

直接原価計算論争によせて

——直接原価計算支持論に対する疑問——

板 垣 忠

1. ま え が き

「直接原価計算は外部報告目的のための期間損益計算にとって正しいやり方である」という意見と「直接原価計算は外部報告目的のための期間損益計算上認められない」という意見が鋭く対立し、議論がたたかわされている。この意見の対立と討論をここで直接原価計算論争と名づけ、以下において、この論争に関する筆者の見解を一つの試論として展開してみたい。

ことわるまでもなく、ここに直接原価計算 Direct Costing というのは、製造原価ならびに一般管理費および販売費を、営業量との関連において、総額において変動する原価と変動しない原価とに区分し、前者の変動費を製品原価 Product Cost とし、後者の固定費はこれを期間原価 Period Cost として、売上高からまず売上製品の製品原価（これは変動費のみよりなる売上原価にほかならない）を控除して限界利益を計算し、この限界利益から期間原価たる固定費を全額控除して営業利益を計算する方法を意味している。したがって、直接原価計算は変動費のみをもって製品原価を計算する原価計算の一方法に違いないのであるが^①、その特質は期間損益計算のやり方にあることをはっきり認識しておかなければならないであろう。そこで、厳密には、期間損益計算までも含める場合には直接原価計算方式による期間損益計算とでもいうべきかも知れないが、ここでは、直接原価計算の特質が期間損益計算のやり方にあることからして、直接原価計算のうちにそれを含めておく。かくて、小稿において問題にしようとするのは、かかる期間損益計算の方法が外部報告目的のためにも認められるかどうかという点である。

ところで、直接原価計算の上述のような特質は、一部においては直接原価計算生成の当初からはっきり認識されていたと思われる。例えば、直接原価計算にかんする最初の論文であるといわれている J. N. Harris の「われわれの会社は先月いくら儲けたか^②」においても、次のように明確に述べられている。すなわち、「この書面に付属する覚え書きは、貴台が先週論ぜられました様式の月次損益計算書、すなわち、製造活動の大小に関係なく、売上高上昇のとき

利益増加、売上高減少のとき利益低減を示す損益計算書を作成する目的のために、標準製造原価のなかから固定製造間接費を除去する案にかんする私見を述べたものであります^③」として、直接原価計算の本来の特質が損益計算にあることが明示されている。ところが、他方では W. W. Neikirk のように、「直接原価計算は、製造原価を、固定的な原価と、製造数量に比例して変化する原価とに分類するものと定義されなければならない。基礎原価に変動製造間接費を加えたものだけで、在庫品の原価や売上原価が決定される。その他の製造間接費は当期の損益計算に費用として計上される。しかしながら、直接原価計算の基本的な目的が、費用を分解することであり、在庫品の評価方法としてこれを利用することは副次的なものでしかないことは、とくに注意する必要がある^④」^④としたり、あるいは、N. A. (C.) A. の調査報告書第23号「直接原価計算」^⑤が、この W. W. Neikirk の主張を基礎にして、「直接原価計算は期末在庫品の原価に固定費を含めない方法であると定義されることもよくある。この見方は、原価・営業量・利益関係についての資料を提供するというこの方法の基本的な目的よりも、副次的な側面を重視している^⑥」と述べたりしているところからすれば、直接原価計算の特質が期間損益計算のやり方にあるということが、必ずしもすべてにわたって認識されてはいなかった。しかし、このことは、生成当初においては直接原価計算はもっぱら管理会計上の問題であり、財務会計には及ばない、ということの証左でしかないようである。このことは、前掲調査報告書第23号が直接原価計算を必要とした理由を次のように述べていることから推察される。すなわち、「原価・営業量および利益の間の関係を理解することによって、経営者は、いっそう実際に即した基準にもとづいて、その目標を選択し、これを達成する確実性の高い決定をなすことが可能になる。したがって、営業量の変化に応じて原価や利益がどのような動きを示すかについて、事実^⑦に即した資料を作成し、この資料を的確に表示することは、工業会社の会計にたずさわる人びとに課せられた大きい課題である^⑧」と。そして、期末における固定製造原価の処理のしかたとしては、(1)固定費の全額を期間原価として処理し、その総額を費用に計上する方法と、(2)その期に発生した固定製造原価を在庫品と売上原価に配分する方法の二つをあげ、実際にも、この二つの方法が併用されていることが報告されているのである^⑨。また、直接原価計算の特質が期間損益計算のやり方にあることが生成当初からはっきり認識されていた場合にも、それは「直接原価計算の結果が企業内部の経営管理者にとっていかに有効であるか」という観点つまり管理会計の領域において強調

されていたように思われる。このことは、前記の J. N. Harris の論文において、次のようにはっきり示されている。すなわち、「上述した会計制度のもとにおいて、ジョン・ストーン (J. N. Harris の勤務した会社の社長——筆者注) およびその経営幹部たちは経営管理に役立つ標準原価計算の価値と重要性について新しい認識を得たのである。そしていまや月次計算書を経営管理に不可欠のものとするに至ったのである^⑨」と。そして、「私の提案する直接原価計算のもとにおいて年次公表財務諸表および法人税目的のための棚卸資産評価問題は、実際上は、期末棚卸資産全体の標準直接製造原価に対する一定の妥当な比率を総括的な固定間接費額として棚卸資産に加算することによって解決できよう^⑩」として、いわゆる財務会計上は、直接原価計算の結果を全部原価計算基準に修正することは、なんら差し支えないとされているのである。

以上、概略ながら考察したように、直接原価計算の特質は期間損益計算のやり方にあるのであり、そのことは直接原価計算生成の当初から一部では認識されていた。しかし、それはもっぱら経営管理上の要請に応じたものであったし、ましてやそれが明確には認識されていなかった場合にも、直接原価計算は財務会計には及ばない、ということが意味されていたにすぎない。すなわち、いずれの場合にも管理会計の領域における有用な期間損益計算の一方法として直接原価計算が重要視されたのである。ところが、最近に至って、N. A. A. の調査報告書第37号「現代における直接原価計算の活用^⑪」は「直接原価計算も、全部原価計算と同じく、期間損益を計算するために費用と収益を対応させるひとつの方法である^⑫」と述べて、直接原価計算の特質が期間損益計算のやり方にあることを益々明確にし、さらに、C. T. Horngren および G. H. Sorter にいたっては、「伝統的原価計算概念よりも変動原価計算の方が、現存する一般に認められた会計原則の枠により一致している^⑬」とし、外部報告目的にとっても、直接原価計算こそが正しい期間損益計算を可能にするという見解を表明している。わが国においても、山辺教授、溝口教授それに染谷教授などが外部報告目的のための期間損益計算上も直接原価計算を認める立場をとっておられる。

以上のように、直接原価計算論争はいわば「管理会計から財務会計への挑戦」という形をとって展開されている。筆者は、小稿において、かように管理会計から挑戦を受けた財務会計が果たして決定的な打撃を蒙ったかどうかについて私見を述べてみようと思う。以下において明らかにするように、筆者には、伝統的財務会計はいまなおその堅墨を誇っているように思えてならないのである。

なお、上のように、筆者は直接原価計算の特質は期間損益計算のやり方であり、したがって全部原価計算と根本的に異なる点は期間損益計算のやり方が違う点にあるとしたのであるが、最近においても、なかには「変動原価計算 Variable Costing (内容的には直接原価計算と同じ—筆者注) と全部原価計算との間の最も重要な差別は、両者が期間利益の違った測定に達する点にあるのではなく、それらが個々の製品、地域または会社経営のその他の単位 Segments の相対的収益性の違った測定を用意する点にある^⑩」という見解もある。この G. Shillinglaw の主張は注目すべきものをもっているが、これは依然として直接原価計算の経営管理上の利点を強調したものとして、ここでは取り上げないことにする。

- ① たとえば、C. T. Horngren および G. H. Sorter は直接原価計算を次のように定義している。なお、かれらは、直接原価計算という名称は不正確であるとして、変動原価計算という名称を使用している。すなわち、「変動原価計算は変動製造原価だけを製品に割り当てる棚卸資産の原価計算方法である」と。Charles T. Horngren and George H. Sorter, "Direct" Costing for External Reporting, *The Accounting Review*, January 1961. P. 84. なお、この論文は山辺教授によって詳細に紹介かつ検討されている。山辺六郎教授著「原価計算論——管理会計としての原価計算——」昭和36年、497ページ以下。
- ② Jonathan N. Harris, "What Did We Earn Last Month?" N. A. (C.) A. Bulletin Jan. 15. 1936. 山辺六郎教授著、前掲書409ページ。
- ③ Jonathan N. Harris, *ibid.* 山辺六郎教授著前掲書412ページより引用。
- ④ W. W. Neikirk, "How Direct Costing Can Work for Management" N. A.(C.) A. Bulletin, January 1951. P. 525. 染谷恭次郎教授監訳「直接原価計算」昭和38年、145ページより引用。
- ⑤ N. A. (C.) A. Reserch Report, Reserch Series No. 23, Direct Costing, 1953. 染谷恭次郎教授監訳前掲訳書143ページ。
- ⑥ N. A. (C.) A. Reserch Report, Reserch Series No. 23. *ibid.* P. 2. 前掲訳書146ページ。
- ⑦ N. A. (C.) A., Research Report, Research Series No. 23. *ibid.* P. 4. 前掲訳書148ページ。
- ⑧ N. A. (C.) A., Research Report, Research No. 23. *ibid.* P. 22 and PP. 51—54. 前掲訳書169ページおよび203ページ—207ページ。
- ⑨ Jonathan N. Harris, *ibid.* 山辺六郎教授著前掲書428ページより引用。
- ⑩ Jonathan N. Harris, *ibid.* 山辺六郎教授著前掲書417ページより引用。

- ⑪ N. A. A., Research Report No. 37. Current Application of Direct Costing, 1961. 染谷恭次郎教授監訳前掲訳書3ページ以下。
- ⑫ N. A. A., Research Report No. 37. ibid. P. 6. 前掲訳書19ページ。
- ⑬ Charles T. Horngren and George H. Sorter, ibid. P. 84. 山辺六郎教授著前掲書497ページ。
- ⑭ Gordon Shillinglaw, Cost Accounting : Analysis and Control, 1961. P. 612.

2. サービス潜在力の具体的内容

直接原価計算支持派の主張は多方面にわたっているが、なかでも、従来の財務会計に対してかなりの打撃を与えたと思われるのは、資産あるいはプロダクト・コストの本質から出発して、固定費は資産あるいはプロダクト・コストたり得ないことを立証しようとする試みである。R. P. Marple の「未来原価回避説」、C. T. Horngren および G. H. Sorter の「関連原価説」および溝口教授の「未来支出回避説」などがこれである。これらの説について、以下検討を加えていく。

すでに述べたように、直接原価計算にあっては、固定費は決して製品に配賦されることはなく、したがってたとえ製品が次期に繰越れることになっても、固定費は資産として次期に繰延べられることはなく、全額それが発生した期間の収益に対応させられる。これに対して全部原価計算にあっては、固定費は製品に配賦され、したがって製品の一部分が棚卸資産として次期に繰越されれば、それに含まれた固定費は資産として次期に繰延べられ、当該製品が販売された時に収益に対応させられる。したがって、固定費に関していえば、直接原価計算と全部原価計算の違いは収益に対応させる時期の違いにあるといえるであろう。そこで直接原価計算支持派は「固定費を資産として繰延べるとは妥当な処理であるか」ないしは「固定費には資産能力があるか」という問題を提起し、結論的には、固定費の資産能力を否定することによって、直接原価計算の妥当性を立証しようとするのである。

まず、R. P. Marple は「期間損益の算定に当たり未来に適用するものとして棚卸資産中に繰り延べるべき原価は、過去において発生したため未来においては発生しないで済むところの原価のみである^①」として、いわゆる「未来原価回避説」を主張しているのであるが、かれにあってはその理由が明らかにされていないきらいがある。せいぜい、当該棚卸資産を生産するためにのみ特別に発生した原価だけがその価値を構成し、当該棚卸資産の生産と直接関係

のない固定費は期間の原価であって製品の原価に含まれるべきものではない、ということとどまる。この意味では、R. P. Marple の「未来原価回避説」を発展させた C. T. Horngren および G. H. Sorter の「関連原価説」の方が明解である②。両氏の主張を筆者なりに要約すれば次のようになるであろう。すなわち、資産概念について今日広く承認されているのは、それがサービス潜在力 Service Potentials をもっているという考え方である。このサービス潜在力というのは企業の未来の意志決定に影響を及ぼす力にほかならず、原価に関していえば、企業の未来に関連をもっている原価すなわち関連原価 Relevant Costs が企業の未来の意志決定に影響を及ぼす原価である。この意味で、それはサービス潜在力をもちしたがって資産たり得る。しかるに、企業の未来に関連をもっていないいわゆる非関連原価は未来の原価発生に影響を及ぼさず、この意味で、それはサービス潜在力をもたずしたがって資産たり得ない。ところが固定製造間接費はまさに非関連原価であり、したがって資産たり得ないとする。つまり、未来の原価回避に通じないような原価は、上のような意味でサービス潜在力を有しないから資産たり得ないというのである。上において筆者が R. P. Marple よりも C. T. Horngren および G. H. Sorter の方が明解であるといったのは、かれらが、このように未来の原価を回避しない原価が資産たり得ない理由を明示しているからである。しかし、C. T. Horngren および G. H. Sorter に対しても次のように疑問を提起しなければならない。すなわち、サービス潜在力を上のように解釈するのは狭きにすぎるとは思えないか、と。ある資産がサービス潜在力を有しているということは、それが将来において収益を獲得する力を有しているということを意味し、決して未来の原価の発生を回避するしたがって未来の企業の意志決定に影響を及ぼすということの意味しているのではない、と考えるのである。この点については、次のような批判を引用しておくだけで十分であろう。すなわち、「私には、これは (C. T. Horngren および G. H. Sorter の資産評価のサービス潜在力概念を未来原価回避の概念と同一視する論議—筆者注) 不必要に限定したものでありかつ資産評価への不幸にも否定的なアプローチのように思える。会社経営の目的は、原価を最低にすることではなくて、原価以上に収益を生み出すことである。それゆえ、サービス潜在力の概念は発生した原価の収益を生み出すことに貢献する能力に照して解釈されるべきである。Horngren および Sorter は、その議論のはじめはこの点を認識していたようであるが、その後は原価回避概念に賛成してそれを無視している。ある原価が将来において収益を生み出すことにおい

て力があるならば、そのすべてまたは一部は繰り延べられそして純利益の決定に際しては将来の収益に対応させられるべきである。すべての製造原価は等しく販売可能な製品の生産にとって必須的なものである。……かくて、収益獲得潜在力 Revenue Producing Potentials が原価のうちの消滅要素と未消滅要素とを分離するための基準であるべきである。そして、実際に私は、それが現存する『一般に認められた会計原則』の枠内において特色としてそうである（または少なくともそうであることが意図されている）ことを信じている^③」と。

そこで問題は、固定費はかかる意味でのサービス潜在力をもっているかどうかということに帰着する。この点を明らかにするために、固定費を発生せしめるものの代表的な例として減価償却の対象となる固定資産（もちろん営業用のもの、以下同じ）を考えてみよう。かかる固定資産が資産たり得るのは、それが未来の原価を回避するからではなく、上の意味のサービス潜在力をもっているからである。固定資産は将来の製品の生産窮極的にはその製品の販売によって収益を獲得する力すなわち収益獲得潜在力をもっているのである。固定資産の有するかかる収益獲得潜在力は具体的にはそれによって生産した製品の販売によって顕在化するのであり、それまでは製品に滞留しているのである。このことは、具体的にはかかる固定資産を保有し利用することによって発生する固定製造間接費もサービス潜在力を有し、したがって資産たり得るものであることを意味している。

サービス潜在力をこのように収益獲得潜在力と解することは低価主義評価の原則にも一致していると思われる。何となれば、棚卸資産の時価が取得原価以下に下落ししかも回復の見込みがない場合に時価まで評価減を行なうことは、それだけ収益獲得潜在力がなくなったことを意味していると考えられるからである。

もっとも、サービス潜在力をこのように収益獲得潜在力と解さなければならぬといっても、そのことは必ずしも資産が正味実現可能価額またはそれに近い価額で評価されなければならないことを意味するものではない。むしろ、ここでも保守主義の原則との関連からして正味実現可能価額の最低限という意味で、取得原価による評価が弁護されるものと思われる。

また、サービス潜在力があるということは、「資産が存在することの証拠」でしかなく、「その資産に割当てべき金額を決定するということは、いぜんとして必要である^④」という主張や、「資産として認識するかどうかの基準を

サービス・ポテンシャルズのいかに求めるとしても、サービス・ポテンシャルズの有無は資産が存在するかどうかを認識するだけの基準であり、その評価はそれに対して支出された金額で行なわれるべきであると考えている^⑥」という考え方に触れておく必要があるであろう。確かにサービス潜在力はここで主張されているとおり、資産が存在するかどうかを認識するための基準であろう。そこで問題はかかるサービス潜在力を会計上何によって測定するかということである。原価主義に立脚する近代会計にあってはそれを取得原価（製品の場合は実際製造原価）で測定するのであり、上のような批判は固定費を資産化することに対する批判とはなり得ないように思われる。

さらに、サービス潜在力を収益獲得潜在力と解するにしても、固定資産の収益獲得潜在力は、製品の生産とは全く無関係に時の経過とともに失なわれていくのであり、その利用によって生じる固定製造間接費は、したがって、製品に配賦されることなく、それが発生した期間の収益に一括して対応させられるべきであるという主張が成り立ち得る。これは、期間的費用収益対応の原則に関連した問題であり、これについては項をあらためて論じなければならない。

なお、溝口教授は、サービス潜在力の理論は提起されないが、ピリオド・コストの理論を明らかにされた後（この点については後述する）、プロダクト・コストの理論を積極的に展開する必要があるとして、R. P. Marple の「未来原価回避説」を発展させて「未来支出回避説」を次のように展開されている。すなわち、「重要なことは、未来において節約された『原価』ではなくて、『支出』である。この言葉の変化が何を意味するか。それは貸借対照表を資金会計的観点において理解することを示唆するものである。前述のいわゆる動的観のもとにあっては基本的には貸借対照表は期間損益計算のための手段として従属的地位におかれることになる。これに対して、われわれは貸借対照表の存在理由をむしろ資金論的にみなおすべきであると考えている。この場合には棚卸資産価額は棚卸資産に対する投資在高を示すものと解することができる。では、棚卸資産への投資額はいかに表示せられるべきであるか。伝統的的全部原価計算に基づく評価額は正しい投資在高をあらわとは考えられない。現実に棚卸資産に滞留している資金部分のみが把握されるべきである。ここで『次期以降の支出を回避すべき費用』のみが棚卸資産価額を形成するという思考が生きてくるのである」^⑥と。溝口教授がプロダクト・コストを積極的に解釈するために、サービス潜在力の理論の力を借りられなかったのは、おそらく、上のように貸借対照表を、動的観のもとに単に期間損益計算のための手段とみることをやめ

て、より積極的に資金会計的観点のもとに理解されようとしていることに起因しているであろう。けだし、動的観に立つ限りでは、期間損益計算の正当性を立証するためには、一面では貸借対照表上の資産の能力を問題とする必要があるからである。この意味では、「費用、収益対応関係の正当性の立証に、資産能力論を持ち込むことの唐突さをいかに解決するのか^①」と、小倉教授が未来原価回避説やサービス潜在力理論でもって固定費を資産化することに反対する主張に対して反論されることの意味が、筆者には理解できない。

それはともかくとして、上のように貸借対照表を資金会計的観点において理解し、棚卸資産価額はそれへの投資在高を表わすものである、とされる溝口教授の主張は注目されなければならない。しかし、この領域について研究不足の筆者は、このような主張に対して、明確に私見を開陳することができないのは残念であり、現段階では次のように私考しているにとどまる。すなわち、貸借対照表を資金会計的観点において理解し、棚卸資産は現実にそれに滞留している資金によって表われるべきであるとしても、固定費も依然としてかかる資金の一部を構成しているのではないかと。なにゆえならば、固定資産への投資は、減価償却費という形で製品に転嫁し、それが販売されるまでは製品に滞留しているからである。もちろん、溝口教授にあってはそのようには理解されない。教授は現実の減価償却計算を投下資本価値の期間配分計算したがって投資の回収計算として意味づけ、期間に配分された減価償却費はプロダクトを通じて回収される必要は全くなく、当該期間の実現収益によって直接に回収せらるべきものである^②、とされる。減価償却計算をかように投下資本価値の期間配分計算として理解することには異論はないが、そのことは必ずしも期間に配分された減価償却費をプロダクトに配賦しないでもよいということを意味しているものではないと思われる。この点は次の項において考察されなければならない問題である。

① Raymond P. Marple, Try This on Your Class, Professor, *The Accounting Review*, July, 1956. P. 497. 山辺六郎教授著前掲書492ページ。

② Charles T. Horngren and George H. Sorter, *ibid.* PP. 84—87. 山辺六郎教授著前掲書498—502ページ。

③ James M. Fremgen, Variable Costing for External Reporting—A Reconsideration, *The Accounting Review*, July, 1962. P. 77. なお、この部分は、染谷恭次郎教授によっても一部引用されている。同教授稿「期間利益の決定に直接原価計算を適用することは認められる」会計86巻3号、昭和39年9月号、44ページ。

固定製造原価を一括してそれが発生した期間の収益に対応させる期間損益計算のやり方が財務会計上正当な期間損益計算であるという説が強化されてくる。つまり、近代会計においていうところの費用収益の対応は本来期間を限定してこの期間について行なうべきであることを意味しており、その意味するところにしたがって、本来期間原価であるものは期間の収益に対応せしめればよく、それをわざわざ製品に配賦し、その製品を通じて収益に対応せしめる必要はない。にも拘らず、固定的な製造原価を製品に配賦し、その製品が販売された時に、収益に対応させようとするのは、財務会計上の期間損益計算の本質を誤解しているからにはほかならないというのである。

直接原価計算支持者の側からする以上のような主張に対しては、(1)固定製造原価は果たして本来的に期間原価なのであろうかという点と、(2)費用収益対応の原則は、上の主張にみられるように果たして期間対応を第一義としているのだろうかという点の二点について、次のように疑問を提起しなくてはならない。

まず、固定製造原価は果たして本来的に期間原価なのであろうか。すべての製造原価は一定量の製品を生産するために発生する。そして、変動製造原価と固定製造原価は次のような点において違いがみられるだけである。すなわち、変動製造原価はそれによって生産される製品の一定量が予測でき、しかもその発生は大部分が個別的である。これに対して固定製造原価はそれによって生産される製品の一定量は予測できず、しかもその発生は全体的である。二つの原価のこのような違いからすれば、一方が製品原価であり、他方が期間原価であると断定することは到底不可能である。固定製造原価を期間に関連させて把握するのは便宜上そうするにすぎず、この意味で本来的に期間原価なるものは存在せず、すべての製造原価が製品原価であるといってよいと思う。J. M. Fremgen は、このような考え方を販売費および管理費にも拡張して次のように説明している。すなわち、「理論的に真の期間原価というようなものはないというのが私の主張である。非製造原価も含めて、企業において生じた原価はすべて生産物の原価である。なぜなら、企業の生産物というのは単に生産ラインから生みだされる物的な商品だけではないからである。企業の生産物というのは、経済的効用のかたまりであり、時間、場所、形態などを含むものである。したがって、理論的には、販売費も管理費も、工場原価と同じように、生産物の原価である。生産は、顧客の欲する形態で、顧客の欲する場所に、顧客の欲する時間に届けられて、はじめて終わったといえる。こうした意味での生産

費消された原価ではなく、いつでも生産できる状態を維持するための原価、すなわちキャパシティ (Capacity) に対する原価であると考えられるからであると答える。明らかにこれらの原価は、製品の生産によって費消されるものでなく、期間の経過によって費消されるといってよい。キャパシティの生み出す効用は、製品の生産がまったく行なわれない場合でも、期間の経過とともに失なわれていく。したがって、私には、これらの原価は、製品を媒体として収益に対応させるよりも、期間を媒体として収益に対応せしめることのほうが、いっそう適していると思われるのである^③と。また、『固定資産のうちの潜在的なサービス』が、生産的に使用しても、使用しなくても時間の経過とともに失なわれるところに、その費消額が期間原価としての性格をもっていることをむしろ知らなければならない^④とされて、固定的な製造原価の期間原価としての性格を強調されている。

このような固定的な製造原価はいわば期間関連原価であるという主張に加えて、費用収益の期間的対応はまさに費用と収益を期間を単位として対応せしめればよく、必ずしも製品を単位として対応せしめる必要はない、つまり期間対応が第一義的であり、個別対応はあくまで第二義的であるという主張は、溝口教授によってもなされている。すなわち、「要するに、費用収益の対応はもと一定の会計期間についてなされるべきであり、かつそれで足りたのであるが、これより正確にするためにプロダクトを通じての個別的対応が生じたことになる^⑤」のであり、さらに、「ここで注意すべきは『対応』の考え方である。これを厳格に合目的的な対応関係と解する場合には今日の財務会計の実態に合わないところが出てくるように思われる。いうまでもなく、『全体計算』的観点では合目的に費用収益は対応する。しかし、個々の会計期間についてはその意味での完全な対応は本来不可能である。すなわち、すべての費用が合目的にそれが生み出した収益に対応せしめられるべきであるとする思考は窮屈にすぎ、現実の会計を説明し得ない^⑥」し、かくて、「個別的費用収益対応を第一義とし、ピリオド・コストたる販売費、一般管理費の多くを同様にプロダクト・コストとして把握し、個別的対応のうちにとり入れようとする説は、むしろ財務会計としての企業会計の実態に合わないばかりでなく、期間的総合的損益計算としての財務会計の本質を見誤ったものといわざるを得ない^⑦」と極言されているのである。

以上のように、固定製造原価は期間原価であるという主張が費用収益の対応は期間対応を第一義とするという主張に裏づけられて、直接原価計算によって

固定製造原価を一括してそれが発生した期間の収益に対応させる期間損益計算のやり方が財務会計上正当な期間損益計算であるという説が強化されてくる。つまり、近代会計においていところの費用収益の対応は本来期間を限定してこの期間について行なうべきであることを意味しており、その意味するところにしたがって、本来期間原価であるものは期間の収益に対応せしめればよく、それをわざわざ製品に配賦し、その製品を通じて収益に対応せしめる必要はない。にも拘らず、固定的な製造原価を製品に配賦し、その製品が販売された時に、収益に対応させようとするのは、財務会計上の期間損益計算の本質を誤解しているからにはほかならないというのである。

直接原価計算支持者の側からする以上のような主張に対しては、(1)固定製造原価は果たして本来的に期間原価なのであろうかという点と、(2)費用収益対応の原則は、上の主張にみられるように果たして期間対応を第一義としているのだろうかという点の二点について、次のように疑問を提起しなくてはならない。

まず、固定製造原価は果たして本来的に期間原価なのであろうか。すべての製造原価は一定量の製品を生産するために発生する。そして、変動製造原価と固定製造原価は次のような点において違いがみられるだけである。すなわち、変動製造原価はそれによって生産される製品の一定量が予測でき、しかもその発生は大部分が個別的である。これに対して固定製造原価はそれによって生産される製品の一定量は予測できず、しかもその発生は全体的である。二つの原価のこのような違いからすれば、一方が製品原価であり、他方が期間原価であると断定することは到底不可能である。固定製造原価を期間に関連させて把握するのは便宜上そうするにすぎず、この意味で本来的に期間原価なるものは存在せず、すべての製造原価が製品原価であるといつてよいと思う。J. M. Fremgen は、このような考え方を販売費および管理費にも拡張して次のように説明している。すなわち、「理論的に真の期間原価というようなものはないというのが私の主張である。非製造原価も含めて、企業において生じた原価はすべて生産物の原価である。なぜなら、企業の生産物というのは単に生産ラインから生みだされる物的な商品だけではないからである。企業の生産物というのは、経済的効用のかたまりであり、時間、場所、形態などを含むものである。したがって、理論的には、販売費も管理費も、工場原価と同じように、生産物の原価である。生産は、顧客の欲する形態で、顧客の欲する場所に、顧客の欲する時間に届けられて、はじめて終わったといえる。こうした意味での生産

の完了には、製造過程のほか、販売過程も終ることが必要とされる。

すべての原価を含める製品原価概念は収益と費用を対応させる基本的な過程と完全に一致している。これに対して期間原価概念はこの手続に対し例外を設けるものである。したがって、私は理論的には、すべての原価を含める製品原価概念のほうが、完全に論理に合っており、弁護できるものであると考えている。もちろん、このような概念を適用するには、きわめて大きな実務上の困難がある。多くの原価—広告費、研究開発費、役員報酬、税金など—は、特に多品種生産の企業において、どのような方法によっても製品に配賦することは容易でない。したがって、実際には多くの原価が期間原価として取扱われる。…しかし、これらの原価が期間原価として取扱われるということに注意しなければならない。このことは、本質的に、それらが製品原価でなくて、期間原価であるということの意味しているのではない。問題は原価を配賦することが實際上困難であるというだけのことであって、本質上の問題ではない^⑧」と（傍点は原文がイタリックの部分）。このように、製造原価はもちろん、それ以外の販売費や一般管理費もすべて本来的には製品原価と考えてよいのであるが（前述したように、溝口教授はこのような説を、財務会計としての企業会計の実態に合わないばかりでなく、期間的総合的損益計算としての財務会計の本質を見誤ったものであると強く批判される）、ここでは問題を製造原価に限定して論を進めていく。

さて、上述の説明から明らかになるように、期間計算という会計技術を離れて考えれば（このことには異論があるであろう。これについては後述する）、固定製造原価も製品に関連させて把握すべき原価である。本来的には製品に関連させて把握すべき原価である固定製造原価が、企業活動の成果を人為的に期間を区切って確定し、その結果を利害関係者に報告しさらに利益を株主等に分配することの必要上、便宜上期間に関連させて把握されるのである。すなわち、固定製造原価は会計技術上期間原価として取扱われるにとどまるのであり、それ以上の何物でもない。このことは、「固定費のみが、每期々々繰返して同額発生したり、支出される形になるのは、一会計年度以上にわたる生産に寄与すると期待される支出の一会計年度への割当という会計技術（たとえば減価償却計算）、および每期同額支出となるように仕組んだ会計実践のなせるわざである^⑨」と、小倉教授によって極めて適切に説明されている。かくて、固定製造原価は、現象面からみた場合にのみ、期間原価の性格をもっているのである。

かかる性格の固定製造原価は、費用と収益を期間的に対応させることによって期間利益を決定する際には、製品に関連させて把握すべき原価としての本来的な姿に戻さなければならないのである¹⁰⁾。そうでなければ、費用と収益の正当な対応はこれを保証することはできない。

他方、固定製造原価がキャパシティをいつでも利用できるように準備しておくための原価であり、それは時間の経過とともに発生するという意味で、それが本来的に期間原価であることを認めるにしても、固定製造原価が時間の経過とともに発生するという事は、原価発生認識に関するものであり、これは損益計算という両面的問題の単なる一面であるにすぎない。他の一面は費用収益の対応である¹¹⁾。つまり原価の発生ということとそれを収益に対応させるということは次元の異なる問題なのである。

次に、費用収益対応の概念は、果たして期間対応を第一義としているのだろうか。この疑問については上述の説明によってその大半が解明されたものと思われるが、なお、以下のように私見をつけ加えておきたい。すでに述べたように、費用と収益を期間的に対応させることによって期間利益を計算するという事は、単にある期間に実現した収益にその期間に発生した費用を並置するいわば期間対応によって期間利益を計算するということの意味しているのではなく、ある期間に実現した収益にその実現に貢献した費用を対応させるいわば期間的対応によって期間利益を計算するということの意味している。収益は製品の販売によって実現するのであり、販売された製品の製造原価がこれに対応させられるべきであると考え。厳密には、さらに一般管理費および販売費も製品を通じてすなわち製品別対応ないしは個別対応を通じて収益に対応させるべきであるが、現実の企業会計にそこまで要求するのは無理であろう。そして固定製造原価のなかにも製品に配賦するには会計実務上かなりの困難が伴うものがあるであろう。しかし、だからといって、それを一般管理費および販売費の取扱いに準じて製品に配賦することをやめてよいということにはならない。正しい期間利益は費用と収益の期間的な製品別対応ないしは個別対応によってのみ計算することができる。可能な限り正しいものに接近しようとする努力を放棄することは許されない。今日までの全部原価計算の発展は、実にこのような努力の積み重ねによってもたらされたものといってよいであろう。

ところで、以上のような論述に対しては、期間計算の本質を理解していない理論であるという批判がなされるであろう。項をあらためて、このような批判

に対する筆者なりの解答を用意しておかなければならない。

- ① 中島省吾教授稿「収益・費用対応の基礎概念——その回顧と展望——」企業会計16巻11号、昭和39年11月号67ページ。
- ② 染谷恭次郎教授稿前掲論文 46ページ。
- ③ 同 上 37ページ。
- ④ 同 上 42ページ。
- ⑤ 溝口一雄教授稿前掲論文 4ページ。
- ⑥ 同 上 4ページ。
- ⑦ 同 上 5ページ。
- ⑧ James M. Fremgen, *ibid.*, P. 78. 染谷恭次郎教授稿前掲論文 38—39ページ。なお、訳文は染谷教授のものを使用した。
- ⑨ 小倉栄一郎教授稿前掲論文 55ページ。
- ⑩ この点は小倉教授によっても主張されている。同上 58ページ。
- ⑪ この説明は、R. L. Brummet の「実現の公準は収益認識に関するものであり、これは損益計算という両面的問題の単なる一面であるにすぎない。他の一面は費用収益の対応である」という説明をもじったものである。R. Lee Brummet, *Try This on Your Class, Professor—A Rejoinder, The Accounting Review*, July 1957. P. 483. この R. L. Brummet の説明は、溝口教授（同教授稿前掲論文5ページ）と山辺教授（同教授著前掲書 493ページ）によって引用されており、訳文は溝口教授のものを使用した。

4. 期間計算の意味

染谷教授は、「固定的な製造原価もまた製品の生産のために欠くことのできない原価であるという給付計算的な思考ないしは全体計算的な思考を期間計算にまで持ち込むことは、期間計算に独立した意義を認めないに等しい^⑩」と上のような考え方を批判される。そして、上に引用した J. M. Fremgen の説明や W. A. Paton および A. C. Littleton 両氏が期間を便宜的なものとする主張を批判して次のように述べられる。すなわち、「しかしながら、私は、期間計算は、期間ごとに収益と原価とを対応させて利益を決定することにおいて、全体計算や給付計算とは明らかに異なった独自の意義をもっていると考えている。原価を期間的に把握して収益に対応させることは、明確に製品に原価を配賦できないことから生まれた便宜的なものではなく、むしろ期間計算に固有する本質的な収益と原価との対応の仕方であると考えられるわけである。企

業の努力はすべてその期間の収益の実現に優先的にむけられるはずであるから、製造原価も、販売費も、管理費も原則的にはすべて当期の収益に対応せしめるべきである。このことは製品の生産のために用意されたキャパシティであっても例外ではない。キャパシティはすべて当期の販売活動のために用意されていると見てよい。また当期の販売活動はかかるキャパシティを前提として行なわれるはずである。したがって、こうしたキャパシティに対して生ずる原価は、そのキャパシティがどの程度利用されたかに関係なく、すべて当期の収益に対応せしめることになる^②」とその積極的見解を明らかにされている。つまり、ある期間に一定量の製品を生産するのは、通常の場合すべてその期間に販売することを目的として行なわれるのであり、次期に製品を繰越すことがあっても、それは本来ならばその期間に売り尽すはずであったものがたまたま売れ残りとなったものである。かくて、現有のキャパシティに対して生ずる原価は第一義的にその期間の収益の実現に向けられるのであり、したがって、それをその期間の収益に対応させることは、ある期間に実現した収益にその収益の実現に貢献した費用を対応させるという、一般に認められた費用収益対応の概念に一致している、という主張のように思われる。このような主張は、おそらく期間計算に全体計算や給付計算とは異なった独自の意義を認められることに起因していると思われるのであるが、筆者の疑問は、果たして期間計算にそのような意義を認めることができるだろうかということである。

すでに述べたように、近代会計の特質の一つは、それが期間計算であるということである。この意味で、上において展開したように期間計算という枠を取りはずして近代会計を考察することは不当であるという異論が成り立つであろう。しかし、期間計算は企業活動の成果の確定、その結果の利害関係者への報告、株主への利益の配当、納税等の必要上、企業活動の流れを人為的に一定期間に区切って計算を行なうこと以上の何物をも意味せず、ましてや企業活動そのものの切断を意味しない。いわばそれは全体計算の一断面にすぎない。この意味で、期間計算は全体計算と全く異質のものではなく、矢張り、W. A. Paton および A. C. Littleton のいうように^③、期間は「便宜的なもの」あるいは「代替的なもの」にすぎないのではなからうか。かくて、全体計算的な思考を期間計算に持ち込むことはなんら差し支えなく、全体計算における製品対応を期間計算にも適用することは許されると思う。さらに、ある期間における製品の生産は原則としてその期間に販売することを目的とし行なわれるというのは、生産それ自体に一定の時間を要し、生産と販売の間にも期間的なずれが

あるという事実を捨象した議論のように思えてならない。もしもある期間の生産がすべてその期間の販売を目的として行なわれるというのであれば、極端に言えば、会計期間の前半に生産を行ない、後半には全然生産を行わず、もっぱら販売だけを行なうということにもなり兼ねない。これは、無限に反覆継続して行なわれる企業活動そのものの切断を意味し、ゴーイング・コンサーンのコンヴェンションに反するばかりか、企業の実態にもそぐわない。企業活動はあくまで長期的計画にもとづいて行なわれ、期間利益の極大化ではなく長期利益の極大化を志向して行なわれるのである。そこでは会計期間は企業会計における便宜上のものとしての意義をもっているにすぎない。

生産それ自体に時間がかかり、生産と販売の間にも期間的なずれがあるという事実からすれば、次期に仕掛品および製品を繰越すことはむしろ通常の状態なのであり、会計はかかる企業の通常の状態を可能な限り正しく反映しなければならない。近代会計の特質の一つが期間計算にあることは認めるが、それを過大に評価することは危険のように思えてならない。

① 染谷恭次郎教授稿前掲論文 38ページ。

② 同上 39ページ。

③ W. A. Paton and A. C. Litterton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, 1940, P. 15. 中島省吾教授訳「会社会計基準序説」昭和29年25ページ。

5. むすびにかえて

以上、外部報告目的のための期間損益計算に直接原価計算を適用することは認められるという理論に対して疑問を提起するという形で、いわゆる直接原価計算論争に関して直接原価計算を外部報告目的のための期間損益計算に適用することは認められないという筆者の主張を展開してきた。最後に、企業会計上は収益は販売によって認識されるにもかかわらず、全部原価計算による場合は、販売価格や生産条件を一定としても、期間利益は販売量だけでなく生産量によっても影響を受けるという一見不合理と思われる現象について、筆者自身の見解を明らかにして、むすびにかえておきたい。

まず、全部原価計算による場合は、期間利益は販売量だけでなく生産量によっても影響を受けるという事実については、実現主義は収益の発生を販売の事実によって認識することを意味しているのであって、期間利益が販売以外の要素によって影響を受けてはならないということの意味してはいたない。このこと

は、上に引用した R. L. Brummet の説明によって十分理解されるはずである①。

また、費用収益対応の基準によって計算される期間利益は、企業活動の成果を総合的に表わすものであって、部分的な活動の結果を表わすものであってはならない②。重要な企業活動としては販売活動のほか生産活動があり、生産量と販売量のいかんによっては、期間利益が販売量だけでなく生産量によっても影響を受けるということがあっても、なんら不合理ではないと思うのである。

外部報告目的のための公表財務諸表の作成には全部原価計算を適用すべきであるといっても、R. P. Marple の「時間をかければ、それは（直接原価計算一筆者注）原価計算の伝統的な方法になるだろう③」という説明に全然耳を貸そうとしないというのではない。あるいは、近い将来に直接原価計算を財務会計に適用しようとする気運が会計実務の中から起ってくるかも知れない。しかし、そのことには、上に述べたように理論的にも費用収益対応の概念をはじめとして多くの問題が残されており、さらに実務的にも変動製造原価と固定製造原価の区分、直接労務費の処理等余りにも大きな問題が横たわっているのである。少なくとも、これらの問題点についての徹底的な説明が行なわれない限り、直接原価計算を外部報告目的のための期間損益計算に適用することは認められない。

かかる意味においても、直接原価計算が公表財務諸表作成のために適用できるかどうかを論ずるに当っては、以上のほか、当然変動製造原価と固定製造原価の区分、直接労務費の処理はもちろんのこと、アイドル・キャパシティ・コストの問題さらには直接原価計算によって公表財務諸表を作成する方が全部原価計算によるよりもより有益なデータを利害関係者に提供するのではないかといういわゆる有用性の問題等多くの問題について考察しなければならず、これらの点については別の機会に論じたいと思っている。小稿を終えるに当って、公表財務諸表作成のためには直接原価計算を適用できると主張される人々の理論は、できるだけそのまま引用して忠実に再現することに心懸けたが、それでもなおそれらの主張を曲げて解釈し、したがって的はずれの疑問を提起したのではないかということを最も恐れている。諸先生方の好意あるご教示をお願いする次第である。

① 小稿97ページ(注)⑩参照のこと。なお、R. L. Brummet は、著書“Overhead

Costing—The Costing of Manufactured Products” 1957年においても同様の意味のことを述べている。染谷恭次郎教授訳「間接費計算」昭和34年77ページより引用すると次のとおりである。「純利益をもたらすために、販売が絶対的に必要であるということは、そのような働きをするものがほかにないという意味ではない」と。

- ② 同様のことは小倉教授によって主張されている。「財務諸表から第一義的にえなくてはならないのは、長期的にして総合的結論である」と。同教授稿前掲論文 63ページ。
- ③ R. P. Marple の説明は興味あるものなので、ここにもう少し詳しく引用しておきたい。「これを(直接原価計算—筆者注)一般に認められた会計として承認すべきか否かは広く議論されてきたところである。もしこれが承認されるとすれば、それは、そのような討論における直接原価計算支持論者の説得の結果としてそうなるのではなく、むしろ、直接原価計算が内部会計目的に対して一般の承認をえて、会計家および経営者が直接原価計算を使用して得た好ましい経験が彼らをして『直接原価計算は全部原価計算より有用でより意味深い計算結果を提供する』という信念を抱かせるにいたることによるのである。……………時間をかければ、それは原価計算の伝統的な方法になるであろう」と。Raymond P. Marple, *Direct Costing and The Uses of Cost Data*, *The Accounting Review*, July 1955, P. 436. 山辺六郎教授著前掲書 482ページ。訳文は山辺教授のものを使用した。

(1965. 5. 15)