

# 企業環境の変化と直接原価計算論

河野 二 男

## 1 序

原価計算の方法や原価計算システムは、原価計算目的に相応して時代の経過に伴なって変容し、原価計算機能も多様化し拡大化しながら変化するとともに、さらにその目的および機能の重点的移行が行われねばならない。言うならば、時代の進展に即応して現今の企業環境と情報化社会の要請にふさわしい原価計算方法や原価計算システムが構築されねばならない。歴史的にみて、これまでの原価計算システムの展開は、2つの方向性をもって行われてきた。それは、1つには過去計算から未来計算への進展であり、いま1つは全部原価計算から部分原価計算への移行である。この展開の思想的背景には、規範性と合目的性の視点の強調があるといわなければならない。

西ドイツの直接原価計算は、第2次大戦後の1950年代以降に限界計画原価計算ないし補償貢献額計算として展開した。デルマンは、これらの諸形態を補償貢献額計算として「限界計画原価計算（段階的固定費回収計算と標準限界価格計算とからなる）」と「直接費—と補償貢献額計算」の2つの基本形態に分類しており、これが1960年代以降の西ドイツ原価計算システムの二大潮流であるという<sup>1)</sup>。このデルマンの見解に依拠して、現在における直接原価計算の系譜はつぎのように分類されうる。

## (1) 限界計画原価計算

- 1 総括的固定費処理＝旧来の単純ディレクト・コストイング（例：アメリカの直接原価計算，プラウトの限界計画原価計算）
- 2 区分化された固定費処理＝段階的固定費回収計算（例：アクテ，メロロヴィッツ，ザイヒト，シュバルツ）
- 3 標準限界価格計算＝機会原価を含めた計算（例：ベーム・ヴィレ，シュマーレンバッハ）

## (2) 「直接費」と補償貢献額計算

- 1 総括的間接費処理＝リーベルの相対的 direct 原価計算
- 2 区分化された間接費処理＝リーベルの相対的 direct 原価計算

## (3) 期間成果計算モデル（例：ラスマン）

## (4) 収益計算（例：メンネル）

このような直接原価計算の各形態は、前述のように、原価計算目的および機能の変容やその重点の移行に伴って生成し発展する。しかし、ここで認識をしておかねばならないことは、アメリカに限らずドイツやわが国においても、上掲の直接原価計算の諸形態は、いずれも1910年代の科学的管理法の思考を基盤とした標準原価計算、予算統制や限界原価思考を支柱とした計算形態である。それは当時の生産構造、生産様式、市場形態に基づいて生成し発展したものである。

1970年代以後、企業環境は急速に大きく変化した。企業環境の変化、とくに会計環境の変化としてどのような事実があげられるであろうか。次の事実を指摘することができる。

- (1) 市場構造の変化、競争の激化、収益力の低下によって、「作れば売れる」時代から、販売予測に基づく生産量の決定が重視されるようになる。このため、これまでの生産構造および生産様式の変換が在庫量と

欠陥製品を無くする方向で行われるようになった。

- (2) 技術革新とその急速な進歩，オートメーション化，FA化とOA化，NC工作機械の発明とロボット化によって，とくに装置産業において省力化が行われた。このため，科学的管理法に基づく標準原価計算にみられるような直接労務費の管理を中心とした管理技法は見直されねばならなくなった。
- (3) 組立型装置産業に代表されるように，膨大な固定設備，研究開発費およびソフトウェアを要する生産構造の企業において，果して直接原価計算が有効に適用できるのかという問題が再検討されねばならない。また，1920年代からみられた標準化製品の大量生産，単一品種大量生産の時代から，今日にみられる多品種少量生産への移行は，標準原価計算の適用を再検討しなければならなくなった。
- (4) 情報需要の増大という社会環境の中で，情報利用者は組織や環境の複雑化に伴って，それらについての十分な情報をえた上で，情報の選択を行ない，妥当な意思決定に役立てる必要が生ずる。情報利用者の側からの企業に対する情報需要は，量的・質的に増大している。したがって，戦略的計画，マネジメント・コントロール，オペレーショナル・コントロールの側面の管理会計技法の新たな構築を必要とすることになる。
- (5) 高度情報化社会に伴うコンピュータ利用による情報処理能力の増大と情報技術の発展がとくに指摘されねばならない。これは企業会計に大きなインパクトを与え，会計情報システムの設計と導入をもたらした。とくに，管理会計システムに大きな変化をもたらしたのである。
- (6) 管理会計固有の理論および技術は，経営環境の変化ならびに隣接諸科学ことに情報諸科学（測定理論，情報理論，意思決定理論，サイバ

ネットックス等)の発展によって、対象領域を拡大するとともに、会計へインパクトをあたえるにいたった。

1920年代から1945年までの時代、第2次大戦後から1965年頃までの時代と、1970年代から今日にいたる企業環境は著しい変化と進展がみられ、企業経営に要請される実践的諸課題に対して、管理会計がこれまでと違っていかなる役割期待を担いうるのか、いかなる点で問題が残されているのかを考察し検討することが焦眉の課題である。

企業環境の変化と原価計算との関係について論ずる場合、直接原価計算と標準原価計算とがとりあげられる。本稿では、とくに直接原価計算が、企業環境の変化の中で果してその存在意義を喪失するのか、否、その形態を改善し変貌しつつ完結的な管理会計情報システムとして進展するのかについて考察する。

## 2 直接原価計算の機能論と合理性

原価計算論の展開は、その方法の合目的性を中心に議論されてきたといえる。すなわちその機能論的展開を重視した原価計算システムの開発に偏重し、その合理性を追及する方法論はあまりみるべきものがなかったと理解している。直接原価計算が一つの原価計算として、またこれが原価計算制度として存立しうる理論的根拠というべきものは、計算の利用可能性、合目的性といった機能論的側面の主張の中にのみみられるのではなく、その計算的合理性がその背後にその支柱として確立されていなければならない。

### 1) 直接原価計算の合目的性

伝統的的全部原価計算に比して、直接原価計算は近代的経営管理の要請に

より適合し、合目的であるという理由から直接原価計算を支持する主張がある。これによれば、次のようである。

① たとえば、利益計画の設定に際して、直接原価計算の基本等式であるところの、売上高－直接原価＝限界利益、さらに限界利益－期間原価＝純益という2段階の利益計算構造によって、その計算構造自体の中にCVP関係を持ち込み表わすことができる。それによって、短期的利益計画や利益管理を弾力的に実施することができる。直接原価の把握に基づいて、製品品目別・製品グループ別の限界利益の情報を通じて、総合計画におけるプロダクト・ミックスの決定に好都合である。さらに、限界利益を種々の業務区分（segments）別に区別して把握し——たとえば、製品品目別、製品グループ別、販売地域別、事業部別等——、各業務区分の限界利益によって固定費を階層的に賦課する方式をとることができる。また、固定間接費つまり期間原価を標準原価の設定から除外するために、操業度決定の問題が解決され、製造量と販売量との調整的な計画が可能となり、経営計画、業務計画が合目的に設定できると論じて直接原価計算の利点を強調する。直接原価計算の主張は正にこの点の合目的性の主張を論拠としている。

② 原価管理に際して、全部原価計算においては、製造間接費の差異分析を基軸にして行なわれるが、それが配賦計算によるために固定的製造間接費に対する原価責任を明確にすることができない。また、製品給付単位の全体原価のなかに固定的製造間接費が混在すれば、それを抜き出した時には発生部門に還元しなければ管理できない場合がある。これに反して、直接原価計算の場合には、固定的製造間接費を含めた期間原価を予算額で計画し、その発生責任部門で直接的に把握し管理できるので、全部原価計算に比して一層合目的であると主張する。すなわち、全部原価計算のように全体原価の中に固定的製造間接費を包含して間接費配賦不足額によっ

て設備能力の利用度を管理する場合、配賦計算の非合理性と手数がかかるため、直接原価計算では固定費を初めから区分して単独に管理する方が原価管理のために合目的であるという主張である。その場合、ルンメルのプロック別計算が直接原価計算の一つの論拠になっている。

③ 価格計算目的に対して、戦時統制価格および調弁価格の決定のような特殊な場合に対しては、伝統的な全部原価計算が適用できる。しかし、現在におけるように社会的に市場価格が決定される企業では、直接原価計算による弾力的な価格政策が合目的であると主張される。すなわち、短期的部分的原価補償に理念をおく価格下限の決定にその論拠を求める。

④ 期間損益計算においても、直接原価計算は全部原価計算と同じく、期間損益計算のための費用・収益対応の一つの方法であるという認識から出発する。全部原価計算による場合には、製品原価が固定費を含む製造間接費の配賦によって、景気の変動等の影響による操業度の増減によって上下する。期末棚卸資産の評価に含まれる固定費は次期以降の負担となる。当期に対応すべき期間原価の一部が次期以後の対応となり、対応関係が乱れ恣意的となり合理性を有しない。また、それをうけて、期間利益もまた製造量と販売量との関係によって複雑に増減し、全部原価計算による期間損益計算においては販売主義・実現主義による期間損益が算出されない。すなわち、期間損益が景気変動の指標として変動せず、むしろ製造量に影響をうける。

それに対して、直接原価計算による場合には、利益は売上高の変動に応じて変動し、販売主義・実現主義に適合する。すなわち、次の2点がその特徴として指摘される。

① 当該期間の製品売上高に対応する売上品原価は製品の直接原価である。利益計算においては直接原価と売上高とが対応する。当期の業績に無

関係な、そして正しい当期業績を攪乱し、これを帳消しにするような性格をもつ固定費は製品売上利益計算から除外し、その期間の正しい業績を表わしうる製品売上総利益計算が可能となる。

② 直接原価計算では固定的間接費が製品原価から除外されて、期間原価となる。したがって、期末棚卸品の評価は直接原価によることとなる。

直接原価計算による内部財務報告書を作成すれば、経営管理の要請に応じるとともに、外部財務諸表についても、利害関係者に正しい収益力を認識させる情報を提供することができると主張する。

以上のように、直接原価計算は全部原価計算に比して、合目的性の観点から優れているという主張の中にその支持論の論拠をおくのである。

## 2) 直接原価計算の合理性

原価計算は、給付の生産のために費消された価値犠牲分の計算であり、給付単位計算を通じて企業の生産過程における給付への価値移転を把握しようとするものである。したがって、この客体生産の規範とされるべき原則は、「原価転嫁の原理」である。

管理会計制度において、その合目的性のみを追究し、その合理性を看過することは妥当ではない。直接原価計算の合理性の基準として、次の3点をあげることができる。

- ① 原価割当性の合理性
- ② 費用・収益対応の原則の合理性と給付単位計算の可能性
- ③ 原価理論による直接原価計算の精緻化

まず、①について、原価発生原因原則は明確な規定をすることなしに、各種原価計算システムを区分する基準として用いられてきた。それには多様な解釈が存在し、各種の全部原価計算および部分原価計算システムは、通常原価割当計算とされる原価発生原因原則についての全く特定の見解が

その基礎となっている。

直接原価計算の支持者によれば、直接原価は全部原価計算に比して原価発生原因原則に適合し、とくに原因解釈として原価発生原因原則に相応する部分原価計算であると主張される。そしてこの立場から、全部原価計算はこの原則に準拠しえないとしてその欠陥を指摘するのである。他方では、(修正)全部原価計算の擁護者は、直接原価計算は原価発生原因原則の狭い一面的解釈によるものであるとして批判している。その原因解釈を論拠とするが、目的推論的解釈によれば直接原価計算は説明できないのである。直接原価を製品原価とし、固定製造間接費を期間原価として割当計算する論拠は正に原因解釈に依拠するものである。

しかし、各種の原価計算システムに対する論拠が原価と給付との間の原因的または目的関係の仮定から出発する限り、これを論理的に説明することができない。事実上、割当計算問題に関していわゆる原価発生原因原則で説明しえない事象、それに相応しえない事象が存在する。

給付への原価の割当計算が元来その根拠を失っていると考えられる場合に原価発生原因原則は適応されず、同一性原則がその割当計算の基準として妥当性を有することになる。同一性原則による割当計算とは、同一意思決定によって惹起された値の一義的対応である。いわゆる原価発生原因原則を計算システムによる財システムの類質同型の素描の意味における原価割当計算の正当性、正確性に対する別の表現として把握するとしても、その場合でも、直接原価計算のように変動的負担者間接費の給付単位への配賦によって形成される部分原価計算は同一性原則に反するという自己矛盾に陥る。

従来から、原価負担能力主義原則とともに基本原則として考えられていた原価発生原因原則は、全部原価計算に対して直接原価計算を合理化する



ものではない。また、比例性原則および平均費原則はともに割当計算における計算原則であって基本原則ではない。原価負担能力主義原則と同一性原則とが原価割当計算の基本原則である。また、同一性原則に基づく部分原価計算としての相対的 direct 原価計算が、意思決定問題に適合した原価計算システムとして旧来の直接原価計算からの一層の展開したシステムとして理解されるのは、計算的合理性が確認されるからである。

次に、②について、直接原価計算が原価計算システムとして存立しうる根拠はいかなるところにあるのか。そのためには、原価転嫁の理念に依拠して計算した価値犠牲分が給付単位計算を媒介として収益を通じて回収され、したがって投下資本が回収され、さらに利潤を獲得するという計算過程を具備することが、直接原価計算の合理性の確証である。

直接原価計算における直接原価（変動原価）は製品原価であり、これに関係ある製品給付の収益に対応させて、両者の差額としての限界利益を算出する。固定原価は期間原価として把握し当該期間の収益から補償せねばならない。しかし、当該期間の収益とはこの計算方法によれば限界利益であるから、期間原価はこの期間の限界利益から控除し、最終的に純損益を算出するという直接原価計算方式の期間損益計算の形式である。この二段構えの対応計算が計算的合理性を有すると主張される。この計算構造が補償貢献額計算の方式に即応して、限界原価の補償を先決し、限界利益から固定費の補償と純利益とを希求する計算構造である。

このような主張はドイツにおいては、シュマーレンバッハ、レーマン、ルンメル、ベーム・ヴィレの見解にみられる。しかし、直接原価計算の合理性を確認しうるためには、なお、次の点が問題である。

a) この方式によって、期間原価を期間単位に計算するとはいえ、期間原価と製品給付との関係を見捨てるのではないから、期間原価に対応する

限界利益の関係において期間原価を分類すべきである。この場合の固定費分類の基準は「帰属可能性」と「除去可能性」である。段階的固定費回収計算の方向性が生成することになる。

b) 限界計画原価計算（限界原価一と補償貢献額計算）は不足操業状態に対し適用されるが、完全操業、超過操業において隘路計算として改良しなければ、すべての状況に対して妥当する原価計算システムとなりえない。

c) 直接原価計算は補償貢献額計算と結合して期間損益計算と関連するが、原価負担者計算の方法として逆行的計算を行なうために、給付単位計算になじまない方法である。直接原価計算が部分原価である直接原価（変動原価）の計算である点と兼ね合わせて、給付全部単位原価を算定することができない。

③ 直接原価計算が原価理論との関連性によって、その理論的合理性を具備すべく生成・発展してきたと考えられるが、現在において十分なものであるとはいえない。それは伝統的原価理論における費用範疇論および原価態様論、ならびに操業度政策・価格政策の研究の成果を採取・導入して、直接原価計算の理論的背景として構築された。しかし、現今における時代変遷のテンポの速さ、技術革新やE D Pの導入等の社会的背景のもとで、近代的な経営管理が要請される環境のなかで、原価計算は迅速にして有用な意思決定情報および統制関連的情報を提供することが必要である。直接原価計算が有用な合目的な計算制度であることが要請されれば、なお一層、それが合理性のある計算制度として確立されることが必要である。

以上の考察から明らかにされる直接原価計算の計算構造から生ずる問題点は、①原価発生原因原則による原価割当計算を正当なものであるとする論拠から、期間原価・固定原価の配賦を行なわないこと、②固定費補償の観点から、直接原価計算は部分原価補償を狙いとし、全部原価補償を目的

としない計算方式である，③給付単位計算を重視する計算体系ではなく，二段階の利益計算構造をその特徴とする。したがって，価格計算に際して留意すべき問題点があるということである。

現在のハイテク産業である自動車，家電等の装置産業において，上述のような計算構造上の問題点を内包する直接原価計算システムが，果して企業環境の変化にあって管理会計制度の一つとして，理論的にも実務的にも適応性・妥当性・合理性が期待しうるのかどうか十分に検討されねばならないであろう。

### 3 原価発生原因原則による原価割当計算と直接原価計算

直接原価計算の擁護者は，固定費を製品に配賦しない論拠として，原価発生原因原則による原価割当計算をあげる。直接原価計算は，変動費と固定費との原価分解をその前提として，変動費のみを給付に配分する。その場合に，変動的負担者直接費とともに変動的負担者間接費も配賦が必要であるため割当計算されることになる。直接原価計算方法は，全部原価計算が原価発生原因原則ならびに同形性原則に即応しないという批判から展開された。全部原価計算による固定費・間接費の給付への割当計算が原価発生原因原則に準拠していないという理由からである。それに反して，直接原価計算は原価発生原因原則に良く相応するものとして形成されたと一般にみられている。

一般的な解釈にしたがえば，原価発生原因原則は，個々の原価負担者にそれが発生したところの原価のみが帰属されるべきであるならば，その生産によって追加的に発生し，またその生産の中止によって回避される原価のみを個々の原価負担者に負担すべきであることを意味する。原価理論に

よれば、この原価は限界原価であるので、原価発生原因原則に従えば個々の原価負担者に帰属されうる原価は限界原価であるということになる。

変動費の計算である直接原価計算において、変動費のみが原価発生原因原則に相応して、個々の原価負担者に正確に帰属計算することができると主張されるが、それは変動費合計を数品数量で微分することによって単位当たり変動費はすべての範囲で第1次関数になる。すなわち、限界原価を表わす。しかし、この確認は次の3つの制約がある。

- ① 原価負担者への変動費の発生指向的帰属計算は変動費が比例的性格を有すること。
- ② 原価負担者への変動費の発生指向的帰属計算は、区分化された原価把握と帰属計算を前提とする。それに反して、不真正な間接費が発生する場合には、変動費の発生指向的帰属計算は可能ではない。
- ③ 個々の原価負担者への変動費の発生指向的帰属計算は、原則として結合生産物の原価に対しては不可能である。

ところで、直接原価計算信奉者によれば、直接原価計算においては操業依存原価（変動費）のみが個々の経営製品に直接に発生するとみる。それに反して、準備原価と個々の製品の生産の間には、確かに直接的原因関係はなく間接的原因関係が存在する。固定費は生産のための前提である<sup>2)</sup>。そのため、固定費は時間の関数であり個々の給付に配賦しない。変動費とは異なる次元であるとの理解から、伝統的平均原価計算において行なわれるように、固定費を給付単位へ割当計算することは、結局、期間原価を給付単位に変換することと同じことであるという。原価発生原因原則に即応するか否かは、給付に対し原価が「直接に発生する」ことと理解し、直接に発生するとは、「直接的原因関係」にあることと解釈している。

同様に、ハイネによれば、固定費は一計画期間に対して期待ないし計画

された製品数量に対して発生し、実際にこの期間に生産された製品数量は固定費と直接的関係にはない。それに対して、「変動費は製品の生産に直接に関連した原価」であるとして、給付単位への変動費のみの割当計算に対する理由とする。したがって、「直接的に発生」——「直接的原因関係」——「直接的に関連」——「操業依存原価（変動費）」という直接原価計算論者の思考から判断すれば、直接原価計算は、まず原価発生原因原則における原因解釈がその基礎となっているとみられる。ハイネンは、比例性原則を「唯一の原価発生原因原則の数字的表現形式」であるとして、原価発生原因原則を比例性原則によって説明されるという。その際に、原因関係のメルクマール3の条件「原因が存在するならば、必然的に例外なしに結果が存在せねばならぬこと（合法性）」（原因は変動原価，結果は給付）を適用して、変動原価のみの割当計算の論拠とする<sup>3)</sup>。

しかし、この解釈によって、給付単位への変動費ないし限界原価のみの割当計算は根拠づけられない。すなわち、

① 生産過程は、給付条件原価と給付準備原価との2つの根源が存在し、前者のみによって結果が生ずるのではない。ベテガーによれば、変動費は投入された変動的原価財に発生指向的に割当計算することができるが、給付に対しては割当計算することができない。原価と給付の間には原因関係が存在するのでなく、給付はすべての生産要素の投入からの作用である<sup>4)</sup>。

② 変動費は、固定費に比べて、個々の生産された給付単位に関数的・相関的に関連づけられるから、割当計算が可能であるという解釈があるが、関数依存性による原価割当計算と発生原因指向的割当計算とを同一視することは妥当ではない。

③ 原価理論上の命題としての「原価関数におけるすべての独立変数は、全体原価の作用因とみなす」という場合において、原価発生原因原則にお

ける原因関係を認めえない。原価の根本的な発生原因となるのは、生産計画プログラムに関する意思決定であって、現実的に実施されたプログラムを発生原因と考えることはできないからである。

このような論拠から、原価発生原因原則をどのように解釈しても割当計算の論拠として適用することはできない。原価と給付とはともに財投入による作用であり、原価と給付との発生原因的関係は存在しない。したがって、いわゆる原価発生原因原則を用いて、固定費を配賦せず、変動費のみを割当計算する論拠を求めた直接原価計算は、原価発生原因原則の立場からは説明することはできない。

近年における技術革新とその急速な進歩、たとえば、ME化とその応用製品であるME機器の広範な普及、情報化の急速な浸透によるFA化とOA化、NC工作機械や産業用ロボットなどの導入などの進展はめざましいものがある。さらに、ME技術の発展によるコンピュータの高性能化・小型化・低価格化やデジタル通信・光通信などの情報通信技術の発展を基礎としながら、コンピュータと情報通信機器を利用したオンライン・ネットワークの構築も急速に進展した。このような企業環境の変化は、固定資本の増大とソフトウェアの急増を招来し、それは固定費の増大をもたらした。このような企業環境の中で、原価発生原因原則に基づく直接原価計算は、新たな局面にあるといえる。すなわち固定費を配賦する実務上の必要性が発生したといえる。変動費・固定費のすべての原価の割当計算が生産構造に適応する状況となった。原価は、「給付生産のための価値投入」であるから、原価は給付生産の目的のための手段であると規定する。この立場から、ホォラズカアは、「原因的・発生原因的割当計算の可能性」の課題を追求するなかで、給付単位への間接費の割当可能性を、それが給付を生産するために投入されると根拠づけ、原価の処理規定性格の認識が原価割当計算の

問題に影響し、この発生原因を目的性においている<sup>5)</sup>。この立場から、すべての原価の原則的な割当計算可能性が理由づけられている。

コッホは、原価も給付生産量と同じ行動プロセスの要素であり、原価と給付との間には決して原因関係は存在しないとして、比例性原則の形での発生原因原則の適用を否認する。コッホは、「給付に対応した全体原価数値算定の原則」すなわち「給付対応原則」を提唱する。彼は、企業ないし一期間の全体原価と給付単位の全体との間の補完性、すなわち目的結合性の関係が確認されるという<sup>6)</sup>。目的関係が存在するのは一企業、一期間の全体原価と全体生産数量との間のみである。全体原価は原則として給付単位間に存在する量的関係において給付単位に配分される。コッホによれば、様々な給付単位に帰属されるべき全体原価割当分は、給付単位間の数量的関係に従い、(給付全体の一部として)等量の給付単位には等しい原価部分が割当てられ、(給付全体の一部として)相対的に多量の給付単位には少量の給付単位に比して、それだけ大きな原価部分が割当てられるような方法が測定されなければならないという。コッホは、この計算を「全体原価按分計算」といつているが、給付対応原則は、全体原価をいかにして個々の給付単位に配分すべきかを指示するものである。

原価転嫁の原理に基づいて、すべての原価を全計算段階において、各生産段階を通じて把握し、そしてすべての原価を給付単位に転嫁し把握計算する。原価転嫁計算として特色づけられる。原価は、これに目的原因として作用を及ぼした産出財ないし給付に帰属されなければならない。このような理解すなわち、原価転嫁の原理と全部原価補償、ならびに給付単位計算とそれに関連した価格計算が、企業環境の変化のもとでの管理会計制度として重要視されねばならない状況にあるといえる。

#### 4 固定費補償と給付単位計算

原価計算は、企業の投下資本の循環増殖活動のプロセスの写像を、原価数値によって把握し、経営管理に奉仕するとともに、その投下資本の維持・回収ならびに増殖をはかるものである。原価計算は原価補償の方法である。インプットされた原価は、アウトプットである給付を通じて回収されなければならない。原価補償は、絶対的原価補償と相対的原価補償とに分別される。

絶対的原価補償とは、全部原価を補償することである。相対的原価補償とは、休止をするか、または休止が不可能な場合には経営準備を単に維持するに止まるか、生産続行かの代替案のメルクマールとして用いられる。この代替的思考の基礎には、損失補償裁定または原価補償裁定の思考がある。一定の価格を前提とした給付生産の場合に予定される損失と、休止ないし生産中止が予定される場合の損失とが比較される。原価補償の観点から、最小損失の代替案が相対的に有利であると認識される。したがって、相対的原価補償は全部原価の補償を断念するもので、部分原価補償の観点に立脚するものである。原価補償概念の二義性、すなわち絶対的原価補償と相対的原価補償とは、価格下限概念の二義性すなわち絶対的価格下限と相対的価格下限とをもたらず。

全部原価計算は、全部原価補償すなわち絶対的原価補償を達成する方法であり、全部原価が絶対的価格下限である。それに対して、直接原価計算は部分原価補償に甘んずる方法であり、相対的原価補償であり、変動費を価格下限とし、それを相対的価格下限という。企業環境の変化のもとでの経営構造ならびに生産構造にあつて、固定費除外の計算は多くの問題点を



内在する。なんらかの方法によるその回収が焦眉の課題である。ここで、次の2点が問題として認識されるべきである。

- ① 固定費を最終的に製品に配賦すべきかどうか。
- ② 短期的には固定費が全面的に回収されなくても、このような価格政策が果して企業の存続に支障をきたさないかどうか。

第1の点については、直接原価計算の支持者は原価計算をして価格政策に対し弾力性をもたせしめようとして、固定費除外の方法をとり、最終的にも製品への固定費配賦を行なわないことを当然のこととする傾向がある。また、段階的固定費回収計算の提唱者であるアクテ等も原則として給付単位への固定費配賦を否定し、帰属可能性による固定費補償を主張する。給付単位への固定費の配賦を最終的に、全面的にか、または原則として行なわないとする思考は、原価計算の本来の原理である原価転嫁の原理や原価通算の原理を無視したものではないか、また、このような方法は実務的観点からも問題があると思われる。

第2の点については、従来直接原価計算および段階的固定費回収計算の方法と思考とは、一般に価格下限の理解を短期的価格下限に限定しているために、長期的にみて固定費を回収する意図と方法とがその原価計算形態の中に導入されていないように考えられる。私見によれば、短期的価格政策のための短期的価格下限の決定と並んで、企業存続のために固定費を長期的には全面的に回収する意図での長期的価格下限の算定が必要であると理解する。なぜなら、短期的な意味での価格下限の決定と、それによる価格政策としての原価の部分補償の方法と思考は、長期的価格下限に基調する固定費をも含めた原価の全部補償の方法と思考に連ならないのではないかと疑念を抱くからである。

次に、給付単位計算は原価計算の特色の一つである。直接原価計算支持

者が原則として個々の給付単位に固定費を配賦しないという論拠は、平均原価計算となる給付単位計算に対する批判に基づくものである。アクテによれば、固定費は、一定の製品量の生産を達成するところの経営構造の存在にその本来の原因を有するものであるから、固定費は経営製品の全体に対してのみ関連をもち、個々の製品単位に関係づけられない。したがって、一製品単位の正確な決定と正味単位成果の算定は不可能である。さらに、個々の製品に対しては限界利益のみを正確に算定しうる。限界利益から固定費を補償するが、ここで企業の全固定費を一ブロックとして控除するのではなく、特定製品種類または製品群に対する帰属可能性によって段階的に回収すべきであるという<sup>7)</sup>。

給付単位計算を否定するならば、公表財務諸表の作成に際して問題が生ずる。また、価格決定に際しては、総合的利益計画の一環として処理せざるをえないことになる。このような方法は、企業環境の変化において、妥当性をもちうるかどうか問題とされねばならない。

## 5 企業環境変化と管理会計の現状と問題点

F A化に対する伝統的な管理会計は、どのような問題点があったのであろうか。キャプランとジョンソンは、その著書「適合性の喪失」(Relevance Lost)の中で、次の3つの問題点をあげている<sup>8)</sup>。

① 現在の伝統的な管理会計の報告は、作業現場の経済的・技術的実態に対して不適當といえる情報しか提供していない。たとえば、F A化された今日の生産状況の中で相対的に意義のなくなった直接労務費を重視しすぎており、品質管理や在庫管理および品質管理といったF A化に付随する情報を提供しないので、原価低減や生産性向上をめざす現場管理者に役立

たない。

② F A化は製造間接費ないし共通費の増大をもたらすが、その製品への原価配分が合理的とはいえない。F A化状況を反映しない直接労務費基準によって配賦されているために、正確な製品原価情報を提供しない。したがって、製品の価格設定やプロダクト・ミックス等の意思決定を誤らせることがある。

③ 経営者の業績評価基準が、短期的利益目標のもとでの短期的尺度によるため、新製品開発、生産工程の改善、生産設備の予防保全、長期的市場開発、従業員の訓練、新システムの開発などの長期的・戦略的計画を評価する適切な尺度が存在しない。そのため、伝統的な管理会計は、企業の長期的な健全な発展を阻害するということである。

伝統的な管理会計の問題点を克服するためには、管理会計上の諸概念(会計公準・原則)を財務会計で用いられる諸概念と区別するとともに、F A化に適応した処理および構造を構築することである。前者について、1961年度「管理会計委員会」は11の諸概念をあげ、管理会計の特質を浮彫りにしよとした<sup>9)</sup>。

F A化に適応した管理会計および原価計算の問題点について、次のような改善が必要である。

① これまでの管理会計では、原価管理に重点がおかれていたが、これからは、むしろ利益管理に注目すべきである。経済の成長期においては、原価管理によって原価低減が比較的可能であって、それが利益増大に直接に結びつくというような収益増大が容易であった。ところが、高度成長期から低成長期に入るという経済環境の変化と競争の激化・技術革新の急テンポとあいまって、売上高・収益の増大がより厳しくなり、また、原価低減が利益増大に結びつかず、原価低減を図った製品が在庫化するようにな

った。原価管理によって利益増大を図る方式から、直接的に利益増大を図る事が焦点となってきた。

② 収益認識基準を実現主義から発生主義に移行させることが必要である。財務会計における収益認識基準として実現主義をそのまま管理会計に適用すれば、収益あるいは利益は市場において実現するまで認識されないために、経営活動の全成果は販売活動の成果として集約され、各部門の業績評価とならない。収益ないし利益を発生主義で認識することによって、中間製品、最終製品等のアウトプットの収益を発生したつど認識することができ、また当該部門の業績評価が可能となる。

さらに、発生主義の導入によって、収益の測定基準が市場価格や機会原価による測定にまで拡大される。それによって、中間製品部門も新たに独立の部門として設定されうる。会計単位を最終製品部門に限定せず、中間製品部門にまで拡大することができ、意思決定および業績評価の単位を細分化し、利益管理を細かく実施することができる。各中間製品部門の独立化、仕掛品・半製品等の中間製品をアウトプットとして評価することによって、各部門の業績評価・意思決定のために振替価格の問題が重視されなければならない。ここに、市場価格、機会原価による評価の課題が台頭することになる。

③ 管理会計における費用認識基準としては、当然、発生主義によらねばならないが、費用測定基準としては原価主義にかえて時価主義を導入する必要がある。管理会計における会計期間は、従来の1年のみでなく、3年ないし5年の中期・長期を対象とする必要があり、また週・月・四半期・半年の短期をも対象にする。管理会計における収益測定基準にあわせて、費用測定基準も取得原価主義から再調達価格等の時価主義の導入が必要である。

④ 部門別計算および製品別計算にあたって、管理会計目的にとって、全部原価計算に代って直接原価計算を採用することが必要である。各中間製品部門の細分化による独立化にともなうコスト・センター化・プロフィット・センター化・投資センター化を通じての業績評価と意思決定ならびに、短期・中期・長期の各会計期間における損益計算の正当性のために、各責任実体および各期間に直接的に帰属する費用並びに収益の認識と測定とが重要である。直接原価計算によれば、変動費ないし直接費による製品原価の算定によって、その結果として限界利益および貢献利益が算出される。限界利益の算定は、CVP分析を可能にし短期利益計画設定のために有効な情報を提供することになるとともに、各部門の管理可能利益の把握による業績管理を有効にすることができる。さらに、固定費を帰属可能性・除去可能性によって細分化することによって、各部門の業績利益の算出並びに価格政策等の意思決定を弾力的にすることができる。

⑤ FA化にともなって、キャパシティー・コストが増大し、直接労務費の相対的減少を招来した。このことは、直接原価計算形態並びに機能の再検討を必要ならしめている。また、FA化にともなう直接工の減少、直接作業時間や直接労務費比率の減少は<sup>10)</sup>、これまでの標準原価計算による原価統制の方法と効果とを再検討する必要性が生じた。FA機器の増大によるコミティット・キャパシティー・コストの増大と直接労務者の減少（省力化）にともなう直接労務費比率の相対的減少は、原価管理の対象が直接労務費からキャパシティー・コストへと移行し、その原価節減の方法もコスト・コントロールからコスト・マネジメントへと重点移行する起因となった。そのことは、設備投資計画、製品開発・設計、品質管理という経営計画の重視による原価節減と収益の増大の努力の重要性の増大となった。

⑥ FA化による直接労務費の減少とキャパシティー・コストの増大によ

って、製造間接費の配賦および共通費の配分の問題が再検討されねばならなくなった。その改善対策として、配賦基準を直接労務費や直接作業時間から機械時間に改めたり<sup>11)</sup>、直接労務費を単独に基準とせず、製造間接費と直接労務費とを一括した加工費を基準とすることが提案されている。また、FA関連のキャパシティ・コストを機械稼働費という製造原価要素とする見解もみられる<sup>12)</sup>。さらに、部門共通費の配賦は、コア理論に代表される新しい提案がなされている。

⑦ OA化にともなって、経営情報システムは、EDPSからMISへ、MISからDSSへと進展した。DSSの管理会計への貢献並びにその新体系の構築の問題は次の機会にゆずるとして、ここで先ず問題とすべきことは、管理会計が経済的データ、財務的データ、会計的データに限定するか否かの問題である。非財務的指標として、品質、在庫、生産性、革新、労働力などをあげうる<sup>13)</sup>。これらの要素は、標準原価計算による原価管理の基礎である課業標準設定において問題とされるものである。物量的管理の重要性の再認識といえる。

## 6 経営環境・経営戦略の変化と直接原価計算論

現在の企業環境および経営戦略の変化のもとでの直接原価計算方式の問題点は、FA機器の増大によるコミティット・キャパシティ・コストの増大と直接労働者の減少（省力化）にともなう直接労務費比率の相対的減少は<sup>14)</sup>、原価管理の対象が直接労務費からキャパシティ・コストへと移行し、その原価節減の方法もコスト・コントロールからコスト・マネジメントへと重点移行する起因となったことである。そのことは、リストラ時代をむかえ、設備投資計画、製品開発・設計、品質管理という経営計画の重視に

よる原価節減と収益の増大の努力の重要性の認識となった。直接原価計算は本来短期的利益計画に適合するが、長期的経営計画には不適當であることは直接原価計算の支持者にも共通の認識である。直接原価計算の基本等式であるところの、売上高－直接原価＝限界利益、さらに限界利益－期間原価＝純益という二段階の利益計算構造によって、その計算構造自体の中にCVP関係を持ち込み表わすことができることである。それによって、短期利益計画や利益管理を弾力的に実施することができると主張される。

しかるに、直接原価計算の計算構造は、原価の固・変の分解および限界利益の算定にとどまるのではなく、最も重要な点は限界利益が固定費たる期間原価をいかに補償するかが解決されてこそ完結する直接原価計算システムとなりうる。変動費すなわち直接原価に含まれる直接労務費が相対的に減少し、その反面、ME機器、NC工作機械の発明、産業用ロボットの導入によるFA化に伴うコミティット・コストの増大による期間原価の増大によって、今や、直接原価計算構造を自己変革するか、またはそれに代わる費用収益対応の原則に基づいて期間損益計算を新しく構築するか、さらにまた全部原価計算を改善した「結合限界・全部原価計算」を導入するかであろう。直接原価計算は、元来固定費すなわち期間原価を限界利益から総括的に控除し処理する旧来の単純な直接原価計算を基本形態とする。しかるに、今日、価格計算をも含めて多様な意思決定および経営管理に関連するさまざまな情報ニーズに答えうように計算システムの構築が考えられるべきである。この観点から、直接原価計算の改良および新形態の展開がみられている。たとえば、アクテ、メロヴィッツの段階的固定費回収計算、ザイヒトの段階的限界原価計算、ベーム・ヴィレの標準限界価格計算、リーベルの相対的 direct 原価計算が直接原価計算システムの展開である。全部原価計算からの改善提案として、ムンチェルの結合限界全部原価

計算が主張される。ラスマンは期間成果計算モデルすなわち経営計画原価計算を提唱している<sup>15)</sup>。この経営モデルは、原価計算と収益計算の一つの完全な「基礎計算」において、短期的計画、当面のドキュメンテーションならびに計画実施の管理と経営プロセスの経済性に対して適切なデータを準備するところの計算制度を企業指導の補助手段として構築するという考え方を導くことになる。直接原価計算と異なる一つのこの計算モデルの特徴は、とくに原価財の消費量に影響を及ぼす種々の原価作用因をできるだけ広く考慮し、経営の生産構造を原価計算システムにおいてできるだけ忠実に写像しようとしていることである。

さらに、また欧米では、日本的な生産システムの導入が検討される一方、マーケティング戦略の見直しとも関連して、直接原価計算の反省に立って、ABC (Activity- Based-Costing, 活動基準原価計算) という新しい原価計算が盛んに論議されている。また、CAM-Iを中心として、新しい原価計算や革新的なコスト・マネジメントを模索する研究がインテンシブに行なわれている。ドイツでは、コスト・ビヘイビアの写像を重視する原価計算システムとして、プロセス原価計算が構築されている。

ABCないしプロセス原価計算の主張者は、その計算システムの構築の理由を次のようにあげている。

① 限界計画原価計算は、固定費の無視によって有効的な間接費管理が不可能である。

② プロセス指向的計算の結果として算出される「真の製造全部原価」は、伝統的方法で確定される製造原価構造を問題とする。

③ 「真」の全部原価による価格計算は、市場価格との弾力的適応の観点から経営意思決定に影響を与える。

相対的に完熟したプロセス原価計算は、間接費の計画、指導、統制およ



びその削減のための具体的手段である。それによって、間接的給付領域における原価透明度を高め、能率的な資源消費を保証し、能力完全利用をめざし、製品原価計算を改善し、戦略的意思決定を誤りなく行なうことができる。そのために、次の点が重視されなければならない。

① 間接領域におけるプロセスおよびそのアウトプット分析と形成によるプロセス管理

② プロセス原価管理，すなわち間接領域のプロセスの原価発生原因（Kostentreiber）と原価関数の分析と形成

③ 戦略的製品原価計算，すなわち製品のプロセス指向的計算

プロセス原価計算は、最終的に製品（全部）原価を算出するために計量し、発生原因指向的に原価を測定する給付プロセスの機能分析的考察が中心である。また、プロセス原価計算の考察の中心は組織的なものであり、領域最適化、領域中心主義にむけられる。

西ドイツにおいて、今世紀初頭よりシュマーレンバッハの限界原価計算を始祖として、1920年代より1930年代に及んで部分原価計算として各種の形態が提唱された。第2次大戦後の1950年代に入って、アメリカ的 direct 原価計算の導入を契機として、ドイツ固有の固定費理論を内包した原価計算論は、ドイツ産業界に広く普及され適用されるに至った。その間、原価計算目的の重点変移を伴いながら、従来の伝統的な単純なアメリカ的 direct・コストイングは、完結的意思決定計算システムを追求して漸次改良を加えながら、適切な関連原価を提供しうる種々の原価計算システムが展開されるに至った。

既に述べたところの direct 原価計算の2つの潮流を構成する各種の個々の部分原価計算は、価格的意思決定問題と無関係に展開されたものではない。部分原価計算の各形態は、弾力的価格政策をとりうる計算方法として、短

期的意思決定をその狙いとして生成し展開された。したがって、従来より、直接原価計算を議論する時、暗黙裡に中級管理者の意思決定を想定していた。すなわち、それは部分的意思決定であり、手段的意思決定、実施意思決定である。その当面の目的とするところは、「短期的利益最大化または効用最大化」である。この理念に基づく計算手段が、旧来の未区分化の直接原価計算のシェーマに凝縮されて、ますます長期的思考と計算構造から乖離する結果となった。

前述した最近における直接原価計算論の系譜は、一つの方向性をもって展開されている。経営の実体維持と存続と発展とを目的とした投資意思決定、生産意思決定などの長期的意思決定の重要性が認識されるに至ったことに原因する<sup>16)</sup>。経営環境や経営戦略の変化によるものであり、そのために、投下資本の回収の観点のもとで行なわれる最高管理者の意思決定の理念が各計算システムに反映されたものと理解しうる。段階的固定費回収計算や相対的 direct 原価計算がその要請に応えるべく生成したものである。

現在の経営環境と経営戦略の変化のもとにあつて、固定費の処理（固定費補償）と価格政策がとくに重要である。原価計算は、再びコスト・ビヘイヴィアの写像の重視と固定費を重視した原価計算システムの展開にその志向がむけられている。そのことは、多期間経営計画への価格下限計画の体系的編入を同時に意味する。回避可能費としての変動費のみならず除去可能固定費が固定費の期間分析によって、価格下限の値の構成要素として把握されることを意味し、パックが指摘するような動的価格下限ならびに価格計算への方途を辿ることになると理解することができよう。多期間的価格下限計画は最近の直接原価計算システムに呼応したものであるし、またそれは直接原価計算形態を一層展開せしめる契機となりうると考えられる。

これからの原価計算システムは、FA化と固定費の増大化の状況のもとにあつて、「固定費回収計算を補う補償貢献額計算」、「多期間経営計画補償貢献額計算」の計算システムを支柱として、さまざまな原価作用因を広く考慮し、その計算システムに包含するとともに、間接的給付領域における間接費計算を重視することが重要である。マーケット・イン志向を重視すべき価格設定や原価計算方法は、益々、経営戦略的变化に即応して長期的意思決定にむけて構築されていかねばならない。企業環境ならびに経営戦略の変化に応じた直接原価計算とは、旧来の伝統的<sup>なま</sup>直接原価計算の考え方や方法と構造とをそのまま適用したり、またそれを生のまま拡大適用することではない。直接原価計算思考を生かそうとするのであれば、キャパシティを重視した補償貢献額計算へと展開することが一つの方途である。さもなくば、経営計画原価計算論、プロセス原価計算論の展開にならざるをえないと理解する。

#### 注

- 1) Dellman, K., Zum Stand der betriebswirtschaftlichen Theorie der Kostenrechnung. ZfB. Nr. 4, 1979, S. 321.
- 2) Birgans, E., Grenzkostenrechnung. Nürnberg 1968, S. 94.
- 3) Heine, P., Direct Costing——eine angloamerikanische Teilkostenrechnung in der Stahlbauindustrie. ZfbF. 11. Jg. Heft 10, 1959, S. 517.
- 4) Böttger, W., Zur Anwendung neuerer Kostenrechnungsverfahren im “gebrochener Verker”.——gezeigt am Beispiel eines Binnenhafens——KRP. 4/1966, S. 55.
- 5) Vodrazka, K., Die Möglichkeiten der Kostenzurechnung. in: DöB. 14. Jg. 1964, S. 14.
- 6) Koch, H., Das Prinzip der Traditionellen Stückkostenrechnung. ZfB. 35. Jg. 1965, S. 102.
- 7) Agthe, K., Stufenweise Direct Costing. ZfB. 29. Jahr. Nr. 12, 1959, S. 737-741.
- 8) Johnson, H.T. and R.S. Kaplan, “Relevance Lost”: The Rise and Fall of

- Management Accounting. 1987. 森章, 近藤禎夫編著「情報化と管理会計」, ミネルヴァ書房, 平成2年, 21頁。
- 9) A.A.A. "Repost of the Management Accounting Committee". *The Accounting Review*, April 1962, p. 535.
  - 10) Seed, A.H., *Cost Accounting in the Age of Robotics*. *Management*, Oct. 1984, pp. 40-41.
  - 11) Seed, A.H., *op. cit.*, p. 38. p. 42. Dilts, D.M. and G.W. Russell, *Accounting for the Factory of the Future*, *Management Accounting*, April 1985, p. 38. Johnson, H.F. and R.S. Kaplan, *op. cit.*, pp. 184-190.
  - 12) Schwanzback, H.R. and R.G. Vangermeerssh, *Why we Should Accounting for the 4th Cost of manufacturing* *Management Accounting*. July 1983.
  - 13) Kaplan, R.S., *op. cit.*, pp. 689-694. Kaplan, R.S., *Yesterday's Accounting Undermines Productions*, *Harvard Business Review*, July, August 1984, pp. 96-98.
  - 14) Seed, A.H., *Cost Accounting in the Age of Robotics*, *Management*, Oct. 1984, pp. 40-41.
  - 15) Laßmann, G., *Plankostenrechnung auf der Basis von Betriebsmodellen*, in: Kilger, W. (Hrsg.), *Plankosten- und Dechnungsbeitragsrechnung*, Pysica-Verlag Würzburg-Wien 1980.
  - 16) Unterguggenberger, S., *a.a.O.*, S. 184-188.