

## 〔論 文〕

## 対 応 概 念 の 再 考

松 岡 俊 三

## 一 は じ め に

期間損益計算は費用と収益を対応させ、できるかぎり正確な利益を算定することであるが、これが種々の要因により困難となってきたことは周知のとおりである。会計期間が短縮化したこと、企業規模が拡大したことなどにより対応の因果関係の把握が困難となってきたのは勿論のこと、さらに発生主義会計といっても収益の認識は実現主義に限定されるし、また企業活動は継続性を前提としており、会計期間は短縮化してきたといっても企業利潤は平準化されることが望まれていることはいうまでもない。原価計算領域においても原価は収益を獲得するために発生せしめられるとはいえず、全てが収益との間に因果関係が把握できるとは限らない。とくに製造間接費、損失といった項目についても、その傾向は顕著である。実務においても費用、収益の対応が誤って実践されている場合が少なくない。財務会計及び管理会計領域において対応原則が果して確実に実行できるのだろうか。キャパシティー・コストはどう解釈すればよいのだろうか。また近年のインフレの激しい時に貨幣価値安定の公準は実践的に矛盾をはらんではいないであろうか。製品の生産にあたって原価は収益獲得行為を完全に遂行して死滅するとは限らないのである。直接原価計算論者の立場からは対応概念をいかに解釈したら良いのであろうか。キャパシティー・コストを経営準備費用として解釈するとき対応原則の適用は果して可能であろうか。原価はもともと収益を発生せしめるという期待のもとに発生せしめられるのに、キャパシティー・コストが製品原価となり得ないという論理は妥当であろうか。製品原価と ならないならば、この主張と対応原則との 関わりはどうであろうか。以上のことについて対応原則の意味、適用の困難性、誤って適用されている実例、損失、キャパシティー・コスト等について考察する。

## 二 対応原則の互解

古代には会計期間は企業冒険の生涯であった。帆船や幌馬車の往復の旅は多くの月日を要し、売買企業の全生涯は会計期間を表わした。企業の経営活動が複雑化し、より長期的となり、競争的となれば企業家からより短い会計期間の報告が要求されるようになった。やがて原価や収益に関してかなりの研究が行なわれ、会計報告がかなり秩序正しく行なわれるようになったのである。会計期間は暦年と営業年度を一致して用いていたが、更にそれをとおりこして、除々に四半期、又は月

次の損益計算書の作成が要求されるようになり、専門家にとっては会計期間が短くなればなるほど、その作成に困難をもたらすことになったのである。即ち費用、収益の正確な対応がより困難となったからである。

会計の基本問題は当期の収益を認識し、これと関連する費用を対応させると共に未来の収益に対してはその関連する未来の費用を対応結合させる原理と実践の探究ともいえる。企業の経営活動は極めて継続性を有しており、諸活動の結果は尚、未来に依りかかっているのである。企業の経営に関する意思決定を行う場合、最終の結果を待ってから行うわけにはいかない。投資家、経営者、政府、その他利害関係者は経営活動の進行状況を測定するために時々、中間的診断を行う必要がある。この中間的診断を行うために我々は「会計によって期間的にメーターを流れる費用と収益とを対応させることによって中間的読みを行なおうと努める」<sup>(1)</sup> のである。会計の本質的機能は費用と収益の期間的対応でもあるのである。費用と収益を対応させるとき、それらは対応関係にあるべきであるが対応関係にあるという場合、つまり努力と成果の関係にあるという場合、厳密には二つの意味が含まれている。一つは質的な意味で対応関係にあるということ、即ちある費用がある収益を得るために生じたと認識されること、更にまた、費用と収益が量的に、あるいは金銭的に対応関係にあるということである。対応原則において重要なのは金銭の意味における対応概念である。甲という費用1,000万円と乙という収益5,000万円とが努力と成果の関係にあるということではなければならない。

会計の本質は期間的対応であるが、その損益の対応形態には期間的対応の外に個別的対応の形態が存在する。個別的対応は製品、商品など給付を対象として、その販売によって得られた収益に対して、それを完成するのに要した費用を対応せしめることである。原価計算における損益の対応は個別的対応の最も典型的な場合である。ところが個別的対応はそれ自体としては意味あるものでなく期間計算に有機的に結びついて有意義となり、個別的対応は期間的に限定された給付を対象とするという制約を受けざるを得ないし、期間的対応を精密化するものとして、そのうちに包摂されるところの個別的対応であると理解しなければならない。費用と収益の期間的比較を行うにあたって、その費用と収益が真に比較可能な数値となり、その対応が実質的意味をもち得るには「費用と収益のあいだに相互的因果関連性ないし、結合性にその基礎を求めるべきである」<sup>(2)</sup> のである。個別的対応関係に於て費用と収益を把握することにより期間費用と期間収益の正確な対応関係が保証されることになるのである。時代の進展に伴って企業活動は永続化する傾向にあり、それに反して会計期間は短縮化してくるが、そこに対応手続にも少なからぬ疑問と矛盾が生じてくる。期間的対応といえども種々の不確実性と不合理性があり、その合理的実行が困難な場合がある。費用配分をいかに行うかという問題点、たとえば、広告費¥5,000,000が支出されたとき、将来いつまでその効果が波及するのだろうか。その広告費を正確に未来の会計期間に配賦する根拠ある基準が求められない。支出された金額は確定されたとしてもその費用をいかなる期間の会計期間に配分するのかという不確実性が尚も存在しているのである。研究開発費、減価償却費……も然りである。近年、販売に伴って一定期間、製品の故障の修理、取替えの保障といった保償付販売が増えつつある。この

ような場合、顧客の方からどれくらい保償の要求が求められるかわからない。いわゆるこのような事後費用がどれくらい発生するのか正確に推定することは困難である。費用が発生する期間は一応確定していても発生する金額が不確実性の要素となっているのである。収益と費用を対応させるとき、現実には「期間と金額において不確実性が存在する場合が少なくない」<sup>(3)</sup> のである。

期間損益計算はもともと発生主義を基調としているが、収益は実現主義により制限され、費用は対応原則によって限定される。併し期間損益計算は精密化されなければならない。費用、収益を対応させるために、通常はまず発生した収益から実現した収益を確認し、その実現した収益に要した費用を対応せしめる方法を採用。時にはまず一定期間に発生した費用を確認し、それに対応すべき期間収益を限定する方法もある。収益を確認し費用を計上する方法にはその費用の計上に多くの推定が含まれるし、費用を確認してから収益を計上するには、その収益の計上に多くの推定が含まれるを得ないのである。

企業の経営活動は継続性を前提としており、短期における会計期間の経営成績が激変するのは好ましくない。企業の財政上の観点から、また経営政策上の観点から毎期の損益はできるだけ平準化していることが望ましい。毎期の利益が著しく変動すれば配当率、株価をそれだけ変動せしめることになり、やがては企業の財政力に対する社会的信頼を失い、金融能力を減殺することになることが多いからである。たとえば好況時に配当平均積立金、その他利益剰余金を積立て、不況時にはこれを取崩して処分可能利益を平準化することはきわめて必要なことである。好況の時期に価格の凍結が実施された場合にも、この局面では限界費用の水準が平均費用の水準より高くとも経営条件如何によっては費用を償ってあまりあるほどの収益が可能であることがある。このような事態の進行が予測できるならば、「好況の時期に収益の一部をプールさせ、これと不況の時期に回収できなかった費用部分とを相殺させることにより費用と収益との間に均衡関係を再建させることは十分に可能である」<sup>(4)</sup> と考えられる。社会的な立場から企業利潤を平準化させるために企業経営の在り方に対して大きな変革の契機となった基金形成の要求は具体的には収益の拡大を通じて実現されることがらである。この意味で収益という概念は社会的要求を実現させる推進者としての意味を持つものとして考えられるのである。利益平準化に関しては材料や補助材料に関しても言える。たとえば材料や補助材料の購入を毎月、年間を通して平均的に購入する企業は珍しく、又一方、生産、販売は季節的変動を伴うのが常である。材料等の受入処理費が当期費用として扱われるならば損益計算書において費用は過大表示され、従って棚卸資産は過少表示され、利益も過少表示されることになる。「材料等の受入、処理費用は棚卸資産へ含めなければ費用、収益の誤った対応とならざるを得ない」<sup>(5)</sup> のである。この治療法として正常予定購入費率が利用されるのはその例である。大多数の企業で購入、受入れ、検収等の購入費を年度予算として準備することは可能であり、それを予想購入原価又は量で除して、そのパーセントを算定することは可能である。そして購入、受入れ諸費用は総原価が製品の販売時に、収益と対応させられるまで棚卸資産に凝着させられるべきである。対応観点から考えると、現在発生した原価を将来獲得されるであろう収益といかに対応させるかという問題は永遠の問題であろう。いわゆる資本化すべきか、費用化すべきかの諸問題である。収益に

は関連すべき原価が対応させられることが望ましいことは言うまでもない。「フル・コスト法の妥当性は対応原則が包括的に適用されていることに依存している」<sup>(6)</sup> のである。我々は合理的に総原価を総収益に対応させること、今年度の収益に今年度の原価に対応させること、成功した原価を成功した収益に対応させることに務めなければならない。これらを連携させることは可能であるが、その選択にはある基準に基づかなければならない。即ち利用者の情報の必要性に関する前提や要求の基準が設定されなければならない。対応原則はその適用にあたって収益認識の決定的基準が存在しないために複雑化させられる。収益を会計期間に割当てる基準は存在しないし、実現の原則は一般に収益認識の基準とは考えられても、それからの逸脱は珍しいことではない。「収益は資産の法的な引渡しの時点で収益を認識することが推奨されている。」<sup>(7)</sup> 収益を適切なる会計期間へ配分する収益発生基準は一般に利益測定の販売基準と同一視される。収益は商品が販売され、サービスが供給される会計期間に採られる。ある種の注文販売、建築、繊維製品、天然資源の加工企業においては上記の基本ルールにある修正が行なわれなければならない。いかなる方法により収益を適切なる会計期間へ割り当てられるかに拘らず、その収益を創るのに必要なその原価は利益が正確に測定されようとするならば、その同一会計期間に配賦されなければならない。利益は実現された収益をそのために死滅した原価に対応させることにより計算される。ところが原価形態での努力はその成果に対応させられるべきであり、実現した収益と原価に対応させられる基準として因果関係が識別されるべきであるが、原価が死滅したか繰延べられるかは収益認識の時点が第一の決定要素となり、「因果関係のみで特定の原価を関連した収益に対応させることは実務的に不可能であり<sup>(8)</sup>」不必要でもある。もともと原価は全て、基本的には収益を得るために発生するものであるから「理想的には全ての発生した原価は究局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>(9)</sup>」のであるが、これが現実には有効に実現されるならば企業の成果は期間についてよりも、むしろ生産物単位ごとに測定され得る。このような理想的状況は建設工事など一部企業については試み得るが、一般的企業においては取引活動がきわめて継続的であるために、ある種の発生原価を特定の項目へ躊躇なく配賦する基礎としての親近性の根拠を見出すことは困難である。全ての原価がまぎれもなく明瞭にいずれかの生産物へ帰着するわけでもない。原価と収益を適切に対応させるために各々の製品売上に対して、その製品のために要した調査、研究、評価、組立等の原価を適切に負担する必要がある。このために生産手段の減価償却を行ったり、ある原価の繰越も必要である。もし、その製品製造のための研究、調査、評価などが不成功に終るならば、それは企業資金のロスとなり、たとえこれらの資金が企業のプールされた資本から提供されたにせよ、収益から提供されたにせよ財務諸表において明確に認識される必要がある。たとえば鉱山業の場合においても一定の鉱区が採鉱可能となったなら、成功するのに要した原価のみが資本化されるべきである。「特定の鉱床に関連のない如何なる原価も発生した期間に、また非生産的であると認められた期間に相殺されるべきである」<sup>(10)</sup> のである。企業収益を獲得するうえに、ある経営活動が不成功におわれれば、そのプロジェクトの衝激が反映されるような財務諸表が提供されなければならない。努力、成果の計算概念は望ましく、不成功のプロジェクトから起る企業資源の浪費が報告され

るならば対応関係が不鮮明な全部原価計算に対する批判はこの方法にはあびない。理想的には全ての発生原価は究局において特定の販売品、又は提供された役務に関係を持つものと見なさなければならぬとしても、一般的に経営活動は極めて継続的に行なわれているから、全ゆる種類の発生原価を特定の作業、部門、また最後に各生産物単位に十分納得のいくように割当てべき結合基準を見出すことは困難なことが多い。すべての原価を必ずしも明瞭に割当てすることはでき得るわけでもない。このようなわけであるから、ある費用を収益に結合するとき、個別的対応を捨てて期間を単位とせざるを得ない。期間は便宜上の代替物であるが基本的概念は変わっていない。即ち理想とするところは発生した費用をその費用に基づく、又はそれと重要な関連をもっている成果と対応せしめることなのである。

原価が死滅するというのはブロッカーによれば、およそ次のようなときである<sup>(11)</sup>。

- (1) 商品販売のように資産の死滅とその期間の収益との直接的確認、連合が存在すること、即ち因果関係が存在すること。
- (2) 給料、家賃のように費用がその期間の収益の控除項目として、又、収益との間接的連形物として認識されること。
- (3) 過去、現在、未来における資産の必然的の死滅が収益の創造と関連性がないとしても、火災、洪水などのように測定し得る資産の死滅が存在し得ること。

原価の死滅に関しては原価計算上、生産のために消費された財貨、及び役務の価値が生産物へ移転される過程を追求する。生産過程における原価の流れの追求は直接費については正確性を期待できるが間接費については著しく困難となる。間接費はまず製造部門、補助部門へ賦課され、あるいは生産中心点へ割掛けられ、なんらかの尺度で間接的に製品へ配賦される。この間接費の配賦に恣意性は避けられないが製造原価の算定は比較的正確にできるといえる。原価と収益との対応に関しては二つの見解があると思う。その第一は直接費、間接費に損失をも含めて収益に対応して費用を認識するものである。第二は損失を除き費用全部に収益との対応関係を認識するものである。ペイトンに代表されるように売上原価及び営業費の全部に個別的対応関係を認識しようとするものである。直接原価論者の言うのは、費用を固定費と変動費に分解し、変動費については個別的対応関係を、固定費については期間的対応関係を認識しようとするものである。第一点の主張については A・A・A 委員会の言うところであるが期間収益に関連して三つの原価範疇を設定している。即ち直接費に関しては生産、サービス要素等に直接的な関連を持つもの、たとえば直接材料費、直接労務費など相対的に顕著な因果関係があり、その成果に関連させることが易しいものである。収益の認識時点は企業から顧客へ製品の流れる販売時点が一般に妥当とされ、その実現収益にこれら原価を配賦することは勿論である。獲得原価を販売された製品、サービスへ関連せしめるために Lifo Fifo 等の方法が利用されてきたのであるが「手放された特定の資源を、それから実現された収益に関連させるためには Fifo の方が計画された購買、販売関係を最も密接に反映している。」<sup>(12)</sup> 未販売の生産、サービス諸要素は棚卸資産が手放された時点で実現された収益に対応させられるべきで、それまでは棚卸資産タイプとして繰延べられるべきである。間接費又は間接原価は個々には収益と因果

関係は認められないものである。A.A.A.によれば「間接原価は特定の収益認識というよりもグループの成果に連携させられる」<sup>(13)</sup>ものである。特定のセグメントの収益とも連携し得なく因果関係も殆んどない、いわゆる連結原価である。一般に企業のオペレーティング・コストやある間接費項目はこの範疇に入り、これらサービス要素を配賦するにあたり、過去の経験や未来の合理的期待の上からも「未来収益を生産する客観的、明確な要素がなければ当期の期間収益との積極的相互関係が存在すると推定する」<sup>(14)</sup>のである。未来収益を生産する明らかな能力が存在するとき、原価は勿論、繰延べられ、後の期間の収益と対応させられるであろう。A.A.A.はこのように費用を直接費と間接費に分けているのであるが、これは計算的に生産物に費用が直接に帰属または跡づけ得るか否かの観点からの分類である。直接費は生産物を媒介として収益との対応関係を辿ることができるとし、個別的対応を認めるが、間接費については特定の収益と結びついているのではなくグループの成果と結びつけている。それらは特定の収益部分に対して識別できる因果関係を何もっていない共通費であるから。ただ疑問が残るのは、当期の間接費総額がいかなる論拠で当期の収益と対応関係にあるといえるのだろうか。何故、間接費総額が当期収益の努力といえるのだろうか。間接費が収益との関連性を認識され得ないという理由で、それが当期収益と積極的関連があると推定するのは早計であると思う。対応原則の二つの主要な前提条件、即ち質的な因果関係が存在すること、量的或いは金額的な因果関係が存在することの諸条件が無視されてしまうのである。ところが直接原価計算論者の言うように、キャパシティー・コストが当期の販売の為にその準備的費用であると解釈するとき、これら間接費が当期収益と因果関係を持つとする理論構成は全面的に納得のいかないものではないと思う。更にこの思考の背後には保守主義の思考、費用回収の合理性の思考が働いているのである。

ロスとして特徴づけられる原価は、その期間内の収益生産と直接に連携させることなしに一期間内に未来収益を生産するその能力を失った生産、サービス要素がこれらである。間接原価に適用される積極的相関関係がこれらに適用され、テストされるべきであるといわれている。それゆえに生産、サービス要素が未来収益を生産する能力を顕著に失う時点が期間収益に対して賦課されるべき時点であろう。このような観点からロスはゼロの収益を返礼として手放された生産、サービス要素であり、冒険企業に関連しているリスクの結果として認識されるものであろう。企業は製品を生産しようとして、又、社会に受け入れられるサービスを提供しようとして創設される。しかし、社会はこれら企業の努力を受入れるか否か不確定である。企業が成功するということは、その経営努力が社会に受け入れられるということである。その成功の測定は企業の努力と成果の相違として、さもなければ会計上の表現としての収益と費用の対応の結果、その相違として現わされる。「原価は企業の経営努力を表わし、収益は企業の功績を表わす。」<sup>(15)</sup> 努力を費やす目的は、その努力を越えて利益や功績を生ずるためである。その努力が目的を達成せず、成果をあげ得ない場合には企業の損失とならざるを得ない。A.A.A.委員会は損失について「当期の収益の産出に直接的にも間接的にも関連を有せず、当期中に収益の産出能力を失った生産物および用役要素である」<sup>(16)</sup> としながら尚、収益との間に間接費に準じた積極的相関関係を認めようとしていることは疑問を感じざるを得ないよ

うに思える。更に「損失は企業活動のリスクの結果としてのゼロの収益を獲得するために犠牲となった生産物及び用役要素として認識できるかもしれない」<sup>(17)</sup> もまた 不明確さを伴う点である。これらの考えに共通的に働いている思考にはやはり保守主義思考と回収の合理性の思考のように推察される。

- (1) 田島四郎 責任編集 横浜市立大学会計学研究室編 『現代会計学体系 I』 同文館 昭和43年 272頁。  
W. A. Paton and A. C. Littleton., *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, 1940. American Accounting Association, p. 15.
- (2) 同上書『現代会計学体系 I』 277頁。
- (3) 同上書『現代会計学体系 I』 279頁。
- (4) 矢島基臣「費用、収益対応の観点から繰上価格形成の問題」『会計』昭和55年7月号 84頁。
- (5) J. G. Blocker, "Mismatching of Cost and Revenues," *The Accounting Review* Vol. XXIV Jan. 1949. No. 1, pp. 35-36.
- (6) G. P. Whittred, "Accounting for The Extractive Industry: use or abuse of the Matching Principle?" *ABACUS*. December 1978, p. 154.
- (7) J. G. Blocker, *op cit.*, p. 34.
- (8) A.A.A., "Matching Concept," *The Accounting Review*, Apr. 1965, p. 319.
- (9) 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。  
W. A. Paton and A. C. Littleton., *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. American Accounting Association. 1940, p. 15.
- (10) G. P. Whittred., *op. cit.* p. 155.
- (11) J. G. Blocker., *op. cit.* p. 35.
- (12) A.A.A., *op. cit.* p. 369.
- (13) A.A.A., *op. cit.* v. 370.
- (14) A.A.A., *loc. cit.*,
- (15) Phillip. E. Fess., "The Theory of Manufacturing Costs," *The Accounting Review*. Vol. XXXVI. 1961. p. 451.
- (16) A.A.A., *op. cit.* p. 370.
- (17) A.A.A., *loc. cit.*,

### 三 対応関係の誤謬

原価は経営活動において手放された資源、または経済的犠牲として定義されるが、それら原価は支出を超過して収入を生じるだろうという期待のもとに発生せしめられる。この枠組の中で原価は企業努力を測定し、利益はこれら努力から達成される成果を表わすことができるといえる。それ故に原価、収益の適切な報告は努力と成果の相互関連関係として原価を収益に対応せしめるべきである。ところが通常の経営活動における報告でも「原価と収益は誤って対応させられていることが少なくない」<sup>(18)</sup> のである。顧客へのサービスの向上と相俟って製品を保償付販売するケースが多くなっているが、それらが販売される後の期間、即ち利益が認識される後の期間に以前に販売された保償サービスを提供するために発生する原価、事後原価の発生予想額は過去の経験に基づき、健全な

統計的・定量的手順を利用して予測できる。この状況で積極的相関関係概念は販売時点での販売原価に追加として そのような予想 原価が認められるか、「将来のサービスが達成されるまで販売価格の一部が繰延べられるということが必要となる。」<sup>(2)</sup> 所得税に対する積極的相関関係は、それらが原因とする収益に対応させられることが必要となる。そのような所得税は政府サービスにより創られる環境の中で経営活動を行うことができる一つの原価であることも表わしている。税額は通常、稼がれた課税所得額により決定されるから直接の相関関係は損益計算書の上に表わされた所得税と収益との間に確立されることになる。さらに建物が製造部門、販売部門、管理部門などに共有されているとき、減価償却を計上するにあたって全部原価計算の下では販売管理部門の減価償却費は期間原価として処理される。もし、製造量と販売量とが等しいならば全部原価計算下におけるこのような処理は許されようが製造量と販売量が等しくないならば、このような処理は矛盾を露呈することになる。研究開発費は多くの場合、製造部門へ配賦されて棚卸資産の一部を構成することがあるが論理的にはその性質上、期間原価とすることが妥当ではなかろうか。「研究開発される製品は当期の棚卸資産の部分を構成しない。」<sup>(3)</sup> 生産される製品が丁度、当期の費用から結果するかどうかかわからないし、資本化は不公正のように思われるからである。副産物の販売は営業外収益として扱われることが多いが、期末に手許資産として無視することは疑問を持たざるを得ないし、購入割引を売手の送状価格の控除として扱う会計方法についても調査の結果は殆んどの企業で購入割引が“営業外収益”として処理されている。一定の資本を企業へ投下して経営活動を行ない、資本を回収するとき、回収された資本は投下した資本よりも大きくなっていることが理想である。回収の時点は販売された収益が認識された時点でもある。収益は購入の開始、受入れの過程には実現しない。また送状価格を支払ったからといって実現するものではない。購入割引のチャンスが経営活動の不能率のため失われるならば未来の会計期間にその一部、又は全部が繰延べられて負担させられる根拠はない。「ミス・マネジメントの為、不適切な内部コントロールのために失われた購入割引は期間費用とすべきである。」<sup>(4)</sup>

材料購入にあたり予定価格をもってするとき発生する材料価格差異は購入の不手ぎわ、不適切な入荷、割引チャンスの失敗、市況の変化などに帰因する。これら諸条件に帰因する不能率の差異は直接に損益でチャージされるべきである。これらの価格差異が「市況の変化など経営統制外の条件に帰因するならば棚卸資産・売上原価などに賦課されるべきである。」<sup>(5)</sup>

材料消費数量差異は標準使用材料数量に比して超過又は節約を示すものである。材料取扱いや加工上に能率、不能率があったものと説明される。これらに帰因する差異は直接に損益へ振替えられるべきである。何故なら「標準原価の利用の一つの目的は生産原価や棚卸資産原価から不能率の損益を分離することである」<sup>(6)</sup> から。未来期間は当期の不能率から発生したロスを負担すべきでない。

労務費差異も労働賃率の変化に帰因するならば、それは経営統制外であるから棚卸資産や売上原価へ配分されるべきである。不能率な雇用手続及び一般の賃率標準を認めなかったために発生したものであれば直接に損益へチャージされるべきである。労働時間差異は当期の損益へ直接振替えら



れるべきである。

ところで企業が標準原価計算を利用しているときの標準原価差異の処理に関して、およそ次の三つのグループの見解に分けられようかと思う。

- (1) 理由の如何に拘らず期末に損益にチャージする。即ち差異は全て浪費、不能率・アイドル・タイムを表わし生産原価へ含めるべきでないと主張するもの。
- (2) 材料の価格差異を除き、全ての差異が適切に損益へチャージすべきとするもの。「材料価格差異は管理統制し得ない市場状況や経営状況による」<sup>(7)</sup> からである。
- (3) 各々差異が注意深く分析され発生原因が究明され、資産要素、死滅要素を認識すべきことを主張するもの。

第一のグループは標準原価差異が未来の会計期間にも負担せしめられるかもしれないこと、及び費用、収益の誤った対応が存在するかもしれないのに、これを無視している。第二のグループは材料価格差異に関しての認識は正しいが、他の点では第一グループと同様な誤りを犯している。

第三のグループは各々差異が注意深く分析され発生原因により、それに応じた処理をすべきことを主張している。そこに費用、収益の正しい対応が行なわれることが確信される。差異が管理統制外のもので“異常”且つ“非正常”な状況の結果であるならば、それらは棚卸資産原価に含められるべきでなく剰余金にチャージされるべきであり、さもなければ損益計算書へ営業外項目として示さざるを得ない。

有形固定資産の減価償却費、天然資源の減耗償却、無形固定資産の減価償却など、これらグループの原価は、その額の決定に不適切な方法が用いられ、保守主義の観点からの思考が余りに大きく、さもなければ小さく影響を与えるならば原価の死滅要素の中に結果的に誤った金額が表われ、そこに誤った費用と収益の対応が存在することになる。従って不正確な損益数字が報告されることになる。貸倒見積、売上値引、諸手当、保険料、諸税金なども同様である。やがては製造間接費配賦過不足となるのであるが、この製造間接費差異の配賦に関しても期末に期間原価として損益項目として控除することが一般に良く行なわれている。「これは非科学的手段で正常間接費配賦率の利用目的、費用収益対応の重要性を理解しないものである。」<sup>(8)</sup> 製造間接費の適切なる処理はそれらが発生する状況を注意深く分析する必要がある。

差異が季節的要因により発生するならば貸借対照表に繰延項目として処理されるべきである。そして未来に正常間接費配賦率により吸収されるべきである。有給休暇手当、ボーナスなどは循環的に発生する原価であり、それらは満足な職員関係を維持するために必要と考えられる。したがって製品の重要な構成原価であり、単位原価の中に含まれるであろう。季節的に不規則に発生する原価を間接費として処理することもより論理的である。それは事前的に予測され得るし、予定製造間接費配賦率により原価や生産の季節性を平準化できる。そうすることにより原価の死滅を、認識された収益と適切に対応せしめることができるのである。極端な場合、季節の工場の閉鎖や休業が計画されたとき、その期間に発生した費用は生産原価の必要部分であり、因果関係も十分立証されており棚卸資産価額へ含められるべきである。従ってこれらの原価は正常予定間接費配賦率により、そ

の年度に亘る全体の生産量に配賦されるべきである。このようにして原価の死滅はその会計期間に認識された収益と棚卸資産を通じて対比されよう。そこで正確な信頼できる損益数字が利用できるのである。

このように製造間接費の差異発生の原因を考えると、それらは季節的条件、標準発生額より現実には超過又は低く原価が発生すること、更に標準額それ自体が不適切に設定されていることなどが推定される。季節的条件によるときは繰延項目として処理すべきである。それは将来、自動的に相殺されるであろうから。標準発生額に対して過不足に発生したものについては直接、損益勘定へチャージされるべきである。標準自体が不適切であった場合は棚卸資産、売上原価へ調整されるべきである。

さらにまた、アイドル・キャパシティ・コスト発生の原因に関しても、①生産の季節性、②標準から離れた生産状況、③標準それ自体の不適切な算定などがあるが、生産の季節性に帰因する差異は繰延項目として処理すべきであり、標準から遊離した生産状況に帰因する差異は能率、不能率によるのであるから直接に損益勘定へチャージすべきである。標準それ自体が不適切なるが故に生ずる差異は棚卸資産、売上原価へ配賦すべきである。費用、収益の対応を第一義的に考えるとき、このブロッカーの見解は専ら製品原価算定に重点を置いており、当然の帰結である。

諸原価はやがて製品原価を構成していくのであるが仕掛品や製品等、棚卸資産評価方法は長い間、討論の的となってきた。原価と収益は適切に対応させられなければならないが、その対応との関連において原価法、低下法などが調査、吟味される必要があったのである。低下法は保守的棚卸資産評価法であり巾広い容認を受けてきた。これは小売業において巾広く用いられているが、製造業においては原価主義によりそれが押しのけられている状況にある。低下法は結果的にはある期間の利益の切り下げとなり次期のインフレに基づく利益を除けばそれは相当な額となる。それ故に原価と収益の誤った対応は避けられないし、その結果、利益や損失は不正確に表明されることになる。

ところでインフレーション期に取得原価を適用することは同様な資産を最近に購入した企業に比べて資産を過少評価し、利益を過大評価することになる。このような場合、同一企業の期間比較は進歩があったかのような錯誤を起させ易いのである。「保守主義はしばしば資産を過小表示し、費用を時期尚早に認識することになる」<sup>(9)</sup> のである。企業経営者は外部に対して企業をできるだけ良く見せようという関心を持っている。時に外部利用者への財務報告に対する経営者の意向に偏向が生ずることがある。棚卸資産の評価に関して取得原価が望ましくない測定手段であるその理由は「インフレに関連して貨幣の測定単位が安定的でない環境にあること、そこで企業活動が行なわれる」<sup>(10)</sup> ということである。財務諸表を運用するにあたっては成果を努力に関連させることであり、それにより経営活動の有効性を評価することである。企業収益は次の二つの管理努力に関連せしめられよう。

- 〔1〕 企業が生産、サービス機能を完遂するにあたり、いかに有効に経営活動が行なわれてきたか。

〔2〕 市場において有利な地位を占めるように企業がいかに努力してきたか。

現在の財務諸表の表わし方は各々の企業努力を個々に評価せず、総括的にミックスにされてしまう傾向がある。従来、伝統的には取得原価は収益形態としての成果に原価形態としての努力を対応せしめるべき測定手段として利用されてきた。また会計専門家達は取得原価を客観的金額であるとして原価測定に利用することを支持してきた。しかし「取得原価は支出時点においてのみ生産、サービス要素の価値を測定する客観的基準にすぎない。」<sup>(1)</sup> 売買当事者の交渉の結果、決定された市場価値は取得原価よりも、むしろ生産、サービス要素が手放された時点で多分に、より客観的な尺度となる。A.A.A. 委員会は実務において期間収益と積極的に関連せしめられる時点で取替価値で直接に関連した生産、サービス要素が測定されることを提案している。それら諸項目を対応せしめて尚、余りあるとき、その金額は“経営活動から実現した純貢献利益”である。収益に賦課される取替価値と生産、サービス要素の取得原価との差額が“価格水準の変更や市場変動から実現された損益”として損益計算書に示されるべきである。「物価水準の変化や市場変動から由来する損益を識別することにより購買努力に関する管理の有効性を評価せしめることになる」<sup>(2)</sup> のである。市場の変化などから実現したこれら金額は経営活動に関するデータから遊離して大きくなり得ることも十分あり得る。費用の発生時点と収益の実現時点との間において貨幣価値の変動が著しい時には金額的相関関係が崩れてしまい、異った価値水準において費用と収益が比較されることになり、正しい期間損益計算は不可能となる。収益は物価水準の上昇を反映して高水準に把握され、費用は過去の低水準のものに記録された歴史的な原価に基づき把握されるから、費用、収益を比較しても無意味である。それ故に「対応の原則は単に両者が相互に因果関係を有することのみを求めるのではなく、価値水準が同一であることが必要とされる」<sup>(3)</sup> のである。費用と収益の対応は同一価値水準のもとに行なわれることによってはじめて合理的に行なわれるのであり、正しい対応関係が回復されるのである。

(1) A.A.A., "Matching Concept." *The Accounting Review*. 1965. Apr, p. 368.

(2) A.A.A., *ibid.*, p. 371.

(3) Richard. W. Swalley., "The Benefit of Direct Costing." *Management Accounting*. Sep. 1974, p. 78.

(4) J. G. Blocker., "Mismatching of Costs and Revenue," *The Accounting Review* Vol. XXIV Jan. 1949. No. 1, p. 36.

(5) J. G. Blocker., *ibid.*, p. 42.

(6) J. G. Blocker., *op. cit.*

(7) J. G. Blocker., *ibid.*, p. 41.

(8) J. G. Blocker., *op. cit.*

(9) 飯野利夫 訳『アメリカ会計学会、基礎的会計理論』国元書店 1973年 43頁。A.A.A., *A statement of Basic Accounting Theory*. 1966, p. 28.

(10) A.A.A., "Matching Concept" *The Accounting Review*. 1965, Apr. p. 372.

(11) A.A.A., *ibid.*, p. 372.

(12) A.A.A., *ibid.*, p. 371.

(13) 田島四郎 責任編集『現代会計学体系 I』同文館 昭和43年 286頁。

#### 四 キャパシティー・コストと対応原則

期間損益計算は一期間の費用と収益との比較計算であるが、その比較を有意義ならしめるためには二つの数値が相互に比較可能なものでなければならない。言い換えれば、収益に対応すべき費用は収益を生み出すために貢献したものでなければならない。比較されるべき収益と費用の間に直接、間接の因果関係が存在するものでなければならない。無関係なものを二つ比較しても意味がない。通常は一定期間の収益をまず確定し、これに対して関連ある費用を賦課するか、また時には、まず費用を確定し、それから生れる収益と比較しなければならない。「いずれにせよ経営活動に伴って生ずる費用と収益の流れから一定期間を基準としてに関連する費用と収益を合理的に結合することが損益の対応である<sup>(1)</sup>」のである。

ところでキャパシティー・コストが各期間に対して配賦されるとき、これら原価を期間的利益を達成するために各々会計期間の収益にユニット・ベースで配賦するのか、タイム・ベースで配賦するのか、いかに収益と対応させるかという問題に関して尚も問題点が残っている。当期のキャパシティー・コストは当期に経営活動を維持させるために、販売活動を行うために発生する。これらの原価は論理的には当期の収益に総額的に対応させられる。他方、教育訓練費、試験研究費、広告費など長期的キャパシティー・コストは当期及び未来の両方の収益に結合的に関連させられるのである。製造設備は当期に販売されるであろう製品をいくらか製造し、また未来に販売されるであろう製品をいくらか製造するために利用される。「厳密に考えるとき販売活動や広告活動は当期の販売にも未来の販売にも影響を与える」<sup>(2)</sup> のであり、「企業管理機能自体も当期の営業活動を未来の営業活動計画に結合せしめること<sup>(3)</sup>」なのである。このような状況の中で給料、減価償却費、広告費のようなキャパシティー・コストは当期に費用として差引かれるべきか、それとも未来収益と対応させるために当期に発生した原価のある部分が繰延べられるべきであろうか？ もし後者の手続きがとられるならば、いかなる部分が対応のために繰延べられるべきか、といったような問題点が浮びあがってくる。いわゆるキャパシティー・コストをどの程度ユニット・ベースで配賦するのか、さもなければ全面的にタイム・ベースで発生期間に賦課するのかといった問題である。

期間的キャパシティー・コストを収益に対応させるのに実践されている主要な手段はマックフェーランドによれば、およそ以下の如くである。<sup>(4)</sup>

第一は各々の期間的キャパシティー・コストを同期の収益に総額的に対応させる方法。一期間に配賦されるキャパシティー・コストのいかなる部分も棚卸資産として、又、繰延費用として繰延べないのである。対応概念の焦点は勿論、正確な利益決定を行うために当期間の収益と関連する原価の適切なる対応である。キャパシティー・コストは一定の期間、生産能力を提供する原価であり、それらは設備が現実に利用されたか否かに関係なく時間と共に死滅するというのである。直接原価計算論者からすれば「固定費又は期間原価が論理的には棚卸資産に配賦されない」<sup>(5)</sup> と主張する。その根拠は「固定費が現に死滅する期間よりも他の期間へ費用として配賦される結果となる」<sup>(6)</sup> か

らである。

第二は、その期間に製造された単位数にその期間の製造キャパシティー・コストを配賦し、製品が販売されたとき単位ベースで発生した製品原価を収益に対応させる方法である。この方法では期末に在庫している製品に割当てられるその期のキャパシティー・コストの部分が未来の収益に対応させられるために棚卸資産形式で繰越される。結果的には所定の期間における収益に賦課するキャパシティー・コストの総額よりも多いかもしれないし、少ないかもしれない。製造機能よりも他の機能で発生する原価は通常、総額的に各期の収益に対応させるのである。この方法が普通、全部原価計算 Absorption Costing と呼んでいるところのものである。

第三の方法は期間のキャパシティー・コストを未来の販売数量を予想して配賦するのである。ここでは販売が実現したとき、その収益に原価を対応させるのである。販売以前に発生したキャパシティー・コストは繰延べられるのである。たとえば年次の広告費予算は販売単位当たり一定率の予算に算出できるし、各月の実際販売は予算上算定された単位当たり広告費でもって賦課するのである。同様の手続は全てのキャパシティー・コストに適用されるし、配賦は一年の販売に限定されることなく、それを越えて適用しうるのである。研究開発費も時に単位当たりの未来の販売をチャージすることにより繰延べられ、また減耗される。このような方法はダイレクト・コストイングに対する論理的反対法である。というのは、この方法が適用されて、全てのキャパシティー・コストが販売単位数を基準に対応させられるのに対して、ダイレクト・コストイングは全てのキャパシティー・コストをタイム・ベースで対応させるから。全部原価計算においては「一部のキャパシティー・コストが当期に控除され、又、一部のキャパシティー・コストが当期の生産に比例して繰延べられ、販売時点において対応させられる」<sup>(7)</sup> というように混成の手続きである。

対応の原則の立場からキャパシティー・コストを観察するとき、第一点の直接原価計算の推論をどのように考えることができるのであろうか。「企業の努力は全て当期の収益の実現に優先的に向けられるはずであるから、製造原価も販売費も管理費も原則的には全て当期の収益に対応せしめるべきである」<sup>(8)</sup> とするのである。キャパシティー・コストも例外ではなく、この論法からすれば全て当期の販売活動のために用意されていると言ってよい。当期の販売活動はこのようなキャパシティーを前提として行なわれるはずである。したがって、このようなキャパシティーに対して生ずる原価はすべて当期の収益に対応せしめることになる。変動的な製造原価のうち将来において販売する製品を生産するために直接に使われたものであれば、将来期間にその収益に対応させるため繰延べることになる。製造に関連したキャパシティー・コストは生産設備能力の準備や、この設備能力をいつでも利用できる状態におくことから生ずるものであり、この設備能力の利用度には関係がない。たしかに原価計算において、あらゆる原価を常に給付単位に関連せしめる考えがあるが、このような考察の方法は重大な欠陥があり、しかも重要な経済的現象がおおわれることがある。さらに「単位にのみ原価を分割する制度は現実においてすべてありもしないところの原価の比例比をあたかもあるが如くに欺瞞するものである。」<sup>(9)</sup> 期間原価の総額は準備してある生産量の枠内であれば生産量が増減しても変わらない。生産設備能力を利用する機会は時の経過につれて失われていくので

あるから、かかる設備能力を準備するための原価も、また時の経過につれて消滅することになる。従って期間原価はその原価が発生した期間に収益に対応させられるという根拠が生じてくる。

ところが対応の観点から、固定費が当期の収益のためであるという点は必ずしも納得のいくものではない。固定費額と当期収益の額との間に努力と成果の関係があるということは論証されているとは言えない。「費用と収益の対応関係は費用の金額と収益の金額との間に努力と成果の関係を認識することではなければならない。」<sup>(40)</sup> 厳密に言って固定費は生産のための原価でないであろうか。既述のように固定費が生産設備能力を保持するための原価であり、生産のための原価でないという主張があるが固定製造原価は生産量には実際、関係せしめられないであろうか。同時に販売量にも関係がないのであろうか。固定費が生産設備能力を保持するための原価であるという考えのもとでは「固定製造原価と販売によって認識される収益の額との間に努力とその努力の報酬たる成果という関係、すなわち、対応関係をはじめから否定しているとみるべきである」<sup>(41)</sup> ように思える。すべての原価は利益創出のためという基本的理由のためにサービス・ポテンシャルを獲得し、利用しようとして発生せしめられるのである。原価のサービス・ポテンシャルが利益創出のために使い尽されるとき、その原価は創出された利益に関係づけられなければならない。利益の認識が遅れば、その関連原価の認識も遅れなければならない。資産はやがて費用化して利益を獲得するのであるが、その利益はある期間に全面的に認識されるのではない。フェアラーによれば、現在実務からして利益の認識が遅れることにより資産形態が次の三つの範疇に属するのである<sup>(42)</sup>。すなわち

- ① キャッシュ・タイプの資産
- ② 未実現の利益に関する未利用のサービス・ポテンシャルの原価
- ③ 利益は稼得されたが、未だ認識されていない利益に関する利用されたサービス・ポテンシャルの原価。

また一方、原価をサービス・ポテンシャルの観点から分類すれば、

- (1) 未利用のサービス・ポテンシャルの原価。
- (2) 未来の P/L に関連した、利用されたサービス・ポテンシャルの諸原価。
- (3) 当期の P/L に関連したサービス・ポテンシャルの諸原価。
- (4) 浪費されたサービス・ポテンシャルの諸原価。

と分類されるが(4)の浪費されたサービス・ポテンシャルの諸原価のみが真の期間原価である。いずれにしても全て利益獲得のために発生したものである。何故、浪費された原価が期間原価として回収されるのか。その根拠は保守的思考と回収の合理性の根拠とによっているように思われる。このように対応原則の観点からみると、直接原価計算論者の主張には多少の疑問が生ずるのである。手工業生産からやがて機械生産へと移り変る現象をみると、「機械化される以前に生産された製品には労働の原価が含まれ、機械化された以後の生産過程で製造される製品には労働の原価を含まないとするは果して論理的であろうか」<sup>(44)</sup> といった疑問点が生ずる。固定費は生産を可能にし、変動費と同様に経営活動にとって必要である。全ての製造原価は生産事実に関連して製品へ配賦され、製品原価の部分として扱われるべきである。かりに利用された固定費が繰延べられないと

すれば、固定費には先天的にサービス・ポテンシャルがないといっていることになる。固定費には他の原価要素と共に経営活動に必要である。これらは生産過程にとって必要で、本質的に重要であり、それ故に消費されるとき利益測定にとって原価、収益の対応過程の部分とみなされなければならない。もし利益の認識が遅れば全ての原価要素は棚卸資産形式により、その遅れた利益と連形しなければならない。利益測定観点からすれば製造、販売、一般管理費の間に区別はない。「利益の認識が遅れるとき、それに関連して発生する販売費、一般管理費であるなら、繰延べられるのであろう。」<sup>(15)</sup> 実務上、販売費、一般管理費は資本化しないのであるが、その根拠は認識の遅れた利益の部分に関連するそれら費用が測定困難であり、もし我々が年度の両端で同じエラーを犯すならば重大な過失は利益に大きく影響しないであろうという便宜さがあるためである。

固定費が収益に対応する費用でないとすれば損益計算書に期間費用として計上するのはなんの意味があるのだろうか。それは「当期の利益により回収されるべき原価を意味するにすぎない」<sup>(16)</sup> のである。成果に対する努力でなく、すでに計算された利益から回収されるべきものとして理解されるのである。直接原価計算方式の損益計算書において利益から、まず変動費のみを差し引いて限界利益を求めるのであるが、この限界利益がしばしば貢献利益と呼ばれるのはキャパシティー・コストと利益への貢献額という意味であり、キャパシティー・コストの回収と利益にあてられる額であることを意味するのである。固定費が直接に収益から回収されずに限界利益から差引かれるのは収益との関係において変動費と異なる性質のものであり、収益に対応する費用でないと考えられているためであり、収益と対応するのは変動費のみである。固定費が収益に対応する費用としてでなく限界利益によって回収される費用とみると、それではなぜ固定費の金額が当期に回収されるべきであるのか。そこではじめて生産設備能力の準備や、この設備能力をいつでも利用できる状態におくための費用であるという考えがまさにこの論拠を提供しているものと考えられる。直接原価計算においては収益と対応関係にあるのは変動原価のみであり、固定費は当期の収益との対応関係に基づいて期間原価とされるのではなく、「固定費が当期に回収されることの合理性を論拠にそのピリオド・コスト性が主張されている」<sup>(17)</sup> のである。収益と対応させられるという表現が期間損益計算では収益から控除するというだけの意味で使われている場合が多いのである。言い換えれば収益に対応させるという意味が収益と当該項目との厳密な対応関係を問題にしていない場合が多いのである。

損失の場合も同様であり、損失が直接又は間接に当期の収益獲得に結びつかず、将来の収益獲得能力を失ってしまった財貨、用役の要素で、因果関係からこれと対応すべき収益は本来、存在しないものである。対応という考え方を貫けば「損失は企業活動に伴うリスクの結果であり、ゼロ収益を得るための犠牲にされた財貨又は用役の要素であると認められる」<sup>(18)</sup> かもしれない。損失を費用から区別する場合、「損失はもともと収益獲得との結びつきを跡づけ得ないもの、あるいは企業の収益獲得活動に役立たなかった消滅原価である」<sup>(19)</sup> と考えられている。このように考えて行けば損失と当期収益との間に対応関係を考えること自体、奇妙なことである。それでは損失が期間損益計算に計上される根拠は何であろうか、それは当期収益と対応関係にあるからでなく、期間収益

又は何らかの利益によって補填ないし、回収されることが合理的だからである。

原価計算領域における損失に関連して通常生産活動にとって発生し避けることのできない一定のロスが原価とされる。異常なロスは勿論、生産原価たり得ない。なぜ一定のロスは原価とされるのか。それは生産活動に継続的に、さもなくば循環的に発生し、因果関係を保持するからと考えられる。異常なロスの中にも質的な異常もあれば、量的に異常なロスも存在する。戦争、暴動、天災……などの原因により発生するロスは質的な異常ロスで数字の程度の大小に拘りなく原価たり得ない。そこには因果関係が成立し得ないから。量的異常性を持つロスの場合のみが一定量の標準を設け、それ以内に留るとき、これを原価とし、それ以上になる部分を中性損失とするのである。原価計算におけるこのようなロスを原価に算入すること自体、不合理の感を免れないのであるが、原価はもともと製造のために発生するものであり、サービス・ポテンシャルを保持しているものである。しかも製品との因果関係が成立するものであれば原価に含めることが不合理ではない。ブロッカーの論ずるところによっても、ノーマル・ロスとアブ・ノーマル・ロスには一線が画されるべきであると主張している。ノーマル・ロスは自然に経営活動から発生し、生産量の増減やデザイン変更などから由来する遊休労働時間、材料の浪費といったものから起ることが多く、これらは循環的であることが特徴である。そして経営によって予期することが可能であり正常とみなされるのである。「正常とみなされるロスは、やがてプロダクト・コストとなり認識された収益に対して適切に対応させられるのである。」<sup>(20)</sup> なぜなら製品製造に必然的に発生するものであり、従って収益力を保持し、因果関係が認識されるからである。アブノーマルなロスは、たとえばストライキ、ロックアウト、天災などから発生し、管理者が予期できない、またコントロールできない、しかも循環的には発生しないロスである。実務を調査すればアブノーマル・ロスは非経営活動項目として扱われ、従ってプロダクト・コスト、または当期のオペレイティング・コストには含まれないことを示すのであるが、また一方、火災、風水害などを除き、ストライキ・ロック・アウト、材料不足といった企業にとって完全には破局的とならないロスはオペレイティング・コストに含まれる傾向があることは十分考えられる。このような手続をとるならば、ロスが棚卸資産へ繰延べられ、当期および未来において原価の死滅を膨脹させて期間損益計算を誤らせる結果となるのである。損益計算書上には営業外費用項目としてロスと並んで金融費用も多いが、たとえば有価証券評価損、アイドル・コストなどが含まれる。これらは純然たる損失で対応されるべき収益は存在しないのである。これらと収益との対応関係は全くみられず、当期総利益から控除項目として処理される。これらは営業活動にも、財務活動にも関連を持たないために、単に回収の合理性の根拠のもとに掲載されているのである。

(1) 田島四郎 責任編集『現代会計学体系Ⅰ』同文館 昭和43年 272頁。

(2) W. B. Mcfarland., *Concept for Management Accounting*, National Association of Accountants. 1966, p. 153.

(3) W. B. Mcfarland., *op. cit.*

(4) W. B. Mcfarland., *op. cit.*



- (5) Richard. W. Swalley, "The Benefits of Direct Costing." *Management Accounting* Sep. 1974, p. 78.
- (6) Richard. W. Swalley, *op. cit.*
- (7) W. B. Macfarland., *Concepts for Management Accounting*. National Association of Accountants, 1966, p. 155.
- (8) 染谷恭次郎 「期間利益の決定に直接原価計算を適用することは認められる」『会計』86巻3号 39頁。
- (9) E. Schmalenbach, *Grundlagen der Selbst kostenrechnung und Preispolitik* 2. Aufl. Leipzig. 1925, S. 1.
- (10) 黒沢清 責任編集 『近代会計学体系Ⅱ』中央経済社 昭和43年 56-57頁。
- (11) 黒沢清 責任編集 『同上書』57頁。
- (12) Fess. Ferrara., "The Period Cost Concept for Income Measurement-Can it be Defended?" *The Accounting Review*., 1961, Oct. p. 600.
- (13) Fess. Ferrara, *ibid.*, p. 598.
- (14) Phillip. E. Fess., "The Theory of Manufacturing Costs," *The Accounting Review* Vol. XXXVI p. 452.
- (15) Fess. Ferrara, *ibid.*, p. 601.
- (16) 黒沢清 責任編集 『近代会計学体系Ⅱ』中央経済社 昭和43年 58頁。
- (17) 黒沢清 責任編集 『同上書』60頁。
- (18) A.A.A., "The Matching Concept." *The Accounting Review*. Apr. 1965, p. 370.
- (19) A.A.A., 会計基準 1948, 1957, p. 61.
- (20) J. G. Blocker., "Mismatching of Costs and Revenues," *The Accounting Review*, Vol. XXIV, Jan. 1949. No. 1. p. 39.

## 五 お わ り に

一定の資本を企業へ投下して経営活動を行い、利潤を獲得し、資本を回収するとき、回収された資本は投下資本よりも大きくなっていることが理想である。資本回収の時点は給付が販売され、収益が認識された時点であるが、資本として収益を獲得する能力が失われれば、その時点で資本の消滅を認識するのが合理的である。会計的には、そこで費用、収益の対応を因果関係的に成立せしめることは困難である。経営活動を継続していくうえにも必ず資本投下が先行するのであるが会計的にはまず費用を発生せしめ、それに見合う収益が獲得され、その過程が明確に把握できて、はじめて因果関係的対応ができる状態となってくるのである。しかし、期間損益計算において対応原則を実践するとき、その困難点は期間費用の金額を確定すること、及びその費用の効果が将来、いかなる期間までおよぶかという期間を確定すること、この両者において不確実性が存在することである。そして収益の発生時点、費用発生時点が大きく異ってきたという現象と相俟って、貨幣価値安定の条件が侵害されていく状況となり、そこでも、更に対応原則の完遂は困難となるのである。対応が因果関係のみによってでなく比較時点で価値水準も同一水準でなければならないのは当然である。このような中で費用、収益をいかに対応させるかは重大な関心事である。現代企業においては費用をそれから生み出された収益に躊躇なく全て明確に対応せしめられるものではない。全てに因果関係が見出されるものではないからである。実務の面において費用、収益の対応関係が多々明確でないことが多い。否、間違っていることさえ存在する。購入割引や製造間接費差異・価格

差異の処理について然りである。経営活動における種々の原価や費用の差異が経営統制内の事情で発生するのか、経営統制外の要因により発生するのか注意深い原因究明が行なわれて対応表示されなければならない。原価、収益の対応は即ち、製品原価算定を第一義的に考えるのか、経営のコスト・コントロールを第一義的に考えるのかにより対応の処理上の相違がでてくるのは勿論である。原価計算の領域においても原価を直接費、間接費、損失に分けて収益との関係を認識したり、或いは損失を除く原価全部に対して収益との関係を認識することがあるが、直接費については個別的対応が可能であっても、特に間接費については因果関係が求めにくいことは事実である。しかし、原価はもともと全て収益を生み出すために発生せしめられるのであり、この観点からすれば、因果関係は当然成立するはずである。これらの妥協として間接費についてはグループ的に収益との対応関係を認識しようとする試みが存在するように思える。積極的因果関係が把握しにくい間接費は当期の収益と積極的関連があると解するのは大いに疑問があるのであるが、そこに会計上の保守主義思考が働いていると思われる。利益の予想は計上せず、損失の予想は洩らすべからずといった保守主義の計算思想は企業の安全経理の面において、その貢献は大であるが保守主義の原則と対応の原則はうまく調和せず、併し深い関わりを持っているように思える。原価が収益を生み出さないと判断すれば速やかにその期間に回収せざるを得ない状況に迫られる。そこで個別的対応を捨てて期間的対応を採らざるを得なくなるのであるが、理由は全ての原価がまぎれもなくその関連する収益へ対応しきれないこと、即ち因果関係が見出されないこと、その上、保守主義思考が働らくからである。原価は必ずしも収益を獲得して死滅するとは限らない。シュマーレンバッハも言うように製品に全ての原価の関わりを求めるのは、ありもしない虚構を造ることになるかもしれない。いわんや因果関係に固執することが矛盾する結果となるかもしれない。天災の如きものにより失われ、収益から控除すべき性質のものも存在する。企業の投下資本はいつか回収されなければならないが資本が生む収益と必ずしも対応できると限らない。とすればそこに費用の回収、費用の控除手段に合理性、正当性を与えざるを得ない結果となってくる。損失が発生すればその期間に回収する方法は対応原則を越えて期間費用を回収する行為として正にこの表われである。

ところでキャパシティー・コストと収益との対応関係は直接原価計算論者の場合、はじめから否定していると言わざるを得ない。限界利益なる用語は固定費回収と利益にあてられるものであり、貢献利益とも呼ばれる。併し、原価はもともと利益獲得のため発生せしめられるのであり、会計の基本理念から因果関係を否定することは期間損益計算の正確性を崩すことになる。費用、収益の対応原則を貫くのか、費用回収の合理性を適用するのか、或いは両者を折衷するのか理論的、実務的に迷うのである。しかし、対応の名のもとに回収の合理性が貫かれている場合が意外と多いのである。期間利益の平準化が対応原則に優越することは考えられないが社会的に企業利潤は安定的である方が信頼を獲得し易いのである。企業の経営成績は一定期間のみに関して把握するよりも多期間の趨勢により把握する方が遙かに判断に易しい。対応原則が多くの疑問点を抱えている折、その再検討が必要であると思う。経営活動が極めて継続的である故に対応原則の適用が極めて困難となってきたことは否めないし、そこには因果関係が不透明化していく過程で、やがては回収の合理性と

いう観念が出頭してきたと推定せざるを得ないのである。製造過程における物的変化に対してはかなり信頼できる対応基準が設定し得るとしても、費用と収益の間には対応という過程でとらえられるような直接的にして有意義な実体的相互関係が果して全てに存在するのだろうか。そこに費用は収益との結びつきではなく、期間との結びつきにおいて、その期間的発生額を認識せざるを得ないのでなかろうか。対応の概念の妥当性が再確認されても、その適用をどこまで厳密に追求すべきであろうかといった疑問が生ずるのである。費用の繰延処理はどの程度迄、厳密に考えるべきかといった点についても然りである。

おわり

(昭和57年7月8日受理)

