

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

高 橋 賢

目 次

1. はじめに
2. 直接原価計算の構造をめぐる議論
3. 全部原価計算における在庫の利益獲得能力
4. 全部原価計算の説明能力
5. 結 論

1. はじめに

直接原価計算とは、経常的に作成する損益計算書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（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。このような事情で生成した直接原価計算は、利益計画や業績評価への役立ちから、内部管理用の会計技法として広く実務で用いられるようになった。しかしながら、外部報告用の会計としては認められていない。

直接原価計算と全部原価計算では、計算される営業利益の金額が異なる。この利益の相違については、古くから論争となってきた。問題なのは、それぞれの利益がどのような説明能力を持っているかということである。本稿では、全部原価計算における利益の説明能力を現代的視点から再検討し、直接原価計算の現代的意義について論じる。

2. 直接原価計算の構造をめぐる議論

2.1 直接原価計算と全部原価計算における利益計算構造の相違

全部原価計算と直接原価計算での営業利益に違いが出るのは、

- ① 生産と販売の関係
 - ② 全部原価計算における操業度差異の処理方法
- が原因である。

販売量と生産量が等しい場合、あるいは期首在庫量と期末在庫量が等しい場合には、両計算方法での営業利益は一致する。ただし、これらが異なる場合には、営業利益の金額は異なる。

生産量 > 販売量であれば、期首在庫量 < 期末在庫量となる。この場合は、当期に発生した固定費が在庫を通じて次期以降に繰り延べられるため、当期の収益に対応する固定費は、全部原価計算の方が小さくなる。そのため、全部原価計算での営業利益の方が大きくなる。

生産量 < 販売量であれば、期首在庫量 > 期末在庫量となる。この場合は、前期から繰り延べられた分、より多くの固定費が当期の収益に対応さ

せられるため、全部原価計算の営業利益の方が直接原価計算の営業利益よりも小さくなる。

正常配賦などの予定配賦を行っている際に、操業度差異を売上原価に課すという処理を行っているとき、全部原価計算と直接原価計算では営業利益が異なってくる。有利な操業度差異が生じた場合には全部原価計算の営業利益の方が大きく、不利な操業度差異が発生した場合には、直接原価計算の営業利益の方が大きくなる。

2.2 直接原価計算の計算構造を支える理論

直接原価計算では、収益に対して、変動製造原価は製品の対応を、固定製造原価は期間的対応を行う。固定製造原価は、期間原価であると捉え、発生した期の収益に一括して対応させる。

直接原価計算では、利益は販売活動を通じて初めて獲得されるものであると考えられている。つまり、「利益は販売の関数である」と考える。販売という行為によって市場との接点を持ったときに利益が獲得されると考えるのである。

したがって、販売活動の成果である売上高と利益は対応して推移しなければならないと考える。企業内部における生産効率の良否、すなわち固定費を発生させる設備の利用効率の良否は、利益には関係がない。利益は最終的に外部から会社にキャッシュをもたらす活動の成果を表さなければならない、というのが直接原価計算の考え方である。

この考え方に、GAAPとの整合性という観点から理論的根拠を与えたのが、Marple や Horngren and Sorter が唱えた、未来原価回避説である。これは、棚卸資産に含まれる原価は、現在保有することで将来同種の原価の発生を回避できるもののみで構成されるべきである、という考え方である。

Horngren and Sorter (1961) は、資産のサービス・ポテンシャルに言及

し、サービス・ポテンシャルの本質は将来における同種の原価の発生を回避する能力であると定義した。

変動費の場合、たとえば直接材料費であれば、現在保有している材料を棚卸資産として次期以降に繰り延べた場合、将来同じ材料を購入する必要はなく、将来の原価の発生を回避できる。したがって、(変動費である)直接材料費は棚卸資産の中に含まれる。一方、固定費の場合、たとえば減価償却費であれば、当期発生した原価を棚卸資産を通じて次期以降に繰り延べたとしても、次期以降も減価償却費は発生し続けることになり、原価の回避能力がない。したがって、(固定費である)減価償却費は棚卸資産の中に含まれない。これが、変動費のみを製品原価(棚卸資産)とする直接原価計算を正統化する論理として提唱されたのである。

2.3 全部原価計算支持者による直接原価計算批判

これらの直接原価計算支持論に対しては、BrummetやFess, Ferraraが反論した。

直接原価計算と全部原価計算で激しく対立する論点は、利益はいかなる関数か、という点である。

たとえば、Marpleの直接原価計算支持論に反論したBrummet(1957)は、次のように指摘する。

「Marpleの主張する直接原価計算による損益計算書は、企業活動の事実を示さない。設備の利用状況が損益に反映されていない。利益は販売活動だけの関数ではない。利益は、販売のみならず、生産活動によっても左右されるのが当然である。」(Brummet, 1957, pp. 483-484)

たとえば、平均操業度を超えて生産を行った状況について、全部原価計

算支持者は次のように説明するだろう。設備が平均を超えて利用された、ということは、設備が効率よく利用されたということを表している。したがって、配賦超過によって利益が大きく現れるのは、このような設備の利用効率を表しているから当然なのだ、というのが、全部原価計算支持者の論理である。

この見解は、全部原価計算は、生産活動の良否を利益に投射することができるという論理である。ここでは、仮にこれを「生産活動の描写能力」と呼んでおこう。

類似した直接原価計算に対する批判としては、直接原価計算では操業度差異の計算をしないので、設備利用の効率性が測定できない、というものがある（Frank, 1952: Luding, 1954）。この見解も、全部原価計算の生産活動の描写能力を肯定するものである。

Ferrara (1963) は、Horngren and Sorter が、利益は販売時点で獲得される、と主張している点について、次のように反論する。

「販売時点というものは、製造・販売の全体のプロセスを通じて一歩一歩獲得される利益額をより客観的に確定できるという観点においてのみ重要であると考えられる。Fess and Ferrara の主張の結論は、以前稼働した利益の認識が繰り延べられるならば、その利益のために使い果たされたかもしくは関係しているすべての原価は、繰り延べられなければならない、というものである。使い果たされたすべての原価は、固定費・変動費の別なく、繰り延べる原価に含まれる。」（Ferrara, 1963, p. 720）

2.4 両者の対立点と全部原価計算における問題点

資産のサービス・ポテンシャルをめぐる議論は、サービス・ポテンシャルを表から見るか（未来収益獲得能力）、裏から見るか（未来原価回避能力）

という実は表裏一体の関係にある。これについて、岡本（2000）は、「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」（岡本，2000，561頁）としている。

利益は販売のみから生じるのか、製造と販売の両方から生じるのか、という議論は、前者が短期限界思考に立脚し、後者が長期平均思考に立脚しているためにおこるものである。

前述の Ferrara（1963）は、利益は製造時点でも獲得されており、販売はそれを客観的に認識できる時点であると考えている。利益が客観的に認識できるまで、製造に係わったすべての原価は資産として繰り延べるべきであるというのである。この理論が成立する条件として、すべての在庫が、いずれかは販売され、利益の獲得に貢献するという前提がある。

また、前述のように、全部原価計算の支持者は、設備の稼働効率をも利益に含めるべきであるとも主張する。全部原価計算（による利益）には、「生産活動の描写能力」があるという主張である。

このような全部原価計算の支持論には、次のような疑問が残る。まず第一に、すべての在庫が利益獲得に貢献するのか、という点である。第二に、本当に全部原価計算に「生産活動の描写能力」があるのかどうか、という点である。第一の点に関しては、製品のライフサイクルの短縮化、原価構造の変化によって、現代では在庫の利益獲得能力には疑問が残る。第二の点に関しては、操業度差異の計算が、生産能力の有効活用を阻害する要因となり、必ずしも全部原価計算に生産活動の描写能力があるとはいえない。次に、これらの点について検討する。

3. 全部原価計算における在庫の利益獲得能力

前述の第一の点、すなわち、「すべての在庫が利益獲得に貢献するのか」

という点については、次のような指摘ができる。現代では、製品のライフサイクルが短縮化してきており、在庫を持っていても、それは必ずしも将来利益を獲得する能力を持っていない。また、JIT環境下では、在庫を持つことそのものを否定しているため、そもそも在庫に固定費を繰り延べて利益の認識を繰り延べる必要はない。以下この2点について検討する。

3.1 製品のライフサイクル短縮化

現代では、製品のライフサイクルが短くなってきている。たとえば、経済産業省の「2007年度ものづくり白書」では、次のような記述がある。

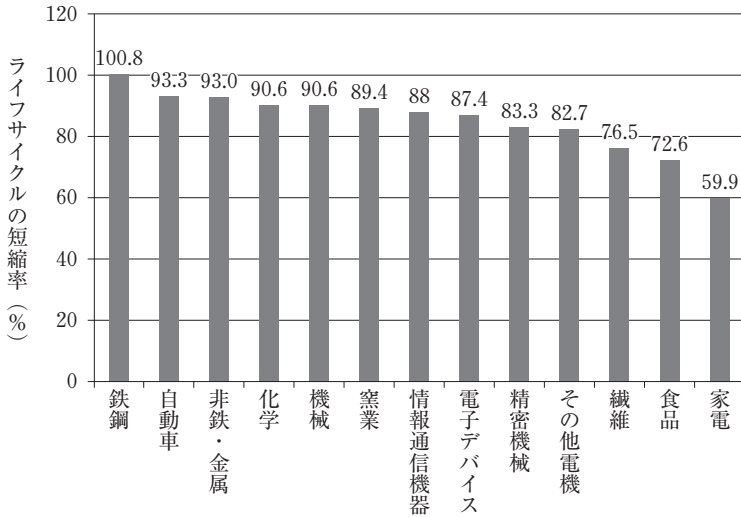
「近年の急激な技術革新、市場ニーズの多様化等により、製品が市場に投入されてから、成長、成熟、衰退までの製品ライフサイクルの期間が短くなる傾向がある。現在のライフサイクル期間を5年前と比較し、どの程度短期化しているかを業種別にみると、特に家電産業における短期化が著しく、5年前の59.9%になっている。その他、食品、繊維産業で短縮率が大きい。

製品サイクルの短縮化の要因についてみると、『市場ニーズの多様化・複雑化』（82.1%）、『市場ニーズの変化のスピードの急速化』（69.5%）と回答する企業の割合が高い。

製品ライフサイクルの短縮化は、多品種少量生産化（70.4%）を促すとともに、価格低下のスピードを速めている（64.0%）。その他、『顧客への納期が早まった』（45.6%）、『生産変動が大きくなった』（43.2%）さらには『製品のカスタマイズの要求が高まった』（35.2%）といった多様な影響がみられる。」（経済産業省、2007、54頁）

業種別に見たライフサイクルの短縮率は、図表1の通りである。

図表1 ライフサイクルの短縮率



(出所) 経済産業省, 2007, 55頁。

この指摘にあるように、現代では在庫の技術的陈腐化が急速に進んでしまう。見込み生産の場合、需要予測を誤り、過剰な在庫を抱えてしまうと、販売される前に陳腐化し、廃棄されるという状況になる。その場合は、在庫は利益の獲得に貢献しなかったことになる。したがって、在庫品に固定費を繰り延べることの積極的な理由は成立しないことになる。このような状況では、在庫への資金の拘束、保管費用や機会費用の発生といった在庫を抱えることのリスクのみが顕在化することになる。在庫によって利益を作り出すという会計的な操作は、在庫を抱えるベネフィットということになるが、このような在庫を抱えるコストの方がそのベネフィットを上回るという可能性がある。

そもそも、製品のライフサイクルが短縮化している現状では、企業側も

在庫をなるべく抱えないような生産計画を立てるであろう。その究極の形が、JIT生産方式である。

3.2 原価構造の変化と原価計算への影響

(1) JIT思考の浸透と原価構造の変化

原価構造の変化とJIT思考の導入が原価計算方法の選択による利益測定にどのように影響を与えるのかを分析したのが、Foster and Baxendale (2008) である。

Foster and Baxendale (2008) によれば、1960年代に行われた直接原価計算をめぐる議論は「古い議論」であるとし、経済的背景が変化した現在では再考するべきであるという。1960年代以降、典型的な製造業者の原価構造は相当変化してきたということである。労働集約的生産から、ロボット化・自動化などのような資本集約的生産へと変化したと指摘する。これによる固定製造間接費の増加は、「在庫と製造の意思決定を通じた利益管理 (earnings management) の潜在性が増していくことを示している」(Foster and Baxendale, 2008, p. 42) という。ここでいう「在庫と製造の意思決定を通じた利益管理」とは、需要を上回る生産をすることで、固定費を在庫に繰り延べたり、多額の操業度差異を算出することで会計上の利益を計上しようとする行為である。このような行為は、製造間接費配賦の基準操業度に平均操業度かあるいは予算操業度を採用している場合に可能になる。Foster and Baxendale (2008) は、実務家がこのような行為（利益管理）の実効性を感じ、全部原価計算の方をむしろ積極的に採用したということを指摘している。

このような流れとともに、Foster and Baxendale (2008) が強調するのは、アメリカ製造業におけるJIT思考の導入である。彼らによれば、1984年頃がその契機であるという。それまでのアメリカ製造業では、在庫の管

理方法としてはEOQに見られる「プッシュシステム」をとっていたが、このころからJITの考え方、「プルシステム」を採用するようになったという。JITの考え方が導入されたという1984年以来、「在庫管理におけるJIT思考が、完成品と仕掛品の在庫を減少させていった」(Foster and Baxendale, 2008, p. 42) というのである。

以上の2つの点、すなわち資本集約的生産へのシフトによる固定製造間接費の増加と、JIT思考の浸透による在庫状況の変化が、製品原価計算・棚卸資産評価にどのような影響を与えるのか、という問題に対し、Foster and Baxendale (2008) は、2つの方向の影響があるだろうと考えている。すなわち、JIT哲学のもとでは、在庫の水準が低くなるので、期末の棚卸資産に含まれる固定費の総額は減少する一方で、資本集約が進めば、在庫の各単位に含まれる固定費の金額は大きくなるだろうと考えている。

こういった背景から、Foster and Baxendale (2008) は、「在庫と製造の意思決定を通じた利益管理の潜在性」が現在でも過去と同じくらい大きいものなのかを検討しようとするのである。

Foster and Baxendale (2008) が推移を検証したのは、減価償却費、棚卸資産、売上原価、売上高のそれぞれの関係である。棚卸資産や売上原価に対して固定費の比率がどの程度なのかを見るために、大きな固定費要素として減価償却費を考える。棚卸資産に含まれる減価償却費、減価償却費の対売上原価比率、棚卸資産の対売上高比率、期末棚卸資産中の減価償却費の対売上高比である。これらの比率を、Standard & Poor'sのデータベースによって、1960年から2005年までの全製造業者のデータを用いて計算している。これらの指標について、平均と中央値を計算し、一覧にしている。

これらの指標の傾向を見る上でFoster and Baxendaleがポイントとして見ているのは、資本集約型への移行による減価償却費の増加が与える影響

と、JIT 思考の浸透が与える棚卸資産額への影響である。

分析の結果、前者が与える影響は2001年までは大きく、後者の与える影響は2001年以降から大きくなっているという。Foster and Baxendale (2008) は「非常に多くの企業が、資本集約化を進めた一方で、JIT をこの期間に採用した。2001年から2005年の情報の比較は、前世紀の後半の変数の傾向が、今世紀のそれとは大きく変わってきたということを示しているだろう」(Foster and Baxendale, 2008, p. 47) と指摘する。

彼らが原価構造に与える変化としてもう1つあげているのが、アウトソーシングによる減価償却費の減少である。Foster and Baxendale (2008) は、いったんは資本集約化が進んだものの、その影響はアウトソーシングの進展によって減少してきていると考えている。そして、アウトソーシングが引き続き進展していくと、企業にとっての固定費が減少していくため、「全部原価計算による利益管理」の潜在性は減少していくものと考えている。

彼らの分析から、JIT 思考の浸透と、アウトソーシングの進展が、棚卸資産における固定費額を減少させているということがわかる。

(2) JIT と原価計算

JIT が完全に実施されている場合、期首期末に在庫がないため、直接原価計算と全部原価計算とで計算される営業利益は等しくなる。つまり、固定費について、製品別対応をとろうが、期間的対応をとろうが、計算される営業利益は等しくなる。

このような状況を表したものに、バックフラッシュ原価計算がある。バックフラッシュ原価計算では、ある時点を起点にして原価の勘定記入を逆流させることによって、原価計算のスピードアップを図る。Horngren et al. (1997) は、結果的に加工費をすべて期間費用として処理することになることから、バックフラッシュ原価計算を *supervariable costing* と呼んで

いる。バックフラッシュ原価計算の概要は図表2の通りである。

Horngren et al. (1997) は、バックフラッシュさせる記録の起点によって3つのパターンを取り上げている。① 原材料の購入と製品の完成を起点とする方法、② 原材料の購入と製品の販売時点を起点とする方法、③ 製品の完成を起点とする方法、である。ここでは多少の修正の上、②を取り上げる。

基本データは次の通りである。

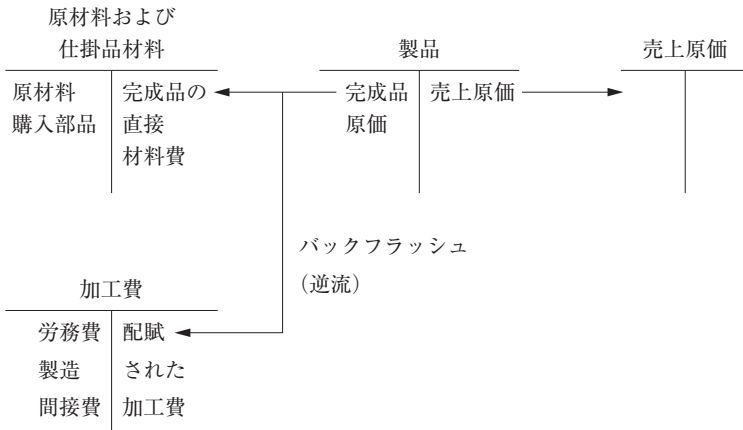
製品の原価標準 \$31 (原材料費 \$19 + 加工費 \$12)

完成品数量 100,000個 製品販売量 99,000個

原材料の購入高 \$1,950,000 加工費の発生額 \$1,260,000

期首に原材料、仕掛品、完成品の在庫はない。

図表2 バックフラッシュ原価計算における勘定連絡図



(出所) McWatters et. al., 2001, p. 438.

②の考え方では、原価の記録を、原材料の購入時点でいったん行い、その後は、製品の販売時点まで記録しない方法である。同じような方法が、トヨタのケンタッキー工場などで採用されているという。これは、マネージャーに在庫を製造しようとするインセンティブを抱かせないことと、マネージャーの関心を販売数量に向けさせること等を意図した工夫がなされている。その工夫とは、加工費を期間費用とすることと、仕掛品勘定を使わないことである。売れない製品を大量に作り、加工費を棚卸資産として繰り延べることで利益を作り出すことを防ぐのである。

この方法の場合、仕訳は次のようになる。

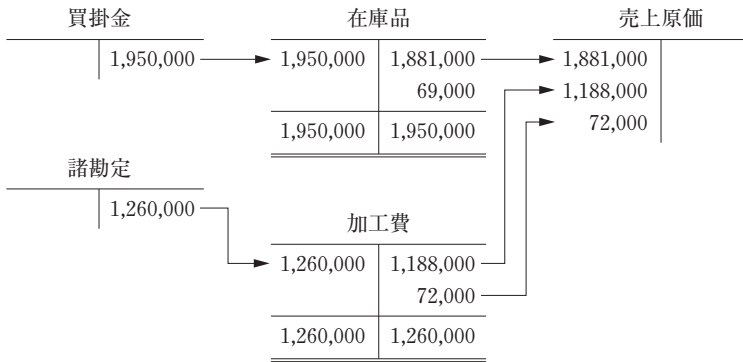
(a) (借) 在庫品	1,950,000	(貸) 買掛金	1,950,000
(b) (借) 加工費	1,260,000	(貸) 諸勘定	1,260,000
(c) (借) 売上原価	3,069,000	(貸) 在庫品	1,881,000
		加工費	1,188,000
(d) (借) 売上原価	72,000	(貸) 加工費	72,000

会計期間中に、(a)と(b)の仕訳を行う。販売数量が確定すると、標準原価を使って(c)の仕訳を行う。(在庫品 \$1,881,000 = 材料原価標準 \$19 × 販売数量 99,000個, 配賦加工費 \$1,188,000 = 加工費原価標準 \$12 × 販売数量 99,000個) この段階で初めて、在庫品としての原材料の繰越高が計算される。この繰越高は売上原価勘定から逆流する形になる。それと同時に、(d)の仕訳を行い、配賦不足分の加工費を売上原価勘定にチャージする。これで、その期に発生した加工費がすべて期間費用として処理されることになる。

勘定連絡図は図表3のようになる。

この方法では、原材料の在庫 (\$50,000) と、製品在庫に含まれる原材料 (\$19 × 1,000個 = \$19,000) とが、販売時点の売上原価の算定に伴って在庫品

図表3 Horngren 等による勘定連絡図



(出所) Horngren et al., 1997, p. 731.

勘定に「逆流」することになる。また、加工費は棚卸資産原価の中に入らず、期間費用となる。配賦不足分も売上原価勘定にチャージすることから、結果的には発生した加工費がすべて期間費用となる。このような点から、この方法を *surpervariable costing* と呼ぶのである。

JIT生産方式が徹底され、このようなバックフラッシュ原価計算が行われるような状況であれば、もはや期間損益計算のために固定費を製品別に配賦する必要はない。

4. 全部原価計算の説明能力

前述の第二の問題点は、全部原価計算による生産活動の描写能力についてである。先にも指摘したように、全部原価計算に生産活動の描写能力には疑問が残る。全部原価計算によれば、全体最適を指向する生産システムの効果を表さないし、そればかりか全体最適を指向する活動を阻害する要因となる。これを説明するために、ここでは、TOC やトヨタ生産システムに対する全部原価計算の影響を検討することにする。

4.1 TOC における全部原価計算の影響

TOC は、Goldratt の企業小説 The Goal で紹介されたものである。この小説は、主人公が閉鎖の危機に遭った工場の建て直しに奔走する物語である。そこでは TOC の実践により、工場の収益性が向上していく様子が描写されている。

TOC では、ボトルネックを発見し、それを改善することで、市場からキャッシュをもたらす製品の量を増やそうと考えるのである。TOC の発想では、全体最適を阻害する部分最適は排除される。TOC では、プロセス全体で流す物量を、ボトルネックにあわせて設定する。ボトルネックの前工程がボトルネック以上の生産を行ったとしても、売れる見込みのない仕掛品が積み上げられるだけである。固定費の配賦を行っている場合、このような行動が誘発される。なぜならば、ボトルネックではない工程は、自工程の操業度差異が生じるのを嫌って、ボトルネック以上の操業をする可能性があるからである。操業度差異は、対象の能力がどれだけ利用されたのか（されていないのか）ということを表すだけで、全体最適への貢献という真の意味の生産性を表してはいないのである。

また、通常の製品原価計算は、TOC による改善の効果を表さない、ということが指摘されている。

「在庫は製品の製造原価に基づいて計算される。しかしそのコストには原材料費だけではなく、生産工程で発生する付加価値も含まれている。ここ数ヶ月我々がやってきたことはわかっているだろう。Donovan は実際に注文の入ったものしか作業させなかったし、Stacey はそれに併せて原材料を投入した。そのために仕掛品は以前の50%、完成品は20%の在庫を削減することができた。削減した余剰在庫は補充せずに、原材料の購入を抑えたため、大きく節約できた。キャッシュの数字がそれ

を明確にしている。しかし、帳簿上は在庫で表される資産が減少したが、それは我々が支出していないキャッシュによって埋め合わされたものである。この期間、在庫を削減し続けてきたが、減少した在庫の原材料費と製品原価との差が純損失として表された。」(Goldratt and Cox, 1992, p. 272.)

以上のように、全部原価計算（とそれに伴う操業度差異の計算）は、TOCにおける全体最適による生産性の向上の効果を表さないばかりか、時として、その向上を阻害することもあるのである。

4.2 TPS と全部原価計算

(1) TPS の理念

全体最適を指向した生産方式に、トヨタ自動車が採っているトヨタ生産方式 (Toyota Production System: TPS) 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)。いささか観念的であるが、目に見える顕著な点は、①の「売れるタイミングで作る」ということの実践であろう。これは、「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2つの要件を満たさなければならない (河田編, 2009, 10頁)。

(2) TPS の阻害要因

JIT の狙いの1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」と考えるのである。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はなく、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）。

上記の①は現在時点で便益をもたらす。②は現在そして将来に便益をもたらす。③は将来に便益をもたらす可能性がある。このように、余剰資源を持つことで、現在での効果だけでなく、将来への経済的效果も期待されている。固定費を発生させる資源は、長期的にその効果が現れるものが多いが、このトヨタのケースでは、その性格を十分に活用しているということができる。

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の意味しているのである。

5. 結 論

本稿では、全部原価計算の期間損益計算における現代的な意味および生産活動の描写能力について検証した。

現代では製品ライフサイクルが短く、在庫を次期以降に繰り延べることに必ずしも将来の利益獲得に結びつかない。

また、全部原価計算における固定費の製品への配賦は、2つの意味で生産活動の描写能力という点で問題がある。第一に、それによる利益計算は全体最適の効果を適切に表さないという点である。第二に、操業度差異の計算は、全体最適を促す活動を阻害する要因となり得るという点である。

以上の考察から、もはや全部原価計算を積極的に用いる理由はない。直接原価計算の利用について再考する必要があると思われる。近年、財管一致という言葉をよく目にする。これは、簡単にいえば、財務会計用と管理会計用で同じ会計データを使おう、ということである。直接原価計算は、内部管理用の有用性が認識され、現在でも実務で広く使われている。本稿で検討したように、全部原価計算での営業利益と直接原価計算での利益の差異がほぼ無くなるような状況であれば、直接原価計算をベースにした財管一致の会計情報システムの構築も検討の余地があるものと考えられる。

参 考 文 献

- Brummet, R. L. (1957), "Try This on Your Class, Professor-A Rejoinder," *The Accounting Review*, Vol. 32, No. 3, pp. 480-4.
- Ferrara, W. L. (1963), "Relevant Costing Two Points of View," *The Accounting Review*, Vol. 38, No. 4, pp. 719-22.
- Frank, G. W. (1952), "Will Direct Costing Theory Stand Inspection?," *NACA Bulletin*, Vol. 34, No. 4, pp. 490-9.
- Foster, B. F. and S. J. Baxendale (2008), "The Absorption vs. Direct Costing Debate," *Cost Management*, Vol. 22, No. 4, pp. 40-48.

- Goldratt, E. M. and J. Cox (1992), *The Goal*, MA, North River Press, 2nd Revised edition.
- Hornngren, C. T., and G. H. Sorter (1961), "Direct Costing for External Reporting," *The Accounting Review*, Vol. 36, No. 1, pp. 84-93.
- Hornngren, C. T., G. Foster and S. M. Datar (1997), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, N. J.: Prentice-Hall, 9th ed.
- Kramer, P. (1947), "Selling Overhead to Inventory," *NACA Bulletin*, Vol. 28, No. 10, pp. 587-603.
- Ludwig, J. W. (1954), "Inaccuracies of Direct Costing," *NACA Bulletin*, Vol. 35, No. 7, pp. 895-906.
- McWatters, C. S., D. C. Morse and J. L. Zimmerman (2001), *Management Accounting: Analysis and Interpretation*, N. Y.: McGraw-Hill Co., 2nd ed.
- 河田信編著（2009）『トヨタ 原点回帰の管理会計』中央経済社。
- 経済産業省（2007）「2007年度版ものづくり白書」。
- 高橋 賢（2008a）『直接原価計算論発達史 米国における指摘展開と現代的意義』中央経済社。
- 高橋 賢（2008b）「直接原価計算と外部報告 制度化への挑戦」『経理研究』51号，63-73頁。
- 中村博之，高橋賢編（2013）『管理会計の変革』中央経済社。

