

申請者：高橋賢

論文題目 直接原価計算論発達史

審査員 尾畑 裕
廣本敏郎
荒井 耕

I

本論文は、米国における直接原価計算がどのように生成し、どのように発展してきたかを多数の文献を渉猟して、解明し、それに基づき、直接原価計算の現代的意義についての示唆を得ようとするものである。

従来から米国の直接原価計算は、複数の研究者により取り上げられてきたが、その生成から現代にいたるまでの米国の直接原価計算の発展プロセスを明らかにしていることが本研究の大きな特徴となっている。本論文では、時代区分を生成期（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～）に区分して検討を行っているが、反省および模索期（1987年～）までを含めて直接原価計算の歴史を明らかにしたものは皆無である。近年、原価計算・管理会計の歴史研究自体が非常に少なくなってきた状況にあり、本論文は、貴重な歴史研究である。今日の管理会計においては、活動基準原価計算（ABC）など新しい手法が登場し、企業環境も直接原価計算が誕生したころとは異なってきている。そのなかで直接原価計算はどのような現代的意義をもっているのか。本研究はその間に答えようとする非常に意欲的な取り組みといえる。

II

筆者は、先行研究を検討した結果、以下のことが明確になったとする。すなわち、直接原価計算の先駆者である Harris の位置づけについて評価が分かれていること、1950年代から60年代については外部報告の問題である直接原価計算論争が取り上げられることが多いが、内部報告としての発展についての具体的な描写が十分ではないこと、1970年代以降の直接原価計算論が記述されていないこと、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が明らかにされていないこと。それらを、自らの研究の課題と位置づけて、詳細な検討を行っている。

筆者は、Harris の位置づけの再検討、1950年代、60年代の内部報告としての発展、1970年代以降の直接原価計算の発展、とくに1980年代以降の ABC や TOC の登場を受けて直

接原価計算がどのように展開してきたかをとくに重視して検討するのである。

III

第1章では、直接原価計算の誕生に重要な役割を果たした論文として Harris の「先月、我々はいくら儲けたか」という1936年の論文と、Kohl の「なぜ多くの損益計算書は間違っているのか」という1937年の論文を取り上げる。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。その時代、全部原価計算によると、売上高と利益が比例的な関係にならないことを問題視する。Harris は、固定製造間接費の配賦を行わないことにより、この比例関係を回復しようとする。Harris は変動費と直接費、固定費と間接費を同義におき、彼の計算システムを、「直接原価法」(direct cost plan) とよんだ。筆者によると Harris の問題意識が、配賦が引き起こす利益測定上の問題に集中していたという。Harris 以前にも、損益分岐点分析、貢献利益といった概念が提唱されていたが、それらは、経常的な計算システムではなかった。Harris は、そういった貢献利益の意義を明確に意識していたわけではなく、直接原価計算により貢献利益を計算し、それを活用しようとしたわけでもない。Harris の場合は、配賦の回避という消極的な理由で、結果的に、固定費を製品に配賦しないという直接原価計算に導かれたとする。従来の Harris の評価として、「過大に評価してはいけない」といった評価がでてくる理由もこの点にある。しかし、直接原価計算の歴史のなかで、経常計算のなかで固定費を配賦しないという計算スタイルを提唱したことは重要であり、その意味で Harris は、重要な役割を果たしたと筆者はみるのである。

Kohl の場合は、「なぜ多くの損益計算書は間違っているのか」という論文において、Harris と同様、利益測定の問題から出発しているが、Harris と異なり、貢献利益の積極的活用について論じているとする。Kohl には貢献利益図表の考え方がみられることも指摘し、筆者は、Kohl を非常に高く評価する。Harris が、本人の意思とは無関係に、直接原価計算の成立に大きな貢献を果たしたのにたいし、Kohl は、Harris の考えを引きついでうえで貢献利益の考えを明確に自覚して、直接原価計算を主張したことに注目し、Harris と Kohl がともに、直接原価計算の誕生に貢献したと考えるのである。なお、Kohl を高く評価するのは筆者の特徴的見解である。

筆者は、Harris が第二次大戦後に書いた1946年、1948年の論文にも注目し、Harris がのちに貢献利益の考えを明確にもつようになる経緯も追っている。このような Harris の思考の進化に、Kohl が与えた影響があることを指摘している。

IV

1950年代から60年代にかけての時代を発展期とし、内部報告会計としての発展を第2章で扱い、外部報告会計としての発展を第3章で扱っている。

内部報告会計としての発展において重要な役割を果たした論文として Neikirk の1951

年の論文をあげる。そして、Neikirk が提起した議論が、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と、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の2つの方向に発展していくと主張する。そしてそれらの要素を統合したものとして Marple の統合システムの主張が登場してくることに注目している。

Harris の直接原価計算も直接標準原価計算ではあったが、直接標準原価計算であることの積極的な意義が意識されていたわけではなかったという。この時代、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、予算システムと結びつくということで、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生じた。ここに、戦後40年代とは違った直接原価計算に対する経常的要求が存在したと筆者は考える。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という。

他方、分権化の進行によって、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、といったように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。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・原価概念を適用できるようにしたものが、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、経常的な損益計算で行う必要があり、40年代とは異なる直接原価計算の要求がでてくるという。

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、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強化した。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、融合させていったことを高く評価している。なお、Marple の提示したセグメントのモデルは、1980年代から90年代にかけて議論された ABC の原価階層の基礎となるものであることにも注目している。

第3章では、1950年代から1960年代にかけての発展期におこなわれた外部報告へ直接原価計算を適用することをめぐる論争を扱っている。Neilsen 対 Hepworth の論争、Marple 対 Brummet の論争、Horngren、Sorter 対 Fess、Ferrara の論争をとりあげている。Neilsen は、全部原価計算の歪みを指摘して、直接原価計算を利益管理上の有用性を外部報告にも延長して主張しようとしたのにたいし、Marple は、未来原価節約説をとるなえ、Horngren、Sorterは、未来原価節約説をもとに資産の本質論について議論を展開した。筆者は、のちにABCが提唱されるようになったときに Kaplan が使用する「長期変動費」の理論の原型がこの論争のなかに存在していることを指摘しており、興味深い。

この論争では、次第に、外部報告に直接原価計算がどのように有用に役立つかという視点が置き去りにされ、会計理論や GAAP への整合性の問題に焦点が移っていき、中途半端な形で論争が終結したと結んでいる。

V

1968年から1986年までを安定期として第4章で扱っている。安定期は、それ以前と比べると直接原価計算を正面から取り上げた論文が少なく、目新しい展開が少ないと指摘する。セグメント別の貢献利益法に多段階計算による進展がみられるものの、1960年代までに開発された技法を踏襲したものである。この理由として、直接原価計算が企業のなかに定着し、啓蒙的論文の必要性が減少したためとしている。

数学・ORによる直接原価計算の研究といった学際的研究もこの時代の特徴であるが、このような研究が1980年代になると「理論と実務の乖離」として批判されることになると指摘する。

外部報告の問題では、1970年代の **Fekrat** と **Largy** の間の論争や、**Beyer and Trawicki** による外部報告機能に対する全部原価支持論の展開を検討している。また、税法や **CASB** が全部原価支持を表明し、外部報告における論争の決着がついたとしている。

この時代、外部報告のみならず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ている。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、配賦された原価がモニタリングコストの代用になること、機会原価の代用になることを示した。これは、1980年代における直接原価計算批判につながると指摘していることは注目に値する。

VI

1987年以降を、反省、模索期と位置づけ、第5章で扱っている。1987年以降、「直接原価計算は、もはや関連性を失った管理会計システムの1つである」とする **Johnson and Kaplan** の『レレバンス・ロスト』をはじめ、**Staubus** や **Shank** や **Lee** による直接原価計算批判、貢献利益法にたいする批判を検討する。このような批判を背景に、活動基準原価計算(ABC)が提唱される。ABCは、当初、全部原価計算として提唱され、従来の全部原価計算の配賦基準が不適切であると批判した。初期ABCは、製品関連の意思決定を重視し、取引を基準にして配賦する全部原価による製品原価計算として登場した。しかしながら、1989年のAAA年次大会のパネルディスカッションにおいて、「貢献利益法」に関するディスカッションがあり、**Kaplan** が、そこで原価階層の考え方を示したことに筆者は注目する。ここで原価階層とは、製品ライン、製品維持活動、バッチ活動、単位レベル活動の各階層である。それまで上位の階層のコストを製品単位レベルまで配賦するという考えであったのが、これ以降、必ずしも製品単位まで配賦する必要はないとして、「貢献利益分析に対する新しいアプローチがABCから引き出される」と発言している。なお、このディスカッションのコメンテータであった **Böer** は、この **Kaplan** の原価階層の考え方は、す

で Marple が1967年に製品セグメントの視点と市場セグメントの視点という形で言及していたと指摘している。これ以降、ABC は貢献利益法と結びついた展開がなされるようになるという。また、筆者は、原価階層を意識した CVP 分析への工夫が表れたことにも注目している。

反省、模索期に登場するもうひとつの重要な理論は、Goldratt のスループット会計である。スループット会計は、直接原価計算の流れとは別の、生産管理の文脈からでたものであるが、直接原価計算と似た計算構造をもっている。Goldratt の理論を受けて原価計算・管理会計の領域でなされた議論を通じて、具体的には、従来変動費と考えられることの多かった直接労務費の性格を吟味して固定費と考えるなど貢献利益概念の理論的純化が進んだという評価を行っている。

VII

本論文の第6章では、「直接原価計算の生成・発展の説明理論」と題して、いままで各章で行われてきた直接原価計算の歴史を、原価配分をしない理由についての積極的視点と消極的視点というという観点から見直している。

筆者によると消極的視点は「契機」の役割を果たし、積極的視点は「原動力」の役割を果たすという。とくに直接原価計算の誕生にかかわったのは消極的視点であった。第1章で検討しているように Harris は貢献利益概念を明確に意識して直接原価計算を提唱したわけではなく、売上高と利益が比例しないという利益測定上の問題に直面し、そのような問題を回避するために固定製造間接費を配賦しないという選択をしたのである。

貢献利益の重要性を理解して直接原価計算を主張する Kohl は積極的視点から展開した初めてのひとである。それに責任会計との結合、管理可能利益、管理不能利益の区別など、多段階計算の進展は、積極的視点とする。1950年代から1960年代にかけての直接原価計算の発展は、消極的視点による契機と積極的視点による原動力がうまくかみあったためと評価している。

一方同時期の外部報告機能についての直接原価計算論争については、GAAP への適応という消極的視点が契機としての役割をはたしたものの、原動力としての積極的視点が足りなかったために「尻すぼみ」になったと評する。

また、反省・模索期における ABC について、消極的視点と積極的視点がどのようにかかわったかに関して、消極的視点を契機として積極的視点をともないながら発展していったと指摘する。ようするに、当初製品単位への配賦にこだわっていたABCではあったが、活動と原価の関係の理論的純化を進めた結果、製品単位への配賦を断念せざるをえなくなったのが消極的視点であり、活動別に原価を集計すること自体は積極的視点からの原価配分であると考えるのである。

終章において、現代における直接原価計算の存在意義について、消極的視点と積極的視点の両面から私見を述べている。消極的視点からは、操業度の激変する企業における全部

原価計算の適用困難性をあげている。積極的視点からは、情報処理技術の発達により、経常計算として貢献利益情報が得られるという直接原価計算の存在意義が脅かされるという主張にも言及したうえで、それを否定して、その場合でも、情報の一覧性の観点から多段階貢献利益計算書が重要であることを指摘している。その多段階貢献利益計算書は、ABCの成果をとりいれた非常に豊かな内容になりうるのである。情報技術の発達は、むしろ直接原価計算の積極的視点での存在意義を増していると指摘している。

以上が、本論文の概要である。

VIII

本論文で特に評価される点は、以下のとおりである。

第1に、米国における直接原価計算の発達史として現代までカバーしている点である。原価計算・管理会計領域の歴史的研究は現在ではあまり行われなくなってきており、現代までカバーした直接原価計算の発達史の研究自体が非常に貴重である。現代までを対象にしているためABCやTOCといった最近のテーマとの関係で直接原価計算の歴史がかたられており、現代の読者にとって、きわめて興味深い研究となっている。

第2に、米国における直接原価計算の歴史研究を通じて、直接原価計算の現代的意義の探求という問題意識が貫かれている点である。ABCの展開が直接原価計算にどのような影響を与えたかの検討のなかに、直接原価計算がもつ理論としての柔軟性と将来性が明らかにされている。また、Marpleによる統合システムなど、直接原価計算の歴史上のモデルが現代的なテーマのもとに再評価されるのもきわめて興味深い。

第3に、原価配分についての消極的視点と積極的視点という見方で直接原価計算の歴史を整理していることである。消極的視点と積極的視点は、筆者の独自の概念であり、これにより、直接原価計算がどのように誕生したか、1950年代から60年代、内部報告としての直接原価計算は大きく発展したのに、外部報告に関しての直接原価計算論争はなぜ中途半端に終わったかについての説明など、直接原価計算の発展プロセスの説明にある程度成功している。また、消極的視点という考えかたにより、従来よりその評価が分かれてきた直接原価計算の祖とされるHarrisについて、そのような評価が分かれる理由も明らかになり、直接原価計算発達史上の役割も明らかになった。消極的視点といえども契機として重要な役割を果たすが、原動力ではないため、過大評価すべきでないという意見もでてくるわけである。

他方、本論文で指摘される問題点ないし今後期待すべき点には、次のようなものがある。配賦を行わない理由に関する消極的視点と積極的視点はきわめてユニークなものであり、高く評価できるものであるが、かならずしも直接原価計算発展プロセスのすべてを説明できていない。また、消極的視点・積極的視点の概念が、直接原価計算の観点からみたものなのか、あるいは、直接原価計算に影響を与えた直接原価計算以外の理論（たとえばABCやTOC）の観点からみた視点なのかについて、一貫していないところがあり、より概

念の整理が必要であると思われる。

IX

本論文は、米国の直接原価計算発達史に関する貴重な研究であり、筆者の地道な文献調査に基づく労作である。先に示した問題点も本論文の価値を傷つけるものではなく、この研究が学界に貢献するところ極めて大であるといえる。よって、審査員一同は、所定の試験結果をあわせ考慮して、本論文の筆者が一橋大学学位規則第 5 条第 3 項の規定により一橋大学博士（商学）の学位を受けるに値するものと判断する。

平成 20 年 12 月 3 日