

# 第3次産業の管理目的損益計算書

飯塚 勲

## はじめに

産業構造の変化に伴う第3次産業の商業やサービス業の発展を背景として、最近、第3次産業のサービス業における管理会計が注目されてきたようである。米国会計学会の管理会計分科学会と全米会計人協会共催の「サービス業の管理会計シンポジウム」が1990年5月に開催されたのもこのような事情の証左であろう。<sup>(1)</sup>このシンポジウムではサービス業の中の特にファイナンシャル・サービス（報告予定者の論題では銀行、投資サービス、およびコンサルティング）、ヘルス・サービス（報告予定者の論題ではメディカル・センターとヘルス・サービス）、および輸送業における管理会計が検討の対象とされている。

これらのサービス業の管理会計では、経営管理用の損益計算書の作成およびそれと密接な関係をもつ原価計算方式の選択（すなわち全部原価計算か直接原価計算かの選択）も考慮されるべき1つの問題であろう。

本稿では商業の大規模小売店と小規模小売店、およびサービス業の中の広告代理店における管理会計の1例として、内部用ないし経営管理用の損益計算書の作成と原価計算方式の選択を取り上げ、損益計算書の有用性に検討を加えてみよう。

## 1 大規模小売店の損益計算書と原価計算方式

### (1) 全部原価計算方式の損益計算書

大規模小売店たとえば多数の売場ないし部門を有する百貨店やスーパーの損益計算書として、全部原価計算方式の年次全社損益計算書、年次売場別売上総

第3次産業の管理目的損益計算書

利益表示損益計算書、および年次売場別純利益表示損益計算書の作成を取り上げ、全部原価計算方式の年次損益計算書の作成に伴う問題点を明らかにしてみよう。<sup>(2)</sup>

いま年次全社損益計算書が表1の如くであるとしよう。また営業費明細表は表2の如くであるとしよう。

売上高		5,000,000円
売上原価		<u>4,000,000</u>
売上総利益		1,000,000円
営業費		
販売費	610,000円	
管理費	<u>240,000</u>	
計		<u>850,000</u>
税引前純利益		<u><u>150,000円</u></u>

販売費		
販売員給料	360,000円	
販売員コミッション	80,000	
広告費	66,000	
店舗設備減価償却費	42,000	
商品および店舗設備保険料	12,000	
租税(商品および店舗設備)	24,000	
消耗品費	18,000	
配達費	6,000	
雑費	<u>2,000</u>	
計		610,000円
管理費		
管理者給料	120,000円	
事務員給料	36,000	
建物減価償却費	10,000	
事務用備品償却費	16,000	
建物および事務用備品保険料	4,000	
租税(建物および事務用備品)	8,000	
法人税など	6,000	
年金費用	25,000	
貸倒損失	10,000	
消品費	3,000	
その他費用	<u>2,000</u>	
計		<u>240,000円</u>
営業費合計		<u><u>850,000円</u></u>

### 第3次産業の管理目的損益計算書

売場別の売上総利益又は純利益を表示した年次損益計算書を例示すれば、表3および表4の如くである（売場の数は例示を単純化するため3つのみにしてある）。

（表3） 売場別売上総利益表示損益計算書（年次）

（単位百万円）	売場A	売場B	売場C	全社
純売上高	2,500円	1,500円	1,000円	5,000円
売上原価	2,050	1,200	750	4,000
売上総利益	450円	300円	250円	1,000円
営業費				
販売費				610円
管理費				240
計				850円
税引前純利益				150円

（表4） 売場別純利益表示損益計算書（年次）

（単位百万円）	売場A	売場B	売場C	全社
純売上高	2,500円	1,500円	1,000円	5,000円
売上原価	2,050	1,200	750	4,000
売上総利益	450円	300円	250円	1,000円
営業費				
販売費	260円	210円	140円	610円
管理費	105	85	50	240
計	365円	295円	190円	850円
税引前純利益	85円	5円	60円	150円

表3の年次損益計算書は売上原価のみを売場別に表示しているため、経営のコントロールと分析への有用性には限界があるが、売場別売上総利益を表示しているため、各売場の売上総利益率（売上総利益÷純売上高）を算定することができる。この例示では売場A 18%、売場B 20%、売場C 25%である。売場Aは売上総利益で最大であるが、売場Cは売上総利益率で最大である。この場合、経営者は売場Cの売上の増大に努力を注ぎ、全社の純利益を増大する途を選択することになる。

表4の売場別純利益表示損益計算書の作成には表2の販売費および管理費の各費目を各売場へ配賦しなければならない。各売場の給料は給料台帳にもとづいて、各売場に属する要員の給料を合計することによって求められる。しかし、その他の費目はなんらかの基準によって配賦される。たとえば、広告費は各売場の売上高を基準にして配賦される。建物減価償却費、保険料、租税、修繕費は各売場の使用空間を基準にして配賦される。

管理者給料および事務員給料はなんらかの比率で配賦される。その他の費目もすべてなんらかのいわゆる適切な基準で配賦される。

表4の損益計算書からは売上高純利益率が算定できる。この例示では売場A 3.4%、売場B 0.3%、売場C 6.0%である。

各売場の売上高純利益率を参考にしたとき、経営者は売場Cの要員を増加すべきか否か、売場Bを改善できないか否か、などの疑問をもつことになる。経営者のこのような疑問に対する解答は①当年の金額および百分率の予算実際比較、および②各売場の百分率の自社と類似他社との比較から得られる。

しかしながら、全部原価計算方式の損益計算書は経営の判断とコントロールに適切な情報を必ずしも経営者へ提供していない。次にこの点を明らかにしておこう。

表3の損益計算書は各売場の売上収益・売上原価、および売上総利益・売上総利益率のデータを提供しているので、経営者は売上品の価格と売上原価が合理的な関係にあるか否かを決定することに利用できるが、各売場の要した営業費を知ることができない。

表4の損益計算書は売場別の営業費、純利益、および売上高純利益率のデータを提供しているが、これらのデータは必ずしも各売場の業務の能率判断とコントロールにとって有用ではない。その主な原因は営業費の中の固定費が売場管理者にとって管理不能費であることによる。売場管理者にとって保険料、租税、減価償却費、管理者や事務員の給料などの固定費は管理不能費である。売

### 第3次産業の管理目的損益計算書

場別営業費に固定費が含まれていれば、毎年の売上高が著しく変動する場合、売上高営業費率や売上高純利益率の期間比較（年次比較）が無意味になる。すなわち、売上高が大の年の売上高営業費率は売上高が小の年のそれに比べて低くなる。もし経営者がこの事実が無知で固定費が少ないために売上高がそれほど大でなくても売上高営業費率の低い売場を良好と判断すれば、間違いである。重要なのは、営業費の中の固定費が一定で売上高が増大し、売上高営業費率が低くなっている事実である。すなわち、売場管理者の能率と業績を管理不能費を含めた売場の営業費を基礎にして判断すれば問題が生ずる。

このような問題は各売場の共通費ないし間接費である営業費の中の固定費の費目の各売場への配賦をやめ、変動費（荷造料、包装費、郵送費など）のみを配賦することにすれば、消滅する。このような売場別損益計算書の作成は直接原価計算方式によって可能になる。次にこの点を例示によって明らかにしてみよう。

#### (2) 直接原価計算方式の損益計算書

直接原価計算方式の売場別損益計算書を例示すれば、表5の如くであるが、この損益計算書は各売場の直接原価（売上原価、営業費）および売場管理者によってコントロール可能な固定費たる営業費（売場の個別固定費）を売場別に識別し、かつ売場共通費たる営業費を区別して表示している。

表5の損益計算書の各項目を売上高を100とした百分率で表示すれば、表6のような百分率損益計算書となる。

直接原価計算方式を選択すれば、表5の如く損益計算書には変動費たる営業費、個別固定費たる営業費、および共通固定費たる営業費が区別して表示され、その結果、限界利益に加えて貢献利益のデータも表示されることになる。このような損益計算書が経営者にとっていかなる利用価値があるか以下に検討してみよう。<sup>(3)</sup>

(表5) 売場別損益計算書 (年次)

(単位百万円)	売場A	売場B	売場C	計
純売上高	2,500円	1,500円	1,000円	5,000円
直接原価				
売上原価	2,050円	1,200円	750円	4,000円
営業費	225	150	110	485
計	2,275円	1,350円	860円	4,485円
限界利益	225円	150円	140円	515円
個別固定費				
営業費	100	90	60	250
貢献利益	125円	60円	80円	265円
共通固定費				
営業費				115
税引前純利益				150円

(表6) 百分率売場別損益計算書 (年次)

	売場A	売場B	売場C	計
純売上高	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
直接原価				
売上原価	82.0%	80.0%	75.0%	80.0%
営業費	9.0%	10.0%	11.0%	9.7%
計	91.0%	90.0%	86.0%	89.7%
限界利益	9.0%	10.0%	14.0%	10.3%
個別固定費				
営業費	4.0%	6.0%	6.0%	5.0%
貢献利益率	5.0%	4.0%	8.0%	5.8%
共通固定費				
営業費				2.3%
税引前純利益				3.0%

## 1) 限界利益の分析

経営者は、固定費が一定である限り、限界利益を改善することによって純利益を改善することができる。表5の損益計算書は各売場の固定費の回収に貢献する限界利益が表示されている。各売場の限界利益は過去4～5年の限界利益と比較すれば、増加傾向にあるか減少傾向にあるかを確かめることができる。

### 第3次産業の管理目的損益計算書

限界利益が減少傾向にあれば、経営者はその原因を究明することになる。表6の損益計算書の売上原価率は各売場の売上高に対する売上原価の割合を示している。例示では売場Cは売上原価率が最小で、限界利益率が最大であり、最も利益業績が良好である。しかし、過去5年間の売上原価率の傾向が次の如くであることがわかると、問題が無いわけではないことが判明する。

19×1年	64.3%
19×2年	65.1
19×3年	66.2
19×4年	74.0
19×5年	75.0

すなわち、売場Cの売上原価率は過去5年間に毎年悪化していることがわかる。その結果、限界利益率も毎年悪化していることになる。売場Cの管理者は売上原価率が売場AやBに比べて依然として低いことを主張して自己を弁護するかもしれない。経営者が有能であれば、売場Cの業界での正常（平均）売上原価率を調べ、いま、それが65%であったとしよう。また、売場Cの取扱商品は回転率は低いが高い売上総利益と低い売上原価率を見込まれているとしよう。すると、売場Cの売上原価率は4～5年前までは良好であったとしても、現在は良好ではないということになる。経営者は売上原価率の悪化の原因を追求し、売上原価率を業界の平均売上原価率まで回復することによって、限界利益したがってまた純利益を増大しようとするようになる。

経営者は売場Bについても、たとえば売上原価率が過去4～5年の間安定しており、しかも業界の平均売上原価率が84%（売場Bは80%）とすれば、売場Bの管理者と協議して、売価の引下げによって売上高を増やし、限界利益したがって純利益を増大せしめることが可能か否か決定することになる。

#### 2) 変動営業費の分析

売上原価以外の直接原価すなわち営業費には販売の歩合給、荷造費、配達費

などがある、月給制ないし週給制の正規の販売員の給料は固定費であるが、週末だけ仕事に従事する臨時の販売員の給料は、売上高と関連があり、また、不要になれば直ちに解雇できるので、変動費である。変動費たる営業費についても売上原価と同様に、(1)金額および百分率の予算実際比較、(2)過去4～5年に渡る金額および百分率の傾向分析、および(3)自社と他社の類似売場の変動営業率の比較が可能である。

いま、売場Aの変動営業費は過去5年間に毎年増加していたとしよう。ところが、売場Aの変動営業費率は過去5年間に次のような傾向であったとしよう。

19×1年	10.8
19×2年	11.1
19×3年	10.2
19×4年	9.7
19×5年	9.0

この場合、売場Aの変動営業費の業績は毎年改善されていることになる。業界の類似売場の代表的な変動営業費率が9.5%であれば、売場Aの管理者の業績は良好と判断され、この状態の維持を要請されることになる。

また、売場Cの変動営業費率が過去5年間に増加傾向にあり、業界の類似売場の変動営業費率を上回っているとすれば、経営者は例外による管理を実施することになる。

売場Cの変動営業費の各費目が広告費を除いて過去5年間に1定であったとすれば、変動営業費率増大の主な原因は広告費率の増大であったことになる。経営者のとるべき行動の手がかりはたとえば広告費の効果が低かったという判断にある。すなわち、広告方針の改善命令が限界利益を増大させることになる。

要約すれば、各売場の変動営業費率と限界利益率が大きく変動するとき、経営者はそれに注目して、例外による管理を実施できるわけである。



### 第3次産業の管理目的損益計算書

#### 3) 予算編成への利用

直接原価計算方式損益計算書たとえば表6および表7の損益計算書が売場Bの次年度予算の編成にどのように利用できるか考えてみよう。各種の百分率は次年度もほぼ同じであり、営業活動も次年度はほぼ同じで固定費総額に変化なしとすれば、売上高の変化に見合う売上原価および変動営業費の変化も次のように容易に算定できる。すなわち、次年度の売上高が2,000,000円増加すると計画すれば、売上原価は $2,000,000円 \times 80\% = 1,600,000円$ の増加と計画され、変動営業費は $2,000,000円 \times 10\% = 200,000円$ の増加と計画される。

#### 4) 売場個別固定費の分析

ある売場に賦課しうる固定費すなわち個別固定費は当該売場に識別できる固定費であり、当該売場の存在するために発生する固定費である。多くの場合、売場管理者は個別固定費額の決定に責任を負う。売場の個別固定費に属する費目としては、正規の販売員の給料（週給制ないし月給制）、当該売場のみで使用する設備の原価、当該売場のみで働く現金出納係や事務員の給料などである。

表6の損益計算書に表示された売場個別固定費の百分率分析は、個別固定費が一定であっても売上高が変化すれば百分率も変化するので、特に有用ではない。しかし、個別固定費の金額の分析は情報に富んでいる。経営者は売場個別固定費に属するある費目の金額が著しく変化したとき、注意を払うべきである。売場管理者は個別固定費の変化を正当化することを期待されており、不利な変化を是正するように努力すべきである。経営者は、事務員の増員に要する費用の増加を正当化するだけ事務が増大していることを売場管理者から説明させるべきである。従業員を1名増員することを正当化できるケースは、売場の操業度が増大した場合である。たとえば、新しい顧客を獲得して販売地区を拡大すれば、操業度は増大し、記録の仕事も増大して、事務員1名の増員が必要となるろう。

## 5) 売場共通固定費の分析

表5の損益計算書に表示された売場共通固定費は特定の売場に直課不可能であり、また売場管理者の責任で発生せしめられたのではない固定費であり、たとえば社長の給料（固定年額）、種々の売場が共用する建物の保険料、全社的広告費、全社の主任会計系の給料などである。

これらの固定費の費目は各売場別に識別することができず、また売場管理者はその発生に責任を負わない。これらの各費目のコントロールは金額の予算実際比較の方法による。これらの費目に多額の差異が生じた場合、報告をうけた経営者は費目の発生と管理に責任を負う者と協議することになる。

共通固定費たる各費目は各売場へ配賦すべきではない。かかる配賦は売場の能率の判断とコントロールにとって不要である。また配賦自体にも恣意性が伴うので、得られる情報の利用にも誤りが生ずることになる。以上の売場別損益計算書の作成に係わる留意点は損益計算書を営業所別、あるいは製品種類別に作成する場合にも同様に当てはまる。

## 2 小規模小売店の損益計算書と原価計算方式

売場別に分れていない小規模の小売店の場合、全社的な損益計算書が作成されるが、直接原価（変動費）と固定費を区別して表示し、限界利益を表示した損益計算書を作成すれば、それは直接原価計算方式を採用していることになる。いま、表7のような簡単な損益計算書を基礎データとして、営業時間を延長すべきか否かの判断における損益計算書の利用の仕方を考えてみることにしよう。<sup>(4)</sup>

(表7) 年次損益計算書

売上高	200,000ドル	100%
直接原価	158,000	79%
限界利益	42,000ドル	21%
固定費	24,000	12%
税引前純利益	18,000ドル	9%

### 第3次産業の管理目的損益計算書

#### 〈問題1〉

営業時間を週当たり10時間延長しても売上が1,000ドル増加すると見込まれるとき、この小売店は週当たり10時間延長すべきであろうか。

#### 〈解答〉

(1)営業時間を10時間延長しても固定費が増加しない場合、営業時間を10時間延長すべきである。この場合には、限界利益率が21%であるから、売上の増加分1ドルについて税引前純利益は21セント増加する。営業時間を10時間延長したときの限界利益と純利益の増加分は $1,000 \text{ドル} \times 0.21 = 210 \text{ドル}$ となる。

(2)営業時間を10時間延長したとき、給料や光熱水道費などの固定費が増加する場合、たとえば固定費の増加が168ドルであれば、税引前純利益は $210 \text{ドル} - 168 = 42 \text{ドル}$ であるから、営業時間を10時間延長すべきである。

#### 〈問題2〉

営業時間を10時間延長したときの固定費の増加が168ドルであるとき、どれだけの売上高増加があれば、損益分岐点売上高になるか。

#### 〈解答〉

固定費の増加分168ドルを限界利益率21%で除すれば800ドルであるから、売上高の増加は800ドル必要である。

#### 〈留意点〉

問題1および2の状況において、特に操業度（売上高）の増加に伴う固定費の増加の有無の判断については慎重な見積を必要とする。また売上高の増加の見積自体にも慎重さが必要である。たとえば、営業時間の10時間延長に伴う売上高の増加が1,000ドルでなく800ドルであれば、営業時間延長の決定は妥当でなくなるかもしれないのである。すなわち、800ドルの売上高増加の見込みの中の1部分が延長時間ではなく通常の時間内に達成される可能性も残るのである。決定が妥当であるためには、延長時間の売上高増加は最低800ドル確保されねばならないのである。また過年度の限界利益率は21%であるが、将来の期

間にはこれを低下させる要因が存在しないことを確認することも重要な前提条件である。

### 3 サービス業の損益計算書と原価計算方式

サービス業は法律事務所、広告代理店、保険会社などで代表されるが、ここでは広告代理店を取り上げ、その損益計算書の利用の仕方について検討してみよう。<sup>(5)</sup>

いま広告代理店の直接原価計算方式損益計算書が表8の如くであるとしよう。

(表8) 年次損益計算書

料金収益	300,000ドル	100%
直接原価	93,000	31%
限界利益	207,000ドル	69%
固定費	192,000	64%
税引前純利益	15,000ドル	5%

表8の損益計算書において、料金収益は顧客に対する広告サービスの報酬を意味する。

直接原価は広告サービスを提供しなければ発生しない費目である。直接原価に属する費目には、屋外広告用の材料費、図案者への支払、必要な印刷費などがあり、料金の百分率で支払う報酬もすべて含まれる。

固定費には、月給制ないし週給制の管理者その他の給料、建物の保険料・租税・減価償却費（賃借なら賃借料）などが含まれる。

直接原価と各種広告の料金との間に同一の関係がある場合、経営者は計画とコントロールへ限界利益率を利用できる。広告の種類（屋外広告と雑誌広告など）別に直接原価率が大きく異なる場合、損益計算書は広告種類別の損益計算書とすべきである。

経営者は直接原価計算方式損益計算書を能率の判断と管理において次のよう

に利用できる。

- (1)限界利益率の当年度予算実際比較および当年度と過年度の比較。限界利益率が低下傾向にあれば、経営者は原因の調査をすべきである。自社の限界利益率の合理性を判断するためには、自社と類似他社の限界利益率の比較をすればよい。
- (2)直接原価の各費目について、原価率の当年度と過年度の比較をすれば、不利な傾向を発見できる。原価率の予算実際比較も同一の役割を果たす。経営者は大きな差異について原因を調査し、是正措置をとるべきである。
- (3)固定費の各費目について当年度の予算実際比較、当年度と過年度の比較をし、不利な差異については是正措置をとるか否かを決定する。

サービス業ではサービス料金を自主的に算定できる場合もあるが、このような場合には直接原価計算方式損益計算書が極めて有用性を発揮する。次にこの点を明らかにしておこう。

多くの場合、サービス料金は基準ないし慣行に従う。

特定のサービスについて料金の指針が存在しない場合、経営者は長期の限界利益を最大化する料金を決定すべきである。それは具体的には高料金低収入と低料金高収入の両極端の中間に料金が決定されることを意味する。すなわち、料金が高すぎれば仕事を失ない、逆に料金が低すぎれば限界利益が低下する。両極端をさけることによって、利益は改善されることになる。経営者は種々の高さの料金が仕事量に及ぼす影響と過去の経験に鑑みて、限界利益が最大になる料金を決定することになる。

株式会社形態のサービス業について、以下では、(1)固定費を回収し必要純利益を獲得するための料金総額の決定、および(2)見積ないし確定直接原価を基礎にしたサービス料金の決定を取り上げ、直接原価計算方式損益計算書の利用の仕方を明らかにしておこう。

〈仮設例 1〉

- ①企業は年間固定費を48,000ドルと見込んでいる。
- ②企業は、投資額とそのリスクを考慮して、必要年間税引前純利益を12,000ドルと見込んでいる。
- ③対象となるサービスの代表的な限界利益率は20%である。

〈問題〉

固定費を回収し必要純利益を獲得するための料金総額はいくらにすべきか。

〈解答〉

①第1段階

固定費＋必要純利益＝48,000ドル＋12,000ドル＝60,000ドル

②第2段階

段階①の結果÷限界利益率＝60,000ドル÷0.20＝300,000ドル

必要税引前純利益12,000ドルの獲得に必要な料金総額は最低300,000ドルである。

〈留意点〉

年間の料金収入300,000ドルを見込めない場合、経営者は固定費を低減する方法を考えたり、必要純利益の金額を検討したりすることになる。再検討をしても料金収入が不足であれば、経営者は計画を断念することになる。このようなケースは既存のサービス業の拡張計画でもサービス業の新規計画でも同様に生ずる。

〈仮設例 2〉

- ①企業の年間固定費は20,000ドルである。
- ②企業は投資利益率とリスクを補償するために、必要年間税引前利益を10,000ドルと見込んでいる。
- ③企業は種々の他企業および個人へサービスを提供する。提供する種々のサービスの年間直接原価総額は50,000ドルと見込まれている。

### 第3次産業の管理目的損益計算書

#### 〈問題〉

提供するあるサービスの直接原価が900ドルであるとき、このサービスの料金はいくらとすべきか。

#### 〈解答〉

##### ①第1段階

直接原価総額＋固定費＋必要純利益

$$50,000\text{ドル} + 20,000\text{ドル} + 10,000\text{ドル} = 80,000\text{ドル}$$

##### ②第2段階

第1段階の結果÷直接原価総額

$$80,000\text{ドル} \div 50,000\text{ドル} = 1.6$$

この1.6は平均料金（平均マークアップ）が直接原価の1.6倍であることを意味する。

##### ③第3段階

当該サービスの直接原価×第2段階の結果

$$900\text{ドル} \times 1.6 = 1,440\text{ドル}$$

このサービスの料金は1,440ドルに決定すべきであることになる。

#### 〈留意点〉

仮設例の1および2において、予想される1つの問題は給料を固定費とするか、直接原価にするかの問題である。給料がサービスの料金と無関係に支払われていれば、それは固定費である。給料が個人に対して特定のサービスの提供に従事している間のみ支払われているのであれば、給料は当該サービスの直接原価となる。

さて、企業が利益をあげているときにせよ、損失の状態にあるときにせよ、ある顧客が正常料金よりも低い料金でのサービス提供を求めて来たとき、どのように判断すべきであろうか。この場合には料金収入と直接原価の差額すなわち限界利益が存在すれば引受けても良いと判断せず、この低いサービス料金が

1回限りのものであって、他の顧客との取引量や料金に影響のないことも確認すべきである。

## 結 び

我々が本稿で取り上げた商企業の全社損益計算書や売場別損益計算書、およびサービス業の全社損益計算書は極めて単純なものである。しかしながら、このような単純な損益計算書でも、その作成には原価計算方式の選択が重要な係わりをもち、またその利用では有用性に大きな違いのあることを明らかにすることができた。我々は通常、製造業を対象とした直接原価計算方式損益計算書の作成と利用を問題として来たが、商企業やサービス業でも直接原価計算の考え方を取り入れた損益計算書を作成すれば、経営者の判断、計画およびコントロールにとって極めて有用な情報が提供されることを具体的に明らかにできた。

原価計算方式の選択に関して言えば、全部原価計算方式は売上総利益や純利益を提供できるが、売上総利益の利用には限界があり、また純利益は費用配賦の恣意性のために誤った判断をまねく危険性を含んでいる。直接原価計算方式は売場別の直接原価、変動営業費、直接固定費、および共通固定費を区別し、限界利益・限界利益率および直接原価率といった有用なデータを提供する。

限界利益率と直接原価率（売上原価率と変動営業费率）は、予算実際比較、期間比較、および相互比較（類似他社との比較）の方法を採用すれば、経営者による各売場の能率の判断に極めて有用である。提供すべきサービスの料金が必要利益、固定費総額、および見積直接原価総額から求めた平均料金（平均マークアップ率）と特定サービスの直接原価とから容易に算定できることも直接原価計算の長所である。

正常料金よりも低い料金でのサービス提供の求めに対しては、申込料金が直接原価を補償し、当該サービスの提供が正常料金のサービス提供を妨げず、特別に低い料金は1回限りで前例とはしない、などの条件を満す場合にのみ引受



けるべきである。我々が本稿で検討した重要な論点は以上の如くである。

近着のAAAの「Accounting Education News」によれば、「サービス産業の管理会計シンポジウム」における各報告の報告内容は、大別して(1)原価計算対象およびアウトプットの定義、(2)諸活動・諸サービスの内部関係、および(3)戦略の選択および戦略の実施のための原価分析であった。各報告の内容の概要は次の如くである。<sup>(6)</sup>

(1) 原価計算対象およびアウトプットの定義

① Citibank社は顧客関係の管理を重視している。この目的のための手段は製品系列であり、製品系列別損益計算書を作成し、その時系列分析を行なっている (Kenneth Danilo, Citibank)。

② 企業の1部門である情報技術センターは他のサービス部門と密接不可分な関係にあるが、情報技術は連産品ではない。情報技術は固定資産に類似した資産と考えるべきではないか (Jay Rogers, International Center for Information Technology)。

(2) 諸活動・サービスの内部関係

① 財務サービス業の活動原価計算ではアウトプットの多様性の測定が重要である (Theresa Pafuin, Coopers & Lybrand)。

② サービス提供者 (家屋の貸し手) と顧客 (不動産業と家屋借り手) の接触点がサービスの原価計算と原価低減およびサービス改善にとって重要である (Kelrin Cross, Gray, Judson and Howard)。

③ 病院業の原価計算および管理に2方式がある。第1法はサービスの定義を機能 (研究室実験、治療、入院) からアウトプット (特定診断に見合う看護) へ変更する。アウトプットは1揃の原価発生原因 (診断にもとづく、ある組合せの治療) を含む。原価計算システムはアウトプットの原価発生原因を重視する。第2法は許可や記録などの活動を中心にした諸機能の集合から構成された管理システムによる原価管理を重視する。活動別原価の集計は原価低減の方法

の発見に役立つ (David Young, Prof.)

④製造業における支援部門のサービス原価の配分を対象とする。支援サービスの利用者が負担する費用は直接費または間接費であり、間接費は支援サービス提供者の見積消費時間を基準にして配分される。顧客(利用者)満足への貢献を確認するため、支援サービスのベネフィットとコストを比較し、価値無付加活動を識別している (Kevin Dewart, Dennison Manufacturing Co.)。

(3) 戦略の選択および戦略の実施のための原価分析

①航空業では業績尺度の細分(具体的には、生産性、価格、運搬率、サービス組合せなど)が製品差別化か低原価かという戦略の選択に役立つ (Ragiv Banker, Prof.)。

②病院業では患者の費用・人数・臨床データの組合せが原価抑制戦略にとって有用な情報となる。この情報によって、病院は費用と看護の関係を改善し、費用のかかりすぎを除去できた (Richard Siegrist, Transition Systems, Inc.)。

シンポジウムでの報告の中には、本稿で検討した問題と類似した内容の報告も見られる。クーパー＝キャプランによって提唱されたアクティビティ原価計算を応用した幾つかの例が報告されていることも注目される。

注

- (1) *Management Accounting in the Service Sector Symposium*, March 15-17, 1990, The Atlanta Hilton & Towers, Atlanta, Georgia, Sponsored By The Management Accounting Section of American Accounting Association and the National Association of Accountants.
- (2) Samuel M. Woolsey, *Direct Costing Techniques for Industry*, Prentice-Hall, 1969, pp.103-108.
- (3) Ibid., pp.108-112.
- (4) Ibid., pp.112-114.

- (5) Ibid., pp.114-117.
- (6) *Accounting Education News*, AAA, May 1990, pp.16-17.

## SUMMARY

### Management-oriented Income Statements in the Third Industry

Isao Iizuka

Departmental statements for a trading company prepared by the direct cost method show marginal income by departments whereas statements by the full cost method show departmental gross profit and may show also departmental net profit. The reported net profit by departments may be misleading because of questionable expense allocation procedures.

For managements control and planning purposes, direct percentages and marginal income percentages are more useful because of the comparability of the data.

For checking on efficiency, the actual departmental marginal income percentages and direct cost for the period should be compared with budgeted percentages, percentages of past periods, and percentages of similar departments of other companies.

If the required net income, the total fixed cost, and the estimated total direct costs are known, the average mark-up rate can be estimated. The fee to be charged for the average type of service job can be determined if the direct cost of the job and the mark-up rate are known.

A service job may be undertaken eventhough the fee to be charged is less than normal if the fee covers direct costs, the job does not replace job that would otherwise be done for normal fees, and the action does

not set a precedent for accepting lower fees.