

## アイドル・コストの一考察

松 岡 俊 三

### 1. はじめに

アイドル・コストの認識は企業の管理的観点から重要である。製造間接費の完全な科学的配賦はあり得ないが会計の主要なる目的の一つは費用、収益の対応を通じて適切なる利益を測定することである。減価償却費、固定資産税、保険料などに関する費用はその設備を利用することによる原価の一部であるとして、それ故にその原価は予想産出量により利用期間に亘って償却されなければならないから、利益測定目的よりアイドル・コストは生じないとする考えがある。

ところが、これら製造設備に関する火災保険料、固定資産税などは所有者の保護のために生ずる費用であり、したがってこれらは製造活動に貢献しないとする論理があり、もっぱら所有者の利益のためであるから、これらの費用は直接に売上収益にチャージされなければならないと考えるのである。更に又、管理的観点から全てのコストをオペレティング・コストとアイドル・コストに二分する試みもある。ずっと以前、技術者達は過不足間接費の処理について生産時点のみに着目していたにすぎない。利益測定の観点、管理目的の観点ともあわせてロスを分離し、経営能率を増進せしめることは有益である。そして固定費、変動費を分離し生産時点でコストを認識し、販売時点でロスを分離しようという試みがあるが、利益測定及び管理的見地からすればこの方法が最も有益ではなからうか。そこではじめ

にアイドル・コストの認識についての問題点を吟味し、あとではアイドル・コスト分離の積極論を考察してみよう。

### 2. 間接費の原価性

会計専門家達は長い間、経営の内部統制及び株主、債権者、税務当局等への外部財務報告のために容認される棚卸資産評価の方法を捜し求めてきた。これらの必要性を全て満たし得る棚卸資産評価の方法を捜し求めるにあたっての一つの問題点は棚卸資産評価上いかなる原価が含まれるべきかの定義そのものにある。事実、「原価」それ自体の言葉は販売費や一般管理費の如く発生するや否や認識され、慣習的に費用と呼ばれていることがある。会計観点から財務会計目的の棚卸資産評価の幅広い概念は会計に関する種々の文献及びその他にも論述されているが、そこでは棚卸資産会計の主要なる目的は収益に対して適切なる原価を対応させる過程を通じて適切なる利益を決定することである。「適切なる原価」の決定はおおよそ判断の問題である。この判断の行使には一組のガイドラインというものはいまだ確立されていない。直接労務費、直接材料費といった直接原価の分野においては棚卸資産評価上、問題は少ないにしても、製品に対する間接費配賦の点で実務的困難性が存在する。その理由の一つは会計制度自体が少なくとも二つの重要なグループの目標により影響されるということであり、その第一点は利益決定に興味を持つ会計士達によってであり、その第二点は管理に興味を持つ管理者達によってである。勿論、管理者達も間接的には利益に興味を持ち、経営能率はある程度、貸借対照表、営業報告書等により有効性が判断される。しかし管理における第一の強調点は統制であり、計画設定と管理活動は所得を創造するのに有用な個々の段階を遂行し、企業の前進にとり重要であるものは何んでも達成することである。

利益測定に興味を持つ会計士達の伝統的観念は企業活動の財務面を記録し、注釈し、表明することである。したがって会計士の業務は第一に歴史

的である。管理者の興味は今日の意思決定を基礎づけるために現在の、また将来の情報に関心を持つのであり、過去の記録が良いか悪いかを現在の分析や将来の行動へそれほど斟酌しない。

会計に関する諸文献においても棚卸資産に含まれるべき原価は原則的にある品目を現在の条件や位置にもたらしめるのに直接、間接に発生した費用の総計であると述べられているのであるが、アメリカでは「1973年9月19日以前においては税務会計目的のために棚卸資産評価法は利益を明確に示すために低下法で評価されなければならないと決めていた。<sup>(1)</sup>」アメリカ所得税法では納税者が商品を生産する場合、その生産原価は(1)原材料、補助材料、(2)直接労務費、(3)間接費用及び管理費の合理的比例部分からなるものとしているのである。但し販売費や資本利子は原価に含めないとしている。これら諸法規は不明確でありながら、また結審的決定を生ずるものである。しかし、会計実務の観点からは評価基準上、むしろ一貫性がより強調されるべきである。棚卸資産評価規則は均一化され得ないとしても、それは特定の小売業や企業では最善の会計実務の領域における取引慣習に影響を与える。「明確に利益を決定するために納税者の棚卸資産評価実務は一貫すべきである。<sup>(2)</sup>」棚卸資産評価に関して材料費、労務費といったような直接原価に関しては原価決定において判断要素は限定されている。しかし「間接原価の決定領域において管理者は著るしい自由をもっている。<sup>(3)</sup>」管理者は利益方針に責任を負うから間接費の領域での判断の行使の範囲や方向が利益に影響を及ぼすのである。直接原価計算の棚卸資産評価法は棚卸資産評価の要素として製品に直接貢献する管理可能原価を扱う。製造能力を提供するのに必要な当期に発生する固定費は当期の費用として扱われる。「この方法は議論の余地があるにも拘らず、そこに一貫性が適用されているから連邦所得税目的にも裁判によって容認されている。<sup>(4)</sup>」この様な状態の中でアメリカ内国歳入庁は棚卸資産評価方法が混乱状態にあるため、良きガイダンスを提供しようとして1973年2月13日に棚卸資産

評価上の領域に新しい基本用語、フル・アブゾープション (full absorption) を紹介した規則を発行したのである。それは1973年9月19日に採択されたのであるが結果的には管理者達は再び租税目的や財務会計目的に対して棚卸資産評価上いかなる原価が含まれるべきか決定するにあたりジレンマにおちいったのである。このフル・アブゾープション (full Absorption) という語は誤解されているかもしれないが、その真の意味は直接材料費、直接労務費、そして間接製造原価のある項目が含まれるべきということである。一般に棚卸資産原価の要素としての適切なる間接費の範囲は費された全ての間接費原価が必要とは限らない。法規に照らして解釈すればこのフル・アブゾープションという語は全ての直接製造原価は勿論含め、その法規に示されているような間接製造原価のある項目は製品に含めるが、ある項目は排除されるべき事を意味している。

納税者が製造の進行に応じて棚卸資産に含めるべき原価か、含めるべきでない原価かどうかについてフル・アブゾープションの観点から間接製造原価の三つの範疇が掲げられている<sup>(5)</sup>。

#### カテゴリー 1

修善料、維持費、水道光熱費、家賃、間接労務費、監督者給料、間接材料費、補助材料費、消耗工具器具備品、品質管理費、検査費等…

これらの原価要素は生産、加工の進度に応じて棚卸資産原価要素として含まれなければならないものである。

#### カテゴリー 2

マーケティング費、広告費、その他配給費、利子、試験研究開発費、原価の異常な消耗額、超過減価償却費及び減耗償却費、所得税、一般管理費、役員賞与、

これらの原価は一般に棚卸資産原価には含まれない。しかし、もし納税者が一貫性の立場から棚卸資産へ含めていたならば、それらを棚卸資

産から排除するためには税務当局の承認を要することは注意すべきである。

### カテゴリー 3

固定資産税、減価償却費、製造の進行に応じて減耗する資産の原価、労働者への給付、操業度の一時的低下する時の雇用に発生する労務費、製造工程に必然的に生じるスクラップやロス、ストライキの発生による損失、製造活動に必要な不可欠なサービスに帰する役員サラリーや工場管理費、及びそれに付随する保険料、

これらの原価は管理会計のもとで意思決定に多分に影響を与えるものである。そして製品原価であるか否かについて管理者が全く随意の処理ができる原価項目である。

いかなる程度に間接費を棚卸資産原価に含めるかの問題に関して、生産費たる間接費、一般管理費、販売費、財務費用に分けたり、また他の見地から固定間接費と変動間接費に分類されたりする。販売費や財務費用は当該棚卸資産を現在の状態へもたらすに至るのに関係しないし、棚卸資産原価へ含めないことは一般に是認されている。従って他の間接費をどの程度まで棚卸資産原価とするかということに関しては議論の分かれるところである。「繰り越される棚卸資産原価に一切の間接費を含めない企業もあり、ある事業では期末棚卸資産にその限界原価のみを含めているものもある。<sup>69)</sup>」これは期末棚卸資産の生産費のみが棚卸資産原価に算入せられるべきものであるという観点に立って、減価償却費を含む他の費用は期末棚卸品の数量に関係なく、従って原価とならないという理由で期間的費用として扱われているのである。更にまた他の事業では当期の生産に関する間接費の適切なる部分を棚卸資産原価に含めている。財務会計目的の為にはその性格いかに拘らずたとえ間接的であっても棚卸資産の取得又は生産と関係ある一切の費用は当該棚卸資産原価に含めるべきであって、収益的

費用とすべきでないというのがその理由である。

これらのうちどの見地に立って間接費を配賦するかにつき種々の考慮すべき点がある。第一に生産及び販売の水準が比較的安定しており、両者が均衡している場合には棚卸資産へ間接費を全面的に含めても期間損益に与える影響は僅少である。しかし両水準が大きく異なる場合、間接費を除去しなければならない。生産又は販売の水準が相違してもその間接費は発生していたであろうし、これを棚卸資産原価に含めることにすれば、それは正当に負担すべき期間に賦課せず、正当な関連を持たない後の期間に賦課することになるからである。即ち生産のために発生した期間に吸収されることなく繰延べられて後の期間に吸収されることになるのである。

棚卸資産へ間接費が含まれている場合、生産量の異常な低下に導くストライキ、火災、注文の異常減少、原材料獲得の一時的困難等を原因とする生産上の障害により生産量が著しく低下すれば、全面的に間接費を棚卸資産へ配賦するという考えは修正される必要があるが、このような場合「棚卸資産原価に含まれる間接費の額は正常な活動水準を基礎とする適当な部分を越えてはならないし、これを越える額は発生の期間の収益的費用とすべきである。<sup>70)</sup>」これは正常な生産水準を基礎としなければ障害の生じた期間の過度の支出が繰越されることになるからである。

間接費を製品に含めるか否かについてはまた、その回収が後期に確実に行なえるか、更に期間損益が平準化されるか否かの観点から、そして固定費が純粋に時の経過により発生しているかどうかの点からも考慮されなければならない。企業が競争状態にあり、また需要が敏感に変動するような事業では間接費を棚卸資産に算入することをやめ、回収不可能かもしれない支出を繰り延べるべきではないのである。長期に亘り多量の棚卸資産を成熟させる事業、たとえばウィスキー、ブドー酒、林業等では固定間接費を除外するのが普通である。最終の販売価格でその回収が可能であるかどうかが不確実であり、しかも、長期的に亘る巨額かつ累積する支出を繰越

す事はさけるべきである。そして長年月に亘る請負事業を専門にする事業では間接費を回収不能と考えられる場合は除いて、仕掛品に含めるのが通常の傾向である。かかる事業では間接費を仕掛品に含めないとすれば、初年度に損失を生じ、完成年度では不当に大きな利益が表われることになる。「固定費が大であって純粋に時の経過を基礎として発生する場合には間接費の算入を排除する理由がある。<sup>(8)</sup>」これらの観点の背景にあるものは固定費がその発生期に出来る限りチャージされるべきという考えがある。特に固定費はそのサービスの利用基準では客観的配賦は行い得ないものである。固定費の発生は期間的なものであり、生産数量には関係しない。

前のフル・アブゾープションに関連する間接費の分類に直面して管理者は棚卸資産評価上、いかなる間接費を含めるべきか一つのジレンマに陥ったのであるが、それらの範疇から二、三の項目を吟味すれば、監督者賃金は製造の進行に応じて棚卸資産原価へ含まれなければならないものとされている。そして、固定資産税、減価償却費、保険料等は製造活動に伴って必要で附随するものであるが、これらは管理的な見地から管理者の意思決定へ大きく影響を与え、製品原価への程度含めるかについては管理者の意思決定によることになっている。他の面からみれば、監督者給料、工場長給料及びサービス部門の原価は準変動的なキャパシティーコストであり、後者の固定資産税、減価償却費、保険料等は固定資産に関するキャパシティー・コストと考えられる。製品の製造活動はこれら設備を正常的に常に利用するのでなく、環境の変化によって例えば季節的市場の変化、製品嗜好の変化等により、時に完全には利用しない場合もある。製造活動に利用されなければ、そこにアイドル・キャパシティーコストが発生することになる。

シュラッターによれば、製造経費という語は、生産設備や生産に対するサービスの設備を所有したり借りたりすることにより発生するものであり、全ての原価やロスを含むよう意図されている。すなわち、「直接材料

費や直接労務費を除き、工場の経費は原価やロスを含むものである。<sup>(9)</sup>」そして「通常の状況では製造費用はすべて原価であり、ある状況においては部分的には原価で、またある部分は部分的にロスであろう。<sup>(10)</sup>」

原価計算上の文献においてアイドル・キャパシティーに帰因するロスは明らかに起り得るものとして認められている。アイドル・キャパシティー・ロスは固定製造間接費の未利用部分であると考えられている。しかし、フェアラーによれば利益測定目的からアイドル・キャパシティーに帰因するロスというようなものは存在しない。まえにも述べたように、固定費またはキャパシティー・コストは固定資産そのものに関するキャパシティー・コストと準変動費に関するキャパシティーコストに分離され得る。

固定資産に関するキャパシティー・コストについては建物・設備に関する減価償却費、固定資産税、保険料などの原価が存在する。もし、生産キャパシティーが10,000単位で実際生産量が6,000単位であれば、利用率は60%であるから、未利用キャパシティーは40%である。そこでアイドル・キャパシティー・コストを算定するためにはキャパシティー・コストに40%を乗ずることにより算定できる。

ところがアイドル・キャパシティー・ロスの測定の背景にある基本的なものは固定資産原価に対する会計方法である。一般に減価償却費は直線法で測定される事も多いし、先述のフル・アブゾープションに関する間接費の分類の範疇3の「製造設備の固定資産税や保険料も支払の負債が発生していく期間の原価である」<sup>(11)</sup>とも考えられる。しかし、この測定は間接費や利益測定の領域では全く不適切である。「減価償却費や固定資産税、保険料などは産高比例法で製品へ配賦されるべきである。<sup>(12)</sup>」プラントの構成単位をサービスの束として考えるならば、これは最も理論的な手続きである。減価する設備の保険料、固定資産税が減価償却と同様に考察されるのは、それらが設備を利用することの原価の一部であるからである。これらは固定資産に関する管理者の意思決定のもとに発生する。それらが予

想生産量に基づく利用期間にわたり償却することは全く論理的である。従って産高償却プランは減価償却費、固定資産税などを変動原価に変え、それゆえアイドル・キャパシティー・ロスを生ぜしめない。「理論的には発生したすべての原価は最終的には特定の売上品目、又は供与された用役の項目に関係をもつものとみなされるべきである。<sup>(13)</sup>」原価の変動化はロスの可能性を排除し、「アイドル・キャパシティー・ロスは原価の固定的概念と更にそれが製品よりも期間に適応すると考えるとき発生するにすぎない。<sup>(14)</sup>」産高償却プランの卓越した実務においては一期間に亘り平均予想販売に基づいたキャパシティーにつき予想を行う。従って配賦過不足間接費は繰延貸借対照表項目として処理される。

準変動原価に関するキャパシティー・コストについては監督者給料、副工場長の給料、サービス部門の原価等であるが、伝統的にはこれらは固定部分と変動部分とに分けることである。変動部分を実際産出量へ配賦し、利用された固定費を実際産出量へ配賦する。未利用固定原価はアイドル・キャパシティー・ロス勘定へもっていくのである。「この伝統的処理法は誤っている。<sup>(15)</sup>」準変動原価は塊(chunk)により供給できる生産の範囲でいかなる生産を行うためにも塊の原価を発生させることが絶対に必要である。これら準変動費は生産にとって絶対に必要である。その範囲内において生産がどれだけであれ、全く生産原価と考えられなければならない。

アイドル・キャパシティーは理論的操業度、実現可能操業度、正常操業度のもとでロスとして存在し得る。実際生産量はこれら各キャパシティーの測定よりも低いはずであるから、未利用キャパシティーはアイドル・キャパシティー・コストである。アイドル・キャパシティー・コストは循環キャパシティー、予想キャパシティーのものとでは生じない。

利益測定上の観点から「実現可能キャパシティーを主張することは、セールスマンの自動車の減価償却費の50%が、もしその自動車を利用され、正規の8時間労働日に4時間利用されるものとするならば4時間はロス

であるという徹底的に受け入れられない観念を主張することになる。<sup>(16)</sup>」実現可能キャパシティー概念を利益測定へ連形させることは初期の工業会計の技師達の影響の副産物である。キャパシティー概念と利益測定を連形させるためにはアイドル・キャパシティー・ロスが存在しないということが一般的に容認されなければならない。「理論的操業度、実現可能操業度の計算は利益測定にとって適切ではない。<sup>(17)</sup>」これらは物理的耐用命数の型にはまったものであり「利用期間」に基づいていない。循環キャパシティーの計算はロスとしてのアイドル・キャパシティーが存在しないという観念に適合しており、それらは利益測定に適用している。予想キャパシティーの計算もまたロスとしてのアイドル・キャパシティーが存在しないという観念に順応しているがそれらは利益測定にとっては不適切である。なぜなら、それらは固定資産に関する固定費の産高償却法に適応しないのである。

クーパーは旧来の会計原則において示されたような当期において過不足間接費を処理する方法に反対して、「期末に過不足の間接費残高に対処するのに十分なるサイズの準備金を設定すべきである<sup>(18)</sup>」と主張した。これは、過不足間接費を調整して繰延べる事をも意味するが、実際操業度が予想操業度から異った場合に対処する目的をもつものである。

時々、監督職員が絶対的に必要な生産的要素でないにも拘らず、雇われて保有されている場合がある。将来、景気が回復し、ストライキが解除されるとき、新しい監督を訓練したり雇用したりする原価よりも現時点で余分の監督者へ支払われるサラリーの方が少ない場合であるがこれらは不況や同盟罷業の時に起る。これら「監督者を保有する原価はロスとは考えられない。<sup>(19)</sup>」監督職員が現在の利用のためでなく、将来の利用のために保有されるならば現在保有の原価は予想の未来利用に対して配賦されるべきである。それ故に、「将来のために現在、監督者を保有している原価は、それらが支払われた期間のロスや生産原価ではない。<sup>(20)</sup>」この保有の原価

は現在の保有から利益が予期される将来の期間の生産原価である。

註

- (1) Humer, K. G., "Full-Absorption Cost: A Managerial Dilemma?" *Management Accounting*, N. A. A. December. 1974, p. 53.
- (2) *ibid.*, p. 53.
- (3) *ibid.*, p. 54.
- (4) *ibid.*, p. 54.
- (5) *ibid.*, p. 54.
- (6) 渡辺進『棚卸資産会計』同文館 昭和45年39頁。
- (7) 前掲書 41頁。
- (8) 前掲書 41頁。
- (9) Schlatter, C. F., "Fixed Expense" *The Accounting Review*, Vol. XX, January, 1945, No. 1. p. 157.
- (10) *ibid.*, p. 157.
- (11) Ferrara, W. L., "Idle Capacity as a Loss-Fact or Fiction" *The Accounting Review*, Vol. XXXV, 1960. p. 490.
- (12) *ibid.*, p. 490.
- (13) 中島省吾 訳『会社会計基準序説』改訳版 森山書店 昭和47年, 24頁。  
Paton, W. A and Littleton, A. C., *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association. 1940, p. 15.
- (14) Ferrara, W. L., "Idle Capacity as a Loss-Fact or Fiction" *The Accounting Review*, Vol. XXXV, 1960. p. 491.
- (15) *ibid.*, p. 490.
- (16) *ibid.*, p. 492.
- (17) *ibid.*, p. 495.
- (18) Cooper, H. E., "Elimination of fixed Overhead Expense from Inventory and Production Costs under The Standard Cost Plan" *N. A. C. A. Year Book*. 1936, p. 318.
- (19) Ferrara, W. L., "Idle Capacity as a Loss-Fact or Fiction" *The Accounting Review* Vol. XXXV, 1960. p. 495.
- (20) *ibid.*, p.495.

### 3. ロスの分離

企業が生産設備の操業を一旦停止すれば、ダブルの損失をうけることになる。というのは一方では企業の固定費とその他いくらかの準変動費を発生せしめながら、又他方では製品を販売するチャンスは逃されてしまう。操業を続ければ、これらの原価はカバーされ、企業の経営成績は向上する。販売し得る製品の生産のために設備が利用されればされるほど利益を獲得するチャンスは益々多くなることはいうまでもない。

ところで科学的管理法の推進者としてのガントは1915年に特に不動時間と遊休生産設備の問題に関連させながら原価計算制度について次のような批判を試みている。すなわち、従来の原価計算制度は工場長や現場の監督者よりも財務担当者に役立つものであり、工場全体の総合的能力を管理するのに、あまり役立つものではなかった。そして原価計算が工場管理者の要求に合致するように改良されるべきこと、具体的には管理者に対してその時々事情に応じて仕事が経済的に遂行されたかどうかを知らしめる資料を提供するようにすべきであると提案し、それとの関係で不動時間を問題にしたのである。彼の提案から導き出しうることは「製品の工場原価は過去において実際にかかった原価ではなく、正しい製造方法が用いられ、工場が完全な生産能力で操業されている場合に必要の原価でなければならず、それは理想的な原価であるといつてよい<sup>(1)</sup>」ということであり、不動時間は完全に損失であるということであった。この完全な生産能力という意味は最大能力を意味するものと思われる。まえにフェアラーが利益測定観点からロスが生じないと言及していたが、又一方で彼自身も「設備の利用期間や販売予測が予知されず、既定の償却率を変更せざるを得ない場合、ロスやゲイン (gain) を認識することが助長される<sup>(2)</sup>」と述べている。ロスは予想され得ない技術変化、市場状態の悪化、時にはストライキでさえもそれらを基盤として発生し得るのである。そこで発生するロスは利用

期間や販売予想上に変化が起るとき認められる。そして予想耐用命数が技術的過程を通じて実質的に予想違いであったり、現製品の市場潜在性の実質的增加や現在の設備で新しい開発新製品が生産し得るときゲイン(gain)の認識を助長し得るのである。

ところで間接費の部分のうち「固定製造間接費の部分は、これらの原価が生産活動に絶対に必要であるその範囲において行なわれた生産に配賦されるべきである。<sup>(3)</sup>」そして設備の利用期間や販売予測の変化がなくして単に「生産量における諸変化のみのもとではアイドル・キャパシティー・ロスが生じるはずがない。<sup>(4)</sup>」利益測定目的の観点からアイドル・キャパシティー・ロスというものは真に存在しないが例外的に唯一の起り得る場合は、先述のように利用期間や販売予測上の極端な変化に関連しアイドル・キャパシティー・ロスが認識されるのである。

一般にはアイドル・キャパシティーは季節的に生ずる場合と、市場の悪化や技術の変化などにより生ずる場合があるとされている。季節的なアイドル・キャパシティー・コストは、正常間接費配賦率により製品原価に算入することが通例であるが、しかし、シュラッターは「設備の遊休が一時的であってもロスは生じる<sup>5)</sup>」と主張する。季節性に基かない場合は、例えばストライキ、戦争、災害等異常な原因に基づくときは異常損失として原価外とする。さらに将来における製品需要の増加を見越して大きな工場を建設したため保有する未稼働の設備の費用、不況、企業の統合整理、製品転換等に基づく遊休施設費も、価格政策目的の場合は例外として、財務諸表目的、管理目的の原価計算では製品原価には算入しない。不況などにより設備が完全に活用されないために生ずる遊休施設費は販売能力に基づく間接費正常配賦率を用いれば製品原価へ算入され、生産能力のみに基づく正常配賦率を用いれば製品原価に算入されない結果となる。「明らかに遊休施設となっている設備、人員の費用はこれを製品原価に算入しないことが一般に当然とされている。<sup>(6)</sup>」したがって「完全に活用されていない施

設の遊休費はこれを区別することなく製品原価から除外することが理論的であり」<sup>(7)</sup>そして納税者の利益決定のために棚卸資産の実務を一貫させるべきであるなら、いずれをも製品原価に算入しないことが一貫性の原則にかなっているのである。「原価とは経営における一定の給付にかかわらせて把握された財貨又は用役の消費を貨幣価値的に表わしたものである」<sup>(8)</sup>と原価計算基準にも定義している。この定義について「特に重要な概念は経営目的に関連した財貨又は用役の価値の消費であること<sup>(9)</sup>」並びに「正常な状態における経営活動を前提として把握された価値の消費である」<sup>(10)</sup>ことである。したがって経営目的に関連しない価値の消費は原価ではなく、非原価項目である。特に原価は正常的なものでなければならない。

ふりかえて考えてみるならば会計の主要な目的の一つは利益の期間的測定であるが、それは利益と利益を稼ぐために発生した費用の対応を通じて行なわれるのである。特に次の二つについて吟味されなければならない<sup>(11)</sup>。それは

1. 利益がいつ認識されるか？
2. 費用をいつチャージさせるのか？

現在の実務はこの二点について部分的ではあるが異論が存在する。この反対論者達は現在の実務がやがて近い将来に変化するかもしれないとさえ言及している。他の事情が等しい限り企業の生命を通じて総体的純利益は固定間接費がロスであるか原価であるかに関係なく同額となる。その相違は中間的財務諸表においてのみ表われる。問題はいつ固定費を吸収すべきかその適切な期間を決定することでもある。「第一は費用が発生した期間に吸収されることであり、第二は固定費が実際に発生する以前の期間に吸収させられ、第三は繰延べられて後の期間に吸収することである。<sup>(12)</sup>」直接原価計算では固定費部分は発生した期間に吸収されてしまうのである。「期間利益の歪曲は製造するための標準製品原価とは何かを適切に決定する問題というより、むしろ間接費配賦の固定費率から生じる過不足間接費

を処理するところの問題である。<sup>(13)</sup>」一期間の未吸収間接費が他の期間の超過間接費を相殺するよう繰延べられることも可能である。未吸収間接費が当期に相殺される処理方法には反対がある。即ち、実際操業度が計画操業度を下回る場合、実質的未吸収間接費が生じ、本質的に利益と考えられる金額は最終的にははるかに少ないか、全くない結果となるからである。

先述のように固定費の発生には生産量に依存せず期間的なものであるという考え方がある。固定費を無効費用と有効費用に分け無効費用をできるだけ除去し、言い換えれば、固定費の有効費用化ということに固定費の基本問題があるのであるが、この認識の背後には固定費は期間的なものであるという認識があるのである。すなわち、生産量がゼロならば全固定費が無効費用になり、最大操業度の場合、すべての固定費が有効費用になるのである。「無効費用概念の背景には 期間的に発生した 原価のできるだけ多くを生産物へ配賦すべきということ、言い換えれば最大操業度を基準にした有効利用からの離脱ということが問題になり得るということを意味している」<sup>(14)</sup> のである。このことは逆に言えば、生産量との関係で常に固定費を考えることなのである。更に言えば「実は生産的労働を媒介にした価値移転の形態をとるものが有効費用であり、それが不可能になったものが無効費用である」<sup>(15)</sup> ということになる。固定費を全面的に期間費用として期間収益に対応せしめる直接原価計算による利益やその棚卸資産については尚、問題が存在する。「棚卸資産が直接原価のみで評価されるべきという主張は不必要に固定費を見捨てることになる」<sup>(16)</sup>」固定費は経営活動を行うために生じるはずである。従って「棚卸資産には固定費部分を含むべきである」<sup>(17)</sup>」棚卸資産がゼロの場合はどうであろうか、製造業の場合、棚卸資産はゼロにならない。「原価は一般に棚卸資産が生産される期間のその原価に関連する」<sup>(18)</sup>」棚卸資産の間接費部分の原価は元来、労務費率、直接労働時間率などにより算定される。この方法は棚卸資産の間接費部分を評価するにつけ著るしい考慮の余地を残している。原価の凝着とは

資産・費用間に関連する現在の概念の基本となるが、「経済的サービスに関連のない項目群へ原価配賦を行なうこと、特定期間への原価の配分を行うことが会計手続の大部分である」<sup>(19)</sup>」企業行動を研究していけば原価を目的と業績、あるいはそのいずれかに結合させることが不可避的であり、それはまた会計の基本原則となっていることがわかる。それ故に「同一工場かそれら種々の生産物を生産する場合、正確な生産原価の決定は不可能である」<sup>(20)</sup>」でき得るのは議論の余地のある妥当性ある理論的仮定に基づいて推測を行うことである。「原価配賦は せいぜい 仮定であり、実務においても高度の恣意性に基づいて行なわれている」<sup>(21)</sup>」原価計算は生産物単位原価の決定手段としての完全性には欠けており、あまりに厳密な計算を行うことは賢明でないかもしれない。財務諸表報告や課税所得額算定の棚卸資産額算定の原価計算におかれた信頼性は、軍需品調弁価額の原価算定方法、個々企業の生産統制、価額統制等への原価基準の適用が社会立法と同様に原価計算の有用性と必要性の根拠となっているのである。「もし設備が不動であるならば固定費は殆んどサービスの利用基準では客観的に配賦され得ない」<sup>(22)</sup>」補助部門費配賦に関しては用役設備の利用が原価配分の基準となるが建物の減価償却費、租税、光熱費、冷暖房費など間接費は利用基準よりもむしろ、設備の準備基準、すなわち床面積や空間の容積などを基準に配賦される。施設準備基準と利用基準の相違は用役の利用がその用役の利用可能性と一致するかどうかである。たとえば、固定費形態の設備の修善費は利用基準よりも、むしろ準備基準により公正に配賦される。しかし、固定費、変動費の分解が困難である。数量関係による直接配賦が実際に行なわれるかどうかは便法上の問題であり、時に小額の原価配賦を行うために客観的手続を重視し、骨を折ることはあまり意味がないし、相互関係を背景に直接的に配賦され得る多くの項目は努力の経済性から間接費として扱われる。公益事業から得られるサービス、たとえば電力料、社会保険料、鋳や膠のような補助材料はその例である。原価は結合的であり、一

つ以上の原価負担者と関連せしめられるとき簡潔なる相互関係は存在しない。最終的に原価負担者として採られたサービスや生産物は関連した原価の結合物となっているので原価、時間、生産量の間に数量関係のみの基準というものは確立され得ない。したがって他の基準が代替的な現実の、または仮定的な相互関係によって求められなければならない。

火災保険料、固定資産税など、これら「固定費が経営活動上、所有者の投資の保護のために発生する<sup>(23)</sup>」という観念がある。この観念によれば固定費を支払うことにより達成される保護は全く所有者の利益のためであり、工場の生産活動に貢献していかないことになる。生産に貢献せず、もっぱら所有者の利益のために支払われるこのような「固定費は企業の「脂肪(fat)」から取り去られるのであり、売上収益のマージンから控除されなければならない。<sup>(24)</sup>」生産に利用されている設備の固定製造費用が原価であり、利用されていない設備の原価がロスと考えられるならば、同期間の販売増なくしての生産の増加は、他面、ロスとなるかもしれない固定費を資産に変えることになるであろう。この場合、営業利益は生産量が増加したか否かに追随することになり、従ってアイドル設備の固定費のロスが少なれば純益として保有されるその利益額はより大きくなる。販売の減少なくして生産量の減少は営業利益の上には影響しないがアイドル設備のロスと考えられるべき固定費がより大きくなり純利益はより少なくなる。

プラント中の固定資産は生産設備を準備するために獲得される。「給料を除く固定費は生産設備を所有する費用である。<sup>(25)</sup>」もし生産設備が生産目的のために所有されるならば、そこで「所有の費用は設備が利用される範囲においてのみ生産原価と考えられなければならない。<sup>(26)</sup>」土地の借地権や家賃、特許権その他無形のもの死滅は他人の所有している設備を生産に利用するための権利に属する固定費である。その権利は生産目的で獲得された能力であるため、その獲得するための費用はその能力が生産に利用された範囲で生産原価となる。生産設備は常にその工場の慣習的営業時

間において完全に利用されるとは限らない。それらのいくぶんかは遊休部分であろう。固定費は時間と共に進行し、アイドル・タイム時も進行する。これはロスであり原価や費用ではない。「生産に利用されない設備上に発生する固定費は非利用が一時的であっても製品原価であるはずがない。<sup>(27)</sup>」アイドル設備は製品の生産は行なわないし、その固定費は原価であるはずがない。利用されている設備原価と遊休設備のロスとの間に区別が行なわれていないならば棚卸資産は貸借対照表上、誤って表示され、売上原価も損益計算書上、誤って表示されることになる。固定費が全面的に原価から除外されてしまうなら一層混乱してしまう。今、シュラッターの例示<sup>(28)</sup>を考察してみよう。

事例 I

前 提 条 件	(a)	生産設備の完全能力 2,000単位			
	(b)	変動製造原価 単位あたり \$ 100			
	(c)	年間固定製造費 \$ 50,000 (単位当たり \$ 25)			
	(d)	販売費、一般管理費は年間 \$ 25,000 として期間費用とする。			
		第 1 年	第 2 年	第 3 年	第 4 年
(e)	生 産 量	1,000	1,200	2,000	1,000
(f)	販 売 量	1,000	1,000	2,000	1,200
(g)	期首棚卸量	0	0	200	200
(h)	期末棚卸量	0	200	200	0

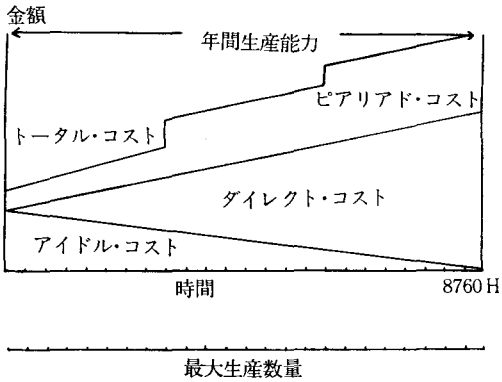
	第一年	第二年	第三年	第四年
売上 (@ \$ 175)	\$ 175,000	\$ 175,000	\$ 350,000	\$ 210,000
売 上 原 価	" 125,000	" 125,000	" 250,000	" 150,000
売 上 総 利 益	\$ 50,000	\$ 50,000	\$ 100,000	\$ 60,000
販 売 費, 一般管理費	" 25,000	" 25,000	" 25,000	" 25,000
純 営 業 利 益	\$ 25,000	\$ 25,000	\$ 75,000	\$ 35,000
ロ ス	" 25,000	" 20,000	" 0	" 25,000
純 益	0	\$ 5,000	\$ 75,000	\$ 10,000
	(Total \$ 90,000)			

棚卸資産原価					
期首	0	0	\$ 25,000	\$ 25,000	
期末	0	\$ 25,000	" 25,000		0

この例示においてロスとは未利用による製造固定費が死滅した額である。固定費が設備の利用に従ってその範囲で原価となることを強調しているのである。

更にまたロスを分離しようという考えから以上の観点に留意しつつも原価をオペレイティング・コストとアイドル・コストに分離しようとする試みがある。ダイレクト・コストイングでは二つの主要な原価の範疇がある。すなわち変動原価と期間原価であるが期間原価は監督者給料、間接労務費、管理費等から成り、コンスタントに処理し続けられ、操業度水準が上昇すれば段階的に上昇する。ところが「利用されない設備能力のために発生する原価を確認するために『アイドル・エクスペンス』という第三の範疇を追加することは重要なことではなかろうか。<sup>(29)</sup>」この範疇に属する原価として、たとえば減価償却費の未吸収分、租税公課、修善維持費、水道光熱費、その他アイドル・プラントから時間の経過により発生する年度費用がある。これらは年次の時間基準で表現され、消費時間基準で配賦される。これらの費用が多ければ多いほど経営活動を通じてその回復を検討することはますます重要な課題となる。「これらのアイドル・エクスペンスは生産時間が増加するにつれて直接原価の部分へ転換するものとみなされる。<sup>(30)</sup>」従ってこの観点からすれば直接原価は変動費と、経営活動により吸収された減価償却費や租税公課などの部分を含むことになる。これはウィコフが変動原価と期間原価という二つの原価範疇に加えてさらにアイドル・エクスペンスという第三の原価範疇を設定したのであるが、要は伝統的な製品原価の部分アイドル・コストとオペレイティング・コストに原価を二分している点である。今、ウィコフの事例<sup>(31)</sup>を掲げれば次のようである。

表1. 原価の三つの範疇



- 注：1. 年間利用可能な総時間は8,760時間である。  
2. 期間原価は人件費の高騰や操業水準の変化のために段階的となる。  
3. 単位あたり標準時間は生産量や時間数を所定の数値に換算するのに役立つ。  
4. 利用されずに必然的に過ぎ去った時間はキャパシティーの測定のために総利用時間から控除される。

事例Ⅱ

設備に対して発生する予想直接原価

設備Ⅰに対して予想される直接原価

	Job A	Job B	計
予想時間	150	60	210
時間あたり標準直接労務費とオペレイティング・コスト	\$ 20 \$ 3,000	\$ 1,200	\$ 4,200
時間あたり吸収減価償却費	\$ 1,1416 171	69	240
計	\$ 3,171	\$ 1,269	\$ 4,440
アイドル・タイム・コストは2週間につき336時間で時間あたり\$11,416の減価償却費が発生する			
	\$ 383		
控除：吸収減価償却	" 240		\$ 143
設備Ⅰの予想総原価			\$ 4,583

アイドル・コストの一考察

95

設備Ⅱに対して予想される直接原価				
		Job A	Job B	計
予想時間		50	50	100
時間あたり標準直接労務費と オペレイティング・コスト	\$ 15	\$ 750	\$ 750	\$ 1,500
吸収減価償却費時間あたり	\$ 0.5708	29	29	58
計		\$ 779	\$ 779	\$ 1,558
アイドル・タイム・コストは2週間につき336時間 で時間あたり \$ 0.5708の減価償却費が発生する				
	\$ 192			
控除：吸収減価償却費	〃 58			\$ 134
設備Ⅱの予想総原価				\$ 1,692
総予想直接原価				\$ 6,275

事例Ⅲ

実際直接原価				
設備Ⅰ に対して発生した実際直接原価				
		Job A	Job B	計
実際発生時間		120	50	170
時間あたり実際直接労務費と オペレイティング・コスト	\$ 25	\$ 3,000	\$ 1,250	\$ 4,250
時間あたり吸収減価償却費	\$ 1.1416	\$ 137	\$ 57	\$ 194
計		\$ 3,137	\$ 1,307	\$ 4,444
アイドル・タイム・コストは3 週間504 時間につき時間あたり \$ 1.1416減価償却費が発生する				
	\$ 575			
控除：吸収減価償却費	194			\$ 381
設備Ⅰ 実際直接原価				\$ 4,825

設備Ⅱの実際直接原価

	Job A	Job B	計	
実際発生時間	70	50	120	
時間あたり実際直接労務費と オペレイティング・コスト	\$ 20	\$ 1,400	\$ 1,000	\$ 2,400
時間あたり吸収減価償却費	\$ 0.5708	〃 40	〃 29	〃 69

96

阪南論集 第14巻第2号

計	\$ 1,440	\$ 1,029	\$ 2,469
アイドル・タイム・コストは3週間504時間につき時 間あたり\$0.5708の減価償却費が発生する			
	\$ 288		
控除：吸収減価償却費	〃 69		\$ 219
設備Ⅱ実際直接原価			\$ 2,688
総実際直接原価			\$ 7,513

事例Ⅳ

差異分析			
設備Ⅰ	予 想	実 際	差 異
直接労務費と オペレイティング・コスト	\$ 4,440	\$ 4,444	\$ ( 4)
アイドル・コスト	〃 143	〃 381	\$ (238)
計	\$ 4,583	\$ 4,825	(\$ 242)
設備Ⅱ	予 想	実 際	差 異
直接労務費と オペレイティング・コスト	\$ 1,558	\$ 2,469	\$ (911)
アイドル・コスト	〃 134	〃 219	〃 ( 85)
計	\$ 1,692	\$ 2,688	\$ (996)
総 計, 差 異	\$ 6,275	\$ 7,513	\$ (1,238)

このような時間志向的会計の特徴としては次のような諸点があげられる<sup>(32)</sup>。

1. 時間数は原価累積に関して最も一貫した表現形式を表わす。
2. 減価償却費、租税など時間的に表現すればアイドル・コストの測定及びその利用度を明確に判明できる。
3. 経営活動水準の変化に対する原価は製品単位あたり時間や時間あたり金額によって容易に判明される。
4. 設備能力時間あたり金額の表示は設備能力間の比較、及び期間比較を可能にし、それはオペレイティング・コストを改善するのに有用である。

5. 製品単位あたり能力時間は製品原価算定及びその予測、予算編成、経営計画、業績評価その他にとって重要な要素となる。
6. 製品単位あたり時間、能力時間あたりコストは経営の改善にとってより良き情報を提供する。

ところで殆んどの会計専門家は収益が生産過程で稼がれると同意しながら、利益の認識は販売時点迄おくらすことを好んでいるのであるが、関連原価計算の立場からすれば、諸原価はもし未来の期間の収益に関連し、その期間の収益に適切に対応されるならば、その時にのみ原価は繰延べられるという立場をとっている。同様の概念を全ての原価に拡張して適用して「全ての原価が繰延べられようと死滅しようとそれらは収益に衝激を持ってきたか或いは持とうとする範囲においてのみその収益に関連する、<sup>(33)</sup>」とバチスタ、グローニングヒルらは主張する。従って死滅した原価は更に収益に対応せしめる費用としての原価と、収益に関連せず適切にロスとして分類すべき原価に区分しなければならない。関連原価計算は原価と収益を適切に対応せしめる試みであることは明らかである。「費用、収益対応の手続は利益創出において影響を及ぼした原価のみがその収益チャージされるべきである<sup>(34)</sup>」ということが必要とする。

またアイドル・キャパシティーを用いて次期に生産されることのできる余分の製品数量を当期に生産しようとする経営者の意思決定は必ずしも固定製造間接費による経済性に帰因しない。このような固定製造間接費はロスと考えられるべきである。一旦このロスが分離されると残りの原価はその期間の収益の生産に貢献を行ったことを意味している。この概念を適用すれば収益に賦課する製造原価は販売に直接比例して変化することになる。生産能力のみに基づいた正常配賦率を用いて固定費を配賦するという観点から、ある設備が年間\$100,000の固定費を生ぜしめ、最大生産能力が40,000単位とすれば単位あたり固定費は\$2.5となる。これは現実の生産高や販売量により影響されない固定費額である。これを基準として種々

のレベルの売上にチャージし得る固定費額は次のようになる。

売 上 @\$10	固定費の配賦額	未 吸 収 間 接 費
\$ 100,000	\$ 25,000	\$ 75,000
" 200,000	" 50,000	" 50,000
" 300,000	" 75,000	" 25,000
" 400,000	" 100,000	" 0

この未吸収間接費は繰延べられるか当期にロスとして相殺される。関連原価計算論者からすれば次期の売上が当期の最大生産能力を越えるなら、そして変動原価が上昇すると予想されるならこの未吸収間接費は繰延べられよう。

グローニングヒル、バチスタらの展開した関連原価計算概念は直接原価計算概念とは異なる。その一点は直接原価計算は原価とロスを区別しないのであり、その二点はいかなる場合も固定間接費を繰延べない。生産が最大であろうと最小であろうと、売上が高かろうと低かろうと関係なく当期の収益に対応せしめてしまうのである。しかし「固定費は必ずしも全面的にその期の費用として処理されなければならないことはない。<sup>(35)</sup>」経営活動に用いられたいかなる原価要素も生産された製品が収益を獲得したと認められたときにのみその収益に賦課されるとペイントらも主張している。彼等はさらにロスを次のように定義している。すなわち「収益に対する原価として吸収される費用に比べて、ロスは利益や代償なしに発生した原価である<sup>(36)</sup>」と。

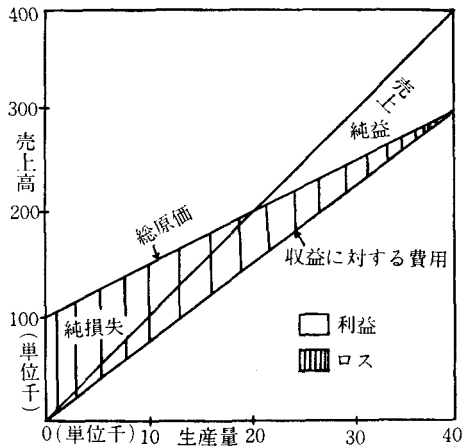
ロス吸収されなければならないが、それは営業利益が確定された後に分離される。この基準でいけば売上に対する費用の関係は一定となる。次の事例で費用は売上の75%となり各々の場合、総益が売上の25%となっている。生産及び販売の水準が異なる場合のそれぞれの営業成績は次のようになる。

事例 V

生産、販売水準が異なる場合の営業成績  
変動費 @ \$ 5  
固定費 @ \$ 2.5

生産数量	売上	費用	営業利益	売上高に対する%	ロス
40,000	\$ 400,000	\$ 300,000	\$ 100,000	25%	\$ 0
40,000	" 300,000	" 225,000	" 75,000	"	" 25,000
40,000	" 200,000	" 150,000	" 50,000	"	" 50,000
30,000	" 300,000	" 225,000	" 75,000	"	" 25,000
30,000	" 200,000	" 150,000	" 50,000	"	" 50,000
20,000	" 200,000	" 150,000	" 50,000	"	" 50,000

表 2



上の図では費用が直接に販売と共に変化することを示しており、売上純益を示す二本の線の広がり25%の営業利益を示している。総生産費用線を図上に描けばアイドル・キャパシティー・ロスが表われる。生産及び販売が40,000単位の最大能力にあるとき、ロスは生じない。図は純益がアイドル・キャパシティー・ロスの吸収された後にあらわれることを示している。

注

(1) 宮本匡章『無効費用の理論』千倉書房 昭和42年, 137頁。  
(2) Ferrara, W. L., "Idle Capacity as a Loss-Fact or Fiction" *The Accounting Review*, Vo l. XXXV, 1960, p. 495.  
(3) *ibid.*, p. 496.  
(4) *ibid.*, p. 496.  
(5) Schlatler, C. E., "Fixed Expense" *The Accounting Review*, Vo l. XX, January, 1945. No. 1. p. 157.  
(6) 香場嘉一郎『原価計算論』中央経済社, 昭和51年, 62版, 24頁。  
(7) 前掲書 24頁。  
(8) 原価計算基準 第一章 三。  
(9) 太田哲三, 黒沢清他著『解説原価計算基準』中央経済社, 昭和45年, 37版, 79頁。  
(10) 前掲書 79頁。  
(11) Battista, G. L. and Growningshield, G. R., "Absorption, Direct or Relevant Costing?" *N. A. A. Bulletin*. August, 1964, p. 11.  
(12) Cooper, H. E., "Elimination of Fixed Overhead Expense from Inventory and Production Costs under the Standards Cost Plan" *N. A. C. A. year Book*, 1936. p. 317.  
(13) *ibid.*, p. 318.  
(14) 山形休司『原価理論研究』中央経済社, 昭和43年, 180頁。  
(15) 前掲書 180頁。  
(16) Clark, C. L., "Fixed Charges in Inventory" *N. A. C. A. Bulletin*, April 15, 1947, p. 1014.  
(17) *ibid.*, p. 1014.  
(18) *ibid.*, p. 1014.  
(19) Vatter, W. J., "Limitations of Overhead Allocation" *The Accounting Review*. January, No. 1, 1945, p. 163.  
(20) *ibid.*, p. 163.  
(21) *ibid.*, p. 163.  
(22) *ibid.*, p. 171.  
(23) Schlatler, C. F., "Fixed Expense" *The Accounting Review*, Vo l. XX, January, 1945. No. 1, p. 159.  
(24) *ibid.*, p. 159.

- (25) *ibid.*, p. 160.
- (26) *ibid.*, p. 160.
- (27) *ibid.*, p. 160.
- (28) *ibid.*, p. 162.
- (29) Wycoff, D. W., "Direct and Idle-Time Cost Accounting" *Management Accounting*, N. A. A. December, 1974, p. 36.
- (30) *ibid.*, p. 36.
- (31) *ibid.*, p. 37.
- (32) *ibid.*, p. 37.
- (33) Battista, G. L. and Growningshield, G. R., "Absorption, Direct or Relevant Costing?" *N. A. A. Bulletin*, 1964. August, p. 17.
- (34) *ibid.*, p. 17.
- (35) *ibid.*, p. 17.
- (36) Paton, W. A. and Littleton, A. C., *An Introduction to Corporate Accounting Standerds*, American Accounting Association, 1940. p. 93.  
中島省吾訳『会社会計基準序説』改訳版 森山書店, 昭和47年, 154頁。

#### 4. おわりに

企業の利益測定と相俟って管理的側面の必要性に伴い能率的経営活動が重視されてくるのであるが、そこではアイドル・コストの分離が認識され重視されなければならない。従来のプロダクト・コスト、ピリオド・コストの原価範疇から更にオペレイティング・コスト、アイドル・コストの原価範疇の提唱は装置工業を眼目においているとはいえ、オートメーションの進行とともに、より生産の能率面が前面に押し出されてきたことを意味している。管理面が重視されていると共に一面において費用収益対応の原則の重要性の相対的低下をもたらしたことは否めないが、この両者を折衷したものがバチスタ、グローニンヒルズの考案である。生産時点、販売時点の同一視的管理方法を模索するのは技術的考案の短所である。企業活動において原価の発生は生産時点であり、収益の実現は販売時点であ

る。これを明確に認識しながらロスの分離を行う事がより賢明であり、経営活動にとってより有益である。特に現在の不況時に設備の不完全操業、在庫量の増大という現象を呈しているとき、このような措置は必要である。