

アイドル・コストの期間原価性

松 岡 俊 三

1. はじめに

アイドル・コストの発生原因としてキャパシティーの最大利用が企業の外部条件との関係で常に維持できないことが考えられる。現在の実務では必然的にアイドル・コストのある部分が製品原価に含まれる結果となる。それは間接費の配賦率の算定基準となる操業度に正常操業度を用いたり、また予算操業度を用いたりするからである。アイドル・コストの問題は古くて新しい問題であり、製品原価算定に重点が置かれていた時代にはアイドル・コストをも含めて原価をいかに正確に製品へ配賦すべきかに専念しがちであった。原価管理の台頭とともにそれは反省せざるを得ない。ここでは、そのアイドル・コストの発生する背景およびその定義、そしてそれを分離するためにいかなる操業度を基準操業度として選んだら良いか、更にアイドル・コストを用役潜在性の立場から、又、棚卸資産評価の観点から考察してみる。

2. アイドル・キャパシティー発生 of 必然性

資本主義経済はその進展に伴って経済全般的には生産が無計画性となり、「生産の無計画性から過剰生産を引き起し、失業や生産設備の遊休などの無駄を生ずる。」¹⁾ 個々の企業の観点からは出来る限りの厳密な予測をたて、短期及び長期の計画を設定するのであるが、往往にして経営外部の市場状況と企業の生産能力とが順応しないことがある。企業は利益を追求し、益々、自己資本を増殖して行こうとするのは自明のことである。企業の側からみると、経営が大規模化になる背景は機械設備などの新しい技術開発による変遷、技術進歩による更により資本集約的工業への絶えざる変化が存在したことは言うまでもない。それと同時に新しい機械や大規模化した機械等を採用する場合、必然的に発生する巨額な固定費用が製品の適切なる価格の維持と販売量の確保とにより獲得される収益により十分に補償されるという社会経済的な受入態勢もまた不可欠の条件である。しかし、この「企業の大規模設備により発生する固定費が社会経済により補償されるという条件は満たされるとは限らない。」²⁾

企業の「プラントは、しばしば拡大する市場の長期的観点から建設される。」³⁾ 成長する少年の

最初の一着のロング・パンツのように、はじめに予期された、そして、計画されたアイドル・キャパシティーというものが存在するのである。製品需要が増大するときプラント、キャパシティーのより多くが利用され、ついには更に多くのキャパシティーの拡大が考えられるのである。「このようなタイプの計画されたアイドル・キャパシティーは製造品目の原価とは関係がない。」⁵⁾ 全く異った目的に対して故意に発生したそのような原価を棚卸資産化する合法的な理由は存在しない。もう一つの観点からアイドル・キャパシティーの存在する場合がある。販売量が漸次、減少し、受注残が減ってくると企業はフル操業で活動する余地がなくなる。そこでアイドル・キャパシティーが発生するがこれらの諸原価も製品やサービスを生産するのに関係はない。「もし工場の閉鎖前に、そして操業活動の最終時点でそのプラントの最終製品が完成するとき、全部原価計算規則と、アイドル・キャパシティー・コストをも全て製品へ配賦するという観点から製品原価を算定すれば、天文学的数字となり、そして明らかに不合理な原価となる。」⁶⁾

利用可能なキャパシティーと実施あるいは現実のキャパシティーとの間に差異が有り得るというのは近代経営の中心問題の一つであってオーバー・キャパシティーの傾向を歴史的に持ち続けているアメリカでは特に関心のある問題である。「殆どどの工業で経営者はアイドル・キャパシティーを全く避ける方法は存在しないことを知っている。」⁶⁾ しかし他の重要な考察と共にこれを可能な最底レベルに下げしておくための努力は継続的に行なわれている。意思決定の決定要因であるアイドル・キャパシティー・コストの金額に管理者が重大な興味を寄せているのは事実である。会計担当者は経営に現在のアイドル・キャパシティー・コストについて情報を継続的に提供しつづける職分にある。その報告は十分に詳細で、管理者にしてアイドル・キャパシティー・コストの金額に影響を有する生産能力の変化に関して決定をなさしめるものでなくてはならない。「アイドル・キャパシティー・コストがとりわけ研究開発領域、販売管理領域といった企業の他の分野にも起り得ることは注意すべきである。」⁷⁾ 管理者は適切なるキャパシティーの操業度を決定しなければならない。当期の予想される需要に照らして利用されるキャパシティーがいかなる利用度を持っているか評価しなければならない。この決定を行うにつけ、現在の需要、未来の需要を超過するキャパシティーを維持するのに含まれる原価は非常に重要となる。これらは経営意思決定の直接の結果であるところの原価である。その金額は望まれたプラントの生産準備の状態にある程度、依存するであろう。もし管理者がそのプラントを直ちに生産が出来る状態にしておくことを望むならば、その原価はより高くなるだろう。そこには他方、変動費として分類される直接労務費をも含むことになるだろう。もし、生産開始まで、かなり長い時間の遅れが認められるならば、そのキャパシティーを維持するための原価は比較的低くなることは明らかである。

企業の意思決定の観点からは物理的及び機能的キャパシティーにおおいて関連がある。たとえば、販売増加に直面して追加のアウト・プットが現存のキャパシティーで対処できるか、新しいキャパシティーの購入が必要か、更にまた両者で対処すべきかといった検討が必要である。企業がキャパシティーを購入するという意思決定はその物理的耐用命数に基づいて行うというより、むしろ絶えまない技術革新、競争の中で自らが打ち勝つために経済的耐用命数にウエイトをおいて行う。

そしてその耐用命数を決定することがはなはだ困難なのである。新しい機械を購入する事に決定されれば、その資本的支出の決定にあたって第一に追加キャパシティーの獲得原価とその予想利用によって得られる売上高の分析も必要である。

近時、「製品の高度の精度が要求されるようになってきたし、熟練工の不足から高価な専門機械や用途の限定された万能機械の利用がふえてきた。このためキャパシティーの不働時間が生ずると固定性の強いキャパシティー・コストの配賦額が急に高まる傾向が生じてきた。このため間接費の管理にはキャパシティーの不働時間管理が重要となってきた」⁸⁾のである。キャパシティーの不働時間の原因を明らかにすることにより不働時間を減ずるために何をなさねばならないかわかる。しかし、原因究明を通じてだれが責任を負う必要があるかを確定する必要がある。さらに工程が連続している場合、各工程に生産能力の違いがあると最も小さい生産能力の工程が隘路となり、他の工程がそれよりも大きくとも隘路となっている工程の生産能力以上に生産することが経済上適当でなくなる。この隘路を克服するために①外注の可能性、②残業時間の増加、③設備の拡大などが分析される。「しかし、この隘路克服策を採る前にいかなる工程に隘路があり、いかにどの不働生産設備費が発生しているかを知る必要がある。」⁹⁾

プラントに関連して多額の固定費が発生するのであるが、「固定費は全部をやみくもにプロダクト・コスト化することが賢明であると考えられてはならない。」¹⁰⁾固定費をプロダクト・コストから除外することについて理由づけができれば、当該固定費は年度末における損益計算書にアイドル・コストとして表示すべきである。固定間接費が棚卸資産を現在の場所及び状態へもたらすことに直接に拘りを持たなければ、その棚卸資産の評価額には含まれない。生産活動に有効でない固定費を非原価項目とすることの合理性を認め、固定費の全部又は幾分かがプロダクト・コストに含まれていない場合には、そのことを開示条件としてその固定費ぬきの原価数値を製品製造原価とすることが可能であることはいうまでもない。

アイドル・キャパシティー概念が工学的観点から重要であり、会計的観点からは重要でないという論理は否定されるべきである。会計担当者の最も重要な責任は第一に利益の決定である。それを経営者へ知らしめることは困難な仕事であるが重要である。技術者達は、しばしば直接労務費のごとく直接原価が存在しない限り、アイドル・キャパシティーは何も原価を累積しないと信じるように導かれている。しかし経験から現存のアイドル・キャパシティーが原価をコンスタントに発生せしめるかのように考えられているのは打消しがたい事実である。たしかに「個々の企業の観点からキャパシティーの物理的能力を十分利用されることが予期されないにも拘らず、会計的に妥当な意思決定が行なわれるならば、そこで発生するロス唱えることは“利益測定目的”のためには賢明でない」¹¹⁾かもしれない。しかし、アイドル・キャパシティー・コストを生産計画の観点からと同様に意思決定の観点からもキャパシティーの物理的能力とその現実の利用との間の差異に関して言及することは多分に有益である。「社会経済の観点から、この“未利用キャパシティー”に論及すること、そしてそれが我々の経済にとってロスとして認識することは更に有益である。」¹²⁾ たしかに、企業の利益測定の観点から関連するのはキャパシティーの予想利用命数である。機械の物理的

能力がどんなであれ利益測定には関係ない。機械類や設備は利用可能な命数、即ち予想利用命数に照らして購入され、物理的命数に照らして購入されるのではない。それ故に「予想利用命数の間の予想産出量にわたり、キャパシティーの獲得原価を償却するのは全く合理的なようである」¹³⁾とされる。しかし現実には生産される数量を決定するには困難性を伴う。更にキャパシティーの減価償却費は生産量に依存するというより時間に依存して発生するように考えられる。キャパシティーの年々の生産高は必ずしも一定しない。否、一定しないのが常態である。即ち操業度は絶えず上下し、「アイドル・キャパシティーは常に存在するものである。」¹⁴⁾ 全期間の生産高がキャパシティー原価を負担すべきという立論はあるべき対応関係を歪みなく認識するための理論構成の設定であって現実の描写ではない。従ってアイドル・コストを否定するものであってはならない。アイドル・キャパシティーと利益測定とを関連づけてみると「会計的観点からアイドル・キャパシティーの概念は存在しない」¹⁵⁾とは主張し得ないように思われる。フェアラーはロスとしてのアイドル・キャパシティー概念が利益測定とは一貫しないと主張するのであるが、しかし、現実には平均販売予測上の変化や固定資産の利用寿命に変化が起きればアイドル・キャパシティーに帰因するロスを発生し得ると言えるのではなからうか。

アイドル・キャパシティーの発生するのは単に製造部門の責任でなく、それは組織の他の部門の責任でもある。たとえば販売部門、マーケティング、又はトップマネジメント部門であることもあり、さもなくば、取締役会議の政策決定の責任であることもある。決して製造部門のみの過失ではない。この「アイドル・キャパシティー・コストは生産指向的ではないし、経営組織の個々の部分に相互に責任の存在することが多い。」¹⁶⁾ 重役会議が反対を押し切って広告キャンペーンを打切るならば、その結果、販売は減少し、やがてアイドル・キャパシティーのプラントを生ぜしめることになる。だからといって製品により高い原価を付する相当の理由は何も存在しない。従来、原価管理といえ、中堅管理者以下の仕事とみられていたが固定設備の激増、したがって固定費の増加に伴い、最高経営者の原価管理に果たす役割が重視されてきた。最高経営者は企業全般にわたり経営管理に対して広範な最高責任と権限を持つものであり、通常、社長を中心とする重役たちである。彼等は「原価管理の基本方針及び基本計画を決定し、これを実行させ、このための制度を定め、確立しなければならない。更に原価管理のスタッフ組織を統率し原価意識を強めるように諸部門の管理者を通じて従業員を意欲づけること」¹⁷⁾を行なわなければならない。ブロッカーは標準原価差異などの処理に関してではあるが、「不能率による差異は直接、損益へチャージされるべきである」¹⁸⁾と述べている。そして市況の変化等、「管理統制外の条件に起因するならば棚卸資産、売上原価等へ賦課されるべきである」¹⁹⁾と。この論法を更に拡大解釈すると管理統制しうるものによるときはロスとして、管理統制しえないものによってコストが発生すれば原価項目として製品など棚卸資産へ賦課すべきといった意味にとれる。キャパシティーの管理は明らかに企業の管理統制しうるものであり、その不能率は企業の責任である。単に製造部門のみでキャパシティーは管理し得ないがトップ・マネジメントによっては管理しうると思われる。そのキャパシティーの不能率に起用するアイドル・コストは製品原価とすべきでなく、期間的処理に付すべきである。

- 1) 三代川正一『経営学精義』改訂版 税務経理協会 昭和46年 60頁。
- 2) 宮本国章『無効費用の理論』千倉書房 昭和42年 102頁。
- 3) Bartenstein, E., "Different Costs for Different Purposes," *Management Accounting*, N. A. A. August, 1978, p. 45.
- 4) *loc. cit.*
- 5) *loc. cit.*
- 6) 小倉栄一郎「アイドル・キャパシティー論争」『会計』第87巻6号 昭和40年6月 23頁-24頁。
Weinwurm, E. A., "The Importance of Idle Capacity Costs," *The Accounting Review*, Vol. XXXVI, No. 3. July. 1961. p. 418.
- 7) Weinwurm., *ibid* p. 419.
- 8) 松本雅男『原価管理』四版 白桃書房 昭和50年 144頁。
- 9) 同上 165頁。
- 10) 番場嘉一郎「原価計算基準の再検討」『税経通信』第32巻2号 昭和52年2月 6頁。
- 11) Ferrara, W. L., "The Importance of Idle Capacity Costs-A Rejoinder," *The Accounting Review*, vol. XXXVI No. 3. July, 1961, p. 423.
- 12) *loc. cit.*
- 13) Ferrara, W. L., *Op. cit.*, p. 422.
- 14) 小倉栄一郎 前掲論文 28頁。
- 15) Ferrara, W. L., "The Importance of Idle Capacity Costs-A Rejoinder," *The Accounting Review*, Vol. XXXVI No. 3. July, 1961, p. 422.
- 16) Bartenstein, E., "Different Costs for Different Purposes," *Management Accounting*, N. A. A. August, 1978, p. 45.
- 17) 松本雅男『原価管理』四版 白桃書房 昭和50年 43頁。
- 18) Blocker, J. G., "Mismatching of Costs and Revenues." *The Accounting Review*, Vol. XXIV, Jan. 1949. No. 1. p. 42.
- 19) *loc. cit.*

3. 操業度とアイドル・コスト

経営活動の能率を測定するのか、適正なる原価配賦に重点を置き、費用、収益の対応の公正化を図るかにより、たとえば実現可能最大操業度を用いるか、正常操業度を用いるか、また予算操業度を用いるかが異ってくる。ブロッカーは「アイドル・コストの発生原因として生産の季節性、操業度が標準から離れた場合、更に操業度の標準自体が不適切な場合がある」¹⁹⁾としている。彼は生産の季節性によってアイドル・コストが発生する場合、繰延項目として処理し、実際操業度が標準から離れた場合には、それは直接に能率、不能率に起因するから損益勘定へチャージすべきと主張する。更に操業度の標準自体に不適さが存在する場合のアイドル・コストは棚卸資産、売上原価へ配賦すべきであると主張するのである。この考えは発生した原価が原則として製品へ配賦されなければならないこと、そして費用、収益を適切に対応させなければならないことが念頭におかれているように考えられる。しかし能率・不能率に起因するコストは直接に損益勘定へチャージすべきであるとして主張していることは注目される。

全部実際原価計算は勿論、棚卸資産の中へアイドル・キャパシティー・コストを含める結果となる。このため全部実際原価計算システムはあまり用いられない。「ダイレクト・コストिंगを別にすれば、選択すべき道は全部正常原価計算である」²⁾とされる。正常操業度に基づいた製造間接費率を利用すれば、勿論、当期の生産量に依存しない単位原価となる。更に生産しない原価が、この制度の下では直接に損失として差し引かれる。しかし、この損失は全面的にアイドル・キャパシティー・コストを表わしているとは考えられない。「アイドル・キャパシティー・コストが実際に製造原価から除かれるのは期間原価の配賦率が実現可能操業度に基づいて計算され、工場設備の変化に伴って、その製造能力が変化するときだけ、その配賦率が変更されるような場合に限られる。」³⁾しかし、現実にはそのようなことはないし、アメリカ会計協会の数多くの調査研究で集められた資料によってもこうした実務は殆んど行なわれていないことがわかる。ここに長期的な製品単位原価の概念が短期的な期間損益計算にはそぐわないという結論が導かれるようである。この場合の欠陥というのは「目的に対して誤った原価概念が選ばれたということ、即ち、長期的原価概念が短期的業績測定に用いられた」⁴⁾ということにある。しかし、経営政策や管理会計に関しては長期的観点から語られてきた。「会計に関する如何の過失も最終的には暴露されるようになっているという意味で、会計は長期的吟味に因っている。」⁵⁾会計問題は財務報告のために、より短期へと企業の継続性を粉砕することであるから会計専門家が目的が何であれ、原価を計算する最終の日があるというのは論理にすぎないが、会計専門家が利益決定に骨を折るとき、報告する数字の長期的意義は留意しなければならない。

実務的には何年かにわたる期待された販売高の平均を基礎にしてキャパシティーを測定し、正常操業度に基づく間接費配賦を行うが予測により期間に割当てられた製造間接費と正常間接費配賦率により変動費化されて製品に配賦されたその金額の総計との間には間接費配賦過不足額が生じる。この間接費不足配賦額全部がアイドル・コストではない。固定費、即ち期間に関係ある原価についてのみアイドル・キャパシティーの損失の可能性が存在し、変動費はその契機はあり得ないからである。期待どおりでなかった操業度に対するこの種の固定費の額は損益計算書に計上されるべきである。「遊休設備原価がその発生した期間の費用として処理されるべきであるということは一般に認められている」⁶⁾ようであるが操業度を決定するために一般に用いられている実務によれば、製品原価の計算に用いる間接費配賦率に正確に計算できないアイドル・キャパシティー・コストを含める結果となっている。間接費配賦率の基礎となる操業度が過去の実績や予算操業度に基づいて毎年改定される場合には原価を配賦する基礎となる操業度が実現可能操業度以下となることもある。このようにして遊休設備に関連して発生する期間原価も製造原価に含められてしまう。標準原価計算論者や能率意識ある技術者が支持する説は、製品の予定原価はそれが適切に計算される限り、製品の唯一の実際原価であり、「適切に算定された予定原価から離れた実際原価はどのようなものであっても必然的に不働設備機械、浪費、不能率による非生産的原価であり、したがって収益に対して直ちに対応せしめる」⁷⁾べきである。年間の予定操業度としては一年間に実現が予想される操業度を選ぶのでなく「技術的に達成可能な最大操業度を選ぶことができるとし、損益計算書にアイ

ドルの固定費が期間原価として表示されるようにすることが望ましい⁸⁾のである。「アイドル時間は生産設備のその最大のアウト・プットの可能性に対して利用されなかった能力を維持することから結果として起る。」⁹⁾しかし、これらアイドル時間の原価という概念は明白ではない。物理的にはプラントがアイドルであるからといって余分の原価は発生しないであろうから。アイドル・キャパシティー差異の原価測定を創造するのは操業度ベースに反応する固定費である。強調されるべき点は「操業度に反応する固定費」という句である。固定費は関連する範囲の拘束内でプラントの利用に関係せず、しかも変化しない。「もし原価が固定的であればプラントがアイドルであるが故に余分の原価の発生はあり得ない。」¹⁰⁾これら原価はプラント・キャパシティーの状態に関係なく継続して発生する。それ故にアイドル・キャパシティー差異により測定されたアイドル・コストは固定費の吸収を通じて利用される操業度ベースの一函数である。そしてプラントがアイドルであるために“発生”した原価の函数ではない。ケラーによれば、アイドル・タイムとは経営活動の休止時間であり、材料の欠亡、設備の破損、あるいは避けられるか否かに関係なく監督の誤りなどから起る機械や労働に関する失われた時間とされ、それらの原価を配賦するにあたり「アイドル・コストは別の経営上の費用勘定で明らかにされ、そして製造間接費項目とみなされる」¹¹⁾とされているのであるが、アイドル・キャパシティー・コストは原価であり得ないように考えられる。アイドル・キャパシティーに関する原価差異がアイドル・プラントの“真”の原価を測定し、プラントのアイドルネスの因果的要素を分離するという伝統的意見が存在する。会計専門家により計算されるアイドル・キャパシティー差異は測定された金額表示としてのこのロスを示すことになるのであるが、このアイドル・キャパシティーに関する原価差異は、その率が基礎とされている時間の函数であり、原価発生の函数ではない。

アイドル・キャパシティー・コストを含む間接費差異の測定に関連する問題として製造間接費予定率算定の基礎となる操業度を理論的最大操業度に求めるべきか、それとも実現可能最大操業度に求めるべきか、あるいは正常操業度か、予算操業度とすべきかについては問題とされるところである。「理論的最大操業度は長期にわたり達成できないから、この基準は実際的な手続として恐らく認められない」¹²⁾であろう。

正常生産能力 (Normal Capacity) とは抽象的であるが具体的にいかに解するかについて見解が分かれている。アメリカでは一般に次期、又は将来数期間における平均操業度とみられるのである。「ドイツでは実現可能最大操業度を正常操業度とみる。」¹³⁾アメリカ方式においては期待売上高の変化に伴い正常操業度が変わるため変動予算表を作り直さねばならない。正常操業度概念にはさらに理論的最大操業度、実現可能最大操業度、平均操業度、見積操業度などの意味を含むといった見解¹⁴⁾もある。理論的最大操業度及び実現可能最大操業度は物的生産設備能力を基礎とするものであり、平均操業度及び見積操業度は部分的には物的生産設備能力を基礎におくが主として販売能力によって左右されるものである。このように正常操業度概念は複雑なものであり、その関わりからすれば「正常操業度概念は利益に対してよりも、第一に原価と価格設定に関連したものである。」¹⁵⁾プランニングやコントロール目的のためにも正常操業度を設定することには多くの利点があるが、こ

の概念がなすべきところのものは実際原価と正常原価には如何の差異が発生したかを明らかにすることである。この原価差異はアイドル・キャパシティーの原価である操業度差異と予算差異へ分けられる。正常操業度法が製品単位原価から操業度差異の影響を排除するが企業の利益決定から全面的にはアイドル・キャパシティー・コストの影響を排除しない。正常操業度が適用される期間にアイドル・キャパシティー・コストを表わさなければ意味がないし、そうでなければ経営能率、管理業績の測定を奪うことになる。正常操業度の概念は循環変動が季節的変動と同様に操業度変化に影響を与えるところで用いられるのである。「ノーマル・キャパシティーは長期的概念と短期的概念の中間に位置するものである。」¹⁶⁾ 間接費の配賦超過額や配賦不足額がゼロ・ポイントまで相殺するであろうと信じることは今日でも妥当であろうか。一年の平均予想販売高がその間接費の配賦超過額と配賦不足額を均合わす十分な正確性をもって決定し得るのだろうか。そして不況時の間接費配賦不足額が好況時の間接費配賦超過額と均り合うだろうという景気循環概念を現代にもあてはめ得るのだろうか。「景気循環変動の規則性を信じたのは第二次大戦以前の時代である。」¹⁷⁾ 今日、専門家は大変用心深くなっている。数年先のことを正確に予測することは不可能であろう。そのような予言を行うにあたってあまりにも多くの現象の変化が存在する。景気循環変動の期間、回数、そして他の面を前以って予測することは困難である。

原価計算システムにおいてアイドル・キャパシティー・コストの測定には代表的に二つの方法があるとされている¹⁸⁾。即ち予算操業度を用いて、第一法として操業度差異 = $\frac{F}{V_b} (V_a - V_b)$ 、能率差異 = $\frac{F}{V_b} (V_s - V_a)$ 、第二法として操業度差異 = $\frac{F}{V_b} (V_a - V_s)$ の測定である。但し、F: 固定費予算, V_a : 実際操業度, V_b : 予算操業度, V_s : 標準操業度としている。固定費は能率の良否を反映するものではないから理論的には第二法が良いとされる。予算操業度は短期的観点に基づく当期達成目標を表わすものであり、基準操業度を予算操業度をもってすればアイドル・コストは短期的業務能率測定の尺度になるとされているのである。予算操業度をもって基準操業度とするのがよいという根拠は、予算操業度が複雑な予算編成過程を経て定まり、その過程において実現可能操業度との差異であるアイドル・キャパシティーを予測し、その機会損失をあらかじめ分析し、またアイドル・キャパシティーの利用可能性を検討することが当期及び次期以後のプランニングのために有用な情報となるということである。「予算操業度は当期の達成目標であり、実際活動とのアイドル・キャパシティーに関するインフォメーション・フィードバックはキャパシティーの利用を促進し、短期業績測定のために有用な情報となる。」¹⁹⁾ しかし、このアイドル・コストの意味は真に最大アウト・プットの可能性に対する未利用部分を表わしていない。予算操業度を用いることにより、保有するキャパシティーの真の完全利用を促進はしない。この予算操業度を利用するのは多分に原価配賦の適正化が脳裏で重点を占めている。

実現可能最大操業度は経営者の過去においてなされた戦略的意思決定によって定まり長期的観点を反映するものである。実現可能最大操業度を基準操業度として選ぶならば、明らかに間接費率は他の操業度を基準にする場合に較べて低く、したがって各間接費差異もこれに応じて低く測定される。デコスターによれば「実現可能キャパシティーは緊密に物理的、工学的観点に関連しているの

である。』²⁰⁾ それは一定の資本設備と共に 時間単位あたり生産され得る最大の物理的アウト・プットを表わしている。実現可能最大操業度は生産設備を変更しない限り変動予算表を作成し直す必要はない。この操業度の決定は技術家の任務であるが、人間作業が重要な役割をつとめている工場では通常、次の算式²¹⁾により、実現可能最大作業時間を見積り、更に製品1単位あたり標準作業時間で除して実現可能な最大生産量を決めるのである。

実現可能最大作業時間数＝年間稼働日数(暦日数－休日数)×1日の実働時間数(拘束就業時間数－正常休憩時間数)×直接工数×正常出勤率×(1－正常遅刻、早退、私用外出時間率)×(1－機械故障、電気中断、正常手待時間率)

アイドル・コストの発生原因を分析することによりプラントの利用度の向上に役立つのであるが、基準操業度として短期的に予定される操業度が用いられる場合、問題点を残すことになる。なぜなら「機械、設備の利用度の正確な測定は、その機械、設備の実現可能最大操業度を基準操業度とすることにより、はじめて可能である」²²⁾ からである。アイドル・キャパシティーに関して発生する固定費の用役を企業の繁栄を目指して最大限に活用することは重要である。たしかに、実現可能最大操業度が適用される限りにおいて、関連費用の総額を収益に対応させるために在庫品に含めて繰延べることができないことは不合理ではある。製品に配賦する製造原価が実現可能最大操業度に対するその期の達成率に、その期の計画された製造間接費を乗じて決定した金額であれば、利益決定に関して不当に多額の製造原価が製品に配賦されないことになるかもしれないし、そのような原価が誤って収益に対応せしめられると言われるかもしれない。しかしながら「製品に配賦される製造間接費が長期的に計画した設備の利用度を前提に決定されるならば、その期間計算から経営者の計画の効果を測定するいっそう良い指標が得られる」²³⁾ し、更に「長期的に期待される経済的成長の基本的動向を合理的に予想することができる」²⁴⁾ のである。

1) Blocker, J. G., "Mismatching of Costs and Revenues." *The Accounting Review*, Vol. XXIV. Jan. 1949, No. 1. p. 42.

2) Staubus, G. J., "Direct, Relevant, or Absorption Costing," *The Accounting Review*, Jan. 1963, p. 69.

3) 染谷恭次郎 監訳『直接原価計算』日本生産性本部 昭和43年 98頁。

4) 同上。

5) Vatter, W. J., "Limitation of Overhead Allocation." *The Accounting Review*, No. 1. Jan. 1945, p. 174.

6) 染谷恭次郎 前掲書 98頁。

7) 宮木匡章 『無効費用の理論』千倉書房 昭和42年 142頁。

8) 番場嘉一郎 「原価計算基準の再検討」『税経通信』Vol. 32. No. 2. 昭和52年2月 4頁。

9) Decoster, D. T., "Measurement of The Idle Capacity Variance," *The Accounting Review*, April, 1966, p. 299.

10) *loc. cit.*

11) Kohler, E. L., *A Dictionary for Accountants*, fourth ed. Prentice-Hall Inc. Englewood cliffs. New Jersey. 1970, p. 223.

12) 宮木匡章 前掲書, 146頁。

R. L. ブラメット著, 染谷恭次郎訳『間接費計算論』森山書店 昭和34年 87頁。

- Brummet, R. L., *Overhead Costing-The Costing of Manufactured Products*, 1957, p. 64.
- 13) 松本雅男 『原価管理』四版 白桃書房 昭和50年 136頁-137頁。
- 14) 宮本匡章 前掲書 144頁。
R. L. ブラメット著 染谷恭次郎訳 前掲書 86頁。
Brummet, R. L., *op. cit.* p. 64.
- 15) Weinwurm, E. H., "The Importance of Idle Capacity Costs," *The Accounting Review*, Vol. XXXVI No. 3. July. 1961. p. 420.
- 16) Decoster, D. T., "Measurement of The Idle Capacity Variance," *The Accounting Review*. April, 1966. p. 298.
- 17) Weinwurm, E. H., *op. cit.* p. 420.
- 18) 佐藤精一 「アイドル・キャパシティーと機会損失」『税経セミナー』 昭和54年1月 7頁。
- 19) 同上 4頁。
- 20) Decoster, D. T., *loc. cit.*
- 21) 松本雅男 前掲書 179頁。
- 22) 松本雅男 前掲書 275頁。
- 23) 宮本匡章 『無効費用の理論』千倉書房 昭和42年 146頁。
R. L. ブラメット著, 染谷恭次郎訳『間接費計算論』森山書店 昭和34年 96頁。
Brummet, R. L., *Overhead Costing-The Costing of Manufactured Products*. 1957, p. 71.
- 24) 宮本匡章 前掲書 146頁。
R. L. ブラメット著, 染谷恭次郎訳 前掲書 96頁。
Brummet, R. L., *op. cit.*, p. 71.

4. サービス・ポテンシャルとアイドル・コスト

棚卸資産や有形固定資産がサービス・ポテンシャルとして観念されうことは比較的容易に理解される場所である。それら非貨幣的棚卸資産はそれ自身販売の対象となるか、あるいは販売対象となる財ないしはサービスの生産、販売にそれが役立つことによって収益の獲得に貢献するのであり、このような意味においてサービス・ポテンシャルを有するものである。非貨幣的資産が収益獲得に対して直接的なサービス・ポテンシャルを有するのである。

伝統的原価計算は凝着と対応の自然の解釈を行っているのである。そして二つの絶対的ルール¹⁾を採り、一つは消極的なものであり、一つは積極的なものである。即ち

- (1) もし原価が物理的的目的物と契約上の権利とに関連づけられなければ資産とは考えられないということ。
- (2) 物理的生産物の一種に対して必要な原価はその種の各メンバーへ配賦しなければならないということ。

たとえば、ある期間にプラントに関して発生する原価は明らかにそのプラントの全生産量の原価の一部である。機械に関して発生する減価償却費等は明らかにその機械の全生産量に技術的にも経済的にも関連するように考えられる。固定設備をはじめとして製造能力全般の取得の原価は、その全生産高によって得られる全収益のためのものであるから「全体的にみれば能力原価は販売収益に

対応する費用である。²⁾しかし、全生産高の予測は不明確であり、便宜上、会計期間に対して直線的方法で費用化せざるを得ない。期間原価という考え方は、この便宜上の会計技術にとらわれていると言われるのであるが、固定資産に内在するサービス・ポテンシャルの総額はサービスの実現化が固定資産の利用に比例して生ずる場合には生産高ないしは利用高を単位として測定すべきであり、「時の経過に比例してサービスが実現化する場合には期間を単位として測定するのが合理的である。」³⁾発生した原価の流れを期間的利益の算定の過程において現在と将来とへ分割することが会計の基本であるというように会計の構造を捉えることができ、資産を未償却原価として、あるいは将来の費用として理解することはむしろ当然の帰結である。換言すれば「資産を未償却原価として、あるいは将来の費用として定義することは原価主義及び原価の期間的配分と調和する」⁴⁾のである。動態論において資産は未償却原価として観念されるのであり、費用は現在の収益に対するチャージである。今期の収益に対応させるために償却した原価が費用であるのである。減価償却の手続によって各期間に配分された減価償却費は原価計算によって製品原価と期間原価とに分類されるのであるが、減価償却費を製品原価として処理する背景には次のような観念が働いている。すなわち「固定資産のサービス可能性はそれが実現されると同時に製品という別のサービスの可能性へ転換される」⁵⁾と考えられているのである。減価償却費が期間原価として処理される場合には、このような用役潜在性は転換しないと考えられるのである。

ところが従来、原価計算においては、あらゆる原価を常に給付単位に関連せしめて考える風潮があるのであるが、そのような考え方は重大な欠陥を持ち、さらに重要な経済現象をおおい隠すことさえある。更に「単位にのみ原価を分割する制度は現実にもしない原価の比例化をあたかもある如く期満する」⁶⁾ものである。

変動原価計算論者は前記ルールの第一点、即ち、原価が物理的目的物、及び契約上の権利とに関連しなければ資産とは考えられないというルールを認めたか、或いは沈目しているように見える。しかし彼等は混乱を起すおそれのある第二点の物理的生産物の一種に対して必要な原価はその種の各メンバーの配賦しなければならないというルールを採った。変動原価計算における変動原価は一会計期間に総額につき変動的であり、固定費はいくらかの会計期間について総額、固定していることを前提している。もし「タイム・ファクターがなければ固定費のようなものは存在しない」⁷⁾であろうし、十分長い期間については全ての原価が変動的とみなされる。しかし期間報告の要請のため会計は期間にしばられ期間について固定費と考えたり変動費とみなさざるを得ない。手工業生産から、やがて完全に機械化されていく経過を考察するとき、「生産の機械化される以前に生産される製品が労働の原価を含み、機械化された後に生産された製品がその労働の原価を含まないと前提することは論理的ではない。」⁸⁾固定費は生産を可能にし、変動費と共に経営活動にとって必要である。全ての製造原価は製品への原価の配賦基準として役立っている「生産事実」と共に製品原価の部分として扱われるべきである。生産事実がなければ、費用として扱われるべきである。変動原価計算論者にとっては製造原価を、製造される製品によって処理されるべき、未定の状態におかれている、変動費部分のみを共にするサービスの獲得とみており、固定費部分は発生期間に死滅するも

のとして仮定している。ゴーイング・コンサーン及び長期的観点から全ての原価は変動原価であり、ダイレクト・コストイングでは固定費を通じて受取られた利益が未来の収益を通じて回復されるべき棚卸資産へチャージされない点においては継続企業の前提の侵害でもある。「変動原価計算は固定資産に具現されたサービスの生産的利用とその浪費との区別を行わない」⁹⁾のである。更に固定費を期間原価として処理してしまう背景にはそのサービス・ポテンシャルの製品への転換を認めていないのである。

関連原価計算のもとでは唯一の基本的前提が必要とされる。即ち「いかなる原価も予想される未来原価や未来収益に適切なる経済的影響を持つならば資産として繰延べられる」¹⁰⁾と。原価が未来に関連を持たなければ当期の製造原価となるか、またはアイドル・コストとなるのである。

留意すべきことは「企業の利益は売上高と同様に生産量にも依存する」¹¹⁾ということである。これは固定資産の中に具現されたサービス・ポテンシャルが生産的に利用されず、製品へ転嫁しないまま死滅するならば損失勘定へチャージされ、サービス・ポテンシャルが生産的に利用されるならば棚卸資産へチャージされることを意味する。企業の繁栄を目指して固定費の用役を最大限に活用することは重要であるが、「固定費を生ぜしめる全ての要素の用役潜在性を完全に利用することはできない。」¹²⁾それは多くの場合、取得された用役が分割できなかつたり、特殊な性質であったり、また市場状態が不安定であるためである。サービス・ポテンシャルに関連させて、ケラーはアイドル・キャパシティーを次の如く定義している。即ち「未利用の生産的サービス・ポテンシャル、一つの機械・経営活動・プラントで未利用のもの、又は部分的にのみ利用されているもの」¹³⁾であると。彼は更にアイドル・キャパシティーがトン数や時間数など追加的アウト・プットが可能であるようなもので測定され、それは計画された利用率において設備を利用することの失敗に起因する差異であると述べている。理論的にはアイドル・キャパシティーは特定時点での生産的に利用されないそのキャパシティーである。その時点が時間的期間へと拡大されるとき、その連続の時点が期間となるのであるが、その利用されないキャパシティーの維持と存立の原価がアイドル・キャ

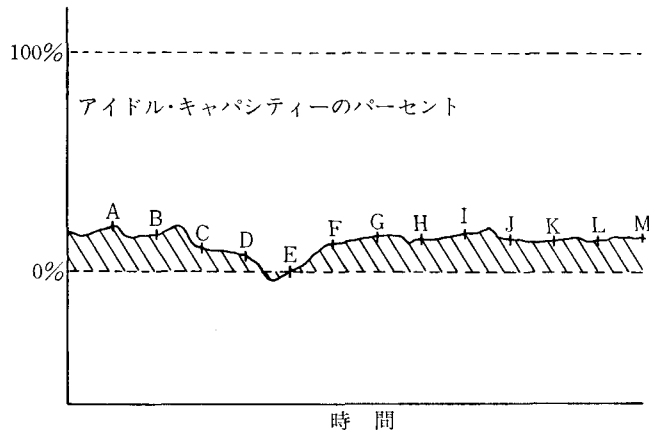


図 時間単位についてのアイドル・キャパシティー

パシティー・コストである。各時点では異った量のアイドル・キャパシティーが存在しよう。「アイドル・キャパシティー・コストは期間原価である。」¹⁴⁾ 前の図¹⁵⁾において二点間のカーブの下部はキャパシティー全体のうちのアイドル・キャパシティーの割合である。これはその期間のアイドル・キャパシティー・コストをトータル・キャパシティー・コストで割ることにより得られる。ときに「負のアイドル・キャパシティーも存在する」¹⁶⁾ ののである。すなわちプラントは相対的に短い期間には標準又は見積られた能力以上で操業することもある。アイドル・キャパシティー・コストが存在するのは期間配分原価の非存続性、即ちその母体たる固定製造間接費が期間的に配分された原価であり、今期が終って次期となれば次期分は改めて配分されるが故に時間の経過と共に消滅し、将来において存続発効すると考えないということ、および利用機会の刹那性、すなわち刻々利用のチャンスは失われ、持続せしめたり、復活せしめることはできないという前提にも立っている。「基本的には固定間接費がサービス・ポテンシャルを持つかどうかである。」¹⁷⁾ 原価は正常なる経営活動の中で全体の未来原価を減じるときのみサービス・ポテンシャルを表わすのであるが、固定費は殆んどの場合そうとは限らない。諸原価を獲得する意思決定が合理的に適切であれば、そのような原価はサービス・ポテンシャルを持ち、サービス・ポテンシャルが使用されたとき、それによって提供された利益に対応させられなければならない。利益の認識が遅れば使用されたサービス・ポテンシャルは棚卸資産形態で遅れなければならない。サービス・ポテンシャルの範疇は次の如き分類¹⁸⁾ される。

1. 未利用のサービス・ポテンシャルの原価。
2. 利用されたサービス・ポテンシャルで未来の損益計算書に関する諸原価。
3. 利用されたサービス・ポテンシャルで当期の損益計算書に関連した諸原価。
4. 浪費されたサービス・ポテンシャルの原価。

上記範疇の1. 2. は貸借対照表項目であり、3. 4. は損益計算書項目である。これら「諸原価は獲得の時点で原価に固有なサービス・ポテンシャルを保持している。」¹⁹⁾ もし、サービス・ポテンシャルが使用されずに尚も存在するならば、すなわち1の範疇に属するのであるならば、その原価は資産として扱われなければならない。サービス・ポテンシャルが利益創造のために使用され、その利益の認識が遅れるならば、その原価範疇は2に属することになるが、これは資産形態で遅れなければならない。サービス・ポテンシャルが当期の利益創出のために使用されるならば、その原価は3の範疇に属することになるが、損益計算書上の費用として扱われなければならない。もしサービス・ポテンシャルが浪費されるならば、即ちもはやサービス・ポテンシャルが存在せず、利益創出のため使用され得ないならば、これは4の範疇に属し、損益計算書上、費用として扱われなければならない。4の範疇の諸原価は真に唯一の期間原価である。それらは利益創出のために貢献しない。それらはサービス・ポテンシャルが浪費される期間の損失として処理されねばならない。そして全て他の諸原価は、それらが創出する利益に関連しなければならないのである。

棚卸資産評価の観点から、生産するために、より多くの原価が発生したからといって、より多くの価値が棚卸資産に加わるとは限らない。時に過大評価された棚卸資産の帳簿価額の切り下げを行

なわなければならない事態も発生する。「近年、棚卸資産評価切下げは販売時に行なうが、生産時点から遅れて行うよりも生産時点で行う方が合理的である」²⁰⁾ ように思われる。それ故に製品はいかなる場合にもアイドル・キャパシティー・コストを含むべきでないと考えられる。棚卸資産は文字どおり資産であるが故にその原価算定は資産の定義の中に含まれる。A・A・Aも資産を予期される経営活動に対して有益な、そして利益をもたらしめるサービス・ポテンシャルの総体として定義し、更に資産価値はそのサービス・ポテンシャルの貨幣価値等価量であると述べている。「棚卸資産はめったに販売価額で評価されない、なぜならそれは実現原則を犯すから。」²¹⁾ 実現原則によれば時価がどのように高騰しても評価益を計上することは許されない。実現主義観点からの資産評価は原価で評価すべきことを意味する。更にこの論理を進めるならばアイドル・コストを排除し、最も低い原価で評価すべきことを意味する。但し現時点までの棚卸資産に要した原価にいかなるものが含まれるか疑問点も多いが、もし資産がサービス・ポテンシャルの総体であるのなら、それらの各々はサービス・ポテンシャルを保持しなければならない。「アイドル・キャパシティー・コストは期待される経営活動にとって利益をもたらしめるかどうか疑問である。」²²⁾ もしアイドル・キャパシティー・コストが棚卸資産化されるなら、費用としてのこれらの原価の死滅は販売時点まで遅れる。この手続は何の価値も生産しない費用の金額によって棚卸資産化された諸項目が過大評価される非保守的資産評価を提供する。そして勿論、実際費用が発生した期間に認識されないという、また膨脹した利益の発生という状況が存在することになる。保守主義の原則の発現とは企業利潤の過少表示により企業外への分配を減じ、企業内留保を増大せしめてその資本蓄積を促進することにほかならない。この観点からも棚卸資産は過大評価されるべきでないし、利潤の過大評価をもたらしてはならない。

- 1) Soter, G. H., Horngren, C. T., "Assets Recognition and Economic Attributes-The Relevant Costing Approach."
The Accounting Review, Vol. XXXVII, July, 1962, p. 393.
- 2) 小倉栄一郎 「アイドル・キャパシティー論争」『会計』第87巻6号 昭和40年6月 27頁。
- 3) 諸井勝之助 「サービス可能性概念と減価償却」『会計』第74巻第2号 昭和31年8月 184頁。
- 4) 清水宗一 「資産の用役性」『企業会計』1979年2月号 16頁。
- 5) 諸井勝之助 前掲論文 184頁。
- 6) Schmalenbach, E., *Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Freiepolitik*. 2 Aufl. Leipzig, 1925, S. 1.
- 7) Fess, P. E., "The Theory of Manufacturing Costs," *The Accounting Review*, Vol. XXXVI, 1961, p. 447.
- 8) *ibid.*, p. 452.
- 9) Staubus, G. J., "Direct, Relevant, Absorption Costing?"
The Accounting Review, Jan. 1963, p. 69.
- 10) Soter, G. H., Horngren, C. T., *loc. cit.*
- 11) Staubus, G. J., *loc. cit.*
- 12) 宮本匡章 『無効費用の理論』千倉書房 昭和42年 146頁。
Brummet, R. L., *Overhead Costing-The Costing of Manufactured Products*. 1957, p. 67.

- 13) Kohler, E. L., *A Dictionary for Accountants*, fourth ed. Prentice-Hall, 1970, p. 223.
- 14) Bartenstein, E., *Product Costing under Conditions of Idle Plant Capacity*, university microfilms international, Ann. Arbor. U.S.A. London England. 1975. fol. 183.
- 15) *loc. cit.*
- 16) *loc. cit.*
- 17) Horngren, C. T. & Soter G. H., "Direct Costing for External Reporting." *The Accounting Review*. Vo. XXXVI, Jan. 1961. p. 92.
- 18) Fess, P. E., & Ferrara., "The Period Cost Concept for Income Measurement. Can it be Defended?" *The Accounting Review*. Vol. XXXVI. No. 4. Oct. 1961. pp. 601-602.
- 19) *ibid.*, p. 602.
- 20) Bartenstein, E., "Different Costs for Different Purposes", *Management Accounting* N.A.A. August, 1978. p. 45.
- 21) *loc. cit.*
- 22) *loc. cit.*

5. お わ り に

短期および長期の観点からアイドル・コストは製品原価から分離して損益計算書へ当期のアイドル・コストを表示するのが良いと考えられる。そこに経営活動の能率測定が可能となってくるのである。企業においては外部の市場状態によりキャパシティーを完全に利用できない時が殆んどであり、そのアイドル・キャパシティー・コストが製品生産目的で発生したのではないことも明らかである。それは期間的に処理するのが妥当であると考えられる。そこで配賦するための基準操業度には実現可能最大操業度が用いられなければならない。用役潜在性の観点からもアイドル・キャパシティー・コストは生産目的に利用されず、未利用に消滅したのであるから勿論製品原価たり得ず、期間原価として処理されるべきである。このようにアイドル・キャパシティー・コストを分離してこそ経営成績の真の表示、能率測定の尺度を管理者、経営者、及び、利害関係者へ伝えることができる。