

論 説

直接原価計算と課税所得計算

村 瀬 儀 祐

はじめに

原価計算が貸借対照表上の棚卸資産額と損益計算書上の売上原価額の算定に関係するものであることはいうまでもない。どのような原価計算方式が採用されるか、財務諸表上の棚卸資産額と売上原価額の算定にかかわって、その選択の如何は会計上の利益額に重大な影響を与える。普通、原価計算方式としてあげられるのは、全部原価計算（full costing or absorption costing）と直接原価計算（direct costing or variable costing）である。この両方式のうちいずれの方式を選択するかは、会計上の利益算定に大きな影響を及ぼす。

一般には、財務会計目的には直接原価計算方式は認められず、全部原価計算方式のみが認められていると主張されている。しかしながら実際の会計実務を観察すると、必ずしもそのような一般的な指摘は当たっていない。財務会計目的には直接原価計算も全部原価計算も認められており、その選択は経営者の裁量にまかされている。しかも表面上は全部原価計算方式を採用していると標榜していても、実際の処理においては固定費に分類されるべき製造間接費を期間費用として費用化しているケースも見られ、実際には直接原価計算に近い方式が採用されている場合も見られる。とりわけ1973年のアメリカ合衆国の税規定は、1986年の税法改正にいたるまでの間、広い範囲の製造間接費を棚卸資産から除外し費用化するのを認めている。このような税規定のもとでは、税務上、全部原価計算を規定していたとする命題は、修正しなければならない。したがっ

て企業会計の実態に即して、原価計算を検討することが必要となる。

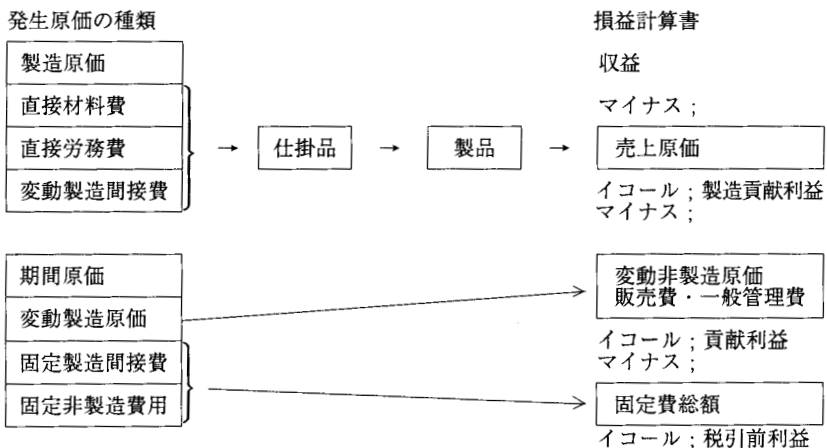
本稿は、主にノーレンとポーエン（Noreen, Eric W. and Robert M. Bowen）の業績⁽¹⁾に依拠しながら、アメリカ合衆国における製造間接費の会計処理に焦点をあて、財務会計と税務会計との関わりにおいて原価計算方式の選択の問題を検討するものである。

1 直接原価計算と全部原価計算

製造業における棚卸資産原価算定の方法には直接原価計算と全部原価計算の二つの方法がある。両方式の違いは、固定製造原価（製造間接費）を棚卸資産原価とするか否かという点にある。直接原価計算は、直接製造原価と変動間接原価を製造原価に算入するが、固定製造原価を棚卸資産原価に含めず、期間の費用とする。他方、全部原価計算は、直接製造原価と間接製造原価（変動費も固定費も含めて）をすべて棚卸資産原価に含める。

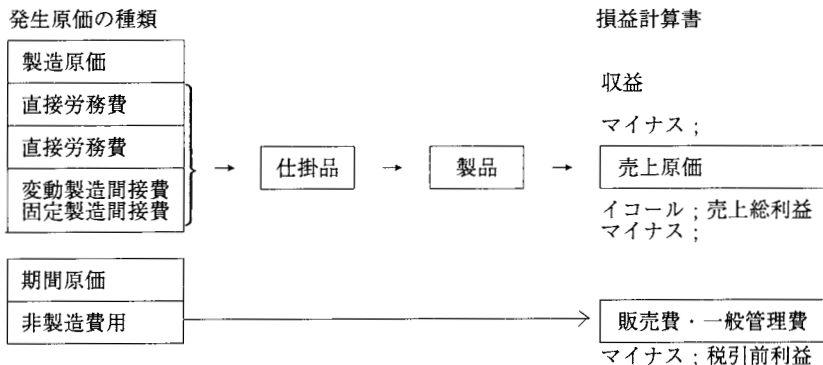
直接原価計算は、原価を操業度に応じて分類し、変動費のみを棚卸資産原価に算入させ、固定費を期間費用とする。今、直接原価計算のモデルを示すと以下のようになる。

図一 1 直接原価計算モデル



他方、全部原価計算においては、操業度に応じた原価分類はなされず、製造関係のすべての原価を製造原価に算入する。この方式においては、固定製造間接費も棚卸資産原価を構成することになる。今、全部原価計算のモデルを示すと以下のようになる。

図一 2 全部原価計算モデル



直接原価計算と全部原価計算の相異点は、固定製造間接費を期間の費用とするか（直接原価計算方式）、それとも棚卸原価として仕掛品と製品に算入し、売却された場合に売上原価に算入された部分を損益計算書上の費用とするか（全部原価計算方式）、という点にある。この固定製造間接費の処理をめぐって、直接原価計算方式は、その費目を即時、期間の費用として計上するために、それを棚卸資産原価に算入せしめる全部原価計算よりも、普通、会計上の利益の縮小化を生み出す。

これまで両方式の是非をめぐって論争がなされてきた。一般的に指摘されているのは、「パブリック・アカウンタントも国内歳入局（Internal Revenue Service）も、直接原価計算を一般に認められた棚卸資産の評価方法として認めていない」というものである⁽²⁾。すなわち、アメリカ会計学教科書に見られる以下のような指摘は、他の多くの文献にもみられるものである。

「財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board）や証券取引委員会（Securities and Exchange Commission）のような会計プロフェッショ

ンの権威ある団体は明らかに、全部原価計算が直接原価計算よりも外部利用者に対して、よりインフォーマティブな利益額を提供すると信じている。外向けの財務諸表の作成には全部原価計算が用いられなければならないと規定することによって、会計プロフェッションは、内国歳入局が税務目的には全部原価計算を求めようになったために、結果として外部報告目的に対して一般に認められた棚卸資産評価の方法として直接原価計算の採用を禁止した。」⁽³⁾

したがって、直接原価計算は経営管理などの内部目的に採用され、一般目的もしくは税務申告目的には全部原価計算が採用されている、と一般に指摘されている。直接原価計算についてみると、1980年の調査では、「フォーチュン(Fortune)」誌上500社のうち35パーセントが標準直接原価計算を採用していることが報告されている⁽⁴⁾。内部目的に直接原価計算を採用する場合には、財務会計目的のために、期間費用とした固定間接製造原価を棚卸資産原価にふり戻す修正仕訳をしなければならないことになる。

しかしこのような一般的な指摘にもかかわらず、実際の会計制度の状況と会計実務を検討すると、このような指摘は、幾つかの条件をつけて成立することが判明する。

2 「一般に認められた会計原則」と原価計算

まず、直接原価計算は、「一般に認められた会計原則 (Generally Accepted Accounting Principle ; GAAP)」として認められず、会計基準として禁止されているであろうか。この立言に対して、ジーマーメン (Zimmerman, Jerold L.) は、「GAAPは全部原価計算を要請していない。経営者は、財務報告のための棚卸資産評価においては大きな裁量を持っている」⁽⁵⁾と明言している。すなわち全部原価計算がGAAPとして公式に要請されたことはなく、直接原価計算も全部原価計算と同じく採用が認められているとする。例えば、ジーマーメンがその根拠としてあげている会計研究広報第43号「会計研究広報の改訂」(Accounting Research Bulletin No.43, "Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins")(パラグラフ5)の記述をみよう。

「棚卸資産に適用される原価とは、取得と製造の原価を意味すると理解され、その決定については多くの問題が含まれている。棚卸資産原価算定の原則を規定すること

は容易であるが、しかしその適用については、……………原価の配分と賦課に関連した多様な問題があり、そのために難しいものとなっている。例えばいくつかの環境において、遊休費や過大な仕損、倍額料金（double freight）、再処理原価のような項目は、棚卸資産原価部分というよりも、むしろ当該期間のチャージとして扱う必要があるほど異常なものがあろう。また一般管理費は、明らかに製造に関係し、棚卸原価の一部を構成する（製造チャージ）ような費用部分を除いて、期間チャージに含めなければならない。販売費は棚卸原価の一部とはならない。棚卸原価からすべての間接費を排除することは、認められた会計手続きを構成しない。個々の状況についての判断には、採用された原価会計システム手続きの十全性、そこでの原則の健全性、適用の一貫性についての配慮が含まれる。」⁽⁶⁾

このプロナウンスメントにおいては、すべての間接費を棚卸資産から排除する実務は明らかに禁止されているが、しかし、すべての間接費が棚卸資産に含めなければならないとはしていない。したがって以下のモンゴメリー（Montgomery, John L.,）の指摘にあるように、このプロナウンスメントが直接原価計算も「一般に認められた会計原則」に含めているとする解釈も成り立つ。

「パラグラフ5の難しさは、それが特定の間接原価要素が棚卸資産に含められるか、それともそれから排除されるかについて、特に規定していないことである。……………直接原価計算は、変動間接費の資本化を求めているために、パラグラフ5は、直接原価計算を一般に認められた会計原則として認めていると論じることもできよう。」⁽⁷⁾

また多くの会計人は、「本ステイトメントが直接原価計算を認められた手続きとして含める解釈が合理的に可能であるとする意見を表明した」⁽⁸⁾ という。

以上みたところからすれば、「全部原価計算も直接原価計算も、さらには両者の中間にあるすべての原価計算も、権威あるプロナウンスメントと一致している」⁽⁹⁾ ということになる。したがって財務報告には全部原価計算が求められると一般的に主張されているが、それにもかかわらず、実際には、全部原価計算が「一般に認められた会計原則（GAAP）」として指定されておらず、また直接原価計算もGAAPとして否認されてない。「全部原価計算も直接原価計算もともに一般に認められた会計原則（GAAP）として認められている」⁽¹⁰⁾ のである。

3 税法規定と原価計算

税法規定は製造間接費の処理についてどのような規定をしているであろうか。ノーレンとボーエンによれば、「1973年に至るまで税規定は、いかなるコストが棚卸資産に含めることが出来るか、もしくは出来ないか、について明確な規定をしていない」⁽¹¹⁾ という。したがって1973年までは、所得税算定に対して直接原価計算が承認されるかどうかは明確ではなく、不確実な状況にあった。全国会計士連盟（National Association of Accountants ; NAA）は、当時の状況について次のように述べている。

「限られた数の会社は、税務当局のコミッショナーが直接原価計算への変更を認めるよう公式に要請したが、そのような要請に対する政策の表明はまったくされていない。通常、これらの要請は、否定されるか無視されるかのいずれかであるが、しかし非常に少ない事例において、インフォーマルにそれは認可されてきた。他の会社は、直接原価計算への変更に承認を求めることなく実行してきた。いくつかの事例においてはこれらの変更は問題にされてきたが、他の場合には全く反対もされなかった。日常的に直接原価計算を採用する会社も存在し、これらのケースにあっては通常、その方法が疑問視されるようなこともなかった。この証拠から、判例はそれぞれ別々のベースに基づいて扱われ、判決は一様なものではなかった。」⁽¹²⁾

このような不確実な状況のもとにおいては、限られた範囲内においてインフォーマルに直接原価計算を税務目的に対して用いる例も見られたが、一般的には、税収の減少を生み出すとして政府が直接原価計算を攻撃する可能性も考えられ、そのことの恐れもあって多くの会社は全部原価計算を採用したという。すなわち「1973年以前においては、たとえ内部もしくは外部の目的に直接原価計算を採用しておろうとも、これらの企業のほとんどは、内国歳入局に対しては全部原価計算にもとづいて報告していた」⁽¹³⁾。

このような状況に対して1973年の税法改正は、これまでと違った制度状況を生みだした。内国歳入局は、1973年の改正では、明文上、製造原価を棚卸資産に含める（資本化する）よう次のように規定した。

「出来るだけ最も良い会計実務に一致し、また明確に所得を反映するために、直接製造原価と間接製造原価とともに、『全部（full absorption）』棚卸資産原価計算

法にもとづいて勘定に記入されなければならない。」(Reg. 1.471-11(a))

このように税法規定上は全部原価計算を指定したものの、しかしながら「具体的な施行規則においては相当の自由範囲があった」⁽¹⁴⁾。すなわち上記の規則は、「すべての直接製造原価を棚卸資産とすることを求めているが、その他の原価については裁量が認められている」⁽¹⁵⁾。1973年の税法規定は、直接原価に含められない原価を3つのカテゴリーに分類した(第1表参照)、第1カテゴリーの原価は、税務報告目的に対して棚卸資産としなければならない。第2カテゴリーの原価は、税務報告目的に対して棚卸資産とすることはできない。第3カテゴリーの原価は、納税者の裁量で棚卸資産にすることもできれば、しないこともできる。ただし、第3カテゴリーの原価の処理について、納税者は税務報告と財務会計報告との間を一致させなければならないとした。

注意すべきは、第3カテゴリーにあげられている原価のほとんどは、固定費に分類される可能性の強い項目であることである。1973年の税規定のもとにあつては、第3カテゴリーの原価を棚卸資産原価に含めることなく、期間原価として費用化するのを認めている。とすれば、第3カテゴリーの原価を費用化する処理を採用すれば、実質、直接原価計算に近い会計処理をしたことになる。

ノーレンとポーエンは、棚卸資産額に算入される原価項目について、直接原価計算と全部原価計算との比較と、税法規定上の第3カテゴリー原価との関係を図-2に示している。大きな外側の円は全部原価計算を示し、小さな内側の円は直接原価計算を示す。直接原価計算では、固定製造間接費は棚卸資産より排除され、期間費用として扱われる。黒い陰の6角の形をしたものは、第3カテゴリーの原価をあらわす。これらの原価のうち、幾つかのものは変動費に分類されるが、しかしこのクラスの原価の圧倒的部分は固定費であり(例えば減価償却費)、非常に重要な意味を持っている、とする。

図-1 内国歳入局 (Reg. 1. 471-11) のもとでの製造間接費の取り扱い

(1973年から1986年まで)

第1 カテゴリー：以下の製造間接費は税務報告目的に対して、それらが財務会計報告目的に対してどのように扱われようと関係なく、棚卸資産としなければならない。

- (a) 修理費
- (b) 維持費
- (c) 水道光熱費
- (d) 賃借料
- (e) 間接労務費および生産監督者賃金
- (f) 間接材料および部品
- (g) 資本化されていない用具、施設
- (h) 品質管理と検査コスト

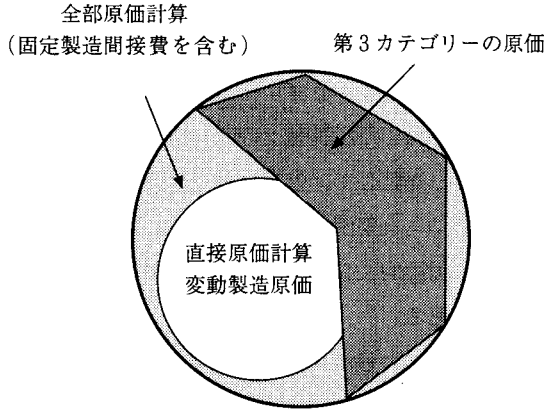
第2 カテゴリー：以下の原価は、それらが財務会計報告目的に対してどのように扱われようと関係なく、税務報告目的に対しては棚卸資産としてはならない。

- (a) 販売促進費
- (b) 広告費
- (c) 販売費
- (d) その他流通費
- (e) 利子
- (f) 試験研究費
- (g) セクション165の下での損失
- (h) 原価の減耗消却を上回るパーセント減耗消却 (Percentage depletion in excess of cost depletion)
- (i) 納税者の財務報告上の減価償却額を上回る税務上の減価償却額
- (j) 棚卸資産の販売によって受けた所得に帰される所得税
- (k) 過去勤務原価を表す範囲に対する年金拠出
- (l) 製品に帰せしめることの出来ない一般管理費
- (m) 製品に帰せしめることの出来ない事務職給料

第3 カテゴリー：以下の製造間接費は、納税者の選択によって税務報告目的に対して棚卸資産に含めることも、それから排除することもできる。

- (a) 工場や棚卸資産に対する税を含む税
- (b) 製造用資産についての減価償却費
- (c) 年金や利益分配拠出 (profit-sharing contributions), 労働者補償, 保険, その他,
- (d) ストライキや補修労働、スクラップ、仕損の原価
- (e) 工場管理費、製造マネージャーの給料、製造に帰される保険プレミアムを含む
- (f) 製造に関連した事務職員に支払われた給料
- (g) 製造に関連した保険コスト

図一 2 内国歳入局の「第3カテゴリーの原価」
棚卸資産原価について、直接原価計算と全部原価計算との比較



したがって1973年の内国歳入法規則においては、たとえ全部原価計算を規則上、要請していても、実質的には、直接原価計算に近い計算方法を認めたことになる。すなわち、「もし第3カテゴリーの原価が棚卸資産から排除されれば、実際のところ多くの企業が棚卸資産評価について、全部原価計算よりも直接原価計算に近いものになっていると考えることができる」⁽¹⁶⁾。

このような1973年の税規則の改正は、第3カテゴリーの製造間接費を費用化することによって、課税所得額の縮小計上する可能性を生み出した。すなわち

「(第3カテゴリーの原価すべてを税務目的に対して費用化することによって) 経営者は、財務報告のための資産と利益を減少させる方策を選ぶに違いない。ほとんど大多数の企業にとっては、課税所得の算定時に棚卸資産からできるだけ原価を排除することによって減税しようとするのがインセンティブとなろう。節税の大きさは、過去の資本化された間接費すべてを費用化すること、さらにそれにプラスして各期の第3カテゴリーの原価を費用化することから生じる年度の節税、これら両者の関数である。」⁽¹⁷⁾

しかしながら第3カテゴリーの原価を費用化する場合について、1973年の税規則改正は条件を付けた。その条件とは、税務目的に対して第3カテゴリーの原価を費用化する場合には、財務会計目的においても同じように費用化しなけ

ればならないとした。アメリカにおいては、税務目的の課税所得算定の方式と財務会計目的の会計処理は一致する必要はない。両者の一致を求めたいいわゆる「記帳要請 (book requirement)」は、棚卸資産額の算定について後入先出法 (LIFO) を採用する場合などにみられる非常に限られた特別の法的要請となっている。1973年の税規則は、第3カテゴリーの原価の費用処理について、後入先出法の場合と同じ要請を課した。税務上の課税所得額の縮小計上は、財務会計上の利益額の縮小計上と連動して、財務会計上は高い利益を表示しようと望む企業にとっては、このような要請は好ましくない。「かくして第3カテゴリーの原価を費用化するのに消極的になるのは、財務目的にも同じように費用化しなければならないことにある。」⁽¹⁸⁾

以上にみたように、1973年の税法規定は、全部原価計算の採用を要請しているが、実質的には直接原価計算に近い処理をも認めるものであった。したがって内国歳入局は、全部原価計算のみを認め、直接原価計算の採用を禁止してきた、という立言は修正する必要があるだろう。少なくとも1973年から1986年の税規則改正にいたる間は、実質的に直接原価計算に近い会計処理の選択が認められていた。

4 財務会計実務における製造間接費の処理

1961年の全国会計士連盟 (NAA) の調査においては、調査対象50社の財務会計実務について次のように指摘されている。

「これらの会社のすべては内部目的には直接原価計算を採用しているが、24社は主や経営者以外の外部者に公表する財務諸表において全部原価計算ベースへ棚卸資産を切り替えた。5社は外部報告書において棚卸資産に対して全額でなく一部の期間製造費用を加算していた。」⁽¹⁹⁾

このような調査結果においては、内部目的に直接原価計算を採用していても、財務会計目的のためには全部原価計算ベースへ修正計算をしており、ノーレンとボーエンは「このことから多くの企業は、1973年以前においては、外部報告に対しては直接原価計算をベースにしていなかったと推測するのが合理的であ

る」⁽²⁰⁾としている。

問題は、1973年の税規則改正によって企業が財務会計上どのような会計処理を採用したか、ということである。「1973年の内国歳入局規則（Reg. 1.471-11）の変更は、全部原価計算をベースとする企業に対して本質的に直接原価計算ベースへ切り替える強力なインセンティブを生み出した。」⁽²¹⁾

しかしながらノーレンとポーエンによれば、1973年税規則改正が生み出した直接原価計算への変更のインセンティブは、財務会計報告実務において極めて希にしか発揮されなかったという。Moody's Handbook of Common Stockの1976年夏季号に掲載された製造業329社について、これらの企業の半数の無作為抽出サンプル調査では、わずか10社のケースのみが、1973年の税法改正のもとで内国歳入局が認める2年の経過期間中に製造間接費の会計方法の変更をその財務報告書において報告したにすぎなかった。しかもそのケースはすべて全部原価計算へ会計方法を変更するものであり、「したがって課税所得を減少させることになる直接原価計算に企業が移行したケースは存在しなかったのである」⁽²²⁾。

また他の資料（Disclosure Journal）によって会計方法変更の事例を調べても、この期間中、製造間接費の会計方法の変更について監査報告が言及したケースは、わずか12件にすぎなかった。そのうち2社のみが棚卸資産から間接費を除外する税規則の変更の機会を利用したに過ぎなく、他の9社は、以前に費用化していた間接費を棚卸資産に含める会計方法へと変更したものであったという。

このようにみると、1973年の税規則改正が提供した課税所得額の縮小計上の機会は、ほとんどの企業によって利用されなかったと結論するのが妥当と思われる。しかしさらに突き進んで、ノーレンとポーエンが行った製鉄会社の会計実務の調査をみると、驚くべき実態が明らかになる。

ノーレンとポーエンは、企業が製造間接費をいかに処理しているか検討するために、製鉄会社を対象に、コントローラにアンケートを求めて調査している。製鉄産業は設備装備の高い企業であり、製造間接費の処理をめぐって直接原価計算ベースと全部原価計算ベースと間に利益計上額について大きな差異が生ま

れる業種である。1985年に32の製鉄大規模製鉄会社のコントローラに手紙を書き、第3カテゴリーの製造間接費をどのように計上しているかについて回答を求めた。回答のあった会社を中心に第3カテゴリーの製造間接費の処理について、期間の費用としたもの（「費用化」）と、棚卸資産に含めたもの（「資本化」）、両者を併用しているもの（「併用」）を分類して表示したものが第1表である。調査によれば、15社が第3カテゴリーの製造間接費を費用化する会計処理を行い、5社が棚卸資産に含め資本化する会計処理を行っている。この調査によれば、回答のあった会社中、実に75パーセント（20社中15社）の会社を実質、直接原価計算に近い方式（第3カテゴリーの製造間接費の費用化）を採用していたことになる。この高い比率は、先にみた1973年の税法改正に対応して財務諸表上、製造間接費の会計方法の変更を報告した会社が極めて希であったという報告と比較して、信じられないほどの高い率である。

ノーレンとポーエンによれば、「何人かのコントローラーは、そのコメントにおいて、それらの企業が第3カテゴリーの原価をこれまで費用化しており、1973年の税法改正が財務諸表の政策に何の影響も及ぼさなかったと語った」⁽²³⁾という。すなわち1973年の税法改正に関係なく、いくつかの製鉄会社は、第3カテゴリーにあたる製造間接費をすでに費用化していたという。したがって税法改正がなされても、以前から採用していた方式であるから、自分たちの企業には何の影響をもたらさなかったという。調査対象の32の製鉄会社の内ただ一つの会社（Robin Industries）のみが、1973年の税法改正に反応して、間接費の会計方式を変更した。しかもその会社を選択した変更とは、直接原価計算から離れて全部原価計算に移行することであった。その結果、その会社は、2,149,000ドルから2,332,000ドルへと純利益を183,000ドル増額することになった。このように「製鉄業において1973年の内国歳入規則の変更に反応した唯一の証拠としてあげられるのは、その税額を増大させる方法を選択した一つの企業である」⁽²⁴⁾。しかもこのような変更を行った会社は、財務的に困難な経営状態にあったという。税務申告に採用する方法と財務会計方法に採用されるものとの一致を求める1973年税規則のもとでは、この企業にとっては、たとえ税額を拡大計上する犠牲を払ってでも、財務会計上の利益表示を拡大させる方式を

第1表 製鉄業の会計製作、内国歳入局第3カテゴリーの製造間接費に関して；
1974年度売上高規模別分類

会社名	1974年度売上高	会計政策		
		費用化	併用	資本化
US Steel	\$ 9,186	x		
Bethlehem Steel	\$ 5,381	x		
Armco	\$ 3,190	x		
National Steel	\$ 2,728	x		
Inland Steel	\$ 2,450	x		
Crane Co	\$ 1,144	x		
Kaiser Steel	\$ 800		x	
Cyclops	\$ 653	x		
Interlake	\$ 624	x		
NTV Corp	\$ 533	?	?	
Sharon Steel	\$ 457	x		
North Western Steel & Wire	\$ 308	x		
Kystone Consolidated Industries	\$ 306	x		
Lukens, Inc	\$ 283			x
Carpenter Technology	\$ 264			x
Athlone Industries	\$ 262	x		
Laclede Steel Corp	\$ 209			x
Phoenix Steel	\$ 161		x	
Florida Steel	\$ 150			x
Roblin Industries	\$ 114			x

注) Eric W. Noreen and Robert M. Bowen, Tax Incentives and the Decision to Capitalize or Expense Manufacturing Overhead, *Accounting Horizons*, American Accounting Association, March 1989. p. 37.

求めたのである。

ノーレンとボーエンは、1973年の税規則に反応して製造間接費の会計処理を変更した会社は非常に限られたものであったとして、その原因の一つとして、多くの企業がすでに製造間接費を費用化する処理を採用していた可能性があるとして、次のような仮説をたてている。

「企業はすでに税最小化戦略を採用しており、この戦略は新旧の税規則においても実行可能であった。このことは、おそらくほとんどの企業にとって第3カテゴリーの製造間接費が、初めから、税務目的にも財務報告目的にも費用化していたことを意味

している。」⁽²⁵⁾

もしこの仮説が正しいとすれば、1973年以前に財務会計において採用されていた原価計算方法は全部原価計算であったとする立言と矛盾することになる。1973年以前、財務会計に全部原価計算が採用されていたとしても、それにもかかわらず、製鉄業会社にみられるように製造間接費を費用化する、実質、直接原価計算に近い処理が採用されていた。財務会計実務を全部原価計算という論理によって説明しても、実際の会計実務においては直接原価計算という論理によっても説明できるものが存在していたことは、興味深い事実である。

ノーレンとポーエンによる調査を見ると、製鉄会社の製造間接費の会計処理には、はっきりしたパターンが見いだされる。それは、「最大規模の企業は、第3カテゴリーの間接費を費用化する傾向があり、他方、最小規模の企業は、これらの原価を資本化する傾向がある」⁽²⁶⁾ ことである。すなわち企業規模の大きい会社（売上高の高い会社）は直接原価計算ベースの方式を採用する傾向があるのに対して、小規模の会社（売上高の低い会社）は全部原価計算ベースの方式を採用する傾向がある、ということである。

以上の事実からすると、会計実務レベルにおいては、たとえ全部原価計算と称していても、製造間接費の具体的処理においては直接原価計算に近い処理も採用されていたと判断される。これまでの財務会計実務においては全部原価計算のみが採用されているという立言も、検討し直す必要があろう。

4 1986年税法改正と「超全部原価計算」

1986年には、「改正税法（Tax Reform Act）」が制定され、これにより従来、第3カテゴリーの製造間接費の費用化の選択適用が認められていたのが否認され、ほとんどの製造間接費の棚卸資産計上が求められることになった。しかもこのような要請は、製造業に限らず卸売業や小売業にも同じように適用されるようになった。この方式は、「超全部原価計算（super-full absorption）」あるいは「統一資本化（uniform capitalization）」と称されている。

このルールは、製造業者に一定の一般管理費をも含めて製造にあたって生じ

たすべての原価を棚卸資産に割り当てることを求めている。さらにこれまで間接費を棚卸資産に含めるよう要請されることもなかった卸売業と小売業も敷地外倉庫費 (off-site warehousing)、買い付け代理人給与、再包装費のごとき項目を棚卸原価としなければならなくなった。

このような税法上の規則変更のもとで、財務会計はどのような影響があったのか、今のところ、不明である。しかし1973年の税法改正のもとでも、税法規定変更の機会を利用した製造業の会社が極めて少なかったとすれば、今回の全部原価計算ベースの製造間接費処理を求める税法改正においても、これに対応して会計方法を変更する会社は、少なくとも製造業に関しては少ないと予測される。この税法規定においては、内国歳入法は、全部原価計算を実質、規定したことになる。しかしここでは、税務上の処理と財務会計上の処理の一致を求める「記帳要請」の規定は見あたらないから、この規定が財務会計上も一致した処理を求めていると判断することはできない。とすれば、なおさら1986年の税法規則改正に応じて財務会計上の会計方法を変更した会社は少ないと思われる。

5 原価計算実務の性格

会計理論の上では、原価計算は直接原価計算と全部原価計算と概念的に説明される。しかし貸借対照表上の棚卸資産と損益計算書上の費用とにかかわる実際の計算実務をみると、概念上は明確に説明される原価計算のように、白黒つけることが出来ない実務が多いと考えられる。現実の実務は思った以上に多様で、これを直接原価計算と全部原価計算とに分類しきれるのか、心許ない。

全部原価計算といっても、「あらゆる企業は、いくつかの固定費支出についてある程度、直接原価計算を採用している。例えばAllegheny Ludlum Steel Co. は、減価償却費と設備保険、財産税、工場経営者サラリーを利益に対して消却している。これらの固定費はAllegheny Ludlumの製造原価ではなく期間費用として扱われている」⁽²⁷⁾。

しかも最近では、全部原価計算の範疇に入れられる新しい原価計算法、すな

わち製造間接費を「原価作用因 (cost driver)」に結びつけて計上する「アクティビティ・ベースド・コストイング (Activity-Based Costing)」と称される方式も出現している。この方式にあつては、次のような評価も生まれている。

「アクティビティ・ベースド・コストイングのテクニックは、原価を期間ごとのペースではなく、製品のライフサイクルにわたって蓄積し、組織レベルの原価は製品に配分しないことを提案している。このように、直接原価計算と全部原価計算との双方のベストな情報を結合させた新しい全部原価計算アプローチがあらわれてきている。すなわち、製品は、それに付着する真の製造に起因した製造原価のすべてを(長期のパースペクティブを用いて)計上し、他方、合理的なコストドライバーを用いて後付け出来ない固定費(工場減価償却のような)は、期間費用と考えられよう。」⁽²⁸⁾

アクティビティ・ベースド・コストイングのような新しい原価計算は、また貸借対照表上の棚卸資産と損益計算書上の費用との境界を限りなく曖昧にする実務となって現れる。

直接原価計算と全部原価計算、そしてアクティビティ・ベースド・コストイングとその方式は、それぞれの方式が主張する理論においては明確であるが、しかし、それらの概念的分類のもとで行われている貸借対照表上の棚卸資産と損益計算書の費用との境界を決める現実の実務は多様である。ある時は全部原価計算と呼ばれ、他の場合には直接原価計算と呼ばれ、それぞれ概念的な名辞がつけられるものの、しかし現実の実務は、その概念どおりに完結したものではない場合がある。

現実の原価計算実務は、貸借対照表の棚卸資産と損益計算書の費用の境界を決める実務として機能する。このような境界決定の実務は、当然、課税所得額算定にも関係し、原価計算方法の選択には、大きく課税所得算定の問題が影響を与えることになる。内国歳入局は、製造間接費をカテゴリーごとに分け、資産化するものと費用化するものとを具体的に規定しようとする。このような税法規定のもとでは、採用する原価計算の実務も、なるべく税法に規定する具体的項目に応じて明示できる方式が望ましい。その場合、全部原価計算的方法でも直接原価計算的方法でも税法規定に対応できるが、最初から原価費目を操業度に結びつけて分類し、固定費としたものを一括して期間費用とする直接原価計算的方法の方が、費目を具体的、詳細に提示でき、製造間接費の費用化の規

定にもすばやく対応できるという点では、直接原価計算の方が優れている。最初から全部原価計算の方法によって原価を記録すると、直接原価計算の費目分類に容易に振り分けることが出来ない。その点、直接原価計算は、全部原価計算への修正が容易に出来る。すなわち、アメリカの論者も指摘しているように、「直接原価計算システムを用いて会計記録をすることは、それを全部原価計算の外部財務諸表へ転換するに際して、全部原価計算の会計記録を直接原価計算に転換する場合よりも、より少ない努力が求められることになる。」⁽²⁹⁾

また、税務上の規定が製造間接費の資本化を求めているとしても、その後の費用化の規定とあわせて分析することによって、資本化の実務的特性を知ることが出来る。例えば「包装デザインコスト」について考えてみよう。

斬新なパッケージデザインの原価は、開発の段階で多くのデザインコストとして消費される。この開発段階のコストについて、内国歳入局は、棚卸資産として資本化するのを求めている。会社は、通常、6年間にわたって費用化することになるが、しかしながら内国歳入局は、会社が製造にそのデザインを使用しないとあれば、その原価を初期の段階で償却するのを認めている。すなわち市場で売り出されることがないと判断されたパッケージデザインのコストは、即時、その期間に償却されることになる。一方で製造間接費を資本化する規定をしても、他方で、即時に費用化する方策も認めている⁽³⁰⁾。したがって製造間接費の棚卸資産計上（資本化）は、費用化の規定とあわせて検討する必要があるろう。

おわりに

原価計算は、財務会計上の「一般に認められた会計原則」においては全部原価計算が認められ、内国歳入局の規定においても税務上は全部原価計算が規定されている、といわれている。このような広く主張されている立言は、原価計算の制度的状況からすると、正確とはいえない。「一般に認められた会計原則」においては、全部原価計算も直接原価計算も認められると判断した方が適切であるし、また税法規定においても直接原価計算の規定が含まれている場合も

ある。現実の会計実務についても、製造間接費の会計処理について多様な処理が存在し、これを完全に全部原価計算であると断言することは出来ない。原価計算は、貸借対照表上の棚卸資産と損益計算書上の費用の算定に関係せざるをえず、そのために原価計算方式の選択については、税務申告などの要素を無視することは出来ない。むしろ、原価計算のあり方をも規定する重要な要素であると考えらるべきである。今日、原価計算の機能を見ると、原価計算の理論にとらわれるあまり、理論どおりの原価計算実務が存在するような錯覚にとらわれてしまう。現実の原価計算をリアルに見る視点が必要となる。

(注)

- ⁽¹⁾ Noreen, Eric W. and Robert M. Bowen, Tax Incentives and the Decision to Capitalize or Expense Manufacturing Overhead, *Accounting Horizons*, American Accounting Association, March 1989.
- ⁽²⁾ Horngren, Charles T. and George Foster, *Cost Accounting; A Managerial Emphasis, Six Edition*, Prentice-Hall, Inc, 1987, p. 256.
- ⁽³⁾ Barfield L. Jesse T. and Cecily A. Raiborn, Michael R. Kinny, *Cost Accounting; Traditions and Innovations, Second Edition*, West Publishing Company, 1994. pp. 520~521.
- ⁽⁴⁾ Horngren, Charles T. and George Foster, *op.cit.*, p. 256.
- ⁽⁵⁾ Zimmerman, Jerold L. *Accounting for Decision Making and Control*, Irwin, 1995, p. 453.
- ⁽⁶⁾ Accounting Research Bulletin No. 43, "Restatement and Revision of Accounting Research Bulletin, 1953, Chapter 4, para. 5.
- ⁽⁷⁾ Montgomery, John L., Direct Costing, Chapter 11 in *Handbook of Cost Accounting*, edited by Sidney Davidson and Roman Weil, McGraw-Hill, 1978. pp. 11~18. cited from Eric W. Noreen and Robert M. Bowen, *op. cit.*, p. 30.
- ⁽⁸⁾ National Association of Accountants, Application of Direct Costing, Research Report 37 (New York, 1961) p. 88. cited from Eric W. Noreen and Robert M. Bowen, *op. cit.*, p. 30.
- ⁽⁹⁾ Noreen, Eric W. and Robert M. Bowen, *op.cit.*, p. 30.
- ⁽¹⁰⁾ *Ibid.*, p. 29.
- ⁽¹¹⁾ *Ibid.*, p. 30.

- ⁽¹²⁾ National Association of Accountants, Application of Direct Costing, Research Report 37, (New York, 1961), p. 99. cited from Eric W. Noreen and Robert M. Bowen, *op.cit.*, p. 31.
- ⁽¹³⁾ Noreen, Eric W. and Robert M. Bowen, *op.cit.*, p. 31.
- ⁽¹⁴⁾ *Ibid.*, p. 31.
- ⁽¹⁵⁾ *Ibid.*, p. 31.
- ⁽¹⁶⁾ *Ibid.*, p. 32.
- ⁽¹⁷⁾ *Ibid.*, p. 32.
- ⁽¹⁸⁾ *Ibid.*, p. 32~33.
- ⁽¹⁹⁾ National Association of Accountants, *op.cit.*, p. 91. cited from Eric W. Noreen and Robert M. Bowen, *op.cit.*, p. 33.
- ⁽²⁰⁾ *Op.cit.*, p. 33.
- ⁽²¹⁾ *Ibid.*, p. 33.
- ⁽²²⁾ *Ibid.*, p. 34.
- ⁽²³⁾ *Ibid.*, p. 35.
- ⁽²⁴⁾ *Ibid.*, p. 37.
- ⁽²⁵⁾ *Ibid.*, p. 34.
- ⁽²⁶⁾ *Ibid.*, p. 37.
- ⁽²⁷⁾ Zimmerman, Jerold L., *op.cit.*, p. 448
- ⁽²⁸⁾ Barfield, Jesse T. and Cecily A. Raiborn, Michael R. Kinney, *op.cit.*, p. 537.
- ⁽²⁹⁾ *Ibid.*, p. 533.
- ⁽³⁰⁾ この指摘は, Horngren, Charles T., George Foster and Shikant M. Datar, *Cost Accounting*, 1994, p. 313.