

いわゆるダイレクト・コストイングの吟味

寺 島 平

- 一 は し が き
- 二 ダイレクト・コストイングの意味
- 三 ダイレクト・コストイングの目的および論拠
- 四 ダイレクト・コストイングの批判
- 五 ダイレクト・コストイングの評価
- 六 む す び

一 は し が き

最近アメリカにおいて、原価計算の中心課題の一つとして取上げられているものに、ダイレクト・コストイング（直接原価計算、Direct Costing, Direct Cost Accounting）の問題がある。即ち一九五二年のN・A・C A（アメリカ原価会計士協会（National Association of Cost Accountants））の大会において、この問題がグループ・ディスカッションの対象として取上げられて、広く一般の関心を集めるに至り、一九五三年の年次大会、引続いて一九五四年の大会においても研究の課題として取上げられ、活潑な究明がおこなわれた。一九五三年四

月の N・A・C・A のブレティンには、一九三六年以来發表されたダイレクト・コストイングに関する研究や所説を整理した特集号が發表された。これには極めて貴重な文献が集録されている。またアカウンティング・レビュー誌や、ジャーナル・オブ・アカウンタンシー誌にも優れた多数の論文が發表されている。

このアメリカの活潑な論議に刺戟されて、わが国においても學者、実務家に関心を持たれ始め、先覚者によるそれが詳細な紹介や優れた研究の成果が發表され、^(すま)すでに単行本として、久保田音次郎教授の「直接原価計算論」千倉書房發行がある^(すま)、実務家によつて試みられつつある。とはいえ、先進国アメリカにおいてすら、いまなお賛否両派が対立し論争の的となつてゐる問題であり、われわれはアメリカにおいて、今後如何に發展し、かつ如何に活用せられるかについて見守るべき状況にあるのであるから、いまだ一般に承認されるに至つていないと思われる。そこで本稿では、ジャーナル・オブ・アカウンタンシー一九五五年四月号に掲載されているベイヤー氏の論文^{註1}アカウンティング・レビュー一九五五年、七月号に發表されたブララムメット氏の論文^{註2}その他を織り交せて、ダイレクト・コストイングの吟味を試みたものである。

註1 Robert Beyer; Is Direct Costing the Answer? The Journal of Accountancy, April 1955.

註2 R. Lee Brunnet; Direct Costing—Should it be a controversial issue? The Accounting Review, July, 1955;

二 ダイレクト・コストイングの意味

ベイヤー氏は「ダイレクト・コストイングは回答たり得るか」といふ論文の冒頭において、ダイレクト・コストイングは、決して一般に承認された唯一の定義を持つていないと論断し、その提案者のある人人は、管理ある

いは分析目的のために、製品原価 (product cost) の計算に対して制限されたものと看做し、全部原価主義 (Full cost basis) でもって純所得を報告する損益計算書をもつことを望んでいる。

おそらく、この態度は、いわゆる固定 (fixed) と変動 (variable) の範疇に、製品原価の単なる分類がダイレクト・コストイングを構成する、と考えているのである。しかし他の提案者は、固定費をすつかり、厳密に除外しない、そして損益計算書を管理しないところのいかなる手続も、これをダイレクト・コストイングとして承認しないのである。ダイレクト・コストイングの積極的な提案者の意見は、製品原価計算における変動費のみを処理し、損益計算に結果として起る影響の十分な承認を論ずるものとしている。

ブラナムメツト氏は、いまなおダイレクト・コストイングなる用語が何を意味し、そして会計目的として何を包含するかについては、重要な不確定があるといい、その不確定のあるものは不適当な用語の結果であると論ずる。即ち「ダイレクト・コストイング」は、ダイレクト・コストイングを意味しない。ダイレクト・コストイングの文字通りの意味は、それが伝達せんと意図されているところの会計概念にただわずかに関係があるに過ぎない。大抵の会計士にとつて、原価計算なる用語は、一般に製品単位 (units of product) へのドル価値 (原価) の割当を意味する。そこで形容詞「ダイレクト」を付けることは、間接的によりはむしろ直接的に結び付く原価を製品へ割当することを意味すること明らかである。そして事実、あたかもこのような手続がおこなわれている。しかしこれは「ダイレクト・コストイング」の表題でもって提案された会計手続ではない。^{註4}ダイレクト・コストイングとして知られた会計手続あるいは技術の本質は、製品単位に関してよりはむしろ期間に関して、製造の固定費あるいは時間との関連において見出される、換言すれば、ダイレクト・コストイングを支持する人人は、

操業度（生産量、production levels）の変化と共振的に変動する費用と変動しないところの費用との間に、製造原価（manufacturing costs）を分離せねばならないことを強調する。そして操業度の機能であるところの費用は、製品に割当つられ、そして仕掛品（work in process）、完成品棚卸高（finished good inventories）そして売上原価（cost of sales）に影響すると考えられる。しかる生産量が変化するとき、固定あるいは変動しないところの費用は、これを期間原価（period costs）であると考える、そしてそれが発生し、帳簿に記録される期間の売上に対して対応されるのである。そこで今日アメリカにおいて、ダイレクト・コストイングとして一般に支持されている定義は「製品は量をもつて変化するそして製品製造に関する原価のみを負担し、製造の量よりもむしろ時間機能である原価については、これを製品原価から除外するところの原価計算の方法である。

（Direct Costing, N.A.C.A. Bulletin, 1954, Conference Proceeding—3 (Septem 1945)）、即ちダイレクト・コストイングとして一般に承認された概念は、製造原価を固定的なものと、生産量に比例して変動するものに分離し、変動費（直接素価＋変動間接費）をもつて行う原価計算の方法をいうのであり、直接費および変動間接費のみが売上製品原価・棚卸資産を評価するのに用いられ、操業度の如何に拘らず、その大きさの變らない固定的間接費は、製品製造原価から除外され、発生した期間の損費として直接に損益勘定に移す処理をなすものである。

註³ Robert Beyer氏（N・A・C・Aミルウオーキー支部の前会長）は、伝統的原価計算法を放棄するために、一般に行われている議論の調査を目的として、現在まで発表されたダイレクト・コストイングに関する論文を検討したものであつて、これにはダイレクト・コストイングの背景、論拠、評価（主張）、政府機関との関係、内部経営管理との関係、経

當者の要求・欠点・間接費の割当について分説している。

註4　ダイレクト・コスト(直接原価)は、全部原価計算において直接原価、第一原価、あるいは基礎原価と称せられるものと異なる。またドイツの直接原価計算(Direkte Kalkulation)とも異なる。本稿の表題を直接原価計算とせず、ダイレクト・コストインングとする所以である。

三　ダイレクト・コストインングの目的および論據

ダイレクト・コストインングは、製造活動と直接的な関係において発生する原価を計算し、他方一期間に発生した固定費を損益計算書に期間原価として全額計上する。これによつて、操業度または生産量における変動が利益におよぼす影響を確めるために、 $原価 = 売上高(生産量) \times 利益の關係(cost-volume-profit\ relation-ship)$ について、全部原価計算(Total costing, absorption costing)より一層有効なとして理解し易いインフォメーションを経営管理者に与える制度である。インフォメーションをあらゆる階層の経営管理者に対して、もつとも判り易い形式で示す制度である。即ち生産量や売上高が変化する場合、原価と利益がどのように変化するか、全部原価計算においては、固定費と変動費とを区分した損益計算書を作成しないので上記の關係が明記されない缺點がある。コスト・ヴェリユーム・プロフィットの關係を明らかにし、原価管理(Cost Control)や利益計画(Profit Planning)に役立つ資料を判り易く表現して、経営管理者に提供することは会計士の重要な任務の一つであるということが認識されるようになり、ここに標準原価計算の一つの發展形態としてあらわれたものであると思われる。

ダイレクト・コストイングは、上述の如く、直接材料費、直接労務費および変動の間接費のみが製品に賦課せられ、操業度の如何に拘らず、その大きさが変らない固定的間接費は製品原価からこれを除外する方法である。これに対して全部原価計算(Full cost accounting)においては、製品の製造原価を構成するすべての原価要素が製品に賦課される。ベイヤー氏は、原価計算はその發達の初期から、いわゆる変動製造間接費(variable manufacturing overhead costs)と固定費(fixed costs)を適当に結合すること、そしてその影響の及ぶ範囲にもつとも密接に対比させられるところの直接素価(prime cost)に対する一単位として二つのグループを関連させることは殆んど普遍的に考えられている。事實上、ダイレクト・コストイングは、製造間接費の固定部分と変動部分あるいは直接素価との間の關係を否定するのであつて、そして製造間接費の固定部分は、商業的な間接費(Commercial overhead costs)(註 一般管理・販売間接費)と同様な方法において期間原価(period cost)として処理するのである。しかるに製造間接費の変動部分は、いまなお棚卸資産(inventories)に賦課されるのである。即ちダイレクト・コストイングは、製造間接費の分離計算として、また棚卸資産評価方法として重要な特色をもつのである。

この点、過去四十年あるいは五十年にあらわれ始めた近代的な原価計算の大なる利益の一つとして、製品原価は単に材料(material)生産的労働(productive costs)そして若干の明白な臨時費(incidental costs 註 経費)よりなり立つばかりではなく、また減価償却費(depreciation)財産税(property taxes 註 固定資産税)そして経営者の報酬(salaries for management)の如き諸項目を含んでいるということを企業に強く感じさせたことは極めて対照的である。そしてこれは、大企業でさえも減価償却費が製造原価を構成しなかつた時を回想せ

しめるといつている。しかし思うに、番場教授も指摘するように、ダイレクト・コストイングは製品原価から間接費の一部を抜かした昔の原価計算法への復帰を意味するものではない。間接費の一部または全部を製品原価に算入しなかつたのは、当時の会計係が、それらを如何にして製品中に割り当てるか、その方法を知らなかつたからであり、あるいはそれらが製品原価としてもつ重要性を理解しなかつたからである。^註と、財産税や減価償却費の意義やその吸収方法を理解しなかつたことによると思われる。原価要素を生産量との関連において、製品原価と期間原価に分離することは本質的に異なる。

ダイレクト・コストイングにおいては、製造原価要素を、生産量に比例して増減するか否かを基準として、製品原価とするか、期間原価として処理するかが決定されるのであるから、間接費の分類は、しばしば論ぜられるように、重要かつ困難な問題である。ベイヤー氏は、ダイレクト・コストイングにおいては、大なる範囲まで、費用をその固有の性質からではなく、経営管理政策 (management policy) のために固定的あるいは変動的と看做されているという事実を無視する。ダイレクト・コストイングの提案者は、彼等自身の間でも原価をいかに分類するかについて、はつきりと意見を異にしている。と指摘している。

そして最近の討論会 (discussion meeting) においても、直接労働に対する休暇の賃金は、固定費であるか、変動費であるかの質問に関して、そのグループは均等に分割されたといひ、スチーム費は、もしも部門消費額が測定されなければ多分固定費である。しかし測定のための適当な方法が設けられるならば変動費として処理すると定められた。かくしてもしも、スチーム、あるいは電気のような費用は測定されるならばそれは変動費である、もしも測定されなければ固定費であるとして処理されるのである。

固定費を製品原価から除外するためには、固定費決定の基礎として操業度の幅についての仮定がなされなければならない。操業度の変化に伴い固定費の範囲もまた変化する、そこで操業度の幅について異なる仮定をなすならばその結果もまた著しく異なつたものとなる。また期間の長さに関しても仮定が必要である。短期間については固定的な性格をもつ費用であつても長期にわたつては変動的となるものがある。

ペイヤー氏は、経営管理政策は、随意に月々の固定費と変動費の範疇を変化することができるという概念を背後に会計の原理的説明を研究することは興味のあることであるという。

多くの会計士の意見にしたがえば、ダイレト・コストングなる新しい概念は、損益計算書において、完全に吸収されない（配賦漏（不足）間接費）あるいは超過吸収される間接費（配賦超過間接費）（under-or over-absorbed overhead）についての会計士の説明を理解することのできない経営者のために生れたのである。（Ted R. Hosick, "Effect of Direct Costing of Asset Accounting Income Reporting," *Journal of Accountancy*, October 1953.）即ち経営管理者は、コスト・ヴォリューム、利益の関係を説明する会計の専門語によつて混乱させられることになるかと仮定するのである。しかし、この関係の理解は善良な経営管理者にとつて必要がくべからざるものでないということが懸命に議論されている。

またダイレクト・コストイングにおいては、固定的製造間接費は、製造原価ではなく、ただ製造を促進する⁷原価（facilitating cost 註生産準備費）である。それ故に、これを変動的製造間接費から除外して区別するのである。そして利潤は製造において作られるのではなく、もつとも精確には販売によつて作られるのである。かくして利潤は販売にしたがつてのみ変化する、そして製造活動の水準によつて全く影響されてはならないということ

が議論されている。

註5 ダイレクト・コストイング

原価要素 $\left\{ \begin{array}{l} \text{変動費} \\ \text{固定費} \end{array} \right\}$ $\left\{ \begin{array}{l} \text{直接素価} \\ \text{間接素価} \end{array} \right\}$ + 変動的間接費 — (製品原価)
— (期間原価)

全部原価計算

原価要素 — 直接素価 + 製造間接費 — 製品原価

全部原価計算においては、原価の構成を直接素価、製造原価、総原価、販売価格と区分するのが普通である。

註6 番場嘉一郎教授 直接原価計算の文献研究 原価計算一九五四 二

註7

直接原価計算論者の主張の一つは、伝統的会計においては財務諸表上、「毎期の生産活動の直接的結果として生ずる原価」と「生産能力の長期の存在および利用可能性 (the long-term presence and availability of the productive capacity)」から生ずる原価「(いい換えれば、生産原価と固定間接費たる生産準備費)の二つを区別していないため、経営者に対して誤った報告を提供するに至ると論ぜられる。直接原価計算論者は原価の動きを異にする。この二つの原価を出来る限り明白な一線で区切ることが重要であると主張する。」

山辺六郎教授 直接原価計算について 企業会計 一九五二、三月号

四 ダイレクト・コストイングの批判

ヘップウオース氏は、これらの議論を評価しようと試みる場合、われわれは直接原価入門の否定し得ぬ単純さやその主役の狂信者によつて誤らされてはならない。と云う (Samuel R. Hepworth, "Direct Costing—The Case Against," The Accounting Review, January 1954.) スニャー氏は、利潤は完全な組織の結合力、よく均せいとて製造によつて作られるのではないと云う直接原価会計士の論点は、利潤は完全な組織の結合力、よく均せいと

い、ゆるダイレクト・コストイングの吟味

とれた結果であるということが一般に承認されているから、第一の秩序の混乱であるという。また固定的製造間接費は製造原価ではなく、ただ製造を容易にする原価であるという議論は誤つた概念であると主張する。一定の原価を製品の原価から除外して、それを正しく割当てることは困難である。われわれは今日著しい例外として、商業的な間接費は期間原価として認め、直接原価会計士が固定的製造間接費を記録するであろうように記録されている。しかしダイレクト・コストイングを採用したならば、固定的製造間接費は製造原価ではない。それ故に商業的な間接費と同一と認めることは出来ない。また固定的製造間接費の期間原価としての取扱は、原価を製品に正確に割当ることの主張や、製造利潤の決定を迅速ならしめるための一般の傾向に反するものと思われる。

つぎに、アメリカにおいて所得決定のためのダイレクト・コストイング手続が、政府の機関によつて受容られているかどうか、完全なダイレクト・コストイングが証券取引委員会 (Securities and Exchange Commission) によつて承認されているということはよく知られている。しかし S・E・C は、特殊の事情のもとに、幾年も実際処理しているところの大工業において、一定のそして極めて制限された固定的製造間接費の除外を許すに過ぎない。他は会計調査報告ナンバー四三において会計士によつて暗示された状態を固守している。即ち A・I・A (アメリカ会計士協会) の会計調査ブレティンは、遊休設備費、異常な仕損費、その他の若干の費目を棚卸資産から除外することは認める。ただ間接費全部を棚卸資産原価から除外することは、一般に認められた会計手続ではない^{註5}というのである。

また財務省 (Treasury Department) は、ダイレクト・コストイングの承認に対する傾向を指示する二つの裁判事件に関係している、しかし、その判決は、棚卸資産からすべての固定的製造原価の除外について、そして

期間原価としての処理についていかなる根拠も提供しなかつた。またこの時において、直接原価主義は株主へ報告するためのそして課税所得決定のための承認された基準としての会計の伝統的吸収主義 (the traditional absorption basis) をかえるだけの機会をもたかゝつた。棚卸資産に適用される原価は、一般において商品その現在の状態または場所に持ち来たすために、直接的あるいは間接的に発生した適当な支出や費用の総額を意味する。(Committee on Accounting Procedure, "Inventory Research Bulletins, Bulletin No 43")と定められているから、直接原価主義が認められるとすれば、承認された棚卸資産評価理論における主要な変化を必要とするに至るであろう。

そこでダイレクト・コストイングについて理論上の会計目的の妥当性を承認するために、ダイレクト・コスト会計士のある一部における傾向は当座の内部諸表 (interim internal statements) についてのみそれを使用し、そして年度末に、伝統的吸収主義損益計算書 (traditional absorption basis statements) に復帰することを主張している。これは主として貸借対照表目的のためになされるのであつて、棚卸資産の固定的部分は別個の数字として表示されることが多い。しかしこのように当座の財務諸表のためには棚卸額から固定的間接費を排除し、そして公表される諸表には固定的間接費を算入することは、会計上の訓練を受けない経営管理者には誤解を生じやすいと思われる。そしてもしも色々に測定されるならば、経営管理の手段として、そしてその結果を測定するための手段としての会計の有用性は害せられるという。

実務的な内部経営管理面の問題に関しては、ダイレクト・コストイングにおいては、各階層の経営者に提供される製品原価のインフォメーションは、固定的製造間接費の割当を行わず、総製品マージン (総益) は非現実

的に高く報告される。経営者はかような事情のもとにマージンは固定費の割当て前に定められているということとを了解するしかもこれらのマージンは、適当な総合会社利益（*over-all company profit*）を用意するために総固定費より以上の水準にて維持されなければならないということ勿論である。にもかかわらず、酷烈な価格競争に直面した販売支配人は、少くともある製品について、他の製品が負担を支えるという理論でもって価格の引下げの圧迫を受けるであろう。一方会計理論家は、費用収益の対応においてすべての費用を同様に並べる。そして選択的な註文における収益から償われるのではないということとを基本的原理として支持するから、販売価格における気まよう態度は、限界価格を付けること（*marginal pricing*）によつて助長されることになる。また経営者は不十分な販売計画を合理化するための容易な方法が提供されることになる。だがその前にあるところの眞の論点を避けることになるのである。

また比較的競争の少ない時においても、かのような実務は、会社を悪い判断を基準とした決定にさらすことになる。ある製品における価格が競争製品であるため切下げられるとき、実質上他の非常に有利な製品が固定費のすべてを償いうる。しかしもしも有利な製品の競争的利益が急速に消滅するとき、そして価格が正常な限界水準にまで引下げられねばならぬとき、すてきな判断と見識とをもつて管理されなければならない。そして変動費以上のマージンの稀薄は、疑いもなく企業失敗の原因となることが多い。

以上は、ベイヤー氏が論ずるダイレクト・コストینگに対する批判のいくつかであるが、彼はまた、一層積極的に、ダイレクト・コストینگは、たとえ内部的な目的のためにでも財務諸表に使用されてはならない。そしてダイレクト・コストینگに関する会計技術（期間的製造間接費を製品の評価のために分析する）は、それ

がダイレクト・コストイングとして使用される以前に、長年にわたつて使用されていたということを強調している。吸収(全部)原価会計士(absorption cost accountants)によつて使用されたとき、技術は一般に marginal contribution analysis(註限界原価分析)として注目されているのであつて、それは通常一定の会計記録あるいは財務諸表から独立してスポット研究(spot study)の形態をとる。それは製品の種類を基準として、それらの種類から生じた利益と固定費についてのコントリビューション(負担)を表現することに努めるのである。そしてこのインフォメーションは、その使用目的やそれらが与えられる個人の能力等を考慮して作成されそして提供されることになるのである。多くの会計士はダイレクト・コストイングの使用のすべての目的から生ずる不徹底な販売額格に関係している。そして固定費の適用以前に製品総益を報告するマージナル・コントリビューション・インフォメーションに注意深い。

マージナル・コントリビューション分析は完全な経営者の意思決定に到達するための報告の一項目として、特に販売混合の研究、利益計画あるいは販売促進の如き分野との関係において優れている。

しかし原価のすべての要素を含んでいる真の製品原価の研究が常になされなければならないと思われる。

ニイカーク氏は、ダイレクト・コスト会計士は、もしもわれわれが個々の製品の価格を設定するとき、固定費の独断的な割当と関係がないならば、よりよくなるであろうということが議論されるであろう。それでもなおマージナル・プロフィット・コントリビューションの総額は、固定費を回収し、そして正常利益を提供するのに十分な額でなければならぬから、それらを無視することは、われわれにとつて可能とは思われない。(Waldo W. Nelkirk, "How Direct can Work for Management," NACA Bulletin January 1951.)と云う。要する

に固定費の科学的割当をなすことの困難は、問題を完全に回避させない。この問題の解決は、すなわち評価を一層効果的に行うためには、われわれの技術を改善しなければならない、周知のように全部原価計算における間接費の計算は（特に季節的企業においては）正常的（平均）生産量に関連せしめて製品に吸収させるのである。即ち正常配賦率による間接費の配賦計算によつて単位原価の短期的な動搖が防止される。そしてまた期末をまたないで、製品原価を決定することも可能である。

すでに述べたようにダイレクト・コスト会計士のある一部における傾向は、当座の内部諸表についてこれを使用し、年度の終りに、伝統的な全部原価計算に復帰させんとする。即ち貸借対照表目的のためには、棚卸資産の固定部分を別個の数字として提出するのであるが、この場合固定部分の計算は、ダイレクト・コストの狂信者が避けんとして試みているところの重要な点の一つ、正常配賦率を用いることをさげることができないであろう。

またベイヤー氏は棚卸資産から固定的製造間接費の削除（積極的な、ダイレクト・コストの提案者が主張する、固定的製造間接費は棚卸資産原価を構成しない）の問題が無視されてはならないという、即ち製造工業における機械化は、明白な傾向にある。このことは、もちろん、一層多くの間接費と一層少ない直接労務費を意味する。したがつて、ダイレクト・コストの下においては、最大の固定設備をもつ会社は、最少単位の棚卸資産原価をもつことになるであろうという命題に直面することになる。このように原価分配の問題は、評価に広範の影響を与えることになる、これは棚卸資産評価のために一般に承認されている理論に一致しないものである。

つぎに、ダイレクト・コストを実際採用する場合にそうぐうする困難は、間接費分離の問題である。大抵の会社においては、個々の製造間接費が、固定費であるか変動費であるかについて、はつきりとした決定をなす

ことは困難である。通常半変動費あるいは半固定費と称せられるように、たいていの間接費は、若干両方の性格をもつている。

ダイレクト・コストインゲ法の下においては、変動費と固定費を如何に区分し、勘定処理するのであるか、この場合、純然たる固定費あるいは変動費を区分することはいうまでもなく簡単である。しかし半変動費を固定部分と変動部分に分離することはきはめて重要な点である。

間接費の配賦に関して、バイヤー氏は、ある会計士は、個々の費用の意義を無視する。そして総実際間接費を示す垂直軸と活動率を示す水平軸を記入したグラフに、すべての間接費を記入する。グラフに数個の点を記入した後、線が垂直軸に対する点の平均位置を通じて引かれる。その線が垂直軸にふれるところを固定費の概算ドル（概算額）とする。そこでこの額を、間接費の総額から控除して、そして損益計算書に期間原価として示す。その費用の残高は正常率基準によつて棚卸資産を通じて一部吸収される。そして残高は未吸収間接費として示される。

製造間接費処理のいま一つの方法は、発生した変動費のすべてを一つの勘定に負担させ、そして期間製造費用については、他の勘定に負担せしめる。製造に負担させた変動的製造間接費は標準あるいは予定率にて相殺勘定の貸方に記入する。前者の勘定に対する負担と後者を構成する貸方との間の差額は、管理可能間接費差異であり、そしてその期間中の変動製造間接費について行われた管理の程度を反映するという二方法を掲げる。しかし上の取扱は標準原価組織（Standard cost system）のもとにおいてあたえられるインフレーションと比較しておとるものであると非難している。

註8 番場嘉一郎教授 前掲論文

註9 A I A の会計手続委員会の会計報告二九号（一九四七年）には棚卸資産評価の主要な基準は原価である。これは一般的

に資産を獲得するために支払った価格あるいは与えた報酬として定義される。

山辺六郎教授 直接原価計算について、企業会計一九五二、三月号

五 ダイレクト・コストインゴの評価

ダイレクト・コストインゴに対する論争は、あらゆる事柄について、異なる術語は、その方法の価値、あるいは欠点について、完全な一致をもたらさないと同様に論争は常に二者選択的な会計方法の議論に入らねばならない。しかし技術としてのダレレクト・コストインゴの合理的評価がなされるならば、論争者は、それ自体は承認せねばならないであろう。ブラムメット氏は、ダイレクト・コストインゴの評価に関する基本的問題は、二つの領域の調査に分かれるという、そして第一に、ダイレクト・コストインゴは企業経営者にとつて価値あるインフォメーションを提供しうるか、第二に、ダイレクト・コストインゴは正確な所得測定のための、そして適正な棚卸資産評価のための基準を提供しうるか、の問題である。彼はダイレクト・コストインゴは経営者に将来の経営に影響を及ぼすような企業決定の明確な説述にもつとも重要なインフォメーションを提供することができる。しかし他方において、ダイレクト・コストインゴが過去の経営からの純所得（net income）の計算や棚卸資産の評価を穢すことが認められてはならないと主張している。そして企業経営におけるダイレクト・コストインゴの有用性について、つぎの如く説明している。

最近企業家は、彼等の活動面の前方を見通すことの必要を強く感ずるようになってい、そして経営者が決定を

なすことを必要とされる殆んどすべてのものは、将来の経営に及ぼす影響を考慮しなければならない。ダイレクト・コストイング技術は、原価傾向 (cost tendencies) の研究と、固定的項目と変動項目との分類を、その出发点において必要とするのであるが、この研究は、それ自体、責任あるすべての階層の経営者に原価意識 (cost consciousness) をもたしめること、そして原価計画 (planning) と原価管理 (controlling) の複雑な問題の評価を助長することに極めて有用となる。それはまた管理可能なあるいは変動間接費予算 (controllable or variable overhead budgets) へ導くこととなるであらう。

原価の変動的項目と固定的項目の分類は、歴史的原価の集積 (accumulation of historical costs) のための機構を準備するために、また経済的条件の変化を基準とした操業度において予期される変化の結果の研究、あるいは販売価格の改訂、棚卸資産の樹立あるいは減少、設備の膨張あるいは縮少、その他特殊の奨励活動の如き、経営者が一定の活動をなすための原価計画 (cost projection) の基準を提供するであらう。そしてこれは経営者が決定をなさねばならない殆んど全範囲にわたつて重要である集成的な意識を助長することになるであらう。

若干の会計士は、固定的傾向と変動傾向とによつて原価を分類することに反対を唱えている。即ち原価傾向のかような分類と承認は企業経営者あるいは会計士のいづれにとつても少しも新しくないと指摘している。そしてまた生産量の変化に対して不規則的な、そして反比例的な傾向をもつ原価の処理の問題についても辞句上の承認が与えられていると主張する。例えば上述のベイヤーのようにこれに対してブラナムメット氏は、間接費分類に対する批判は議論の焦点に多少あてはまらないと思われるといい、褒むべき会計実務が新しくないということ、非難の方法がないということである。そこでもしもダイレクト・コストイング概念についての擁護者が勘定

（accounts）を再分類するための努力を増加するならば、そしてそれによつて、コスト・ヴォリユーム・利益の関係について、一そう多く意識され、そしてよりよく報告される原因となるならば、それが新しいかあるいは新しくないかは別として、その概念について適当な信用を与えるべきであると主張している。

すでに述べた如く、ダイレクト・コストイングの擁護者が、間接費の固定費と変動費の分類を示唆しているのは、固定的項目は期間原価である。そして変動的項目のみが製品原価であるということ強く主張するのであつて、そして彼等は、もしもこれらが勘定において、さらに諸表において認められるならば、経営者は一そう有用なインフォメーションが提供されるであろうということを提案している。これはまた利益計画、損益分岐点分析、予算そして評価（価格決定）を容易にするのであろうのである。

この範囲において、ブラムアムメット氏は製品原価についての単一概念は、すべての目的にとつて適當であると認めることはできない。そこでそれが使用される目的を考慮して、もつとも適當な概念を決定すべきであると主張している。かくして、一般にたいいての会計士が経営管理者は、複数の原価概念の意義を理解する能力がないと主張するのに反対して、複数の原価概念を理解する能力があると考えるのであつて、この意味において、彼は固定費と変動費の分類は、プロフィット・ヴォリユームの関係の決定に役立というダイレクト・コストイングの提案者の意見を支持していると思われる。

ダイレクト・コストイング法を使用する損益計算書は、損益分岐点を一そう明らかにする。この意味で変動費のみをもつて計算された製品原価は、短期販売価額の決定にとつて有用であると考える。しかし彼はダイレクト・コストイング法で決定した製品原価が経営者に報告されるただ一つの製品原価であるという積極的なダイレク

ト・コストイングの擁護者の意見には反対しており、少くとも固定費の有効部分を包含するところの総原価あるいは製品原価は、また長期の価格政策の決定のために、そして労働や機械の二者選択的使用を決定する場合に必要であることを認めている。

以上のようにブラナムメット氏は、複数の原価概念を認め、産業の会計士は経営者の必要に適合するところの概念や技術を自由に使用すべきである。一つの概念に制限されてはならないとして、ダイレクト・コストイングが経営管理のために有用であることを主張するのである。

損益計算書や棚卸資産の評価について、ダイレクト・コストイングのもつとも積極的な唱導者は、彼等が提案するところの手続は、それ自体財務諸表に反映すると認められそして認めらるべきであると主張するのに対して彼は、所得決定や棚卸資産評価のためにはダイレクト・コストイングの価値を全く認めない。

所得決定は基本的には、あたえられた期間について、承認された費用と承認された収益の相殺あるいは対応の問題であるとして一般に承認された会計理論を支持している。収益と費用の承認の時期を測定することは所得決定の本質的な問題であるといひ、そして、大ていの場合において、販売取引の時が、収益が承認される適当な時であると考えられている。この原則の設定は、少くとも費用承認の問題の一部もまた解決している。費用は、それらの結果が販売取引の形体において実現した時に承認されねばならない。

しかるにダイレクト・コストイングによれば、生産量と共鳴的に変化しないところの原価は、それらが生産するところの製品が販売された期間においてよりもむしろそれらが発生した期間の収益に対して対応させねばならないということが示唆されている。すなわち固定的間接費は製品原価の一部を構成せず、期間費用として取扱う

のであるが、なぜ固定的間接費が製造された財の原価の一部構成することを認めないのか、ダイレクト・コストイングの提案者は伝統的な全部原価計算手続の下においては、総所得は操業等の変化から、そして棚卸資産に投ぜられた固定費の額は販売量とは反対に動搖するからである。そしてこのような動搖は経営者に役立つよりはむしろ混乱を供することになるからであるという。しかしわれわれは生産と販売の結果として、企業が繁榮し、失敗するのであつて、もしも多くの固定費が一期間より他の期間における財貨の生産に影響するならば、このような原価の一そう多くのものが製品に割当てられねばならない。もしも販売量を維持することができなければ棚卸資産評価に残存することが認められねばならないと思われる。

前節に述べたように若干のダイレクト・コストイングの擁護者は、公表される諸表目的のために棚卸資産評価の分野において、その手続の弱点を承認している。そして固定費の適当な部分を棚卸資産に反映するための修正が容易になされるであろうということを示唆している。

全部原価計算に対立するダイレクト・コスト法は、棚卸資産の評価額を減ずる。そしてそうすることによつて、事实上、一般に承認された会計原則にしたがつて財務諸表に示されるところの評価額との間の差額を大きくすることになる。したがつて、外部報告目的としてはその価値を認めることはできないのである。

現行税法においては、実際原価計算による結果を要求している。また棚卸評価基準をダイレクト・コスト基準に変更することも容認されないであろう。したがつて、税務諸法規とダイレクト・コストイングとの間の調整が行われない限り、企業がダイレクト・コストイングを実施するには、二重計算方式を採用せねばならない。かくてはダイレクト・コスト会計士が積極的に主張する計算の簡單化は、むしろかえつて逆の結果を生ずるであろう。

また全部原価計算から、ダイレクト・コストイングへの切替えにもいくつかの困難が伴うであろうと思われる。

六　む　す　び

以上、アメリカにおけるダイレクト・コストイングの適否に関する論議を概観したのであるが、ベイヤー氏は、ダイレクト・コストイングは伝統的(吸収)原価計算に置き換へらるべき会計方法ではなく、それは内部経営目的のためといえども財務諸表に使用されてはならないことを強調している。また固定的製造間接費を製品評価のために分析する会計技術は、それがダイレクト・コストイングとして採用される以前、すでに使用されている、したがって全く新しくないことを主張している。さらにダイレクト・コストイングにおける固定的間接費と変動的間接費の分離の困難、認められた棚卸資産評論との関係などを詳述し、また経営管理目的のためには、實際上、損益分岐点分析 (break even analysis) 弾力性予算 (flexible budgets) あるいは原価を固定費と変動費構成要素に分析するところの標準原価 (standards costs) の使用によつて、ダイレクト・コストイングを採用することなしに経営者に助力を与えることが可能である。そしてダイレクト・コスト法によつて強調されるようなインフレーションは伝統的な吸収法のもとにおいても適用可能である。われわれの所得概念についての全原理を奏えることを必要としなからずして、原価吸収計算の優位を主張している。

ブラナムメット氏はダイレクト・コストイングの有用性を経営管理と、棚卸資産評価および所得決定の二つ領域から評価する。そしてダイレクト・コストイング法が、コスト・ヴォリューム・利益の関係についての優れたインフレーションを提供し、原価意識の刺激、短期販売価格決定に有用である点を認めている。しかしこれに

よつて全部原価計算を否定するのではない。他方、所得決定、棚卸資評価に關してはダイレクト・コストイングの価値を全く否定している。そして内部原価分析のためにはダイレクト・コストイングを使用し、外部報告目的のためには伝統的原価計算法を用いること示唆しているものの如くである。

思うに、ダイレクト・コストイングは、標準原価計算の一つの發展形態としての一種の部分原価計算である。そして、このアメリカのダイレクト・コストイングに相当する理論がイギリスにおいてはマージナル・コストイング（marginal costing）の理論として展開されている。またドイツにおいても、ほぼ同様な限界原価（Grenzkosten）と経営価値計算（Betriebswert rechnung）の關係、さらに数量費（Mengenkosten）と時間費（Zeikosten）について論ぜられていることからして、この發展は現在の経済的、社会的基盤の上に立つ會計方法であると考えられる。しかし現段階においては伝統的な原価計算に對立せしめて、二者選一的に論議せらるべき會計方法であるとは思われない。ダイレクト・コストイングは、伝統的（正統的）原価計算方法に對して批判として論ぜられるようになったものであるが、伝統的原価計算はいままお一般に承認された會計方法であり、それは長期販売価格の決定のための資料を提供するものとして、また公表される財務諸表目的のために、即ち一般に認められた會計コンヴェンションにしたがつて作成する財務諸表に記載すべき棚卸資産原価および売上品原価を提供するものとして、その重要性は少しも揺らぐに至つていない。

他方、伝統的計算法の缺陷を合理化する計算制度としてのダイレクト・コストイングは、全部原価計算が算定する総利益の代りに、限界利益（marginal income）が示される。限界利益は、期間原価を一括回収し、かつ營業利益を獲得し得る額において維持する努力を要求することになる。また變動費と固定費を分離することは困難な

問題であるが、分割した会計記録からは、限界原価の計算や、変動予算作成のための基礎資料の獲得が簡単、容易となり、またその計算は全部原価計算と比較して、迅速かつ正確に行いいうるといふ長所をもっている。そこで企業の短期売価政策、利益計画にかんする損益分岐点分析、変動予算、その他の原価分析等、主として内部資料の供給源としての意義を認識しなければならない。二者そのいづれを選択するかは、個々の会計士の本質的な任務、その利用目的を考慮して決すべきであり、全体と部分とに關する計算として並行的な実施もまた一そう効果的であろう。いづれにしてもわれわれはアメリカにおける今後の發展を注視すべきであると思われる。

アメリカにおいても、いまだダイレクト・コストイングを経常的な原価計算制度として実施しているのは極めて少数の会社に止まり、大多数の会社は原価計算制度として伝統的な方法、すなわち全部原価計算を採用しており、ダイレクト・コストイングは必要に応じて特殊原価調査として行われているに過ぎない。