

わが国における直接原価計算の外部報告論争に 関する一考察

高 橋 賢

1. はじめに

わが国において、直接原価計算は、第二次大戦後の1950年代から60年代にかけて、米国からの輸入という形で導入された。ただし、単なる丸写しというわけではなく、わが国の事情に合わせた形での導入が行われた。内部報告用の会計として、直接労務費の取り扱いなどについて日本独自の考え方で導入が行われた（高橋，2007；2019a）。

もともと、直接原価計算は、内部報告用の会計として発展・普及してきた。わが国においても、1960年代には大いに普及していた。

たとえば、企業経営協会原価計算研究会（1961）の調査によると、回答232社のうち、何らかの形で直接原価計算を採用している会社が122社（52.6%）という結果になっている。そのうち、採用の目的は、次のようになっている（複数回答）。全社的利益計画のためは98社（80.33%）、個別的改善計画の採算分析のためは65社（53.28%）、品種センターを容易にするためは12社（9.84%）、予算統制強化のためは37社（30.33%）、原価管理強化のためは52社（42.62%）、決算事務促進のためは13社（10.66%）である。

會田（1965）による調査では、回答354社のうち、153社（43%）が直接原価計算を採用している。そのうち、利益計画のためは104社（69.97%）、価格政策のためは43社（28.10%）、原価管理のためは99社（64.71%）である。

「原価計算」という名称ではあるものの、直接原価計算は、本質的には損益計算の方法である。それゆえ、内部報告のみならず、外部報告の損益計算の方法として直接原価計算を採用しようとする動きもあった。それは、米国において大きな論争を呼んだ。Marple対Brummetの論争、Hornngrem, Sortor対Fess, Ferraraの論争などが有名である。わが国においても、それに連動するかのよう外部報告機能についてさまざまな議論が行われた。たとえば、日本会計研究学会では、1964年の全国大会での統一論題のテーマとされた。

本稿では、わが国における直接原価計算の外部報告論争について、前述の統一論題での議論を中心に、1960年代に行われた代表的な議論について検討し、若干の考察を加える。

2. 米国における直接原価計算論争

もともと、Harris (1936) で提唱された時点で、直接原価計算は損益計算構造そのものの大きな変革を試みたものであった。第二次世界大戦後、米国において直接原価計算はその利益管理機能に注目が集まり、内部報告会計として普及していった。普及するにつれ、内部報告に有用な直接原価計算を外部報告にも適用しようという動きが現れた。たとえば、Neilsen (1954) などはその典型的な例である。

一方、損益計算の原理や、資産の評価という会計理論の視点から直接原価計算の外部報告への適用が論じられるようになった。それをめぐる有名な論争が、前述のMarple対Brummetの論争、Horngren=Sortor対Fess=Ferraraの論争である。とりわけ、Horngren=Sortor対Fess=Ferraraの論争は何回も論文の応酬がなされ、白熱したものとなった。

Marple (1956) は、直接原価計算を外部報告に適用することの論理として、未来原価節約説を唱えた。未来原価節約説の基本的な考え方は次の通りである。

「期間利益の決定において、将来に対して対応するために棚卸資産に繰り延べられるべきなのは、過去に発生したために将来発生しない原価だけである。」(Marple, 1956, p. 497) この考え方に則ると、棚卸資産として繰り延べられるのが変動費で、固定費は期間原価として一括して当該期間の収益に課されることになる。

本格的な論争は1960年代に入ってからである。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論争である。

その発端は、Horngren=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、固定費には同種の支出の回避能力はなく、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=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、Horngren=Sortorの主張を真向から批判した。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。

この論争は、いかに直接原価計算における棚卸資産評価が会計理論やGAAPに整合しているのか、ということに集中していた。その一方で、直接原価計算を外部報告に用いることで、投資家などの企業外部の情報利用者がどのようなメリットを享受できるのか、といった問題についてはほとんど議論されなかった。このことが、論争の中途半端な終結につながり、その後の各種制度における全部原価計算使用の明記につながったと考えられる。

3. わが国における論争の展開（1）支持論

3.1 ピリオド・コストとプロダクト・コストの本質から見た支持論

（1）期間損益計算における費用収益対応の関係

溝口（1964）は、会計上の利益概念の再検討という立場から検討を行っている。

「マネジメント・ビューポイントからその意義が認められ、推進されてきたとしても、これが企業会計の実践において著しく大きな地歩を占めるに至ると、当然社会的一般的立場からその会計制度としての妥当性が問題となってくる。いわば、直接原価計算はもはや個別企業における任意な計算としてのみ扱われることが許されない段階に進みつつあると考えられる。」（溝口、1964、451頁）

問題点として、期間損益が量的な側面に限定すると、販売量によって決定されるという事実を承認しうるかどうかということあげる（溝口、1964、451頁）。企業会計のはたす期間損益計算機能の理解にあたっての根本的態度の問題であるという。溝口（1964）は、財務会計としての企業会計が基本的前提として持っている実現主義を貫くためにはむしろ直接原価計算をとるべきものであると考えるという。

通説がとる立場を、実現主義の立場がプロダクト的対応（個別的対応）を絶対的なものとする考え方であるとし、これに疑義を唱える。議論の前提として、実現主義は発生主義会計に包摂されるものであるとしている。販売基準としての実現原則を持った発生主義会計を現代的な財務会計の基幹とみている。費用収益の対応は元々一定の会計期間についてなされるべきであり、それで足りたのであるが、これを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のだとしている。

「対応」の考え方について、これを厳格に合目的な対応関係と理解するのは、今日の財務会計の実体に合わないところがあるのでとする。個々の会計期間については、完全な対応は本来不可能であり、すべての費用を合目的にそれが生み出した収益に対応させるべきであるという思考は窮屈すぎ、現実の会計を説明できないという。

次に、「実現主義をとることによって、『個別的対応』が必然的に第一義的となる」とする見解に疑義を唱える（溝口、1964、451頁）。Brummet（1957）の次の文章を引用している。

「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にあるにすぎない。他の一面は費用収益の対応である。」（溝口、1964、451頁）

実現収益に個別的に対応させるべき費用の決定基準が問題になるが、従来、原価計算の理論では特別な基準を持っていたわけではないという。極端に言えば、という注釈付きではあるが、単に生産に関連した費用は生産物が負担すべきであるという程度のことである。本来期間に帰属する費用をも「強いて」プロダクトに配賦するということであり、根拠は明らかでないという。

溝口（1964）の見解によれば、費用収益の対応は、もともと期間損益計算自体を表明したものであって、費用収益の期間的に対応させることに本質があり、その把握の一方法として個別的対応があるにすぎない。

「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取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。」（溝口、1964、455頁）

このような説を採る背後には、プロダクト別の「収益力の測定」という考え方があるものと溝口 (1964) は推測する。しかし、この考え方を重視するのは、財務会計的な要求ではなく、明らかに管理会計的な要求であり、プロダクト別の収益力の測定にはむしろ直接原価計算の方が合理的である。財務会計では総合的期間利益が正しく把握されれば本来はそれで足りうるわけであり、そこに管理会計的観点を持ち込みながら、直接原価計算を否定するのは矛盾した考え方である、と溝口 (1964) は批判しているのである。

(2) ピリオド・コストの理論

①ピリオド・コストの本質と分類

溝口 (1964) は、直接原価計算の主張において説得力を持つのは、ピリオド・コストの理論であると指摘する。直接原価計算論者の見解は、ピリオド・コストを「経営準備の費用」とみることと、「時間に依存した費用」とみることの二つに整理できるという。

ピリオド・コストについて、本来的に期間に帰属するものと、会計技術的限界または制度的要求から人為的に会計期間に割り当てられたものに分けて考えている。

前者は、短期的に経営の物的人的基礎条件が固定しているために生じる費用であり、経営準備の費用という表現はこれに当てはまるという。

後者は、従来疑われることなくプロダクト・コストに課せられていたものであり、代表的なものが減価償却費であると指摘する。

②減価償却費とピリオド・コスト性

従来の減価償却費の説明としては、価値移転説と用役説があるという。

いずれの説を採るにせよ、現実の減価償却費計算の本質は、その価値計算を行っているわけではなく、投資の回収計算として意味づけている。全部原価計算は、この回収という事実をプロダクト単位別に考えようとする誤りを犯しているのだとする。

減価償却費は、会計期間に対する割当額としてのみ意味を持っているのであって、それぞれの期間における不確定なプロダクトには無関連であるため、プロダクトを通じて回収される必要はなく、当該期間の実現収益によって直接回収されるべきであるという。

③固定的直接労務費の問題

固定的直接労務費の問題は、直接原価計算の泣き所である、と溝口 (1964) は指摘する。これについての溝口 (1964) の見解は以下の通りである。

固定費化した労務費は、他の設備関連の費用と同様に、経営能力維持のコストと理解することができるため、発生する賃金が職制上直接工の賃金であり、特定製品に関係づけることができるというだけで「なにか特別のコスト」として扱うのは既成概念としての原価概念にとらわれすぎており、直接材料費とは明らかにその性格が異なるものであるとする。この場合、変動的な労務費をプロダクト・コストとし、固定的な労務費をピリオド・コストとすることは、「未来支出回避説」によって説明できるという。

(3) プロダクト・コストの理論

直接原価計算論が財務会計機能について完全な説得力を持ち得なかったのは、一つにはプロダクト・コストの理論が不十分であったためであるとする。そこで溝口 (1964) は以下のような議論を展開する。

①直接原価計算による棚卸資産評価額は「低評価」なりとする批判について

この批判は、貸借対照表的観点を重視する意見を代表するものであるという。変動費のみによる評価は「実現可能価値」から離れすぎるという批判である。これは全部原価計算においても、後入先出法や基準棚卸法を採用した場合にも起こりうる反論であり、説得力を持たないという。

現代的財務会計論の本質的機能を期間損益計算に求めるならば、貸借対照表上の棚卸資産額は「未回収費用」としての意味しかない。また、動的貸借対照表観によれば、貸借対照表は期間損益計算の手段として理解されるが、この場合は棚卸資産評価が低評価か否かということは問題とはならないという。

ただし、この観点到立つと、貸借対照表の機能を消極的に捉えられてしまうことに若干の問題点があるとする。

②プロダクト・コストの積極的解釈

直接原価計算論者にみられるプロダクト・コストの理論としてアイデンティフィケーションの基準をあげることができるという。個々のプロダクトの生産に対する関係を適切に跡づける費用要素のみがプロダクト・コストになり得るという理論である。

しかし、これだけでは財務会計的な論拠とは不十分であるという批判が予想される。この部分を補う理論として、Marpleの「未来原価節約説」やHorngren=Sorterの「関連原価説」をあげている。

溝口（1964）では、「原価回避説」という表現よりも、「支出回避説」の方が適切であると考えられている。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という。したがって、前述の動的貸借対照表観点における貸借対照表の機能を見直すことにつながるとする。棚卸資産評価額は、棚卸資産に対する投資在高を示すものと理解できるといふ。

3.2 期間損益計算の視点からの支持論

(1) 期間損益計算の原理

染谷（1964）は、現在外部報告のために一般に用いられている全部原価計算の思考が、直接原価計算による外部報告への批判に対して一矢も報いることができないほど、強固に確立されたとは思えない、という立場から、直接原価計算の支持を表明している。

染谷（1964）は、企業会計原則の「損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に発生したすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載し、当期純利益を表示しなければならない」という部分を引用し、直接原価計算による利益計算がこれに妥当するという立場をとる。

固定製造原価が期間の収益に対応されるということの論拠として、「こうした原価が製品の生産の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、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」（染谷、1964、487頁）という点を上げる。製品の生産というよりも、時の経過によって費消されるので、期間の収益に対応させるべきである、というのである。

これに対する反論として、固定製造原価も製品の生産に欠くことのできない原価であるという主張を取り上げるが、「しかしそれは期間計算を離れての議論である」と反駁する。価格決定のための製品原価計算や、企業の設立から閉鎖までの計算を行う場合は、固定製造原価も変動

製造原価と同様に生産のために欠くことのできない原価である。しかし、このような思考（染谷（1964）は「給付計算的な思考」あるいは「全体計算的な思考」と呼んでいる）を期間計算にまで持ち込むのは、「期間計算に独立した意義を認めないに等しい」と指摘する（染谷，1964，488頁）。

期間損益計算には、全体計算や給付計算とは異なった独自の意義があるという。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あるのではなく、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ている。

(2) キャパシティの利用

直接原価計算に対する批判としては、その利益が製造活動の成果を反映していないというものがある。これに対して染谷（1964）では、全部原価計算でも、必ずしもキャパシティの利用度が測定されるわけでもないし、直接原価計算でもキャパシティの利用度は測定されないということはない、と反論する。直接原価計算では、キャパシティが有効に利用されたことによる利益も、販売によって認識されるのだという。

Staubusが提唱するような、標準製造量による配賦によって計算されたアイドル・キャパシティ・コストを期間原価にし、生産に利用された部分は棚卸資産に含める、という方法については、「固定的な製造原価が、キャパシティが利用されないとき期間原価とされ、キャパシティが利用されると製品原価になるということはむしろ不合理である」と批判する。

「製品原価が期間原価かの区別は、製品に対する配賦計算の結果として決定されるものでなく、それ以前の問題である。・・・製品原価であるが故に製品に配賦し、期間原価であるが故に期間に配賦するのである。

・・・『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われるところに、その費消額が期間原価としての性格を持っていることをむしろ知らなければならない。」（染谷，1964，492頁）

(3) 貸借対照表の問題

染谷（1964）は、企業会計原則の「貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない」「商品、製品、半製品、原材料、仕掛品その他貯蔵品等の棚卸資産の取得原価は、実際購入額または実際製造原価によって決定する」という記述を引用し、貸借対照表の観点から直接原価計算の機能を検証する。

染谷（1964）は、この記述の棚卸資産は取得原価で評価するということに着目し、変動原価こそ、製品や仕掛品を取得するために支出された原価であり、固定製造原価はその製品や仕掛品を取得するために支出された原価ではないという見解を示す。固定製造原価は、次期に繰り越す製品の有無に関係なく、すべて当期に販売された製品のためにすでに発生しているものと考え、棚卸資産にふくめないとするのである（染谷，1964，493頁）。

Marple, Horngren = Sorterらのサービス・ポテンシャルの議論に対しては、サービス・ポテンシャルの有無は資産が存在するかどうかを認識だけの基準であり、その評価はそれに対して支出された金額で行われるべきであると考え、将来いくら原価が節約されるかということの問題にする必要はないと指摘する。

（4）外部報告における利益の意味

以上のような論点から染谷（1964）は直接原価計算の外部報告への適用を指示するが、最後に、外部報告における利益の意味を考えている。その利益は、「株主に対する所得の配分額」であり、固定製造原価を棚卸資産に含めることは、その原価を当期の株主が負担するのか、次期以降の株主が負担するのか、という問題に他ならない、と指摘する。

4. わが国における論争の展開（2）批判論

4.1 直接原価計算による利益計算への疑義

（1）固定費の棚卸資産能力（原価性）の問題

宮上（1964）は、直接原価計算の財務報告機能に異議を唱えている。宮上（1964）は、棚卸資産会計成立の根拠として、期間損益計算においては、期末棚卸資産が存在する限り、その期の費用総額はその期の売上高に当てはまる分と期末棚卸資産に当てはまる分とに分けられなければならないという。この配分がなければ、期間損益が計算されたということにはならない、と断言する（宮上、1964、466頁）。

また、棚卸資産原価には、変動費と固定費の区別はないとする。同一期間における同一種類の製品の、販売品と売れ残り品（期末棚卸資産）とにおいて負担される費用の種類が異なるということとはあり得ない。

固定費の期間原価としての性質は、その発生または消滅の態様としての性質ではあるが、それが期間損益の計算を規定することにはならないという。期間損益計算への参加という費用のあり方と、「期間費」という費用自体の性質とを混同させている結果となっていると指摘する（宮上、1964、467頁）。問題の所在は、期間に発生する費用の性質ではなく、期間に実現される損益にあるという。期間において実現される損益は、当該期間に発生した費用総額から未実現分の費用を除外することによって計算される。棚卸資産は、この未実現分についての費用を示す。このことから、宮上（1964）では、棚卸資産会計を否定すると期間損益計算が成り立たなくなり、したがって固定費の棚卸資産性を否定する見解は、棚卸資産会計の部分的否定という問題ではなく、論理的には棚卸資産会計を否定し、期間損益計算そのものを否定する見解であると指摘するのである。

「それは、費用を発生においてとらえる見解であって、費用を実現との関係において、すなわち、損益との関係においてとらえる見解ではないからである。」（宮上、1964、468頁）

「期間損益計算は、損益、実現・未実現、売上原価・棚卸資産原価という一連の共通の観念の上に成立しているのである。これらの観念に盛られた現実の内容を無視した計算法は、現実の損益計算に合致しない虚偽の表示法となる。」（宮上、1964、472頁）

（2）直接原価計算と秘密積立金

直接原価計算と全部原価計算では、計算される期間利益が異なる。この差額を、宮上（1964）は直接原価計算による「秘密積立金」とであると指摘する。

「・・・減価償却の棚卸資産としての性質を無視してこれを当期の費用に負担せしめたこと、したがって、このような費用負担の期間的帰属の変更による棚卸資産原価の過小化を内容とする秘密積立金の設定ということである。」（宮上、1964、473頁）

直接原価計算による外部報告は、「こんにちの特征的傾向」である「利益の過小表示」と「秘密積立金の設定」という実務に拍車をかけるものであって、これが問題とされるのは、「現段階の独占企業が、国家独占資本主義的政策によって援護されることなしに存立しえないことの証左である」と断言する(宮上, 1964, 479頁)。直接原価計算による損益計算の原理は、先でもあげたような、宮上(1964)が規定する期間損益計算を否定することになるので、「直接原価法決算は、じつは、会計でない、という結論に到達せざるを得ないわけである」(宮上, 1964, 480頁)という。

4.2 棚卸資産評価の問題

阪本(1967)は、直接原価計算の外部報告目的への適用問題について、財務会計上の棚卸資産評価の問題との関連で論じようとする。

直接原価計算を棚卸資産評価に適用することの第一の理由として、実現主義による収益認識の基準の持つ趣旨にもっともよく適合する点にあるとする。

「(実現主義をとれば)財務会計上では、未だ販売によって実現しない利益を期間損益計算に計上することは、厳に禁ぜられる。それ故に、財務会計上における経常利益は、販売によって実現したものに限定せられ、在庫品の製造活動から生まれる利益は、これを計上しないことになる。このような理由によって、直接原価計算論者は、固定的期間原価を生産物原価に配賦することに反対する。」(阪本, 1967, 24頁)

固定費を製品原価とせず期間原価とするという点をもっとも理論的に説明したのが、未来原価回避説であるという。「しかしながら、今日の財務会計理論からいえば、固定費といえども、生産物の生産に要した費用である場合には、それは生産物原価となる。その原価は、当該生産物がもたらす収益によって、将来回収されるべき費用となるものであるから、将来費用即ち資産とするのである。固定費が生産物原価を構成しないというためには、固定費なくして生産物が生産できるということが証明されなければならない。このような証明が成り立たない限り、未来原価回避説は論理的に妥当性を欠くことになるものといわなければならない。」(阪本, 1967, 25頁)

原価を直接原価と期間原価とに区分して、生産高の増減に伴ってそれがいかに変動するかを検討することは、経営意思決定に役立つが、このような資料を得ることと、一般に企業の経営成績に関しこれを外部に報告するために資料を得ることとは区別して考察する必要があるという。

「生産物の生産高や販売高などを含む企業の操業度が、経済成績に影響することは、当然のことである。そのためには、時として実現の基準の拡大解釈すら行われ、正確で確実な損益が算定されるならば、未だ販売過程を経ない収益でも、これを実現収益として、期間損益計算に計上することが認められているのである。」(阪本, 1967, 25頁)

企業の業績をより反映するのはどちらの計算法か、という点に関して、阪本(1967)は次のように指摘する。

「全部原価計算は、製品原価をこれによって確定することによって、企業の業績を正確に反映する期間損益計算を可能にする。全部原価計算によって算定された製品原価が、固定費を負担し得ない位に高くなって、収益によって回収できない場合には、それは経営成績の低下となって表われるべきことがら、その通りに現れただけのことである。この場合、直接原価計算によっ

て棚卸資産の評価を行い、期間損益を算定するときは、却って真の経営成績を反映しない損益がえられるだけである。」（阪本，1967，26頁）

今日（当時）のアメリカの会計学会では、すでに実現の概念を著しく拡張解釈しているという。製品が完成したとき、その売価が確実に予定される場合などには、売却に先立って、これを実現収益に計上することを認める傾向があるという。

「財務会計が、このような企業の経営成績を経営の各過程の進行に伴って算定し表示することを、その重要な目的とするようになったことは、直接原価計算が企業の損益を、財の販売過程によって実現したものに限定し、かつこれにのみ重点を置くこととは、相反することになる。直接原価計算は、財務会計上における棚卸資産評価目的のためには、むしろ不適當といわなければならない。」（阪本，1967，27頁）

阪本（1967）は、直接原価計算支持者がよりどころとする、「利益は販売のみの関数である」という論拠に一定の理解を示すものの、原価管理（削減）への努力を利益計算に反映させるべきである、という見解から、全部原価計算を支持する。その論拠は以下のように述べられている。

「今日のように、経営の有機的構成が高度化し、企業の努力活動が、生産活動から漸次、販売活動へとその重点を移行する傾向を持つ時代においては、直接原価計算はそのままこれを期間損益計算に取り入れても、大きな矛盾を来さないという考え方が存在する。しかしそれは作るだけ売れるという前提の上に立った場合に限るのである。

生産しても売れない場合には、生産努力は生産原価の節減に向けられる。そして原価節減の努力に対する効果は、期間原価を生産物原価と区別することによって、より一層効果的に測定されるであろう。しかしながら、製品の取得原価に期間原価を算入しない直接原価計算の方法では、作った生産物が将来販売可能な場合は勿論、その販売が不可能な場合でも、正しい業績を反映する期間損益の計算ができないのである。」（阪本，1967，28頁）

4.3 「原価計算基準」との関係

久保田（1963）は、「原価計算基準」との関係から、直接原価計算の外部報告への適用に対して否定的な見解を示している。

久保田（1963）は、「原価計算基準」は一般的基準として3つの目的に役立つように「三本の柱」を立てているとする。それは、「財務諸表の作成に役立つ一般的基準」、「原価管理に役立つ一般基準」、「費用の予算の編成とその統制に役立つ一般基準」、という3つの柱である。この中で、久保田（1963）は、なんとんでも「財務諸表の作成のための一般的基準」ということころに大きな意味があるとしている。

財務諸表の作成に役立つ直接原価計算については、「原価計算基準」は「総合原価計算における直接原価計算」で次のように指示している。

「…会計年度末においては、当該会計期間に発生した固定費額は、これを期末の仕掛品および製品と当年度の売上品とに配賦する。」（「原価計算基準」30）

また、財務諸表の作成に役立つ一般基準においても、「すべての製造原価要素を製品に集計し、損益計算書売上品の製造原価を売上高に対応させ、貸借対照表上仕掛品、半製品、製品等の製造原価をたな卸資産として計上すること」（「原価計算基準」6(1)1(1)）としていることから、久保田（1963）は、「伝統的な全体原価主義を取るように強く支持している」（久保田，1963，95頁）と指摘している。「原価計算基準」を制定したことの大きな意味は、近代的企業を

めぐる外部の利害関係者の会計的利害を調整するところにある、とする。そのため、「原価計算基準」は、「企業会計原則」および「監査基準」と併せて企業会計基準として体系化されていると指摘する。

「故に、体系化せる諸基準との関連において、原価計算基準が伝統的な全体原価主義を指示しているかぎりには、たとえ、原価管理のためにまた費用の予算編成とその統制のために直接原価計算は採用できても、『原価計算基準』の性格から見て、それは根本的意義を持つものではないといわざるをえない。」(久保田, 1963, 95頁)

5. 中立論の展開

5.1 費用収益対応の基礎概念と直接原価計算

中島(1966)は、直接原価計算制度において前提とされている収益費用対応の考え方がどのようなものであるかを説明し、それがこれまでの費用収益対応の基礎概念とどのように結びつきうるかを検討しようとした。それまでの直接原価計算の擁護論について批判するものの、別の視点から直接原価計算の外部報告への適用の可能性について論じている。

中島(1966)は、直接原価計算の擁護論を批判する。第一に、近代会計が期間損益計算を重視するようになっていたので、時間の関数である固定費を期間原価として処理すべき、という主張に対しては、期間計算重視が費用の期間費用としての取り扱い範囲を拡大するという主張は根拠がない、と批判する。第二に、アイドル・コストの考え方を論拠として固定費に製品原価性を認めない、という主張がある。アイドル・コストの考え方がすでにそれ自体が直接原価計算的な考え方を反映しているのであって、論拠とはならない、と批判する。第三の根拠として、未来原価回避説をあげる。「固定費は、その発生期において提供したサービスにおいて、当該製品に貢献し、その製品に限り、同種費用の将来での負担を免じていると考えられる。従って、固定費が未来原価の節減に貢献していないという主張は若干筋違いである」(中島, 1966, 4頁)と批判する。これら三つの擁護論の論拠は、「直接原価計算の財務諸表会計基準上の妥当性を承認せしめるだけの説得力を持たない」という。

これに対して、中島(1966)がこれまでの見解の中で直接原価計算の本質と妥当性をもっともよく説明していると考ええるものは、「短期的収益費用対応説」であるという。これは、NAAリサーチシリーズNo. 37にでてくる概念である。短期的な意思決定の結果である変動費と長期的意思決定の結果である固定費の収益への対応が異なるので、「企業の短期と長期とを通ずる全体としての意思決定がどのような成果を上げているかが明らかにされることになる」(中島, 1966, 5頁)という。したがって、直接原価計算は、意思決定の成果の計算の制度としてもっともふさわしいものであると考えられるという。

「短期的収益費用対応説」のひとつの利点は、費用収益対応の基礎概念を大きく変更することなしに、その範囲内でひとつの新しい提案を試みている点にあるという。一般の概念との違いは、生産及び販売に関する費用の期間配分について、短期的と長期的への段階的対応を認めるか否かに帰着するという。そして、この段階的対応が認められるべきか否かは、財務諸表会計基準の場合、それが利害関係者達の財務諸表に対する要請と対立背反しないかどうかにかかっていると考えられるという。そして、中島(1966)は、このような段階的対応は、利害関係者達にとっても、次第に重要かつ有益な情報となりつつあるのではないかと考えている。

5.2 短期的収益費用対応説

ここで、中島（1966）が引用した、NAA（1961）の短期的収益費用対応説についてみてみよう。

NAA（1961）によれば、短期的な単位原価には、その期間に製造を行えば発生するし、製造を行わなければその発生が回避できるような原価だけが含まれる。こうした原価は製造数量に直接的に比例して変動する。総額として変動しない原価、すなわち期間原価は短期的な単位原価からは除かれるべきである。直接原価計算によって期間損益を計算する第一の段階では、その期間に認識された収益から直接原価が控除される。短期的な収益に短期的な原価が対応していることになり、原価と収益の2つの概念に一貫性が保たれる。この対応のプロセスから生じる短期的な限界原価は、短期的な意思決定に役立つものである（NAA, 1961, p. 74）。

期間原価は限界利益の計算には含まれない。企業が生産するまでは長期的な純利益の金額を正確に計算することはできないが、複数期間にわたって累積された限界利益の総額は、期間原価を負担し、投下資本に対して一定の利益をあげるような大きさをでなければならない。しかしながら、株主はどれだけ利益が上がったかを知るのに長期間待つことを好まない。むしろ株主たちは、時折どのような比率で長期的な純利益を上げられているのかを知りたがっており、利益が上がったときに配当を受け取り、株価が上がるのを望んでいる。経営管理者も同様に、長期的な利益目標を達成するプロセスでどれだけ成功を取めたのかを絶えず知りたがっている。短期的な原価概念と長期的な原価概念の相違をはっきりとさせれば、同一の損益計算書において当期の短期的な利益と、該当期間の長期的な利益に対する貢献度をともに示すことができる（NAA, 1961, p. 75）。

このような見解が、中島（1966）のいう様々な利害関係者たち（株主と経営管理者）に対する短期と長期の利益に関する有益な情報を直接原価計算が提供できるという見解の基礎となっているのである。

6. 考察とむすび

以上本稿ではわが国における1960年代の代表的な直接原価計算の外部報告についての支持論と批判論を紹介した。そこには、同時期の米国の議論と類似する点、相違する点があった。

支持論では、費用収益対応の原則からの議論が中心的に展開されていた。そこでは、個別的（製品的）対応と期間的対応の原理に直接原価計算が適っている、とする考え方が展開されている。支持論の特徴は、期間的対応を消極的に捉えるのではなく、積極的に捉えている点である。いかえると、減価償却費に代表される固定費は、技術的に個別的対応ができない（配分ができない）という消極的な理由ではなく、その性質から考えて期間的に対応すべきであるという積極的な理由によって期間原価とするべきである、という主張がなされている。米国の支持論と比較すると、米国のそれが貸借対照表の問題に軸を置いていたのに対して、わが国の支持論は損益計算書の問題を軸に置いていた点が特徴的であるといえる。

批判論では、米国で行われた議論を踏襲した部分がある。それは、阪本（1967）にあるような、利益は販売と生産の両方の結果である、という論点である。外部報告では両方の活動の結果を示すべきであり、直接原価計算では生産の効率（業績）を示すことができない、というものである。この点においては、「秘密積立金」は論理の飛躍があるものの、宮上（1964）の所説の基

本も同じ論拠に立っているということができる。

一方、わが国の批判論で特徴的であったのは、「原価計算基準」との関係からの議論がなされたことである。これは内部報告会計として直接原価計算を採用する際にも行われた議論であり、当時の「原価計算基準」の影響力の大きさがうかがえるものである。(高橋, 2007)

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。それは、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。(高橋, 2019b) この根本的な違いがあるかぎり、この論争は平行線を辿ることになる。

米国の論争も同様であったが、わが国の論争においても、会計理論との整合性の議論が中心であり、直接原価計算を外部報告に用いることによって外部の利害関係者にどのような利点があるのか・ないのか、という点が、まったく、とはいわないが、あまり議論されていなかった。それが、米国と同様に、会計基準等で直接原価計算が認められなかった1つの大きな要因であったとも考えられる。

そのなかで、NAA (1961) に依拠した中島 (1966) は、短期の利益と長期の利益という発想から、外部の利害関係者 (株主) に対する直接原価計算の利点を示唆しているところは注目すべき点である。これは、現代でいうところの財管一致の会計システムの構築の基本理論となり得るものであり、今後一層検討していく必要があると思われる。

参 考 文 献

- Brummet, R. L. (1957), "Try This on Your Class, Professor- A Rejoinder", *The Accounting Review*, Vol. 32, No. 3, pp. 27-31.
- Ferrara, W. L. (1963), "Relevant Costing Two Points of View", *The Accounting Review*, Vol. 38, No. 4, pp. 719-722.
- Fess, P. E. (1961), "The Theory of Manufacturing Costs," *The Accounting Review*, Vol. 36, No. 3, pp. 446-453.
- Fess, P. E. (1963), "The Relevant Costing Concept for Income Measurement Can It Be Defended?," *The Accounting Review*, Vol. 38, No. 4, pp. 723-732.
- Fess, P. E. and W. L. Ferrara (1961), "The Period Cost Concept for Income Measurement Can it be Defended?," *The Accounting Review*, Vol. 36, No. 4, pp. 598-602.
- Foster, B. F. and S. J. Baxendale (2008), "The Absorption vs. Direct Costing Debate," *Cost Management*, Vol. 23, No. 6, pp. 40-48.
- Harris, J. N. (1936), "What Did We Earn Last Month?," *NACA Bulletin*, Vol. 17, No. 10, pp. 501-27.
- Hornsgren, C. T., and G. H. Sorter (1961), "Direct Costing for External Reporting," *The Accounting Review*, Vol. 36, No. 1, pp. 84-93.
- Marple, R. (1956), "Try This on Your Class, Professor," *The Accounting Review*, Vol. 31, No. 3, pp. 492-497.
- NAA (1961), *Applications of Direct Costing*, N. J. : NAA.
- Nielsen, O. (1954), "Direct Costing - The Case 'For'," *The Accounting Review*, Vol. 29, No. 1, pp. 89-93.
- Sorter, G. H. and C. T. Hornsgren (1962), "Asset Recognition and Economic Attributes Relevant Costing Approach," *The Accounting Review*, Vol. 37, No. 7, pp. 391-399.
- 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.
- 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.
- 久保田音二郎 (1963) 「原価計算基準と直接原価計算」『會計』第83巻第6号, 89-97頁.
- 阪本安一 (1967) 「直接原価計算と棚卸資産評価」『産業経理』第27巻4号, 23-28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」『會計』第86巻3号, 482-97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 (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.
- 高橋 賢 (2019a) 「わが国における直接原価計算の展開」『会計』第195巻第1号, 79-91頁.
- 高橋 賢 (2019b) 『管理会計の再構築：本質的機能とメゾ管理会計への展開』中央経済社.
- 中島省吾 (1966) 「直接原価計算における収益費用対応」『税経通信』第21巻9号, 2-6頁.
- 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」『会計』第86巻3号, 451-464頁.
- 宮上一男 (1964) 「公表決算における直接原価法と秘密積立金」『会計』第86巻3号, 465-481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所教授]

[2019年8月27日受理]