

日本における直接原価計算の受容と展開

——1950年代から60年代を中心に——

高 橋 賢

1. はじめに

直接原価計算は、特にアメリカにおいて1950年代・60年代に大いに発展・普及した管理会計の技法の一つである。

我が国において直接原価計算が文献上初めて登場するのは、山邊教授の1952年の論文である。これは、Beckettの論文を紹介したものであった¹。以降、アメリカ、ドイツ等の直接原価計算を紹介する論文や、日本企業での実践例を紹介するもの、また直接原価計算を巡る座談会等が数多く著された。直接原価計算を紹介したごく初期の論文である松本教授の1953年の論文では、我が国における直接原価計算の導入について次のように問題を提起している。

「衆知の通り、わが国企業は原料的にも製品的にも外国に依存し、政治的に左右されやすい。従ってここでは、絶えず変化する状態に応じて適当な経営政策をたてることが、企業の運命を決するほども重要である。この点からいってこれに役立つ直接原価計算は、将来いっそう研究されなければならない新しい問題といえよう。」²

また、山下教授を司会とする座談会（1954）において、直接原価計算が注目を浴びる背景について溝口教授は次のように発言している。

「これは戦後の一般的な傾向である合理化運動に根を持っておりと考えなければならないと思うのであります。合理化の時代に直面して、そこでこれを会計的な側面において問題にすると、そこでは広義の管理的な機能を強く求めようと意識してきたわけであり、そこで従来の原価計算方式でこれを求めたときに必ずしも充分でないということが反省されて参ります。」³

¹ 山邊六郎「直接原価計算について」『企業会計』1952年3月、24-27ページ。

紹介されていたのは、次の論文である。

Beckett, J. A., "An Appraisal of Direct Costing," *NAA Bulletin*, Dec. 1951, pp. 407-415.

² 松本雅男「直接原価計算と利益計画」『産業経理』1953年8月、25ページ。

³ 山下勝治、渡辺進、久保田音二郎、溝口一雄、其阿彌猛、杉本実「座談会・ダイレクト・コストイングの問題点を衝く」『企業会計』1954年10月、102ページ。

合理化運動と直接原価計算の関係については、天野教授も1955年の論文で指摘している。企業合理化促進法に規定する原単位計算を基礎として合理化を原価数値的に把握し、原価管理的立場から内部的合理化に貢献する会計の役割として直接原価計算を提唱する。

天野恭徳「合理化問題と直接原価計算の機能」『企業会計』1955年4月。

このような意識から、わが国においても1950年代から直接原価計算の研究が進められた。その結果、実務においても採用されるようになってくる。実務での採用状況は、1961年に発表された企業経営協会の実態調査、あるいは1965年の會田教授の実態調査によってうかがい知ることができる。企業経営協会の調査では、回答232社のうち、何らかの形で直接原価計算を採用している会社が122社、會田教授の調査では、回答354社中153社が直接原価計算を採用していたという結果が出ている。

先にも述べたように、わが国における直接原価計算研究は、アメリカの研究を紹介するものが多かった。しかし、単なる無批判な輸入で終わったわけではない。日本とアメリカでは社会背景の違いから、異なる展開を見せた部分もある。特にわが国独自の展開を見せたのが、労務費の問題、個別原価計算との関係、原価管理機能に関する議論である。労務費の処理については、賃金支払い体系が欧米と異なるために生じた問題である。個別原価計算との関係は、アメリカではあまり意識された問題ではなかったが、わが国では『原価計算基準』の規定との関係もあり、議論になった問題である。原価管理機能については、その有用性について意見が二分した。

そこで本稿では、わが国における上記の問題に関する問題について、1950年から60年代にかけての議論を検討する。

2. 労務費の問題

2.1 直接労務費の変動性についての議論

日本における直接原価計算の受容に関して問題とされたのが、直接労務費の取り扱いである。アメリカと日本の賃金の支給形態の違いが、これを問題としている原因である。

たとえば、山邊教授の1954年の論文では、次のように述べられている。

「・・・我が国の、殊に終戦以来の多くの工業会社労務者に対して支払う給与は比較的少額の基本賃金に、これに数倍する種々の名義の加給金を加えたものであり、しかも後者は基本賃金に比例しない固定費である場合が非常に多い。」⁵

岩瀬氏は、実務の立場から次のように指摘する。

「・・・直接労務費等本来は比例費に属するものが日本の賃金制度では能率給のウェイトは少なく生活給的な要素が大きいいため退職金制度を含めると全く固定費と云い得るわけで、算出される限界利益も日本的意義を有した確な経営計画を立てることができる。」⁶

また、藤本氏は、次のように指摘している。

「変動原価性を論ずる場合、必要な論点の一つは、一定期間における原価総額がどうであるかの問題であるとすれば、直接作業時間を媒体とする計算擬制的な直接労務費というものよりも、むしろ単純に一定期間において発生する労務費総額というものを取り上げるべきではなか

⁴ 企業経営協会原価計算研究会「昭和36年度原価計算実態調査」【企業経営】1961年10月、41-58ページ。

會田義雄「直接原価計算の実態」【企業会計】1965年8月、132-139ページ。

⁵ 山邊六郎「境界線上に立つ直接原価計算」【産業経理】1954年4月、25ページ。

⁶ 岩瀬博彦「ダイレクト・コストングについて」【産業経理】1957年5月、107ページ。岩瀬氏は当時大日精化工業経理課長である。

ろうか。このことは常備化されつつある事業部においては申すまでもない。」⁷

わが国とアメリカの雇用形態の違いを指摘するものもあった。当時日本電気の中山氏（後に日本大学）は、1961年の論文で次のように指摘している。

「特に労務費については、職階給と能率給を基本とし、不要労働者を即日解雇できるアメリカと、そうでない日本とでは管理技術が違わなければならない。直接労務費はアメリカでは変動費であっても、日本では固定費になる。この基盤の相違を無視して、アメリカそのままの学問を展開するのはよくない。」⁸

1964年には、企業会計誌において、「直接労務費は固定費か」という論壇が組まれた。

このなかで、神馬教授は、日本の賃金体系の特質について、次のように指摘する。

「わが国企業の賃金が作業の質、量を反映した職階級、能率給制度を採用しないで、作業員の年齢、学歴、勤続年数を考慮した属人的賃金制度を採用していること及び雇用関係が欧米諸国の契約的關係によって作業員を容易に雇用、解雇しうるのにたいして、終身雇用関係を維持しているところにある。」⁹

原価計算上の賃率にたいして、「いわば賃金を直接労務費と間接労務費とに按分する手段として利用されているにすぎない」と指摘する。したがって、このような性格を持つ賃率によって計算された直接労務費は、「製品または作業に関連しての労働用役の消費対価を示すものとは言えないし、直接労務費の実相を表示するものとはならない」と指摘するのである¹⁰。

直接労務費の変動性については、次のように指摘する。

「わが国企業の賃金は固定給的賃金制度、終身雇用制を採用しているため、生産量の減少につれて容易に作業員を解雇して労務費の削減をはかることが困難な状態にあり、生産量の減少につれて直接工を解雇せず、修理、整理、整頓等の補助的作業に使用せざるをえない。したがって、直接労務費の変動現象は示されるにしても、間接労務費の増加をきたし、労務費そのものの変動性はみられず、固定的態様が示される。」¹¹

このように、日本の雇用形態や賃金の支払い形態から、直接労務費自体が固定的である場合や、直接工賃金全体が固定的になるということが指摘されているのである。

2.2 製品原価の範囲

上記のように直接労務費の固定性が議論されていたが、それを反映してか、実務において直接原価計算を採用している場合、直接労務費の処理は様々であった。それはとりもなおさず、直接原価計算における製品原価の範囲という形で現れている。

その一部を紹介すると、たとえば、コバル光機製作所では、変動費（比例費と呼んでいる）は、材料費のうちの「主要材料費」と「部分品費」、経費の中から「外注加工費」を原価計算の対象としている¹²。労務費は製品原価の中に含まれていない。

⁷ 藤本狷介「直接原価計算における若干の問題」『産業経理』1961年8月、54ページ。

藤本氏は当時三菱電機無線機製作所の総務部次長である。

⁸ 中山隆祐「キメこまかに考えるべき直接原価計算」『産業経理』1961年8月、45ページ。

⁹ 神馬駿逸「直接労務費の属性を検討する」『企業会計』1964年11月、44ページ。

¹⁰ 前掲論文、46ページ。

¹¹ 前掲論文、48ページ。

¹² 関藤祥夫「直接原価計算実施の問題点 中企業の立場から」『企業会計』1961年10月、122ページ。

一方、東海金属では、直接材料費、直接労務費以外を固定費扱いとしており、直接労務費を製品原価に加えている¹³。

一つの企業の中でも、取り扱う製品によって対応を変えている場合もある。理研工学（リコー）は、装置工業の最たるものである製紙と事務用感光紙の場合の直接原価は材料費のみとし、直接労務費は監視作業なので固定費として扱っている。一方で、カメラ、事務機といったアッセンブルタイプの製品では、直接労務費も直接原価に含めているという¹⁴。

1961年の企業経営協会の実態調査でも、労務費の扱いについては処理が分かれていることがわかる。直接原価計算を採用している122社のうち、労務費を全部固定費とすると回答した会社が52社、労務費の一部を変動費と回答した会社が57社、労務費全部を変動費とすると回答した会社が5社、となっている。

2.3 計算目的と労務費の取り扱い

1) 溝口教授の提案

直接労務費の処理について様々な議論が行われたが、この中で、直接原価計算の適用目的によって固定的な直接労務費の扱いを変えていこうとする提案がなされた。溝口教授の1957年の論文では、直接工の労務費は、利益計画の場合はピリオド・コストとし、原価管理の場合にはプロダクト・コストとすることが提案されている¹⁵。

「結論的にいえば、利益計画における品種選択という点では操業度の影響を排除したプロダクト・コストを計算することが必要であるから、たとえ直接費であっても固定費はすべてプロダクト・コストに算入すべきではないといえる。すなわち、利益計画の目的からすれば、固定費・変動費の区分の原理が第一次的な意義を持つのである。」¹⁶

「ダイレクト・コストイングをコスト・コントロールに用いるものとすれば、時としてはこれをプロダクト・コストとして扱うことが必要となる。ただし、それは個々の製品の生産量と投下された労働量（労働時間）との間に有機的な関係があり、それが計算的に測定される状態にあって、しかも賃金の支払い形態が固定給であるという場合に限られる。」¹⁷

同様の指摘は、会計学研究会での座談会（司会：黒澤清）においても佐藤精一教授によってなされている。

「たとえば組立型の工場の場合には、非常にコスト・コントロールをやかましくいうようですが、そういう場合ですと直接労務費というものを・・・変動費として扱う。」¹⁸

¹³ 土屋禎三「直接原価計算制度導入と標準原価 東海金属の場合」『企業会計』1961年10月、132ページ。

¹⁴ 山邊六郎、中島省吾、佐藤精一、堀江午治、田村健朗「座談会 直接原価計算における固定費の取り扱い」『企業会計』1962年8月、59ページ。座談会における堀江午治氏（理研工学管理部長）の発言である。

¹⁵ 溝口一雄「ダイレクト・コストイングの実施における問題点（完）」『企業会計』1957年4月、129-132ページ。

同じ主張は、10年を経た次の1967年の論文でも行われている。

溝口一雄「直接原価計算における問題点の再検討」『産業経理』1967年9月、80-85ページ。

¹⁶ 前掲論文、130ページ。

¹⁷ 前掲論文、131ページ。

¹⁸ 黒澤清、佐藤精一、中島省吾、小林健吾、宇南山英夫「『事業部制と直接原価計算』をめぐって」『企業会計』1962年10月、103ページ。

計算目的に応じて原価の区分を変えるべきであるという議論は、青木茂男教授からもなされている。

「元来直接原価計算は、主として短期の利益計画に活用されるものであることはすでに述べたごとくであるが、さらにこれを標準原価との結合をとおして、当座的なコスト・コントロールにも活用しようとするに当たっては、直接原価計算を利益計画に用いる場合と、コスト・コントロールに用いる場合とにおいて、両者の目的の違いに基づく、直接原価、期間原価の区分内容の違いは認めねばならないだろう。」¹⁹

2) 実務での実践

このような提案は、実務での実践と結びついていたのであろうか？

昭和電工では、直接原価計算の実施にあたって、固定費と変動費の区分についての議論がなされたが、その中でもっとも悩ましかったのが、労務費の扱いであった²⁰。

昭和電工の従業員は、すべて月給制で賃金が支払われている。さらに、オートメーション化が進んでいる工場と、人的労働により多く頼る工場とが混在しており、全社統一して従業員の労務費を変動費か固定費かに決定することは困難であった。そこで、当初は、オートメーション化の進んだ工場を除いて、直接労務費を原価計算表および損益計算書上の変動原価として表示することにした。これによって、原価管理がより有効に行われるであろうと考えたのである。しかし、実施してみると、この方法では、利益計画では大きな不便を感じたという。原価管理のためには、製造部門からみて労務費を直接費あるいは変動費としてみるのが有効であったが、会社全体からみると、労務費は固定費として認識される。したがって、「あらゆる目的に同時に役立つ原価というものには存在しないという事実を痛感した」²¹のである。

それゆえ、6ヶ月後、労務費はすべて固定費として表示するとともに、製造部門ごとの原価計算表の欄外に、直接労務費を一括表示するようにした。前者の処理によって利益管理が、そして後者の措置によって原価管理にも役立つようとしたのである。ただし、彼らは直接原価計算自体は、原価管理には直接寄与しないと考えている。このケース自体は、結果的に直接労務費をピリオド・コストとして扱うことになったが、それは利益計画を優先させたためである。原価管理上はプロダクト・コストとした方がよいという意識があったことが伺える。

湯浅蓄電池の場合は、直接原価計算を標準原価計算と組み合わせて原価管理に用いている。原価管理上の標準原価は、原価中心点ごとの管理規準として、作業別にまた作業対象毎に設定している。原価管理上の要請から変動費については標準原価計算制度が適用される。そこでは、月給制の労務費は、原価中心点単位にみると変動的であるため、変動費としている²²。

久保田鉄工では、直接労務費を変動費にしている。これは、賃金総額としては固定費であるけれども、直接労務費を原単位管理の対象にするためである²³。

大日本セルロイドでは、次のように考えている。

「利益計画等の目的に利用する場合には売上高または生産高により増減する費用、すなわち、

¹⁹ 青木茂男「直接原価計算の展開」『産業経理』1961年8月、43ページ。

²⁰ 中村實「当社の原価計算と直接原価計算」『産業経理』1957年5月、93-100ページ。

²¹ 前掲論文、98ページ。

²² 関口清「湯浅蓄電池の実例」青木倫太郎他『実例研究 直接原価計算』同文館、1963年、328ページ。

²³ 溝口一雄、押原祐男、佐伯文雄、宮本匡章「直接原価計算の問題点（座談会）」『企業会計』1967年3月、106ページ。この発言をした押原祐男氏は、久保田鉄工の原価管理課長であった。

金銭的に変動する費用が問題であって、直接に所要する費用であっても金銭的に変動しないものは期間原価(固定原価)として把握する方がよいのではないかと考えている。従って、当社では、時間外賃金、雑給のみを変動費と考え、製造量の増加に伴い増員された労務費は、増設に伴う設備投資と同様に、企業の経営構造の変更による期間原価の増加と考えている。」²⁴

以上から、目的によって取り扱いを変える、という溝口教授の提案は、実務上でも何らかの形で行われていたことがわかる。

3. 原価管理に対する有用性に関する議論

3.1 原価管理と直接原価計算

直接原価計算の目的として、原価管理があげられている。アメリカでは、1960年代初頭にこの機能に対して注目が集まった²⁵。

先に取り上げた企業経営協会の調査によれば、直接原価計算を採用している122社のうち、「原価管理強化のため」に採用していると答えた企業は、52社であった。また、會田教授の調査では、調査対象354社中、直接原価計算を採用していると答えた企業が153社(43%)である。そのうち、原価管理のために直接原価計算を採用すると答えている企業が99社(65%)であった。

原価管理機能については、溝口教授が1967年に行った座談会で、日本における直接原価計算の議論を次のように回顧している。

「・・・ディレクト・コストイングは日本で議論になった初期に、学会人も実務家も非常に興味を持って取り上げたんですけれども、一体ディレクト・コストイングというのは何に使うのか、その効用はどこにあるのか、ということを議論したときに、その大勢をみてみますと、コントロール面、特にコスト・コントロールにはディレクト・コストイングを取り上げる余地はない。昔から原価計算というものは進んだ会社では固定費と変動費の区分はしているし、それぞれ別個の原理によって管理するということがわかっている。今さらディレクト・コストイングということもないのではないかという意見があったのです。特にそれは学界の方が多かったのです。・・・コントロール面については殆ど見るべき研究がない。実際家の方もあまりそれに対して積極的な発言をしない。」²⁶

溝口教授はこのように回顧するが、1950年代と60年代において、研究者による原価管理機能についての研究や、実務家からの発言などがまったくなかったわけではない。前者は直接標準原価計算の研究という形で行われており、後者については実務例の紹介や、様々な座談会での実務家の発言として行われている。

²⁴ 大槻政雄「大日本セルロイドの実例」青木他、前掲書、248-249ページ。

²⁵ たとえば、1961年に発表されたNAAのResearch Report No.37では、1953年の報告書(No.23)では取り上げられていなかった原価管理の章が新たに追加されている。また、1962年には、GillespieやWrightによって、直接標準原価計算の単行本が発行されている。

NAA Research Report No. 37, *Applications of Direct Costing* (N. Y. : National Association of Accountant, 1961).

Gillespie, C., *Standard and Direct Costing* (N. J. : Prentice-Hall Inc., 1962).

Wright, W. R., *Direct Standard Costs for Decision Making and Control* (N. Y. : McGraw-Hill, 1962.)

²⁶ 溝口他、前掲論文(1967)、105ページ。

3.2 原価管理機能に対する有用性の議論

1) 直接標準原価計算の研究

直接標準原価計算が提唱された背景には、全部標準原価計算では固定費の配賦とそれが引き起こす問題を解決できないという事情があった。これはアメリカで初めて文献上で直接原価計算を提唱したHarrisの問題意識でもある。わが国における直接原価計算も、この問題を痛感したところから始まっているものも多い。

たとえば、先に紹介した山下教授司会の座談会において、住友金属工業主計課長の杉本氏は、次のように述べている。

「・・・我々が実際原価に標準原価を導入した場合に、導入当初から直接原価計算というものに対する衝動があったわけでありまして。これが前にもお話がありました固定費の配賦、この問題は標準原価で特に重要視されておりますが、原価報告書の作成の場合に固定費の配賦が一種の恣意性を持っているというところにコントロールをする立場にある人たちにどうしても納得させることができないという点で標準原価、或いは実際原価における全部原価に対する批判というものが常に念頭を去らなかつたわけでありまして。」²⁷

このような背景から、直接標準原価計算の研究が様々な形で行われた。アメリカのWright, Gillespie, NAA Research Report No. 37等を参照しながら直接標準原価計算の機能を紹介したものがあつた²⁸。また、実務家による実務例の紹介も見受けられる²⁹。

2) 実務における対応

直接原価計算が原価管理に有用であるという論調は、たとえば実務では河内氏の昭和電工の実例(1961)に次のような記述がある

「直接原価計算が、原価管理に役立つ面は大きい。直接原価計算においては、変動費と固定費との区分がその特色であり、全くとはいえないが、原価管理における管理階層との合致が見られるのである。・・・経営のトップにおいても、今迄全部原価によって、その焦点のぼかされた、設備投資の効果、新設備の操業による利益への顕現過程等に目を向け、固定費の管理(すなわち経営方針・設備計画等)の方向を見定めることができるであろう。」³⁰

青木倫太郎教授他の著書(1963)では、14社の実例が紹介されているが、その中には、帝國加工の実例として次のように述べられている。

「(直接原価計算においては-高橋注)計画原価との対比、検討が直接的に、かつ、発生した原価を責任制度との関連、すなわち、管理者各層において管理できることが、従来の全部原価計算より勝っており、かつ理解しやすく、管理効果が一層発揮できると考えるからである。

化学工業では、何段階もの仕掛品の仮定を通過して、初めて製品となるものが大部分である。

²⁷ 山下他、前掲論文、104ページ。

²⁸ 溝口一雄「ダイレクト・コストイングと標準原価計算(一)」『企業会計』1955年7月。

溝口一雄「ダイレクト・コストイングと標準原価計算(二・完)」『企業会計』1955年8月。

佐藤精一「アメリカにおける直接原価計算と標準原価制度との結合」『企業会計』1961年10月。

安達和夫「標準原価制度のあり方について-直接原価計算に関連して」『企業会計』1964年5月。

久保田音二郎「直接標準原価計算における原価管理」『会計』1964年5月。

²⁹ たとえば、次のようなものがある。

土屋禎三「直接原価計算制度導入と標準原価-東海金属の場合」『企業会計』1961年10月。

³⁰ 河内寿昭「企業実務における直接原価計算思考」『産業経理』1961年7月、55ページ。

そのような場合、原価管理上は、管理不能固定費が配賦された原価資料を与えてもあまり意味がない。その原価発生場所の管理者に、直接的に原価の動態を訴えることである。・・・原材料の合理的使用と原単位の引き下げを訴え、経済性を見いだすことに主力が注がなければならない。このような面から直接原価計算の原価管理における役割は大きい。・・・変動費原価を各工程別に、しかもその標準原価との対比における原価管理は、有効な働きをなしえるものとする。

・・・上級管理者に対しては、固定費管理の方向の認識の場ともなるのである。」³¹

旭化成工業の実例では次のように述べられている。

「固定費の管理責任が主にトップ層にあることを計算形態上明確にするとともに、限界利益と固定費の認識を出発点として、固定費管理に大きな関心を払わしめる。」³²

久保田鉄工の坪原氏は、次のように述べる。

「ディレクト・コストイングにおける原価管理というのは、あくまで変動費は原単位管理、固定費は別のテクニックなり、別の手法で管理する。そういうのが実務的にわれわれはディレクト・コストイングによる原価管理であるという風に考えているのです。」³³

3.3 原価管理機能についての疑問

1) 実務での反応

前述の會田教授の実態調査においては、直接原価計算を採用していない企業で、採用しない根拠として原価管理をあげているものが20社あるという。これについて、會田教授は、次のように述べている。

「・・・電気製品ないし自動車製造業のごとき組み立て作業形態の工場について触れたように、中間製品の製品単位当たり原価を知る必要があり、また、各工程を責任部門として設定する場合には、むしろその各工程毎の全部原価を知ることが、その工程の原価管理上、すなわち責任体制と結びつけて原価を管理する上に重要なのである。かくしてかかる組み立て工場においては、原価管理の見地からして、直接原価計算は否定的に解されるのである。」³⁴

それでは、実務での原価管理機能への疑問とは具体的にどのようなものであったのだろうか？当時日本電気の中山氏は、直接標準原価計算の原価管理機能について、全部原価計算による場合以上のものはないと懐疑的な見解を表明している。

「直接原価計算は、今さらこと新しく叫ばれているが、原価管理目的に関する限り、全部原価による標準原価制度が四十年も前から解決している直接費管理の領域についてわめき立てているに過ぎない。」³⁵

中山氏は、1964年の論文でも、舌鋒鋭く直接標準原価計算の原価管理機能について疑問を投げかける。原価管理には直接標準原価計算が便利だ、とする説が唱えられるのは、原価管理のための標準と製品棚卸評価のための標準原価との二つの存在概念が異なるものとして捕まれているためであるとする。間接費を配賦した製品原価は評価次元の原価概念であり、原価管理

³¹ 片岡博雄「帝國加工の実例」青木他、前掲書、259ページ。

³² 宮地茂信「旭化成工業の実例」青木他、前掲書、225ページ。

³³ 溝口他、前掲論文(1967)、106ページ。

³⁴ 會田、前掲論文、136ページ。

³⁵ 中山隆祐「直接原価計算と利益計画・原価管理との関係」『産業経理』1957年8月、15ページ。

次元の原価概念ではないとする。評価次元の標準原価によって原価管理まで行おうとするため、全部標準原価計算は役立たないというのは、標準原価計算を理解していないものであると指摘する³⁶。

実務家の立場として、三菱化成の経理部長である鈴木氏からは、次のような指摘があった。

「実際は全部原価による標準原価でも変動費と固定費とに分かれて把握されているのが普通であり、変動費については従来から原単位管理およびその貨幣的側面としての標準原価で十分果たしてきておりそれほど効用差はないと思う。固定費については、全部原価制の場合でも十分その管理は可能であり、全部原価制と雖も工程別計算、部門別計算が採られておれば直接原価計算で期待する程度のはできる。」³⁷

大日本セルロイドの事例でも、殊原価管理については従来の全部標準原価計算でも劣らないという指摘がある³⁸。

住友セメントの常務取締役であった秋谷氏は、次のように述べる。

「元来直接原価計算の目的はコスト・コントロールよりも利益管理、損益計算にあると見られる。なぜならば、伝統的の全部原価計算にすでに充分この機能はあったのであって、直接原価計算が製品原価を変動費で計算するという意味では、限界利益を明らかにしてこれを役立てることに眼目があるといえる。すなわち製品原価としての原価数字は、部門毎の原価数字に比しコントロールの用具としては著しく無力であることは自明の理だからである。」³⁹

2) 研究者による議論

原価管理機能に対して疑問を唱えた研究者の中に、山邊教授がいる。山邊教授は積極的にアメリカの直接原価計算を紹介してきた学者である。1955年の論文で次のように指摘する。

「そして今日でも未だに直接原価計算論者のうちにはこのこと（直接原価計算が原価管理に有効であるということ－高橋注）を信じている人がある。しかし冷静に考えれば、直接原価計算は特に原価管理に役立つとはいえない。」⁴⁰

番場教授も疑問を唱えた一人である。1956年の論文では、直接原価計算の出自とからめて次のように指摘している。

「直接原価計算はコスト・コントロールに役立つという点を強調する人がある。直接原価計算は変動費と固定費との分離を含むものであるから、直接原価計算の結果がコスト・コントロールに役立つことは当然である。しかし直接原価計算の狙いは、損益計算における限界利益の表示、利益計画への貢献という点にある。コスト・コントロールを狙いとして誕生したものではない。直接原価計算は、コスト・コントロールのための有効な用具たる標準原価制度や変動予算制度と有機的に結合する。しかし、直接原価計算制度の本質は独特の区分損益計算であり、事前損益計算たる点にある。」⁴¹

また、1961年の日本会計研究学会関東部会のシンポジウムにおいて、番場教授は次のように

³⁶ 中山隆祐「二段式直接原価計算制度」『会計』第86巻第6号、1964年12月。

³⁷ 鈴木永二「直接原価計算についての若干の疑問」『企業会計』1961年10月、120ページ。鈴木氏は当時、三菱化成の経理部長である。

³⁸ 大槻政雄「大日本セルロイドの実例」青木他、前掲書、244ページ。

³⁹ 秋谷伊織「直接原価計算方式と業績の把握について」『産業経理』1965年10月、157ページ。

⁴⁰ 山邊六郎「直接原価計算の実際」『産業経理』1955年10月、13ページ。

⁴¹ 番場嘉一郎「直接原価計算の本質－2－」『産業経理』1956年7月、43ページ。

指摘する。

「直接原価計算はコスト・コントロールを一つの目的としているという言い方をするのは間違っている、つまり、直接原価計算では変動費、固定費を分けるのですから、コスト・コントロールにまったく役立たないということは言えないのですけれども、コスト・コントロールを一つの目的として直接原価計算は存在するという言い方は避けるべきだと思う。・・・ヴァリアブル・コストというものの中に含まれている価格の要素はコントロールラブルでない。材料費にしましても、労務費にしましても、単価の面は、部門の責任者にとってはほとんどコントロールラブルではない、そういう要素をヴァリアブル・コストは含んでいるのですから、費用を固定費、変動費に分類するというだけでは、その分類が直ちにコスト・コントロールに役立つとは言えないのじゃないか。」⁴²

このような見解に対し、溝口教授は、番場教授との別の対談で次のように反論する。

「ダイレクト・コストイングはコスト・コントロールには関係がないとか、あるいはその効果がありませんとか、あるいは先生（番場教授－高橋注）自身がほかの席でおっしゃっているのですけれども、ダイレクト・コストイングがコスト・コントロールに役立つなんというのはあたりまえのことで、問題にならない、とされている。しかし、私はダイレクト・コストイングにおけるコスト・コントロールというのは問題になると思うのですよ。なぜかという、固定費、変動費の分析は昔からやっているのではない、ダイレクト・コストイングと言わなくても、標準原価計算でもそれなしにはできないので、固定費、変動費の分析はあたりまえで、今さらダイレクト・コストイングを持ち出さなくてもいいというお考えがあるようですけれども、私はその表現は正確ではないと思うからです。今、現におっしゃったけれども、利益管理的に見た固定費、変動費の区分では、コスト・コントロールの役に立たない。この目的のためには別の区分を要することが多い。他方全部原価計算的な見方で分けた変動費、固定費という分類の仕方は、ダイレクト・コストイング的なタイプの標準原価制度におけるそれと私は今までのところでは同じだと思わないのです。ダイレクト・コストイングが導入されて初めて問題になってきたものもある。ダイレクト・コストイングでは固定費に対する関心が非常に強い。その結果として少なくとも従来の標準原価制度における固・変分解と異なった厳密な区分が要求されてくることが指摘できると申し上げておきたいのです。」⁴³

この溝口教授の反論は、その当時盛んになりつつあったキャパシティ・コスト論の影響を受けているものと思われる。直接原価計算の登場は、従来からあった固定費と変動費の二分法の問題にとどまらず、固定費の中身についても吟味し、これを管理することを促すものである、と考えているのである。

3.4 原価管理を巡る議論の争点

このような議論が生まれたのはなぜだろうか？ 先に挙げた溝口教授の座談会（1967）での宮本教授の見解がそれを解くひとつの鍵になるだろう。次のように発言している。

「直接原価計算によって、原価管理の新しい考え方は出てきたかもしれませんが、技法は出

⁴² 日本原価計算研究会関東部会「直接原価計算への動向」『企業会計』1961年5月、18ページ。

⁴³ 番場嘉一郎、溝口一雄「実績計算における固定費・変動費の分類－直接原価計算の会計問題」『産業経理』1961年1月、162ページ。

てきたとは考えられないのです。」⁴⁴

直接（標準）原価計算の原価管理機能に期待する人々は、原単位管理を変動費のみに限定するということ、そして固定費を総額として管理するところに「新しい考え方」を見だし、その有用性を認めている。その一方で、原価管理機能に疑問を感じる人々は、技法的には変動費と固定費の分解ということに新しさを感じていない。全部（標準）原価計算でも固定費分解は行うからである。ことさら「新しさ」を強調することに対するアレルギー反応的なものも見受けられる。また、批判論者は、利益計画を主目的としている直接原価計算をそのまま無批判に原価管理に用いることへの警鐘を鳴らしていた、という面もみられる。

このような見解の相違は、直接原価計算自体が原価管理の役割を果たすと考えるのか、直接原価計算が原価管理を容易にすると考えるかの違いからきているものであろう。つまり、前者の立場からみると直接原価計算の原価管理機能は目新しくもなく、頼りないものと映るであろうし、後者の立場から見ると、非常に有用なものであると考えることができるであろう。

4. 個別原価計算への適用を巡る議論

4.1 個別原価計算と直接原価計算

1) 否定的な見解

議論となった問題の一つに、個別原価計算の形態をとっている場合に直接原価計算が適用できるか否かという問題があった。

個別原価計算への適用可能性については、否定的な見解としては、たとえば、天野教授の1961年の論文での次のような指摘がある。

「・・・造船業、土建業、重機械工業その他受注生産の機械器具製造業等においては製品、工事等の種類、品質、規格、仕様等が個々に異なるから、直接原価計算の適用は不可能な業態であるといわなければならない。」⁴⁵

つまり、個別原価計算を行うような業態では、直接原価計算は適用できないと指摘しているのである。

また、山邊教授も、1962年に行われた座談会で次のように指摘している。

「・・・どういう業種にこれ（直接原価計算－高橋注）が行われるのがどうかという問題ですが、・・・重電機みたいなものには適しない。重電機の大きなものは注文生産なんですね。大型の注文生産ではその必要はあまりないのですよ。こういうところでは製造に関連して利益を考えていいのですね。売上についての契約はあらかじめできていますので、生産高主義で利益を考えてよろしい。

・・・結局、利益計算における生産高主義と販売高主義という言葉が言えるならば、個別受注生産の場合には生産高主義で行くのだけれども、オートメーション化して市場生産、仕込み生産、こういう品物ではどうしても販売高主義でなければ経営は失敗する。そこで直接原価計算は後者のような業種でとられなければならない根本的な理由があるのじゃないかと思えます・・・」⁴⁶

⁴⁴ 溝口他、前掲論文（1967）、106ページ。

⁴⁵ 天野恭徳「標準直接原価計算における若干の問題点」『企業会計』1961年10月、114ページ。

山邊教授は、これよりも前の座談会では、個別原価計算に直接原価計算が適用できる旨の発言をしている⁴⁷。おそらく、利益の認識の問題に思い至ったとき、個別原価計算への適用の限界を感じたのではないかと推測される。

実務においては、個別原価計算を採用している企業で、直接原価計算の採用を躊躇していた例がある。住友機械では、次の点から躊躇するという⁴⁸。

個別注文経営では、見積書提出—受注決定の段階が最も重要であり、適正な原価見積をどのように行うか、固定費の配賦をどのように決めるのかが非常に難しい問題となる。多品種少量生産の場合、直接費に対し一定の率で固定費を配賦することは非常な冒険である。また、長納期受注品を生産する企業では、売上高は各月各期毎に大きな振幅を持って変動する。直接原価計算によれば、損益の振幅が非常に大きくなっていく。製品の中には加工度は高いが材料が少ない、あるいはその逆もあり、それぞれの限界利益には相当の開きが生じ、同じ売上高の場合でもウェイトの相違によって純損益が大きく変動する。

そして、固定費変動費の分類は実際問題として非常に困難であり、恣意的になることもある。外注がおおく、当初内作の計画が途中で外注に計画変更される場合もある。外注加工費は直接比例費として考えるか、期間費と考えるか、が問題となる。変動費として考えると、内作の場合と限界利益に大きな差が生じるし、固定費と考えることは性格からして困難である、と指摘する。

2) 肯定論

否定的な見解がある一方で、肯定的な見解を示す論者もあった。番場教授がその筆頭である。久保田教授との対談(1962)で、次のように述べている。

「個別原価計算の場合にディレクト・コストイングができないという意見を若干の人が持っているようですが、なぜそんな考え方をするかということに対して私は疑問があるんです。というのは個別原価計算では間接費の割掛をやるが、総合原価計算でも間接費の割掛をやる。これは組別総合原価計算の場合だけでなく、純粹総合原価計算の場合にも間接費の配賦をするという考え方はだいたいあるわけです。総合原価計算の場合に直接原価計算を利用すれば、間接費の中から固定費を除いた配賦率を適用します。それと同様に個別原価計算の場合にも、変動費だけの間接費がオーダー別に配賦されるということになるのです。したがってオーダー別原価は、直接費と変動費だけの間接費割掛額という形で出ます。そして内部的な組別損益計算書にはオーダー別の売上高とオーダー別原価を対照して、オーダー別の限界利益を出し、全部の固定費をそこから引くという形の計算を示すわけです。そういうわけで期間損益計算は、総合原価計算の場合とまったく同様にできるわけです。オーダー別の売価から、オーダー別に計算されている変動費要素だけの原価を差し引いて、このオーダーからは限界利益がどれだけ出ているかということを見、そしてある期間のオーダー別限界利益の合計からその期間の固定費を差し引いて、ネットの営業利益を出す。こういう計算をすればそれでいいのであって、個別原

⁴⁶ 山邊他、前掲論文(1962)、59ページ。

⁴⁷ 久保田音二郎、山邊六郎、番場嘉一郎「ドイツ・アメリカの直接原価計算(鼎談会)」『産業経理』1961年10月、198-199ページ。ここで山邊教授は、「直接原価計算は総合原価計算だけにこれは適用されるのか、あるいは総合原価計算の発展した形が直接原価計算であるというような説を述べられる相当有力な学者があるようですけれども、・・・そういうことは全然無根の事実である」と発言している。

⁴⁸ 伊東俊次「住友機械の実例」青木他前掲書、363-4ページ。

価計算には直接原価計算を用いがたいという理論的根拠はちっともないと思うのです。」⁴⁹

4.2 『原価計算基準』と直接原価計算

1) 『原価計算基準』の公開と直接原価計算

直接原価計算は個別原価計算に適用できるのか？これに関する議論に大いに影響を与えたのが、『原価計算基準』における規定である。

『原価計算基準』（以下『基準』）は、大蔵省（現財務省）の企業会計審議会の中間報告として1962年11月8日に公開された。『基準』では、「かかる実践規範として、わが国現在の企業における原価計算の慣行のうちから、一般に公正妥当と認められるところを要約して設定されたものである」とあるように、企業会計原則の一環を成すものとして公開された。

『基準』には、直接原価計算に関わる記述が少なくとも二カ所ある。まず、第1章の4(3)では、「部分原価計算は計算目的によって各種のものを計算することができるが、最も重要な部分原価は、変動直接費および変動間接費のみを集計した直接原価（変動原価）である」という部分である。今一つは、第2章第4節の30「総合原価計算における直接原価計算」において、「総合原価計算において、必要ある場合には、一期間における製造費用のうち、変動直接費および変動間接費のみを部門に集計して部門費を計算し、これに期首仕掛品を加えて完成品と期末仕掛品とにあん分して製品の直接原価を計算し、固定費を製品に集計しないことができる」という部分である。議論を呼んだのは、後者、すなわち、総合原価計算に対する適用が明記されている部分である。

2) 総合原価計算への限定の理由

鍋島教授は、『基準』における直接原価計算について次のように解説している。

「・・・たな卸資産価額を直接原価をもってすることが、一般的に、また特に税務の面から承認されるにいたっていない。したがって基準は、直接原価計算を原価計算制度とは認めていないのである。

ただ基準は、直接原価計算の方法を、一定の条件の下にはあるが、製品原価計算の中に、その一つの計算過程として取り入れている。このことは、基準の前進的特質を示す点の一つである。」⁵⁰

その一定の条件というのが、先に挙げた「総合原価計算において」という部分である。個別原価計算への適用を明示しなかったのは、会計年度末に要求される固定費調整を、指図書別に行うことが「はなはだしい経理上の手数を要する」からであるとしている⁵¹。『基準』が直接原価計算を「現段階」では総合原価計算にのみ規定しているのは、このような配慮に基づく慎重な態度によるものであろう、と解釈しているのである。

また、番場教授によれば、『基準』が総合原価計算に限定したのは、實際上直接原価計算を行っているのは総合原価計算を行う会社であること、直接原価計算への移行を考えている会社は総合原価計算を採用している会社に多いこと、個別原価計算を採用している場合は、直接

⁴⁹ 久保田音二郎他「直接原価計算の問題点研究－会計研究室」『産業経理』1962年6月、124-125ページ。

⁵⁰ 太田哲三、黒木正憲、黒澤清、鍋島達、諸井勝之助、松本雅男、飯野利夫『解説 原価計算基準』中央経済社、1963年、139ページ。

⁵¹ 前掲書、140ページ。

原価計算を利用しようという実務界からの要請が熾烈でないこと、などが指摘されている。また、会計年度末における固定費調整が技術的に複雑になることも指摘されている⁵²。

たしかに、前述の1961年の企業経営協会による実態調査では、直接原価計算を採用している企業122社中、個別原価計算を行っている会社が26社、総合原価計算を行っている会社が96社であり、個別原価計算を行っている会社での採用は相対的に少ないという結果が出ている。

3) 『基準』の規定に対する反論

こういう理由に対して、番場教授は次のように反論する。

「個別原価計算方式を適用する生産形態の企業では、直接原価計算方式を強く要望していないと云うことは、個別原価計算における直接原価計算方式を問題にしないことにとっての有力な理由になるとは考えられない。・・・総合原価計算が適用される場合にも事情によっては固定費の調整が複雑になることがあるし、個別原価計算が適用される場合でも、精密な固定費調整が容易に行われることもあるのだから、固定費調整の問題から個別原価計算における直接原価計算方式を否定することも必ずしも妥当ではない。」⁵³

さらに、固定費調整の困難さは個別原価計算の場合に限らず、組別総合原価計算の場合にも生じることを指摘し、総合原価計算にのみ直接原価計算の適用を規定した『基準』の方向性に対して疑義を唱えている⁵⁴。

『企業会計』誌では、1963年の7月号において「今月の論壇 直接原価計算の個別原価計算への適用」という特集を組んだ。これには、佐藤進教授と小林健吾教授が寄稿しているが、いずれも『基準』における直接原価計算を解釈し、個別原価計算への適用可能性を論じている。

佐藤進教授は、次のように指摘する。

「・・・原価計算が造出利益の計算を任務とするものであるならば、個別原価計算を必要とする経営においてこそ直接原価計算は一層重要であるといわなければならない。なぜなら、総合原価計算方式を適用しうる経営では、一般に、製品種類が少なく、各製品別利益も比較的容易に算出しうるのに対し、個別原価計算方式を採る工場では種類のにも量的にも多様であって指図書別に原価を算出し利益を知る必要があるからである。」⁵⁵

佐藤教授は、『基準』で示されている指図書別の原価の集計の手続きから、『基準』は指図書別直接原価を計算する必要性と重要性を認識するがゆえに間接費の配賦率を固定費と変動費に二分する方法を示したのではないかと思う。・・・『基準』は個別原価計算における直接原価計算の適用に反対するものでなく、むしろ積極的にこれを支持しているものと思われるが、

⁵² 太田哲三、中西寅雄、番場嘉一郎、山邊六郎、黒澤清、塚本孝次郎『原価計算基準詳説』同文館、1963年、91-92ページ。

同様の解説は、中西教授の次の論文でも指摘されている。

中西寅雄「原価計算基準総説」『産業経理』1962年12月、45ページ。

⁵³ 前掲書、92ページ。

⁵⁴ 前掲書、93ページ。

番場教授は、同じような批判を久保田音二郎教授との対談でも述べている。

久保田音二郎、番場嘉一郎「直接原価計算の問題点研究－会計研究室」『産業経理』1962年6月、123-125ページ。

同様の批判は、小林教授によってもなされている。

小林健吾「直接原価計算の個別原価計算への適用」『産業経理』1963年7月、21ページ。

⁵⁵ 佐藤進「直接原価計算の意義と個別原価計算への適用」『企業会計』1963年7月、26ページ。

この点について明確な表現をとらなかつたことから誤解を招いているのであろう。」⁵⁶

小林教授は、「たしかに直接原価計算は特に総合原価計算が適用されるところで発展してきたものである。しかしそれにそれ故に適用が総合原価計算に限定すべきものと考えする必要はない。個別原価計算においても各種の計算目的に有用であるならば、当然、適用されてしかるべきとい得る」と指摘する⁵⁷。固定費調整の煩雑さに関しては、「個別原価計算でも直接原価計算が要請されるならば、基準においては幸い何らの規定もないのであるから、その適用が容易となるような固定費の調整の方法を発展させて行くことが、現在必要なのではないだろうか」と指摘している⁵⁸。

4.3 議論の争点

もともと、この議論は、計算技術上の問題から、個別原価計算には直接原価計算はなじまないのではないか、という疑問から生じたものである。

何人かの論者が指摘したように、個別原価計算に直接原価計算を適用するのはたしかにクリアすべき技術的な問題があることは確かである。しかし、前述のように、相対的に少ないとはいいながら、個別原価計算を採用している企業でも直接原価計算を採用しており、各種の計算目的への有用性を認めている企業では採用されている。

個別原価計算への適用可能性を再確認することになった契機は、皮肉なことではあるが、『基準』が総合原価計算にのみ適用されると解釈されるような規定を設けたことである。これが結果として、個別原価計算に適用可能であるという議論を巻き起こすことになったのである。

5. むすび

以上の考察から、わが国ではアメリカの直接原価計算を採り入れて行くにあたって、無批判にそれを輸入したわけではないことが明らかになった。特に、直接労務費の処理について、企業毎に重視する原価計算の目的に応じて変えていたというのは、日本での導入にあたっての大きな特徴であった。

本論文では、主に直接原価計算の管理会計機能に関わる問題のみを対象としたが、特に60年代においては財務会計機能に関わる議論も大に行われた。その議論を検証することは、「会計システム」としての直接原価計算がどのような位置づけで受容されたのかを知るための手がかりになると考えられる。それについての考察は、他日を期したい。

<付記>

この論文は、一橋大学大学院商学研究科を中核とした21世紀COEプログラム（『知識・企業・イノベーションのダイナミクス』）から、研究プロジェクト経費の支給を受けて進められた研究成果の一部である。同プログラムに作られた日本企業研究センターからの経済的な支援に感謝する。

〔たかはし まさる 横浜国立大学経営学部助教授〕

〔2007年1月17日受理〕

⁵⁶ 前掲論文、28ページ。

⁵⁷ 小林、前掲論文、20ページ。

⁵⁸ 前掲論文、22ページ。