

直接原価計算

小 杉 隆 至

直接原価計算が始めてアメリカに於て発表されたのは1936年ハリス (Jonathan Harris) によってであった。しかし我が国に紹介されたのは1950年以降である。未だ体系立てゝ論ぜられていない憾みはあるが、最近これを採用する会社が逐次増加の傾向にあり、活潑な論議の的となっている。

直接原価計算の生成

従来の原価計算に於ては製品等の原価負担者に対してすべての原価項目を吸収せしめるAbsorption Costingであった。したがって変動費と固定費の概念は存在していたが、それらを一律に平面的に取り上げられていたために、操業度の変動による単位当り固定費の変動が大きく、その為に工場現場の成績が明確にされなかった。このことは固定費が大きいウェイトを占める化学工業等に特にいわれるのであるが、逆に変動費の大きい木材工業等についても現場技術の優劣による歩留の増減が、操業度の影響による単位原価の変動に蔽われてしまいその間の事情が明確に現れなかった。その故に歩留増減による原価変動と操業度の高低による原価変動とが明確に区別できず、損益分岐点について見る場合にはもっぱら操業度の高水準維持にのみ注意を向けるとい誤りに陥りやすかった。そこで固定的間接費正常配賦が考えられたのであるが、これによると結局期末に配賦過不足額が発生し、損益計算の場合に再配賦するから、以前の全体原価計算にもどってしまう。その間接費配賦それ自体についても、これは製品に直接結びついて発生するものではないから、絶対的な配賦基準がなく便宜的なものをよりどころとして配賦されている。そこでいっそのこと固定的間接費の配賦を放棄して変動費のみを負担せしめるという直接原価計算が考案されたのである。

変動原価と期間原価

直接原価計算が実施されるにはまず費用の分解が行われなければならない。直接原価計算が費用を変動原価と期間原価に分割し、変動原価のみを製造原価として、期間原価は期末に一括処理する方法であることは一般に認められている。しかし実際に費用を分解するに当って何に基づいて分解するかについては問題の存するところである。論者によって見解の異なる点もある

が、大体次の如く考えるのが妥当と思われる。

1. 製造販売等の活動自体に結びついて発生するものを変動原価とし、その活動を実行せしめるに必要な準備体制に結びついて発生するものを期間原価とする。即ち活動の原価と準備の原価という性質上の相異によって二つのグループに分解する。

2. 製品との結びつきについて見れば、製品に直接結びついて消費されるものを変動原価とし、直接に結び付かないで期間単位に発生するものを期間原価とする。換言すれば製品に対して前者は直接に結び付いており、後者は結合的に結び付いて発生するという発生関係から分解する。

3. 変動原価は活動の原価であり、製品に直接結びついて消費されるから、その数量及び金額は操業度に比例して増減する、一方期間原価は準備の原価であり期間単位に発生するものであるから、操業度に無関係であり、定額である。

以上の観点より分解が可能であるが、この三つの標識全部を満足させることは実際問題として不可能の場合も出て来る。全て原価計算は正確性の限界があるから、経営上の判断資料として充分であればある程度迄の不正確は看過しなければならないこともある。従って每期方針の変ることは避けなければならないが、必ずしも三つの標識を満足させなければならないということはないと考える。大体に於て全体原価計算に於ける直接費及び変動間接費が直接原価計算に於ける変動原価にあたり、固定的間接費を期間原価と見ても大きい間違いはない。只直接費間接費の概念は全体原価計算のものであり、直接原価計算の概念系列とは一応異質のものであることに注意しなければならない。

利益管理

利益管理には利益計画と利益統制が含まれると考えられる。前者は経営方針によって与えられた利益目標を達成するために、その利益額を予定し、これに必要な売上高及び原価を予定し、計画の実施体制を整えることであり、後者はこの利益目標額を現実に達成せしめるために報告を徴し、売上ならびに原価に関係ある経営活動を統制することである。

まず直接原価計算の特徴をその利益構造の認識から見よう。

	A製品	B製品
売上高	¥3,000,000	¥5,000,000
変動原価	¥2,400,000	¥3,500,000
マージナルインカム	¥600,000	¥1,500,000
期間原価	¥1,800,000	
純益	¥300,000	

例によってわかるとおり、A B 2種の製品があつてそれぞれの売上高から変動原価を控除すれば製品毎のマージナルインカム—A製品¥600,000、B製品¥1,500,000を得る。しかし期間原価は製品毎に分割出来ないから、マージナルインカム合計¥2,100,000から¥1,800,000を引いて¥300,000の純益を得る。従つて直接原価計算に於てはマージナルインカムと純益の2段階の計算になっており、利益管理といった場合にマージナルインカムを指すのか純益を指すのか明らかではない。しかし純益を目標とすることによって広い意味にとり、その中にマージナルインカムを包括するのとなければ直接原価計算に於ける利益管理の意義の大半が失われるものと考えられる。

以上の説明でもわかる通り、従来の原価計算よりも製造原価と売上高の関係を明瞭に取上げてあり、利益管理に於ては原価—売上高—利益の関係即ち Cost—Volume—Profit Relationship (CVP) に於て管理しようというのが大きい特徴の一つである。さらにこの関係を明らかにするためにいくつかの比率が用いられる。

$$1. \text{マージナルインカム率} = \frac{\text{マージナルインカム}}{\text{売上高}}$$

製品毎にこの比率を算出すれば高いもの程有望であり、比較が可能であるから販売も高いものに主力を注ぐことはいうまでもない。又利益計画にも有用であり更に部門間の比率、年度比較も可能となる。

$$2. \text{期間原価利用率} = \frac{\text{期間原価}}{\text{マージナルインカム}}$$

マージナルインカムが大きければ大きい程この比率が低くなり、設備その他の経営手段を集約的に利用していることを示す。

$$3. \text{損益分岐偏差率} = \frac{\text{実際売上高} - \text{損益分岐点に於ける売上高}}{\text{実際売上高}}$$

この比率はマージナルインカムで期間原価の回収が出来るような売上高を越えた部分がいかほどになつていかを示した比率であり、安全率ともいわれる。実際売上高が損益分岐点に於ける売上高と同額の場合は0となり超過した場合は期間原価を回収し得てその割合を表はすことになる。

以上の比率の他にも若干考えられるがこれらの比率を用いることによって、絶対額でしばしば陥る計算的錯誤を避けることが出来る。

以上のCVP Relationshipによつて利益目標及びそれに到達すべき売上高の設定、変動原価及び期間原価の節減等が総合的に計画される。この場合損益分岐点の理論が用いられるのであるが、全体原価計算と異なる点は常にマージナルインカムという新しい概念が入っていることである。

原価管理

直接原価計算の果す役割の一つとして原価管理も重要なものである。前にも述べたが従来の原価計算に於ては変動費も固定費も合せて製品に負担せしめるために、生産増減による単位当り製造原価は曲線となる。従つて売上高との相互関係の理解に困難な点があつたしかるに直接原価計算に於ては変動原価と期間原価とに分類して、前者のみを製造原価とするから直線関係を示し、その関係がシャープに出てくるので、操業度の変化による原価変動とは別に現場の成績を明確にすることが出来る。一般に原価管理は実際原価計算にても或る程度行えるが、標準原価計算に於ける方がより効果的である。直接原価計算に於ても標準原価計算と結び付けてその差異を算出し、その責任の所在を明らかにし、常に管理出来るような体制をとらなければならない。その点全体原価計算に於ては管理責任の所在が明らかにされていない。製造過程責任者の責任を明瞭にするためには当然責任外のもの又は現場に於ける管理不能原価項目を除外しなければならない。そこで現場としての管理可能原価は変動原価であり、これを製造原価とするのが直接原価計算である。一方期間原価は最高責任者即ちトップマネジメントに属する者によつて準備された設備その他により定額的に発生するものであるから、それは一応現場の責任から離れることになる。この様に経営管理機能を分化することによつて直接原価計算は原価管理を遂行することが出来る

価格計算

従来の全体原価計算に於ては経営管理目的よりも価格計算を第一義的にとらえられて来た様に考えられるこゝで価格計算の意義について簡単にふれると、現在の経済機構に於ては市場価格の大半は一般社会的に定めており、それに対して原価の方は個々の企業の経営状況により優劣が生じ、同一の商品でも相異がある。完全なる独占価格でない限りに於てはたとえ原価に希望利益を合算した申し出価格であっても、一般経済的諸関係即ち既に成立している市場価格の影響を受けるものであるから原価計算は自己の原価を算定することによつて、それが市場に対する順応力を測定する資料であると考えられる。

では直接原価計算に於てはどのようにして価格計算

の役割を果たしているであろうか。第一に価格最低限が問題として取り上げられる。なるほど直接原価計算に於ては操業度に比例的な変動原価のみを原価とするのであるから、それ以下の価格で販売したのでは比例的に損失が増加することになる。したがって直接原価計算に於ける製品単位当り原価が価格最低限を示すものであることは当然のことである。しかしこれは直接原価計算の特色とはいえない。従来原価計算に於ても市況が悪化し採算がとれない場合には各種の固定費を控除して変動費を補償し、更にそれが補償出来ない場合には一時休業を考慮していた。従って直接原価計算に於て価格最低限の問題は直ちに解決されたとしてもそれが直接原価計算のみの特色であるとはいえない。

次に価格計算には変動原価のみをもってするのか、又は期間原価を含めるかの問題がある。これには

1. 変動原価を基準にして、期間原価は算入せず、マージナルインカム（売上高—変動原価）をもって判断資料とする。

2. 変動原価を基準にするのは同じであるが期間原価をマージナルインカムに含めて考える。

3. 変動原価に期間原価を合せて算入する。

の三つのタイプに分け得ると思う。

始めの変動原価補償を建前としているものについて見ると、期間原価は算入せず、マージナルインカムから回収される。従ってその場合一定期間内に於ける取引のどの部分から回収されたかは明らかでない。これでは社会的な市場価格と変動価格を見るに留り、期間原価回収の確固たる基礎がない。これは直接原価計算の素朴な形態の価格計算であるといえる。しかし計算的基準は薄弱であるが、直接原価計算の理論を純粹に貫いているといえよう。

次に第二のタイプのもは変動原価にマージナルインカムを附加して価格計算を行うものである。先のもより期間原価の回収がやゝ明らかになるのであるが未だ附加すべきマージナルインカムの大きさがはっきりしない。それは単位当り期間原価分と希望純益が含まれていると解釈すれば、従来のAbsorption Costingと結果的に見てそう変わらないことになる。

次に変動原価と期間原価とに分割しながら期間原価を標準又は正常配賦の形で附加するものである。これによると計算的基準は明確であるけれども直接原価計算の趣旨に全く反してしまう。

以上三つの方法を考え合わせると、第1の方法は直接原価計算の趣旨を貫いているけれども計算的基準が明確でなく、第2では計算的基準は明らかであるが直接原価計算としての合理基礎的を犠牲にし、第3の場

合はますます合理的基礎を失い価格計算としては全体原価計算と同様になる。この様に直接原価計算に於ける価格計算は現在の所ではその合理性と計算的基準は相反し、どちらか一方を犠牲にしなければならないことになる。

期間損益計算

直接原価計算で期間損益計算を行う場合、従来と異なる点は棚卸品の評価に関する点である。従来は全体原価で評価するのであるが、直接原価計算に於ては製品半製品仕掛品等の評価に際して変動原価のみを計上するから、結局単位製品単位当りに相当する期間原価分だけ低い価格となる。これは期間原価を製造原価に算入せず、マージナルインカムから回収するという直接原価計算の趣旨から云えば当然のことであり、棚卸品の価格に算入して次期に繰越すということは考えられないのである。

期間損益計算を月次計算と年次計算に分けて考えて見よう。月次計算の場合全体原価計算によれば操業度の変動により単位当り原価が変動し、毎月異った価格で評価がなされるのに対して直接原価計算に於ては変動原価のみであるから棚卸品の評価額は一定であり、又期間原価を無理に配賦する必要もなく非常に合理的であるといえよう。

しかるに年次損益計算に於ては如何に合理的といっても棚卸品を変動原価のみにて評価することは製造業に於ては一般的に認められていないからかなり問題を生ずる。直接原価計算が経営管理目的から出発してきたとはいっても、損益計算を切り離すことは計算の経済性からいっても出来ないし、調整して両立させることが望まれる。損益計算を直接原価計算で行った場合に一番大きい問題となるのは税務との関係である。月次計算の場合は内部のものであるから問題はないが、年次計算（6ヶ月のものを含む）となると税法の制約を受ける。即ち現在の段階では税法上は棚卸品を変動原価で評価することは認められておらず、税務署で認める合理的調整方法によって再評価しなければならない。

結 び

以上直接原価計算についてその大要を紹介したのであるが、何分にも現在生成発展の段階にあると見られるものであって、未だ論議しつくされていない点もあり、論者により意見の分かれている点、又種々の欠陥もある。本来経営管理上の要請から出発したものであるといっても、価格計算損益計算等補助的任務と考えられるものについては今後の改善を待たなければならない。

小 杉 隆 至

直接原価計算が初めてアメリカに於て発表されたのは 1936 年ハリス (Jonathan Harris) によってであった。しかし我が国に紹介されたのは 1950 年以降である。未だ体系立てて論ぜられていない憾みはあるが、最近これを採用する会社が遂次増加の傾向にあり、活潑な論義的となっている。

直接原価計算の生成

従来原価計算に於ては製品等の原価担当者に対してすべての原価項目を吸収せしめる Absorption Costing であった。したがって変動費と固定費の概念は存在していたが、それらを一様に平面的に取り上げられていたために、操業度の変動による単位当り固定費の変動が大きく、その為に工場現場の成績が明確にされなかった。このことは固定費が大きいウェイトを占める化学工業等に特にいわれるのであるが、逆に変動費の大きい木材工業等についても現場技術の優劣による歩留の増減が、操業度の影響による単位原価の変動に蔽われてしまいその間の事情が明確に現れなかった。その故に歩留増減による原価変動と操業度の高低による原価変動とが明確に区別できず、損益分岐点について見る場合にはもっぱら操業度の高水準維持にのみ注意を向けるという誤りに陥りやすかった。そこで固定的間接費正常配賦が考えられたのであるが、これによると結局期末に配賦過不足額が発生し、損益計算の場合に再配賦するから、以前の全体原価計算にもどってしまう。その間接費配賦それ自体についても、これは製品に直接結びついて発生するものではないから、絶対的な配賦基準がなく便宜的なものをよりどころとして配賦されている。そこでいっそのこと固定的間接費の配賦を放棄して変動費のみを負担せしめるという直接原価計算が考案されたのである。

変動原価と期間原価

直接原価計算が実施されるにはまず費用の分解が行わなければならない。直接原価計算が費用を変動原価と期間原価に分割し、変動原価のみを製造原価として、期間原価は期末に一括処理する方法であることは一般に認められている。しかし実際に費用を分解するに当って何に基づいて分解するかについては問題の存するところである。論者によって見解の異なる点もあるが、大体次の如く考えるのが妥当と思われる。

1. 製造販売等の活動自体に結びついて発生するものを変動原価とし、その活動を実行せしめるに必要な準備体制に結びついて発生するものを期間原価とする。即ち活動の原価と準備の原価という性質上の相異によって二つのグループに分解する。
2. 製品との結び付きについて見れば、製品に直接結びついて消費されるものを変動原価とし、直接に結び付かないで期間単位に発生するものを期間原価とする。換言すれば製品に対して前者は直接に結び付いており、後者は結合的に結び付いて発生するという発生関係から分解する。
3. 変動原価は活動の原価であり、製品に直接結びついて消費されるから、その数量及び金額は操業度に比例して増減する。一方期間原価は準備の原価であり期間単位に発生するものであるから、操業度に無関係であり、定額である。

以上の観点より分解が可能であるが、この三つの標識全部を満足させることは実際問題として不可能の場合も出て来る。全て原価計算は正確性の限界があるから、経営上の判断資料として充分であればある程度迄の不正確は看過しなければならないこともある。従って毎期方針の変ることは避けなければならないが、必ずしも三つの標識を満足させなければならないということはないと考える。大体に於て全体原価計算に於ける直接費及び変動の間接費が直接原価計算に於ける変動原価にあたり、固定的間接費を期間原価と見ても大きい間違いはない。只直接費間接費の概念は全体原価計算のものであり、直接原価計算の概念系列とは一応異質のものであることに注意しなければならない。

利益管理

利益管理には利益計画と利益統制が含まれると考えられる。前者は経営方針によって与えられた利益目標を達成するために、その利益額を予定し、これに必要な売上高及び原価を予定し、計画の実施体制を整えることであり、後者はこの利益目標額を現実に達成せしめるために報告を徴し、売上ならびに原価に関係ある経営活動を統制することである。

まず直接原価計算の特徴をその利益構造の認識から見よう。

例	A 製品	B 製品
売上高	¥ 3,000,000	¥ 5,000,000
変動原価	¥ 2,400,000	¥ 3,500,000
マージナルインカム	¥ 600,000	¥ 1,500,000
期間原価	¥ 1,800,000	
純益	¥ 300,000	

例によってわかるとおり、AB2種の製品があつてそれぞれの売上高から変動原価を控除すれば製品毎のマージナルインカム - A 製品 ¥600,000、B 製品 ¥1,500,000 を得る。しかし期間原価は製品毎に分割出来ないから、マージナルインカム合計 ¥2,100,000 から ¥1,800,000 を引いて ¥300,000 の純益を得る。従つて直接原価計算に於てはマージナルインカムと純益の2段階の計算になっており、利益管理といった場合にマージナルインカムを指すのか純益を指すのか明らかではない。しかし純益を目標とすることによって広い意味にとり、その中にマージナルインカムを包括するのでなければ直接原価計算に於ける利益管理の意義の大半が失われるものと考えられる。

以上の説明でもわかる通り、従来の原価計算よりも製造原価と売上高の関係を明瞭に取上げてあり、利益管理に於ては原価 - 売上高 - 利益の関係即ち Cost - Volume - Profit Relationship (CVP) に於て管理しようというのが大きい特徴の一つである。さらにこの関係を明らかにするためにいくつかの比率が用いられる。

1. マージナルインカム率 = マージナルインカム ÷ 売上高

製品毎にこの比率を算出すれば高いもの程有望であり、比較が可能であるから販売も高いものに主力を注ぐことはいうまでもない。又利益計画にも有用であり更に部門間の比率、年度比較も可能となる。

2. 期間原価利用率 = 期間原価 ÷ マージナルインカム

マージナルインカムが大きければ大きい程この比率が低くなり、設備その他の経営手段を集約的に利用していることを示す。

3. 損益分岐偏差率 = (実際売上高 - 損益分岐点に於ける売上高) ÷ 実際売上高

この比率はマージナルインカムで期間原価の回収が出来るような売上高を越過した部分がいかにほどになっているかを示した比率であり、安全率ともいわれる。実際売上高が損益分岐点に於ける売上高と同額の場合は 0 となり超過した場合は期間原価を回収し得てその割合を表わすことになる。

以上の比率の他にも若干考えられるがこれらの比率を用いることによって、絶対額でしばしば陥る計算的錯誤を避けることが出来る。

以上の CVP Relationship によって利益目標及びそれに到達すべき売上高の設定、変動原価及び期間原価の節減等が総合的に計画される。この場合の損益分岐点の理論が用いられるのであるが、全体原価計算と異なる点は常にマージナルインカムという新しい概念が入っていることである。

原価管理

直接原価計算の果す役割の一つとして原価管理も重要なものである。前にも述べたが従来の原価計算に於ては変動費も固定費も合せて製品に負担せしめるために、生産増減による単位当り製造原価は曲線となる。従つて売上高との相互関係の理解に困難な点があつた。しかるに直接原価計算に於ては変動原価と期間原価とに分類して、前者のみを製造原価とするから直接関係を示し、その関係がシャープに出てくるので、操業度の変化による原価変動とは別に現場の成績を明確にすることが出来る。一般に原価管理は実際原価計算にても或る程度行えるが、標準原価計算に於ける方がより効果的である。直接原価計算に於ても標準原価計算と結び付けてその差異を算出し、その責任の所在を明らかにし、常に管理出来るような体制をとらなければならない。その点全体原価計算に於ては管理責任の所在が明らかにされていない。製造過程責任者の責任を明瞭にするためには当然責任外のもの又は現場に於ける管理不能原価項目を除外しなければならない。そこで現場としての管理可能原価は変動原価であり、これを製造原価とするのが直接原価計算である。一方期間原価は最高責任者即ちトップマネジメントに属する者によって準備された設備その他により定額的に発生するものであるから、それは一応現場の責任から離れることになる。この様に経営管理機能を分化することによって直接原価計算は原価管理を遂行することが出来る。

る。

価格計算

従来の全体原価計算に於ては経営管理項目よりも価格計算を第一義的にとらえられて来た様に考えられる。ここで価格計算の意義について簡単にふれると、現在の経済機構に於ては市場価格の大半は一般社会的に定っており、それに対して原価の方は個々の企業の経営状況により優劣が生じ、同一の商品でも相異がある。完全なる独占価格でない限りに於てはたとえ原価に希望利益を合算した申し出価格であっても、一般経済的諸関係即ち既に成立している市場価格の影響を受けるものであるから原価計算は自己の原価を算定することによって、それが市場に対する順応力を測定する資料であると考えられる。

では直接原価計算に於てはどのようにして価格計算

の役割を果たしているであろうか。第一に価格最低限が問題として取り上げられる。なるほど直接原価計算に於ては操業度に比例的な変動原価のみを原価とするのであるから、それ以上の価格で販売したのでは比例的に損失が増加することになる。したがって直接原価計算に於ける製品単位当り原価が価格最低限を示すものであることは当然のことである。しかしこれは直接原価計算の特色とはいえない。従来の原価計算に於ても市況が悪化し採算がとれない場合には各種の固定費を控除して変動費を補償し、更にそれが補償出来ない場合には一時休業を考慮していた。従って直接原価計算に於て価格最低限の問題は直ちに解決されたとしてもそれが直接原価計算のみの特色であるとはいえない。

次に価格計算には変動原価のみをもってするのか、又は期間原価を含めるかの問題がある。これには

- 1.変動原価を基準にして、期間原価は算入せず、マージナルインカム(売上高一変動原価)をもって判断資料とする。
 - 2.変動原価を基準にするのは同じであるが期間原価をマージナルインカムに含めて考える。
 - 3.変動原価に期間原価を合せて算入する。
- の三つのタイプに分け得ると思う。

始めの変動原価補償を建前としているものについて見ると、期間原価は算入せず、マージナルインカムから回収される。従ってその場合一定期間内に於ける取引のどの部分から回収されたかは明らかでない。これでは社会的な市場価格と変動価格を見るに留り、期間原価回収の確固たる基礎がない。これは直接原価計算の素朴な形態の価格計算であるといえる。しかし計算的基準は薄弱であるが、直接原価計算の理論を純粋に貫いているといえよう。

次に第二のタイプのものは変動原価にマージナルインカムを附加して価格計算を行うものである。先のものより期間原価の回収がやや明らかになるのであるが未だ附加すべきマージナルインカムの大きさがはっきりしない。それは単位当り期間原価分と希望純益が含まれていると解釈すれば、従来の Absorption Costing と結果的に見てそう変わらないことになる。

次に変動原価と期間原価とに分割しながら期間原価を標準又は正常配賦の形で附加するものである。これによると計算的基準は明確であるけれども直接原価計算の趣旨に全く反してしまう。

以上三つの方法を考え合わせると、第 1 の方法は直接原価計算の趣旨を貫いているけれども計算的基準が明確でなく、第 2 では計算的基準は明らかであるが直接原価計算としての合理基礎を犠牲にし、第 3 の場合はますます合理的基礎を失い価格計算としては全体原価計算と同様になる。この様に直接原価計算に於ける価格計算は現在の所ではその合理性と計算的基準は相互し、どちらか一方を犠牲にしなければならないことになる。

期間損益計算

直接原価計算で期間損益計算を行う場合、従来と異なる点は棚卸品の評価に関する点である。従来は全体原価で評価するのであるが、直接原価計算に於ては製品半製品仕掛品等の評価に際して変動原価のみを計上するから、結局単位製品単位当りに相当する期間原価分だけ低い価格となる。これは期間原価を製造原価に算入せず、マージナルインカムから回収するという直接原価計算の趣旨から云えば当然のことであり、棚卸品の価格に算入して次期に繰越すということは考えられないのである。

期間損益計算を月次計算に分けて考えて見よう。月次計算の場合全体原価計算によれば操業度の変動により単位当り原価が変動し、毎月異った価格で評価がなされるのに対して直接原価計算に於ては変動原価のみであるから棚卸品の評価額は一定であり、又期間原価を無理に配賦する必要もなく非常に合理的であるといえよう。

しかる年次損益計算に於ては如何に合理的といっても棚卸品を変動原価のみにて評価することは製造業に於ては一般的に認められていないからかなり問題を生ずる。直接原価計算が経営管理目的から出発してきたとはいっても、損益計算を切り離すことは計算の経済性からいっても出来ないし、調整して両立させることが望まれる。損益計算を直接原価計算で行った場合に一番大きい問題となるのは税務との関係である。月次計算の場合は内部のものであるから問題はないが、年次計算(6ヶ月のものを含む)となると税法の制約を受ける。即ち現在の段階では税法上は棚卸品を変動原価で評価することは認められておらず、

税務署で認める合理的調整方法によって再評価しなければならない。

結 び

以上直接原価計算についてその大要を紹介したのであるが、何分にも現在生成発展の段階にあると見られるものであって、未だ論議しつくされていない点もあり、論者により意見の分かれている点、又種々の欠陥もある。本来経営管理上の要請から出発したものであるといっても、価格計算損益計算等補助的任務と考えられるものについては今後の改善を待たなければならない。

- 工場経営研究室 -