慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	原価分解の基礎的問題に関する一考察
Sub Title	A Study of Basic Problems of Cost Behavior
Author	伊藤, 宏(Itoh, Hiroshi)
Publisher	
Publication year	1985
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.28, No.2 (1985. 6) ,p.69- 82
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19850625-04053823

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

三田商学研究
28 巻 2 号
1985 年 6 月

原価分解の基礎的問題に関する一考察

伊 藤 宏

はじめに

原価分解あるいは費用分解とは一般に原価を固定費 (fixed cost) と変動費 (variable cost) に分解することであるが，その結果として，活動量 (volume) の変化に応じて原価がどのように変化をするのかを認識，予測することが可能となる。従って，原価分解の問題は原価の変動態様 (cost behavior pattern) の問題として論じられることも多い。

この原価分解に関しては様々な問題が存在し，指摘されている[1]。しかしながら，その前段階としての原価および原価の固定性・変動性についての本質的な把握の欠如が様々な問題における混乱の原因となっていることが少なくないと思われる。そこで本稿においては，原価の固定性・変動性の本質を中心に，原価分解における基礎的問題を考察する。

1. 原価分解の意義および前提

原価分解とは原価を活動量の変化との関連において固定費と変動費に分解し，それにより活動量の変化に対して原価がどのように変化するのかを認識あるいは予測することである。

ここにおいて固定費とは経営規模が一定である一定期間において活動量の変化には関係なく一定額発生する原価であり，変動費とは活動量の変化に対して比例的に変化する原価である[2]。

原価を固定費と変動費に分解することにより原価の変動態様を明らかにする目的は，主に損益分

1) 岡本清「原価分解をめぐる諸問題」『産業経理』第 38 巻第10号 (1978 年10月)，pp. 37-44，国弘員人「費用分解の諸問題」『企業会計』第24巻第12号 (1972年12月)，pp. 72-79参照。

2) NAA, "The Analysis of Cost-Volume-Profit Relationship" (Combined Research Servies 16, 17 and 18), 1945-50, p. 1. (諸井勝之助・山口達良訳『損益分岐分析』日本生産性本部，1959年，p. 10)

岐分析・直接原価計算・変動予算等のための基礎的な原価情報を提供することにある。[3]

しかしながら，これらの技法に対応する原価分解の内容は各々全く同一ではなく，原価分解の対象となるべき原価の集計期間，集計範囲，原価の種類および活動量尺度が異なる場合がある。例えば，原価の集計期間は1カ月か半年か1年かあるいはその他の期間か。原価の集計範囲は全社的であるのか，特定の部門に限定されるのか，より狭い範囲であるのか。集計されるべき原価の種類はどのように限定されるのか。従属変数たる原価に対する独立変数たる活動量，すなわち横軸の尺度はアウトプットかインプットか，物量単位か金額か。[4]

これらのことはどの技法のための原価分解であるのかに依存している。従って，異なる目的に対して異なる原価分解が存在するといえるのである。極端な場合，同一の原価も異なる目的に対して固定費と把握されることも変動費と把握されることもありうる。[5]

また，原価の固定費・変動費への分解は無条件に可能ではなく，様々な前提の下ではじめて可能となる。

この原価分解における前提もまた原価分解の目的に依存して決定されるべきものであろうが，以下の4つの前提は様々な目的に対して共通となる最も重要な前提である。

第1に，キャパシティ (capacity) の変更，すなわち経営規模の変更をも含む長期間を考えるならば，ほとんどの原価は変動的となろう。[6] キャパシティの変更は原価分解の対象となるべき原価関数 (cost function) 自体のシフトを導くことになる。従って，新たな原価関数の出現に対しては，新たな原価分解が必要となる。長期的な経営計画の設定目的のためには，キャパシティの変更をも含む長期原価関数の検討が必要となるが，損益分岐分析・直接原価計算・変動予算等の短期的指向の管理会計技法に対応する原価分解に焦点をあてる場合においては，キャパシティの変更を含まない短期間という時間的限定が必要となろう。

第2に，完全に企業の活動が停止するならば，それまでは固定費と考えられていた原価の一部が発生しなくなる場合がある。また，キャパシティ一杯の活動を行なおうとすれば，変動費が逓増し，固定費と考えられていた原価も増加するかもしれない。従って，原価を固定費と変動費に二分するためには原価の変動態様が直線的であると想定される活動量の予定範囲の限定が必要となる。[7] この予定範囲は一般に正常活動圏 (relevant range) と呼ばれるものであるが，原価の変動態様が直線的となる正常活動圏においては，固定費額と変動費率が一定であるといえる。

最後に，各々の原価要素の価格と作業能率が変化するならば，原価は活動量の変化とは無関係に

---

3) 山口 操「固定費と変動費との分解基準について」『三田商学研究』第7巻第4号 (1964年10月), pp. 110-146.
4) 同上, p. 111.
5) 小林健吾「直接原価と利益計画」『企業会計』第23巻第2号 (1971年2月), pp. 36-41.
6) NAA, op. cit., p. 4. (同訳書, pp. 13-14)
7) Ibid., pp. 4-5. (同訳書, p. 14)

変化し，原価と活動量との関係が不明瞭となり，固定費と変動費の把握が困難となる。従って，第3の前提として原価要素の価格が一定[8]，第4の前提として能率が一定という前提が必要となる。

また，以上の4つの前提の他に，様々な技法に対応する原価分解の内容により，以下のような前提が必要となる場合がある。

- 販売価格が一定。
- 販売製品の組合せが一定。
- 生産量と販売量が等しい。（在庫水準が一定。）

2. 原価の流れ

異なる目的に対して異なる原価分解が存在すると考えられるが，この原価分解の対象となるべき原価とはどのような原価であろうか。この点について，原価の流れとそれに伴う原価の処理を考察することにより明らかにする。

ペイトン＝リトルトンの「会社会計基準序説」において，会計上の原価の処理についての3つの段階が示されている[9]。

(1) 当初の認識，測定および分類。

(2) その後の内部的な移動および再結合の跡づけ。

(3) 当期または次期以降のいずれかの会計期間における収益との究極の対応。

(1)は原価の流入すなわち原価財[10]の取得に関連する段階であり，材料・労働力・設備等の取得時に原価の流入が認識されることになる。

(2)は原価の内部移動あるいは凝集に関連し，原価財の消費，利用の段階である。すなわち，(1)の段階においてその流入が認識された原価が内部移動し，それらの中で製品の製造と因果関係をもつと考えられる部分が製品あるいは仕掛品に凝集されるという過程の跡づけの段階である。従って，製品原価計算の過程はこの段階に含まれる。

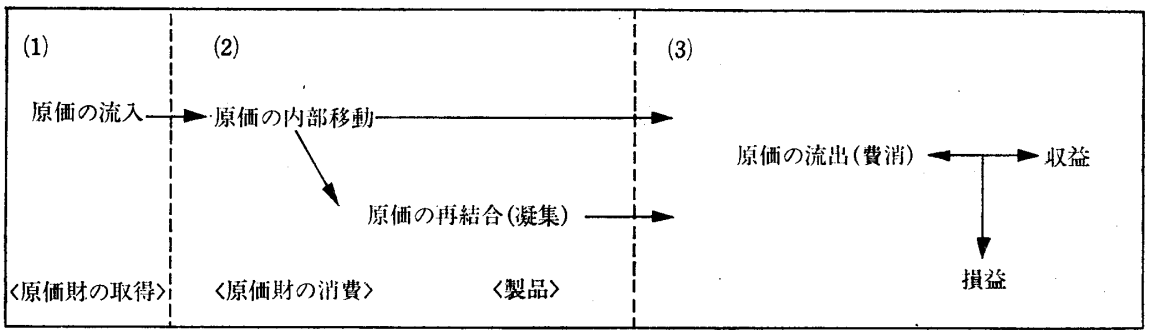
(3)は収益費用対応における費用の認識の段階である。企業外部に流出した製品に凝集されていた原価が売上原価として費用として認識され，また，製品に凝集されなかった原価は期間収益との因果関係により収益と対応され費用として認識される。すなわち，原価が収益と対応され費用として認識される時点において，未費消原価（生ける原価）は費消原価（死せる原価）となり，原価は企業外

8) Ibid. p. 5. (同訳書，p. 14)

9) Paton, William A. & Littleton, C. A., "An Intrduction to Corporate Accounting Standards", AAA, 1940, p. 25. (中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店，1958年，p. 42)

10) ここにおいて原価財とは，消費あるいは利用されることによって原価の内部移動額を構成する財貨および用役を示す。新井益太郎(編)『新会計学中辞典』同文館，1972年，p. 160，参照。

第1図 原価の流れ



部に流出することになる。第1図は，これらの原価の流れを示すものである。

ここで注意しなくてはならぬことは，物の流れと原価の流れとの混乱である。会計は本来，物量計算ではなく経済計算である。従って，原価も物質的実体の表現でなく，経済的属性の表現であるべきである。故に，原価は経済的属性あるいは経済的効果に注目して認識，測定されるべきであろう。[11]

例えば，財貨・用役の物理的消費と原価の費消すなわち費用化とは別個の問題である。原価の費消は原価の経済的効果の消滅を意味するが，財貨・用役の物理的消費は必ずしも経済的効果の消滅を意味しないのである。

すなわち，原価は物理的な現象を対象にしつつも，あくまでも経済的概念上の存在である。従って，原価の固定性・変動性についての考察を行なう場合においても，物理的現象に惑わされず，経済的属性・経済的効果に注目すべきであろう。

以上において原価の流れを検討したが，原価分解の対象とすべき原価は(1)の段階における原価の流入額ではなく，(2)の段階における原価の内部移動額あるいは凝集額であるか，(3)の段階における費消額であることは明白である。このいずれの段階における原価が原価分解の対象となるかは，どの技法のための原価分解であるかに依存する。費用と収益と利益との関係を明らかにすることを目的とする損益分岐分析に対応する原価分解は，(2)の段階における内部移動原価・凝集原価あるいは(3)の段階における費消原価をその対象とする。他方，製品原価の算定あるいは原価統制を目的とする直接原価計算・変動予算に対応する原価分解は，(2)の段階における内部移動原価をその対象とする。

11) c.f., Sorter, George H. & Horngren, Charles T., "Asset Recognition and Economic Attributes-The Relevant Costing Approach", The Accounting Review, Vol. XXXVII, No. 3, July 1962, pp. 391-399.

3. 原価の固定性・変動性

以上において原価分解における基礎的な問題について検討したが，次に原価分解における最も重要な概念である固定費と変動費の本質を，原価の固定性・変動性という性質に焦点をあてることにより考察する。原価が何故に固定費あるいは変動費となるのか，そして会計実務において何故にそのように分類されうるのかを明らかにすることは，原価分解の問題を取り扱う上で最も重要で，かつ優先的に研究されなければならない事柄であると思われる。すなわち，固定費と変動費の本質的な把握を欠如したままでの原価分解はその意義を半減するであろう。

原価の固定性・変動性に関しては，総額としての原価の固定性・変動性という側面と，各々の個別の原価の固定性・変動性という側面から検討することが可能である。前者は経営費用論の問題でもあるが，ここでは総額としての原価ではなく個別の原価の固定性・変動性に注目して考察する。なぜならば，各々の原価が何故固定費あるいは変動費となるのか，または実務において何故にそう把握されているのかについての明確な説明がいまだ存在していないと考えられるからであり，かつ個別の原価の固定性・変動性についての検討は総額としての原価の固定性・変動性についての基礎的な考え方を提供するであろうからである。また，総額としての原価の固定性・変動性についての議論と，個別の原価の固定性・変動性についての議論との間に混乱がみられる場合が多い。この2つの問題は密接な関係を有しているが，一応別個に考察されるべきであろう。

各々の原価が固定費と把握されるべきか，変動費と把握されるべきか，あるいはその他の変動態様を示す原価（例えば，準固定費・準変動費等）と把握されるべきか，その固定費・変動費における固定性・変動性という性質の本質は何かを考察するにあたり，まず原価分類と活動量尺度の問題を認識すべきであろう。

ある1つの原価は，固定費・変動費等に分類される。例えば，直接材料費は変動費であり，電話料は準変動費であり，研究開発費は固定費であると把握される場合がある。しかしながら，これらの原価は様々な分類基準によって分類，集計された原価である。そして，それらの分類は形態別分類であったり，機能別分類であったり，製品への跡づけ可能性（traceability）による分類であったり，これらの2つ以上の組合せであったりする。

すなわち，これらの固定費・変動費等への分類の対象となるべき原価は，ただ1つの経済的属性・経済的効果を有しているために1つの原価として分類されているとは限らない。これらの分類は，損益計算・製品原価計算目的あるいは原価統制目的のための便宜的分類にすぎないのである。従って，固定費・変動費に分類されるべき1つの原価が複数の経済的属性を有している場合が少なくないと考えられる。

例えば，準変動費の例として電話料が掲げられる場合がある。言うまでもなく，電話料はグラフにおいては，横軸を電話サービスの量とするならば，正の切片を持つ右上がりの直線として表現されうるため，準変動費として把握される。しかしながら，電話料は固定費部分である電話の維持に関する原価と，変動費部分である通話に比例して発生する原価という２つの経済的属性の集合であると考えることができる。そこで，電話料が１つの原価としてでなく，電話基本料と電話通話料という２つの分類の原価として把握されるならば，前者は固定費，後者は変動費として認識することができるかもしれない。

次に独立変数たる活動量尺度の問題である。研究開発費は，生産量あるいは売上高には無関係に一定額発生するため，あるいは一定額割り当てられるため固定費として把握されるのが一般的である。[12] 確かに活動量尺度を生産量・売上高等の全社的な活動量とするならば，すなわち原価と活動量と利益というＣＶＰ関係 (cost-volume-profit relationship) の把握という全社的な観点から研究開発費をとらえるならば，研究開発費は固定費として把握するのが適当であろう。しかし，活動量尺度を研究開発活動としてとらえるならば，すなわち原価統制目的のための原価と活動量というＣＶ関係 (cost-volume relationship) の把握という観点から研究開発費をとらえるならば，研究開発費においても変動費として認識されるべき部分が存在するであろう。

すなわち，固定費・変動費への分類は絶対的なものではなく，活動量尺度の選択に依存して変化する相対的分類である。

以上のような認識の下に，固定費・変動費における固定性・変動性の本質，すなわち何故原価が固定費あるいは変動費となるのか，あるいは何故そのように分類されるのかについて検討を進めていく。

３－１　経営管理者の意思決定

ＮＡＡリサーチシリーズにおいて，「原価は生得的に固定的であるのではなく，経営管理者によって設定された方針と予算会議においてなされた決定の結果として，この特性を取得する。」[13] とされている。このことは，原価は本来的に固定的ではなく，経営管理者の意思決定により原価は固定性という性質を与えられることを意味している。

また，同リサーチシリーズにおいて，経営管理者の意思決定により固定費が生ずる例として次の３つが示されている。

(1)　固定資産の取得あるいは製造および販売のための施設の利用に関する長期契約の締結の決定

12)　研究開発費・販売促進費等のマネジド・キャパシティ・コスト (managed capacity costs) あるいは方針費 (policy costs) として考えられる一群の原価は，一般にこのような性質を有すると考えられる。
13)　NAA, op. cit., p. 3. (同訳書，p. 11)

は，継続的な現金支出（たとえば賃借料および固定資産税）と，以前の支出を償却するための費用計上（たとえば減価償却費）をもたらす。

(2) 製造および販売の準備は，建物および機械とともに良く訓練された人員を必要とする。

(3) ある計画または方針を採用する決定は，短期間には営業量と関係のない支出をもたらす。[14]

(1)は，設備等の維持に関する原価の必要性を示しており，これに関連する原価は能力費 (capacity costs) と呼ばれるものである。(2)は，組織の維持に関する原価の必要性を示しており，これらの原価は組織費 (organization costs) と呼ばれることがある。また，(1)に関する原価を物的能力費 (physical capacity costs)，(2)に関する原価を人的能力費 (personal capacity costs) とし，両者を含めて広義の能力費と理解できる。(3)は，研究開発・販売促進活動等に関する方針の決定によって発生額が決定する原価の必要性を示しており，これらの原価は方針費 (policy costs) と呼ばれる。[15]

(1)と(2)の例は，現代企業における経営活動には準備のための原価が必要であり，これらの経営準備のための原価は活動量とは無関係に固定的であることを示している。しかしながら，経営管理者の意思決定が各々の原価に固定性という性質を与えているという根拠を示すものではない。確かに，経営準備のための原価の大きさは企業の経営規模に関する経営管理者の長期的な意思決定により決定されうるが，経営準備のための原価が固定費となる根拠を経営管理者の意思決定だけに求めることは困難であろう。この点についての詳細な検討は後に行なうことにする。

(3)の例は，これらの方針費が，生産量・売上高等というここで想定されているであろう活動量尺度と無関係に，経営管理者の意思決定によって一定額定めることができることを示す。この場合，方針費は横軸である活動量尺度と無関係に一定額割り当てられるため，固定費として分類される。

方針費についても経営管理者の意思決定によりその額が決定されるが，経営管理者の意思決定がこれらの原価を固定的にするのではなく，むしろこれらの原価は横軸の活動量と直接的な因果関係を有してなく一定額割り当てられるため固定費となると考えるべきであろう。

すなわち，NAAリサーチシリーズは個別の原価の固定性・変動性の原因が経営管理者の意思決定にあることを示しているのではなく，企業全体の総原価という観点から，経営管理者の意思決定が固定費の額を決定しうることを示しているのであろう。

他方，シフ＝ベニンガーは原価の固定性・変動性について次のように述べている。「原価の態様は原価各々の固有の性質でないことに留意すべきである。原価は原価を固定的・変動的にする経営管理者の意思決定によって固定費あるいは変動費となる。」[16]

14) Ibid., p. 3. (同訳書, pp. 11-12)
15) NAA, Accounting Practice Report, No. 10, June 1960, p. 21.
16) Schiff, Michael & Benninger, Lawrence J., "Cost Accounting", Second Edition, The Ronald Press, 1963, p. 180.

そして，工場の維持保全活動に携わる従業員の賃金を例として掲げ，もし彼らの賃金が時間給であり維持保全活動が生産量と直接の関係をもっているならば，彼らの賃金は変動費として分類されるとしている。また，もし彼らの活動が維持保全チームとして定期的に行なわれるならば，たとえ時間給を基準として賃金が支払われているとしても，これらの活動は生産量と独立しているため，彼らの賃金は固定費として分類されるとしている。[17)]

このシフ＝ベニンガーが示す例は，総額としての原価の把握ではなく，工場の維持保全活動に携わる従業員の賃金という個別の原価の固定性・変動性に経営管理者の意思決定が影響を与えるという例である。

この例のように，経営管理者の意思決定が原価の固定性・変動性に影響を与える例を考えることができる。

例えば，機械等の設備の減価償却費は，減価償却の処理方法により固定費とも変動費とも分類されることが可能となろう。すなわち，減価償却費が定額法あるいは定率法に基づいて算定される場合においては固定費と分類されるが，生産高比例法に基づいて減価償却を行なうならば減価償却費は活動量と比例することになり，変動費として分類することが可能となる。[18)]

また，機械等の設備を購入するか賃借するかの意思決定により，機械等の設備の保有あるいは利用に関する原価は固定費とも変動費ともなりうる場合が考えられる。機械等の設備を必要なつど賃借することが可能であるならば，あるいは利用度に比例して賃借料が決定されるという内容の賃借契約であるならば，これらの賃借料は変動費として分類されることが可能となる。しかし，機械等の設備を購入した場合の減価償却費は定額法・定率法に基づいて減価償却を行なう限りにおいて固定費と分類されるであろう。

直接労務費は，その支払形態を固定給とするのか，あるいは時間給・出来高給とするかの意思決定により，固定費とも変動費とも把握できる場合がある。

シフ＝ベニンガーの例が示すように，同じ活動に関する原価も，横軸となっている活動量と無関係に一定額にするという経営管理者の意思決定により固定費と分類されることが可能となる。

以上の例が示すように，経営管理者の意思決定が各々の原価の固定性・変動性に影響を及ぼす場合が存在する。しかしながら，すべての原価が経営管理者の意思決定により固定費あるいは変動費となるのであろうか。経営管理者の意思決定という概念は，確かに原価の固定性・変動性の原因を説明するための有効な概念の１つではあるが，すべての原価の固定性・変動性について説明可能な概念ではないであろう。

---

17) Ibid., pp. 180–181.

18) Adolph, Mats & Milton, Usry F., "Cost Accounting : Planning and Control", Seventh Edition, South-Western Publishing, 1980, p. 46.

例えば，いわゆるエンジニアド・コスト (engineered costs)[19] である直接材料費は，横軸の活動量尺度を生産量とした場合，経営管理者の意思決定の如何にかかわらず活動量に比例して発生し変動費となり，経営管理者の意思決定により直接材料費を固定費化することは困難であろう。また，固定資産税・保険料等は経営管理者の意思決定の如何にかかわらず固定費であり，これらの原価を変動費化することも困難であろう。

そこで，次に原価の固定性・変動性に影響を与えるであろうと考えられるいま１つの概念である「原価財の随意性」について考察する。

３－２　原価財の随意性

原価財の随意性については，取得の側面と消費の側面の二側面から考えることができる。取得側面における原価財の随意性は原価財の随意購入可能性として，消費側面における原価財の随意性は原価財の随意消費可能性としてとらえることができよう。

原価財の随意購入可能性とは，原価財を必要な量あるいは時間だけ購入，賃借することができる程度と定義できる概念である。機械等の設備についても材料や労働力についてもあらゆる原価財は，購入，賃借することができる最小単位が決まっている。すなわち，経営管理者が随意に購入あるいは賃借することができる程度が決まっており，その随意購入可能性は購入，賃借することができる最小単位に依存して決定される。この最小単位は各々の原価財ごとに異なっているが，最小単位が小さいほど随意購入可能性が高く，最小単位が大きいほど随意購入可能性が低いといえるであろう。

また，原価財の随意購入可能性には，量的な随意購入可能性と時間的な随意購入可能性が含まれると考えられるが，原価財の種類によっては双方の随意購入可能性を有していると考えられる。なお，量的な随意購入可能性とは原価財を必要な量だけ購入，賃借することができる程度であり，時間的な随意購入可能性とは原価財を必要な時間だけ購入，賃借することができる程度であると定義できよう。

様々な原価財は固有の随意購入可能性を有しているが，随意購入可能性の程度は経営管理者の意思決定，物理的・技術的制約，商慣習等によって決定されるものと考えられる。例えば，労働力については，従業員の給与が長期雇用契約に基づく固定給であるならば，随意購入可能性は低いが，時間給あるいは出来高給であるならば随意購入可能性は高いと考えられる。この場合，経営管理者の意思決定により労働力の随意購入可能性をある程度決定することができる。しかし，材料の随意購入可能性の程度は，経営管理者の意思決定ではなくむしろ物理的・技術的制約あるいは商慣習に

19) Horngren, Charles T., "Cost Accounting : A Managerial Emphasis", Fourth Edition, Prentice-Hall, 1977, p. 236.

よって決定されるであろう。

消費側面における原価財の随意性，すなわち原価財の随意消費可能性とは，取得された一定単位の原価財を部分に分割して消費あるいは利用できる程度であると定義できる概念である。随意購入可能性が高い原価財については，その随意消費可能性は当然に高いと考えられるが，随意購入可能性が低い原価財について随意消費可能性が問題となる。

原価財の随意消費可能性についても量的な随意消費可能性と時間的な随意消費可能性が含まれると考えられる。機械等の設備あるいは労働力等の用役のような消費・利用を時間によって把握できる原価財について時間的な随意性が問題となるが，これらの原価財の随意消費可能性は高いと考えられる。なぜならば，これらの原価財は経営管理者の随意な時間だけを消費あるいは利用することが可能であるからである。しかしながら，機械等の設備については一般に量的な随意消費可能性は低いと考えられる。

以上において，原価財の随意性について検討したが，この原価財の随意購入可能性および随意消費可能性と原価の発生の認識形態の相互関係が原価の固定性・変動性に影響を与える一要因であると考えることができよう。

原価の発生の認識形態，すなわち原価の内部移動額の認識方法は現在の会計実務においては随意性等の原価財の特性により異なっている。すなわち，原価の発生額は，原価財の取得側面に注目して認識される場合と，原価財の消費側面に注目して認識される場合と，便宜的な会計処理方法によって決定される場合があると考えられる。

一般に，この認識された原価の発生額と原価財の消費量あるいは利用度との間にずれが生ずる場合，アイドル・コスト (idle costs) が生じ原価は固定的となり，ずれが生じない場合，変動費となる場合が存在すると考えられる。

いずれにしても，原価財の購入あるいは消費の特性と原価の発生の認識形態を考慮し，原価の流れにおけるどの段階において，そしてどのような要因によって，原価の固定性・変動性が決定されるのかを検討する必要があろう。

4. 原価財の特性と原価の固定性・変動性

原価財は，その取得・消費における特性により次の3つに分類することが可能であろう。

(1) 購入＝消費

(2) 購入→保有→消費

(3) 購入→保有→利用 (償却)

(1)に分類される原価財は，購入即消費と認識される原価財である。すなわち，購入された原価財

が有効に消費されようが空しく費やされようが購入時点において消滅してしまい，用役潜在力 (service potencial) を有する資産として保有することができない原価財である。

従って，原価の発生額は支払対価イコール消費価値という[20]仮定の下に，購入額によって認識される。すなわち，これらの原価財に関する原価の発生額は原価財の取得側面に注目して認識される。

この種の原価財に含まれると考えられるのは，労働力，賃借固定資産の用役，ガス・電気・電話等の用役である。

労働力は購入の時点において即時に消滅してしまうため労働力という形のままでは資産として保有することはできない。従って，多くの場合において購入額によって原価の発生額が認識されることになる。それ故，労働力の原価の固定性・変動性に大きな影響をもつのは労働力の随意購入可能性であろう。

例えば，長期雇用を前提にした固定給制を採用した従業員の労働力に関しては，随意購入可能性が低いため，認識された原価の発生額と消費量との間にずれが生じ，アイドル・コストが発生し，労働力の原価たる彼らの給与は固定費と分類されることになろう。しかしながら，たとえ固定給であっても，未消費部分（遊休時間）を他の用途に流用可能であるならば，変動費として認識されることが可能となろう。他方，時間給制・出来高給制を採用した従業員の労働力，あるいはパートタイム・アルバイトの人員の労働力，時間外の労働力等は随意購入可能性が高いため，これらの労働が選択された横軸の活動量と直接の関係をもっている限りにおいて，これらの給与は変動費と分類されることになるであろう。

また，これらの労働力の随意購入可能性は雇用契約の内容に依存するであろうが，随意購入可能性に関する雇用契約の内容には経営管理者の意思決定の力が及ぶ場合もあるが，及ばない場合もあると考えられる。

賃借固定資産に関しては，賃借料が利用度に比例して決定される場合を除いて，その固定資産を能力一杯に利用したか否かにかかわらず時の経過に伴って賃借料が発生すると考えられ，原価の発生額は賃借料すなわち購入額を基準にして認識される。

従って，認識された原価の発生額と利用度との間にずれが生ずる場合があり，アイドル・コストが発生し，賃借料は固定費と認識される場合が多い。

しかしながら，賃借料が利用度に比例して決定される場合，随意購入可能性が高いと考えられ，賃借料は変動費として認識されることになるであろう。

電気・ガス・電話等の用役に関しても，その原価の発生額は購入額を基準にして認識される。これらの用役に関する原価は，消費量あるいは利用度と無関係であり時の経過に伴って発生すると考

20) 遠藤久夫「企業の費消価値と支払対価」『会計』第107巻第6号（1975年6月），pp. 60-69.

えられる基本料金と，消費量・利用度に比例する使用料金とから成り立つ場合が多い。この場合において，前者の基本料金は固定費と認識されるべきであろう。後者の使用料金については，用役の随意購入可能性が高いため，これらの用役の消費が選択された横軸の活動量と直接の関係をもっている限りにおいて変動費として把握されることになろう。

(2)に分類される原価財は，購入されても消費されなかった部分を資産として保有することが可能な原価財である。従って，この種の原価財に関する原価の発生額は消費量によって認識される。

この種の原価財に含まれるのは材料であるが，材料は一般に随意消費可能性が高いため，材料費は変動費となる。すなわち，たとえ材料の随意購入可能性が低くとも，随意消費可能性が高いため，原価の発生額と消費量との間にずれが生ぜず，材料費は変動費となる。

しかし，材料についても随意購入可能性が低いため一定単位以上しか購入できず，かつ消費されなかった部分が他に利用できず廃棄せざるをえない場合において，材料費が固定的となることが考えられる。

(3)に分類される原価財は，機械等の償却資産である。取得された償却資産の原価の発生額は減価償却費として把握されるが，この減価償却費は，老朽化・経済的陳腐化に関する部分と利用に関する部分とから構成されると考えられる。前者は時の経過に伴って発生し，後者は利用度に比例して発生すると考えられている。従って，前者は固定費として把握され，後者はその償却資産の利用が選択された横軸の活動量と直接の関係をもっている限りにおいて変動費として把握されるべきであろう。

しかしながら，実際には償却資産に関する原価の発生額である減価償却費は，会計処理方法すなわち減価償却方法によって決定される。この減価償却方法は経営管理者の意思決定によりある程度決定することができるが，減価償却方法が減価に関する実態を反映しているか否かにかかわらず，一度採用された減価償却方法により減価償却費が決定され，それにより原価の固定性・変動性が影響を受ける。

定率法あるいは定額法によれば，便宜的に原価の発生額が一定期間において一定額であると認識される。それ故，償却資産の利用等によって生ずる減価と認識された原価の発生額との間にずれが生じ，アイドル・コストが発生し，減価償却費は固定費であると認識される。他方，生産高比例法によれば，原価の発生額は償却資産の利用の側面に注目して決定されることになり，減価償却費は変動費であると認識される。

5. 結び

以上において，原価分解における最も基礎的な問題である原価の固定性・変動性を中心に検討を

進めてきた。ここにおいて，何故に原価が固定費あるいは変動費となるのか，あるいは原価の固定性・変動性の本質的な原因は何かという問題に対して，唯一つの概念で説明することは困難であることが明らかになったと考えられる。

そこで，原価の固定性・変動性の原因について，活動量尺度と原価財の消費の側面に注目することにより，以下のように要約することができよう。

第1に，横軸の活動量と短期的には直接の因果関係を有していない原価であるため，一定額割り当てられることにより固定費となる原価が存在する。横軸の活動量を生産量とした場合の研究開発費はこの典型である。研究開発費等の方針費は企業の生産活動とは短期的には直接の因果関係を有していない。換言すれば，研究開発費等のプログラムド・アクティビティ (programmed activities)[21] に関連する原価がたとえゼロであっても短期的には生産活動は可能であり，反対に生産活動が全く行なわれなくともこれらの原価は発生しうる。従って，経営管理者の意思決定により一定額を割り当てる（予算化する）ことが可能となる。この種の原価が固定費として把握される本質的な原因は，横軸の活動量と短期的には直接の因果関係を有していないことにあると理解すべきであろう。

第2に，横軸の活動量と直接の因果関係を有しているが，すなわち当該活動には必須ではあるが，原価財の消費が適正活動圏において一定であるため固定費であると把握される原価と，時の経過に伴って発生すると考えられるため固定費と把握される原価が存在する。前者の原価の例として考えられるのは，工場の照明・冷暖房等に関する原価である。これらの原価は工場の操業時間が一定である限りにおいて生産量の増減にかかわらず一定額発生する。後者の原価の例として考えられるのは，保険料，固定資産税，減価償却費における老朽化・経済的陳腐化に関する部分である。

第3に，横軸の活動量と直接の因果関係を有し，かつ原価財の消費量が活動量に比例する原価が存在する。これらの原価のすべてが変動費となるわけではない。これらの原価の固定性・変動性に影響を与える要因として，原価財の随意購入可能性と随意消費可能性が考えられる。例えば，材料は通常随意消費可能性が高く，材料費の発生額は消費量を基準にして認識されるため，変動費として把握される。賃借固定資産に関しては，通常随意購入可能性が低く，この場合原価の発生額は購入額すなわち賃借料を基準にして認識されるため，変動費として把握されるが，賃借契約の内容によっては，すなわち随意購入可能性が高い場合には変動費として把握される。また，直接労務費はその労働力の随意購入可能性すなわち雇用契約の内容によって，固定費とも変動費とも把握されうる。取得償却資産の減価償却費における利用に関する部分は本来変動費として分類されるべき原価であろうが，前述のように減価償却費は老朽化・経済的陳腐化に関する部分と利用に関する部分を含めて減価償却の処理方法によって決定される。従って，この減価償却方法が原価の固定性・変動

21) Shillinglaw, Gordon, "Managerial Cost Accounting", Fifth Edition, Richard D. Irwin, 1982, pp. 81-82.

性に影響を与えることになろう。

経営準備のための原価すなわちキャパシティ・コストであるから当然に固定費であるという議論が存在するが，以上までの検討によって明らかなように，たとえ経営準備のための原価に含まれると考える原価もその原価財の随意性等の要因により変動費として把握される場合も存在すると考えられる。従って，キャパシティ・コストの概念を原価の固定性・変動性についての議論に適用するためには，キャパシティについてのより詳細な分析が必要となろう。

最後に，現状の会計実務においては，たとえ同様の経済的属性・経済的効果を有している原価であっても，原価の発生の認識形態の相違により，固定的であると認識されることも変動的であると認識されることもあるという問題を提示して小論を終わることにしたい。

〔商学研究科博士課程〕