われているのは、些か不幸である。実際、これらの方法は補足し合うものである。直接原価計算の提唱者は、これを使用することによって、変動する操業度が利益額に及ぼす影響を適切に測定できると主張する。他方全部原価計算の支持者の意見は、その方法の下では、製品の全部原価が算定されるから、経営の売価決定の方針やそれに関連した諸側面に検討を加えることができる。簡単な事実は、

経営の事情に通ずる管理者としては、全部原価も、直接原価も、必要であるということである。各々の原価は、計画設定や統制にその役割をもつ。両方の原価が必要とされる以上、全部原価計算によっている会社は直接原価を統計的分析によって算出し、直接原価計算を使用している会社は全部原価を統計的分析によって算出しなければならぬ⁽⁸⁾と。一般論として、従来の全部原価計算制度から直接原価計算制度へ切り換えるべきか、はディアデンの指摘する通り、「問題は直接原価計算は全部原価計算よりもよいか、ということではなくて、ある特殊の状況においては直接原価計算の方がよいか、ということである⁽⁹⁾」。

ディアデンは、直接原価計算に関する文献には二つの混乱がみうけられるという⁽¹⁰⁾。

第一は、直接原価計算制度は会計帳簿において固定費と変動費を分離するものだと自覚しないために生ずるという。直接原価計算制度が実施されていないということは、経営管理者が変動費や貢献差益の情報をもち得ないということの意味ではない。すなわちそれはこの情報が会計制度から直接に出て来るのではなくて、分析的に入手しなければならぬことを意味する。これとは逆に、直接原価計算制度では、経営管理者は全部原価の情報を入手できないということの意味ではない。すなわち、それは会計帳簿はこの情報を直接に作り出すのでないということの意味するものである。

第二は、直接原価計算の背後にある理論の検討を会計の専門家が行うことから生ずる。彼等は直接原価計算はそれ自体善か、悪か、割切ろうと試みた。たとえば、製品を生産すべきであるならば、固定費が必要とされる。従って、固定費は生産に不可欠であり、論者は製品原価に算入さるべきであると主張する。直接原価計算は会計士が監査証明しなければならぬ棚卸資産価額に影響を及ぼすから、会計士は直接原価計算の背後の理論を検討することが必要であるが、原価計算においては経営管理者に意思決定のための最良の情報を提供することが一層重要なことである。直接原価計算制度が一層良好な情報を提供するならば、この制度を使用すべきであり、かかる情報を提供しないならば、この制度は使用すべきでない。直接原価計算をも含め、いかなる会計制度も、あらゆる状況に対し最善のものではない。

既に考察したように、米国における直接原価計算制度実施の事例によっても、全部原価計算制度に代って、直接原

価計算制度を適用するに至った多くの会社は、効果的な運用の実をあげている。従って、直接原価計算制度を実施すべきでないが無条件にいうべき根拠はない。しかし、全部原価計算制度から、直接原価計算制度への切り換えが果して改善に役立つか、疑問の余地を残す場合もありうるであろう。従って、全部原価計算制度は全体的に使用に適せずと断定することは適切とはいえない。

直接原価計算の大きな長所は、操業度の仮定を必要としないことである。直接原価計算は変動費のみを扱い、変動費はあらゆる操業度において一単位当り同額であるからである。しかし、これは会計帳簿上における問題である。経営管理者が全部単位原価を必要とする場合、普通また必要とするが、その計算のために、たとえ会計帳簿の外部で行うにしても、操業度の決定が必要になる。経営管理者が全部単位原価を全然必要としないならば、操業度に関しては問題はない。従って、全部原価を必要としないが、現在全部原価計算を実施しているために一つの操業度の決定を必要とする場合には、直接原価計算は疑問の余地を残さない解答を提示する。すなわち、それは原価計算制度を経営管理者の要求に適應させるということである。

- (1) Direct Costing, *ibid.*, p. 1110.
- (2) Current Application of Direct Costing, *ibid.*, p. 55.
- (3) F. P. Kollaritsch, The Concept of Direct Costing, *The Controller*, July, 1962, p. 329.
- (4) R. E. Longenecker, Converting to Direct Costing, *N. A. A. Bulletin*, Aug. 1962, pp. 33-34.
- (5) C. T. Horngren, Cost Accounting, A Managerial Emphasis, 1962, p. 352.
- (6) Current Application of Direct Costing, *ibid.*, p. 55.
- (7) *ditto*, pp. 187-188.
- (8) R. B. Wetright, Direct Costing Passes The "Future Benefit" Test, *N. A. A. Bulletin*, Aug. 1958, p. 83.
- (9) J. Dearden, Cost and Budget Analysis, 1962, p. 68.
- (10) *ditto*, pp. 60-61.