

【会計・税制分野】

◆優秀

「会計学と原価計算の革新を目指して」

高田 直芳（高田公認会計士事務所 公認会計士）

財務会計論や管理会計論から構成される現在の会計学では、企業の費用関数を右上がりの直線形で描くことによって、固定費・変動費・限界利益・損益分岐点などの概念を説明する。その基礎となる理論を、会計学では損益分岐点分析（またはCVP分析）と呼び、企業会計審議会『原価計算基準』では公式法変動予算と呼ぶ。

筆者は長年、これらの理論を実務に生かすべく取り組んできたが、企業の費用関数を直線形で描写する損益分岐点分析や公式法変動予算が、実務で通用しないケースに悩まされてきた。特に2008年のリーマンショック以降、上場企業の有価証券報告書を利用して損益分岐点分析を展開すると、固定費がマイナスに転落するという異常現象が続出する。このような結果を導出する現在の会計学は、「理論面で崩壊しているのではないか」と指摘することができる。

こうした問題点を克服するものとして、筆者は、実務の最前線で企業活動を観察しているときに独自の命題を見出した。すなわち、「日々の企業活動において、昨日稼いだ資金は今日へ再投資（複利運用）され、今日稼いだ資金は明日へ再投資（複利運用）される」というものである。「企業活動は日々複利の連鎖からなる計算構造を内蔵し、企業は複利的な成長を遂げるものである」と言い換えることができる。

この命題を実現するために、企業の費用関数は「直線形」ではなく、複利計算構造を内蔵した「曲線形または非線形」で表わされる必要がある。具体的には「自然対数の底e」を用いた指数関数を利用する。

現在の会計学は基本的に、1次関数を基礎として組み立てられている。これは単利計算構造である。企業活動は「複利計算構造」を内蔵しているにもかかわらず、それを「単利計算構造」で解き明かそうとする現在の会計学は変革されるべきではないか、というのが、本稿で論述する内容である。

上記の理論は、原価計算実務にも応用することができる。筆者が企業の現場で最も悩んだのが、企業会計審議会『原価計算基準』が示す公式法変動予算の「実現不可能性」であった。机上の計算問題を解くことと、現場で実際に取り組んでみることは、まったく異なる。原価計算実務にも、複利計算構造を内蔵した理論を適用することによって、『原価計算基準』が説く「真実の原価」に近づくことが可能となる。

なお、本稿では、以下に掲げる上場企業の有価証券報告書（決算短信や四半期報告書を

含む)を利用して、理論の「実現可能性」を検証している。(カッコ内は証券コード)

アサヒグループホールディングス (2502)、麒麟ホールディングス (2503)

マツモトキヨシホールディングス (3088)、電通 (4324)、アース製薬 (4985)

東芝 (6502)、ルネサスエレクトロニクス (6723)、ソニー (6758)、ファナック (6954)

日産自動車 (7201)、イオン (8267)、ANAホールディングス (9202)

日本電信電話 (NTT、9432)、NTTドコモ (9437)、ヤマトホールディングス (9064)