

研究ノート

米国における直接原価計算の発展(3)

～予算管理と直接標準原価計算

高 橋 賢

1. はじめに

筆者は、先の論文でナイカークの所説を取り上げ、それが50年代以降の直接原価計算の発展方向を示唆しているということを明らかにした。そこではセグメント（事業部）というものが意識され、「責任」の概念が意識されていた。その背景として、50年代には企業の分権化が進んでいたことをストーンの調査により明らかにした¹⁾。

戦後のアメリカ経済を語る上で、どうしてもふれなければならないのは企業の集中合併の問題であろう。戦後の集中合併史は大きく三つの時期に細分化されるという。第一は1949年から55年まで、第二は1964年から68年まで、そして第三は1970年代後半から1980年までである²⁾。これらの時期の特色は、戦前のそれは水平的合併が主流であったのに対し、コングロマリットの合併がその主流を占めている点である³⁾。このような

1) 高橋 賢「米国における直接原価計算の発展(2)～ナイカークによる発展方向の示唆」『千葉大学経済研究』1996年12月、375—394ページ。

2) 萩原伸次郎「第二次大戦後の経済」岡田泰男・永田啓恭編『概説アメリカ経済史』有斐閣、1983年、250—3ページ。

3) 1955年から69年までの間に、18000件以上の合併がなされているが、その多くがコングロマリットの合併の形態をとっていたという。古川栄一『経済学入門』経林書房、1984年、45ページ。

コングロマリット的な合併にとっては、権限を委譲し、セグメント毎に計画・管理していくことが非常に重要になっていく。組織の分権化にはこのような事情があったことに留意しておくべきであろう。

先の論文でも指摘したように、50年代以降は、分権化組織の管理を支援する考え方として責任会計に注目が集まった。そして、直接原価計算がそれを具体化するツールであると考えられるようになった。そこで本稿では、予算管理と直接原価計算との統合の象徴である直接標準原価計算の50年代以降の発展について検討する。

2. 直接標準原価計算への注目

50年代以降、直接標準原価計算への注目が集まった。製造間接費の配賦額を含まないため、標準原価が安定し、信頼性が増す、という理由で全部標準原価計算から直接標準原価計算へ移行したという実務例が多々見られる⁴⁾。もともと、直接原価計算はハリスによって初めて提唱された時点から、直接「標準」原価計算であった⁵⁾。

4) たとえば、次のような論文に実務での適用例が見受けられる。

Berger, W., "A Garment Factory Applies Direct Costing," *NACA Bulletin*, Nov., 1955, pp. 362-7. (衣料品)

Sturgeon, F.W., "The Appeal of Direct Costing in a Bakery Operation", *NACA Bulletin*, Nov., 1955, pp. 368-76. (パン)

Lowe, A.M., "Direct Costing for a Rayon Manufacturer", *NACA Bulletin*, May, 1956, pp. 1119-26. (繊維)

Whisnant, L.E., "What Direct Costing Does-And Does Not Do-for a Structural Steel Fabricator", *NACA Bulletin*, May, 1956, pp. 1127-31. (建材用鉄鋼)

Swartz, E.J., "A Change to Direct Costing", *Cost and Management*, Feb., 1960, pp. 44-50. (金属加工)

5) この詳細については、次の論文を参照されたい。

高橋 賢「ハリス・コールの直接原価計算論の研究」『一橋論叢』1994年5月, 97-113ページ。

(1) 予算管理との統合

これに加えて、よく見受けられるのは、予算管理と直接原価計算が概念的によくマッチするという論調である。

ライトによれば、直接原価計算は、変動予算システムの管理的特徴をすべて備えたシステムである、としている⁶⁾。ヘイマン&ロゼンブルームは、直接標準原価計算は、変動予算と標準原価計算とをミックスしたようなシステムであるとしている⁷⁾。このような指摘は、シュローダー、ウィリアムズ、アームストロングほか多数の論者に見られる⁸⁾。

では、どのような観点から直接原価計算と予算システムが結びつきやすいと考えられていたのであろうか。

① 原価予測・利益予測

ヤングは、次のように主張する⁹⁾。

「直接原価計算から得られる情報は、全部原価計算からも追加的な統計分析によってもえることができる。しかし、直接原価計算からこの情報が得られること自体が、理解しやすさ、利用のしやすさという点からいって、メリットとなるのである。

……直接原価計算のアプローチは、経営者の考え方にマッチしてお

6) Wright, W.R., "Better Management. Control, Through Direct Costing", *The Controller*, August, 1954, pp. 355-92.

7) Heimann, L. and Rosernbloom, R.S., "Obtaining Benefits of Both Direct and Standard Costing in a Furniture Factory", *NAA Bulletin*, Feb., 1958, pp. 45-54.

8) Schroeder, W.J., Jr., "Cost Accounting for Local Cartage Company", *NACA Bulletin*, July, 1954, pp. 1440-56.

Williams, H O., "How a Hosiery Mill Compiles 'Direct' and 'Full' Costs", *NACA Bulletin*, Oct., 1954, pp. 251-9.

Armstrong, G.F., "Performance Information Through Responsibility Reporting", *NAA Bulletin*, March, 1960, pp. 89-93.

9) Young, B.J., "Direct Costing: Accounting's Contribution to Improved Management", *NACA Bulletin*, Nov., 1956, pp. 362-75.

り、理解しやすい。そのため、次のような点で有用な情報が得られる。

直接原価計算によれば、予算編成の過程で必要なCVPの関係に関する情報が容易に得られるので、生産量の選択や、生産計画の作成に役立つ。いったん固定費分解がなされると、予算編成の過程が比較的簡単なものとなる。固定費予算は安定したものになる。変動費は標準原価で予算化する。したがって、いったん販売予測や必要生産量が見積もられれば、予算編成のプロセスは、非常に短時間ですむ。この販売予測や生産量予測の変化に対して、直接原価計算による予算は、迅速に対応できる。全部標準原価計算と変動予算の組み合わせよりも有用である。」(pp. 363-5)

CVPの関係を経常的な損益計算に反映させる直接原価計算では、予算編成に必要な原価予測・利益予測が迅速に行うことができる。このような指摘は、ロウ、クリスティ、ポートマン等も行っている¹⁰⁾。

② セグメント別の計画・統制

原価を計画し、差異分析によって統制するというのは、「全部」標準原価計算を前提としたシステムでも行われていた。しかし、このようなシステムでは、原価の管理責任が明らかにならない。ライトによれば、「全部標準原価システムでは、明確な責任を割り当てることは困難であるかないしは不可能とさえいえる。……期間費用を配分してしまうと、監督者に対してその管理できない原価を課すことになってしまう」という¹¹⁾。そして、直接標準原価計算によれば、「より明快な責任会計の適用を通じて、よりよい原価管理が行われる」と指摘する。(p. 35) つまり、

10) Lowe, *op. cit.*

Cristie, J.W., "A Concrete Products Company Uses Direct Costing with Standard Costs", *NACA Bulletin*, Jan., 1957, pp. 680-90.

Portman, R.K., "Installing Direct Costing in One Division of a Company", *NACA Bulletin*, June, 1958, pp. 5-12.

11) Wright, W.R., "Direct Standard Costing-The Case of the 'X' Wire and Cable Company", *NAA Bulletin*, Nov., 1963, p. 35.

責任センターに管理可能な費目を集計して標準を設定し、責任ごとに差異を測定するために、直接標準原価計算システムが適用されるのである。貢献利益法の考え方を経常的な損益計算上で実現する直接原価計算においては、責任毎の管理可能費の集計や収益性の測定が容易に行うことができる。そこに標準原価管理の機能があれば、より強力な計画・統制ツールとなる。この点が直接標準原価計算が注目を集めることになった原動力なのである。

ライトによれば、原価計算システムの発展段階は、次のようにいえるという。(Wright, 1954, *op. cit.*, p. 355) 1910年代の原価計算のモデルは実際原価計算、1920年代モデルは標準原価計算、1930年代モデルは標準原価計算と変動予算、1940年代モデルは標準原価計算とP/V分析、そして1950年代のモデルは直接標準原価計算と変動予算であるという。そしてこれをBasic Costと呼んでいる。

このBasic Costとは、直接原価計算と標準原価計算、変動予算、P/V分析とを統合したものであり、最新のモデルであるという。

「操業度差異に起因するP/V関係への混乱や歪曲が一掃されるため、直接原価計算はよりよいマネジメント・コントロールを保証する。このシステムにおいては、P/V関係のデータが経常的な財務諸表からえられる。そして、この統合システムには、変動予算のすべての管理的特徴が含まれている。

……このシステムでは、原価センターは、差異を責任ごとに表示するために、管理責任ごとに設定される。

固定費と変動費は分離されている。損益計算書上、変動費のみが製品原価としてチャージされる一方、固定費は期間費用としてチャージされる。このように、このシステムでは、利益計画と政策的意思決定が、ひとつの観点から見られる。」(p. 355)

これらの指摘から、直接原価計算において経常的に行われている変動

費と固定費の分解が、予算管理の考え方、特に変動予算の考え方とマッチするものであると考えられていたことがわかる。そして、変動費の計画・統制に関しては、標準原価の適用が考えられていた。つまり、直接「標準」原価計算の適用が前提となっていたのである。ライトが「(直接標準原価計算によれば) 全部標準原価計算において報告される差異と、変動予算の下で報告される差異との間の不一致を取り除くことができる」と指摘していることから、それは裏付けられる。(Wright, 1963, *op. cit.*, p. 35)

(2) 直接標準原価計算への移行による予算管理の改善例

直接標準原価計算が予算管理に対してどういう効果を持っているのか。

オーエンスJrの紹介した事例では、全部原価計算を前提とした予算管理システムから、直接原価計算を前提とした予算管理システムへの移行の例が示されている¹²⁾。

X出版では、会社の規模の拡大に対応するために、予算管理システムの導入を検討した。そこで導入したのが、全部原価計算を前提とした予算管理システムであった。このシステムには次のような欠点があった。

(pp. 59-60)

- ① 財務諸表が経営管理者、とりわけ部門長のニーズを満たさない。
- ② 部門長が自分の部門の費用の約 1 / 3 を無視してしまった。この無視された費用は、配賦されてきた費用であり、彼らの管理不能なものであった。彼らは、すでに管理できないすべての固定費やその他の費用に対して（その責任を）うまく言い逃れていた。その結果として、管理可能な費目に対してまでも適切な注意を向けなくなっ

12) Owens, V.C., Jr., "A Magazine Publisher's Adoption of Budgeting and Direct Costing", *NAA Bulletin*, Nov., 1958, pp. 57-64.

た。

- ③ 部門ごとの予算管理の範囲が、広くなりすぎた。
- ④ 会計カードシステムが、企業の激しい成長にとって不適切であることがわかった。
- ⑤ 月次決算が遅すぎて、経営管理者のニーズを効果的に満たせなかった。

このような欠点の中でも、特に①②③を克服するため、直接原価計算を導入した¹³⁾。最初のシステムの最大の欠点であった、部門への共通費の配賦による管理不能費の混入が克服された。また、CVPの関係を容易に把握できるため、利益計画が容易になったという。

それでは、予算管理と直接標準原価計算とは、システム上どのように結びつくのか。次にひとつの事例を検討する。

3. 予算管理と直接標準原価計算の統合例

1953年のロングネッカーの論文では、JCF社というガラス・コンテナ（瓶）を製造している会社の事例が紹介されている¹⁴⁾。

この会社は、非常に巨額な固定費を有している。そして、非常に熾烈な価格競争に直面している。また、月次の販売量と製造量に相当の差がある。全部原価計算では、これによって発生する操業度差異が、報告される利益に大きな変動をもたらす。

13) オーエンス自身は指摘していないが、直接原価計算によれば製造間接費の配賦計算が回避されるため、⑤の問題も克服される。これは他の事例でも指摘されており、「情報の遅れが致命的となる」衣料業で直接原価計算が採用された例が次の論文で紹介されている。

Berger, *op. cit.*

14) Longenecker, R.E., "Direct Costing in a Glass Container Plant", *NACA Bulletin*, June, 1953, pp. 1280-96.

このような状況から、この会社では、利益管理と報告手続の改善の手段として、直接原価計算の採用を考えたという。

利益計画を立てるには、販売予測、直接標準原価、製造・販売・管理費の予算が必要となってくるという。以下、その手続を解説する。

(1) 販売予測 (pp. 1282-3)

販売予測は、販売部長主導で作成される。基礎情報は、フィールド・レポートという販売地域別・顧客市場別のレポートからえられる。

予測された売価に、予測販売単位数を掛け合わせて売上高の予測を立てる。この情報は、顧客市場別に要約され、月次の予測と、6ヶ月間の予測が立てられる。これは、次に立てられる各計画の基礎となるものである。ちなみに、この企業の場合、顧客市場とは、コンテナが使用される最終製品（ビール、酒、ジュース、食品など）によって分類されるという。

(2) 利益予測 (p. 1283)

販売予測が経営者に承認されると、利益予測の作成にとりかかる。販売予測は総額 (gross) なので、正味額にするために、輸送費と現金割引を差し引く。損益計算書は次の通りである。(p. 1282)

地域別の輸送費は、地域別の販売量予測によって決まる。

利益予測の第2段階は、予測販売量に対する直接費の決定である。これは、直接原価標準を使用することで達成される¹⁵⁾。直接原価標準は、関係部門によって、各製品ごとに原材料費と賃率によって設定される。たとえば、購入材料費標準は購買部門で設定する。

原価標準は、営業量に正比例する原価のみで設定される。これは、管

15) ここでいう直接原価標準とは、単位あたりの直接標準原価の意味である。

損益計算書

1953年1月

	実際額		予測額	
	対売上高%		対売上高%	
販売量	90,000		80,000	
平均売価	4		4.38	
売上高	\$ 360,000		\$ 350,000	
輸送費	21,000		20,000	
現金割引	<u>3,000</u>		<u>3,000</u>	
正味売上高	336,000	100	327,000	100
直接標準売上原価	197,000	58.6	190,000	58.1
直接原価差異	<u>3,000</u>	<u>.9</u>	<u>—</u>	<u>—</u>
直接実際売上原価	194,000	57.7	190,000	58.1
限界利益	142,000	42.3	137,000	41.9
期間製造原価	80,000	23.8	79,000	24.1
販売費	15,000	4.5	15,000	4.6
管理費	<u>10,000</u>	<u>3.0</u>	<u>10,000</u>	<u>3.1</u>
税引前利益	<u>\$ 37,000</u>	<u>11.0</u>	<u>\$ 33,000</u>	<u>10.1</u>
利益差異	\$ 4,000			
原因 (due to) :				
販売量差異	3,800			
ミックス差異	(1,800)			
製造能率	1,000			
材料価格差異	1,000			
その他	—			

理ツールとしての観点から重要である。また、原価標準は個々の製品ごとにたてられる。これは、製品（瓶）は種類によって重さ、大きさ、形、色などが異なるために、製品タイプによって原価が大きく異なるためであるという。

正味売上高から直接標準原価を差し引いた残高は、固定費を回収し、

グロスあたり直接標準原価表

53年1月1日 No.240 色 琥珀 機械タイプ I.S. 5

顧客 ブーズ社 (フィラデルフィア)

銘柄 酒用瓶 レジスター No.7963

カートンナンバー&スタイル 4607-1 スタイルA

加工スピード/分 40瓶 瓶重量 20オンス

1時間当たりの包装重量 15グロス

	基準	基準量	材料費		労務費		費用		直接費
			単価	額	賃率	額	率	額	
ガラス	Cwt	180	0.70	1.26			0.06	0.11	
形成：業務番号10	時間	0.068			1.75	0.12	2.00	0.13	
選別&包装：業務番号11	時間	0.066			3.60	0.24	0.80	0.05	
カートン輸送：業務番号12	M	12	201.00	2.41	16.00	0.19	9.00	0.10	
倉庫：業務番号13	Cwt	180			0.07	0.13	0.02	0.04	
商標								0.02	
棚卸資産	重量			3.67		0.68		0.45	4.30
発送：業務番号14	Cwt	204			0.09	0.18	0.01	0.02	
直接費合計				3.67		0.86		0.47	5.00
販売価格 (総額)									9.50
輸送費&割引									0.60
正味売上高									8.90
グロスあたり貢献利益									3.90
貢献利益率									43.8
時間あたり貢献利益									58.5

利益を作り出すものである。直接標準原価表は次の通りである¹⁶⁾。(p. 1284)

16) 図表中、Cwtとあるのは、1,000ポンドである。また、Mは1,000の略である。たとえば、ガラスの原価は、次のように計算される。基準量はポンドであり、材料費単価は1,000ポンド当たりである。したがって材料費は、 $180 \times 0.70 \times 0.001 = 1.26$ である。他の要素もこのようにして計算される。

(3) 期間費用の予算化 (pp. 1285-8)

次に必要な段階は、固定費の領域である。JCFでは、これを「製造期間費 (manufacturing period expense)」と呼んでいる。固定費予算は、費用の発生源ごとに作成される。この予算は、いわゆる実査法 (多桁型) 予算である。操業度レベルごとに段階的に固定費が計画されている。(p. 1286)

この源泉別予算は、industrial engineerと、現場の職長の共同で作成し、異なる活動レベルで発生する間接費の決定ができる尺度を提供するために、十分に詳細に作られる。追加的な許容額が必要となる活動レベルの分岐点については、様々なレベルの範囲が最終的に決定される前に、慎重な研究がなされるという。

次の図表は、個々の源泉別予算を要約したものである。表の左側の業務予算では、職長なり監督者に与えられた必要な権限の中での管理可能

期間費用予算 (allowances) : 間接労務費

業務番号11 : 選別と包装

活動レベル	50—75% =機械 5—8 台 =3960—5940機械時間			76—90% = 9—11台 =5941—7128機械時間		
必要労働力	管理者	保守係	合 計	管理者	保守係	合 計
シフトあたりの工員数	1	1.5		1	2	
シフト数	3	3		3	3	
月次作業時間	520	1080		520	1400	
賃率 (／時)	1.15	1.30		1.15	1.30	
予算額	\$ 600	\$ 1400	\$ 2000	\$ 600	\$ 1800	\$ 2300
	91—100% = 11台 =7129—7920機械時間					
活動レベル	76—90%の場合と同額					

月次製造費予算 業務番号11番：選別 & 包装					月次期間製造原価予算 (工場全体)		
期 間 費 用							
発生源	直接費	50—75%	76—90%	91-100%	50—75%	76—90%	91-100%
給料		—	—	—	\$ 17,000	\$ 17,000	\$ 17,400
間接労務費		\$ 2,000	\$ 2,300	\$ 2,300	6,000	7,300	7,300
シフト替え	\$ 2,000	80	100	100	100	100	100
福利費		500	500	500	3,000	3,000	3,000
消耗品費		200	200	200	800	900	1,000
保全労務費		1,900	1,900	2,000	11,000	11,000	11,400
保全労務費		1,300	1,370	1,570	5,000	5,400	5,500
燃料費		—	—	—	8,600	8,600	8,600
購入動力費		—	—	—	1,600	1,700	1,700
減価償却費		—	—	—	22,500	22,500	22,500
保険料		—	—	—	1,200	1,200	1,200
法人税		—	—	—	900	900	900
賞与手当	<u>4,300</u>	<u>220</u>	<u>230</u>	<u>230</u>	<u>1,300</u>	<u>1,400</u>	<u>1,400</u>
合計	\$ 6,300	\$ 6,200	\$ 6,600	\$ 6,900	\$ 79,000	\$ 81,000	\$ 82,000
活動単位	機械時間						
100%活動レベル	7920						
直接費率	0.80						

な費目のみが含まれている。

(4) 販売費・管理費の予算 (pp. 1288-9)

販売費・管理費も、期間費用であると認識されている。そして、製造固定費と同じように源泉別に予算化されるという。具体的なフォームは示されていない。

(5) 差異の研究 (pp. 1289-91)

実績の記録は、予測が達成される場合に業績への責任が必要な業務エリアを明らかにするようなツールとなるように、設計されるという。

もっとも重要な報告書は損益計算書であるが、このもっとも重要な特徴は、予測からの差異を記録している点である。この分析的な報告書は、十分な収益の達成のために必要な要素にトップマネジメントの注意を向けさせるとしている。

「直接原価計算は、貢献利益率を強調する。そして、直接原価計算からえられる貢献利益率は、売上高の変化による利益の変化を迅速に把握できるような適応性の高いツールである。全部原価計算においても貢献利益率は算定できるが、会計期間中に製造量と販売量が正確に確定できない限り、それによる分析は効果的なものとはならない。しかし、そのように確定できるという状況は希である。」(p. 1290)

製品ミックス差異は、売上高に対する直接原価比率の実績と予測の差異に実際販売量を掛けることで求められる。製品ミックスは、多品種の製品を抱えているこの企業にとって重要な問題であり、販売部門が第一に研究している課題であるという。

(6) 直接標準原価の差異分析 (pp. 1291-3)

製造原価の統制のための一番主要な報告書は、「製造原価報告書」である。左側が個々の職長のレポートである。右側は工場全体のものである。(p. 1290)

直接原価の差異と期間費用の実際発生額はこの報告書から損益計算書へ転記される。直接原価の差異と期間費用のgainないしlossは、損益計算書上に、総額で製造能率として反映される。ここに出されている例で考えると、「選別と包装」の職長は、労働力と材料の消費能率を改善しなけ

製造原価報告書
1953年 1 月
業務番号11：選別 & 包装

			工 場 全 体	
	実 績	予 算	実 績	予 算
仕掛品直接標準原価			\$ 215,000	\$ 215,000
購入差異			<u>1,000</u>	
直接原価差異				
直接労務費	\$ (200)		500	
材料費	(500)		300	
生産性	—		1,000	
重量	—		(900)	
直接経費	<u>200</u>		<u>1,100</u>	
直接原価差異合計	(500)		2,000	
仕掛品直接実際原価			212,000	
期間費用				
給料	—	—	17,500	17,000
間接労務費	1,800	\$ 2,000	5,800	6,000
保全費	3,600	3,200	16,700	16,000
燃料, 水道, 動力	—	—	10,200	10,200
減価償却費, 保険, 税金	—	—	24,600	24,600
その他	<u>900</u>	<u>1,000</u>	<u>5,200</u>	<u>5,200</u>
期間費用合計	\$ 6,300	\$ 6,200	\$ 80,000	\$ 79,000
製造原価合計	—	—	\$ 292,000	\$ 294,000

ればならない。全体としては、製造部長は、重量差異と給与と保全費の超過に注意を向けなければならない。

直接原価の差異の計算方法は、従来の方法とさして変わらない。この企業の特色といえば、生産性 (productivity) 差異と重量 (weight) 差異を計算している点である。原価分析表 (差異分析表) を次にあげておく。
 (p. 1294)

原価分析表

瓶番号240

正味売価：\$8.90 (カートンあたり1ダース包装されている)

	原価標準	実際単価	単位あたり差異	差異合計
生産量				5,000
製造業績				
機械タイプ	IS-5	IS-5		
加工速度/分	40	42		
包装率 (%)	90	91		
包装数/時	15	15.9		
原価率/時	\$8.15	\$8.15		
原価率/グロス	0.54	0.51	0.03	\$150
瓶重量 (ポンド)	180	175		
カートン重量当たりのガラス原価	\$0.70	\$0.70		
グロス当たりのガラス原価	1.26	1.23	0.03	150
カートン原価/M	\$201	\$198		
カートン原価/グロス	2.41	2.37	0.04	200
その他の直接費	0.79	0.79		
直接費合計 (標準)	\$5.00	\$4.90	0.10	\$500
貢献利益率	43.8%	44.9%		
限界利益				
グロス当たり	\$3.90	\$4.00		
機械時間当たり	58.50	63.60		

この種の原価分析は、二つの目的を満たす。製造部長は、製造上注意を要する製品（瓶）を確定することができる。一方で、販売部長は、あるマーケットでもっとも収益性の高い製品ミックスを決定する手懸かりがえられる。

(7) 直接原価の明瞭性 (pp. 1293-4)

報告書を直接原価ベースで作成することの価値は、管理することがで

きる原価に光を当てることであるとしている。

(8) 事例の評価

この例では、販売予測(予算)、利益予測、製造間接費予算、販管費予算、といった体系的予算の立案と、差異分析による統制のプロセスが紹介されている。変動費については標準原価で計画・統制し、固定費については源泉別の実査法予算による計画・統制が行われている¹⁷⁾。体系的に予算管理と直接標準原価計算が結びついていることを示す格好の例である。ナイカークによって示唆された直接標準原価計算と予算管理の結合は、1950年代半ばには体系的に行われていたことがわかる。

4. 責任会計と直接標準原価計算

本稿の冒頭でもいくつか引用したが、50年代から60年代にかけて直接標準原価計算に関する研究を精力的に行っていた論者の一人がライトである。その成果を総論的にまとめたのが、1962年の著書である¹⁸⁾。「直接標準原価計算」をメインテーマにした著書としては非常によくまとまったものであり、啓蒙的価値のある著作である。

その内容は、CVP関係の解説や、直接標準原価計算への移行、責任会計、各費目の原価標準の設定、直接標準製品原価の設定、利益計画、経営管理者への報告、価格決定、意思決定への応用、という風に、包括的

17) 固定費を実査法予算で管理している例は、たとえばドナークにも見受けられる。

Donachie, R.J., "Converting to and Using Direct Costing", *NAA Bulletin*, March, 1959, p. 25.

18) Wright, W.R., *Direct Standard Costing for Decision Making and Control* (New York: McGraw-Hill Co., 1962).

本書は、小林健吾教授の言葉を借りれば、「直接原価計算の総論的な書物としては疑問な点が少なく、もっとも優れている」書物であるという。(小林健吾『文献研究・直接原価計算』中央経済社、1981年、163ページ。)

かつ体系的に直接標準原価計算を論じている。

ライトは直接原価計算の有用性について、次のように主張する。

「期間原価が大きく、在庫水準が大きく変動するような企業では、直接原価計算のみが健全な意思決定や統制のために十分に正確な期間損益計算書を提供するのである。

…… (直接原価計算によれば：高橋注) 直接原価と期間原価を明確に分類するため、価格・原価・営業量 (price-cost-volume) の相関関係が明瞭になる。」 (Wright, 1962, p. 30)

そして、直接標準原価計算の本質は、「統制のための標準原価計算と変動予算、利益計画と意思決定のための直接原価計算を統合したシステムである」としている。(p. 35)

この立場は以後も変わらず、1967年の論文においても、直接標準原価計算のシステムとしての性格を、次のように捉えている¹⁹⁾。

「直接原価計算を標準原価計算や変動予算の概念に適用することは、期間原価を製品原価票からのぞき、直接毎期の損益に課すことによって達成された。この簡単な変更は、責任会計、変動予算、標準原価計算、意思決定のための限界分析、利益計画、といった技法を統合したシステムを作り上げることになる。」 (Wright, 1967, p. 42)

(1) 責任会計との連携

上でもふれたが、ライトはその著書の中で、「責任会計」に1章割いている。彼がここで問題にしている責任は、原価責任である。原価を統制するために責任を割り当てる、という記述からわかる。(Wright, 1962, *op. cit.*, p. 51)

19) Wright, W.R., "Use of Standard Direct Costing", *NAA Management Accounting*, Jan., 1967, pp. 39-46.

そこで彼は、ハリソンの標準原価計算における製造部門毎の責任会計にふれている。補助部門費や製造間接費を責任単位である製造部門へ配賦する点をあげ、これは職長の管理不能な費用を配賦してしまうことになるので、責任の割当を弱くするものであると批判している。(p. 52) その上で、管理不能費を配賦しない直接標準原価計算システムこそが、責任会計に対する健全かつ基本的な枠組みを提供するものであるとしている。(p. 53)

責任会計では、責任と権限のkeymanへの割当が問題となるが、その根幹をなすのが、原価の分類であると捉えている。彼がここで問題にしている責任は原価責任であり、割り当てる原価をどう決定するか、ということが重要であると考えているのである。

まず、費目別に変動費と固定費を分類する、いわゆる費目別精査法を行う。問題となるのは、彼がmixed costsと呼ぶ、準変動費の分解である。分解の方法として4つの方法をあげる。(p. 59) ①見積法、②数学的方法、③グラフ法、④最小自乗法、である²⁰⁾。③はよりよい基本データさえあれば、もっとも実務的な方法であり、④はもっとも正確な方法だが、データの中に異常値があると、結果がゆがんでしまうという。また、計算が複雑で、時間を消費してしまう。(pp. 62-4) 設例による原価分解の解説自体は特に目新しいものではないが、原価責任を適切に割り当てることにライトが腐心していたことがわかる。

(2) 直接標準原価計算の構造

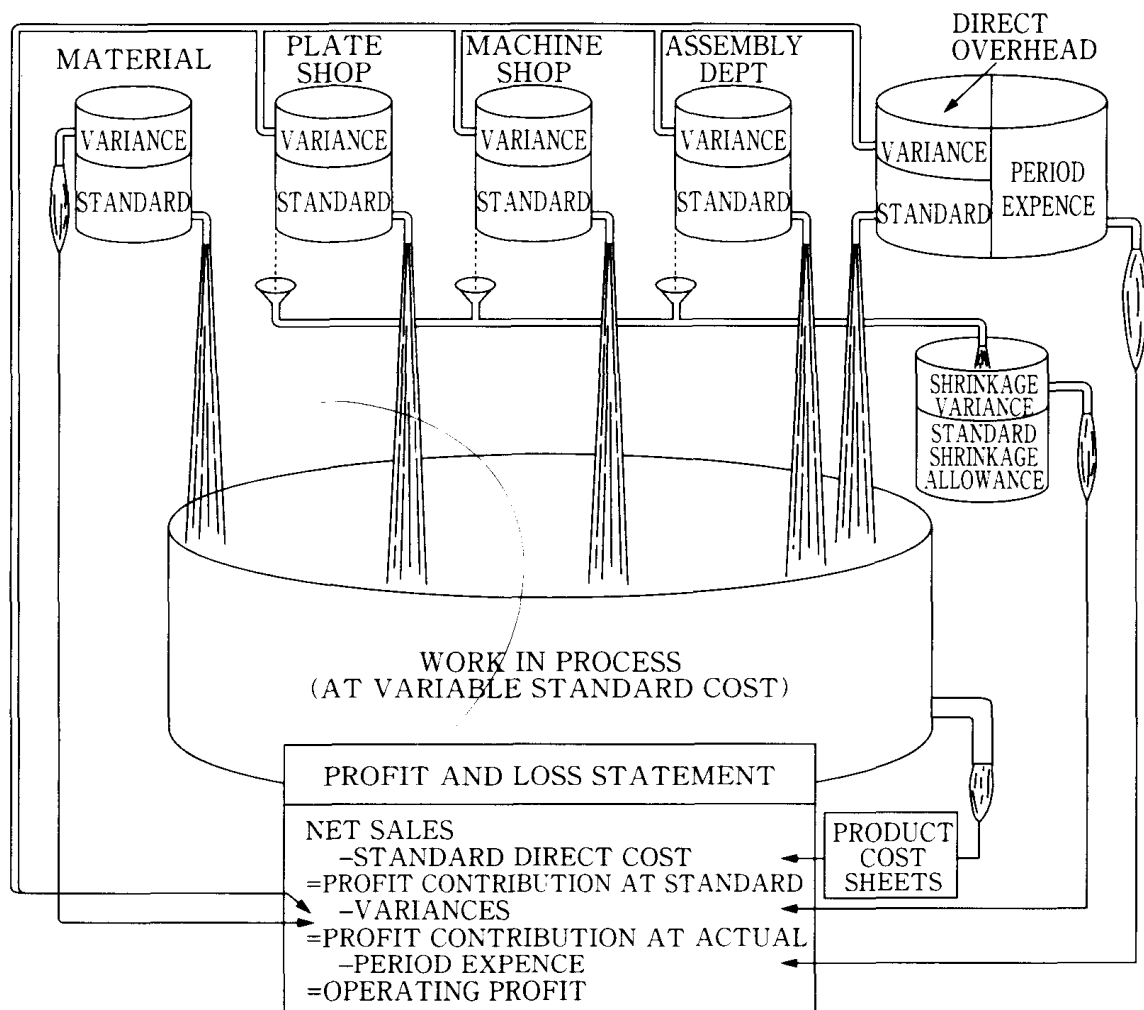
直接標準原価計算の構造を模擬的に示したのが、次の図である²¹⁾。(p. 41)

20) ②はいわゆる高低点法、③はスキャッターチャート法である。

21) 67年論文では、さらにその構造をよく表した勘定連絡図が示されている。参考資料として巻末に添付しておく。Wright, 1967, p. 43.

「原価センターは、標準からの差異が責任ごとに表示されるように、管理責任の立場から設定される。」(p. 43)

内部報告書のために、差異と期間原価が直接発生した期の損益に課される。次の表が典型的な直接標準原価計算の損益計算書とされているものである。(p. 167)



損益計算書

(単位：1,000ドル)

	合 計	製品ラインA	製品ラインB	製品ラインC	遊休能力
正味売上高	\$ 7,200	\$ 1,100	\$ 1,800	\$ 4,300	
直接標準売上原価：					
材料費	\$ 3,500	\$ 300	\$ 720	\$ 2,500	
労務費	1,715	230	385	1,100	
販売費	<u>315</u>	<u>70</u>	<u>95</u>	<u>150</u>	
直接標準原価合計	\$ 5,550	\$ 600	\$ 1,200	\$ 3,750	
標準貢献利益	\$ 1,650	\$ 500	\$ 600	\$ 550	
対正味売上高比	22.9%	48.4%	33.3%	12.8%	
直接費差異：					
労務費差異	\$ (70)	\$ (45)	\$ 5	\$ (30)	
材料消費差異	5	5	10	(10)	
購入価格差異	<u>10</u>	<u>3</u>	<u>2</u>	<u>5</u>	
直接費差異合計	\$ (55)	\$ (37)	\$ 17	\$ (35)	
実際貢献利益	\$ 1,595	\$ 463	\$ 617	\$ 515	
対正味売上高比	22.1%	42.0%	34.3%	12.0%	
期間費用：					
予算額	\$ 1,008	\$ 208	\$ 333	\$ 458	\$ 9
差引：期間費差異	<u>10</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>3</u>	<u>2</u>
期間原価合計	\$ 998	\$ 206	\$ 330	\$ 455	\$ 7
営業利益	\$ 597	\$ 257	\$ 287	\$ 60	
対正味売上高比	8.3%	23.4%	15.9%	1.4%	

(3) 利益計画

利益計画の設定についても1章を割いて述べている。利益計画のタイプを、長期利益計画 (Long-Range Plan) (5年から10年のもの)、総合利益計画 (Master Profit Plan) (年次のもの)、月次計画 (Monthly Forecast)、に分類している。

長期利益計画は、設備投資計画、製品開発計画、財務調達計画等を基礎にして作成する。それは健全な成長と十分なROIを反映するべきものであるとしている。(p. 143)

総合利益計画は、長期利益計画を年次の詳細な計画にブレイクダウンしたものである。総合利益計画は、長期利益計画を達成されるように、直接標準原価計算システムと統合されるべきであるとする。(p. 143)

総合利益計画を示したのが、次の表である²²⁾。(p. 150)

ここでは、使用総資産 (capital employed) が製品ラインに配分されているところに注意すべきであるという。このようにすれば、日常的な価格決定やその他の意思決定に有用である限界分析のデータと、長期的な意思決定に有用な全部原価のデータやROIのデータが利用できるとい

総合利益計画					
(単位：1,000ドル)					
	合 計	ラインA	ラインB	ラインC	遊休能力
販売予測	\$ 70,000	\$ 10,000	\$ 20,000	\$ 40,000	0
直接費					
材料費	30,000	2,000	8,000	20,000	0
直接労務費	<u>23,000</u>	<u>3,000</u>	<u>6,000</u>	<u>14,000</u>	<u>0</u>
合計	\$ 53,000	\$ 5,000	\$ 14,000	\$ 34,000	0
貢献利益	17,000	5,000	6,000	6,000	0
貢献利益率	24%	50%	30%	15%	0
期間原価 (計画)	<u>\$ 12,100</u>	<u>\$ 2,500</u>	<u>\$ 4,000</u>	<u>\$ 5,500</u>	<u>\$ 100</u>
営業純利益	4,900	2,500	2,000	500	(100)
対売上高比	7%	25%	10%	1.3%	0
使用純資産	\$ 33,000	\$ 10,000	\$ 12,000	\$ 10,000	\$ 1,000
資本利益率	15%	25%	16.7%	5.0%	(10%)

22) この利益計画は、数値は違うが、1967年の論文でも全く同じものが示されている。直接標準原価計算と予算管理の統合システムの中核をなすものとして取り上げられている。Wright, *op. cit.*, p. 45.

う。(pp. 150-1)

この直接標準原価計算によれば、利益計画のために特別な会計システムをあつらえる必要はなく、計画手続を容易にし、管理責任の観点から明快なフィードバックを提供することができるという。(p. 152)

直接標準原価計算では、簡潔な利益計画データが、管理責任ごとに利用できるだけでなく、製品ごとにも利用できる。

この利益計画技法の重要な特徴として、管理責任ごとにフィードバックができる点をあげる。

「このフィードバックは、月次の実績のレビューと計画利益の予測の

利益計画報告書			
(単位：1,000ドル)			
	当月実際額	次月予測額	年次予測
期間純利益			
計画利益	\$ 612	\$ 402	\$ 4,900
実績額と最新の予測額	<u>597</u>	<u>422</u>	<u>5,007</u>
差異	\$ (15)	\$ 20	\$ 107
差異分析			
販売関係			
数量差異	\$ 115	\$ 100	\$ 400
価格差異	(85)	(60)	(360)
販売費差異	<u>(10)</u>	<u>(5)</u>	<u>10</u>
合 計	\$ 20	\$ 35	\$ 50
製造関係			
労務費差異	\$ (58)	\$ (47)	\$ (250)
材料消費差異	5	8	85
購入価格差異	<u>10</u>	<u>10</u>	<u>120</u>
合 計	\$ (43)	\$ (29)	\$ (45)
管理関係			
一般管理費	\$ 6	\$ 10	\$ 66
遊休能力	<u>2</u>	<u>4</u>	<u>36</u>
合 計	\$ 8	\$ 14	\$ 102

改訂からなる。直接標準原価計算を利用すれば、責任を月次の計画利益からの差異に割り当てることが簡単になる。そしてその年の残された期間で、予測利益を改訂することが実用的になる。」(p. 45)

実績と予測値の差異分析を責任毎に行うのが、次の利益計画報告書 (Report on Profit Plan) である。直接標準原価計でのマネジメント・レポート・システムの中で、最も重要なものであるという。(p. 169)

ちなみに、67年論文では、次のように改訂されている。

利益計画報告書

(単位：1,000ドル)

過去2ヶ月 の実績		3月	4月	3月 年次残高	3月 年次予測
	期間純利益				
\$ 1,347	計画利益	\$ 402	\$ 550	\$ 4,601	\$ 6,900
<u>1,367</u>	実績額	<u>442</u>	<u>580</u>	<u>4,638</u>	<u>7,007</u>
\$ 20	差異	\$ 20	\$ 30	\$ 37	\$ 107
	差異分析				
	販売関係				
\$ 150	数量差異	\$ 100	\$ 75	\$ 75	\$ 400
(70)	価格差異・ミックス差異	(60)	(30)	(200)	(360)
<u>(20)</u>	販売費差異	<u>(5)</u>	<u>—</u>	<u>35</u>	<u>10</u>
\$ 60	合計	\$ 35	\$ 45	\$ (90)	\$ 50
	製造関係				
\$ (62)	労務費差異	\$ (47)	\$ (40)	\$ (101)	\$ (250)
17	材料消費差異	8	10	50	85
<u>11</u>	購入価格差異	<u>10</u>	<u>5</u>	<u>94</u>	<u>120</u>
\$ (34)	合計	\$ (29)	\$ (25)	\$ 43	\$ (45)
	管理関係				
	一般管理費				
\$ (8)	費用	\$ 10	\$ 7	\$ 57	\$ 66
<u>2</u>	遊休能力	<u>4</u>	<u>3</u>	<u>27</u>	<u>36</u>
\$ (6)	合計	\$ 14	\$ 10	\$ 84	\$ 102

「この手続によれば、未来志向の経営管理(forward-thinking management)を発展させ、検屍的な経営管理を回避することができる。すなわち、『なぜ不利差異が出てしまったのか』という問いの代わりに、『そういった差異を改善するために計画をどう立てればよいか』という積極的なアプローチをとることになる。」(p. 170)

(4) ライトの評価

ここで解説したライトの所説には、責任会計との連携が明瞭に見られる。責任センターの原価責任を明らかにするために、責任ごとに差異が測定できるようなシステムをとっている。責任会計と直接原価計算の連携については、50年代から多くの論者が指摘していたが、ライトはシステムの設計について明瞭に示している点で評価できる。また、直接標準原価計算の基本的構造を知る上で、概念図を示している点は、直接標準原価計算の啓蒙という点で、大きな意味を持つであろう。

5. むすび

本稿では、50年代以降の直接標準原価計算に関して検討を加えた。ナイカークによって示めされた分権化組織の計画・統制機能は、予算管理と直接標準原価計算の統合という形で開花した。

ここで詳しく取り上げた2例とも、責任センターに委譲された責任は、原価責任である。さらに利益責任や投資責任といったより大きな権限を委譲された、たとえば事業部のようなセグメントの計画・統制、業績の測定・評価は、どのようにして行われるようになるのか。これは次の機会に取り上げることにする。

