

1. 論文の構成

本論文の構成は次の通りである。

序章 問題提起

- 第1節 問題意識
- 第2節 先行研究の検討
- 第3節 本論文の課題と方法

第1章 直接原価計算の生成

- 第1節 直接原価計算の始祖としてのHarrisとKohl
- 第2節 直接原価計算の再認識
- 第3節 本章のまとめ

第2章 直接原価計算の発展（1）～内部報告会計としての発展

- 第1節 1950年代～60年代のアメリカ経済の動向
- 第2節 1950年代における直接原価計算への注目
- 第3節 予算管理と直接原価計算の結合～直接標準原価計算
- 第4節 多段階損益計算の発展
- 第5節 統合システムとしての完成～Marpleの直接標準原価計算
- 第6節 本章のまとめ

第3章 直接原価計算の発展（2）～外部報告論争

- 第1節 外部報告機能への着目
- 第2節 本格的論争への第一歩～未来原価節約説
- 第3節 資産の本質論争～サービスポテンシャルの解釈をめぐって
- 第4節 本章のまとめ

第4章 安定期の直接原価計算

- 第1節 安定期における直接原価計算の動向
- 第2節 外部報告機能をめぐる論争
- 第3節 直接原価計算を巡る諸規則の問題
- 第4節 全部原価支持論の高揚～内部目的における全部原価の再評価
- 第5節 本章のまとめ

第5章 反省・模索期に入った直接原価計算

～直接原価計算への批判とスループット会計，ABCの登場

- 第1節 企業環境の変化と直接原価計算への批判
- 第2節 TOCにもとづくスループット会計
- 第3節 ABC論の高揚
- 第4節 本章のまとめ

第6章 直接原価計算の生成・発展の説明理論

- 第1節 直接原価計算の生成・発展に果たした消極的視点の役割
- 第2節 直接原価計算の計算構造の変遷と積極的視点
- 第3節 ABCと直接原価計算の結合と原価配分の視点
- 第4節 直接原価計算の歴史における二つの視点の役割
- 第5節 本章のまとめ

終章 本書の要約と今後の課題

第1節 要約

第2節 現代における直接原価計算の存在意義と今後の課題

参考文献

2. 序章 問題提起

固定費の問題は、管理会計・原価計算の歴史上、常に意識されてきた問題である。固定費が存在しなければ、原価や利益の予測は単純なものになるであろうし、企業のセグメントの業績測定も容易なものになるであろう。固定費の存在が、企業における様々な測定の問題を複雑なものにしている。管理会計・原価計算の歴史上、固定費問題に対する大きな変革の一つに、1930年代から始まった直接原価計算論があげられる。本論文の中心課題は、米国における直接原価計算の発展を描写することである。

先行研究を検討した結果、本論文で説明すべき点として、次のような点が明らかになった。まず、直接原価計算の先駆者であるHarrisの位置づけである。いずれの先行研究も、Harrisを先駆者としての業績を評価しているものの、評価の視点は様々である。Harrisの位置づけを問い直すことは、直接原価計算の生成・発展過程を描写する上で重要である。

先行研究では、直接原価計算の生成までを丹念に追跡したものがあがるが、1950年代から60年代の内部報告としての発展についての具体的な描写は実は十分ではないことも明らかになった。

次にあげられるのが、1970年代以降の直接原価計算論が記述されていないという点である。先行研究として質・量ともにもっとも充実している小林健吾教授の研究も、1981年に刊行されたものであり、70年代以降は検討されていない。1980年代までをも扱った伊藤博教授と廣本敏郎教授の研究にしても、直接原価計算に関わる詳細な検討はない。

また、1980年代には管理会計・原価計算見直しの機運とともにスループット会計やABC (Activity-Based Costing) が登場するが、これらの新しい技法と直接原価計算との関係を明らかにすることも必要である。

これらの問題を解明するために、本論文では、時代区分を次のように考える。生成期 (1936年～50年)、発展期 (1951年～67年)、安定期 (1968年～1986年)、そして反省および模索期 (1987年～) である。

生成期は、Harrisの1936年の論文に始まり、第2次大戦を経て、その機能が再確認されるまでの時代である。Harrisによってはじめて「直接原価プラン」が提唱され、それが実は利益計画に有用な貢献利益法を正規の損益計算書上で実現するものであることが確認された時期である。

発展期は、Neikirkの1951年の論文から幕を開ける。そこには、直接原価計算の定義があり、また、その後の発展方向を示唆する内容が含まれている。企業の管理会計システムである予算管理と結合した直接標準原価計算としての発展や、分権化された組織の業績測定のための多段階貢献利益計算書の発展が見られる時代である。これらの要素を統合した、1967年のMarpleの論文までをこの時代区分とする。なお、この時代には、外部報告への適用をめぐる論争も含まれる。これも発展を象徴する一つの現象としてとらえる。

安定期は、直接原価計算が管理会計システムとして認められた時期である。この時期は、直接原価計算に関する論文も少ない。ただし、外部報告論争に一つの区切りをつけることになった1973年の連邦所得税法改正や、内部報告における全部原価の見直しといった、その後の展開に少なからず影響を与えると思われる動きのあった時代である。

反省および模索期は、直接原価計算が伝統的管理会計手法の一つとして批判を受ける時代である。くしくも1987年は、Staubusの論文や前述のLeeの著書、JohnsonとKaplanによる『レレバンス・ロスト』など、直接原価計算への批判が噴出した。これを契機に、管理会計の見直しの気運が高まり、ABCなどの新しい管理会計手法が脚光を浴びるようになる。また、直接原価計算と構造が類似したスループット会計も注目を浴びるようになる。

以上の時代区分にしたがって、直接原価計算の生成と発展の過程を描写する。そして、

どのような理由から固定費を配分しないという直接原価計算の計算理論に至ったのか、ということ、原価配分の「消極的視点」と「積極的視点」という2つの視点から検証する。原価配分の「消極的視点」とは、原価を配分したいのであるが合理的な配分の基準が見つからないというような理由から、消極的に原価を配分しないという視点である。一方、原価配分の「積極的視点」とは、原価を配分することはできるが、経営管理上の目的から、あえて原価を配分しないという視点である。本論文では、上記の時代区分にしたがい、直接原価計算の生成と発展の過程を描写する。そのうえで、この2つの視点からその過程をさらに分析することで、いかなる事情の元で直接原価計算が生成し発展したのかを説明する。このような分析は、今まで行われたことのない方法であり、本論文の大きな特色の一つである。

以上の議論を展開していく上で、本論文では文献による研究を行った。用いた文献は直接原価計算の実務での適用を紹介したものから、直接原価計算に関わる理論を展開したのまでを含んでいる。また、歴史的な展開を跡づけていく上で、可能な限りその時代ごとの米国の経済状況を参照し、直接原価計算の発展との関連性を検討する。

3. 第1章 直接原価計算の生成

本章では、生成期として1930年代から40年代までの議論を取り上げた。

第1節では、1930年代半ばのHarrisとKohlの直接原価計算論を取り上げた。直接原価計算誕生の背景は、世界大恐慌後の過剰在庫や操業不足という経済状況であった。このような状況では、在庫を販売して売上が増加しても、巨額な操業度差異が発生し利益が食いつぶされる。その結果、売上げと利益が対応して推移しないという現象が発生してしまう。これでは利益の期間比較ができない。この問題を解決するために、経常的に行う製品原価の計算から固定費の配賦を除いたのが、1936年のHarrisである。貢献利益の計算を経常的な損益計算書で行ったということ、直接原価計算生成のメルクマールであるとすると、彼の書いた論文が、歴史上初めて直接原価計算に言及したものである。この論文では、利益測定の改善に主眼が置かれており、貢献利益の内部報告への応用をまったく考えてはいなかった。しかしながら、結果として貢献利益を経常計算上で計算することを可能にしたという点は大いに評価できる。

一方、1937年のKohlは、問題意識はHarrisと同じところから出発しているが、貢献利益の経営問題への積極的な適用を主張していた。一般的にはHarrisが直接原価計算の始祖として大きく取り上げられるが、特にその後の内部報告会計としての発展を考えると、直接原価計算の生成に対するKohlの果たした貢献は大きかったといえる。直接原価計算生成に対するKohlの貢献を明確にした点が、本論文の特色でもある。

第2節では、第2次世界大戦後における直接原価計算の再認識について取り上げた。戦後は過剰生産能力と材料の不足といった経済状況から、最適プロダクトミックスの決定といった製品関連の意思決定問題や販売費計画の問題が解決すべき問題として浮上した。その解決に有用な経営ツールとして、貢献利益分析・CVP分析への注目が集まった。Harrisは直接原価計算によって、経常計算の枠内でこれらの問題の解決に役立つCVP分析やセグメント別の貢献利益分析を行うことを考えた。このアイデア自体は、30年代のKohlや、厳密には直接原価計算とはいえないがHarrisonによってそれぞれ提唱されていたものである。そこで、戦前に自身が考案した計算法と基本的に同じ枠組みを使いながら、原価概念や利益概念を整理することによってこれらの分析の実行を容易にしたのである。これはHarrisだけの動向ではなく、ClarkやKramerらによっても同じような主張がなされた。とはいうものの、まだまだ直接原価計算に対する一般的な注目はそれほど高いとはいえなかった。

4. 第2章 直接原価計算の発展 (1) ～内部報告会計としての発展

第2章では、1950年代から60年代にかけての内部報告会計としての発展を取り上げた。

直接原価計算への注目が一気に集まったのは、1950年代に入ってからであった。その背景として、好不況を繰り返す経済状況や、分権化組織の普及などがあげられる。その口火を切ったのが、Neikirkの論文であった。第2節では、このNeikirkの論文を検討し、この時代

区分における二つの方向性，すなわち直接標準原価計算としての発展の方向と，セグメント別の貢献利益計算書としての発展の方向が示されていることを明らかにした。

第3節では，直接標準原価計算としての発展を検討した。50年代以降，米国企業では分権化が進んだ。それに伴い，分権化組織に対する計画・統制の必要性が認識されるようになった。このような認識のもとで，直接原価計算と予算管理との連携に注目が集まった。この場合，直接「実際」原価計算ではなく，直接「標準」原価計算が，変動予算の考え方に結びつくことが認識された。予算システムと結びつくということは，直接原価計算が経常的な内部報告会計の中に体系化される必要がある。ここに，戦後40年代とは違った直接原価計算に対する経営的要求が存在する。直接原価計算は，計画・統制のツールとして，直接「標準」原価計算として発展していったのである。これには，Wright等が大いに貢献した。

分権化組織の計画・統制に加えて，その業績評価に対する取り組みも見られた。セグメント別の多段階損益計算としての発展である。これは第4節で検討した。Shillinglaw等は，従来の貢献利益分析のフォーマットを，原価概念や利益概念を整備することによって，分権化組織の業績評価に適用しようとした。分権化の進行によって，業績を測定しなければならないセグメントも多様化した。事業部内の製品ライン，ライン内の製品，事業部長，事業部自体，といったものである。それぞれのセグメントの業績を測定するために，それに適切な利益概念・原価概念が必要となってくる。それが，Shillinglaw等の提唱した多段階の貢献利益分析であった。事業部長の業績や，事業部自体の業績の測定・評価という問題は，臨時的な特殊原価調査のレベルで行っても意味がない。必然的に，経常計算の枠内で行う必要がでてくる。その意味では，Readが明言しているように，直接原価計算システムの適用が不可欠となってくる。ここに，40年代までのものとは異なった，直接原価計算への要求が見いだせるのである。

以上のように，分権化組織の計画・統制，そして業績評価に役立つ会計システムとして直接原価計算は発展した。それぞれの機能を継承し，融合させたのが，Marpleであった。第5節では，統合システムとしての一つの完成を象徴するものとして，Marpleを取り上げた。計画・統制に関しては，50年代からの直接標準原価計算の発展の流れを汲んでいる。その一方で，Marpleは，Shillinglawらの主張したセグメント別の貢献利益分析の考え方を継承して事業部等のセグメント別の業績評価を行ったが，業績評価のために提唱された概念（Readによって主張されたコミットド・コストとマネジド・コストの概念）を援用し，直接標準原価計算における業績測定の側面をも強化したのである。

したがって，Marpleの直接標準原価計算においては，セグメント別の貢献利益分析に見られるような「業績評価の観点」と，予算管理に見られるような「計画・統制の観点」とが，責任会計の考え方を基礎にして，融合していた。Marpleの主張は，この「融合」を象徴するものであったといえる。

5. 第3章 直接原価計算の発展（2）～外部報告論争

1950年代から1960年代にかけて，外部報告へ直接原価計算を適用することに対する論争があった。本章では，この論争を直接原価計算の発展を象徴するものとして取り上げた。とりわけ，Neilsen対Hepworthの論争，Marple対Brummetの論争，HorngrenとSorter対FessとFerraraの論争を取り上げた。これらの論争は，次第に会計理論との整合性についての議論を展開していった。

第1節ではNeilsen対Hepworthの論争を取り上げた。Neilsenの支持論は，内部報告目的に有用な直接原価計算を外部報告にも用いよう，という主張であった。固定費の期間費用説，配賦計算の回避による計算の単純化などをその根拠としていた。それに対しHepworthは，資産の評価は実現可能価値に近いものでなければならぬとし，直接原価計算による棚卸資産評価に疑義を唱えた。

第2節ではMarple対Brummetの論争を取り上げた。Marpleは，利益は販売を通じて認識されるべきであるとし，売上高と利益は対応して推移すべきであると考えた。そこでそのような利益計算を可能にするために，直接原価計算による棚卸資産評価を支持した。これを裏付ける理論として「棚卸資産に含まれる原価は，過去に発生したために将来しないもの」

という未来原価節約説を唱えたのである。これに対し、Brummetは、利益というものは販売だけの関数ではなく、製造と販売の両方の関数である、という主張から、Marpleの説を批判した。

第3節ではHorngren, Sorter対Fess, Ferraraの論争を取り上げた。HorngrenとSorterは、資産の本質をサービスポテンシャルにあるとし、このサービスポテンシャルは、将来において同種の原価の発生を回避する能力であるとした。これが彼らの直接原価計算支持論のよりどころとなった未来原価回避説である。この理論で彼らは、変動費のみならず、固定費でも条件によっては棚卸資産となりうる可能性を示した。一方、FessとFerraraは利益の認識における付加価値アプローチや、変動費と固定費という区分の本質論などによって、反対論を展開した。この論争は、直接原価計算（による外部報告）がGAAPや会計理論と合致するか否かという点に議論が集中し、支持者達が直接原価計算を外部報告に用いることの効用を積極的に説かなかった。これが、つづく70年代に様々な規則が全部原価支持を表明することの火種となったのである。

6. 第4章 安定期の直接原価計算

直接原価計算論にとって、1970年代は、それ以前と比べると目新しい展開は見られず、比較的安定した時代であった。第1節では、その時期の動向として、多段階損益計算書の整備や価格設定への適用などについて検討した。

第2節では、外部報告を巡る議論を取り上げた。1960年代に明確な決着を見ることがなかった外部報告論争であったが、1970年代にもFekratとLargyの間の論争や、Beyer and Trawikiによる外部報告機能に対する全部原価支持論の展開などがあった。いずれの議論も、全部原価支持論から始まっているところがそれまでの論争との違いである。

このような機運を受け、この時代には様々な法令や規則が全部原価を支持するようになる。第3節では、1973年の税法改正やCASBの設定などに代表される諸法令・諸規則の全部原価支持の表明を取り上げた。

この時代のもう一つの特色は、内部報告会計に関する全部原価計算の有用性の見直しに関する議論が現れ始めたことである。第4節では、この流れを代表するものとしてZimmermanの説明論的研究を取り上げた。理論的なレベルでは、全部原価は直接原価計算に比べ有用性が落ちるといわれていたが、実務では全部原価計算を用いることが多い。これはなぜか、という問題意識から出発したものであった。製造間接費を配賦することによって、配賦しない場合と同じような効果が得られるということを説明している。これは、1980年代における直接原価計算批判につながるものである。

7. 第5章 反省・模索期に入った直接原価計算～直接原価計算への批判とスループット会計、ABCの登場

1980年代に入り、アメリカは国際競争力の低下を痛感していた。その一因として、製造環境や企業環境の変化に管理会計・原価計算システムが適応していないということがあげられた。従来の原価計算・管理会計を見直そうという気運が高まった。そういった状況の中で現れたのが、スループット会計とABCである。

企業環境に適応していない原価計算を「やめてしまう」という考え方に根ざしているのが前者であり、原価計算を「適切なものに修正する」という考え方に根ざしているのが後者であった。これらの新しい考え方は、直接原価計算にも大きな影響を与えた。

第2節では、スループット会計の展開を取り上げた。スループット会計は、当初Goldrattによって提唱されたTOCの考え方を實現する計算方法として考案された。その後、彼に続く様々な論者によってスループット会計の考察と応用が試みられた。こういった試みは、現代的な意味では何が完全な変動費なのか、という議論に集約された。本論文では、スループット会計を、コスト・ビヘイビアの観点から見た直接原価計算の理論的純化であると位置づけた。

第3節では、ABC論の高揚と、直接原価計算への影響について検討した。ABCは当初全部単位原価計算を指向していたが、Kaplan等の原価階層の発見とともに理論的純化を経るうち

に、その適用目的が広がっていった。特に、Aliが示したような原価階層モデルの多段階貢献利益計算への応用は、直接原価計算の機能を拡張するものと位置づけることができる。また、ABCにおける原価階層のモデルは、CVP分析にも新たな知見を与えることになった。

8. 第6章 直接原価計算の生成・発展の説明理論

上記のような直接原価計算の発展について、第6章では、原価を配分しない考え方として、「消極的視点」と「積極的視点」という二つの視点から考察を行った。「消極的視点」とは、原価を配分したいのだが、合理的な基準が見つからないなどの消極的な理由により、やむなく原価を配分しない、という視点である。「積極的視点」とは、原価を配分することはできるが、何らかの目的のためにあえて原価を配分しない、という視点である。

第1節では、直接原価計算の生成・発展に果たした消極的視点の役割を検討した。1930年代、Harrisは経常的な損益計算において、合理的な配賦基準、基準操業度を選択できないという問題に直面していた。これは、世界恐慌後の不況の影響によるものである。Harrisの考え方の基底には、損益計算においては売上高と利益は対応して推移しなければならないという発想がある。配賦はしたいがそのような利益計算を可能にするような合理的な基準が見つからないという消極的な理由から、従来の全部原価基準の製品原価ではなく、直接原価基準の製品原価を選択したわけである。これによって、経常計算上での貢献利益の計算が結果として可能になり、その後の発展への道を開くことになった。前述のように直接原価計算は1950年代に入ってから大きな注目を浴びた。その契機は、1930年代と同様、経済変動による基準操業度選択の困難性である。利益の期間比較を可能にするためには、直接原価計算方式が必要となったのである。

1950年代から60年代にかけて行われた直接原価計算の外部報告論争についても、次のように説明できる。MarpleやHorngrenとSorterが展開した直接原価計算支持論の中心は、未来原価回避説であった。これは、会計理論やGAAPと、直接原価計算による利益測定との間に整合性を持たせようとしたものである。直接原価計算と会計理論やGAAPとの整合性を持たせようとしたとき、彼らが着目したのが、資産のサービスポテンシャルであった。サービスポテンシャルを未来における同種の原価の回避能力に求めたのである。これに従うと、固定費はサービスポテンシャルを満たしていないため、製品に配賦することはできない。直接原価計算による計算をとらざるを得ない。これは、一つの消極的な視点である。

第2節では、直接原価計算の計算構造の変遷に与えた積極的視点の影響について検討している。積極的視点では、ある利用目的を満たすために、原価の一部をあえて配賦しない。すべての原価を配賦した原価（すなわち全部原価）を用いることもできるが、あえて原価を配賦しないのである。つまり、「あえて直接原価計算を選択する」という視点である。

直接原価計算においてこの視点が貫かれているのは、CVP分析やセグメント別の収益性の測定に役立つ情報の提供である。これらの目的のためには、特殊原価調査によることも可能であるし、全部原価計算を前提としたCVP分析やセグメント別の収益性測定もありうる。しかし、ここで考えるのは、そこであえて経常計算上で貢献利益の計算をするという直接原価計算方式を「積極的に」採用する、という視点である。

まず、製品関連の利益計画の必要性から、コスト・ビヘイビアに基づいた、変動費－固定費の計算体系が現れた。これが貢献利益法の原始的な形である。これは、アメリカにおけるもっとも初期の製品多角化が進行した1920年代の経済状況に対応するものである。

貢献利益法が経常計算に組み込まれ、直接原価計算として行われるようになったのは、利益計画等に役立つ情報を経常計算上から得たい、という経営者たちの欲求からであった。

そして、段階計算に非常に大きな影響を与えたのが、組織の分権化の進展と事業部制組織の普及、それに対応するためのシステム設計の思考である責任会計の進展である。50年代初頭の責任会計における責任とは、原価責任であった。それが、60年代の半ばともなると、かなり責任会計の考え方にも進展が見られるようになり、委譲される責任も利益責任、そして投資責任にまで拡張された。

利益に対する責任、という考え方は、貢献利益法における段階計算の進展と深くかかわってくる。つまり、個別固定費を管理可能なものと不能なものに区分するという考え方で

ある。さらに、委譲される責任が利益責任から投資責任までへと拡大すると、管理可能な個別費の中にも、セグメント長の意思決定によって拘束固定費となるものがでてくる。それを表示することで、利益計算上は、業績尺度のうちの長期と短期の利益を計算し、原価集計上は、管理可能な自由裁量固定費を明示することで、いっそう原価管理上役立つ情報が提供できるようになるのである。

このように、積極的視点では、どういう計算目的のために配賦をしないのか、という点から、段階計算を発展させていった。システム的设计の理念である責任会計の考え方や、組織の分権化等に対応する形で発展していったのである。

また、第3節では、直接原価計算に新しい示唆を与えることになったABC論の変遷に関しても、この二つの視点からの考察を行った。

当初KaplanやCooperが持っていたコンセプトは、原価計算対象に対して間接費がどのように合理的に跡づけられるのか、という問題であった。重視していた原価計算対象は、製品である。その一つの答えが、transaction costingやABCであった。さらに彼らは、このコンセプトをより堅いものにするために、ABCでの活動と原価の関係における理論的純化をすすめていった。その過程で発見したのが、原価階層のアイデアである。これにたどり着いたとき、当初ABCが持っていた「より正確な」製品単位原価の計算という目的は捨てざるを得なくなった。活動自体に原価を集計するうちに、合理的に配賦できない原価の存在に気がついたからである。元々のコンセプトを貫くには、最初重視していた目的を捨てなければならなかった。これは一種の「消極的視点」であるといえる。

これが結果として、活動間の関係の明瞭な「図面」を示すことを可能にし、ABCの原価管理や貢献利益法への適用の可能性を広げたことになる。活動自体に焦点を当てた管理目的への適用に価値が見い出されるようになる。管理目的に用いるために、あえて原価階層の下位階層への配分を行わない、ということであれば、これは「積極的視点」である。

以上の議論から、第4節では、この二つの視点が直接原価計算の生成と発展に果たした役割を検討した。消極的視点は生成や発展の契機となり、積極的視点は発展の原動力となったと結論づけた。

9. 終章 本書の要約と今後の課題

終章では全体の要約と今後の課題を提示した。

本論文での検討の結果、明らかになった今後の課題は次の通りである。

まず、スループット会計の今後の動向があげられる。本論文では、スループット会計を、貢献利益法の理論的純化の一つの方向であると位置づけた。TOCの提唱者であるGoldrattの発想するスループットは、どちらかというとも経済的付加価値に近いものである。スループットの本質を考えることで、会計的な貢献利益の計算と、経済的付加価値との間の有機的な関係が明確になってくるものと思われる。

また、ABCの原価階層に基づく多段階貢献利益法も、その適用可能性について検証していくことが必要となるだろう。Aliらによって提示された多段階計算の構造は、原価の跡付可能性による階層化であり、業績測定に必要な管理可能性の階層化とは必ずしも一致しない。管理可能性の観点からの原価階層の構築が可能かどうかとも研究する必要があるだろう。

直接原価計算を利用することによる財務会計上の利益への影響についても研究する必要がある。最終的に企業が評価されるのは、財務会計上の利益によってである。直接原価計算が、内部的にその効果が認識されたとしても、最終的に財務会計にどのような効果があるのかを検証する必要がある。