

# 営業費概念の分類と内容

西 沢 脩

米国会計学会 (American Accounting Association) の一九五一年度原価概念および基準委員会 (The 1951 Committee on Cost Concepts and Standards) は、原価会計に有用な原価概念として、下記の原価種類を列記し、これに定義および解説を加えている。<sup>(1)</sup>

- 一、原 価 (cost)
- 二、原価計算 (cost accounting)
- 三、実際原価 (historical cost)
- 四、未来原価 (future costs)
- 五、取替原価 (replacement cost)
- 六、標準原価 (standard costs)
- 七、見積原価 (estimated costs)
- 八、製品原価 (product cost)
- 九、期間原価 (period cost)
- 一〇、直接費 (direct costs)

- 一一、第一原価 (prime costs)
- 一二、間接費 (indirect costs)
- 一三、固定費 (fixed costs)
- 一四、変動費 (variable costs)
- 一五、機会原価 (opportunity cost)
- 一六、附加原価 (imputed costs)
- 一七、管理可能費 (controllable costs)
- 一八、管理不能費 (uncontrollable costs)
- 一九、結合費 (joint costs)
- 二〇、埋没原価 (sunk costs)
- 二一、回避可能原価 (discretionary costs)
- 二二、延期可能原価 (postponable costs)
- 二三、現金支出原価 (out-of-pocket costs)
- 二四、増分原価 (differential costs)

以上の原価分類は、勿論、製造原価のほかさらに営業費にも適用されるものであるが、主として、製造原価を想定して論述されているため、営業費だけに焦点をしばって、原価種類を論ずる場合には、これに若干補足修正を加えて、つぎのような営業費独自の原価分類を設定することが有用と思われる。

#### I 営業費分析に特に有用な分類

一、性質別営業費・機能別営業費・適用別営業費

二、直接営業費・準直接営業費・間接営業費

三、区分可能営業費・共通（結合）営業費

四、節約可能営業費・節約不能営業費

## II 営業費管理に特に有用な分類

一、注文獲得費・注文履行費・一般管理費

二、変動営業費・準変動営業費・固定営業費

三、管理可能営業費・管理不能営業費

## III 営業費会計に有用なその他の分類

一、実際営業費・見積営業費・標準営業費

二、附加営業費・支出営業費

三、平均営業費・限界営業費

四、特殊営業費

右掲の「営業費分析に特に有用な分類」・「営業費管理に特に有用な分類」・「営業費会計に有用なその他の分類」の三大別は、論述上の便法として採用した区分にすぎないから、「営業費分析に特に有用な分類」もまた営業費管理に利用され、反対に「営業費管理に特に有用な分類」もまた営業費分析に利用される場合がある。それはともかく、以下この順序に従って各営業費概念の区分基準・定義・問題点・分類および他の分類との関係を論説しよう。

## 一 営業費分析に特に有用な分類

### 一 性質別営業費・機能別営業費・適用別営業費

性質別営業費 (natural distribution costs)・機能別営業費 (functional distribution costs)・適用別営業費 (segment distribution costs) は、営業費分析の実施方法別の分類であって、性質別営業費を中心として性質別営業費分析が実施され、機能別営業費を中心として機能別営業費分析が実施され、さらに、適用別営業費を中心として適用別営業費分析が実施される。

性質別営業費は、性質別——つまり原価項目の性質または支出の目的別に営業費を分類する方法で、最も基本的な原価分類であるところから、第一次営業費または基本営業費 (primary costs) と称されることもある。

性質別営業費は、外部報告目的の営業費分類であって、わが国の「企業会計原則・財務諸表準則」によれば、つぎのように大別される。<sup>(2)</sup>

- 一、販売員給料手当
- 二、販売員旅費
- 三、広告宣伝費
- 四、発送費・配達費
- 五、役員給料手当
- 六、事務員給料手当

七、減価償却費

八、地代家賃

九、修繕費

一〇、事務用消耗品費

一一、通信交通費

一二、雑費

機能別営業費は、実施すべき機能または機能活動別に分類する方法で、営業費分類の第二的な分類形態をなしている。性質別営業費は、外部報告目的の分類であるから、「一般に認められた会計原則」(generally accepted accounting principles)に準拠して、これを区分しかつ報告することが肝要であるが、この機能別営業費は、内部管理目的の分類であるから、前者のような企業外部の力に拘束される必要は全くなく、企業独自の立場から自由に区分することが可能である。このため、機能別営業費の分類は、企業の業種・業態・規模などによって大幅に相違しており、画一標準的な分類を示すことは、もとより不可能であるが、その一例を示せば、つぎのとおりである。<sup>(3)</sup>

一、直接販売費

販売員・販売事務所・販売監督およびそれらに関連する用役に要するすべての直接費

二、広告および販売促進費

すべての広告費——つまり販売促進・出版・教育・市場開発活動およびそれに附帯する費用

三、運送費

製品発送・返品・地方配達・発送設備の維持および運営に要するすべての運送費・運送用役費の分担額

## 四、保管および処理費

倉庫・保管・製造完了後の製品処理に要するすべての費用

## 五、信用調査および集金費

与信および集金部門を維持するに要するすべての費用・受取勘定記録に要する費用・集金費用・貸倒損失

## 六、財務費

受取勘定および完成した棚卸品を運営するに要する費用・販売活動に要する固定および運転資本の費用・売上現

## 金割引

## 七、一般営業費

営業会計および市場調査に要する費用・一般管理費の分担額、右以外の営業活動に附帯する他のすべての費用

適用別営業費は、営業活動の適用方法別の分類である。営業活動の適用方法とは、製品・地域・顧客などの業務区分 (segments of the business) を指すところから、業務区分別営業費と称されることもある。適用別営業費も機能別営業費と同じように内部管理目的の分類であるから、いかなる分類がとられるかは、経営管理者の必要性から決定されるわけであるが、一般には、営業費は、つぎのような基準に基づいて、適用方法別に分類される場合が多い。<sup>(4)</sup>

一、製品または製成品種類

二、配給地域

三、販売組織の管理部門

四、配給経路

―卸売業者・小売業者等―

五、勧誘方法

―たとえば、販売員の勧誘・電話・郵便等―

六、配給方法

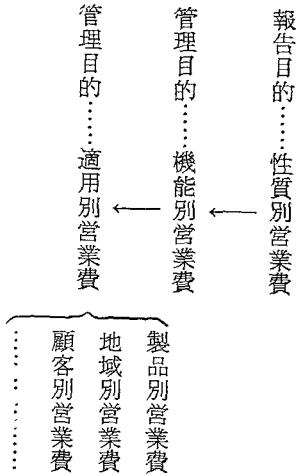
七、個々の販売員または販売員たち

八、個々の得意先

九、倉庫

一〇、注文規模

かくして、製品または製品種類別に分類された営業費を、製品別営業費と呼び、この分類を中心として実施される営業費分析を、製品別営業費分析と呼ぶ。(以下、各分類基準について同様のことがいえる。)このような適用別営業



費分析は機能別営業費（または適用別営業費分析）の發展をなすものであって、営業費分類（または営業費分析）の最終形態を形成する。それ故、性質別営業費・機能別営業費・適用別営業費の相互関係は、前頁のごとく図示することができる。

つまり、性質別営業費は、外部報告目的の分類であるから、そのままの形では経営管理には積極的に役立たない。したがって、内部管理目的を強力に推進するためには、これを、機能別営業費に分類し直す必要がある。機能別営業費は、実施活動別の分類方法であるから、これを使用することにより各種の管理手段がえられるが、さらに、経営管理に積極的に貢献するためには、も一步進めて、適用別営業費にまでわたらなければならぬ。かくして、製品別・地域別・顧客別などの営業費が把握できるようになり、当該収益と比較することによって、製品別・地域別などの部分損益が算出できるようになる。

## 二 直接営業費・準直接営業費・間接営業費

営業費分析の実施に必要な第二の営業費分類は、直接営業費 (direct distribution costs) と準直接営業費 (semi-direct distribution costs) と間接営業費 (indirect distribution costs) を区分する方法である。これは、営業費を分析対象である業務区分または売上区分に直接賦課できるか否かによる分類であって、いわば、計算技術上の区分方法である。営業費分析を行う場合には、分析方法のいかんから、営業費を、まず、性質別営業費か機能別営業費かまたは適用別営業別（製品別営業費・地域別営業費など）に大別し、その各々について、さらに、営業費項目を、直接営業費と間接営業費に（場合によっては、<sup>(5)</sup>さらに準直接営業費）に区分しなければならぬ。ここでは、直接営業費と間接営業費をつぎのように定義する。



直接営業費とは、単一の売上区分のために発生し、従って、特定の顧客・製品または他の売上構成要素に直接賦課しうる営業費をいう。

(Direct distribution costs are those which are incurred and benefit a single segment of sales and therefore can be traced directly to specific customers, commodities, or other sales components.)

間接営業費とは、若干の売上区分のために発生し、従って、特定の製品または顧客に直接賦課しえない営業費をいう。(Indirect distribution costs are those which are incurred for and benefit more than one segment of sales and therefore cannot be traced directly to specific products and customers.)

直接営業費は、業務区分または売上区分(たとえば、製品別分析においては、製品種類または個々の製品・地域別分析においては、販売地域・販売区域・販売員地域など)に直接賦課できる営業費で、間接営業費の場合のようにある種の配賦計算を必要としないから、直接営業費として把握できる営業費が多ければ多い程、営業費計算は正確となり、算定結果の信頼性が増大する。

直接営業費は、計算対象である業務区分または売上区分との相関概念であるから、直接営業費についてはいかなる業務区分について直接費となるかを予め指定しておくことが肝要である。たとえば、ある製品種類を販売している販売員の給与は、当該製品については直接営業費となるが、他の業務区分(たとえば、販売地域や顧客)については間接営業費となり、また、同種の業務区分だけに限定しても、右の販売員給与は当該製品種類については直接営業費となるが、その製品種類を構成している個々の製品単位については間接営業費となるからである。

営業費分析にあたって、直接費として賦課しうる営業費を、各業務区分に直接賦課すると、その後には、配賦すべき営業費が残留する。間接営業費は、個々の業務区分に個別に費消された営業費ではなくて、幾つかの業務区分に共

通して費消された営業費であるから、このような間接営業費を個々の業務区分に賦課するためには、配賦(allocation)という手続が必要になる。

配賦計算にあたっては、配賦基準(allocation basis)が選定され、この基準に従って、営業費が各業務区分に配分される。この場合には配賦すべき営業費と、選定された配賦基準の間に、密接な相関々係が存しなければならぬ。配賦すべき営業費と配賦基準の間に相関々係がなく、また両者が同一の割合で変動しない場合には、単位営業費の計算は恣意的となり、従って、当該計算を基礎として行われる意志決定は、重大な誤謬をふくむことになる。間接営業費の大部分は、適正な配賦計算さえ適用すれば、相当正確に各業務区分にこれを配分することが可能であるが、一部の間接営業費は、各業務区分と何等直接的な関係を有しておらず、全く恣意的に配分するより仕方がない。

前者の営業費を、準直接営業費(semi-direct distribution costs)と呼び、これを、間接営業費とは区分して、間接営業費を、後者の純粹営業費だけに限定する場合がある。直接営業費・準直接営業費・間接営業費の三分類がこれで、今、製品別分析における直接販売費を例にとつて、直接営業費・準直接営業費および間接営業費の分類例を列記しておけば、次掲のごとくである。<sup>(6)</sup>

#### 直接営業費

- 一、個々の製品種類を担当している管理者および監督者の給与および費用
- 二、個々の製品の販売員に要する給与・手数料・旅費および自動車費
- 三、代理店・仲介人および受託人にたいする手数料
- 四、個々の製品に関連を有する接待交際費
- 五、個々の製品の販売員に要する教育および訓練費

- 六、個々の製品の販売員の給与に附帯する保険料および諸税
- 七、販売員の責任に帰しうる不良作業の費用
- 八、売上税および国内消費税

九、製品販売部門の通信費・消耗品費・占有費および一般費

#### 準直接営業費

- 一、一般販売員の給与・手数料および旅費
- 二、販売事務費
- 三、販売員の教育および訓練費
- 四、一般販売員の給与に附帯する保険料および諸税

#### 間接営業費

- 一、販売責任者および監督者の給与および費用
- 二、販売事務費
- 三、接待交際費
- 四、通信費
- 五、一般直接販売費

### 三 区分可能営業費・共通営業費

直接営業費と間接営業費の区分と密接な関連を有する分類としては、営業費を区分可能営業費 (separable distribu-

tion costs) と共通営業費 (common distribution costs) または結合営業費 (joint distribution costs) に大別する方法がある。一般に直接営業費 || 区分可能営業費 または間接営業費 || 共通営業費 (結合営業費) と大まかに理解される場合が多いが、両者の分類は明確に区別する必要がある。

米国商務省によると、区分可能営業費と共通営業費は、つぎのように定義される。(7)

区分可能営業費とは、顧客や製品などに容易に賦課しうる直接営業費をいう。

(Separable distribution costs are those direct costs which can readily be traced to customers, commodities, and so on.)

共通営業費とは、実務上、特定の顧客・製品または他の売上構成要素に直接賦課しえない営業費をいう。

(Common distribution costs are those which cannot, as a practical matter, be traced direct to specific customers, commodities, or other sales components.)

しかしながら、この定義からでは、前述した直接営業費と間接営業費の分類と、区分可能営業費と共通営業費の分類との相違点が必ずしも明らかでなく、「実務上」(as a practical matter) という点を除いては、両者の分類が同一のものを指しているかのとき誤解が生ずる。そこで、この定義に与えている解説を中心として商務省の見解をも少し検討してみる必要がある。まず、商務省は、区分可能営業費と共通営業費の定義に言及しつぎのような解説を加えている。「一定の支出が共通営業費となるか区分可能営業費となるかは、営業活動がおかれた環境と、営業費を測定しようとする売上区分のいかんから決定される。たとえば、販売員の給与を月給制で支払っている場合には、販売員の賃金は、個々の製品については、共通営業費となるが、販売員に手数料制がしかれている場合には、販売員に支払う手数料は、個々の製品を販売するに要する区分可能営業費となり、また、個々の顧客に販売するに要する区分可能営

業費ともなる。

一般的にいうと、営業費の大部分が、共通営業費となるが、これは、営業費を特定の売上単位に賦課するのに多額の費用がかかってしまうか、それでなければ、実際的でしかも相当正確に区分する方法が利用できないことによるのである。」

要するに、この解説からは、区分可能営業費と共通営業費の分類基準は、

- (1) 営業活動がおかれた環境
- (2) 営業費を測定しようとする売上区分
- (3) 区分計算の実行可能性と経済性

に存することがわかる。米国原価会計士協会の調査報告書も、「いかなる営業費が区分可能営業費となり、いかなる営業費が結合営業費となるかは、営業費を配賦するさいの状態から決定される」として、商務省の解説とはほとんど同一の見解をとり、さらに、つぎのように論述している。<sup>(8)</sup>

「多くの間接営業費は、区分可能であって、相当正確に配賦することができるが、他の間接営業費は、結合営業費であって、十分満足の配賦基準を見出すことができない。……

たとえば主要な業務区分(たとえば、製品種類または売上区分)にたいして直接営業費となるような営業費の大部分は、当該主要区分に属する小区分(たとえば、一製品種類または一販売員の個々の項目)について考察する場合には、結合営業費となる。同じようにして、製品種類にたいして容易に区分しうる営業費も、販売地域にたいしては、結合営業費となる場合がある。また、この逆の場合もありうる。操業度にたいして固定営業費となるような営業費も、当座の操業度や当該意志決定の結果である増加操業度の構成単位にたいしては、結合営業費となる。しかしなが

らこのことは、操業度の変動が一定の範囲内にある場合と、固定費の発生をもたらすような執行活動が変化しない期間だけにあてはまるにすぎない。長期にわたって考察すると、同一の営業費も操業度に従って変化するから、操業度の増加に相当する営業費部分は、結合営業費とならないで、区分可能営業費となる。」

以上、両者の論説から、区分可能営業費と共通営業費の分類は直接営業費と間接営業費の分類と一応別個の区分方法であって、区分可能営業費と共通営業費、または共通営業費と間接営業費は、必ずしも常に一致するものではないことが知られる。つまり、区分可能営業費と共通営業費の分類基準は、計算対象である業務区分ごとに区分が可能であるか不能であるかに存するから、各業務区分に直接費消された直接営業費も、当該売上区分について考察する場合には、勿論、区分可能営業費となるが、他の種類の業務区分については、区分することができない共通営業費となる。また、各業務区分に共通して費消された間接営業費も、その一部分は、適正な配賦方法さえ講ずれば、各業務区分に配分することが可能となり、残部の間接営業費のみが、共通営業費となる。よって、これらの相互関係をつぎのように図示することができる。



私見によれば、間接営業費のうち区分可能営業費となる部分は、前項で概説した準直接営業費に相当する営業費であり、共通営業費となる間接営業費は、準直接営業費を控除した純粹間接営業費であると考えられる。それ故、

- (1) 直接営業費と準直接営業費が区分可能営業費となり
- (2) 純粹間接営業費が共通(結合)営業費となる

と表現した方が一層明解のように思われる。

このようにして、直接営業費・準直接営業費・間接営業費・区分可能営業費・共通営業費の相関々係が明らかになれば、つぎのような営業費分析の重要な原則を帰納することができるようになる。

- (1) 直接営業費は、同一種類の業務区分については区分可能営業費となり、各業務区分に直接賦課することができる。
- (2) 準直接営業費は、同一種類の業務区分については、区分可能営業費となるから、たとえ幾つかの業務区分に共通して費消されたとしても、適正な配賦方法を講ずれば、相当正確に、これを各業務区分に配賦することができる。
- (3) 間接営業費は、いかなる業務区分についても共通費となるから、いかに複雑な配賦計算を行っても、結局は恣意性を回避することができない。

#### 四 節約可能営業費・節約不能営業費

営業費分析に有用な他の分類は、節約可能営業費 (savable distribution costs) と節約不能営業費 (nonsavable distribution costs) の区分である。これは、一定の意思決定と原価発生様態との関係を基準とした分類であって、節約可能営業費と節約不能営業費は、つぎのように定義することができる。

節約可能営業費とは、一定の業務区分を除去(追加)する場合に削減できる(追加しなければならない)営業費を云う。節約不能営業費とは、一定の業務区分を除去(追加)する場合にも、除去しえない(追加されない)営業費を云う。

たとえば、ある販売地域を廃止する場合、その地域を担当している販売員を解雇できれば、当該販売員の給与はその

地域の節約可能営業費となるが、解雇できず他の部門に転用させざるをえないとすれば、当該販売員の給与はその地域の節約不能営業費となる。また、ある製品種類の販売を追加する場合、その販売に新しい販売員を要するときは、当該販売員の給与はその製品の節約可能営業費となるが、その販売を従前の販売員が兼務できるときは、節約不能営業費となる。このように、節約可能営業費となるか節約不能営業費となるかは、営業費項目に固定のものではなくて、営業費を計算しようとしている特定の業務区分と、個々の活動がおかれている環境から決定されるのである。それ故特定の場合に、節約可能営業費と節約不能営業費を区分するにあたっては、営業活動に精通している経営責任者の判断と経験を尊重することが必要である。

なお、節約可能営業費と類似した原価概念としては、つぎのごときものがある。<sup>(1)</sup>

回避可能費 (discretionary, escapable or avoidable costs)

回避可能費とは、経営目的の達成に必ずしも不可欠ではない原価である。

延期可能費 (postponable costs)

延期可能費とは、現在の営業能率に、ほとんどまたは全然影響を及ぼさずに将来に延期しうる原価である。

節約可能営業費と節約不能営業費を区分すると、一定の意思決定を行うことよって利益に貢献しうるか否か(およびその金額)を事前に計算することが可能となり、科学的に経営方針を樹立することができるようになる。つまり、特定の業務区分を除去する場合に、失われる売上高の金額が節約可能営業費以下であれば有利であるが、以上であれば不利となり、また、特定の業務区分を追加する場合に、新たにえられる売上高の金額が、節約可能営業費以上であれば有利であり、以下であれば不利となる。



## 二 営業費管理に特に有用な分類

### 一 注文獲得費・注文履行費・一般管理費

営業費管理に最も重要な営業費の分類は、営業費を注文獲得費 (order-getting costs) と注文履行費 (order-filing costs) と一般管理費 (general administrative costs) に三大別する方法である。この分類は、米国原価会計士協会の連続調査報告書 (N. A. C. A. Research Series) においてとりあげられてから一躍その重要性が認識されるようになったが、営業費を注文獲得費と注文履行費に分類する方法は、米国原価会計士協会調査委員会の元委員であった F. Stewart Freeman 氏がすでに一九三三年に、“N. A. C. A. Bulletin” の九月一日号に発表した論文<sup>(9)</sup>において最初に試みられたと云われる。

注文獲得費と注文履行費は、売上注文を獲得する時点を基準とする分類であって、つぎのように定義される。<sup>(10)</sup>  
注文獲得費とは、顧客に購買心を喚起し、注文を獲得するに要する営業費をいう。

(Costs incurred for persuading the customer to buy and for getting the order are called order-getting costs)  
注文履行費とは、売上注文を履行するに要する営業費をいう。

(The term order-filing cost is used to designate costs incurred for executing the sales order.)

さらに、一般管理費というのは、これらの注文獲得活動および注文履行活動の実施を援助するに要する営業費を指すのであって、注文獲得費・注文履行費および一般管理費には、下記のような各費用がふくまれる。<sup>(11)</sup>

### (1) 注文獲得費

たとえば、広告費・販売促進費・直接販売費および販売調査費

(2) 注文履行費

たとえば、保管費・発送費・注文充足に関する事務費および集金費

(3) 一般管理費

たとえば、社長室費・財務部長室費・管理部長室費。一部の会社では、中央部門の調査および開発費をも一般管理費に含めている。

しかしながら、ここで注意すべきは、たとえば、広告費は常に注文獲得費になり、または、発送費は常に注文履行費になるとは限らないことである。厳密に云えば、注文を獲得するために要する広告費だけが注文獲得費であるから、注文を獲得した後に発生するような広告費（たとえば、売上高に応じて支給する物品またはサービスを広告費として処理する場合）は、注文獲得費とならずに注文履行費となる。同じように、注文を履行するために要する発送費だけが注文履行費であるから、注文を獲得するために費消する発送費（たとえば、見本または積送品の運送費を発送費にくくめて処理する場合）は、注文履行費とならず注文獲得費となる。

注文獲得費と注文履行費を区分する意義は、注文獲得の時点を基準として営業費を大別し、両者の営業費に異った原価特徴を認め、それぞれの原価特徴に見合う別個の原価管理用具を適用することによって、営業費管理の困難を解決しようとする点に存する。注文獲得費と注文履行費の間には、つぎのような原価特徴が見受けられる。<sup>(12)</sup>

注文獲得費

一、注文獲得活動は、販売の結果ではなくて、販売の原因となるものであるから、売上受注高または発送高というような当座の操業度との間に簡単かつ直接的な関係を設けて、注文獲得費の管理を行うことはできない。

二、広告・販売促進および販売活動の有効度を、売上受注高という形で測定することは非常に困難である。両者の関係が、管理不能または区分不能な多要素の影響を受けて不明確になっているためである。

三、広告および販売促進費は、売上目標を実現するために設定された計画に基づいて算定されるものであるから、引当てられた資金を計画通りに支出することによって管理が進められる。

四、注文獲得費の管理は、注文充足費や製造原価の場合よりも、貨幣を支出する人たちの判断に依存する割合が大きい。現場の販売を例にとると、このことは、個々の販売員にまであてはまるのであって、これらの販売員は売上注文を獲得するために貨幣を、いつ、どこで、いかに支出すべきかを決定することについて意見がしばしば求められている。

#### 注文履行費

一、注文履行費の主要部分は、通常、売上注文額または発送額に従って、その総額が変動する傾向がある。一般的にいえば、原因と結果の関係は、売上高から原価へと進むのであって、注文獲得費の場合のごとく、反対の方向に進むことはない。このため、たいていの注文履行費の管理に役立つような適正な操業度の測定に基づいて編成する弾力性予算を、注文履行費に適用することが可能となる。

二、大多数の注文履行活動は、製品の物理的な処理と反復的な事務活動がそのおもな内容をなしている。このような場合には、原価管理の基礎として人時や他の物理的単位で表示した物理的標準を設定することが可能である。この点では、注文履行費は製造原価と類似しているので、製造原価の場合と同じような標準化や管理用具を使用することができる。

以上の理由から、注文獲得費は固定予算 (Fixed budgets) で管理するより仕方がないが、注文履行費については、さ

らに標準原価 (standard costs) や弾力性予算または変動予算 (flexible or variable budgets) によつても管理ができるようになる。このように注文獲得費と注文履行費を真に区別して始めて、営業費の管理が完全なものとなる。営業費の科学的な管理が成功しうるに至つた一つの要因は、実に注文獲得費と注文履行費の区分を認識しえたことに存すると云つても敢て過言ではなからう。

一般管理費は、注文獲得費や注文履行費のように営業活動とは直接的な関係が存しないから、固定予算による間接管理を行うに留められる。

## 二 変動営業費・準変動営業費・固定営業費

営業費の管理に有用な第二の分類は、変動営業費 (variable distribution costs) と準変動営業費 (semi-variable distribution costs) と固定営業費 (fixed distribution costs) を区分する方法である。これは、操業度の変化とそれに伴う原価の発生額との関係から分類する方法であつて、つぎのように定義される。<sup>(13)</sup>

変動営業費とは、操業度 (基本的には、売上金額または数量) の変化に概ね比例して変動する営業費である。

(Variable distribution costs are those which vary in approximately direct ratio to changes in volume; basically, money or physical volume of rates.)

準変動営業費とは、ある種の固定的要素と変動的要素とを含んでいるため、操業度に応じて変動するが、比例しては変動しない営業費をいう。

(Semi-variable distribution costs are those which vary with volume but not in direct ratio because such costs contain some fixed as well as variable elements.)

固定営業費とは、たとえ操業度に相当大幅な変化が生ずる場合でも、特定の期間内では、その金額が概ね同額にとどまる営業費をいう。

(Fixed distribution costs are those which remain approximately the same in amount throughout a specific period of time, even though fairly substantial changes occur in the volume of operations.)  
今、直接販売費に例をとって、変動営業費・準変動営業費および固定営業費の内容を列記してみれば、左掲のようである。<sup>14)</sup>

#### 変動営業費

販売員・代理店および仲介人にたいする手数料

注文処理費—事務

通信費

販売員の責任に帰しうる仕損費

調整費

#### 準変動営業費

販売事務および事務所費

販売員の給料および旅費

販売事務所および販売員の給与に附帯する保険料および租税

#### 固定営業費

販売管理および監督者の給与および費用

## 接待交際費

## 教育および訓練費

販売管理者の給与に附帯する保険料および租税

販売設備の保険料・租税・減価償却費および維持費

販売設備の賃借料および占有費

以上の定義および分類からもわかるように、変動営業費と固定営業費は、操業度（売上高）の変化と営業費の変動状況との関係から区分されるのであるが、変動営業費と固定営業費の分類は一定不変のものではなく、個々の営業活動がおかれた環境と営業費を分析しようとする特定の売上区分からきまるといふ点を、充分に認識する必要がある。このことをもう少し詳細に論じておこう。<sup>(4)</sup>

たとえば、一部の固定営業費は、営業活動が行われるある種の環境または要素が弾力性を有していないために発生する。このように弾力性を有していないのは、固定的な支出または回収不能の支出を行った結果か、または、企業が契約上の義務を負った結果によるのである。換言すれば、営業費を費消する営業活動または営業行為の量は、売上高に依りて変化するが、経営管理者は契約上の義務が存するため営業費の金額を即座に調整することができない。

一例をあげてみると、配達活動の量は、売上高の変化に依りて変動するが、トラックで運送している卸売企業が、トラックを所有し、運転手の給与を週給制で支払う場合には、トラックや運転手の数を変更しない限り、配達費の大部分は、売上高の変化に関係なく、固定営業費となる。これに反して、卸売企業が外部の企業と、地域―重量、包装またはこれら類似の基準にもとずいて配達契約を結んでいる場合には、配達費は、変動営業費となる。

同じように、卸売企業が、通常の基準（年間定額制）で倉庫を賃借する場合には、この賃借料は、固定営業費とな

るが、卸売企業が比例賃率（売上高にたいする一定率）で賃借料を支払う場合には、この賃借料は、変動営業費となる。

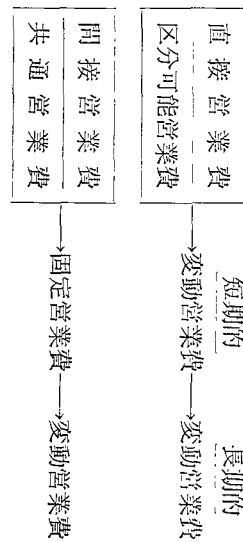
さらに、実務上は、売上高が一定の範囲内に存する場合には、すべての営業費が固定営業費となるが、売上高がこの範囲外に出る場合には、すべての営業費が変動営業費となる。たとえば、売上高が異常に低下する場合には、支店を閉鎖するか、小さな倉庫は賃借するか、配達用のトラックや設備を売却するか、または、主要な労働者や経営責任者を企業に存続させるといふ方針を変更するにいたる。

売上高の変化の範囲だけでなく、売上高変化の永続性もまた、固定営業費と変動営業費の区分に影響を及ぼす。売上高の減少が、短期的なものと予測される場合には、建物や設備や組織は、現状のまますえ置かれるが、長期的な不況が始まるものが明らかなる場合には、営業費の削減が行われる。これに反して、相当多額な売上増加が、多少とも永続的に続くものと期待される場合には、このような売上高の増加をまかなうために、工場や組織が拡張され、これから、固定営業費が増加する。

以上の理由から、一定の企業における固定営業費と変動営業費の割合は、分析する期間の長短と分析する売上区分の規模に応じて変化することが示唆される。極めて長い期間と極めて大きな売上区分をとると、実務上はすべての営業費が変動営業費として分類される。

しかしながら、短い期間（販売を行うための工場規模が一定となる程度の）と、小範囲の売上高変化をとる場合には、大部分の営業費が、固定営業費の性質を帯びてくる。つまり、小範囲の売上高変化からは、卸売企業の営業費総額は、さしたる影響をうけない。たとえば、売上高が増加しても、その結果生じる営業費総額の純増加高は、通常、多額には達しないのである。

最後に、「固定営業費と変動営業費」・「共通営業費と区分可能営業費」・「間接営業費と直接営業費」の関係を附記しておこう。六者の関係を図示すれば、つぎのとおりである。



つまり、短い期間と小範囲の売上高変化をとる場合には、区分可能営業費または直接営業費は、大部分、変動営業費となるが、共通営業費または間接営業費は、一般に、固定営業費となる。これに反して、長い期間をとる場合には、共通営業費または間接営業費は、変動営業費になる傾向がある。

### 三 管理可能営業費・管理不能営業費

変動営業費・固定営業費の分類と類似したものとしては、管理可能営業費 (controllable distribution costs) と管理不能営業費 (noncontrollable distribution costs) の区分がある。これは、個々の担当者の管理可能性を基準とした営業費分類であって、管理可能営業費および管理不能営業費は、つぎのように定義することができる。<sup>(16)</sup>

管理可能営業費とは、作業の実施状況を測定しようとする人達が管理しうる営業費である。  
 (Controllable distribution costs are those which are subject to control by persons whose performance is being



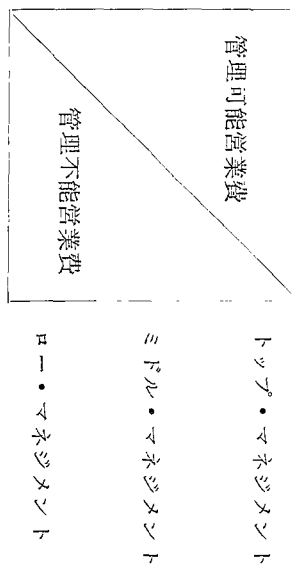
measured.)

管理不能営業費とは、作業の実施状況を測定しようとする人達が管理しえない営業費である。

(Noncontrollable distribution costs are not subject for control by those whose performance is being measured.)

管理可能営業費と管理不能営業費の区分は、営業費項目に固有の概念ではなくて、個々の担当者に関する相対的な概念であるから、計算対象である管理者層が異れば、両者の区分もまた変動する。一般的に云えば、左図のように管理者層が上に進むにつれて、管理可能営業費が増加するとともに、管理不能営業費が減少し、反対に、管理者層が下に進むにつれて、管理可能営業費が減少するとともに、管理不能営業費が増加する。

たとえば、百貨店においては、売場の各部の長は、自己の部門の給料や販売費や事務費は管理できるが、建物の減価償却費や本部費の配賦額は管理できない。建物の減価償却費や本部費を管理しうるのは、トップ・マネジメントだけであって、ミドル・マネジメントは、委譲された権限内における事項について営業費の管理権をもっているにすぎない。このことは、ローマ・マネジメントにも適合するのであって、ロー・マネジメントはミドル・マネジメントから管理権を委譲された営業費のみを管理しうるにすぎない。両極端の例としては、社長にとっては、すべての営業費が管理可能費となるが、現場の第一線従業員にとってはほとんどすべての営業費が管理不能費となる。従って、管理可能営業費と管理不能営業費の区分を論ずる



場合には、いかなる階層の人達にとって管理可能または管理不能となるかを検討しなければならない。

管理可能営業費と管理不能営業費の分類は、変動営業費と固定営業費の分類と同意義に考えられることもあるが、正確には両者は厳密に区別する必要がある。つまり、管理可能営業費は、通常、変動営業費となるが、一部の管理可能営業費は固定営業費となる。たとえば、地域管理者に倉庫の賃借権が与えられている場合には、その支払賃借料は固定費となるが、当該地域管理者はその賃借料にたいする管理権を有している。また、大抵の管理不能営業費は固定営業費であるが、ある種のもの、変動営業費となることがある。たとえば、注文処理の事務費は、直接販売活動に要する変動営業費であるが、個々の販売員の立場からは、この事務費は管理しえないのである。

それはともかく、管理可能営業費と管理不能営業費を区分する意義は、つぎの諸点に存する。

- (1) 各管理責任者にたいして、その責任者が管理権を有する営業費を区分して報告することが可能となる。
- (2) 各管理責任者は、管轄下にある営業費の実態を正確に把握し、これを充分に管理することが可能となる。
- (3) 最高経営責任者は、各管理責任者の営業費管理の成功度を観測し、各責任者の貢献差益 (contribution margin) を算定することが可能となる。

### 三 営業費会計に有用なその他の分類

#### 一 実際営業費・見積営業費・標準営業費

営業費会計に有用なその他の分類としては、実際営業費と見積営業費と標準営業費の区分がある。

まず、営業費は、計算時点を基準として**実際営業費** (actual, historical or original distribution costs) と**未来営**

業費 (future distribution costs) に大別され、つぎに未来営業費は、計算の正確性を基準として、見積営業費と標準営業費に細分される。これらの営業費概念は、つぎのように定義することができる。<sup>(7)</sup>

実際営業費とは、支出時における実際の現金支出高またはその代替物によって測定された営業費である。

(Historical distribution cost is cost measured by actual cash payments or their equivalent at the time of outlay.)

未来営業費とは、後日発生するのであろうと期待される営業費である。

(Future distribution costs are costs expected to be incurred at a later date.)

見積営業費とは、事前に算定されは営業費である。

(Estimated distribution costs are predetermined costs)

標準営業費とは、事前に科学的に算定された営業費である。

(Standard distribution costs are scientifically predetermined costs)

つまり、作業が実施された後に実際の現金支払高(現金を支払わないときは、買掛金・支払手形・未払金の増加高)に基いて計算される実績の営業費が、実際営業費であって、作業の実施に先立って、費消されると合理的に推定される金額を基礎として計算される予定の営業費が、未来営業費なのである。製造原価については、未来原価が大々的に活用されてきたが、営業費については、管理の用具として未来営業費が設定されることはほとんどなかった。しかしながら営業費の分野においても、未来原価を設定し、未来原価と実際原価を比較し、未来・実際原価差異を分析して始めて、完全な原価管理を行うことが可能となるのである。

このような未来営業費は、色々に分類されるが、その代表的なものは、見積営業費と標準営業費である。両者は原

価予定の正確度に基く区分であつて、一般に、見積営業費は、過去の実績を主体とした規範性の低いもの、また、標準営業費は、科学的な見積を主体とした規範性の高いものと解されているが、明確な区分基準が存するわけではない。見積営業費の一種に、代替可能営業費 (alternative or prospective costs) がある。代替可能営業費とは、代替可能な営業方法を採用する場合に発生すると思われる営業費のことであつて、営業費分析を行う場合に特に重要視される営業費概念である。

経営方針を設定するために営業費分析を行うにあつては、選択可能な代替的諸方法を評価して、それが利益の増進をもたらすか否かを決定する必要がある。この場合には、実際原価または標準原価と比較するのではなくて、選択可能な諸方法のもとで予想される原価と比較を行うべきである。たとえば、ある会社では、収益力の乏しい販売地域を発見したため、自社の販売員によらず、請負人で販売することを考えた。そして最近の地域別損益計算書を取り上げ、これから節約しうる原価を控除し、支払わなければならない請負人の手数料を加算し、さらに請負人では販売力が減退するから売上収益を修正して、売上数量の予想減少高を控除した。この場合には、販売方法の変更が、当該地域の利益にいかなる影響を及ぼすかを知ることができた。<sup>18)</sup>ここで計算されたのが、つまり、代替可能営業費なのである。

また、標準営業費と類似した概念としては、予算営業費 (budget distribution costs) がある。標準営業費は、対象一単位あたりの規範原価であり、予算営業費は、一期間あたりの規範原価であつて、原則として標準営業費を積みあげると予算営業費になるという相互関係が存する。標準営業費または予算営業費は、標準または予算であるという点では標準製造原価または予算製造原価とその本質を同じくしているが、対象とする原価が異なるため、その内容が若干異っている。今、標準営業費と標準製造原価の相違点だけを論述しておけば、つぎのとおりである。

(1) 標準営業費は、達成可能な現実的標準である。

営業費標準は、不能率や無駄の存在を前提とする現実的標準 (actual standard) であって、理想的な操業度を対象とする理想的標準 (ideal standards) ではなく、いわんや操業度を測定するための単なる基準を提供するにすぎない基準標準 (basic standards) ではない。製造原価にあっては、最少の原価が最善の原価であり、凡ての原価管理活動は原価削減の問題に集約されるが、営業費の場合には、最少の原価が最善の原価であるとは限らない。従って、標準実績差額は必ずしも営業活動の能率を意味するものではなく、単に、営業活動が予定通り実施されているか否かの判断基準を示すにすぎない。

(2) 標準営業費は、平均的な作業の実施様態を基礎として設定される。

製造活動の作業方法はほとんど固定しているが、営業活動は、作業方法が人為的かつ変動的で、特定の行為を行うにあたって多種類の方法を色々に利用することが可能である。たとえば、製品の運送には、自社の車を利用することも運送業者に委託することも可能であり、さらに各種の配給経路を経て運送することもできる。

従って、これらの代替的な諸方法の何れを選択するかを予め予定しなければ、それにたいする標準原価を設定することはできない。勿論、凡ての組合せについて無数の標準を設定することは不可能なので、通常は代表的と思われる平均的組合せを前提として標準が設定される。

しかしながら、このような平均的な作業様態を基礎として設定した標準営業費を使用する場合には、実際の作業状態の組合せが、標準設定のさい予定した組合せと相違するために標準実績差異が発生することがある。それ故、営業費管理においては、標準実績差異を分析して、営業活動の不能率による管理可能差異と、作業状態の組合せの相違による管理不能差異を峻別することが肝要となる。

(3) 標準営業費としては、一般的標準の外、さらに個別的標準が使用される。

一般的標準 (general standards) とは、一つの営業活動または機能全体に適用される概括的標準を云い、つぎのことが例示される。

- 一、純売上高あたりの営業費
- 二、売上単位あたりの営業費
- 三、受入注文あたりの営業費
- 四、売上勘定あたりの営業費
- 五、顧客注文あたりの営業費

これらの一般的標準は、企業の全般的な動向を知るのには役立つが、個々の営業活動の能率・不能率を判定する資料までは提供しない。後者の目的に役立つためには、つぎのような個別標準 (individual standards) を設定する必要がある。(ここでは、旅費標準をとりあげる。)

- 一、一日あたりの旅費
- 二、旅行距離あたりの旅費
- 三、販売訪問あたりの旅費
- 四、販売員時間あたりの旅費

これらの個別標準は、さらに地域別・顧客別・販売員別などの業務区分別に設定され、相互に比較する場合には、経営管理の実施に極めて大きな貢献を及ぼす。

## 二 附加営業費・支出営業費

営業費分析または営業費管理を行う場合には、支出営業費(actual outlay or expenditures)の外さらに附加営業費(imputed distribution costs)をも考慮することが必要である。支出営業費は、実際の支出を伴う通常の営業費であつて、附加営業費は、実際の支出を伴わない計算上の営業費である。附加営業費は、つぎのように定義される。<sup>(9)</sup>

附加営業費とは、いかなる時にも実際の現金支出を伴わず、従つて財務記録上には現われないが、原価の計算を行うべき人の立場からは、その原価犠牲を計算しようとするような営業費である。

(Imputed distribution costs are costs that do not involve at any time actual cash outlay and which do not, as a consequence, appear in the financial records; nevertheless, such costs involve a foregoing on the part of the person or persons whose costs are being calculated.)

たとえば、利息や賃借料については、実際の支出が行われない場合でも、比較の便宜上、計算上の利息や賃借料を各計算対象に附課することがある。

## 三 平均営業費・限界営業費

他の営業費分類は、限界営業費(marginal distribution costs)と平均営業費(average distribution costs)を区分する方法である。限界営業費と平均営業費の定義は、つぎのとおりである。<sup>(10)</sup>

限界単位営業費とは、産出高つまり売上高が一単位増加する場合の営業費総額の増加高である。

(The marginal unit distribution costs is the increase in aggregate costs as output, that is, sales, is increased

by one unit.)

平均単位営業費とは、営業費総額を製造または販売単位数で除した金額である。

(The average unit distribution cost is the aggregate cost divided by the number of units produced or sold.)

たとえば、両者の関係は、つぎのようになる。

単位数	営業費総額	平均単位営業費	限単位営業費
10	\$ 100.00	\$ 10.00	.....
11	104.50	9.50	\$ 4.50
12	108.00	9.00	3.50

#### 四 特殊営業費

営業費会計に有用な特殊営業費としては、つぎのものがある。(7) これらは特殊原価調査において、臨時的・非反覆的に使用されるにすぎない。

(7) 取替営業費

取替営業費とは、現在の市場における営業費である。

(Replacement distribution cost is cost in the present market.)

(8) 埋没営業費

埋没営業費とは、一定の状態においては回収不能の実際営業費である。



(Sunk distribution costs are historical costs which are irrecoverable in a given situation.)

(5) 現金支出営業費

現金支出営業費とは、経営管理者が行う一定の意思決定から現金の支出が齎らされる営業費である。

(Out-of-pocket distribution costs are those costs which with respect to a given decision of management give rise to cash expenditures.)

(6) 増分営業費

増分営業費とは、営業活動が変化する結果生ずる総営業費の増減または特定の営業費要素の変動額である。

(Differential distribution costs are the increase or decrease in total cost, or the changes in specific element of cost, that result from any variation in operation.)

(7) 機会営業費

機会営業費とは、材料・労働または設備のいずれかの生産手段について、代替的な諸用途のうち一つをとり他を棄てた結果減少する測定可能な価値犠牲である。

(Opportunity distribution cost is the measurable advantage forgone as a result of the rejection of alternative uses of resources whether of materials, labor, or facilities.)

——参考文献——

註 (1) The Report of the Committee on Cost Concepts and Standards, A. A. A. "The Accounting Review", April 1952

(2) 大蔵省理財局企業会計審議会「企業会計原則・財務諸表準則」附表A一号のIII

(3) Heckert & Miner, "Distribution Costs", 1953, pp. 6-7

- ④ N. A. C. A. Research Series No. 18 (報告書「卸業費率統一の必要と方法の検討」日本経済連合会 昭和三十三年 p. 74)
- ⑤ Charles H. Sevin, "How Manufacturers Reduce Their Distribution Costs", 1948, Appendix B, (報告書「卸業費の調査—卸業費率の決定と実際」日本経済連合会 昭和三十六年 pp. 348-349)
- ⑥ Heckert & Miner, Op. Cit. pp. 89-93
- ⑦ Sevin (「卸業費の調査」p. 349)
- ⑧ N. A. C. A. Research Series No. 18 (「卸業費率」p. 79)
- ⑨ F. Stewart Freeman, "Distribution Cost Analysis and Its Influence on Pricing Policy", pp. 3-37, "N. A. C. A. Bulletin" Sept. 1, 1933
- ⑩ N. A. C. A. Research Series No. 26 (「卸業費率」p. 213) ㊦㊧ N. A. C. A. Research Series No. 27 (「卸業費率」p. 248)
- ㊨ N. A. C. A. Research Series No. 20 (「卸業費率」p. 129)
- ㊩ N. A. C. A. Research Series No. 26 (「卸業費率」pp. 213-214 ㊦㊧ pp. 248-249.)
- ㊪ Heckert & Miner, Op. Cit. p. 20
- ㊫ Heckert & Miner, Op. Cit. p. 286
- ㊬ Sevin, (「卸業費の調査」pp. 350-351)
- ㊭ Heckert & Miner, Op. Cit. p. 21
- ㊮ The Report of the Committee on Cost concepts and Standards, Op., Cit. ㊦㊧
- ㊯ N. A. C. A. Research Series No. 18 (「卸業費率」p. 71)
- ㊰ Sevin (「卸業費の調査」pp. 351-352)