

# Wilmer Wrightの直接原価計算論

高 橋 賢

## 1. はじめに

米国において直接原価計算が初めて文献上現れたのが、Harrisの1936年の論文、「我々は先月いくら儲けたか」である。その後、第二次世界大戦を挟み、大戦後の1950年代から60年代にかけて、直接原価計算は発展・普及していった。

米国の直接原価計算の歴史を語る上で、大きな貢献をした論者を選ぶとするならば、筆者は始祖の一人であるJonathan Harris, NA(C)Aによる啓蒙活動に大いに貢献したRaymond Marple, そして、体系的な書物を世に送りだしたWilmer Wrightの3人を挙げる。

Harrisについては様々な先行研究で取り上げられている<sup>1</sup>。また園田(1988)のような、Harris研究の単行本も出版されている。Marpleについても同様であり、彼の提示した「未来原価節約説」は、外部報告機能の論争における直接原価計算支持論を説明する上で頻繁に取り上げられている<sup>2</sup>。筆者も、Marpleの貢献について論文を著したことがある(高橋, 1997)。

一方、Wrightの論考を個々に取り上げた研究は多々あるものの、彼の貢献の全体像に焦点を当てた研究はない。彼の論考を辿っていくと、1950年代から60年代にかけての直接原価計算の発展と普及の様子が見えてくる。そこで、本稿では、Wrightが直接原価計算の発展・普及に与えた貢献に焦点を当てて論じる。

## 2. Wrightの経歴と活動

いくつかの論文に、著者紹介という形で、Wrightの経歴が断片的に紹介されている。ここでは、それらをまとめて、Wrightの経歴と活動を明らかにする。

Wilmer Wrightは、ミシガン大学を1929年に卒業している。この時、4年間の機械工学のコースと、1年の経営管理コースの計5年のコースを修めている。3年間Western Electric Companyに在籍し、1年間独立コンサルタントとしてBaltimoreに関わっている。1933年よりStevenson, Jordan&Harrisonに加わり、シニアパートナーを務めている。ここに25年在籍した後、Wright Associates, Inc.の社長となっている。SAM(Society for the Advancement of Management),

<sup>1</sup> たとえば、高橋(1994; 1995; 2008)を参照されたい。

<sup>2</sup> たとえば、岡本(1967; 2000)を参照されたい。

NAA, AMA (American Management Association) の会員である。

詳細は不明であるが、1953年に利益計画と統制における貢献によって、賞を取っている。また、1960年の論文Direct Costs Are Better for Pricingによって、1959-60年期のLybrand Gold Medal を獲得している。

このようなWrightの学歴・職歴は、まさに直接原価計算の生成と発展とともにある。彼は、直接原価計算の核となる貢献利益法が一般化したであろう1920年代に経営管理の教育を受け、また、直接原価計算が生成した1930年代および発展した1950年代～60年代を実務家そしてコンサルタントとして活動している。Wrightの直接原価計算論が実践的なものであったということは、彼がこのようなバックグラウンドを持っていたことと無関係ではあるまい。

Wrightがどの程度NA(C)Aの運営にコミットしていたのかは不明であるが、1962年の著書では、Harris(1936)の論文「我々は先月いくら儲けたか」がNACA Bulletinに掲載されたときの裏話を披露している。そこで披露されていたのは、当時の常識では考えられないほど刺激的であったHarrisの論文を掲載することをすすめたのがMarpleであった、というエピソードである。

直接原価計算の生成の時期をコンサルタントとして過ごしたWrightは、1950年代に入り、自らも直接原価計算に関する論文を著し始める。その集大成が、1962年に刊行した、Direct Standard Costs for Decision Making and Controlである。奇しくも同年、GillespieがStandard and Direct Costingを刊行している。Gillespieの著書は1952年出版のStandard Costingの第3版にあたり、この版で直接原価計算を取り入れている。一方、Wrightの著書は、それまでの論文で展開した議論を集大成した、直接原価計算のための書き下ろしである。この著書は、当時としては非常にまとまっており、直接原価計算の啓蒙に大きな貢献をしたものと思われる。

### 3. Wright登場までの直接原価計算の系譜

Wrightが直接原価計算の発展に貢献したのは、1950年代からである。Wrightの果たした貢献がどのようなものかを理解するために、ここでは当時の直接原価計算の系譜を概観する<sup>3</sup>。

前述のように、歴史上初めて直接原価計算に言及した論文が、Harris(1936)の「我々は先月いくら儲けたか」である。正規の損益計算書上で貢献利益を計算したフォームを初めて示した論文である。翌年、Kohl(1937)の「なぜたいていの損益計算書は間違っているのか」で、直接原価計算の経営管理への役立ちが確認された。1930年代半ばに相次いで直接原価計算の生成に関わった論文が出された背景には、1929年の世界大恐慌後の不況がある。この不況は、全部原価計算の利益計算における2つの弱点を露呈させた。一つは、操業不足による多額の操業度差異が利益を食いつぶすという事態である。このため、売上高が増加しても、利益が減少するという現象が生じた。今ひとつは、売れない製品を製造することで操業度を上げ、有利な操業度差異を計上したり、固定費を在庫を通じて次期以降に繰り延べることによって、売上高が減少しても、利益が増加するという現象が生じた。

これらの現象の原因を固定費の製品への配賦であると考えたHarrisとKohlは、固定費を製品に配賦せずに一括して収益に対応させるという直接原価計算方式を提唱したのである。

こうして提唱された直接原価計算は、その後第二次世界大戦に突入したこともあり、注目を

<sup>3</sup> 詳細については高橋 (2008) を参照されたい。

浴びることはなかったが、大戦終了後、競争市場の復活などに伴い、再び注目を浴びるようになった。Clark(1947)やKramer(1947)らによってその機能が確認された。とりわけNeikirk(1951)では、標準原価計算との結合やセグメント別の収益性分析への適用などが提唱されており、その後の発展方向を示唆していた。50年代以降は、事業や製品の多角化などに起因する事業部制の普及・浸透とともに、その業績管理ツールとして直接原価計算は大きく発展・普及していく。

Wrightが本格的に直接原価計算の啓蒙活動に入るのは、これらのパイオニアたちの後、1950年代に入ってからである。次に、Wrightが展開した直接原価計算論について検討する。

## 4. 1950年代における直接原価計算論の展開

### 4.1 Basic costs

Wright(1954a)は、原価計算システムを車のモデルチェンジになぞらえて、次のように述べている。1910年モデルは実際原価、1920年モデルは標準原価、1930年モデルは標準原価と変動予算、1940年モデルは標準原価とP/V分析、そして1950年モデルはBasic Costsであるという。このBasic Costsこそ、「直接原価計算に標準原価と変動予算とP/V分析を統合したもの」であるという(Wright, 1954a, p. 335)。

「操業度差異に起因するP/V関係への混乱や歪曲が一扫されるため、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。」(Wright, 1954a, p. 355)

彼がBasic cost accountingと呼ぶ、直接標準原価計算の構造を表したのが、図表1である。後述するが、1962年に刊行した著書にも同様の図が掲載されている。Wright(1954b)にも同じ図が掲載されているが、その図には、DIRECT COSTING+STANDARD COST CONTROLS = BASIC COSTSというキャプションがついている。ここからもわかるように、Wrightの直接原価計算は標準原価計算を前提としたものである。彼は、標準原価計算の原価統制機能に、直接原価計算の利益計画機能を組み合わせることで、総合的な利益管理システムを構築しようとしていたのである。

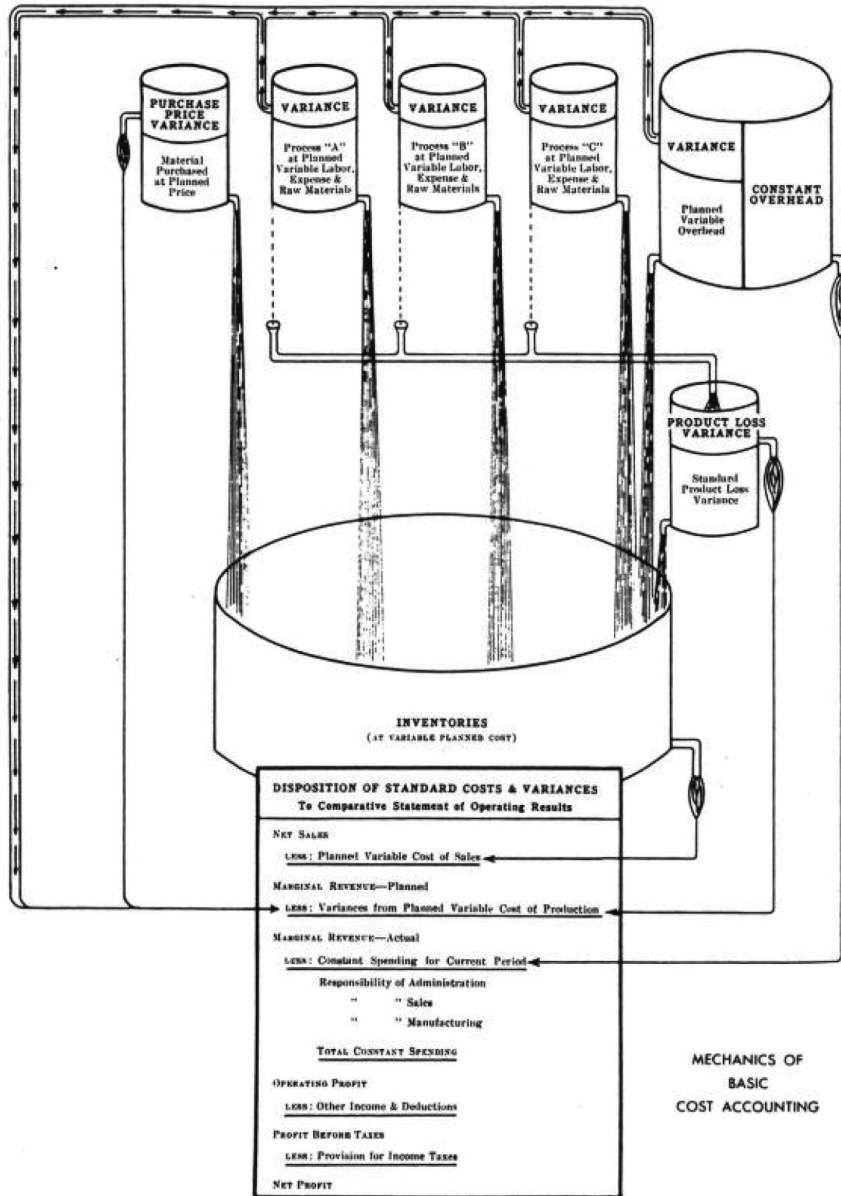
### 4.2 利益計画と貢献利益図表

Wrightは、CVPの関係を図式化するにあたって、損益分岐図表ではなく、貢献利益図表(P/V図表と呼んでいる)を用いている<sup>4</sup>。図表2は、Wright(1954b)に掲載されていたものである。Wright(1954a)、Wright(1962a)、Wright(1962b)、Wright(1964)にも同様の図表が掲載されている<sup>5</sup>。安全余裕率への言及もあることから、損益分岐図表よりも貢献利益図表を用いることで、

<sup>4</sup> 本稿では、売上高線と原価線の交点によって損益分岐点が求められる図表を損益分岐図表、貢献利益線と販売量や売上高を表すx軸の交点によって損益分岐点が求められる図表を貢献利益図表と呼ぶ。

利益計画における固定費の回収と計画販売量の安全性を強く意識していたことが推測できる。

図表1 Basic cost accountingの構造

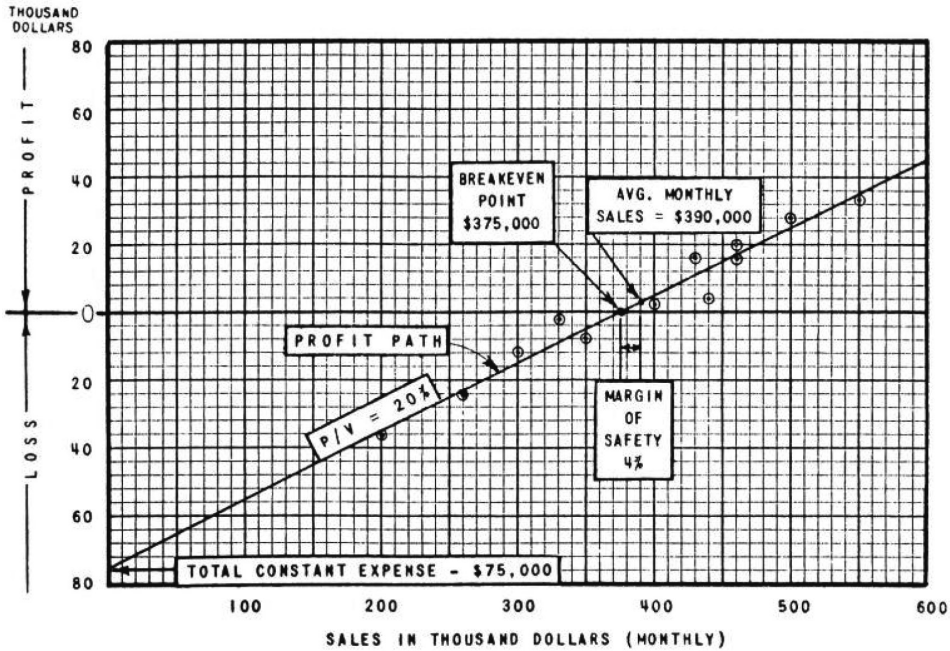


(出所：Wright, 1954a, p. 356)

<sup>5</sup> それぞれの図において、固定費の表記は微妙に異なる。Wright(1954a)では、constant spending, Wright(1962a)ではperiod costs, period expenseと表記されている。



図表2 月次P/V図表



(出所: Wright, 1954b, p. 351)

### 4.3 損益計算書

Wright(1954a)で示されている製品別損益計算書は図表3の通りである。これは、Wrightの損益計算書の基本形というべきものである。たとえば、この損益計算書では、売上原価の中に変動販売費が含まれている。これは、その後の論文や著書においても同様である。また、この損益計算書では製品別の個別固定費が認識されている。後述するが、1950年代後半には、個別固定費を管理可能費と不能費とに分解するという提案がなされる。しかしながら、Wrightは、60年代の損益計算書においても、そのような分解をせず、この損益計算書のスタイルを踏襲したままである。

### 4.4 外部報告への適用問題

Wright(1959)では、外部財務諸表作成目的への直接原価計算の適用について論じている。NACAのリサーチシリーズNo. 23やコントローラー協会の調査によって、普及の障害が公認会計士にあるという結論を下している。そこで、AICPAやIRCの報告書や規定を取り上げ、直接原価計算と外部報告とは必ずしも矛盾しないと主張する。外部報告による利用者の利点は大きいので、内部利用に限定するべきではないとする。

Wright and Kollaritsch(1962)では、Wrightの直接原価計算支持論とKollaritschの反対論の両論が併記されている<sup>6</sup>。中でも、Wrightは、直接原価計算を外部報告に用いることの障害を3つ指摘している。

<sup>6</sup> Kollaritschの反対論では、伝統的な理論が健全であり、経営者が伝統的な財務諸表を理解できないのは教育の問題であるとする。そして、原価を確かめ、能率を知り、価格決定のためにも単位全部原価を知ることが必要であるとして、直接原価計算は特殊目的のための方法であるとしている。

図表3 製品事業部別損益計算書

	全体	製品X	製品Y	製品Z
正味売上高	390,000	200,000	150,000	40,000
標準変動売上原価 (variable cost of sales at standard) :				
製造労務費および経費	125,000	50,800	64,200	10,000
材料費	130,000	50,000	53,500	26,500
販売費	30,000	20,000	8,000	2,000
標準変動費合計	285,000	120,800	125,700	38,500
標準貢献利益 (profit contribution at standard)	105,000	79,200	24,300	1,500
対売上高 (%)	26.9	39.6	16.2	3.8
変動費差異:				
労務費および経費	2,500	750	1,250	500
材料消費差異	500	300	150	50
購入価格差異	(500)	(250)	(200)	(50)
変動費差異合計	2,500	800	1,200	500
実際貢献利益	107,500	80,000	25,500	2,000
対売上高 (%)	27.5	40.0	17.0	5.0
固定費 (constant costs):				
予算額	72,000	36,000	34,000	2,000
差引: 固定費差異	(3,000)	(3,000)	200	(200)
固定費合計	75,000	39,000	33,800	2,200
営業損益	32,500	41,000	(8,300)	(200)
対売上高 (%)	8.3	20.5	(5.5)	(0.5)

(出所: Wright, 1954a, p. 392)

一つ目の障害は、会計士のとっている立場である。会計士は、棚卸資産の評価方法の一貫性が報告利益の操作に対する予防手段であるという立場をとっている。しかしながら、公式的な表明よりも、会計士はこの問題については柔軟な対応をしているという。Wrightが行った1958年の調査では、内部報告に直接原価計算を用いている企業のうち、40%が外部報告にも利用していると回答している。それぞれのケースでは、理論的な会計原則よりもむしろ実質性や一貫性が評価されているという (Wright and Kollaritsch, 1962, pp. 328, 354)。

二つ目の障害が、内国歳入庁長官の態度である。納税者の全部原価計算から直接原価計算への転換を長官が認めることはなかなか難しいことであるとしている。

三つ目の障害が、オピニオンリーダー的な会計の教授たちの態度である。直接原価計算に反対する教授の多くは、企業経営者としての経験が少ないかまったくない。彼らは、平均的なコントローラーが経験するであろう「意思決定のために意味ある財務情報を提供しなければならない」というプレッシャーに直面したことがなく、そのため、意思決定のために手間がかかる全部原価計算を採用していることの競争上の問題がわからないのだ、と批判する (Wright and Kollaritsch, 1962, p. 354)。これは、外部報告に用いることの利点を積極的に主張するという

ものではなく、情報作成のコストを問題にした論点である。

このような障害をあげつつも、外部報告に直接原価計算をそのまま用いることを強硬に主張するのではなく、直接原価計算の利益を期末に全部原価計算の利益に調整することを提案している(Wright and Kollaritsch, 1962, p. 357)<sup>7</sup>。その調整のフォーマットが、図表4である。

図表4 全部原価計算への調整

直接原価計算形式

(外部報告用の全部原価計算への調整)

	1月	2月
売上高 @\$10	\$20,000	\$30,000
直接売上原価 @\$5	10,000	15,000
貢献利益(margin)	\$10,000	\$15,000
貢献利益率	50%	50%
期間製造費	\$12,000	\$12,000
販売費および一般管理費	2,000	2,000
期間費用合計	\$14,000	\$14,000
営業損益	(\$4,000)	\$1,000
棚卸資産への期間費用の調整額	\$6,000	(\$6,000)
<b>外部報告用の営業損益</b>	<b>\$2,000</b>	<b>(\$5,000)</b>

(出所：Wright and Kollaritsch, 1962, p. 328)

Wrightの基本的な視点は、先にも触れたように、内部報告に有用な損益計算システムを、外部報告にまで拡張しようというものである。外部報告の情報利用者にとって直接原価計算の情報がどのような意味で有用か、という点には言及していない。ただ、「経営管理者に対するのと同じように投資家にもより有用な情報を与える」(Wright and Kollaritsch, 1962, p. 354)と言及しているのみである<sup>8</sup>。また、会計理論との整合性については興味がないようである。この点は、同時代に直接原価計算の啓蒙に努めていたMarpleと大きく異なる部分である。周知のように、Marpleは、未来原価節約説を唱えることで、直接原価計算の外部報告への適用について会計理論との整合性を図ろうとした<sup>9</sup>。両者にこのような違いがあるのは、Wrightがコンサルタントの視点から、内部報告会計としての直接原価計算の普及を中心とし、外部報告はあくまで「オマケ」程度にしか考えていなかったのに対し、Marpleは会計士、そして理論家という視点からこの問題を捉えていたためであると思われる<sup>10</sup>。

<sup>7</sup> Wright(1967)においても同様に、税務報告のためには期末在庫に年間の期間費用合計を割り当てるとしている。

<sup>8</sup> 外部の情報利用者に対する有用性に関しては、1960年代初頭に直接原価計算の外部報告について会計理論との整合性を追求したHorngrenやSorterらも、積極的な意見を表明しているわけではない。直接原価計算の外部報告論争の詳細については、高橋(2008)第3章を参照されたい。

<sup>9</sup> Marpleの未来原価節約説の詳細については、高橋(2008)第3章を参照されたい。

<sup>10</sup> MarpleはCPAであり、またPh.Dを持っていた。

## 5. 体系的な著書の出版

### 5.1 『直接標準原価計算』の体系

Wrightがそれまでの成果を総論的にまとめたのが、1962年の著書である<sup>11</sup>。「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。論文とは違って紙幅の制約が厳しくないため、導入にあたっての詳細な手続きや方法が述べられている。

本書の構成は、次の通りである。

- 第1章 インTRODクシヨN
- 第2章 価格, 原価, 営業量の相互関係
- 第3章 実行可能性の研究と直接原価計算への変更プログラム
- 第4章 責任会計
- 第5章 活動水準測定のための標準
- 第6章 労務費の変動標準
- 第7章 直接材料費標準
- 第8章 直接標準製品原価
- 第9章 利益計画
- 第10章 経営者への報告
- 第11章 直接原価による価格決定
- 第12章 そのほかの意思決定手続き
- 第13章 直接原価計算の評価

この構成からわかるように、本書では包括的、実践的、体系的に直接標準原価計算を論じている。

### 5.2 責任会計との連携

先にもふれたが、Wright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、という記述からそれがわかる<sup>12</sup>(Wright, 1962b, p. 51)。

そこで彼は、Harrison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。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

<sup>11</sup> 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, 1981b, 163頁)。

<sup>12</sup> Wright(1963)においても次のように指摘している。  
「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。・・・(直接標準原価計算によれば-高橋注)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」(Wright, 1963, p. 35)。



基本的な枠組みを提供するものであるとしている（Wright, 1962b, pp. 52-53）。

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。

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。①見積法、②数学的方法、③グラフ法、④最小自乗法、である<sup>13</sup>（Wright, 1962b, p. 59）。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い、また、計算が複雑で、時間を消費してしまう（Wright, 1962b, pp. 62-64）。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Wrightが腐心していたことがわかる。

また、この章では、勘定科目コードの一覧表を4頁にわたって例示している。そこでは、総勘定元帳の科目の一覧、営業費用の統制勘定の詳細な一覧が示されている。このような具体的なコード表を示していることから、本書が実践的な導入ガイドであることがわかる。

### 5.3 直接標準原価計算

Wright(1962)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」（Wright, 1962b, p. 35）としている<sup>14</sup>。

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<sup>15</sup>。

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。つまり、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

<sup>13</sup> ②はいわゆる高低点法、③はスキッターチャート法である。

<sup>14</sup> この立場は以後も変わらず、Wright(1967)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。

「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）

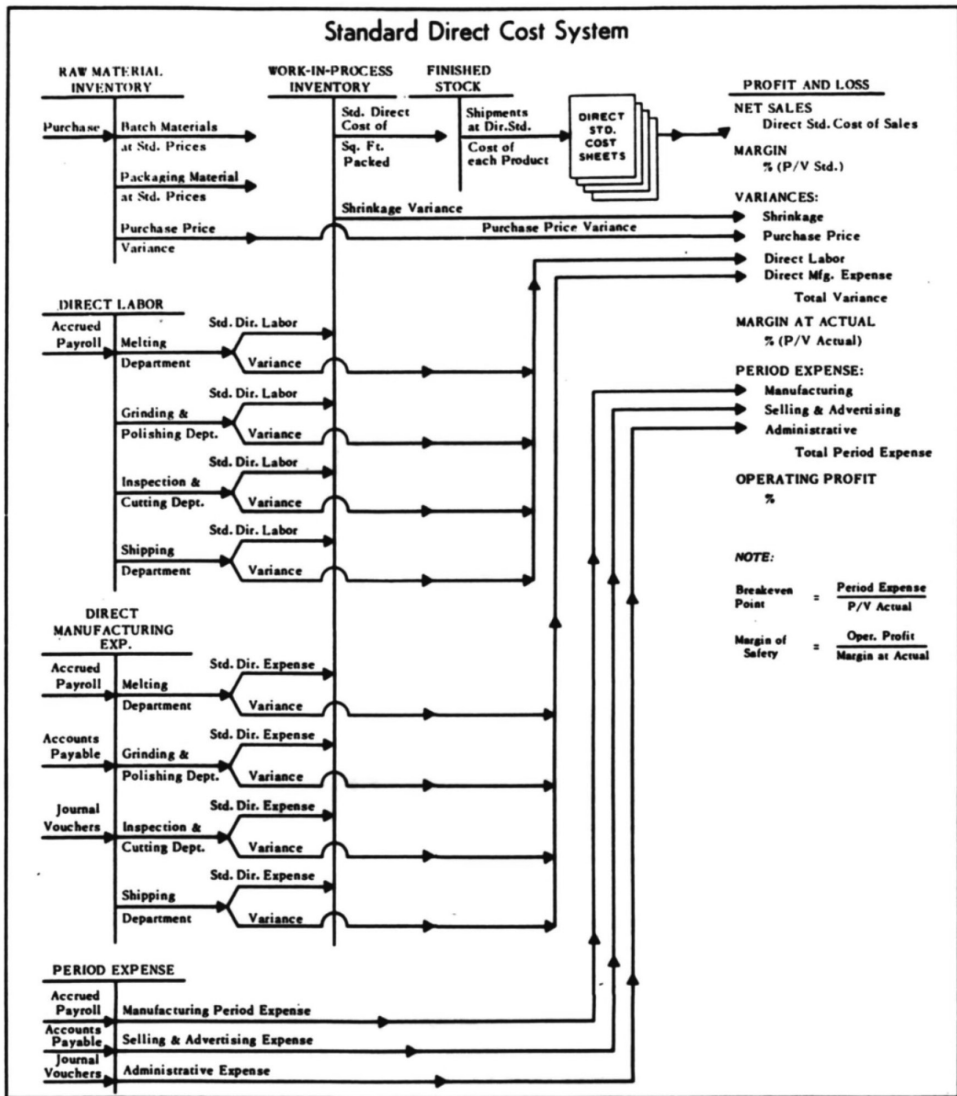
<sup>15</sup> Wright (1963) では、「（直接標準原価計算によれば—高橋注）全部標準原価計算において報告される差異と、変動予算の下で報告される差異との間の不一致を取り除くことができる」（Wright, 1963, p. 35）と指摘されていることから、これは裏付けられる。

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。

直接標準原価計算の構造を模擬的に図で示しているが、前述の50年代の論文に掲載された図表1とほぼ同じものである。Wrightの直接標準原価計算の構造の概念が一貫していることが確認できる<sup>16</sup>。

Wrightが重視する責任センターは原価センターである。次の記述から、原価センター毎に例外管理を行おうとしていたことがわかる。

<sup>16</sup> Wright(1967)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。



(出所：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。」(Wright, 1962b, p. 53)

内部報告書のために、差異と期間原価は発生した期の損益に直接課される。図表5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。

図表5 直接標準原価計算の損益計算書

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	\$3,520	\$ 300	\$ 720	\$2,500	
労務費	1,715	230	385	1,100	
販売費	315	70	95	150	
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%	45.5%	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	10	3	2	5	
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	10	2	3	3	2
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%	

(出所：Wright, 1962b, p. 167を一部修正)

#### 5.4 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(Wright, 1962b, 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(Wright, 1962b, p. 143)。

総合利益計画を示したのが、図表6である<sup>17</sup>。

<sup>17</sup> 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。

図表6 総合利益計画

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
使用総資産	\$33,000	\$10,000	\$12,000	\$10,000	\$1,000
資本利益率	14.8%	25%	16.7%	5.0%	(10%)

(出所: Wright, 1962b, p. 150を一部修正)

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ふ(Wright, 1962b, pp. 150-151)。

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たえる必要はなく、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(Wright, 1962b, 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。」(Wright, 1962b, p. 45)

実績と予測値の差異分析を責任毎に行うのが、利益計画報告書である(図表7)。直接標準原価計算でのマネジメント・レポート・システムの中で、もっとも重要なものであるという<sup>18</sup>。

「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。」(Wright, 1962b, p. 170)

図表7 利益計画報告書  
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

(出所：Wright, 1962b, p. 169)

<sup>18</sup> ちなみに、67年論文では、次のように改訂されている。

過去2ヶ月の実績	3月	4月	年次残高	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>422</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				
数量差異	\$100	\$ 75	\$ 75	\$ 400
(70) 価格差異・ミックス差異	(60)	(30)	(200)	(360)
(20) 販売費差異	(5)	-	35	10
\$ 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
11 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				
(8) 一般管理費	\$ 10	\$ 7	\$ 57	\$ 66
2 費用	<u>4</u>	<u>3</u>	<u>27</u>	<u>36</u>
\$(6) 遊休能力	\$ 14	\$ 10	\$ 84	\$ 102
合計	\$ 14	\$ 10	\$ 84	\$ 102

(出所：Wright, 1967, p. 46.)



## 6. Wrightの特徴と貢献

Wrightの所説の中心は、直接標準原価計算、責任会計との連携、CVP分析、である。

彼がたびたび言及している原価計算の発展段階モデルからもうかがえるように、直接原価計算の導入にあたっては、それまで企業で実践されてきた、標準原価計算、変動予算、CVP分析(P/V分析)と結合させることを考えている。それにより、直接原価計算導入のハードルを少しでも低くしようという意図がうかがえる。積極的な意味でも、それら既存の技法と直接原価計算を組み合わせることによって、経営管理ツールとしての機能が一層強化されるということを力説している。

Wrightの一連の著作には、直接標準原価計算の基本的構造の概念図が示されている。また、詳細な勘定科目のコード表の例や、勘定連絡図なども示されている。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。

Wrightの所説には、責任会計との連携が明瞭に見られる。1962年の著書では、1章を割いているほどである。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、Wright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。ここで注意すべきなのは、Wrightの想定している責任は、原価責任であるという点である。Wrightは、前述の損益計算書に現れているように、直接原価(direct cost)と期間費用(period cost)に原価を区分している。著書の中の「責任会計」の章では、いかにしてdirect costとperiod cost(expense)を分類・分解するのか、ということが説明されている。

以上のように、Wrightは直接標準原価計算と責任会計との連携において実践的な貢献を果たしたといえる。その一方で、同時代の他の論者とは異なる部分もある。

1950年代後半、Shillingraw(1957)やMay(1957)、Read(1957)などによって、個別固定費を管理可能費と管理不能費(あるいはマネジド・コストとコミテッド・コスト)とに分類し、事業部長の業績測定尺度として管理可能利益を計算する、という方法が提唱されている。Read(1957)が示した損益計算書は、図表8の通りである。

図表8 Read(1957)の損益計算書

売上高	×××
変動費	×××
販売マージン	×××
管理可能固定費(マネジド・コスト)	×××
管理可能利益	×××
その他の事業部固定費(コミテッド・コスト)	×××
貢献利益	×××
共通費(Non-Divisional Expense)	×××
純利益	×××

(出所: Read, 1957, p. 33.)

50年代後半にこのような動きがあったものの、Wrightは、60年代の著作においても一貫して個別固定費をさらに区分しようとはしなかった。それはなぜであろうか。

実際の運用を考えた場合、個別固定費を管理可能なものと管理不能なものに分解することは非常に困難なことであると考えられる。岡本(2000)においても、管理可能費と管理不能費の定義については、4つもの留意事項をあげているほどである<sup>19</sup>。先に引用したWright(1962)の責任会計における責任毎の原価集計の部分でわかるように、Wrightは固定費はすべて管理不能費であるという考え方を持っていた。たとえ個別固定費の中に管理可能なものがあったとしても、それを抽出するのは困難なことだと考えていたのかもしれない<sup>20</sup>。

このような点から、Wrightは、個別固定費を厳密に管理可能費と管理不能費とに分類し、管理可能利益を計算するということは、測定のコストに比べてさしたるベネフィットがなく、実践的ではない、と考えたのかもしれない。これは、同時代に直接原価計算の啓蒙に努めたMarpleにおいても同様である<sup>21</sup>。

## 7. むすび

本稿では、Wrightの直接原価計算論に焦点を当てた。Wrightの直接原価計算は、1950年代から基本的な部分はほぼ変わっていない。また、それぞれの著作は、実務への導入と運用を意識したものとなっている。そのため、理論レベルでは議論されている概念・技法でも、コスト・ベネフィットの観点から不要であると判断されているものは、取り入れられていない。また、外部報告への適用問題にも深入りしていない。前述のように、1960年代初頭に行われた外部報告論争は、会計理論との整合性についての議論に終始し、実務家から見ると実に不毛なものに終わっている。Wrightはこのような不毛な議論に身を投じるよりも、内部報告会計としての直接標準原価計算の啓蒙活動に力を入れた方が得策であると考えたのかもしれない。

アメリカでは1950年代から60年代にかけて、Wright以外の実務家たちも自社の直接原価計算のケースを紹介する論文を多数著している。直接原価計算が1950年代から60年代にかけて大いに普及・浸透したのは、Wrightをはじめとした実務家が、現実的に適用可能な形で積極的に啓蒙活動を行ったことが大きいと思われる。

<sup>19</sup> その留意事項とは、次の4つである(岡本, 2000, 45-46頁)。

- ①ある費目がその本来の性質上管理可能とか不能とかいった性質を持つわけではなく、特定の責任センターの管理者にとって管理可能か不能かが問題になる。
- ②ある費目が管理可能か不能かは、業績測定機関の長短によって異なる。
- ③管理可能性は程度の問題であって、一人の管理者が完全に影響を及ぼすことのできる費目は少ない。
- ④管理可能費は個別費の中に多く見られる。

<sup>20</sup> なお、鳥居(2014)では、事業部長の権限(責任)拡大に伴い、事業部長の統制可能性の範囲が広がってきていることを考え、事業部長の業績測定と事業部活動自体の業績測定を区別しない事業部業績報告書が試案として示されている(鳥居, 2014, 310-311頁)。この試案では、事業部固定費を管理可能費と管理不能費とに分解していない。

<sup>21</sup> たとえば、詳細な報告書類の例が示されたMarple(1967)の事業部別損益計算書でも、個別固定費を管理可能費と管理不能費に分解してはいない。

## 参 考 文 献

- 岡本清(1967)「直接標準原価計算」黒澤清編『新しい会計学4 責任会計』日本経営出版会。  
岡本清(2000)『原価計算(6訂版)』国元書房。  
小林健吾(1981a)『原価計算発達史：直接原価計算の史的考察』中央経済社。  
小林健吾(1981b)『文献研究 直接原価計算』中央経済社。  
園田平三郎(1988)『直接原価計算：J. N. Harrisの学説研究』中央経済社。  
高橋賢(1994)「ハリス・コールの直接原価計算論の研究」『一橋論叢』111巻5号, 97-113頁。  
高橋賢(1995)「ハリスの直接原価計算論の歴史的展開」『一橋論叢』113巻5号, 113-126頁。  
高橋賢(1997)「直接原価計算論の再検討～マープルの貢献と限界」『会計』151巻6号, 87-99頁。  
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。  
鳥居宏史(2014)『事業部制の業績測定』中央経済社。  
中村博之, 高橋賢編(2013)『管理会計の変革』中央経済社。  
Clark, C. L.(1947), "Fixed Charges in Inventories," *NACA Bulletin*, Vol. 28, No. 16, pp. 1006-1017.  
Gillespie, C. (1962), *Standard and Direct Costing*, N. J., Prentice-Hall.  
Harris, J. N.(1936), "What Did We Earn Last Month?," *NACA Bulletin*, Vol. 17, No. 10, pp. 501-527.  
Kohl, C. N.(1937), "What Is Wrong with Most Profit and Loss Statements?," *NACA Bulletin*, Vol. 18, No. 21, pp. 1207-1219.  
Kramer, P.(1947), "Selling Overhead to Inventory," *NACA Bulletin*, Vol. 28, No. 10, pp. 587-603.  
Marple, R.(1967), "Management Accounting Is Coming of Age," *Management Accounting*, Vol. 48, No. 11, 1967, pp. 3-16.  
May, P. A.(1957), "The Need for Profit Evaluation for Sub-Division of a Company," *NAA Bulletin*, Vol. 39, No. 1, pp. 27-31.  
Neikirk, W.(1951), "How Direct Costing Can Work for Management," *NACA Bulletin*, Vol. 32, No. 5, pp. 523-535.  
Read, R. B.(1957), "Various Profit Figures and Their Significance," *NAA Bulletin*, Vol. 39, No. 1, pp. 32-37.  
Shillinglaw, G.(1957), "Guides to Internal Profit Measurement," *Harvard Business Review*, Vol. 35, No. 2, pp. 82-94.  
Wright, W. R.(1954a), "Better Management Control, Through Direct Costing", *The Controller*, Vol. 22, No. 8, pp. 355-392.  
Wright, W. R. (1954b), "Principles of Direct Costing," *Cost and Management*, Vol. 28, No. 9, pp. 344-352.  
Wright, W. R.(1956), "Pricing with Direct Costing," *The Controller*, Vol. 24, No. 3, pp. 112-115.  
Wright, W. R.(1960), "Direct Costs Are Better for Pricing," *NAA Bulletin*, Vol. 41, No. 8, pp. 17-26.  
Wright, W. R.(1962a), "Why Direct Costing Is Rapidly Gaining Acceptance," *The Journal of Accountancy*, Vol. 114, No. 1, pp. 40-46.  
Wright, W. R.(1962b), *Direct Standard Costs for Decision Making and Control*, N. Y., McGraw-Hill.  
Wright, W. R. and F. P. Kollaritsch(1962), "The Concept of Direct Costing, Pro and Con," *The Controller*, Vol. 30, No. 7, pp. 322-329, 354-355, 357.  
Wright, W. R.(1963), "Direct Standard Costing-The Case of the 'X' Wire and Cable Company", *NAA Bulletin*, Nov., Vol. 45, No. 3, pp. 29-38.  
Wright, W. R.(1964), "The Benefit of Direct Costing," *AMA Management Bulletin*, No. 54, pp. 1-9.  
Wright, W. R.(1967), "Use of Standard Direct Costing", *NAA Management Accounting*, Vol. 42, No. 2, 1967, pp. 39-46.

[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]

[2016年4月25日受理]