

# 直接原価計算における固定費管理

高 橋 賢

## 1. はじめに

直接原価計算は、経常的に作成する損益計算書上で変動費と固定費を区分して表示し、売上高から変動費を控除することで貢献利益を計算し、貢献利益からその期に発生した固定費を全額控除することで営業利益を計算する。このような計算構造を採るため、直接原価計算では売上高と利益が対応して推移する。また、固定費の総額を損益計算書上で確認することができる。

直接原価計算は、短期の意思決定を含む利益計画や、セグメント別の収益性分析に役立つことが広く知られている。それに加えて、固定費を一括して損益計算書上に表示するため、固定費の総額管理が容易になる、という利点もある。全部原価計算において固定費を製品に配賦してしまうと、総額が見えにくくなり、結果として思わぬ固定費の増加を招く場合がある。後述するが、直接原価計算によって固定費を「見える化」すると、そのような招かざる固定費の増大を防ぐことができる。

本稿では上記のような直接原価計算における固定費管理について論じる。まず、直接原価計算において固定費がどのように認識され、損益計算の構造が変化し、結果として直接原価計算が固定費管理についてどのようなインプリケーションを持つようになったのかということの変遷をたどる。次に、固定費の「見える化」による固定費管理の事例を紹介する。そして最後に、

固定費をその発生原因からキャパシティ・コストとしてみた場合、どのように管理することができるのか、ということについて検討する。

## 2. 直接原価計算における固定費認識の変遷

### 2.1 コスト・ビヘイビアによる分類

営業量の変化に対応して総額が比例する原価が変動費であり、営業量の変化に対して総額として一定額発生するのが固定費である。このようなコスト・ビヘイビアの特性を利益計画に活かしたツールが、損益分岐分析やCVP分析である。この関係性を初めて論文上で図示したのは、Hess (1903) であるといわれている。

この考え方を経常的な損益計算書上で展開したのが直接原価計算である。直接原価計算の始祖であるHarris (1936) の損益計算書では、変動費と固定費が分けて表示されており、売上高から変動費を控除することで gross margin above direct cost という利益、現代でいうところの貢献利益が計算されている<sup>1)</sup>。Harris (1936) の発想は、損益分岐分析における営業量（売上高）と利益の対応関係を通常の損益計算に持ち込もう、というものである。つまり、売上高が増加すれば利益も増加し、売上高が減少すれば利益も減少する、という関係性である。当時のアメリカは世界大恐慌後の不況期であり、多くの企業では工場の操業を止め、在庫を処分していたが、この状況で売上が伸びても、多額の操業度差異が発生し、増加した利益を食い潰してしまう。結果として売上高が増加

表1 マトリクス損益計算書

		正味売上高	直接原価	現金マージン	製品固定費	共通固定費控除前利益
製品A	市場A	\$ 10,000	\$ 8,000	\$ 2,000	-	
	市場B	15,000	7,000	8,000	-	
	市場C	12,000	5,000	7,000	\$ 6,000	\$ 11,000
製品B		25,000	17,000	8,000	3,000	5,000
製品C	市場A	18,000	9,000	6,000	-	
	市場B	16,000	8,000	7,000	2,000	11,000
部品		17,000	8,000	9,000		9,000
標準原価差異						<u>1,000</u>
						\$ 37,000
固定費						
	製造原価				\$ 10,000	
	技術費用				3,000	
	販売費				3,000	
	管理費				3,000	
	研究費				<u>1,000</u>	<u>20,000</u>
	営業利益					<u>\$ 17,000</u>

(出所: Chambers, 1952, p. 796)

しても利益は減少するという現象が起きてしまう<sup>2)</sup>。Harris (1936) が見ていたのはまさにこの現象である。その原因が固定費を製品に配賦していることにありと気がついた彼が考えたのが、固定費を製品に配賦しないという直接原価計算方式の損益計算書であった。

## 2.2 跡付可能性からの分類

跡付可能性という点から見ると、固定費はさらに個別固定費と共通固定費とに分類される。これは、ある原価計算対象に対してその発生が個別的に認識できるのか、共通的にしか認識できないのか、という分類である。この分類は、1950年代初頭のアメリカで見いだされるようになった。それを象徴するものとして、NACAのリサーチレポートNo. 19 (1951)に個別固定費への言及がある。この頃のアメリカは、第2次大戦後の経済復興により企業規模が大きくなっており、盛んに分権化を進めるようになっていた。個々のセグメントに対して権限

と責任が委譲され、セグメントが固有のキャパシティを持つようになったため、個別固定費が認識されるようになったのである。たとえば、Chambers (1952) は表1のような損益計算書を示している。製品毎に認識される個別固定費が、この損益計算書での「製品固定費」である。この損益計算書における「共通固定費控除前利益」は、いわゆるセグメント・マージンである。これは共通固定費を回収するための貢献利益であり、製品毎の収益力を表している。

## 2.3 管理可能性からの分類

個別固定費は、さらに管理可能性という視点からも分類される。セグメントの長にとって管理可能な管理可能個別費と管理不能な管理不能個別費である。ここでいう管理可能性とは、セグメントの長がある一定期間内にその金額に影響を及ぼすことができるかどうか、ということである。影響を及ぼすことができれば管理可能であり、影響を及ぼすことができなければ管理

不能である。この分類は、1950年代から現れた。当時のアメリカでは、M&Aによる水平的多角化が進んでおり、多角化した組織を管理するための制度として事業部制が採用されるようになった。その際、事業部制組織の業績評価において、組織と人の業績を分けて考える必要が出てきた。すなわち、事業部の業績と事業部長の業績測定尺度を区別しなければならなくなった。そこで、売上高から変動費を控除して計算された貢献利益から事業部長にとっての管理可能個別費を控除することで管理可能利益を計算する。事業部長の業績はこの管理可能利益で測定する。そして、管理可能利益から管理不能個別費を控除することで事業部の貢献利益（セグメント・マージン）を計算する。このセグメント・マージンは、組織としての事業部の業績測定尺度であり、会社全体の共通固定費の回収に貢献する利益である。その例が、Shillinglaw (1957) によって示された損益計算書である(表2)。ここで示されている「貢献利益」は、セグメント・マージンである。

このShillinglaw (1957) の論考を受け、Read (1957) は、管理可能個別費をマネジド・コスト、管理不能個別費をコミットド・コストであるとした。マネジド・コストとは、予算編成時などにセグメント長の裁量によって金額が決定される固定費であり、コミットド・コストは、過去の意思決定の結果生じる固定費である。Read (1957) がこのような考え方を導入した真意は、固定費を、事業部長の短期的な意思決定によって金額が決定できるマネジド・コストと、組織としての長期的な意思決定の結果生じるコミットド・コストを分けることによって、時間軸に従った固定費に対するより有用な分析を行おう、ということにある。

#### 2.4 直接原価計算における固定費認識の視座

以上で見てきたように、直接原価計算の枠組の中で、固定費は原価計算対象との関連性、管理可能性といった視点から細分化されてい

表2 Shillinglaw の損益計算書

売上高	\$ 760,000
変動売上原価	270,000
事業部販管費（変動費）	<u>30,000</u>
販売マージン	\$ 460,000
管理可能事業部間接費	<u>200,000</u>
管理可能利益	\$ 260,000
管理不能事業部間接費（固定費）	<u>150,000</u>
貢献利益	\$ 110,000
共通費配賦額	<u>50,000</u>
純利益（税引前）	<u>\$ 60,000</u>

（出所：Shillinglaw, 1957, p. 85）

た。その細分化と損益計算書の展開を図示したのが図1である。

この細分化には2つの視点が存在する。1つは、収益との対応においてどのような利益を計算するのか、という視点である。今ひとつは、固定費をどのように管理・計画していくのか、という視点である。前者の視点の根底にあるのは、管理のために適切な利益は何か、ということである。すなわち、セグメントそのものの利益貢献とセグメントの長の利益貢献を分けて考えるという思考である。一方、後者の視点の根底にあるのは、時間軸によって固定費の管理を変えていこうとする考え方である。すなわち、マネジド・コストは短期的な政策で管理し、コミットド・コストは設備投資のような長期的な計画によって管理していこうとする思考である。直接原価計算では固定費を製品に配賦せず、塊で見る（総額で見る）ので、このような対応が可能となるのである。次に、このような固定費を総額で管理している事例を見てみよう。

#### 3. 固定費の「見える化」による管理

直接原価計算を採用することで固定費の総額管理を行った事例として、浅田・吉川・上總 (2016) で紹介されているコマツのSVM管理をとりあげる。

2002年3月期営業損失132億円、当期純損

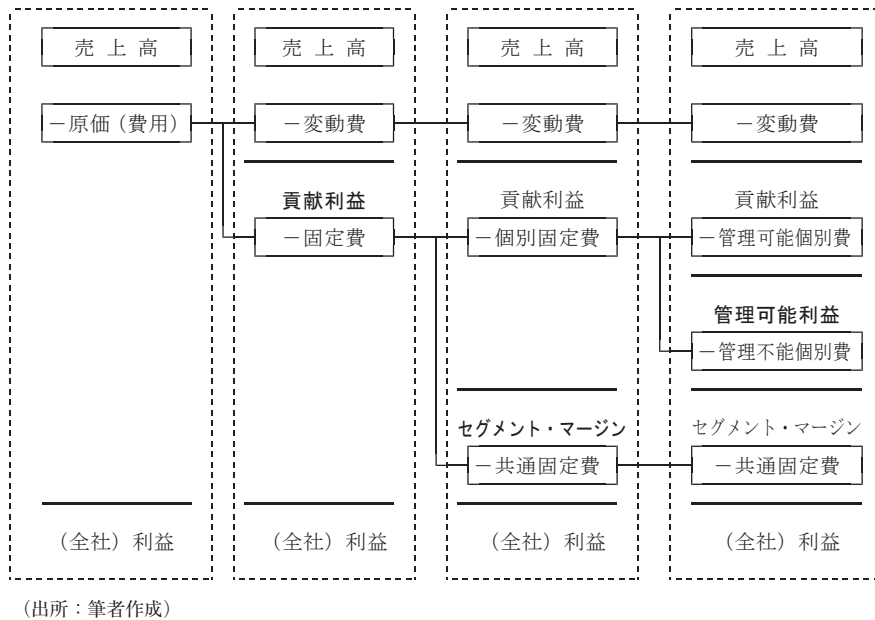


図1 固定費の細分化と損益計算書の変遷

失 806 億円となったことを契機として、当時の坂根社長がコマツの「構造改革」をスタートさせた。「成長とコストの分離」と呼ばれる成長に伴い変化しないはずの固定費を適切な水準に抑え、他方で成長へ向けた投資が積極的に行われた。この「構造改革」に際して全社的に導入されたのが SVM (Standard Variable Margin: 標準変動利益) 管理である(浅田・吉川・上總, 2016)。これは直接原価計算に他ならない。

坂根(2011)によれば、「構造改革」当時のコマツは非常に大きな問題を抱えていた。アメリカの競合他社とコマツのアメリカ工場のコスト比較をすると、生産コストはコマツの方が安い、利益で競合他社に劣っていた。その根本的な原因は「固定費」にあると考えられた。社内に蓄積されてきた「無駄な事業や業務」によってコマツは固定費が高すぎる状態にあった。事業の多角化を進め、たくさんの子会社を作ってきたが、景気が落ち込んで不採算になっても、雇用を維持するためにそうした事業を続けてき

た。それを許す体制・体質が高い固定費を生み出していたという。雇用の維持によって人件費が固定費を押し上げていたのだと推定できる。その対策として、固定費の「見える化」に取り組んだ。その一環として行われたのが、SVM 管理である。その構造は表3の通りである。

浅田・吉川・上總(2016)によれば、コマツでは SVM 管理導入以前は、固定費をすべて含めた機種別全部原価計算を行っていたという。多くの配賦基準を用いた精緻な配賦計算の元では固定費の増大に歯止めがかからなかった。売上高が増加する局面では、たとえ販売促進費や一般管理費の予算額が設定されていたとしても、それが各製品に配賦されるために、固定費が予算超過であるにもかかわらず、結果として回収されているかのような感覚に陥ってしまったという。その結果、固定費である間接費についても、まるで変動費のように増加してしまったという。そこで、固定費は変動費と分離し、固定費自体を配賦することなく総額として予算

表3 SVMの計算構造

売上高	SVC + 販売直接費	SVC	直接材料費/補助材料費/社内加工費
		販売直接費	販売に関する梱包費/運送費など
	SVM	OVC	OVC I (品質保証費用)
			OVC II (社内加工費配賦差異/予定原価差額/棚卸資産評価損益)
			OVC III (低価法等の決算処理による損益)
	CC	工場管理費/生産設備関連費/その他の管理部門費	
	営業外損益		
税引前利益			

(出所：浅田・吉川・上總，2016，157頁に一部加筆)

管理する方が望ましいと考えた。SVM管理とTQCを組み合わせて実施したことにより、経営改革が成功した。

コマツの事例が示唆してくれるのは以下の点である。固定費の精緻な配賦計算は、固定費全体の姿を見えなくしてしまい、知らず知らずのうちに固定費が増加してしまう。固定費を配賦しない直接原価計算方式を採用することにより、固定費を「見える化」し、その増大に歯止めを掛けることが可能になる。まさに、固定費を塊として見ていることの効果が現れた好例であるといえよう。

固定費を塊として「見える化」した場合、その固定費はどういう原因で発生したものか、ということが見えていると、その管理が一層効果的なものになる。そこで次に、固定費をその発生原因からキャパシティ・コストとして見た場合、その管理をどのように行うことができるのか、ということについて議論する。

#### 4. キャパシティ・コストとしての固定費の管理

##### 4.1 キャパシティ・コスト論の台頭

前述のように、1950年代頃から固定費を細分化しようという動きがあったが、それと同時に、固定費の性格をその発生原因から解明しようとする動きがあった。キャパシティ・コスト論である。これは、固定費が、生産や販売を行うための能力（キャパシティ）を維持するため

に発生するという考え方である。すなわち、生産や販売を行うための土地・建物、設備、従業員などを保持・維持していることによって固定費が発生すると考えるのである。このキャパシティ・コスト論が一般的になったのは、企業規模が大きくなり、また複雑になってきた1950年代からである<sup>3)</sup>。たとえば、Rennhack (1951) は固定費をキャパシティ・コストであると表現している。

そして1963年には、NAAが、当時の理論と実務について調査したリサーチ・レポートとして「キャパシティ・コストの会計 (Accounting for Costs of Capacity)」を刊行している。このような刊行物が出版されたということは、キャパシティ・コストの問題が当時の経営上の大きな課題の一つとして認識されていた、ということの意味している。NAA (1963) によれば、キャパシティ・コストが注目された当時の背景として、製造活動の機械化が進み、労働が固定化し、総原価におけるキャパシティ・コストの割合がかなり大きくなってきたことがあげられている。企業は巨額の資本を必要とし、労働は高度に熟練化する傾向にあった。また、製造活動以外の、販売活動のキャパシティ・コストも増加した。市場調査、広告及び販売促進に対して多額の支出がなされたためである。さらに、一般管理部門サービスは多様化し、そのキャパシティを増大させていた。研究開発活動も増加



する一方だったという。

#### 4.2 アイドル・キャパシティの問題

キャパシティやキャパシティ・コストが認識されるにつれ、それが有効に活用されずにアイドルとなったキャパシティと、それが原因で発生するコストが問題とされるようになってきた。不況期には操業度が低下し、多額のアイドル・キャパシティ・コストが発生し、経営を圧迫してしまう。そのようなアイドル・キャパシティ・コストをいかに測定し管理していくか、ということに対する様々な取組が行われるようになる。

McNair (1994) によれば、アイドル・キャパシティと隠れた浪費について発生原因別に見ると次のように分類される。

##### ①定義上発生するもの

これは、基準操業度に理論的生産能力を採用しないことによって、最初から隠されてしまう浪費である。平均操業度や予算操業度を採用する場合、理論的生産能力との差が未利用のまま隠されてしまう。

##### ②経営管理上発生するもの

これは、ボトルネックに焦点を当て損なったために発生するものである。工程の中にボトルネックが存在すれば、全体のアウトプットはその稼働量に依存してしまう。その結果、他の工程にアイドル・キャパシティが発生してしまう。これはボトルネックの管理がうまくいっていないために、発生するアイドル・キャパシティである。

##### ③技術上発生するもの

これは、原価構造が変化したために発生するものである。労働力に取って代わるような技術を導入すれば、固定費が増大する。変動費であれば、アウトプットに対応してインプットを確定できるが、固定費ではそのようにはいかない。インプットとアウトプットとが一義的に対応しないために発生する浪費である。標準原価計算では、能率だけを優先し、過剰生産を推奨す

ることになる。経営管理者はこのような無駄には気づかない。

##### ④会計上発生するもの

会計システムによって隠されているものには、標準原価の要素の中に入っているものと、全部原価計算での棚卸資産評価によって隠されてしまうもの、がある。前者は、製造間接費の配賦率の決定に用いる標準操業度の決定に関わって発生するものである。予想される浪費部分の時間は、標準の設定の際に許容額として含められる。後者の問題は、すべての原価が完成品と仕掛品の中に含まれてしまうために、浪費部分が隠されてしまう。

こういったアイドル・キャパシティにより発生するコストを測定しようとする取組は、1950年代から行われていた。たとえば、Jones (1957) は能力原価計算 (capacity costing) というものを提唱している。ここで測定されている不働能力費は、実際の生産能力を基準操業度とした場合の操業度差異である。

アイドル・キャパシティ・コストを、ABC (Activity-Based Costing) を使ってキャパシティの源泉別に測定しようとしたのが、Cooper and Kaplan (1992) である。この源泉を次の3つのタイプに分類する。①将来にわたる利用を考慮して取得された資源で、その支出が将来にわたり費用化されるもの、②リースなどのような、必要に応じて契約により資源の取得が可能なもの、③基本的な雇用レベルを維持しておくために必要な給与・人件費といったもの、の3つである。Cooper and Kaplan (1992) は、これらの資源ごとに未利用キャパシティ・コストを表示する損益計算書を提示している。

#### 4.3 キャパシティ・モデル

上記のようなアイドル・キャパシティ・コストが発生する構造を視覚的に表したのが、Klammer (1996) が示したCAM-Iモデルである。それは、図2のとおりである。

このモデルでは、アイドル・キャパシティの

理論的生産能力	アイドル (Idle)	市場性がない (Not marketable)
		オフ・リミット (Off-limits)
		市場性がある (Marketable)
	非生産的 (Non-productive)	待機 (Standby)
		浪費 (Waste)
		保全 (Maintenance)
		段取 (Setups)
	生産的 (Productive)	プロセス開発 (Process Development)
		製品開発 (Product Development)
		製品の製造 (Good Product)

(出所: Klammer, 1996, p. 17 より一部修正)

図2 CAM-Iのキャパシティ・モデル

内容を3つに分類している。

「市場性があるアイドル・キャパシティ」とは、現在は未利用であるが、アウトプットに対する市場が存在し、注文を獲得すれば利用することが可能になるキャパシティのことである。

「市場性がないアイドル・キャパシティ」とは、市場が存在しないか、または経営者がその市場には参入しないという戦略的な意思決定をした結果アイドルとなっている部分である。市場性のあるものに転換するには、追加的な投資が必要になる場合もあるため、アップグレードするか廃棄するかは、よく考えなければならない。

「オフ・リミットなアイドル・キャパシティ」とは、政府の規制、経営政策、契約等といった様々な理由で利用できないキャパシティである。具体的には、休日の確保による休止や、環境保護のための工場の停止などである。

このようにアイドル・キャパシティの内容を吟味することによって、現状で利用可能であるがアイドルとなっているキャパシティを抽出することができる。したがって、新規の設備投資を行うことなく利用できるキャパシティが把握できる。

また、Klammer (1996) によれば、この

モデルでは「生産的キャパシティ+非生産的キャパシティ+市場性があるアイドルキャパシティ」を実際生産能力 (practical capacity) としている。

高橋 (2022) でも指摘したように、このモデルには問題点がある。それは、政策や経営判断によって当初からアイドルになっているアイドルと、計画生産量と実際生産量との乖離から結果的に生じたアイドルとのそもそもの属性の違いが明確になっていないという点である。前者はいわば死蔵となっているキャパシティであり、後者は利用可能であるが結果としてアイドルとなっているキャパシティである。つまり、利用可能な市場性があるアイドル・キャパシティと製品の製造に利用されたキャパシティとの間の連続性が見えてこないのである。また、現在は死蔵となっているキャパシティも、将来的には利用可能になる場合もあり、その点でもCAM-Iのモデルはこれらの連続性が見えづらい。

この視点から、それぞれのキャパシティの項目を再検討する。「生産的キャパシティ」には、「プロセス開発」と「製品開発」が含まれている。これらのキャパシティと、「非生産的キャパシティ」は、その性質からはいわば生産準備

理論的 生産能力	不可避な 生産停止	生産準備	待機		
			浪費		
			保全		
			段取		
			プロセス開発		
			製品開発		
	実際の 生産能力	アイドル	政策によるアイドル	オフ・リミット	
				市場性がない	
		市場性があるアイドル・キャパシティ			
		製品の製造			

(出所：高橋, 2019, 51頁より一部修正)

図3 再構成したキャパシティ・モデル

のためのキャパシティであるということが出来る。これらのキャパシティと、「オフ・リミットのアイドル・キャパシティ」は、理論的生産能力からの不可避な生産停止の部分であるということが出来る。

以上を考慮に入れて再編したのが、高橋(2019)が示したモデルである。それは図3の通りである。

図3のモデルのポイントは、オフ・リミットのアイドル・キャパシティと市場性がないアイドル・キャパシティをまとめて「政策によるアイドル」としている点である。これらのアイドル・キャパシティは、広い意味で政策によってアイドルになっている部分である。前者は政府や自治体の政策、後者は経営者の経営政策(経営判断)によるものである。このうち、オフ・リミットの部分は企業にとって管理不能な部分であるが、市場性がないアイドル・キャパシティは、経営者の判断によって市場性があるアイドル・キャパシティに転換できる余地がある。

また、図3のモデルでは、市場性がないアイドル・キャパシティと市場性があるアイドル・

キャパシティを並べて表示している。これにより、市場性がないアイドル・キャパシティが経営判断によって市場性があるアイドル・キャパシティに転換された場合に、その合計が可視化できるというメリットが生じる。

市場性がないという経営陣が判断する要因として、高橋(2020)は以下の4つをあげている。①営業力の不足、②サイズの不適合、③イノベーション力の不足、④ケイパビリティの不適合である。高橋(2020)によれば、これらは独立して発生する場合もあれば、複合的に関連して発生する場合もある。

①営業力不足により既存の市場に入り込めない、また新しい販路を開拓できない、といったことから、市場に参入しない、という判断をとることによりアイドル・キャパシティが生じる。

②サイズの不適合とは、需要はあるのだけれども自社の現有のキャパシティだけでは対応できないために受注を断念しなければならないという場合である。そのために市場に参入しないという判断をすることによりアイドル・キャパシティが生じる。



③イノベーション力の不足により、新しい製品やサービスを生み出せないために市場に参入しないという判断により、アイドル・キャパシティが生じる。これはアウトプットに対するイノベーションのみならず、プロセスのイノベーションの創出力が乏しいために、キャパシティが陳腐化している状態も含んでいる。

④ケイパビリティの不適合とは、ケイパビリティが市場と不適合を起こしている場合である。さらにこれには単純にケイパビリティが不足している場合と現有のケイパビリティと市場のニーズがマッチしていない場合とがある。その結果、市場参入を断念することになり、アイドル・キャパシティが生じることになる。

これらの要因から、経営陣が市場に参入しないという意思決定をした結果、市場性がないアイドル・キャパシティが発生する。逆にいうと、これらの4つの要因から生じる問題を克服できれば、経営陣の判断は変わり、市場性がないアイドル・キャパシティは市場性があるアイドル・キャパシティに転換することができる<sup>4)</sup>。

#### 4.4 キャパシティ・モデルの応用によるアイドル・キャパシティの解消

このようなキャパシティ・モデルを応用し、季節の需要変動により生じるアイドル・キャパシティを解消しようとする試みとして、東(2022)による多角化小売業における取組があげられる。これは、各事業によって繁閑期が異なる多角化小売業において、閑散期に入りアイドル・キャパシティとなっている事業の人員を、同時期に繁忙期を迎えている事業に振り向ける、という取組である。繁忙期に合わせて従業員を雇用すると閑散期には大きなアイドル・キャパシティが生じるが、このように人的資源を繁閑期の差を利用して融通することで、大きなアイドル・キャパシティを抱えることなく、キャパシティの供給を平準化しようとするものである。これには、従業員の多能工化が必要となってくるが、東(2022)によれば、それを実

現するには、①従業員への教育への注力と②業務自体の難度を下げることで、この2点が必要であるという。

このような取組によって期待できる効果は、単にコストの削減に留まらず、次のようなものが期待できるという。それは、①報酬・処遇の改善、②優秀な人材の獲得、③業務の単純化・標準化の推進、④自動化、DXの活用促進などである。

この取組は、前述の経営陣がそのキャパシティに市場性がないと判断する要因のうち、特に「サイズの不適合」という問題を解消するものである。繁忙期の事業にとっては現有のキャパシティを超えたキャパシティを利用できるので、受注への対応ができないために市場参入を断念し、市場性がないアイドル・キャパシティが生じてしまうという事態が避けられる。

#### 5. むすび

本稿では直接原価計算における固定費管理について論じた。なによりも、直接原価計算によれば、損益計算書上で固定費の総額が見えるため、知らず知らずのうちに固定費が増加してしまうという事態を避けることができるというのが最大のメリットであろう。また、個別固定費をマネジド・コストとコミットド・コストに分類することにより、その管理について異なる時間軸と異なる組織対応ができるという点もメリットである。また、固定費はその発生原因から見るとキャパシティ・コストであることから、キャパシティの管理、とりわけアイドル・キャパシティの管理についても、直接原価計算におけるキャパシティ・コストの総額管理が有用であると思われる。

## 参考文献

- Chambers, C. R. (1952), "A Conversion to Direct Costs," *NACA Bulletin*, Vol. 33, No. 7, pp. 791-797.
- Cooper, R. and R. S. Kaplan (1992), "Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage," *Accounting Horizons*, Vol. 6, No. 3, pp. 1-13.
- Harris, J. N. (1936), "What Did We Earn Last Month?," *NACA Bulletin*, Vol. 17, No. 10, pp. 501-27.
- Hess, H. (1903), "Manufacturing: Capital, Costs and Divisions," *The Engineering Magazine*, Vol. 26, No. 3, pp. 367-379.
- Jones, R. K. (1957), "Why Not Capacity Costing?," *NAA Bulletin*, Vol. 39, No. 3, pp. 13-21.
- Klammer, T. (1996), *Capacity Measurement & Improvement: A Manager's Guide to Evaluating and Optimizing Capacity Productivity*. Chicago: Irwin.
- McNair, C. J. (1994), "Hidden Costs of Capacity," *Journal of Cost Management*, Vol. 8, No. 1, pp. 12-24.
- NAA (1963), *Accounting for Costs of Capacity, Research Report No. 39*, National Association of Accountants.
- NACA Research Report No. 19 (1951), "Assignment of Non-Manufacturing Costs," *NACA Bulletin*, Vol. 32, No. 9, pp. 1135-1173.
- Read, R. B. (1957), "Various Profit Figures and Their Significance," *NAA Bulletin*, Vol. 39, No. 1, pp. 3237.
- Rennhack, E. (1951), "More Informative Costs on the Income Statement," *NACA Bulletin*, Vol. 32, No. 8, pp. 883-892.
- Shillinglaw, G. (1957), "Guides to Internal Profit Measurement," *Harvard Business Review*, Vol. 35, No. 2, pp. 82-94.
- 浅田拓史・吉川晃史・上總康行 (2016) 「コマツの経営改革と管理会計」『原価計算研究』第40巻第2号, 154-166頁.
- 東英和 (2022) 「多角化小売業における季節需要

変動によるアイドル・キャパシティの解消：ヒューマン・リソース・シェアリングによるキャパシティ活用』『横浜国際社会科学研究所』第27巻第2号, 45-64頁.

坂根正弘 (2011) 『ダントツ経営：コマツが目指す「日本国籍グローバル企業」』日本経済新聞社.

高橋賢 (2008) 『直接原価計算論発達史：米国における史的展開と現代的意義』中央経済社.

高橋賢 (2019) 『管理会計の再構築：本質的機能とメゾ管理会計への展開』中央経済社.

高橋賢 (2020) 「ネットワーク組織におけるアイドル・キャパシティ・マネジメント」『横浜経営研究』第40巻第3・4号, 37-49頁.

高橋賢 (2022) 「21世紀の間接費管理：ネットワーク組織のキャパシティ・マネジメント」『管理会計学』第30巻第2号, 59-73頁.

## 注

- 1) Harris (1936) では、変動費・固定費ではなく、直接費・間接費という言葉が使われている。内容を見ると、変動費と直接費、固定費と間接費を同義に使っているようである。これは当時はまだ用語の定義が厳密ではなかったこと、また、Harrisの所属していた化学会社では固定費と間接費はほぼ同じ内容であることなどからこのような言葉の使い方をしていたものと推察される。
- 2) 大恐慌後の1930年代の状況の詳細については高橋 (2008) を参照されたい。
- 3) 一般的になったのは1950年代からであるが、キャパシティ・コストの考え方自体は古くからあるものである。たとえば、前述のHess (1903) においても、「すでに準備されている工場を維持するための総固定費」という表現がある。
- 4) これら4つの要因の解消については、産業クラスターや産業集積のような組織間の連携によって可能になる場合もある。その詳細については、高橋 (2020; 2022) を参照されたい。

[たかはし まさる 横浜国立大学大学院国際社会科学研究院教授]