

貢献差益法と活動基準原価分析

志 村 正

Contribution Margin Approach and Activity-Based Cost Analysis

Tadashi Shimura

“Contribution Margin Analysis : No Longer Relevant/Strategic Cost Management : The New Paradigm”. This title is the theme of the panel presented at the 1989 Annual Meeting of the American Accounting Association. It is a challenge to the traditional contribution margin approach and direct costing approach. This paper particularly pays attention to the issues that Robert S. Kaplan asserted in these discussion.

In this panel, Kaplan attempted to demonstrate how the activity-based accounting approach can richly extend the domain of traditional contribution margin analysis and cost variability. His attempt was partially successful, but he didn't recognize the historical development of contribution margin approach.

Therefore, this paper briefly traces the history of contribution margin approach and direct costing approach, then from historical viewpoint examines Kaplan's assertion.

I. 序

「貢献差益分析：もはや関連性を持たない／戦略的原価管理：新しいパラダイム」。いささかトピカルなこのタイトルは、アメリカ会計学会の1989年の年次総会で提示されたパネル・ディスカッションのテーマである。スピーカーとして、キャプラン (Robert S. Kaplan) とシャンク (John K. Shank), ディスカッサントとしてホーングレン (Charles T. Horngren) とベアー (Germein B. Boer) が発表した。これらのメンバーを見れば、貢献差益分析を批判し、活動基準原価計算 (Activity-Based Costing : 以下, ABC と言う) ないしは活動基準原価分析, 戦略的原価分析を支持するスピーカーたちに対して、ディスカッサントが貢献差益分析をどれほど擁護できるかというディスカッションの構図が連想されてくる。

このディスカッションは、われわれにとっては大きな意味を有するだろう。というのは、原価計算・管理会計のテキストや講義では、収益性測定や意思決定のための貢献差益法または貢献差益分析 (contribution margin approach or contribution margin analysis) の有用性を強調してきたし、今でも強調しているからである。いわば、思考の転換をもたらすかも知れないからである。小論は上記のディスカッションの中で特にキャプランの主張に関心を持っている。キャプランの主張の根底にあるものは一体なんだろうか。貢献差益法との共存は可能なのだろうか。

こうした議論にさいしては、往々にして、概念や思考に先入観や独自性があるが論議がかみ合わないことが多い。そこで、貢献差益法の歴史的経過を辿って、その概念枠なり経営管理に対する役割期待なりを明確にすることが先決のように思われる。しかる後に、キャプラン等の提唱する活動基準原価分析に着目し、その手法の貢献差益法との差異とその優位性について検討していきたいと思う。

II. 貢献差益法の歴史的考察

1. 直接原価計算との統合

貢献差益法は、貢献差益の算出をその中に含む多段階損益計算の形式であり、それに基づいて価格設定、個別計画意思決定を行う方式とするのが通説であり、「固定費と利益への貢献」はその原初的な形態と考えられる。

マックネイア (Malcolm P. MacNair) が、百貨店の専門家 C. B. クラーク (Carlos B. Clark) を貢献差益法の父と名付けているように、この思考は百貨店で一般に採用されていたようである [MacNair & May, 1957, p. 108]。

貢献差益法が現代のような形で普及し、経営管理目的に利用されるようになったのは、直接原価計算の生成とそれとの結合の果たした役割が大きかったと言えるが、直接原価計算が生成されるまでは、その方式は言わば帳簿外で内部的に一部の百貨店で採用されていたにすぎなかった。しかし、1936年にハリス (Jonathan N. Harris) の論文 [Harris, 1936] が N A C A Bulletin 誌に発表されるに及んで、この貢献差益法は製造業でも脚光を浴びるに至った。つまり、貢献差益法は直接原価計算の登場によって、勘定機構と結び付けられ、会計的基盤を与えられるようになったと言うことである。その意味で、ウェーバー (Charles Weber) は、「ハリスの貢献は、通常の会計プロセスの中に初めて貢献差益法を統合したことに見い出される」と述べる事ができた [Weber, 1966, p. 47]。しかし、だからと言って直接原価計算方式と貢献差益法とは必然的に統合されると即断してはならないと思う。

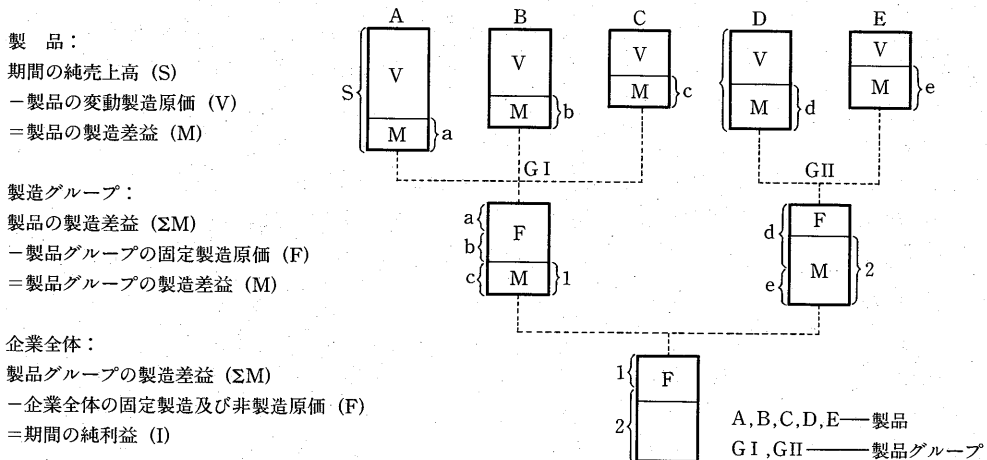
ところで、ウェーバーは、直接原価計算の歴史を展開するに当たり、直接原価計算の三つの本質的特徴に言及した。その特徴の一つとして、“固定費と変動費との区分に基づいた多段階損益計算書 (multi-step income statement)” を挙げたが、それは、直接原価計算がいわゆる貢献差益法とは歴史的に同時発生したものではなく、貢献差益法を土台として組み立てられたと言うことである。この結合は、前述のように、貢献差益法に原価計算、ないしは会計的支持を与えたとは言え、直接原価計算は貢献差益法に全面的に依拠していたわけではなかった。例えば、直接原価計算は、当然に販売費・一般管理費をも固定費と変動費とに区分することを支持するものではなかった。貢献差益法の思考が徐々に浸透するにつれて、この分解が直接原価計算の中に位置づけられていったと見るのが妥当であろう。というのは、例えば、ハリスの1936年の論文などを見ても分かるように、変動販売費と固定販売費との区分がはなはだ不十分であったために、限界利益数値が正確に算定されていなかったからである。⁽¹⁾⁽²⁾⁽³⁾ こうした販売費・一般管理費のコスト・ビヘイビアへの考慮の欠如に加えて、ハリスの事業部損益計算書の中で販売本部費割掛額とか管理費負担額が示されている点も、今日的な貢献差益法への理解からして、むしろ奇異にさえ感じられるのである。このことは、損益分岐点分析や貢献差益法が直接原価計算の生成基盤になったにしては、あまりにも貧弱であったことを示唆している。また、彼はこの多段階損益計算書がどのように経営管理に用いられるのかについても論及して来なかった。この点はハリス以前にスミ

ス (G. E. F. Smith) [1931] やネッペル (Charles E. Knoeppel) [1933] が変動販売費と固定販売費を明確に区別していたのとは対照的であった。

以後、貢献差益法と直接原価計算との相互作用の結果、両者の区別は徐々に曖昧なものとなって、それらの用語が互換的にも用いられるようになってしまったように思われる。ある意味では、貢献差益法における固定費の内実の拡大とともに、業績評価、短期的な経営意思決定への適合性を向上させてきたことがあたかも直接原価計算の成果でもあるかのように理解されてきた向きもある。

さて、ウェーバーは、既述の直接原価計算史の論述において、直接原価計算方式の損益計算書の形式を二差益方式 (bi-margin approach) と多差益方式 (multi-margin approach) とに区分しているが、いずれにしても、固定費は一ブロックとして総額で表示されていることに注目することができる [Weber, 1966, p.11]。彼は、固定費を分割して表示する方式を多ブロック・システム (multi-block system) と呼び、貢献差益方式の一変形と見ているようであるが、そういった変形は直接原価計算システムでは制約されると言う。それは、統合された会計システム内では、どんな原価データも再分類されないし、代替的貢献差益法では用いられない。それゆえ、一般勘定システムの外で入手可能であるという事実がその原因となっている。第1図に示す二分方式 (two-split approach) が上限を画すると考えているようである [Weber, 1966, p.12]。

第1図 直接原価計算方式損益計算書 (二分方式)



2. 貢献差益概念の発展

製品別などの個別固定費が認識され出したのは、伊藤博が指摘するように、1950年代からであった。「1950年代、直接原価計算が広く普及するに至ったが、それは、限界利益に代表された貢献の概念が基軸となり、多様な内部報告の体系を形成したことが、第一にあげられなければならない」 [伊藤, 1977, p. 39]。例えば、ハイザー (Herman C. Heiser) は、ある種の固定費は各製品にとってジョイント・コストとならず、製品に適切に配賦される。それらは、製品への直課として示されるべきであると述べて、このことを示唆している [Heiser, 1953, p. 1551]。

しかし、もっと明示的な形で貢献差益概念の拡張が見られるようになったのは、1960年代に入ってからであろう。特に、固定費の有意味な分割を通して、貢献差益法の応用範囲が飛躍的に

原価計算単位との関連で分類される原価	
直接費	間接費または共通費
ボリュームまたは活動レートに関連して分類される原価	
変 動 費	

固 定 費	
直接原価計算により可能となる組み合わせられた分類	
変動直接費	変動間接費

非変動直接費	非変動間接費

第1表 マーブルの直接原価計算における原価分類

拡大されたことが特筆すべきことと言える。一方においては、エバンス (M. K. Evans) のキャパシティ・コストの認識とそのコミテッド・コストとマネージド・コストとの分割に伴う業績評価 (責任会計) への貢献差益概念の適用充実, 意思決定問題への適用拡大によって貢献差益法が発展していった [Evans, 1959]。他方, 直接原価計算との関連においては, 直接固定費ないしは個別固定費が注目されてきた。

ここで特にその代表として取り上げねばならないのは, マーブル (Raymond P. Marple) の論述である。というのは, 冒頭であげたパネル・ディスカッションで, 貢献差益法を擁護したペアーは, このマーブルの論述を参照しているからである。

マーブルは, 1963年の論文で「直接原価計算では, 変動—非変動分類が直接—間接分類に取って代わることを意味するものではない。むしろ, 直接—間接分類と変動—非変動分類とを結合することを意味する」と述べており, これによって原価を変動直接費, 固定直接費, 変動間接費, および固定間接費に区別している (第1表を参照) [Marple, 1963, p. 4, 5]。

こうした原価分類は, 以下のことを可能とする。

①CVP関係を示す報告書が作成されうるように変動費と非変動費とを分離する。

②特定の原価計算単位の責任となる変動費と責任とならない非変動費とを分離する。

貢献報告を可能とするのは上の②である。特定の原価計算単位 (costing unit: 製品の単位, 製品系列, 部門, 機能, 販売地域, 顧客層, 販売員など) の直接責任である非変動費は, 当該原価計算単位に割り当てられるべきである。さらに, その割り当て後には配賦されるべきではない。他方, 2つあるいはそれ以上の原価計算単位の共通責任の非変動費は, 配賦されないうままにしておかれる [Marple, 1963, p. 5]。これらの指摘は, 貢献差益法の特徴をよく捉えたものである。

第2表は, 以上の分類に基づく製品系列別貢献報告書を示している [Marple, 1963, p. 8]。この中で, 固定直接費は, その製品系列が存在しなかった場合に発生しなかった直接製品系列原価であるが, その原価は非変動的であるから当該系列全体としての原価であって, 当該系列の製品または製品単位の原価ではないとしている点や, 共通固定費は当該製品系列の1ないし2つの製品が削除されたとしても発生し続けるとしている点は, 活動基準原価分析と対応させて考えるときに注目に値する記述である [Marple, 1963, p. 10]。

マーブルは, さらに後ほどの論文で, この考えを発展, 整理し, 直接原価をセグメントのタイプに応じて階層的に捉えている。第3表は, 製品セグメントと原価とのそのような階層関係を示したものである [Marple, 1967, p. 7]。後述するように, キャプランもこの表と類似した, 活動 (アクティビティ) と関連費用の階層関係を取り上げている (第2図参照のこと)。

総合食品会社
製品系列別貢献

	合 計		製品系列					
	金 額	%	A		B		C	
	金 額	%	金 額	%	金 額	%	金 額	%
純売上高	\$ 600,000	100	\$ 300,000	100	\$ 200,000	100	\$ 100,000	100
変動費								
製造	\$ 180,000		\$ 81,000		\$ 56,000		\$ 43,000	
包装	108,000		69,000		32,000		7,000	
マーケティング	42,000		21,000		12,000		9,000	
変動費計	\$ 330,000	55	\$ 171,000	57	\$ 100,000	50	\$ 59,000	59
限界利益	\$ 270,000	45	\$ 129,000	43	\$ 100,000	50	\$ 41,000	41
非変動費—直接								
製造	\$ 41,500		\$ 13,500		\$ 15,000		\$ 13,000	
包装	15,500		10,000		4,000		1,500	
マーケティング	24,000		18,000		—		6,000	
非変動費—直接計	\$ 81,000	13.5	\$ 41,500	13.8	\$ 19,000	9.5	\$ 20,500	20.5
貢献差益	\$ 189,000	31.5	\$ 87,500	29.2	\$ 81,000	40.5	\$ 20,500	20.5
非変動費—共通								
製造	\$ 25,000							
マーケティング	16,000							
管理	25,000							
研究開発	15,000							
建物占有	27,000							
本社費	15,000							
非変動費—共通計	\$ 123,000	20.5						
純利益	\$ 66,000	11.0						

第2表 マーブルの製品系列別貢献報告書

セグメントのタイプ	直接原価 (跡づけ可能原価)	間接原価
製品の単位	単位に関して変動	その他のすべての原価
系列に属する製品	同上プラス製品に関して固定	〃 〃
製品系列	同上プラス製品系列に関して固定	〃 〃
工場	同上プラス工場に関して固定	〃 〃
事業部	同上プラス事業部に関して固定	〃 〃
会社全体	すべての原価	なし

第3表 製品セグメントと直接原価との関係

この直接固定費ないしは個別固定費の取り扱いが小論の中心テーマに関係しているの、この点について今少し立ち入って検討してみることは有益と考えられる。

マーブルによれば、あらゆる原価および収益を責任基準 (responsibility basis) に基づいて計画セグメントに割り当てることは単に直接原価計算の適用にすぎない。いわゆる直接固定製造原価がもはや単位または製品に配賦されないことになるのとすると、それらは他の大きな (上位の) セグメントの直接原価であることが明らかになる [Marple, 1967, p. 6]。ここでやはり、セグメントの直接原価は、当該セグメントが存在するゆえに存在し、当該セグメントが消滅するなら消滅する原価である [Marple, 1967, p. 7]。

このように、マーブルは直接固定費を回避可能原価の一部として捉えていると言うことは、これらの原価分析の結果はセグメントの継続・廃棄意思決定に適する原価情報を提供しうることを示唆している。つまり、やや長期的視点に立った原価区分把握を含意していると言うことである。

シリングロー (Gordon Shillinglaw) の帰属可能原価 (attributable costs) 概念も、実はこうした視点に立った概念なのである。⁽⁴⁾しかし、このような意味における直接原価数値を算出する直接原価計算が実際に経常的にもたれるものかどうかは疑問である。

ともあれ、セグメント別の直接固定費の把握を通して、貢献差益法による収益性分析は従来にも増して豊富な意思決定情報を提供しうるまでになってきた。安達和夫が指摘するように、「直接原価計算において直接固定原価が注目されたことは、その大きな進歩であるといえる。しかし、これにより直接原価計算の性格はかなり基本的に変化する。そこではもはや変動原価計算という性格を脱却し、より全部原価計算的思考が強く働くこととなる」[安達, 1965, p. 152]。

3. 関連原価アプローチの登場

貢献差益データは、セグメント別収益性、責任区分別業績評価のための常規的な歴史的報告書として、さらには代替案評価のための分析に利用される。前者の収益性分析では、通常とくに特定のセグメントの追加や廃棄を前提としているわけではないので、固定費の回避可能性ではなく、跡づけ可能性による区分がその中に反映されている。⁽⁵⁾

直接原価計算は、固定費を上記のように区分しているがゆえに、それは特定のセグメントの追加や廃棄の意思決定における原価分析では、回避可能性による区分把握が可能となるように調整されねばならない。確かに、直接原価計算を基礎とする貢献差益法は、ある特定の意思決定に対するスターティング・ポイントとなるという意味において、それは意思決定に対する一般化されたアプローチではあるが、個々の意思決定問題に関連する原価、収益、および利益を分析するには限界があるようである [Ferrara, 1964, pp. 25~26]。それゆえ、増分分析にとって、貢献差益も変動差益 (または限界利益) も、あらゆる場合に増分利益の概念と一致するものではないことが認識されねばならない [Shillinglaw, 1961, p. 575]。関連 (原価) 分析が登場してきた理由は、このようなどころにあるように思われる。

ただ、既に述べたように、マープルは固定直接原価を当該製品系列が存在しなかったなら発生しなかった原価の一種と規定し、直接原価概念に回避可能性区分の意味を持たせているが、もしこのような意味で直接原価計算を規定するのであれば、この種の製品意思決定には有意味である。しかし、跡づけ可能性によって区分把握されているのであれば、その貢献差益データにより製品意思決定することは危険であろう。その事情はこうである。例えば、特定のセグメントに帰属する監督者をその廃棄によって解雇できず、他に配置替えされねばならないなら、この監督者給料は回避不能なのである。また、個別固定費に含まれる減価償却費は埋没原価であり、意思決定には関連しない。共通固定費を詳細に分析してみて、その一部をある程度客観的な基準で各セグメントに分離できるならば、この部分の原価は回避可能原価を構成するかも知れない。あるセグメントの廃棄によって組織の再統合ができたり、段取回数が減ったり、購入回数が減ったりするならば、それは回避可能な原価なのである。さらに、その廃棄が他のセグメントの売上高に影響することも考えられる。こうした分析は、関連原価分析の中心課題なのである。

それでは、経営意思決定において、貢献差益法と関連原価分析との間にはどのような相違が見られるのか。直接原価計算を基礎におく貢献差益法は、ある意思決定が貢献差益に与える影響を計算することによって個別計画タイプの意思決定を分析する。これに対して、関連原価方式は、意思決定代替案間で差異のある原価、増分的原価のみを考慮し、それには機会原価などの非会計的原価を含むこともある [Liao & Boockholdt, 1989, p. 550]。

Ⅲ. 活動基準原価分析の提唱

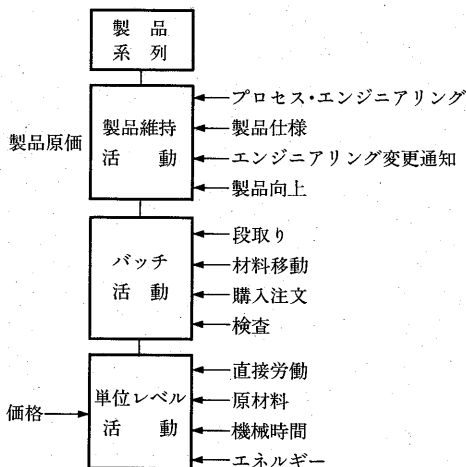
1. R. S. キャプランの主張

さて、冒頭で取り上げたパネル・ディスカッションに戻ろう。まず、二人のスピーカーは、貢献差益法の関連性欠如に関する見解で若干異なっている点に注目することができる。キャプランの場合は、自分の提唱する手法は伝統的貢献差益法と相容れないものではなく、それを豊かに拡張するものであると主張している。言わば、改良された貢献差益法と考えているのである。これに反して、シャンクの場合は戦略的思考の欠けた伝統的貢献差益法を厳しく糾弾している。

キャプランは、クーパー (Robin Cooper) との共同研究では、一貫してABCを支持してきたが、この度の報告では、若干の修正を施している。彼らの当初のABCへの着目の背景には次のような認識があった。つまり、「ほとんどすべての製品関連意思決定——導入、価格設定、および廃棄——は長期的である。過去半世紀の間、管理会計の思考とティーチングは、変動費、増分原価、あるいは関連原価に基づいた短期的増分意思決定を行うための情報に集中してきた。それは、製品意思決定のもっとも重要な局面を見失ってきた」[Cooper & Kaplan, 1988, p. 27] と。とはいえ、キャプランは短期的なアウトプット意思決定のためには、製品ボリュームに応じて変動する短期的変動費が関連することに対して異論を唱えているわけではない。伝統的な貢献差益概念は、主として短期的原価予測と最適化のために役立ち、伝統的直接原価計算は、組織の短期的業務費および収益性が製品のボリュームとミックスの変動に関していかに変動するかを予測することができることを認めている [Robinson, 1990, p. 4~5]。

活動基準原価分析の狙いは、いわゆる固定費によって表わされる企業資源の多くが、生産されるアウトプット量ではなく、会社の製品、顧客、流通チャネル、および製品系列の多様性によって説明されうるという点に見い出される。その斬新性は、組織全般にわたる変動性と因果性の探求にある。第2図は、製品関連費用の測定がどのようになされるかを描いたものである [Robinson, 1990, p. 8]。⁽⁶⁾

第2図 製品関連費用の測定



第2図の単位レベルのコストには、いわゆる短期的変動費のほかに、機械加工時間に比例して消費される資源の費用——例えば、機械減価償却費のようなキャパシティ・コストや機械保全費、

消耗品費など——が含まれる。これらの原価は生産される単位数に比例して消費される資源の費用を測定する。

生産される単位数に比例して消費されない製品関連活動は、遂行される段取数や段取の長さに応じて変動する。例えば、段取費、購入注文費などがそうである。

製品維持活動は、製品系列に一製品を追加したり、一製品を維持するのに関係する、特定の製品について識別されるエンジニアリング変更通知やプロセス・エンジニアリングといった活動がその例である。製品維持活動の費用は、配賦をする必要なしに個々の製品に容易に跡づけ可能であり、製品品目が追加されるにつれて増大する。「多くの製品関連費用は、特定の製品のどのくらいの単位が販売されるかには関わらない。それは、会社が当該製品をいかに製造するか（バッチ数のように）、それに加えて、それを生産し販売するのに必要な製品支援活動すべての原価と関係している」[Robinson, 1990, p.7]。

今回のキャプラン等の議論は、あらゆる原価を製品に割り当てるとするABCとは異なり、製品レベルまでで捉えられる原価を集計するABC、すなわち製品レベルを超えた活動によって引き起こされる費用（例えば、工場レベルの活動から発生する工場長の給料）をも割り当てて、単位製品原価計算にまで引き降ろして配賦することのないABCへと修正したものと考えられる。そして、それぞれのレベルにおいて割り当てられた原価は、これを生産量で除して単位原価を算出することができるが、それは明らかに欠陥の多い配賦プロセスであり、この価格設定に求められるそうした数値を獲得するのは、直観的には不可能であることを知ったと述べている[Robinson, 1990, p.7]。

多くの論者は、ABCとは、すべての原価は変動費であるとの認識をもって、特に間接費（または活動原価、支援原価）を活動別ないしは取引別に捉えて、ボリューム関連基準および非ボリューム関連基準のコスト・ドライバーを用いて製品に配賦し、製品別の単位原価を算出する一連の原価計算方法を指すものと考えてきたようである。ところが、今回の主張では製品関連費用のみが製品に割り当てられると言う。それで、単位、バッチ、および製品維持費用のみが製品に割り当てられる。それは、キャプラン等によれば、配賦をしないで獲得されるものなのである。

このような階層関係の理解を通じて、種々の貢献差益を算出しうる損益計算書を描くことができる。彼らの主張に基づいて描いたものが第4表である。

キャプラン、クーパーをはじめ、多くの論者が主張し支持しているABCが提唱されてきた背景を別の側面から見るならば、多品種少量、小ロット生産、しかも製品ライフサイクルの短期化

	A 製品	B 製品	C 製品	合 計
売上高.....	×××	×××	×××	×××
単位レベル費用.....	×××	×××	×××	×××
単位レベル貢献差益.....	×××	×××	×××	×××
バッチ・レベル費用.....	×××	×××	×××	×××
バッチ・レベル貢献差益.....	×××	×××	×××	×××
製品維持レベル費用.....	×××	×××	×××	×××
製品レベル貢献差益.....	×××	×××	×××	×××
製品系列レベル費用.....				×××
工場レベル費用.....				×××
営業利益.....				×××

第4表 ABCシステムの貢献差益報告書

という製造環境下において、これらの多種製品を生産し販売するのを支援するためのエンジニアリング・コスト、段取費などが増大してきたことに主要な原因があると考えられる。それは、また製品価格設定、製品ミックスの貧弱さによる対外競争力の低下が引き金ともなっていた。つまり、従来の原価計算・管理会計（貢献差益法、直接原価計算だけでなく、全部原価計算も含む）が、こうした事実を計算の中にも的確に反映していないと彼らが考えていたためであった。そこで、あらゆる原価をアクティビティに集計し、それぞれ原価発生作用因としてのコスト・ドライバーを用いて、こうした多種製品に配分することがこの要求に叶っているというのである。それによって第4表のような活動基準原価分析に基づく各レベルの貢献差益による収益性把握を通じて、従来の貢献差益法その他を用いては十分に回収しきれなかったこれらの原価を早期に回収し、もって製品ミックスを健全なものとし、競争優位を獲得しようとして意図したにちがいない。それは、「こうした費用の活動基準帰属は組織の経営者がどの製品がもうかっているか、どの製品が損をしているかをよりよく理解するのを可能とする」と述べていることから知ることができる [Robinson, 1990, p. 8]。

これらの活動基準原価分析の適用の成果は、20/80ルールでなく20/225ルールの発見であった。すなわち、製品の上位20%あるいは顧客の最有利な20%が利益の225%を生み出したということであり、直接原価計算を含む伝統的原価会計手続がこの事実を覆い隠してきたのである。また、ABCは多くの貢献差益を算出し、経営者が非収益的な製品および顧客を収益的なものへと転換したり、組織の収益性を全体として高めるために、より多様なアクションを熟考することを可能とする [Robinson, 1990, p. 15]。

2. 貢献差益法と活動基準原価分析

ところで、前述のように、キャプラン等は伝統的貢献差益法は製品意思決定にはミスリーディングであるとしているが、彼らがこの伝統的貢献差益法をどのようなものと考えているかが徐々に明らかとされてきた。彼らの貢献差益法観は、直接原価計算的貢献思考に根ざしており、しかも非常に狭く解釈していると言わねばならない。彼らは、マーブルなどが主張した直接固定費ないしは跡づけ可能固定費の識別には何ら注目を払っていないようである。ベアーが、パネル・ディスカッションでマーブルの記述を参照したのも、この辺りに意図があったと思われる。

キャプランは、増分分析、直接原価計算 (marginal costing)、貢献差益分析、および損益分岐点分析を次のように見ている。つまり、これらの手続はすべて短期的に製造量、供給量に応じて変動する原価に焦点を当てており、固定費は価格設定、製品ミックス、およびアウトプットについての短期的意思決定には影響を及ぼさないという誤解を経営者に与える可能性がある [Kaplan & Atkinson, 1989, p. 192]。

貢献差益法および関連原価分析に基づく製品の維持・廃棄意思決定のルールは、当該製品が貢献差益または増分利益を生み出しているなら、そして、廃棄されたときに利用可能なキャパシティが他のより収益性の高い仕方を用いられないなら、短期的には継続されるべきであり、もし固定費の回避を可能とするほど長期の期間を考慮すれば、限界利益から回避可能固定費を控除した差額がプラスなら継続されるべきであり、マイナスなら廃棄されるべきであるというものである。貢献差益法の背後にあるロジックは、総貢献額を最大化することが、総利益を最大化することと同値であるとする考えである [Shank & Govindarajan, 1989, p. 28]。

これに対して、活動基準原価分析は、こうした意思決定ルールを指示するものではない。「A

BCは、特定のアクティビティを遂行することと、それらのアクティビティが組織資源に対して作り出す需要との間のリンクを明らかにするから、それはいかに製品、ブランド、顧客、設備(facility)、地域、または流通チャネルが収益を生み出し、資源を消費するののかに関する明確な図式を経営者に提供する」[Cooper & Kaplan, 1991, p. 130]。それで、活動基準原価分析より得られた情報は、どこに原価を引き下げる余地があるか、特に利益をドライブするアクションをとるかを発見する手掛かりを与えるものである。言い換えれば、活動基準原価分析は問題解決的、意思決定志向的ではなく、注意志向的であるということになる。「それは、組織の収益創造活動と費用発生活動とをよりよく連合させるシステムを設計することについてである」[Robinson, 1990, p. 14]。

それゆえに、クーパーとキャプランが、活動基準原価分析後に経営者がとるべきアクションを次のように示したのも尤もなことである [Cooper & Kaplan, 1991, p. 134~135]。

- ①経営者は製品の価格を再設定するよう試みるべきである。支援資源への大きな需要をもつ製品の価格を引き上げ、他を補助してきたハイ・ボリューム製品の競争レベルを高めるために、その価格を低くする。もしその再価格戦略が成功するならば、会社はその資源への需要がより少ないか、同じ資源消費でより多くの収益を生み出す新しい製品ミックスに到達するだろう。
- ②経営者は資源消費を引き下げる方法を探求すべきである。これは、同じアウトプットに活動を遂行する時間数を減少するか——例えば、製品ミックスまたは顧客ミックスを変更することによって——現在の製品および顧客のミックスを生産またはサービス提供するのに消費される資源を引き下げることを必要とする。

彼らの活動基準原価分析は、「固定費は原価引き下げが困難である」という既成概念に一石を投じた点で評価することができる。さらに、従来の貢献差益法では跡づけ可能性基準や回避可能性基準では賦課されることのない共通固定費として取り扱われてきた原価の一部を、資源の消費と因果関係のある客観的コスト・ドライバーを用いて各製品、セグメントに配賦している点で、収益性測定に関しては、「伝統的貢献差益分析および原価変動性の範囲を豊かに拡張している」と言い得たのである。

IV. 結びに代えて

小論は、直接原価計算タイプの貢献差益法に焦点を当てて、まず、その歴史的考察を通じて議論の共通の土台を据えたうえで、キャプランの主張を検討してきた。貢献差益法は、内部報告の形式であり、直接原価計算方式の損益計算書はその一局面にすぎないことはもちろんのことである。

私見では、キャプラン等の今回の主張を見る限りでは、貢献差益法ないしは関連原価方式と活動基準原価方式とは、概念レベルでは同一であるが、技術レベルでは操作性の点で後者のほうが優れており——客観性の程度がやや低い場合があったとしても——、その意味ではキャプランが指摘する通り、活動基準原価分析は拡張された貢献差益法、否、実践的な貢献差益法と言えるかも知れない。

もう少し上述のことを敷衍しておこう。マープルは、直接固定費を回避可能原価の一部として定義してきたし、またシリングローも帰属可能原価をそれと同じ意味で取り上げていた。要するにそれは概念的には製品別に増分原価ないしは差額原価を計算することを志向しているということを示唆していたのであり、その意味ではキャプラン等のABCの発想に相通ずるものがあると

考えられる。⁽⁷⁾それゆえ、ABCは全く新しい考えではなく、セグメント別収益性分析に関する限りでは伝統的貢献差益法の範囲を超えてはいないのである。つまり、コスト・マネジメントはともあれ、活動基準原価分析に基づく収益性測定は新しいパラダイムとは言えないだろう。筆者は、ABC方式を貢献差益法の補完と考えたい。それはABCが従来の貢献差益法では考慮されることのなかった非ボリューム関連基準による間接費または支援費配賦（キャプラン等はこれを配賦とは考えていないようであるが）を直接固定費の中に明確に組み入れることを示唆しているからである。したがって、第4表にある各レベルの貢献差益の大きさは、従来の貢献差益法のそれと比べて過小に計算され、意思決定において長期的視点を加味しており、一層保守的な傾向を強くしている。

現在の状況が従来とは大きく異なることが、貢献差益法や直接原価計算の重要性を低めているとシャンクに主張させしめた背景となっているようである。こう述べる。「コスト・ポジション、コスト競争性、または利益向上潜在性の決定因としての短期的なボリュームの振動は、今日、原価分析者にとってはまさしく大きな事柄であるとは言えなくなっている」[Robinson, 1991, p. 21]と。従来の貢献差益分析と関連原価分析に基づく意思決定を糾弾し、原価分析に戦略的思考を明示的に組み入れる必要性を強調するシャンクの主張は、大いに傾聴に値するものである。小論では取り上げることができなかったが、今後は、シャンクの主張をも視界に入れた収益性分析および原価分析に関する議論が必要となってくるだろう。その場合、それはもはや貢献差益法の従来のフレームワークあるいはパラダイムとは別個の新しいパラダイムを指し示しているのだろうか。

[注]

- (1)ハリスの提案した新しい損益計算書には、「直接原価を超える純粗マージン」(net gross margin above direct cost)と「販売マージン」(merchandising margin)が示されているが、どちらが限界利益に相当するかについては、前者の「純粗マージン」としてと解する論者[園田, 1988, p. 39]と、後者に解する論者[小林, 1981, p. 262]がある。このように意見がわかれるのは、こうした販売費及び一般管理費の分解に対する配慮が払われていなかったことに起因している。
- (2)ハリスと同じ会社のネイカーク(Waldo W. Neikirk)も、1951年に直接原価計算についての論文を書いているが、彼の損益計算書でも未だ販売費及び一般管理費の分解が不十分であった[Neikirk, 1951]。
- (3)この点で興味ある記述はデコスター等の著書に見られる。彼らは、変動原価計算と貢献差益には2つの見方があるという。一つは、変動原価計算と呼ばれる観点で、そこでは貢献差益は、販売収益から変動製造原価を差し引いた残額であり、マネジメントが製造活動からのコスト-ボリューム関係に関心を持つときに関連する。いま一つの貢献差益の観点は、貢献差益法と呼ばれ、そこでは貢献差益は製造原価と販売費のすべての変動費を純売上高から控除した残りであり、それは固定費をカバーし、満足利益を獲得する。そこで、変動原価計算は貢献差益法のサブセットと考えられるべきである。変動原価計算方式は、増分的製造意思決定を行うさいに有益である。貢献差益法は、企業全体のCVPの研究における価値に加えて、増分的製造および販売意思決定を行うさいに有益である[DeCoster, Schafer, and Ziebell, 1988, p. 117, 118]。
- (4)[志村, 1990]は、シリングローの帰属可能原価概念をABCとの関連で取り上げたものである。シリングローは、帰属可能原価を「当企業が所与の原価センターや業務活動あるいは製品を取り止めた場合に、現在の活動水準からゼロまで移行するのに十分な時間が与えられれば排除することができるであろう原価額である」と定義して、中期的な視点に立った原価情報の提供を意図している。

- (5)フェララは、貢献差益法との関連で、直接原価計算の関連原価区分は変動費／固定費、および跡づけ可能固定費／共通固定費であるとしている [Ferrara, 1964, p. 25]。
- (6)キャプランとクーパーは最近の論文で、製品レベルで費用をドライブする3つの主要なアクティビティを示しているが、そこには設備維持活動のレベルについても取り上げられている [Cooper & Kaplan, 1991, p. 132]。
- (7)ABCが仮定するコスト・ビヘイビアの特徴とその欠陥については、[志村, 1990] を参照されたい。その論文で筆者は、欠陥の一つとして非ボリューム関連基準によっても明確に製品に配賦することのできない原価の存在について指摘したが、今回の議論は、その存在を明示したことになる。

[参考文献]

- 安達和夫稿, 「経営計画に対する直接原価計算の役立ちの限界」, 『産業経理』, 第25巻第10号, 1965年10月号, pp. 149~154。
- Cooper, Robin and Robert S. Kaplan, "How Cost Accounting Distorts Product Costs", *Management Accounting*, April 1988, pp. 20~27.
- , "Profit Priorities from Activity-Based Costing", *Harvard Business Review*, May-June 1991, pp. 130~135.
- DeCoster, Don T., Eldon L. Schafer, and Mary T. Ziebell, *Management Accounting: A Decision Emphasis*, 4th ed., John Wiley & Sons, Inc., 1988.
- Evans, Marshall K., "Profit Planning", *Harvard Business Review*, July-Aug. 1959, pp. 45~54.
- Ferrara, William L., "The Contribution Approach", *NAA Bulletin*, Dec. 1964, pp. 19~29.
- Harris, Jonathan N., "What Did We Earn Last Month?", *NACA Bulletin*, Jan. 1936, pp. 501~527.
- Heiser, Herman C., "What Can We Expect of Direct Costing as a Basis for Internal and External Reporting?", *NACA Bulletin*, July 1953, sec. 3, pp. 1546~1560.
- 伊藤博著, 『管理会計論』, 同文館, 1977年。
- Kaplan, Robert S. and Anthony A. Atkinson, *Advanced Management Accounting*, 2nd ed., Prentice-Hall, Inc., 1989.
- Knoepfel, Charles E., *Profit Engineering; Applied Economics on Making Business Profitable*, McGraw-Hill Book Co., 1933.
- 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。
- Marple, Raymond P., "Management Accounting Is Coming of Age", *Management Accounting*, July 1967, pp. 3~16.
- , "The Relative Contribution Approach to Management Reporting", *NAA Bulletin*, 1963, pp. 3~14.
- McNair, Malcolm P. and Eleanor G. May, "Pricing for Profit: a revolutionary approach to retail accounting", *Harvard Business Review*, May-June, 1957, pp. 105~122.
- Neikirk, Waldo W., "How Direct Costing Can Work for Management", *NACA Bulletin*, Jan. 1951, pp. 523~535.
- Robinson, Michael A. (editor), "Contribution Margin Analysis: No Longer Relevant/Strategic Cost management: The New Paradigm" (A Panel Presented at the 1989 Annual Meeting of the American Accounting Association), *Journal of Management Accounting Research*, Fall 1990, pp. 1~32.
- Shank, John K. and Vijay Govindarajan, *Strategic Cost Analysis; The Evolution from Managerial Accounting*, Richard D. Inc., 1989.
- Shillinglaw, Gordon, *Cost Accounting: Analysis and Control*, Richard D. Irwin, Inc., 1961.
- 志村正稿, 「活動基準原価計算に対する若干のコメント——製品意思決定に関連して——」, 『情報研究』(文教

大学情報学部), 第11号, 1990年12月, pp. 15~27。

Smith, G. E. F., "Budgeting Simplified by Separating Fixed from Fluctuating Costs", *The American Accountant*, Feb. 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, 1985年。

Weber, Charles, *The Evolution of Direct Costing*, Center for International Education and Research in Accounting, University of Illinois, 1966.