

# ハリス・コールの直接原価計算論の研究

高 橋 賢

## 1 はじめに

直接原価計算とは、原価を変動費と固定費に分解し、まず売上高から変動費を差し引いて貢献利益を計算し、そこから固定費を差し引いて営業利益を計算する損益計算の1方法である。その本質は、原価—営業量—利益の関係を正規の損益計算書上に表示することにある<sup>1)</sup>。

直接原価計算の生成に直接的に貢献した論者として、誰も異存がないのはハリスであろう。彼は1936年に、直接原価計算の最初の文献といわれている論文を発表している<sup>2)</sup>。翌1937年にコールも論文を発表したが、筆者は、彼の論文も直接原価計算の生成に直接的に貢献したと考える<sup>3)</sup>。直接原価計算生成のメルクマールを、貢献利益法の考え方を正規の損益計算で実現した、ということであると考えからでる。この意味では、筆者は、1937年に「新しいワインを古い酒びんに」という小冊子で、限界残高理論を主張したハリソンを、生成に直接的に貢献した論者とは考えない<sup>4)</sup>。なぜならば、ハリソンは、彼のいうところの限界残高（内容的には貢献利益）理論を、経常的な損益計算の枠内で行おうとしていたとは考えられないからである。彼は、「製品別、その他顧客の種類別の限界残高を知っていれば、賢明な販売促進計画が可能になる。そしてこの重要な情報は、通常の会計からは得られないが、その決定は、簡単な数学的手続きでよい。」(Harrison, p. 35)と記述していることから、限界残高の計算を、「通常の会計」すなわち正規の損益計算から切り離して行おうとしていたものと考えられる<sup>5)</sup>。マーブルも、1965

年に刊行した直接原価計算の論文集において、ハリスとコールを『パイオニア』であるとしている<sup>6)</sup>。

ハリスの所説については多くの文献で検討されている。しかし、コールの所説や、彼が直接原価計算の生成に果たした貢献については、ハリスに比べると詳しく論じられることは少ない。従来の直接原価計算発達史では、小林健吾教授の研究が有名である<sup>7)</sup>。『原価計算発達史』で、小林教授は生成に大きな貢献をした論者としてハリスとハリソンをあげている。そして、ハリスやハリソンと比較すると、重要性では劣るとはいえ、直接原価計算の生成発展に影響を与えており、無視することのできない論者の一人として、コールを位置づけている。(p. 340)『文献研究・直接原価計算』のほうでは、直接原価計算生成期における「その他の論者」としてコールをあげ、「1937年に Harrison の小冊子の一つを引用して同様な主張をした」(p. 20)と紹介している。

ハリソンとコールの関係については、次のような指摘ができる。先に論じたように、筆者は、ハリソンを直接原価計算の生成に直接的に貢献した論者の一人としては考えない。直接原価計算の生成への貢献という点では、ハリソンよりもコールの方が直接的である。また、後述するが、コールは、ハリソンの数値例をそのまま引用しているだけで、ハリソンと同様な主張を展開したとはいえない。

問題となるのは、ハリスと比較した場合の、コールの位置づけである。彼を、ハリスよりも重要性の劣るその他の論者として扱ってもよいのだろうか？

この問題を検討するために、本稿では、まず、ハリスとコールの所説を紹介・解説する。そして、彼らが直接原価計算の生成に果たした貢献について論じる。特に、コールが果たした役割について、詳しく検討する<sup>8)</sup>。

## 2 ハリスの直接原価計算

### (1) 問題提起

ハリスの論文は、ストーン製造会社の社長とコントローラーの会話から始まる。この会社は架空の会社であるが、おそらくハリスの会社で実際に起こった出来事であり、ハリス自身がこのコントローラーとおなじ経験をしたのであろう。

まず、社長は次のような疑問を投げかけた。「今月は先月よりも売上高が \$ 100,000 以上増加したのに、利益は \$ 20,000 も減少していると説明するつもりかね。」(Harris, p. 17)

この問に対し、コントローラーは次のように説明する。「今月、わが社は、販売量の半分ほどしか製造していません。その結果、製造間接費の配賦不足が利益の増加分を食いつぶし、さらに先月確保した利益にまで食い込んだのです。」(p. 17) そして社長は次のような要請をする。「生産量がどうだった、ということは、私にはどうでもいいことなんだ。私は販売量と生産量の比較を取締役達に説明するのはもううんざりなんだね。……売上高が増加すれば利益が増加し、売上高が落ちれば利益も減少するような損益計算書を作ってくれたまえ。」(pp. 17-18)

この部分から、ハリスの所説を理解するうえで重要である点が指摘できる。まず、問題の発端は、従来の原価計算システムにおける利益測定に対する疑問である。売上高と利益が対応して推移しないという現行の会計システムへの疑問から始まっている。全部原価計算における損益計算では、利益は生産量と販売量の双方から影響を受ける。社長は「生産量がどうだった、ということは、私にはどうでもいいことなんだ」といっているように、利益というものは販売活動のみから生じるものであると考えている。

そして、次に指摘できるのは、コントローラーは、売上高と利益が対応しない原因を、固定製造間接費の配賦過不足にあると考えている点である。この問題について、次の節で考察しよう。

## (2) 売上高と利益が対応しない原因

固定製造間接費の配賦過不足は、どのような場合に売上高と利益が対応しない原因となるのか。

そもそも配賦過不足とは、正常配賦率算定の基礎となる計画生産量と、実際生産量が食い違っている場合に生じる。計画生産量よりも実際生産量が多い場合、配賦超過となる。逆に、計画生産量よりも実際生産量が少ない場合、配賦不足となる。ハリスは、実際生産量と計画生産量が一致しない原因を詳しく検討している。資金計画が充分でないために、市場の需要の増減を満たすような生産計画が破られたり、市場の需要の乱高下によって生産計画が破られるという。(pp. 19-20)

ここで、標準原価計算を採用している企業の、ある2期間における損益計算を考える。ここでは、配賦不足は売上原価に含める(配賦超過は売上原価から控除する)、という会計処理をしている。この2期間は、販売量や単位当たり変動費や固定費率といったデータが同じである。第1期は計画生産量と実際生産量が等しく、配賦過不足は発生していない。第2期には、生産量を増加させた場合、固定費は配賦超過となる。配賦超過分を売上原価から差し引くことになるので、第2期の利益は第1期のそれより多く計算される。逆に、第2期に生産量を減少させた場合、固定費は配賦不足となる。配賦不足分を売上原価に加えるので、第2期の利益は第1期のそれよりも少なく計算される<sup>9)</sup>。

ハリスが論文中で示した old style (全部原価計算) の損益計算書を見ると、配賦過不足を売上原価に調整している。上で示したように、このような会計処理をしている場合には、配賦過不足が利益計算に影響を与えることになるのである。

### (3) 改善策

ハリスは、コントローラーの社長に対する提言という形を借りて、「標準製造原価から製造間接費を除く」(p. 18) という改善策を提示した。このような処理をすることによって、損益計算書では、「製造活動の如何に関わらず、売上高が増加すれば利益が増加して示され、売上高が減少すれば利益も減少して示される」(p. 18)。その損益計算書が、表1である。これを見ると、まず売上高から直接費が差し引かれて粗マージンが計算され、そこから

## (表1)

ストーン製造会社

損益計算書(新しい形式)

1935年10月

総売上高	\$359,632	100.0%
標準直接売上原価	<u>144,133</u>	<u>40.1</u>
直接原価を越える粗マージン	\$215,499	59.9
(GROSS MARGIN ABOVE DIRECT COST)		
差引:		
返品, 値引き, 現金割引,		
取引税, 為替差損, 運送費	<u>32,008</u>	<u>8.9</u>
直接原価を越える純粗マージン	183,491	<u>51.0</u>
(NET GROSS MARGIN ABOVE DIRECT COST)		
販売費:		
販売区分別販売経費	53,945	15.0
支払販売手数料	17,982	5.0
販売本部経費	<u>12,587</u>	<u>3.5</u>
販売費合計	<u>84,514</u>	<u>23.5</u>
販売マージン(MERCHANDISING MARGIN)	98,977	<u>27.5</u>
管理費:		
一般管理費	20,640	5.8
研究費	5,879	1.6
製造間接費	25,872	7.2
製造原価差異と修正	<u>2,650</u>	<u>0.7</u>
管理費合計	<u>55,041</u>	<u>15.3</u>
営業マージン(OPERATING MARGIN)	43,936	12.2
その他損失(純額)	<u>10,820</u>	<u>3.0</u>
当月利益	33,116	9.2
以前の年度損失(純額)	<u>3,750</u>	<u>1.0</u>
純利益(剰余金勘定へ)	<u>\$ 29,366</u>	<u>8.2%</u>

差引項目が控除されて純粗マージンが計算される。そして販売費が差し引かれて販売マージンが計算され、管理費が差し引かれて営業マージンが計算される。この粗マージンないし販売マージンは、貢献利益に該当する。経常的な損益計算で貢献利益の計算が行われており、これこそ直接原価計算であるといえる。

この計算を行うため、製造原価を直接費と間接費に分解する必要がある。なお、「(原価は二つに分類できるが、)その第一は、直接費である。これは、一般には変動費としてよく知られている……その第二は、間接費すなわち固定費である。」(p. 19)という記述から、彼は直接費と変動費、間接費と固定費をほぼ同義に使っている。費目・部門の列挙(pp. 26-27)とともに、「(各費目で)製造部門に賦課されるものが直接費とし知られており、『その他のすべての』という分類にあげられている部門に賦課されるものが間接費と呼ばれている」(p. 26)という指摘から、いわゆる費目別精査法で固変分解していたことがわかる。たとえば、固定費の典型的な費目である減価償却費は、すべて間接費の部門となる建物部門に集計される。列挙していた費目と、巻末の「間接費分析表」(p. 35)を比較してみると、彼は、材料費および包装費、直接労務費を直接費と考え、残りの費目を間接費であると考えていたようである。

この原価分解には問題がある。直接費と変動費、間接費と固定費を同義であるとしていながら、固定費と同義であるはずの間接費項目の中に、本当は変動費であると考えられる費目が含まれている。たとえば巻末に添付されている「間接費の分析表」において分析されている項目を列挙すると、スタッフ給料、事務員給料、支払手数料、消耗品費、保全費<sup>10)</sup>、電話・電信料金、通信費、租税、保険料、減価償却費、棚卸減耗損、賃借料、旅費、貸倒引当金、電力料、燃料費、水道代、光熱費引当金、である。(p. 35)この中には、変動費や準変動費とも考えられる費目が含まれている。また、もともと変動費と固定費の分類の曖昧さに加え、準変動費の固変分解も行われていない。これは、原価分解に費目別精査法を用いているためであろう。

彼自身、この直接原価法について次の長所をあげている。

「①正常操業度に何をとるかという論争が完全に除去されるため、標準製造原価の計算が簡単になる。

②製造原価の要素から固定製造間接費を取り除くが、このことにより、配賦の過不足の問題が永久に取り除かれることになり、また、固定製造間接費の恣意的な配分を含まない新しい標準原価に対して上級管理者の信頼が増す。

③実際製造原価の管理において非常に有用なものとなるような、標準原価計算システムが作成される。

④管理可能費予算の作成にあたり、考慮される要素として単位あたりでは変動する固定製造間接費が取り除かれる。

⑤会計に費やした金額以上のものを、経営者に還元してくれる。」(p. 23)

先に解説したような事情から、正常操業度・計画生産量の決定の問題には相当悩まされていたものと思われる。そしてその計画生産量が守られなかった結果、固定製造間接費の配賦過不足が生じ、それが利益計算を歪める原因となってしまう。こういった意味で、正常操業度の決定という非常に煩わしい問題が回避できるという点は、彼にとって非常に重要であったのである。

#### (4) ハリスの意図

ハリスの出発点は、現行の会計システムへの疑惑からであった。現行の会計システムは、測定システムとして現実を正しく描写していないのではないか？ ハリスがイメージしていた「望ましい測定システム」とは、業績を正しく反映させるべきものである、というものであったと考えられる。反映させる業績として第1に考えていたのは、販売成績であった。販売成績に応じた利益が測定されるような会計システムを構築するために、それを阻む原因となっている固定製造間接費の配賦をやめてしまうということ考えた。それは、正常操業度の決定から配賦率の算定へという手続きの流れをもつ伝統的な会計システムを、根本から変えてしまうものであった。このように、ハリスが直接原価計算を考案した目的は、望ましい測定システムの実現であったが、結果的に、経常的な損益計算に貢献利益法を組み込む形になったので

ある。

#### (5) ハリスの評価

ハリスのもっとも評価できる点は、貢献利益の計算を経常的な損益計算に組み込んだ点である。それに加えて、損益計算書の目的や、あるべき損益計算書の形を表明した点も評価される。ハリスは、損益計算書とは、業績、特に販売努力の結果を映し出すべきものである、と考えていた。そのような損益計算書を作成するために、固定製造間接費の正常配賦という手続きをやめてしまうという方法をとった。当時の会計関係者にとっては、いかに適正に固定製造間接費を配賦するか、ということが大きな問題であった。配賦という手続き自体をやめてしまうという考え方は、従来の発想を大きく転換させたものである。それが結果的に、損益計算書に貢献利益法を取り入れた形になったのである。

具体的な費目名や部門の設定例、元帳の記入法、などの会計手続きを紹介している点も、この計算法の普及という点から考えると、評価してよいものと考えられる。ハリスはこれらの功績によって、直接原価計算の生成に直接的に貢献した論者の一人として評価されるのである。

一方、ハリスの直接原価計算にはいくつかの問題点がある。

まず指摘できるのは、先でも論じたが、原価分類の曖昧さである。次に指摘できるのは、貢献利益概念の曖昧さである。この論文の段階では、貢献利益に該当するものが粗マージンなのか販売マージンなのかははっきりしない。これらの利益概念をどのように考えどのように利用するのかは、論文中では一言もふれられていない<sup>11)</sup>。彼は、提唱した直接原価計算が秘めた潜在的な役割については言及していないのである。ただし、結果的に貢献概念を経常計算に組み込んだために、その可能性を開いたという点は評価できる。

### 3 コールの直接原価計算

#### (1) 固定費への理解

コールは、『固定費の問題』という節で、次のように述べている。「固定製



造間接費の企業に与える影響を、会計担当者ないしは経営管理者、またはその両方が理解していなかったために、固定製造間接費が原因で経営が暗礁に乗り上げてしまったという事例が多いということを私は確信している。」(Kohl, p. 42)そして次のように主張する。「結局、固定費要素が経営に携わっている企業の利益に与える影響を完全に理解しているような経営管理者は、競争者に対して非常に大きなアドバンテージを持つ。この固定費が利益に与える影響への理解は、たとえ伝統や慣習を破ることになろうとも、適切な光をあててこの事実を記述するという会計部門の努力を通じて達成できるし、またそうあるべきである。」(p. 42) このように、固定費が企業経営に与える影響を正しく理解することの重要性を説き、その理解を会計が支援するべきであると主張している。

以下の節では、固定費が企業経営に与える影響を示した例を紹介する。これらは、コールがコントローラーとして実際に経験した事例である。

## (2) 固定費が与える影響の例

### ①利益測定と業績評価 (pp. 42-44)

利益があがった場合は、それに応じて追加報酬を支払うという条件で、新しい経営管理者を採用した。彼は経営を引き継いだが、前年度の業績を維持しただけであった。売上高は前年度と同一、製造原価や他の費用も同一額である。しかし、会計上では利益が増加した。契約上、彼に追加報酬を支払わなければならない。この問題に対して、コールは次のように指摘する。「もちろん、前年度と売上高と原価が同一であるというこの状況下では、現実の利益の状態は明らかに変化しない。しかし、この場合、会計上は利益が実現していることを示すのである (the accounts will show that a profit has been realized).」(p. 43) この状況が期末在庫に含まれた固定費の配賦額が原因で引き起こされるものであるということを、仮設例を使って示している<sup>12)</sup>。そして次のような疑問を投げかける。「単に生産量を増加させ会社の在庫品を増加させることによって利益を増加させたということ、新しい経営管理者の手柄にするということは、はたして合理的なことであろうか。」

(p. 44)

②工場の改廃の問題 (pp. 44-45)

庭園用のホースを製造している工場がある。価格の下落によって、ホース事業は赤字になった。そこでこの事業からの撤退を考えたのであるが、徹底的に調査した結果、次のような事実が浮かび上がってきた。「その工場はホース製造工場で他に使い道はない。我々は工場を保有しており、それに対する支払は完了している。我々が投資した資金を回収するための唯一可能な方法は、ホースの製造販売である。なぜならば、固定費は機械が動いているが止まっていようが発生し続けるからである。」(p. 44) 結局、その工場は閉鎖しないことにした。それは以下の理由による。「販売価格が変動費である労務費、材料費、そして変動間接費を越えている限りは、工場を閉鎖できない。なぜならば、変動費を越えた販売価格の貢献額が組織内で通用する純利益となるからである。」(p. 45)

③信用供与の承認 (pp. 45-47)

販売部門がとってきた注文を、顧客の信用状態が悪いという理由で与信部門が拒絶する。しかし、注文を引き受けて製造・販売しない限り、利益は生まれない。そこで経営者は、「与信部長としての君の能力を判断する場合、回収不能率ではなくて、注文をどれだけ認めたか、ということに基づいて判断しよう」(p. 46) という提案をする。注文を受け入れるか否かを考える場合、引当金がどれだけ掛けられるか、ということが問題になる。そこで、上の方針を徹底させるため、注文の性格に応じて引当金を設定し、なるべく注文を受け入れるように動機づける。この設定に固定費と変動費の分析が役立つというのである。

ここで、すでに製造済で、倉庫で出荷を待つみの製品に対する注文について考える。その製品のすべての原価を考慮にいれた場合、引当金は価格の10%しか掛けられない。この場合、注文を引き受けるのは危険であるという結論になる。しかし、その製品の原価を分析してみると、次のようなことがわかった。広告費、販売費、注文獲得費はすでに支出済であり、固定製造

間接費は注文を受け入れようが受け入れまいがかわらない。したがって、これらの原価の合計に相当する額の引当金（設例では45%）を当てることができる。このように考えると、この注文は受け入れるということになる。

この分析を行うようになった結果、「与信部長はブレーキを踏むかわりにアクセルを踏むようになった。」(p. 47)

#### ④遊休能力の利用 (pp. 48-49)

工場の遊休能力を利用して新規市場へ参入するという問題を考える。固定製造間接費等は支出済であるために、それに相当する金額を販売費や広告費に当てることができる。「そうしているうちに、顧客の認知を獲得し、暖簾を築くことができるだろう。」(p. 49)

さて、ここで、上記の事例の特徴について解説しよう。

①の問題では、全部原価計算による利益測定の変質と、それをもとにした業績評価の危険性を指摘している。

②～④の問題では、固定費は支出済で、意思決定には関連性のない原価すなわち埋没原価であると考えられている。そしてこれらの問題の解決には、差額原価収益分析的なアプローチがとられている。注文を引き受けるという意思決定を下した場合、固定費は意思決定に関連がなく、貢献利益がそのまま差額利益となる。差額利益に相当する額までは、貸倒引当金を当てたり(事例③)、販売費・広告費を当ててもよい(事例④)、と考えているのである。

#### (3) 改善策

固定費が企業経営に与える影響を例示した上で、コールはこれらの問題に対する次のような改善策を提案した。

「すべての原価計算において、すべての固定費を完全に取り除く。そのかわり、原価は直接費あるいは変動費のみを基礎として計算する、ということ提案しよう。そして、すべての固定費を一つのグループにしておくこと、そしてそのグループには、我々が普通その形態から固定費と考えるもの、減価償却費、租税、資本利子、管理費、などのようなものだけでなく、普通は

(表2)

	売上高	固定費への 貢献額	損益に対する 固定費の未回収額	
1月.	\$ 80,000	\$ 40,000	\$440,000	損失
2月	60,000	30,000	410,000	〃
3月	80,000	40,000	370,000	〃
4月	80,000	40,000	330,000	〃
5月	100,000	50,000	280,000	〃
6月	100,000	50,000	230,000	〃
7月	120,000	60,000	170,000	〃
8月	120,000	60,000	110,000	〃
9月	140,000	70,000	40,000	〃
10月	120,000	60,000	20,000	利益
11月	100,000	50,000	70,000	〃
12月	<u>100,000</u>	<u>50,000</u>	<u>120,000</u>	〃
合計	<u>\$1,200,000</u>	<u>\$600,000</u>	<u>(純) \$120,000</u>	利益

変動費とされているものであるが、我々の計画や予算編成によって、形態からでなく政策によって固定費となるものも含める、ということをさらに提案しよう。(手数料とボーナスを除く)販売費、広告費、そしてその他の計画によって決定されるすべての費目についてもこの提案をする。」(p. 49)

先に(2)で紹介した①の例から、彼が現行会計システムの利益測定の適正化というハリスと同様の問題意識から出発したことがわかる。すなわち、経常的な会計システムの改善が問題となっている。また、「すべての原価計算において」という記述からも、彼がこの提案を、経常的な損益計算で行うことを考えていたことが確認される。この記述から損益計算書の構造を推測すると、変動費あるいは直接費のみで製品原価を計算し、売上高からそれを控除して貢献利益を計算する。そして「一つのグループ」にした固定費を差し引いて営業利益を求める。以上の点から考えると、名称こそ出していない

が、これは直接原価計算である。

また、コールは、貢献利益図表的な考え方を提示している。固定費が年間 \$ 480,000 発生し、変動費は売上高の 40% であるとする。このような条件で作成された図表が表 2 である (p. 50)。月々の販売見積が立てられる。そして月次の貢献利益によって固定費が回収され、利益が実現する。

#### (4) コールの意図

コールは、固定費が企業経営にどういう影響を与えているのかを分析し、それを解決するには操業状態を改善することが必要であると考えた。そこで貢献利益分析・差額原価収益分析によって操業状態を改善するような意思決定を促し、利益を創出しようとしたのである。遊休能力が存在すれば、それを利用することによって完全操業の状態に少しでも近づけようとし、利益を創出する。貢献利益があがっている限りホースの製造を続けたり、注文を積極的にとったり、新規市場へ進出したりすることによって、操業状態を改善したい。会計数値によって、この考え方を受け入れるように、組織の人間を動かす。貸倒引当金を大きく設定して注文の受け入れを促進する。販売費・広告費を大きく設定し新市場への進出を勧める。このように、コールには、経営上の問題である固定費問題を積極的に認識し、会計システムを通じてこれを解決しようという意識がみられる。会計担当者は「フォロアーではなくリーダー」(p. 51) となるべきであるという記述が、これを裏付ける。そのために利用されたのが貢献利益法や差額原価収益分析であり、通常特殊原価調査として行われるこれらの技法を、経常的な会計システムからのデータで行うことができるようにしたのがコールの直接原価計算であったと思われる。それは同時に、やはり問題となっていた全部原価による利益測定の歪みを是正するものでもあったのである。

#### (5) コールの評価

コールの論文で評価できるのは、経常的な損益計算に貢献利益法を組み込んだハリスの理論を継承し発展させた、という点である。次の 2 点でハリスの理論を発展させたといえる。まず、ハリスが言及していなかった貢献利益

概念を、非常に明確に説明している点である。次に、やはりハリスが言及していなかった直接原価計算の経営意思決定への役立ちを、具体的に主張している点である。意思決定問題自体は、それ以前の論者も論じていたが、それを正規の会計システムと結び付けて論じたのがコールの大きな貢献である。

彼は、非常に意思決定への役立ちを強調しているのだが、ここが前述のハリソンとの大きな相違点である。ハリソンがもっぱら強調しているのは、限界残高によるセールスマン別・製品別の収益性の分析や、どこに販売努力を集中させるか、という問題である。コールにしても、販売費・広告費をどれだけかけられるか、ということを貢献利益分析で行っているが、彼の主張はそれにとどまらず、より広範囲の経営意思決定の問題への貢献利益分析の適用を主張している。また、コールが、ハリスと同様の問題意識から出発していることから、経常的な会計システムの改善を問題にしていることに、改めて注意すべきである。こういった意味で、コールは、ハリソンとは別の、独自の主張を展開したといえる<sup>13)</sup>。

問題点として指摘できるのは、損益計算書の形が示されていない点である。具体的な会計手続きも示されていない。これは直接原価計算の普及という面からみると、少々弱い点である。しかしながら、ハリスがすでにこの点は論じているので、省略したとも考えられる。ハリスの主張を前提として議論を展開していたと考えれば、重要な欠点とはいえない。

#### 4 直接原価計算生成におけるハリスとコールの貢献

ハリスとコールの直接原価計算を解説したが、ここで直接原価計算の生成における彼らの貢献を検討する。

ハリスが直接原価計算の生成において果たした最大の貢献は、貢献利益法の考え方を経常的な損益計算書に組み込んだ点である。固定製造間接費の配賦過不足が利益測定を歪めている原因であるという認識から、その原因を取り除くために正常配賦をやめてしまうという処置をとった。これは当時の原価計算発達史の流れからみると、非常に大きな発想の転換であった。このよ

うに大きく発想を転換したこと自体、評価されるべきである。

彼が論文で論じたのは、利益測定の改善だけであった。直接原価計算の積極的な活用をうたっているわけではない。そもそも貢献利益概念自体があったのかどうかも疑問である。利益測定の改善だけを主張し、そのほかの目的への積極的な活用を論じていないハリスの論文だけでは、その後の直接原価計算の普及と発展は実現しなかったかもしれない。

そこでコールの論文が大きな意味をもつ。彼の論文は、ハリスの一年後、同じNACAプレティンに掲載されている。コールは、利益測定の問題にもふれているが、どちらかという意思決定問題のほうに力点をおいている。利益測定の問題はすでにハリスによって論じられていたためであると思われる。さらに、利益測定の問題にしても、ハリスは利益測定の歪みがどのような弊害をもたらすか、ということは明確にふれていないが、コールは、全部原価計算による利益測定の歪みによって業績評価し、追加報酬を支払うことの危険性を明確に指摘している。同じ問題を論じるにしても、コールのほうがより具体的に論じているのである。このように考えていくと、コールは、ハリスと同じ問題を体験し同じような解決策をとっていたが、彼の論文を読んで、それに欠けている部分を強調した論文を著したのではないだろうか。コールが意識していなかったにしても、彼の論文は、ハリスの論文を補うような形になっていることは確かである。コールの論文により、直接原価計算には、全部原価計算による利益測定の歪みを是正するだけでなく、意思決定問題に役立つ貢献利益分析や差額原価収益分析に必要なデータを提供するという機能があることが認識されたということができる。

## 5 むすび

本稿では、直接原価計算の始祖として、ハリスとコールをとりあげ、その所説について解説し、彼らが直接原価計算の生成に対して行った貢献を検討した。

大恐慌後の1930年代に、固定製造間接費が引き起こす問題に悩まされて

いたハリスとコールは、固定製造間接費を製品に配賦しないという直接原価計算を紹介した論文を、相次いで発表した。ハリスの論文で中心的に主張されていたのは、直接原価計算による利益測定の改善であった。コールは、ハリスの問題意識を継承した上で、直接原価計算には意思決定に有用なデータを提供するという機能があることを主張した。固定製造間接費の配賦をやめてしまうという伝統的な原価計算の指向とはまったく逆の発想をとったハリスの貢献は非常に大きなものであり、評価すべきである。しかし、経常的な損益計算の中での経営意思決定への役立ちを強調したコールの主張がなかったならば、直接原価計算の機能やメリットは、正しく理解されなかったかもしれない。この意味で、直接原価計算の生成において、ハリスとともにコールの貢献も大きく評価するべきである。

ハリスによって提唱された直接原価計算は、コールによってその機能が確認され、その後の発展と普及の礎が築かれた。第二次世界大戦後、発展と普及の時代が訪れる。それについては、別の機会に検討したい。

- 1) 岡本 清『原価計算(四訂版)』国元書房, 1990年, 563-564頁。
- 2) Harris, J. N., "What Did We Earn Last Month?", *NACA Bulletin* (Jan. 1936).
- 3) Kohl, C. N., "What Is Wrong with Most Profit and Loss Statements?", *NACA Bulletin* (July 1937).
- 4) Harrison, G. C., *New Wine in Old Bottles* (G. C. Harrison, 1937).  
これは、コンサルタントとしても活躍していたハリソンが、実務家向けに配賦していたパンフレットを、一つの小冊子として自費出版したものである。この貴重な文献は、青山学院大学的小林健吾教授にコピーを頂いた。謝意を表したい。
- 5) このような、貢献利益によって販売領域の収益性を測定する、といった主張は、ハリソン以前にも1920年代のヒルガートらによって展開されており、ハリソン独自の主張ではない。(Hilgert, J. R., "Method of Controlling Distribution Costs", *The Accounting Review* (Sept. 1927).)
- 6) Marple, R. P., ed., *National Association of Accountants on Direct Costing*



(N. Y. : The Ronald Press Company, 1965).

- 7) 小林健吾『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。小林健吾『文献研究 直接原価計算』中央経済社，1981年。
  - 8) なお，本稿で引用するハリスとコールの論文は，前述のマーブル編集の論文集所収のものを使用する。したがって，本稿の引用頁は，マーブルのそれに従う。
  - 9) 棚卸資産を標準原価で評価する場合，単位当たり変動費や正常配賦率がかわらなければ，期首在庫の単位当たり原価と当期製造品の単位当たり原価は同じである。したがって，この場合，期首在庫の存在は利益に直接影響を与えない。
  - 10) ここでいう保全費は，「保全部門費」を考えていたと思われる。製造部門の保全費は，変動製造費の項目にいれているからである。
  - 11) なお，巻末に添付されている「粗マージン表」では製品別の粗マージンの一覧が，そして同じく添付されている「詳細損益計算書」では，販売マージンが国内販売地域別に表示されている。  
1946年に発表した論文では，販売マージンが貢献利益に該当する利益概念であることを暗に示唆する記述がある。
- Harris, J. N., "The Case Against Administrative Expenses in Inventories", *The Journal of Accountancy* (July 1946).
- 12) ここでコールが使用した数値例は，ハリソンの小冊子（1937）の例を引用したものである。
  - 13) コールとハリソンの詳細な比較・検討については，他日を期したい。

(一橋大学大学院博士課程)