

## 原価・収益計算としての直接原価計算の再検討

高 橋 賢

### 1. はじめに

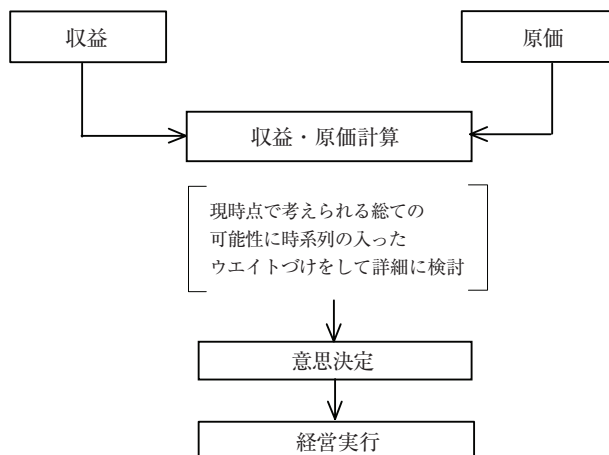
金兎（1990）に次のような指摘がある。

「・・・原価より収益（売上）の方が経営にとり重要であると申し上げたい。会社の外に需要があり、またそれを創り出し、販売努力をし、外からおカネが会社の中に入ってきてそれで総費用がまかなわれる・・・」

収益こそ会社経営の基本である。私は収益を向上させるために行う原価計算を『収益・原価計算』と命名している。」（金兎，1990，22頁）

原価計算を行うことそれ自体は、企業の最終目的ではない。原価計算を行って原価を引き下げたとしても、収益が獲得できなければ企業の運転資金は得られないし、最終的な利益も創出されない。企業の関心事は、どの製品（事業）から収益が生まれ、その結果利益がどのように生じているのか、ということにある。したがって、単なる「原価計算」ではなく、収益の獲得をも考慮に入れた「収益・原価計算」という視点が、企業目的という観点からは重要なのである。

図1 収益・原価計算の概念図



（出所：金兎（1990），23頁より一部修正）

先の金兎(1990)の指摘で重要なのは、「外からおカネが会社の中に入ってきてそれで総費用がまかなわれる」という部分である。信用取引が一般化している現在では、もちろん収益がすべてキャッシュではない。ただし、然るべき時にはキャッシュに結びつく。収益・原価計算においては、おカネ=キャッシュの獲得が企業経営の大前提として重視されている。収益の裏付けのない利益を求めることは、意味が無いことなのである。

金兎(1990)は、この収益・原価計算の一種として直接原価計算をあげている。はたして収益・原価計算としての直接原価計算はどのような役割を果たすのであろうか？

本稿では、まず直接原価計算の構造とその機能について確認する。そして、直接原価計算および全部原価計算の損益計算の相違を検討する。そして、収益・原価計算という観点から直接原価計算の損益計算機能に今一度焦点を当て、その意義を再検討する。

## 2. 直接原価計算の構造的特徴とその機能

### 2.1 直接原価計算とは何か

直接原価計算とは、経常計算上で原価を変動費と固定費に分離表示し、売上高から変動費を差し引いて貢献利益を計算し、そこから固定費を差し引いて営業利益を計算する損益計算の一方法である。その本質は、正規の損益計算書上でCVPの関係を表示することにある<sup>1</sup>(岡本, 2000, 533頁)。

もともと直接原価計算は、全部原価計算による損益計算が、売上高の推移と利益額の推移が対応していないということの疑問を持ったことから始まっている。これは、始祖の一人であるHarris(1936)の「先月我々はいくら儲けたか」での問題意識である。Harris(1936)が見ていたのは、売上高は増加しているのに、多額の操業度差異のために利益が減少する、という現象である。この問題を克服するために、経常的な損益計算において固定費を製品に配賦しない、という方法をとったのが、Harris(1936)のDirect Cost Planであった。

### 2.2 直接原価計算の3体系

#### 1) 直接原価計算の雛形

セグメント別の直接原価計算の損益計算書のひな形は、図2の通りである。

図2 直接原価計算のひな形

	セグメントA	セグメントB	全社
売上高	×××	×××	×××
変動費	×××	×××	×××
貢献利益	×××	×××	×××
管理可能個別固定費	×××	×××	×××
管理可能利益	×××	×××	×××
管理不能個別固定費	×××	×××	×××
セグメント・マージン	×××	×××	×××
共通固定費			×××
純利益			×××

(出所：筆者作成)

<sup>1</sup> なお、本稿で「正規の損益計算書」という表現をとった場合、「複式簿記機構に基づいて作成された損益計算書」という意味である。「経常計算」も同じく「複式簿記機構に基づく計算」という意味である。

この構造の特徴的な点は、原価を変動費と固定費に分類・表示することにある。そして、固定費を直接費（個別費）と共通費に分類・表示すること、さらに個別固定費を管理可能費と管理不能費に分類・表示することである。これにより、損益計算書を様々な経営管理目的に用いることが出来る。

## 2) 変動費・固定費の体系

直接原価計算では、変動製造原価のみを製品原価とする。固定製造原価は期間費用として期間収益に対応させる。これにより、CVPの関係を正規の損益計算書上で表示することが可能となる。元々直接原価計算は、CVPの関係における売上高と利益の関係を正規の損益計算上で実現させようとするところから生成した。これは、コスト・ビヘイビアに基づく原価の分類を、収益との対応に組み込み、利益のビヘイビアを捉えるための考え方である。

## 3) 直接費・間接費の体系

この体系では、固定費の中味についてさらに吟味がなされる。あるセグメント（製品、販売地域、事業部など）に対して、個別的に認識されるのか、共通的にしか認識されないのか、ということによって固定費を分類する。すなわち、原価を直接費（変動費、個別固定費）と間接費（共通固定費）とに分類する体系である。セグメントに対する跡付けが可能か否か、という分類である。これは、各種のセグメント別に共通費の回収と利益の実現に対する利益貢献を見ようとする意図から生じた分類である。

## 4) 管理可能費・管理不能費の体系

この体系はさらに個別固定費を、セグメントの長による管理可能性から管理可能個別費と管理不能個別費に分類する体系である。原価を管理可能費（変動費、管理可能個別固定費）と管理不能費（管理不能個別費、共通固定費）とに分類する。これにより、セグメント自体の全体に対する利益貢献であるセグメント・マージンと、セグメントの長の業績を測定する管理可能利益を分けることができる。業績評価の観点からみた分類である。

## 5) 3つの体系の関係

上記の3つの体系の関係は、図3のように表される。この3つの体系は、歴史的に見ると、変動費・固定費の体系→直接費・間接費の体系→管理可能費・管理不能費の体系の順に現れた。これは、直接原価計算に対するニーズの変化によるものである。

図3 3つの体系の関係

	直接費－間接費の体系	変動費－固定費の体系	管理可能費－管理不能費の体系
売上高	▲ 直接費	▲ 変動費	▲ 管理可能費
変動費			
貢献利益	-----	-----	-----
管理可能個別固定費	▼ 間接費	▼ 固定費	▼ 管理不能費
管理可能利益			
管理不能個別固定費			
セグメント・マージン			
共通固定費			
純利益			

(出所：高橋 (2008), 303頁)

### 2.3 直接原価計算の機能

前述のような構造を持つことから、直接原価計算は、利益計画、意思決定、価格決定、原価管理、業績評価などの機能を持っている。

直接原価計算では、CVPの関係を正規の損益計算書上で表示する。これにより、特殊原価調査を行うことなく大綱的利益計画に必要な情報が得られる。

固定費の回避可能性について吟味する必要はあるが、変動費と固定費を分類しているため、業務的意思決定のための差額原価収益分析に必要な基礎情報が得られる。また、リニア・プログラミングをはじめとした貢献利益を最大化する最適セールスマックスを求める際の基礎資料を提供する。

直接原価計算の段階計算は、原価の回収順を表している。そのため、回収すべき原価に順位をつけて価格設定をすることができる。また、製品のライフサイクルによっては、変動費さえ回収できればよい場合がある。その際には、直接原価計算による価格設定は非常に有用である。

標準原価計算と結合され、直接標準原価計算となった場合、原価管理に利用することができる。変動費を標準原価により、固定費を固定予算により管理する。現場管理者にとって固定費は管理不能な費目であり、変動費のみに標準を設定するということは、管理可能性という観点に適合している。また、変動費と固定費の分解は製造間接費の変動予算の設定上不可欠であり、直接標準原価計算はこれと親和性が高い。

直接原価計算では、先ほどあげた3つの分類を行うことにより、多段階の利益計算が可能となる。管理可能利益によってセグメント長の業績が、セグメント・マージンによってセグメントの全体への利益貢献が測定される。また、これらをセグメントの投資額や資本コストと組み合わせることによって、ROIやRIなどが管理可能性に応じて計算される。

一方、直接原価計算は外部報告には使用できない。GAAPや税法で認められていないためである。内部管理目的で直接原価計算を用いている場合は、固定費調整によって全部原価ベース

に変換する必要がある。近年、外部報告に直接原価計算を用いようとする議論が米国の一部で行われている。直接原価計算によれば、経営レバレッジが容易に算定できるので、投資家にとって重要な情報が提供できる、という主張である<sup>2</sup>。

2.4 直接原価計算の理論的純化

直接原価計算に類似したものとして、スループット会計があげられる。これはもともと制約理論（TOC）に資するものとして、Goldrattによって提唱されたものである。Goldratt and Cox（1984）は、製造業の目標は、「貨幣を獲得すること（to make a money）」であるとする（Goldratt and Cox, 1984, pp. 34-40）。貨幣を獲得するためには、何を尺度とすればよいか。それは、スループット（throughput）、在庫（inventory）、業務費用（operational expense）である。これらの用語は、従来からある言葉であるが、その用法は異なるものである。

スループットとは、システムが販売を通じて貨幣を作り出す割合（rate）である。あくまで販売によって生じるものであり、生産によって生じるものではない、ということが強調されている（Goldratt and Fox, 1986, p. 28）。

TOCを阻害するものとして、棚卸資産評価のために行う製品原価計算をあげている。TOCによって工程が改善されても、固定費を製品に配賦する全部原価計算を行っているのは、その成果が現れない。Goldratt and Cox（1984）は、これを「より大きな会計のひずみ」であるとしている。

注目すべき点は、スループットの始祖であるGoldrattが、moneyの獲得を意識している点、そして全部原価計算の利益計算に対して疑問を持っているという点である。これは、直接原価計算の始祖の一人であるHarrisと同じ問題意識である。

より具体的なスループットの計算構造は、Noreen et al.（1995）によって示されている。それは表1の通りである。

表1 スループットの分類

①伝統的変動原価計算	② 直接労務費を固定費に分類する変動原価計算	③ スループット会計	④単純化したスループット計算
収益	収益	収益	収益
- 直接材料費	- 直接材料費	- 完全な変動費	- 直接材料費
- 直接労務費			
- 変動製造間接費	- 変動製造間接費		
= 貢献利益	= 貢献利益	= スループット	= スループット
- 固定費	- 固定費	- 業務費用	- 業務費用
= 利益	= 利益	= 利益	= 利益

（出所：Noreen, Smith and Macky（1995），p. 14. なお、番号は筆者が付記した。）

Noreen et al.（1995）は、表1の③の立場をとる。ここでいう完全な変動費（totally variable cost）とは、コスト・ビヘイビアから見た純粋な変動費である。現代の製造環境では、直接労

<sup>2</sup> この詳細については高橋（2010）を参照されたい。

務費等従来変動費とされていた費目が固定費化している。その場合、完全な変動費は、直接材料費のみとなる。つまり、そのような状況では、表1の③と④は一致する。

このようなスループット会計は、コスト・ビヘイビアの観点から見ると、直接原価計算の理論的純化であると見ることができる。

### 3. 収益・原価計算としての直接原価計算

#### 3.1 全部原価計算と直接原価計算の計算原理

##### 1) 固定費における費用収益対応

直接原価計算と全部原価計算における損益計算の決定的な違いは、収益に対して固定費を期間的対応させるのかプロダクト的対応をさせるのか、という点にある。

固定費を期間的対応をさせるべし、という主張は、たとえば染谷(1964)で行われている。これは直接原価計算における固定費の処理の妥当性についての典型的な見解である。

「(1) 期間損益計算は期間収益と期間費用との対応計算であり、固定的な製造原価は製品を生産するために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で、製品の生産に関係なく費消されるから、これを期間費用としてその発生した期間の収益に対応せしめることは、むしろ期間計算に固有する本来的な収益と費用との対応の仕方に合致している。

(2) 資産の価額はその資産を支出された原価でなければならないから、期末に在庫する製品や仕掛品の真の取得原価は変動的な製造原価であり、固定的な製造原価はかかる取得原価たり得ない。」(染谷, 1964, 496頁)

固定製造原価を発生させる資源の典型的なものは減価償却費である。設備や機械など、耐用年数が1年を超える固定資産を購入した場合、その支出は一旦資産となり、減価償却という手続を経て、年々費用化される。前述のように、全部原価計算と直接原価計算では、その費用化の方法が異なる。全部原価計算では製品を媒介として費用化され、直接原価計算では割り当てられた期間の費用とされる。このため、両者の費用化のタイミングは異なってくる場合がある。この違いはどこから生じるのだろうか。

##### 2) 資源サービスの利用・消費と期間損益計算

両計算方法での固定費の収益への対応の違いの根本的な問題を論じる前に、固定費を発生させる資源が提供しているサービスの消費と利用について考えてみる。

たとえば、工場の建物が提供しているサービスについて考える。この場合、生産の場を提供しているということがサービスである。これは時間の経過とともに消費されていく。この消費は、工場で生産したかどうかとは無関係である。機械設備が提供しているサービスについても、いつでも生産ができるための機会の提供であると考えれば、同様である。

利用というのは、文字通りその資源を利用したということである。工場という場を使って製品を製造する、機械を稼働させる、などである。このように、資源からのサービスの消費と利用は分けて考えることができる。

経営資源の消費と利用を区別して考えた場合、全部原価計算と直接原価計算の利益計算の原理はどう説明できるのか。結論からいうと、全部原価計算の場合は利用に基づいた原価配分を基礎にし、直接原価計算の場合は消費に基づいた期間対応を基礎にしているということができる。

全部原価計算において機械の減価償却費を機械稼働時間などで製品に配賦する、というのは、機械の利用によって価値の移転（原価凝着）が生じていると仮定した計算である。機械の利用が費用変形のプロセスであると仮定している。したがって、全部原価計算においては、固定費は資源の利用に応じた配分という手続と、販売という行為を経て収益に対応させられることになる。未利用であった能力の原価である操業度差異<sup>3</sup>を売上原価に課す、という会計処理は、操業度差異が未利用であった、すなわち利用というプロセスを経っていないことから生じたロスであるため、期間的に対応させているという解釈ができる。

一方、直接原価計算においては、サービスの消費と費用化とを直に関連づけているということができる。工場の建物は、工場を利用しようがしまいが、「場の提供」というサービスを提供し続けている。時間とともにそのサービスを消費しているのである。繰り返すが、サービスの消費は資源の利用とは関連が無い。時間の経過によってサービスが消費されるのであれば、消費した部分に関わる原価の費用化は、時間と関連づけられることになる。いいかえると、時間の経過による消費が費用変形になるということである。そこで、直接原価計算においては、固定費は発生した（割り当てられた）期間にすべて収益と対応させるということになるのである。

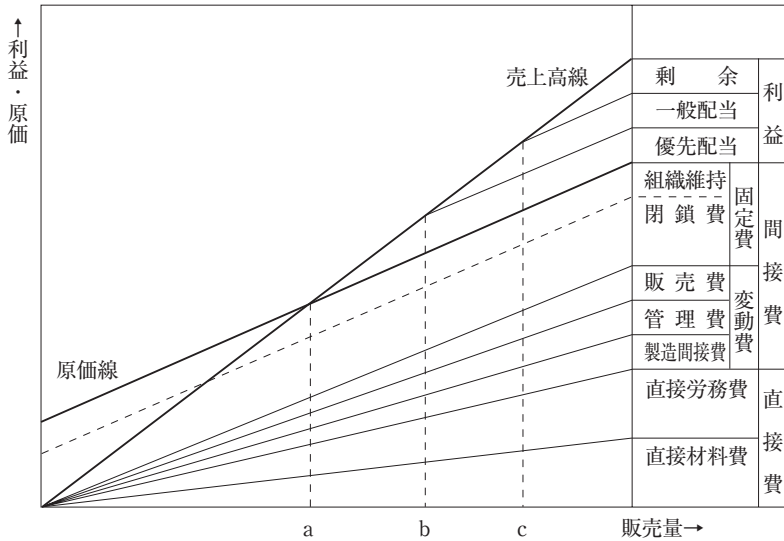
### 3.2 収益・原価計算としての直接原価計算の意義

#### 1) 投資回収計算としての直接原価計算

##### ①投資回収の優先順位

直接原価計算の計算構造は、費用（投資）の回収順を表している。売上高から変動費をまず控除するのは、喫緊な再生産に必要な資金の回収を第一にしているということを表している。

図4 Knoeppelの利益図表



（出所：Knoeppel(1993), p. 188 より一部修正・省略）

<sup>3</sup> これは、基準操業度が理論的生産能力あるいは実際の生産能力である場合を指している。平均操業度や予算操業度である場合、操業度差異は平均との乖離を示しているに過ぎない。

その残高である貢献利益によって、さしあたり回収に急を要しない固定費を回収し、最終的な利益を実現させようとする。この段階計算は、「経営者の考え方」にマッチしたものである（岡本，2000，490頁）。

原価の回収順に優先順位をつけるという発想は、損益分岐分析の根本的な考え方である。その考え方は、損益分岐分析の発展に影響を与えたKnoepfel（1933）で詳細に示されている。彼の提示した利益図表（図4）はこれをよく表している。

この図の右側の帯は、費用の回収順と、利益の配当の優先順位を表している。販売量  $a$  は、損益分岐点を表す。  $b$  は、優先配当が可能になる販売量を、  $c$  は一般配当が可能になる販売量を示している。それを超えると、企業に剰余金が生まることがわかる。

### ②固定費回収のタイミング

それでは、直接原価計算は、投資の回収計算の観点から見ると、金児（1990）のいう収益・原価計算としてのどのような性格を持つのだろうか。

まず、「直接原価計算の最重要点は、すべての固定費を回収しなければ利益は出ないということである」（金児，1990，22頁）という。

直接原価計算では、すべての固定費を製品に配賦せずに収益に期間対応させる。期間対応させられた固定費をすべて回収しなければ、最終利益は計算されない。全部原価計算では、固定製造原価を製品に配賦し、収益との対応は販売された時点で製品を介して行われる。いわゆるプロダクト的対応である。そのため、固定費の発生時点と回収時点にタイムラグが生じる場合がある。

直接原価計算の場合には、固定費の回収についてこのタイムラグを認めない。たとえば、減価償却費は每期割り当てられた費用をその期に全額収益に対応させる。これは、設備等の要償却額を、一切のタイムラグを持たせず、償却期間内で回収しようとするものである。直接原価計算に対する批判として、価格設定における固定費回収の問題が指摘されることがある。直接原価に基づく価格設定は、短期的な貢献利益の獲得に目が向けられ、長期的に固定費を回収できない、というものである。しかしながら、前述のように、直接原価計算は、期間に発生した（割り当てられた）固定費をその期の収益にすべて対応させるという構造を持っている。そのため、固定費の回収については計画を立てることが容易であり、回収という観点からは、固定費を一部次期以降に繰り延べてしまう全部原価計算よりもむしろ安全なものである。

### ③直接原価計算における固定費の回収順

典型的な直接原価計算では、固定費における回収順が意識されている。前述のように、直接原価計算では、固定費を個別費と共通費、さらに個別固定費を管理可能費と不能費とに分解して段階的に収益に対応させる。前者の区分によって、共通固定費の回収の源泉が明らかになる。どのセグメントのマージンからどのように回収するのか、ということについての計画立案や実績の測定が行うことが可能になる。一方、後者の区分は、固定費の回収の時間軸を表している。管理可能か不能かの判断をする際の一つの条件として、時間の長短がある。通常、業績測定の対象期間において管理者が金額に影響を与えられる原価・費用が管理可能費である。貢献利益から管理可能費を先に控除するということは、より短期的な固定費が先に回収されるということである。したがって、この区分は、管理者の業績とセグメントの業績を区分するという役割に加えて、セグメントにおける原価の回収順をも表しているといえることができる。

上記のような特性から、直接原価計算は、中長期の投資回収計画に大いに寄与するものと考



えられる。

## 2) 資金計算との親和性

### ①全部原価計算における資金の拘束

金兎（1990）には、資金と損益の関係について次のような指摘がある。

「一般の全部原価計算であれば、製造間接費は製品がよく売れるときは損益計算書へ売上原価として表示されるが、売れないときは貸借対照表の在庫のなかに残ってしまう。売れなくて在庫が貯まってくると時には、資金が大切か損益が大切かという議論にもなりかねない。直接原価計算では、そのような心配は無くなり、製品を高価に大量に売り切り、コストダウンを測ることが、経営上基本的に重要であることが損益計算書の上で自然にわかる仕組みになっている。」（金兎，1990，22頁）

この指摘には、全部原価計算の収益・原価計算としての問題点が明示的・暗示的に示されている。ここで示されている問題点を整理すると、全部原価計算によれば収益を伴わない利益がより大きく計算されてしまうため、在庫の積み増しという行動を起こしやすく、それが資金の在庫への拘束につながるということである。

### ②収益と利益の関係

このような資金の拘束の誘発は、全部原価計算の利益計算構造に内在するものである。先の金兎（1990）の指摘にあった、「資金を大切にするか、利益を大切にするか」という局面で、「利益を大切にする」という選択を行った場合、資金拘束につながる行動が誘発される。

全部原価計算によれば、売上高が変化しないか、あるいは減少しても利益額が増加するという現象が起きる。これは、製造固定費を在庫を通じて次期以降に繰り延べることと、平均操業度よりも大きな操業をすることによって有利な操業度差異を発生させることによって起きる現象である。いささか教科書的ではあるが、簡単な数値例によって、全部原価計算における平均操業度を選択した場合の利益測定への影響を見てみる。

基本的なデータは表2の通りである。

表2 基本データ

販売単価（円/個）	35
単位あたり変動費（円/個）	20
固定費（円）	80,000
基準操業度（平均操業度）（個）	8,000
単位あたり固定費（円/個）	10

	第1期	第2期	第3期
生産量（個）	8,000	12,000	4,000
販売量（個）	5,000	0	6,000

各期首期末に仕掛品はない。操業度差異が生じた場合、それを売上原価に賦課するという会計処理を行っているとする。

それぞれの期間の生産の特徴は、第1期が基準操業度通りの生産、第2期が基準操業度を越えた生産、第3期が基準操業度を下回った生産、である。損益計算書を作成すると、表4のよ

うになる。

表3 全部原価計算による損益計算書 (1)

	第1期	第2期	第3期
売上高	175,000	0	210,000
売上原価	150,000	0	180,000
操業度差異	0	△40,000	40,000
売上総利益	25,000	40,000	△10,000

第1期から第2期では、売上高が減少している（第2期は売上ゼロ）にもかかわらず、利益が増加している。第2期から第3期では、売上高が増加しているにもかかわらず、利益が減少している。平均操業度を基準操業度に行っている場合には、この二つの現象を、人為的に起こすことが可能である。売れない在庫を作ることによって、収益の裏付けのない利益を作り出すことができる。これは、Kramer (1947) によって「倉庫に在庫を売りつける」と名付けられた現象である。このように、全部原価計算においては、収益の裏付けのない利益を作り出すことによって、資金を在庫に拘束してしまうことになる。

設例の第2期は、収益がまったく上がっていないにもかかわらず、利益が計算される。収益・原価計算の視点では、キャッシュ獲得の裏付けが必要となる。しかし、(設例が極端であるとはいえ) 全部原価計算における利益計算では、必ずしもキャッシュと利益は連動しないのである。

売上高と利益が連動しないということは、実際配賦を行っている場合でも起こる。先のデータをを用い、生産量と販売量が表4の通りであるとする。

表4 生産量と販売量のデータ

	第1期	第2期	第3期
生産量 (個)	5,000	10,000	5,000
販売量 (個)	4,000	4,000	4,000

固定費を実際生産量で配賦し、製品の払出が先入先出法であった場合、損益計算書は表5のようになる。

表5 全部原価計算による損益計算書 (2)

	第1期	第2期	第3期
売上高	140,000	140,000	140,000
期首残高	0	36,000	196,000
当月製造	180,000	280,000	180,000
期末残高	36,000	196,000	264,000
売上原価	144,000	120,000	112,000
売上総利益	△4,000	20,000	28,000

販売量は同じであるが、利益は第2期、第3期で増加している。これは、第2期で第1期の2倍の生産を行ったため、単位あたり固定費が半減し、それを第2期と第3期で販売しているからである。企業が獲得した収益は同額であるのに対し、利益額は大きくなっている。実際配賦をした場合でも、収益の増加の裏付けのない利益の増加が起こりうるのである。

直接原価計算方式で損益計算書を作成すると、それぞれ表6、表7のような結果となる。

直接原価計算支持者は、利益は販売活動によって初めて生じるのだと論じる。この点は様々な論者によって指摘されているが、たとえば、未来原価節約説を展開したMarple (1956) などがこの考え方をとっている。

表6 直接原価計算による損益計算書 (1)

	第1期	第2期	第3期
売上高	175,000	0	210,000
変動売上原価	100,000	0	120,000
貢献利益	75,000	0	90,000
固定費	80,000	80,000	80,000
営業利益	△5,000	△80,000	10,000

表7 直接原価計算による損益計算書 (2)

	第1期	第2期	第3期
売上高	140,000	140,000	140,000
変動売上原価	80,000	80,000	80,000
貢献利益	60,000	60,000	60,000
固定費	80,000	80,000	80,000
営業利益	△20,000	△20,000	△20,000

一方、全部原価計算支持者は、利益は生産活動と販売活動の両方の関数であると主張する。この根底には、利益とは企業活動全般の結果であるという発想がある。この論によれば、売上高が減少しても利益額が増加するという現象は、生産活動の結果を反映しているものである。それが理解できないというのは、会計の仕組みをよく分かっていないからである、という主張もこの考え方に由来するものである<sup>4</sup>。

しかしながら、収益の裏付けの無い利益が計算される全部原価計算は、収益・原価計算としての観点からすると合理的なものとはいえないのである。

### ③利益とキャッシュ

直接原価計算支持者には、利益とはキャッシュと結びついたものであるという発想が根底にある。第二次世界大戦後のHarris (1946, 1948) やClark, Kramer (1947) などが、変動費を現金支出原価と表現したことも、この発想を表しているものと考えられる。もちろん、貢献利益はキャッシュそのものではない。現代では信用取引が一般的であるし、貢献利益から控除されていない固定費のなかには現金支出費用も存在するからである。しかしながら、貢献利益がキャッシュと強くリンクしていることは確かである。

直接原価計算と営業キャッシュフローとを結びつけようとした場合、簡略化したモデルは、表8のようなものが考えられる。正式なものとは様式が異なるが、考え方は間接法である。全部原価計算による場合との違いは、棚卸資産に含まれる当期の現金支出の調整である。棚卸資産に含まれる固定費の調整が必要ない。したがって、製造に関わる減価償却費は、総額として足し戻せばよい。

<sup>4</sup> たとえば、Wright and Kollaritsch (1962) でKollaritschが展開した直接原価計算批判や、Beyer (1955) の批判はこれに該当する。

表8 直接原価計算と営業キャッシュフローの関係

売上高	×××
(-) 売上原価(変動費)	×××
(-) 変動販売費	×××
貢献利益	×××
(-) 固定製造原価	×××
(-) 固定販売費	×××
(-) 管理費	×××
営業利益	×××
(+, -) 信用取引調整	×××
(+, -) 棚卸資産変動費調整	×××
(+) 減価償却費, 非現金支出固定費	×××
営業キャッシュフロー(近似)	×××

(出所:筆者作成)

#### 4. むすび

本稿で指摘したように、直接原価計算は様々な経営管理機能に加え、投資回収計算としての簡明さ、資金会計との親和性をもっている。したがって、収益獲得を第一に考える収益・原価計算としての直接原価計算を今一度評価すべきである。問題は、財務会計用と管理会計用のシステムを一致させるのか、別々に運用するのか、ということである。これは古くて新しい問題である。少々古いが、わが国における直接原価計算の採用状況を示す調査がある。日本大学商学部会計研究所(2003)の調査によると、我が国製造業における直接原価計算の採用状況は、34.69%(98社中34社)である。1960年代に行われた実態調査では、企業経営協会(1961)の調査では52.59%(232社中122社)、會田(1965)の調査では、43%(354社中153社)であり、単純に比較すると、採用している企業の割合は少なくなっている。直接原価計算を実施しない理由としては、固定費と変動費の区別が31.03%(18社)、期末の調整計算が37.93%(22社)、棚卸資産の評価が24.14%(14社)などがあげられている。これは、財務会計において全部原価計算が要求されている場合に、それとの調整に困難を感じているために直接原価計算が採用されていない<sup>5</sup>ということを示している。

最近、財務会計と管理会計の統合、いわゆる「財管一致」ということが叫ばれている。筆者も、この論は傾聴に値するものであるとは考えているが、財務会計の要求している投資家保護などの目的と、企業の利益追求という目的の間に齟齬が生まれるようであれば、慎重に考えなければならない問題であると考えている。管理会計が財務会計との一致に引きずられて本来の役割を果たせなくなる<sup>6</sup>、というのでは、角を矯めて牛を殺すということにもなりかねないからである。

<sup>5</sup> 財務会計に引きずられて管理会計が適切性を失った、というのは、Johnson and Kaplan (1987) の Relevance Lostでもいわれていたメッセージである。

<sup>6</sup> IAS第2号「棚卸資産」を読む限り、IFRSでは経営管理のための原価計算は放棄しなければならないような印象を受ける。

## 参 考 文 献

- 會田義雄（1965）「直接原価計算の実態」『企業会計』第17巻第8号，132-139頁。
- 岡本清（2000）『原価計算（六訂版）』国元書房。
- 金兎昭（1990）「現代の経理実務と国際経理人の育成－収益・原価計算を中心として」『原価計算研究』第27冊，21-31頁。
- 企業経営協会原価計算研究会（1961）「昭和36年度原価計算実態調査」『企業経営』第102集，41-58頁。
- 柴谷恭次郎（1964）「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」『會計』第86巻第3号，482-497頁。
- 高橋賢（2003）「計算目的の拡張と直接原価計算の改善」『横浜経営研究』第23巻第4号，59-74頁。
- 高橋賢（2008）『直接原価計算論發達史 米国における史的展開と現代的意義』中央経済社。
- 高橋賢（2010）「直接原価計算を巡る最近の動向」『横浜国際社会科学研究所』第15巻第1・2号，1-11頁。
- 日本大学商学部会計学研究所（2003）「原価計算・管理会計実践の総合的データベースの構築」『会計学研究』第16号。
- 溝口一雄（1964）「直接原価計算の財務会計機能－会計上の利益概念の再検討」『會計』第86巻第3号，451-464頁。
- Beyer, R. (1955), "Is Direct Costing the Answer?," *The Journal of Accountancy*, Vol. 99, No. 4, pp. 45-9.
- Clark, C. L. (1947), "Fixed Charges in Inventories," *NACA Bulletin*, Vol. 28, No. 16, pp. 1006-17.
- Goldratt, E. M. and J. Cox (1984), *The Goal, A Process of Ongoing Improvement*, MA: North River Press.
- Goldratt, E. M. and R. E. Fox (1986), *The Race*, MA: North River Press.
- Harris, J. N. (1936), "What Did We Earn Last Month?" *NACA Bulletin*, Vol. 17, No. 10, pp. 501-527.
- Harris, J. N. (1946), "The Case Against Administrative Expenses in Inventories," *The Journal of Accountancy*, Vol. 82, No. 1, pp. 32-6.
- Harris, J. N. (1948), "Direct Costs as an Aid to Sales Management," *The Controller*, Vol. 30, No. 8, pp. 499-502, 524, 528, 530.
- Johnson, T. H. and R. S. Kaplan (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston: Harvard Business School Press. (鳥居宏史訳 (1992) 『レレバンス・ロスト 管理会計の盛衰』白桃書房.)
- Knoepfel, C. E. (1933), *Profit Engineering: Applied Economics in Making Business Profitable*, N. Y.: McGraw-Hill.
- Kramer, P. (1947), "Selling Overhead to Inventory," *NACA Bulletin*, Vol. 28, No. 10, pp. 587-603.
- Marple, R. (1956), "Try This on Your Class, Professor," *The Accounting Review*, Vol. 31, No. 3, pp. 492-7.
- Noreen, E., D. Smith and J. Mackey (1995), *Theory of Constraints and its Implications for Management Accounting*, MA: North River Press.
- Wright, W. R. and F. P. Kollaritsch (1962), "The Concept of Direct Costing, Pro and Con," *The Controller*, Vol. 30, No. 7, pp. 322-9, 354-5, 357.

（本稿は、日本学術振興会科学研究費 基盤研究（C）21530455の研究成果の一部である。）

〔たかはし まさる 横浜国立大学大学院国際社会科学研究所教授〕

〔2012年1月16日受理〕