

直接原価計算の二つの系譜

志 村 正

Direct Costing—Two Ancestors

Tadashi SHIMURA

The idea which is today called “direct costing” was frequently found in the 1930’s. It was related to economic and managerial problems at that time as in the articles of Jonathan N.Harris(1936) and G.Charater Harrison(1937). These may be two ancestors of direct costing. This paper focuses particularly on the aspect of managerial decision making of direct costing to which Harrison paid attention and attempts to examine the implications of the development of direct costing.

Harrison advocated “marginal balance principles” and used them for making decisions in the marketing area to determine whether the additional marketing costs needed to secure additional sales volume could be justified. His idea seems to suggest the initial application of differential cost analysis. Unfortunately, there has been little discussion of the role that direct costing is expected to play such as Harrison’s idea because of excessive attention to the paper of Harris, which aimed to intergrate direct costing with an account system. Harry E.Howell developed Harrison’s idea, however, and contributed to the establishment of differential cost analysis.

It seems that “future cost obviation” advocated by Raymond P.Marple and “relevant costing” by George H.Sorter & Charles T.Horngren which were the products of the so-called “direct costing controversy” from the 1950’s to 60’s, provides the evidence for its potential as information for decision making.

Therefore, the author claims that direct costing, whether explicitly or implicitly, has been generated and developed as having simultaneously two natures, the total and average thought which is involved in income structures reflecting principles of break—even analysis, and the differential and incremental thought which is involved in relevant cost analysis for decision making.

I. 歴史考察の視点

原価計算の生成・発展過程を見ると、研究者・実務家を含めアカウント以外の果た

してきた役割は大きいと言えるであろう。ここでは、その一例として、標準原価計算の生成を刺激したエンジニアの貢献を挙げることができる。それは、言うなれば、原価計算

に対するチャレンジとして特徴づけることができるし、また、外部からの、経営管理目的を満たすための原価計算に対する役割期待の要求としても受けとめることができる。それらは、アカウントからは期待し得ないような、自由で独創的な発想から生まれたものである。

小論の論題も、そうした原価計算の生成・発展事情の一端を問題としようとして取り上げたものである。すなわち、直接原価計算の生成は、いわば経済学者の原価計算に対する要求に対処すべく考案されてきた原価計算の側における一つの回答としても捉えることができる、ということである。言い換えれば、直接原価計算の生成は、固定費・変動費区分を基調とする短期意思決定における役割期待を、原価計算の立場から体系化したものであり、損益分岐分析とともに、まさに固定費・変動費概念を中心とする各種の特殊原価概念論議を経済学の間から会計学の間へと移行させる契機となった出来事と言えるのではないかと、小論の核心である。以上の点を、その先駆性と多彩性に富むアメリカの事情から考察してみたいと思う。

さて、直接原価計算の本質をどのように捉えるかについては、多くの議論のあるところだが、限界利益思考に注目することができる。限界利益概念は、コスト・ビヘイビアからも、また損益分岐分析からも直接には導き出せない思考であり、直接原価計算に特有な分析用具である。いま仮に、直接原価計算の本質を、このように限界利益思考による損益計算に求めるとするならば、この着想には二つの思考の源泉があると考えられるであろう。

ところで、ライト (Wilmer Wright) は、1962年の著書で、「在庫水準の変動による利益の歪曲を避け、操業度差異の問題を排除するために、J.N.ハリス (Jonathan N. Harris) とG.C.ハリスン (G. Charter Harrison) は、同時並行して独自に直接原価計算と呼ばれる

技法を考案した」[Wright, 1962, p.6]と述べたが、小論では、まずこの論述を考察の出発点とする。果たして、ハリスとハリスンとは直接原価計算の提唱の動機において全く同じであったのか、それとも相違していたのか。この質問が、先に挙げた二つの思考の源泉と関連することになる。

この点についての結論を先に言うならば、ハリスの場合は、主として、全部標準原価計算に含まれる欠陥を指摘することによって売上高と利益との比例性を問題とし、また、固定費の統制不能性に着目して、固定製造原価を製品原価から除くことによって製品原価を管理可能な原価のみとし、その原価の統制の成否が限界利益に反映されるという図式を想定した [津曲直躬, 1977, p.244]。これによって、標準原価計算を改良しようとするねらいがあったわけである。これは、標準原価管理を利益管理の一環として位置付ける試みと解することができる [伊藤博, 1977, p.36]。これに対して、ハリスンは、彼の提唱した限界残高原理を、追加売上高を確保するのに販売員の原価をどれほど支出しようかという意思決定問題に適用しようとした。それは、差額原価分析の初期的適用を示唆するものと考えられる。小論は、そういったハリスンのような直接原価計算の生成動機に注目する。

そこで、まずハリスとハリスンの論文の歴史的な意味合いを対照させて取り上げ、二人の直接原価計算の生成動機から直接原価計算の歴史的意義を考察し、しかるのちに、この観点からみた直接原価計算の発展の経緯を歴史的に意味づけてみようと思う。

II. J.N.ハリスの直接原価方式のもつ意味合い

原価計算史家たちは、一般に直接原価計算の生成におけるハリスの1936年の論文 [Harris, 1936] を高く評価しているようで

ある。ハリスは、確かに、固定費配賦の排除を通して、「売上高と利益の因果関係の明確化」を果たすことを、直接原価方式立案の一つの動機として指摘している。つまり、「利益は販売努力に比例するものでなければ、真実の損益計算を示すものではない」という販売志向の損益計算書を、従来の全部原価計算による損益計算書に取って代わるものとして提示したのである。それは思うに、従来開発されて利用されてきた損益分岐分析が予定する計算構造の図式が、経営活動の実績として提供される全部原価計算の計算図式と大いに異なることへの矛盾に根ざすものであったと考えられる。全部原価計算では、損益分岐分析に必要なデータを会計機構を通じて提供することができない。それで、ハリスの貢献は、一般に指摘されているように、損益分岐分析に必要なデータを会計機構から提供することを可能にした点に求められるであろう。

ウェーバー (Charles Weber) も、ハリスが貢献差益アプローチと一般会計制度との統合を果たすことに貢献した点に着目して、彼を「統合論者の父」と呼んでいることは、よく知られている [Weber, 1966, p.47]。ウェーバーは、彼の直接原価計算の歴史考察において、確かにこの一般会計制度との統合を重視していたようである。この点から、ある論者が述べているように、直接原価計算は、もっぱら会計の枠内で、直接原価又は変動費に注目を集め、固定費の配賦の必要を排除する」と表現している点は、まさに適切といえよう [Moonitz & Nelson, 1960, p.208]。

筆者も、ハリスのこの点での貢献を全く過小評価するものではないが、小論の文脈に則して言えば、この一般会計制度との統合は原価計算ないしは管理会計のその後の発展にとっては阻害要因となったように思われる。なぜなら、意思決定に資する原価計算ないしは原価情報の本格的な論議をのちに繰り延べることに結果したと考えられるからである。こ

のことから、クラーク (J.M.Clark) の記述が想起される。

経済学者のクラークは、1923年に原価計算を綿密に調査し、「意思決定に必要な原価情報は勘定帳簿からは離れて提供すべき」ことを示唆したが [Clark, 1923, p.68]、この観点から考えれば、ハリスが勘定機構との統合を意図した直接原価計算を提唱したことは、すなわち原価計算制度として直接原価方式を取り入れたことは、自ずとその意思決定への有用性を制約するという犠牲を払ったことを意味していると考えられる。

この主張はいささか奇異に思われるかも知れないが、繰り返して述べると、直接原価計算の発想は、ただ損益分岐分析と同じ原理を製造原価報告書、損益計算書に適用したものの [NACA. Research Report No.23, 1953. 染谷恭次郎監訳, p.145] と捉えるだけでは不十分であり、経済理論の影響、それによる経営上の意思決定問題への関心の高まりとともに生じてきたとも捉える小論の趣旨からすると、そのように主張することができるのである。

ハリスの論攻では実は経済理論からの影響という側面はむしろ覆い隠され、損益分岐分析によって表わされるCVP関係が強調されてきたように思われる。とはいえ、ハリスの論攻はとくに企業のコスト・アカウントや経営者によって注目され、その支持を勝ち得た。それは思うに、次のような理由からであろうと思われる。つまり、ハリスの直接原価方式が損益分岐図表に慣れ親しむ当時の経営者や、正常操業度の決定と配賦差異の処理とその説明に悩むアカウントたちにはよく受け入れられたということであろう。固定費を製品原価から排除するという、小林健吾教授の表現を借りれば、コベルニクス的転回 [小林健吾, 1981a, p.306] が、当時の実務家たちの耳目を引き付けるだけの素材と刺激を提供したのである。逆に言えば、クラークの言及するように、勘定帳簿から離れた多

様な目的に資するような原価分析ないしは原価調査 (cost studies) の主張は、当時の経営者やアカウンタントにはほとんど共感を呼び得るものではなかったということを示唆している [①]。

他方、直接原価計算は、財務会計機構との統合を志向することによって、1950、60年代の「固定製造原価が棚卸資産原価を構成するか」という、もっぱら財務会計的な論争へと発展することを必然化させたと言える。もちろん、ハリスは月次損益計算書の作成の時にのみこの直接原価方式を採用し、年次報告の作成は全部原価計算によるという立場をとっていたのであるが、フィリップ・クラマー [Kramer, 1947] やセシル・クラーク [Clark, 1947] による直接原価にもとづく棚卸評価の主張は、ハリス論文と直接原価計算論争との橋渡し役を演じた点も見逃すことができない。NACA 調査報告書第23号 [NACA. Research Series No.23, 1953] も直接原価計算の外部報告論議を刺激したと思われる。また、そうした志向によって意思決定情報提供の限界を露呈することも必然化させた。

ここで注目すべき点は、ハリス以外の初期の直接原価計算論者がハリスの動機には見られなかった側面、つまり意思決定問題への適用として、直接原価計算を提唱してきたということである。その代表として、ハリスを挙げることができるであろう。また、それらの論者はこうした原価計算を会計帳簿とは関係なく議論しているという点も示唆的であると思われる。

Ⅲ. G. C. ハリスンの限界残高原理のもつ意味合い

ハリスンは、標準原価計算は会計に科学的思考を導入した最初の成果であり、これは工場長が原価を引き下げ、したがって会社利益を増大しようと努力するさいに助けとなる情

報を提供したが、工場管理者が求める情報と販売管理者が必要とする情報とは多くの点で異なっていることにも気付いていた。しかしながら、従来の損益計算書はこの点不正確でミスリーディングであった。販売管理者の職務は、会社にとって最大の純利益を生み出す販売量と販売費との組み合わせを確保するように販売部門を運営することであるが、通常の損益計算書では固定費と変動費とがミックスされていたため、このための情報を提供できず、むしろ有害ですらあると述べた [Harrison, 1937, p.24]。

そして今や、販売部門にも同様に科学的会計への要求が起こり、限界残高原理 (marginal balance principles) と呼ぶものを開発し、それを実際に農機具販売会社に適用したことを示している。

彼は、この原理をすでに1930年の著書『標準原価論』の中で示し、固定費の存在が意思決定上どのような意味を持っているのかを認識していた [Harrison, 1930, pp.129-130]。

ここで限界残高とは、表1の損益計算書から分かるように、「販売員の原価を除いて、売上高が変動製造原価および変動販売費を超える金額を示し、追加販売量を確保する販売員の努力を損なうことなしに支出される金額の直接的指標である」 [Harrison, 1937, p.25] と定義される。それはまた、損失を出さないで、追加売上高を確保するのに販売努力に費やせる最大額である [ibid., p.32]。明らかに彼は、追加売上高を確保するのに販売員の原価をどれ程支出しうかの問題に限界残高原理を適用したのであり、競争会社より有利な地位を占める上で、当時としては不可欠な考慮であったと思われる。これらの資料が全部原価計算からは入手しえないことを自覚していたのである。また、彼の依頼会社では、2つの損益計算書を作成し、この限界残高原理に基づいた損益計算書を政策決定への指針として用いていたという [ibid., p.26]。

もっとも、その背景としては、増大する固定費を補償するだけの販売量の確保が困難となっており、そのために販売促進のための販売費、販売員の増大が余儀なくされていたという点が指摘しうる。ここに、販売費をふやすことがどれ程収益的かという質問が提起され、それに応えるために限界残高原理を開発してきたようである [Harrison, 1936, pp.13-14]。ただし、この原理は収穫逓減に達するまで適用されるとし、彼は販売員の費用の追加がある一定の販売量に達すると限界残高を生み出さなくなることを予期していたのである。そこには、損益分岐分析に関する意思決定とは異質の差額思考、増分思考が要求されることになる。

このように「繁栄の20年代」に続く「不況の30年代」は、需要の落ち込みが激しく、それゆえに製品または製品系列の収益性を見極めて、不採算製品を削除するかどうかという経営上の意思決定問題の発生、そして遊休の生産能力を最大限に利用しうる方策の探究、在庫の処理に関する価格問題の発生を不可避としたのである。意思決定問題に対する原価・利益情報としてこうした限界思考的な発想をもっていたのはハリスン唯ひとりではなかった。G.E.F.スミス [Smith, 1931] やクレム・コール [Kohl, 1937] も、製品または製品ラインの収益性の測定とその存廃に関する意思決定の問題を限界利益との関連において取り上げていた。

その当時にはハリスンの論攻はほとんど注目されなかったが [②]、ハリスンのこうした思考は、ホーウェル (Harry E.Howell) によって発展されたと推察される。ホーウェルは、彼の提唱する差額原価報告書 (differential cost statement) (表2) ないしは「代替案の損益計算書」の形式をハリスンの論攻から参照しているからである。その報告書は、特定分の営業を引き受けることによって生ずる利益及び費用とそれを引き受けな

かった時に生ずる利益及び費用との比較を表わしている。その差額によって経営者は、その代替的な営業の引受と拒否の正味の結果を決定でき、正しい意思決定の基礎を提供されることになる [Howell, 1940, p.195; 1945, pp.227-228] [③]。

この直接原価計算のパイオニアたちの論攻のみをみるだけでも、当時のコスト・アカウンタントが意思決定問題に対して関心を示し始めていた証拠を提出することができるだろう。このことは、1930年代当時に、意思決定目的に適合する原価計算論議の絶好の状況と機会が作り出されていたことを物語るものである。しかしながら、前節で推察したように、ハリス流の直接原価計算が過度に重視されたために、こうした機会は逸失されてしまった。ハリスン、スミスそれにコールの意図での直接原価計算の展開は、1950年代以降に姿を変えた形で表出してくるようになった。この点は、次節以降で見ていくことにする。

表1 ハリスンの損益計算書 [1936, p.18]

	\$	%
純売上高	1,000,000	100
変動製造原価及び		
販売員原価以外の販売費	600,000	60
限界残高	400,000	40
販売員の原価	60,000	6
純限界残高	340,000	34
固定費	280,000	28
純利益	60,000	6

表2 ホーウェルの差額原価計算書

[1945, p.228]

	営業を引き 受けない	営業を引き 受ける
売上高	\$ 1,000	\$ 1,100
変動費	400	440
残高	\$ 600	\$ 660
当該レベルでの固定費 及び準変動費	600	600
利益	\$ 0	\$ 60

(注) したがって、追加営業の価格は \$100より下回るかもしれない。事実、\$40を上回るどんな価格でも、企業は、上の数字を基準にすれば、営業が拒否される場合より良くなる。

Ⅳ. 意思決定問題への注目と直接原価計算論争の成果

直接原価計算の意思決定目的への有用性論議は、1950年代の中ごろになって直接原価計算の文献の上で明示的に現れるようになった〔④〕。もっとも、変動費と限界原価ないしは差額原価との相違に関する議論は、クラークの著書以来、原価計算の場でも取り上げられるようになってきたし〔⑤〕、経営意思決定に資する原価計算の研究の重要性についてもバッテリーなどによって指摘されてきたところである〔Vatter, 1945, etc〕。また、この50年代は奇しくも会計学者が経済学の諸概念の摂取の必要性について盛んに論じられてきた時期でもある〔⑥〕。

このように原価計算の意思決定問題への注目の増大は、A A Aの1947年度の「原価計算の基礎概念に関する試案委員会報告書」(A Tentative Statement of the Fundamental Concepts of Cost Accounting)が大いに寄与したと思われる。その報告書において、原価計算の目的の一つとして特殊な経営問題の解決に資するためとくに設計された原価データの提供が挙げられた。この目的は、経営者の必要に応じて行われる臨時的な機能であり、J.M.クラークの「異なる目的には異なる原価を」という思考を重要視したものである。そして、1951年度「原価概念及び基準委員会報告書」では、この目的は他の二つの目的——財務諸表作成と原価極小化——と同等の地位にまで引き上げられ、経営意思決定のための原価計算を「特殊原価調査」として位置づけた〔中島省吾, 1952, p.38〕。

ところで、クラークの著書『間接費の経済学』は原価計算及び管理会計の発展にとっては重要な意味をもっていたが、それが出版された当時は、概して、会計研究者には無視された。それには種々の理由が考えられるが、それは何と言っても、経済的な分析用具を緊

急に必要とさせるだけの経営問題がまだそれほど顕在化していなかったと言ったほうがよいのかもしれない。前にも述べたように、とりわけ、不採算製品を見極めて廃棄するか存続させるか、またある一定の販売量を追加させるのにどれほど販売費を追加できるか、価格の引き下げがどの程度まで可能か、といった意思決定は、1930年代以降に緊急に解決を迫られた経営課題であったように思われる。またクラーク自身いみじくも説明しているように、「間接費を配賦し、あらゆる原価を製品に割り当てることに慣れ親しんできた人々が、差額原価の研究に含まれる非常に異なった種類の分析に取り組むことは容易ではなかった」〔Clark, 1923, p.207〕という点も指摘しうるであろう。その当時においては、いわゆる「特殊原価調査」はその市民権を勝ち得ていなかったのである。つまり、アカウントの役割は勘定帳簿との結びつきにおいて捉えられたのであり、それから離れた分析は統計学者やエンジニア並びに経済学者の職分と考えられたのであろう。

また、管理会計ないしは原価計算のテキストで意思決定の問題が取り上げられるようになったのは、主に60年代に入ってからである。その初期の代表的著作は、ホーングレン〔Horngren, 1962〕、シリングロー〔Shillinglaw, 1961〕、ムーア&ジャディキ〔Moore & Jaedicke, 1963〕などである。それで、パーカーは、原価の増分および関連概念が管理会計の理論と実務の受け入れられた一部となったと正当に主張できるようになったのは、1960年代になってからであると見ている〔Parker, 1969, p.32〕。また、これらのテキストはすべてクラークの思考を具体化する試みと捉えることができる〔Cf, Davidson, 1963, p.280〕。

意思決定目的との関連において際立っていたのは、論争の過程で提唱されたマーブル(Raymond P.Marple)の未来原価回避説で

あった。もっともこの説は、「会計期末の棚卸資産の価値は、将来期間に節約されるであろう原価で測定される」と述べるように [Marple, 1956, p.495]、棚卸資産評価との関連において取り上げられたものであるが、この未来原価回避説は資産の評価というよりむしろ経営者の意思決定に関連しており、1960年代に入って、その思考はホーングレン & ソーター (Charles T.Horngren & George H.Sorter) に引き継がれ、関連原価計算 (relevant costing) を生み出す契機となった。

未来原価回避説をマーブルはどのような思考の過程で発想したのか不明確であるが、それと共に、ホーングレン&ソーターによる関連原価計算の提唱も、当初直接原価計算がその内実としてもっていた特性の必然的な発露 (発現) の結果であったと考えられる。彼らはもちろん、関連原価計算を直接原価計算による棚卸資産評価を正当化する論拠として提唱したものであるが、「ある原価が期待された将来の原価あるいは将来の収益に有利な経済的影響を及ぼす場合、その場合に限りその原価は資産として繰り越される」 [Sorter & Horngren, 1962, p.394] という前提の下で、場合によっては、固定製造原価の一部を繰り越す可能性を認めているという点で、直接原価計算に代わる原価計算として独自の主張を展開することになった [⑦]。これが、原価計算の管理的機能への貢献ないしは管理会計のその後の発展にとっては重要な意味をもつことになった。とくにホーングレンの関連原価計算の提唱には、バッターの影響が多分に寄与していたと思われる [Horngren, 1986, p.32]

津曲直躬教授は、この論争を、財務会計的論議としては見るべき成果をさほど上げ得なかったが、管理会計の領域においては、直接原価計算から増分原価分析への重点移行にある種の影響を与えているとも推察されると見ている [津曲直躬 1977, p.323]。小論の考

えも、基本的にはこれと変わらない。

1950年代から60年代の直接原価計算と意思決定問題に関する論議は、その意思決定機能としての限界をも露呈する結果を生ぜしめた。直接原価計算は全部原価計算との比較では、意思決定目的への貢献に対する優位性をもつものの、また意思決定のための関連原価としての出発点または近似値を提供するものの、財務会計機構と結び付いた直接原価計算の枠内で論ずる限りでは、その意思決定への有用性には自ずと一定の限界があることを認めざるを得ないであろう [⑧]。つまり、意思決定に十分に資するためには、直接原価分析ないしは増分原価分析としてもつ必要性を示唆している。

ジョンソン&キャプラン (H.Thomas Johnson & Robert S.Kaplan) が直接原価計算を、財務会計情報を経営意思決定のために有用にせしめる一技法と見る見解も、このことと関係があるのでであろう [Johnson & Kaplan, 1987, p.12, 139]。また、The Research Institute of America も、直接原価計算を「経営意思決定への近道……保守主義会計とマネジメントの要求とのギャップを埋める手法」 [1956,p.1] であるとしている点は、直接原価計算のこのような特質をよく表現したものである。

このように、確かに直接原価計算は、経営者の意思決定ニーズを満たすために、財務会計機構という容器を借用したものであり、論争時における直接原価計算支持は、経営者のニーズを外部利害関係者にも押し付けたものとも捉えることができよう。

V. 結びに代えて

最後に、論点の整理をして結びに代えたいと思う。

以上のように見てくると、クラークの著書は当時は注目されなかったが、1930~60年代の間に漸進的に「異なる目的には異なる原価」

の思考が原価計算の場にも浸透して行き、意思決定目的の特殊原価概念への展開となって現れてきたことを知ることができる。それで、原価計算に対するクラークの貢献を考えるならば、経済学上の分析用具を実際の個々の企業レベルに適用しようとする試みであり、原価計算に経営意思決定に対する新しい役割期待を付与し、そのための原価データを勘定帳簿外で臨時的に提供すべきことを意図した点に着目するならば、その貢献は、原価計算への新しい役割期待の開拓と、それによる原価計算の意思決定情報潜在性を喚起し、そのための特殊原価調査の必要性を指摘したことにあると言えるだろう。

直接原価計算はその生成当時にも種々の役割が期待されてきたことを知ることができる。ハリスは、製造会社の損益計算を商事会社のそれに合わせるという発想をもって、もっぱら売上高と利益との比例性を志向しながら、彼の直接原価方式を（全部）標準原価計算の改良策として考案したように、原価の固定費・変動費分解と製造活動の統制可能性とが密接に関連していた。ハリスンは販売員の正確な損益の計算を志向し、販売員の追加が売上の増大によって正当化できるか否かの意思決定の問題に彼の限界残高原理を用いた。ハリスンが、経済理論の分析用具にどの程度精通していたのか窺い知ることはできないが、そこに増分的な思考萌芽が見られるように思われるのである。本報告は、そうしたハリスンの動機ないしは発想に注目した。すなわち、そうした発想は実は、10年以上も前にクラークによって主張された思考の原価計算の側での、完全ではないまでも、具体的な表明であると捉えられるのではないかと考えられる。そして、その萌芽を限界利益を用いた意思決定を示唆したハリスン、スミスなどに求められるとするのが第1の論点である。

ハリスが当初から財務会計機構との統合を図ってきたことに注目が集中されたために、

むしろハリスンの動機は覆い隠されてしまったが、それは1950年代の原価計算論者の意思決定問題への注目とともにその限界の指摘となって表出し、差額原価分析、増分原価分析が市民権を獲得する契機をつくったと考えられる。これが第2の論点である。

この点をさらに敷衍するならば、直接原価計算の提唱は、ある意味では、依然として財務会計機構というフレームワークに拘束されてはきたものの、従来、棚卸評価決定といった目的のための財務会計の付属物あるいは従属物と考えられてきた [Wheeler, 1955, p.66; Johnson & Kaplan, 1987, ch.6] 〔9〕原価計算領域に意思決定目的のための原価情報を提供するという新しい役割期待への門戸を開いて、そうした拘束から解放するという可能性が非明示的に内包されてきたと推論することができるであろう。それは、とりもなおさず管理会計の発展を促進させる契機を秘めていたということである。だから、1950～60年代の論争で明示的に現れてきた経営意思決定への注目は、そうした可能性が表出してきた証拠と見ることができるのではないかと考えている。

以上の考察から、小論では、直接原価計算の歴史的観点から見た本質を、つぎのように捉えることができるものと考えられる。つまり、「歴史的な役割期待においては、明示的であれ非明示的であれ、直接原価計算が損益分岐分析の原理を反映する損益構造という総額・平均思考と、意思決定関連分析という差額・増分思考といういわば二律背反的な性格のものが、奇妙にも錯綜して同居しながら生成し発展してきた」ということである。

注

①これらの理由に加えて、コスト・ベネフィットの考慮の結果とも考えられる。ジョンソン&キャプランの次の記述はこのことを示している。つまり、「……データを収集する原価や製造部長に即時に報告書を提供する原価が非常に高かった。……それゆえ、財務諸表への需要によって

既に強制されたものとは別個に、管理会計システムに投資するのを控えるという経営者の意思決定は正しい経済的決定であった。より正確で、より反動的な管理会計システムから得られるベネフィットは、そうした別個のシステムを維持する原価を支出するだけの価値を持たなかったのである」[Johnson & Kaplan, 1987, p.14]。

- ②ハリスンが公刊された会計雑誌に自分の見解を發表しなかった事情については、小林健吾 [1981B, p.20] を参照されたい。
- ③ホーウェルは、経営者が生産量を増減したり、特別価格で注文を引き受けると言った経営方針を決定する際に、差額原価ないしは代替的原価に関する情報が必要であるが、それらの原価調査は、コスト・アカウントングではないが、コントローラーの一機能であると述べて、コスト・アカウントングと原価調査とを識別していた [Howell, 1940, p.198]。
- ④たとえば、マウリエロ (Joseph A. Mauriello) は、直接原価計算が経営意思決定に非常に有用な情報を提供すると述べ、その理由として、直接原価計算が自動的にサンク・コストまたは回避不能原価 (sunk or inescapable costs) を、変動費または回避可能原価から分離している点を挙げている [1954, p.891]。
- ⑤例えば、マックファーランドは、ある経営活動を遂行するのに、いくつかの選択的な手法があるときに、最も経済的な手法を選択しなければならない工場管理者は、彼がどのような原価が変動し、どのような原価が固定費であるかを知るなら、意思決定を行う備えができていないことになると指摘している [McFarland, 1940, p.204]。また、バッターは、1939年のニューナーの著書の一章で、差額原価、付加原価、取替原価、埋没原価、アウト・オブ・ポケット・コスト、機会原価といった特殊原価について触れ、これらのコストを理解するだけでなく、それが用いられる時について、コスト・アカウントは認識しなければならないことを強調した [Vatter, 1939]。
- ⑥例えば、それらには、ウィーラー [Wheeler, 1955] やドーア [Dohr, 1953] などがある。モス&ヘースマンは、1950年代にはコスト・アカウントがマネジメント・コントロールおよび意思決定に対する原価データの適否に以前にも増して関心をもつようになったと述べている [Moss & Haseman, 1957, p.184]。また、1950年代には、ビジネス・スクールで学者の研究の

焦点となった [Johnson & Kaplan, 1987, p.162]。

- ⑦ただ、彼らはこの「論争」の過程で道具だてとした関連原価と経営者の意思決定の問題において、固定製造原価が現在の生産能力を前提とする操業度の選択では、埋没原価であることを認識していなかった [津曲直躬, 1977, p.328参照]。また、岡本清 [1972, pp.257-258] も参照されたい。ホーングレンの関連原価計算は、本来、経営意思決定のための関連原価概念を資産評価の場まで持ち込んで適用したものと考えられよう。まさに、マーブルの未来原価回避説は、関連原価計算を持ち出すための格好の機会となったのである。
- ⑧直接原価計算が、意思決定上限界をもった理由について、フェララは次のように適切に解説している [Ferrara, 1961, p.62, footnote]。それには少なくとも、2つの理由が指摘できる。第1に、意思決定では関連原価データが要求されるが、関連原価は原価の操業度との関連分類とは関わりない。第2は、第1とも関連するが、関連原価データはほとんど利益の報告をするために用いられる複式記帳のデータには含まれていない。不幸にも、複式記帳のフレームワークはすべて、原価データの管理的利用に関心をもつ人にとっては、拘束となることが多い。コスト・レリバンスの信条を適用するため、もし必要なら、複式記帳のフレームワークを脱する準備をしなければならない。
- ⑨ジョンソン&キャプランは、この従属的關係が1920年代から80年代の今日に至るまで支配してきており (彼らの言葉では financial accounting mentality)、理論と実務との乖離、レリバンスの喪失の最大の原因となっていると捉えている。小論では、彼らのそうした見方の一端を直接原価計算の歴史的考察において検討したのである。

【参考文献】

- AAA. "Report of Committee on Cost Concepts and Standards", The Accounting Review, April 1952, pp.174-188.
- Clark, J.Maurice, Studies in the Economics of Overhead Costs, University of Chicago Press, 1923.
- Clark, Cecil L., "Fixed Charges in Inventories", NACA Bulletin, April 15, 1947, pp.1006-1017.
- Davidson, Sidney, "Old Wine into New Bottles", The Accounting Review, April 1963, pp.278-284.
- Dixon, Robert L., "Cost Concepts : special prob-

- lems and definitions”, *The Accounting Review*, Jan. 1948, pp.40-43.
- Dohr, James L., “What They(Economists) Say About Us(Accountants)”, *The Journal of Accountancy*, August 1953, pp.167-175.
 - Ferrara, William L., “Are Direct Costs Relevant Costs?”, *The Journal of Accountancy*, August 1961, pp.61-62.
 - Harrison, G.Charter, *Standard Costs : Installation, Operation and Use*, The Ronald Press Company, 1930.
 - —, “Marginal Balance”, in *New Approaches to the Sales Problem, Consumer and Industrial Marketing Series, C.M.23*, New York:American Management Association, 1936, pp.4-19.
 - —, *New Wine in Old Bottles*, 1937.
 - Horngren, Charles T., “Cost and Management Accounting : Yesterday and Today”, in Bromwich, M. & A.G.Hopwood(eds), *Research & Current Issues in Management Accounting*, Pitman Publishing, 1986, pp.31-43.
 - —, *Cost Accounting : A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall, Inc., 1962.
 - Howell, Harry E., “Steaming Your Overhead”, *NACA Year Book*, 1940, pp.176-206.
 - —, “Postwar Pricing and Cost Accounting”, *NACA Bulletin*, November 15, 1945, 215-232.
 - 伊藤博著, 『管理会計論』, 同文館, 1977年。
 - Johnson, H.Thomas and Robert S.Kaplan, *Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987.
 - 小林健吾著, 『原価計算発達史——直接原価計算の史的考察——』, 中央経済社, 1981年。[1981a]
 - —, 『文献研究・直接原価計算』, 中央経済社, 1981年。[1981b]
 - Kohl, Clem N., “What Is Wrong with Most Profit and Loss Statements?”, *NACA Bulletin*, July 1937, pp.1207-1219.
 - Kramer, Philip, “Selling Overhead to Inventory”, *NACA Bulletin*, January 15, 1947, pp.587-603.
 - Marple,R.P., “Try This on Your Class, Professor”, *The Accounting Review*, July 1956, pp.492-497.
 - Mauriello,J.A., “Convertibility of Direct and Conventional Costing”, *NACA Bulletin*, March 1954, pp.888-894.
 - McFarland, Walter B., “The Economics of Business Costs”, *The Accounting Review*, June 1940, pp.196-204.
 - Moore,C.L. and R.K.Jaedicke, *Managerial Accounting*, South-Western Publishing Company, 1963.
 - Moss, Morton F. and Wilber C.Haseman, “Some Comments on the Applicability of Direct Costing to Decision Making”, *The Accounting Review*, April 1957, pp.184-193.
 - N.A.C.A.Research Series No.23, “Direct Costing”, *NACA Bulletin*, Sec. 3, April 1953, pp.1079-1128. 染谷恭次郎監訳, 『直接原価計算』, 日本生産性本部, 1963年。
 - 中島省吾稿, 『A・A・A原価計算基準委員会の一試案』, 『会計』, 第62巻第4号, 1952年9月号, pp.31-43.
 - 岡本清稿, 「直接標準原価計算」, 黒沢清責任編集 『新しい会計——4. 責任会計』, 日本経営出版会, 1967年所収, pp.159-267.
 - Parker,R.H., *Managerial Accounting : an Historical Perspective*, Macmillan and Company, 1963.
 - —, “History of Accounting for Decisions”, in J. Arnold,B.Carsberg, and R.Scapers(eds), *Topics in Management Accounting*, Philip Allan Publishers, 1980, pp.262-276.
 - The Research Institute of America, *Bulletin* 33, February 15, 1956.
 - Shillinglaw, G., *Cost Accounting : Analysis and Control*, Richard D.Irwin, 1961.
 - 志村正稿, 「直接原価計算成立史序説」, 『創価経営論集』, 第7巻第1号, 1982年12月, pp.91-106.
 - —, 「直接原価・期間原価概念に対する歴史的アプローチ」, 『創価経営論集』, 第8巻第1号, 1983年10月, pp.81-101.
 - Smith, G.E.F., “Budgeting Simplified by Separating Fixed from Fluctuating Costs”, *The American Accountant*, February 1931, pp.40-45.
 - 園田平三郎著, 『直接原価計算——J.N.Harrisの学説研究』, 中央経済社, 1988。
 - Sorter, George H. and Charles T. Horngren, “Asset Recognition and Economic Attributes——The Relevant Costing Approach”, *The Accounting Review*, July 1962, pp.391-399.
 - 津曲直躬著, 『管理会計論』, 国元書房, 1977年。
 - Vatter, William J., “A Re-examination of Cost Accounting from the Managerial Viewpoint”, in John J.W.Neuner, *Cost Accounting : Principles*

and Practice, Business Publication Inc., 1939, ch.29.

- ———, "Accounting Measurements of Incremental Cost", The Journal of Business, July 1945, pp.145-156.
- Weber, Charles, The Evolution of Direct Costing, Center for International Education and Research in Accounting, University of Illinois, 1966.

- Wheeler, John T., "Economics and Accounting", in Morton Backer(ed.), Handbook of Modern Accounting Theory, Prentice-Hall, Inc., 1955, pp.43-76.
- Wright, Wilmer, Direct Standard Costs for Decision Making and Control, McGraw-Hill Book Company, 1962.