

財務会計と直接原価計算

高 橋 賢

1. はじめに

現行の財務会計の実務では、製品原価計算は全部原価計算を前提に行われている。すべての製造原価を製品原価とする全部原価計算に対して、製造原価の一部を製品原価とする部分原価計算という考え方もある。その代表が、製造変動原価のみを製品原価とする直接原価計算である。直接原価計算の、利益計画や業績管理などへの有用性は広く知られているところである。

しかしながら、一般に、直接原価計算は内部報告用の会計として利用され、外部報告には用いることができないといわれている。内部報告用に直接原価計算を用いても、外部報告には全部原価計算による利益に調整している、というのが実態である。

高橋（2003）の調査によれば、製造業における直接原価計算の採用企業は98社中34社（34.69%）であった。川野（2014）の調査では、全業種186社中69社（37.1%）が直接原価計算を採用していると回答している¹。川野（2014）によれば、直接原価計算の実施目的で上位であったものは、「損益分岐点の引き下げを目標とした原価管理等の強化に資するため」（29%）、「予算統制の強化に資するため」（27.5%）、「損益分岐点分析を使って、利益計画の立案に資するため」（18.8%）である。また、「外部財務報告用に利用するため」という回答も、6社（8.7%）あった。

最後の回答、「外部財務報告用に利用するため」という回答が少数とはいえあるというのは、直接原価計算が外部報告会計、つまり財務会計の一方法として選択される余地が実務的には存在しているということを示している。

直接原価計算は、「原価計算」という名称ではあるが、本質的には損益計算の方法である²。直接原価計算では、企業の期間損益を決定する際に、製造固定費を、製品の対応ではなく期間的対応をさせる。制度が何を要求しているのか、ということはさておき、企業の損益計算の選択肢の一つである。

財務会計（外部報告）に対する直接原価計算の適用については、アメリカにおいては後述す

¹ 高橋（2003）の調査は1993年～1994年、川野（2014）の調査は2011年～2012年に行われたものである。

² 岡本（2000）では、直接原価計算は次のように定義されている。

「直接原価計算とは、原価（製造原価、販売費および一般管理費）を変動費と固定費とに分解し、売上高からまず変動費を差し引いて貢献利益を計算し、貢献利益から固定費を差し引いて営業利益を計算することによって、正規の損益計算書上に、短期利益計画に役立つ原価・営業量・利益の関係を明示する損益計算の1方法である。」（岡本、2000、533頁）

るように1950年代から60年代に激しい論争があった。わが国においても、1960年代に様々な議論が行われている。たとえば、染谷（1964）は、費用収益対応の関係から直接原価計算が外部報告に用いることができると主張している。製造固定費はキャパシティに対する原価であり、そこから生み出される効用は、期間の経過とともに失われていくので、製造固定費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させる方が適しているとしている。一方、滝野（1964）は、直接原価計算の効果は、短期的に一つの変数に基づく効果を測定する方法であるので、短期的結論であるとする。財務諸表から第一義的に得なくてはならないのは長期的にして総合的な結論であるため、生産と販売の企業活動の総合的均衡の上に立った利益、すなわち全部原価計算による利益であると結論している。

制度として認められていないから、という理由で、直接原価計算を財務会計に用いることができない、と結論づけるのは、完全な思考停止である。直接原価計算が損益計算機構として会計理論と整合性を持っているのか、また、企業努力の結果を映し出す鏡として、全部原価計算と直接原価計算のどちらの方法が適切であるのか、という議論をする必要がある。

直接原価計算と財務会計の関係を考える際、次のアプローチがあり得ると考えられる。

- (a) 財務会計の損益計算構造として直接原価計算を考えるアプローチ
- (b) 管理会計と財務会計の連携から直接原価計算を考えるアプローチ

(a) のアプローチは、直接原価計算における損益計算の構造そのものを、財務会計の損益計算構造として考えるものである。収益への費用の対応には、製品の対応と期間的対応がある。前述のように、直接原価計算によれば、製品の対応をする費目は、製造変動費のみとなる。製造固定費は、販売費や一般管理費と同じく、期間的対応をさせることになる。

(b) のアプローチは、管理会計を活用した利益最大化に向けた行動が、結果として財務会計で表示される利益に反映されるべきである、という立場である。その上で、財務会計の損益計算を直接原価計算方式で行うことで財務会計と管理会計の結果をリンクさせようという考え方である。

本稿では、まず、損益計算構造としての直接原価計算の財務会計への適用可能性について論じ、直接原価計算を財務会計目的に用いることの会計理論上の整合性について考える。次に、管理会計と財務会計の関係、そして管理会計技法としての直接原価計算を財務会計に用いる意義について論じる。この二つのアプローチから、直接原価計算の財務会計への適用の意義について考える。

2. 損益計算としての直接原価計算

2.1 直接原価計算における損益計算の発想

そもそも、直接原価計算はどのような発想の元に生まれてきたのか？

直接原価計算が文献上初めて現れたのが、Harris (1936) の「先月我々はいくら儲けたか」という論文である。これは、化学会社のコントローラーであったHarrisの実体験に基づいたものである。

この論文は、社長とコントローラーの会話から始まる。社長が問う。なぜ先月より売上高は増加しているのに利益は減少しているのかと。コントローラーは、今月は在庫の販売を優先し、操業度が低かったため、多額の操業度差異が発生し、それが利益の増加分を食いつぶしてしまったのだ、これは会計のルールに従った適切な処理である、という。社長は激怒し、そんな会計ルー

ルはどうしてもよく、売上が増加すれば利益も増加し、売上が減少すれば利益も減少するような損益計算書を持ってこいと厳命した。そこでコントローラーがとった方法が、製造固定費を製品に配賦しない、という直接原価計算方式の損益計算書であった。

Harris (1936) についてはこれまで様々な解釈がなされてきた³。巻末の付録から、セールスマン別の利益管理を指向したものである、というような解釈もある。しかしながら、筆者はそういった解釈は深読みのしすぎだと考える。Harris (1936) ではもっぱら社長から提示された課題に答えることにのみ言及されており、利益管理や利益計画といった、直接原価計算（貢献利益）の管理会計的な利用については一切言及されていないからである⁴。もちろん、付録から利益管理への利用がなかったとは言い切れない。しかし、Harris (1936) の論点の中心は、利益計算の構造の改善にあった。

つまり、管理会計でいうような個別の計算目的を超えた、会計による利益の測定はかくあるべし、というところに論点の中心があったと考えられる。それが結果として、CVP関係の表示やセグメント別の収益性分析といった技法を経常的な損益計算書上で実現できるという（管理会計技法としての）直接原価計算の生成につながったのである。

直接原価計算における、売上高の増減に対応して利益額が増減する、という考え方の背後には、利益と現金との連携があるものと考えられる。初期の直接原価計算の提唱者たちには、利益とは現金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 (1947), 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、貢献利益は現金そのものではない。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、貢献利益が現金とリンクしていることは確かである。

金見 (1990) には、現金（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、コストダウンを図ることが、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。」（金見, 1990, 22頁）

この指摘で重要なのは、次の2点である。全部原価計算によれば在庫のなかに（直接原価計算の場合よりも）多くの資金が拘束されてしまうという点と、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という点である。こういった点からも、直接原価計算による損益計算機構は、現金と結びついた利益の計算を指向していることがわかる。

2.2 会計理論との整合性

(1) 固定費の収益への対応の原理とサービスの消費・利用

全部原価計算と直接原価計算での固定費の収益への対応の違いは、固定費を発生させる資源

³ これらの解釈の詳細については、高橋 (2008) を参照されたい。

⁴ 貢献利益の概念、およびその利益計画への適用については、すでに1920年代に大いに議論されており、Harrisの時代には一般的なものであった。Harris (1936) が貢献利益法について一切言及しなかったということは、彼がいうDirect Cost Planの主眼が管理会計的な目的よりも、利益計算そのものの問題であったことが推測される。

が提供しているサービスの消費と利用についての根本的な発想の違いによるものだと考えられる⁵。

工場の建物が提供しているのは、生産の場を提供しているサービスである。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。電気・ガス・水道などのユーティリティの基本料金も同様である。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、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収益と費用の対応関係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。ここでは、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⁶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によって費用変形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、サービスの消費をもって資源の原価を費用化していると考えることができる。前述のように、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。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。

(2) 資産のサービスポテンシャルの解釈

直接原価計算が内部報告用の会計として普及を遂げた1960年代、直接原価計算を外部報告にも適用することの是非についての論争が巻き起こった。いわゆる「直接原価計算論争」である⁷。その火種は1950年代から燻っていたが、本格的な論争は1960年代に入ってからである⁸。これは、直接原価計算における外部報告が、会計理論と整合性があるか否か、ということについての、貸借対照表の問題から見た議論である。

その発端は、HorngrenとSortorが唱えた、資産のサービスポテンシャルに関わる「未来原価回避説」の提唱であった。彼らは、資産のサービスポテンシャルを、将来における同種の支出

⁵ この詳細については、高橋（2012）を参照されたい。

⁶ 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。

⁷ 直接原価計算論争の詳細については、高橋（2008）・第3章を参照されたい。

⁸ 1950年代にも、Marpleが「未来原価節約説」を唱え、それにBrummetが激しく反論したという論戦もあった。詳細は高橋（2008）を参照されたい。

の回避能力であるとした。この理論に基づくと、棚卸資産に算入される製造原価要素は、変動費のみとなる。固定費は棚卸資産のなかに含めて次期以降に繰り延べたとしても、次期以降には同種の原価が発生する。したがって、固定費はサービスポテンシャルを有していないので、棚卸資産には含まれない、というのである。

これに対し、FessとFerraraは、資産のサービスポテンシャルは未来における収益獲得能力であるとし、HornngrenとSortorの主張を真っ向から批判した。購入された生産要素自体にサービスポテンシャルがあり、そこには固定費と変動費の別はない。それを使用して生産されたアウトプットに対して、棚卸資産原価という形ですべて反映させ、販売時点で収益が認識されるまで繰り延べるべきであるとした。

この論争について、岡本（2000）は、長期平均思考と短期限界思考の違いから来るものであるとしている。そして、全部原価計算支持者は資産の本質を表側から見ているのに対し、直接原価計算支持者はその本質を裏側から見たために生じたとし、次のように指摘する。

「なぜならば、資産の概念では物理的属性よりも経済的属性が重要であり、将来利益を獲得する能力と将来発生する原価を節約する能力とは、その経済的効果において等しいからである。」（岡本，2000，561頁）

2.3 損益計算としての直接原価計算と財務会計

上記の議論を要約すると次のようになる。

直接原価計算による利益計算の発想の背後には、利益と現金の間にある程度の相関を求めるといふ発想があるものと思われる。

直接原価計算を財務会計に用いることの会計理論との整合性については次のように指摘できる。製造固定費の資産性の有無については表裏一体の解釈ができ、立脚する思考の違いから来るものである。また、収益に対する製造固定費の対応については、製造固定費を生じさせる資源のサービスの費用変形を、サービスの利用と考えるのか、サービスの消費と考えるのかで異なってくる。

このように考えると、どちらの計算方法にしたがって損益計算を行うべきか、という問題は、どちらがより経営の実態を反映させた損益計算を行うことができるのか、ということに依存するであろう。次に、管理会計と財務会計の連携という観点からこの問題を考える。

3. 管理会計と財務会計の連携と直接原価計算

3.1 管理会計の体系と機能

(1) 管理会計の体系

管理会計の体系は、様々な議論がなされてきた。たとえば、AAAの原価概念および基準委員会は、1955年度の報告書において、管理会計の体系を計画会計と統制会計に二分し、さらに計画を個別計画（プロジェクトプランニング）と期間計画とに分類している。

これを踏まえ、Beyer（1963）は、業績管理会計（performance accounting）と意思決定会計（decision accounting）という体系を示している。これは現在でも有力な体系である。業績管理会計には期間計画と統制計算が含まれており、意思決定会計には個別計画が含まれている。期間計画と統制会計は不可分なものであり、Beyerの体系ではこれを合わせて業績管理会計と

しているのである。

(2) 管理会計の機能

管理会計の機能は何か。それは、経営管理ツールとして、経営管理者の行う経営管理活動を支援するということである。経営管理者が果たすべき行動は何か。その中の重要なもののひとつに、経営資源の最適配分がある。ヒト、モノ、カネ、情報といった経営資源は、企業にとって限りのある希少資源である。これを有効に利用し、最大の利益を上げる、というのが、経営者が行うべき重要な職務である。このために、経営管理者は希少資源の最適な配分を考えなければならない。この最適配分を行うためのツールが、管理会計である。

この観点から先のBeyerの体系をみしてみる。意思決定会計は資源配分そのものである。設備投資の経済性計算では、最大の利益が獲得できるプロジェクトへの資源の最適配分の判断の材料を提供する。

業績管理会計は、予算や標準原価計算などの期間計画と、予実分析・原価差異分析による統制とからなる。予算編成に代表される期間計画は、カネ（場合によってはヒト、モノ）の企業の部分要素への最適配分のプロセスである。予実分析による評価は、次期以降の活動における資源配分の指針を示す。

このように、管理会計の重要な機能の一つは、利益最大化のための最適資源配分のための情報提供である。自明のこと、といえば自明のことであろうが、管理会計と財務会計の関係を整理する前に、この点を確認しておきたい。

3.2 管理会計と財務会計の関係

中村（2015）によると、企業における管理会計と財務会計の関係は次のように分類される（中村，2015，48頁）。

- ①管理会計と財務会計は同一である。
- ②管理会計と財務会計は完全に別である。
- ③管理会計は内部管理目的であり、財務会計は外部報告目的であり、アウトプット情報は異なるが、インプット・データは同一のものが多く両会計に利用できるようなシステムである。

①は、財務会計が法的に作成義務が課されており、経営成績や財政状態を表すものなので、そのまま内部管理用に活用するという考え方である。情報コストの問題もあり、中小企業の多くはこのパターンであるという。

②は、両計算は目的が異なるので、インプット・データとアウトプット情報も別にするという考え方である。どちらかという和管理会計を重視する立場である。これは、規模が大きく、事業内容が複雑な大企業に従前取られていた考え方であるという。

③は、ITが浸透し、かつ業務処理情報と会計情報との一体化が可能となった現在の大企業の考え方であるという。

これらの考え方は、管理会計と財務会計のシステム設計上の立場の違いでもあるが、どちらの会計を重視するかの違いでもあるという。これについて、中村（2015）は、「財務会計が主人であり、管理会計は財務会計に奉仕する従僕である」という立場をとってきた。その理由として、次のように述べる。

「…財務会計は当該企業が好むと好まざるとを問わず財務会計基準等法令によって強制され

るものであり、その実績報告書によって企業が公に評価されるからである。その評価を高めようとするのが管理会計であってみれば、財務会計に奉仕するのが管理会計ということになる。」（中村、2015、48頁）

筆者は、中村（2015）の主張にあるような、どちらの会計が主で、どちらの会計が従である、という議論は不毛であると思うし、興味もない。しかしながら、二つの会計が連結していなければならない、という点には同意する。つまり、筆者の立場は、（どちらが主か従かは別として）管理会計を活用して行われた利益最大化のための最適資源配分の成果が、財務会計で表示される利益に反映されていなければならない、というものである。

しかしながら、全部原価計算に基づいた会計システムは、利益最大化の努力が財務会計で表示される利益に反映されない。むしろ、利益最大化のための行動、最適資源配分の行動を阻害することがある。以下、全部原価計算の問題点について検討する。

3.3 企業の経営努力と全部原価計算

(1) 全体最適化の阻害要因としての全部原価計算

全部原価計算が経営努力、特にものづくりの現場における最適化の阻害要因となることは広く知られていることである⁹。端的に言うと、製造固定費を製品別に配賦することによって生じる操業度差異がこの阻害要因となる。

たとえば、Goldratt and Cox (1984) は、一連のプロセスの中でボトルネック（制約）を発見し、これを改善することで全体のスループットを増大させようというTOC（Theory of Constraints: 制約理論）を唱えている。全体最適化を目指す方法論である。TOCでは、ボトルネックであるプロセスに他のプロセスを同期させ、無駄な作りすぎを行わない。市場に出てお金を稼ぐことのできない仕掛品の積み上げは、いたずらに資金を企業内に使えない形で拘束するだけである。ボトルネックの処理量を増やすことで全体の処理量を増やし、市場に出せる製品量を増やすことで、収益の最大化を図る。

しかしながら、製造固定費がプロセスや製品に配賦され、各プロセスで操業度差異が計算され、それが業績測定指標の一つとなっている場合、各プロセスでは作りすぎが誘発されることになる。もし基準操業度が生産能力の基準（理論的生産能力や実際の生産能力）であった場合には、ボトルネックにあわせて操業すると、他のプロセスでは慢性的に不利な操業度差異が計算されることになる。不利な操業度差異が評価につながる場合は、プロセスの管理者はなるべく操業度差異を小さくしようとし、全体最適を無視して必要以上に操業度を上げようとするであろう。その結果、仕掛在庫が企業内に山積みされることになる。これは基準操業度が需要を加味した基準（平均操業度、期待実際操業度）の場合でも同じことである。むしろ、操業度を決定した際の平均値よりも操業度を上げれば、有利な操業度差異が計算されるので、無駄な作りすぎに拍車をかけることになるだろう。

また、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という面もある。TOCによって、仕掛品在庫が50%、完成品在庫が20%減少し、減らした余剰在庫は補充せず、そのため原材料の無駄な購入が押さえられた。その結果、キャッシュフローは大いに改善されたが、利益額は思ったほど伸びなかったという。減少した在庫に含まれる原材料費と製品原価との差が損失となったためである。Goldratt and

⁹ この詳細については、高橋（2014）を参照されたい。

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。この問題を克服するために考え出されたのが、スループット会計である。ここでは、売上収益から「完全な変動費 (totally variable costs)」を控除してスループットを計算し、この最大化を目指す。筆者は、これは直接原価計算をコスト・ビヘイビアの観点から純化したものであると考える¹⁰。

全体最適を目指す別の方法論に、TPS (Toyota Production System: トヨタ生産システム) がある。河田編 (2009) によれば、TPSとは、ものづくり経営において、①「売れるタイミングで作る」という技術的側面と②「人づくり」という人間的側面からなる③「進化の原理を内包した」システムである、という (河田編, 2009, 10頁)。①の「売れるタイミングで作る」ということは、「顧客が要求するタクトタイムで作る」ことと、「できるだけ短いリードタイムで作る」の二つの要件を満たさなければならない (河田編, 2009, 10頁)。

JITの狙いの一つは、「作りすぎのムダ」を排除することである。「必要なときに、必要なモノを、必要な量だけ作る」という発想である。リードタイムの短縮は、生産の速度を上げ、収益を上げる機会を創出することになる。

この一方で、リードタイムが短縮され、また計画生産から注文生産へと切り替えると、「人、機械、スペースなどに今までよりヒマが」できる。この「ヒマ」はアイドル・キャパシティそのものである。トヨタでは、このヒマを、「機会収益」の源泉であると考えている。つまり、この余剰資源があることで、「①追加受注が (固定費) タダで消化できる②タダで内製化できる③新商品試作工場を建てる必要がなくなる」と考える。リードタイム短縮が生み出した「ヒマ」を、「何か仕事をしないと落ち着かない」「出来高を確保したい」などの理由で倉庫から材料を引っ張り出して加工する、といった行動は、JITを台無しにしてしまい、機会利益を永久に失わせてしまうものだという。創出された経営資源の余剰は、「将来利益を生み出す潜在力」を示しているのである。リードタイムの短縮は、人や機械の余剰を生み出すだけでなく、運転資金拘束期間の短縮にもつながり、手元流動性が増加するとも指摘している (河田編, 2009, 71-72頁)。

このようなTPSの発想の邪魔になるのが、全部原価計算であるという。各工程での稼働率の維持のための「つくり溜め」を誘発し、前述のような将来利益を生むような経営資源の余剰をつくり出すことができなくなるためである (河田編, 2009, 92頁)。操業度差異を計算し、それを削減する方向に向かうと、TPSで指向する方策を阻害するということを意味しているのである。

(2) 操業度の操作と利益の調整

全部原価計算を行っている場合、上記のような最適化の努力をしなくても、利益を大きく計算することができる。

よく知られているように、全部原価計算を行っている場合、売上高の推移と利益の推移は一致しないことがある。前期より売上高が増加しても利益が減少する、逆に売上高が減少しても利益が増加する、といった現象である。この現象を利用すると、操業度の操作によって、利益額の調整を行うことができる。

固定費を製品に正常配賦している場合を考える。基準操業度を平均操業度や期待実際操業度のような平均値にしている場合、基準操業度を上回る生産を行うことで有利な差異 (配賦超過) が生じるが、それを損益に調整すると、その分利益額が大きくなる。逆に、基準操業度を下回る生産を行うことで不利な差異 (配賦漏れ) が生じるが、その場合にはその分利益額が小さくなる。

¹⁰ この詳細については高橋 (2008) を参照されたい。

これは、固定費を製品へ実際配賦している場合にも起こる現象である。過剰生産によって当期発生した固定費を次期以降に繰り延べる場合、また、当期の生産量が少なく、前期から繰り越された製品を販売する場合、売上高の推移と利益の推移が食い違うという現象が起きる。

このように、製品の需要とは関係ない企業の操業調整によって、利益額を調整することができる¹¹。Foster and Baxendale（2008）はこのような利益の調整を、「在庫と生産の意思決定によるGAAP利益の管理」と呼んでいる。そもそも、在庫調整や操業調整が企業の努力といえるのか、また、その結果である利益を、企業努力の結果とってよいのだろうか。

3.4 全部原価計算の問題点

以上で見たように、全部原価計算による損益計算では、企業の最適化の努力を成果として測定できない、また、操業度差異などの指標が最適化の阻害要因となる、といった問題点がある。一方で、在庫の積み増しという企業努力とはとても呼べないような行動によって、利益が「作り出される」という問題点もある。

よく目にする全部原価計算支持論に、「利益は生産と販売の両方の活動の結果を示すべきである」というものがある。しかしながら、利益を「作り出す」ために行った、需要や全体最適を無視した過剰生産は、「努力」ではなく「操作」であり、利益に結果を反映させるべき活動とはいえないだろう。無駄な作りすぎは、見かけ上の能率を上げるが、全体最適という点からすると、大きな不能率を産んでいるのである。

したがって、財務会計が、企業が行った経営資源の最適配分の諸活動の総合的な結果を示すべきである、という立場に立った場合、全部原価計算に基づく損益計算は不適切であるといえる。ここに、直接原価計算による損益計算を財務会計に用いることの意味がある。

4. むすび

本論文では、(a) 財務会計の損益計算構造として直接原価計算を考えるアプローチと、(b) 管理会計と財務会計の連携から直接原価計算を考えるアプローチから、直接原価計算の財務会計への適用の可能性について論じた。

とりわけ製造企業にとっては、ものづくりのための最適化努力の結果を、企業の成果として表示する損益計算書が必要である。全部原価計算では、この最適化を阻害するばかりか、企業のものづくりにおける適正な努力の結果を適切に損益計算書に出力できない。したがって、筆者は、財務会計の役割・機能を十分に果たすためには、直接原価計算による損益計算方法を取り入れるべきであると考ええる。

¹¹ Foster and Baxendale（2008）は、JIT生産思考の浸透と、アウトソーシングの進展による固定費の減少のため、このような操業調整による利益の調整の余地は、かなり小さくなっていると指摘している。これを、減価償却費、棚卸資産、売上原価、売上高のそれぞれの関係の推移を分析することで証明している。

JIT生産方式では、「必要なモノを必要なときに必要なだけ」生産する。顧客の需要からのプル生産の考え方である。したがって、この場合には需要を無視して生産を行うということは許されない。「倉庫に在庫を売りつける」ことによって、利益を作り出すということはできなくなってくる。

この詳細については、高橋（2009）を参照されたい。

参 考 文 献

- AAA (1959), "Report of Committee on Management Accounting," *The Accounting Review*, Vol. 34, No. 2, pp. 207-214.
- Beyer, R. (1963). *Profitability Accounting for Planning and Control*, N. Y. : John Wiley and Sons.
- Clark, C. L. (1947), "Fixed Charges in Inventories," *NACA Bulletin*, Vol. 28, No. 16, pp. 1006-17.
- Committee on Cost Concepts and Standards (1956), "Tentative Statement of Cost Concepts Underlying Report for Management Purpose," *The Accounting Review*, Vol. 31, No. 2, pp. 182-193.
- Foster, B. F. and S. J. Baxendale (2008), "The Absorption vs. Direct Costing Debate," *Cost Management*, Vol. 23, No. 6, pp. 40-48.
- Goldratt, E. M. and J. Cox (1984), *The Goal, A Process of Ongoing Improvement*, MA: North River Press.
- Harris, J. N. (1936), "What Did We Earn Last Month?," *NACA Bulletin*, Vol. 17, No. 10, pp. 501-27.
- 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.
- Kramer, P. (1947), "Selling Overhead to Inventory," *NACA Bulletin*, Vol. 28, No. 10, pp. 587-603.
- 岡本 清 (2000) 『原価計算 (6訂版)』国元書房.
- 金児 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.
- 河田信編著 (2009) 『トヨタ 原点回帰の管理会計』中央経済社.
- 川野克典 (2014) 「日本企業の管理会計・原価計算の現状と課題」『商学研究』第30号, 55-86頁.
- 染谷恭次郎 (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」『会計』第86巻第3号, 482-497頁.
- 高橋史安 (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, 1-158頁.
- 高橋 賢 (2007) 「日本における直接原価計算の受容と展開 - 1950年代から60年代を中心に」『横浜経営研究』第27巻第3・4号, 31-45頁.
- 高橋 賢 (2008) 『直接原価計算論発達史 米国における史的展開と現代的意義』中央経済社.
- 高橋 賢 (2009) 「原価構造の変容と外部報告会計への影響にかんする一考察」『経理研究』第52号, 367-376頁.
- 高橋 賢 (2012) 「原価・収益計算としての直接原価計算の再検討」『横浜経営研究』第32巻 第3・4号, 23-35頁.
- 高橋 賢 (2014) 「全部原価計算の説明能力の再検討と直接原価計算の現代的意義」『商学論纂』第55巻第4号, 147-165頁.
- 滝野隆永 (1964) 「直接原価計算と財務会計」『会計』第86巻第3号, 514-527頁.
- 中村輝夫 (2015) 「経営トップと管理会計」『経理研究』第58号, 45-57頁.
- 山邊六郎 (1952) 「直接原価計算について」『企業会計』第4巻第3号, 252-255頁.
- 山邊六郎 (1954) 「境界線上に立つ直接原価計算」『産業経理』第14巻第4号, 22-29頁.
- 山邊六郎 (1968) 『管理会計』千倉書房.
- 山邊六郎 (1974) 「直接原価計算と財務会計」『会計』第105巻第4号, 1-17頁.
- 山邊六郎 (1980) 「財務会計と管理会計 - いわゆる『アカウンタビリティ』との関連を中心として」『亜細亜大学経営論集』第15巻第2号, 3-14頁.

[たかはし まさる 横浜国立大学大学院国際社会科学研究院教授]

[2015年5月11日受理]