

山邊六郎と直接原価計算

高 橋 賢

1. はじめに

横浜国立大学名誉教授山邊六郎は、わが国における直接原価計算の泰斗の一人である。わが国に初めて直接原価計算（direct costing）が文献上現れたのは、山邊六郎が1952年に『企業会計』誌上に著した「直接原価計算について」という4頁の非常に短い論文である。これは、Beckett（1951）やHarris（1936）を中心に、直接原価計算の内容を紹介したものであった。これを皮切りに、山邊は直接原価計算の普及と発展のために、多数の論文や著書を著し、またシンポジウム・対談・座談会・円卓討論などに登壇するなど¹八面六臂の活躍をすることになる。

ここで、山邊の最後の奉職先であった亜細亜大学の研究紀要にもとづき、山邊の略歴を紹介しよう。山邊六郎は1903年東京市浅草区（当時）生まれで、1931年東京商科大学（現在の一橋大学）を卒業し、1931年横濱専門学校（現在の神奈川大学）の教授となる。1935年には長崎高等商業学校（現在の長崎大学経済学部）教授、学制改革により1949年長崎大学経済学部教授となる。その後、1950年横浜国立大学経済学部教授となる。横浜国立大学に管理会計の講座を開設したのは山邊である。1961年「原価計算論 管理会計としての原価計算」で一橋大学より商学博士の学位を取得する。1963年に横浜国立大学経済学部学部長に就任している。1966年に横浜国立大学を定年退官し名誉教授の称号を与えられている。そののち、1969年青山学院大学教授、1972年亜細亜大学教授となっている。大学外での主な活動としては、1951年企業会計審議会臨時委員、1953年公認会計士審査会（第二次）試験委員などを務めている。1983年死去。没後、従三位に除せられ勲二等瑞宝章を受勲している。

直接原価計算に関わる前の山邊はどのような研究をしていたのだろうか。その大きな柱は、標準原価計算に関する研究である（山邊，1940；1944；1948a；1948b；1949a；1949b；1949c；1949d；1950a；1950b）。当時の管理会計技法の主流を占めていた標準原価計算の研究を行っていた山邊が、1950年代から始めた研究が、直接原価計算であった。

前述の山邊（1952）のリード文には以下のような記述がある。

「アメリカにおいては過去二十年間に、標準原価計算の一つの発展形態として『直接原価計算』

¹ たとえば、山邊・溝口（1957）、黒澤（1961）、久保田・山邊・番場（1961）、山邊（1962）、番場（1964）などである。

Direct Costing, Direct cost accounting) と呼ばれる一種の部分原価計算が実際家によって試みられ、提唱され、今や論議的となりつつある。直接原価計算とは何か、その特色とその今後の展望はどうかと概説するのが本稿の目的である。」(山邊, 1952, 24頁)

興味深いのは、山邊がこの時点では直接原価計算を標準原価計算の発展形であるとみている点である。もともと、米国の始祖であるHarris (1936) の直接原価計算 (Direct Cost Plan) は、彼の会社 (デュイー&アルミー化学会社) で採用している標準原価計算が引き起こす利益測定の歪み、端的に言えば操業度差異による利益測定の歪みを是正するために生まれたものである²。それを受けて、山邊もこのような見解を示しているものと考えられる。それに加えて、先に示したように、山邊は標準原価計算の研究をすでに行っていたため、その発想の延長線上に直接原価計算を位置づけたのではないかと推測される。

このリード文で着目すべき点はもう一点ある。それは、この原価計算方法 (正確には損益計算方法といった方がよいのかもしれない) を「直接原価計算」と訳出している点である。以降、わが国では、直接原価計算というのがこの計算方法の名称となった。これは始祖であるHarris (1936) がこの計算方法をDirect Cost Planと呼んだことに由来するものである。米国では、この計算方法をdirect costingと呼ぶ場合もあれば、variable costingと呼ぶ場合もある。現代では、変動製造原価のみを製品原価に集計して損益計算を行うのであるから、variable costingの方が適切である、という論調の方が優位であり、事実、米国の原価計算のテキストではvariable costingと呼ばれることが多い。わが国では、山邊 (1952) の訳出が定番となったため、直接原価計算という呼称が今でも一般的に使われている。この点においても、山邊の影響は未だ衰えていないといえることができる。

山邊 (1952) は、短い紙幅の中で、Beckett (1951) やHarris (1936) の所説を中心に直接原価計算の概要を紹介しているが、論文を次の文章で縮めている。

「いずれにしても、われわれは、この原価計算の、アメリカにおける今後の生長を見守ってゆかなければならない。」(山邊, 1952, 27頁)

本稿では、山邊がどのようにこの「生長」を見守り、わが国における直接原価計算の発展・普及に貢献したのか、ということの一端を探ることにする。

2. 山邊の活動期における米国の直接原価計算の動向

山邊の直接原価計算論を見る前に、その依拠するところとなった米国での直接原価計算の生成と発展の概要について、高橋 (2008) および高橋 (2020) をもとに紹介する。これは1930年代から1960年代の物語であり、山邊が学者として活動していた時代である。山邊がどのような研究上の背景のもと、直接原価計算についての研究を展開していったのかを知る手がかりになるだろう。

2.1 直接原価計算の誕生

直接原価計算が文献上初めて現れたのは、1936年のHarrisの論文「先月我々はいくら儲けたか」(Harris, 1936) である。

² Harris (1936) の詳細については、高橋 (2008) および高橋 (2024) を参照されたい。

1929年の世界大恐慌のあおりを受け、1930年代のアメリカ経済は大不況であった。モノが売れないため、工場によっては、操業を停止し、在庫を優先的に処分するところもあった。このような場合、固定費を製品に予定配賦していると、多額の操業度差異が発生し、製品が売れたとしてもその操業度差異が利益を食いつぶしてしまうという現象が起こった。すなわち、売上高が増加しても利益が減少するという現象である。一方、売れる見込みのない製品を大量に生産し、在庫として積み上げた場合、有利な操業度差異が発生し、利益に戻されるため、製品が売れなくても会計的には利益が増加する。当時、短期的に業績をよく見せようとしてこのような操業政策をとる者も少なくなかった。

このような現象を回避し、売上高が増加すれば利益も増加するような損益計算書を作ってくれ、という社長の要望に応える形で、当時デュイー&アルミー化学会社のコントローラーであったHarrisが考案したのが、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。

Harris（1936）の翌年、直接原価計算の経営管理機能について論じたのが、Kohl（1937）の「なぜたいていの損益計算書は間違っているのか」という論文である。Harris（1936）が利益測定の問題に絞って論じていたのに対し、Kohl（1937）は、貢献利益を用いた業績評価や与信審査、差額原価収益分析による遊休能力の利用度の改善など、直接原価計算がもつ経営管理への役立ちについて積極的に述べていた。

損益分岐分析・CVP分析や貢献利益分析は、それまでも特殊原価調査として行われていた。Harris（1936）とKohl（1937）の大きな貢献は、これらの特殊原価調査として行われていたCVP分析・貢献利益分析に必要な情報を、経常的に作成する損益計算書からえられるようにした点である。

2.2 直接原価計算の展開・発展

（1）第二次世界大戦後の展開

1930年代半ばに発表された直接原価計算であったが、その後第二次世界大戦に突入したこともあり、その当時はあまり注目を浴びることはなかった。直接原価計算が注目を浴びるようになったのは、第二次世界大戦後のことである。当時の企業は、大戦後の物資不足、戦争中に軍需目的で肥大した過剰生産能力の問題に悩まされていた。限られた資源の最適配分と、それによる能力利用というのが経営上の喫緊の課題であった。そこで注目を集めたのが、直接原価計算である。直接原価計算では貢献利益（限界利益）が計算される。この貢献利益によって製品の最適組み合わせを決定しようとした。このような直接原価計算の機能に注目したのが、Harris（1946）、Kramer（1947）、Clark（1947）らである。直接原価計算によれば、利益計画に有用なCVP分析に必要な資料が経常的に作成する損益計算書から手間と時間をかけずに入手できるという点が注目された。これは、情報技術が進んでいなかった当時において直接原価計算を用いることの大きなメリットであった。

（2）直接標準原価計算

1950年代に入ると、直接原価計算は新たな展開を迎える。標準原価計算と結合した直接標準原価計算がNeikirk（1951）らによって提唱されるようになる。もともとHarris（1936）が提唱した直接原価計算は標準原価計算の改善策であったが、そこから得られる機能を明確に提示したのである。これにより、利益管理機能（直接原価計算）と原価管理機能（標準原価計算）が

1つの損益計算システムから果たされるようになった。これはまた企業の予算システムとも連動することになり、直接原価計算の普及に拍車をかけることになった。

(3) セグメント別の業績管理と事業部制への役立ち

1950年代から60年代にかけて、アメリカではM&Aが盛んに行われた。それも垂直的統合ではなく、水平的統合であった。水平的統合を果たした企業では、買収した事業の管理を専門的経営者に委ねていた。このため、組織の形態として事業部制が大いに普及した。

このような経済状況下で、事業部の業績管理を行うためのツールとして直接原価計算がさらに注目を集めるようになった。直接原価計算では、原価・費用を変動費と固定費とに分類するが、この時代にはさらに固定費を個別固定費、共通固定費に分類し、さらに個別固定費を管理可能個別固定費と管理不能個別固定費とに分類するようになった。これにより、損益計算書上で事業部長の業績評価指標（管理可能利益）と事業部自体の業績評価指標（セグメント・マージン）の計算が可能になった。これらの概念の発達に、Shillingraw (1957), Read (1957), May (1957), Solomons (1965) らが貢献した。

(4) 直接原価計算の完成

以上で見たように、直接原価計算は、直接標準原価計算としての発展と、セグメント（事業部）別の業績管理システムとしての発展があったのだが、これらの論考を統合したのが、それまで直接原価計算の啓蒙と普及に努めてきたWright (1962) やMarple (1967) である。彼らが示したシステムは、現代用いられているものとはほぼ同じであり、直接原価計算は1960年代に1つの完成を見たといってよい。

2.3 外部報告論争

直接原価計算が内部報告会計として発展・普及していくのと同時に、これを外部報告に使用しないだろうか、という提案がなされるようになった。それは全部原価計算支持者からの反論を呼び、大きな論争となった。有名な論争は、1950年代のMarpleとBrummetの間で行われた論争、1960年代のHorngren=SorterとFess=Ferraraの間で行われた論争がある。

Marpleは、利益は販売を通じて初めて認識されるものであるとし、その妥当性を理論的に説明しようとして未来原価節約説を唱えた。未来原価節約説とは、将来同種の原価の発生を節約するものだけが棚卸資産に含まれるというものである。この理論によれば棚卸資産に算入されるのは変動費だけであるとし、これをもって直接原価計算の妥当性を主張したのである。これに対し、Brummetは利益は販売活動だけの関数ではなく、生産活動によっても影響を受けるものであると反論した。

Horngren=Sorterは、資産の本質論として未来原価回避説を唱え、直接原価計算の外部報告への適用を提唱した。資産の本質はサービス・ポテンシャルの束であり、そのサービス・ポテンシャルをもつのは、関連原価のみであるとする。関連原価とは、将来において同種の原価の再発生を回避することができるか、他の原価を減少させるような原価である。これが、Horngren=Sorterによる未来原価回避説である。このサービス・ポテンシャルの要件に適うのは通常の場合変動費のみであり、したがって棚卸資産に含まれる製造原価は変動費のみであるとした。つまり、直接原価計算の考え方が会計理論上からも妥当であるとし、外部報告への適用を主張したのである。

これに対し、Fess=Ferraraは、資産のサービス・ポテンシャルは未来の現金獲得能力である

とし、Horngren=Sorterの説を真っ向から否定した。変動費も固定費も同様に製品の製造に要したものであり、棚卸資産の評価の際にその区別をつけられるものではないと反論した。

この論争は、論点が必ずしも咬み合わないまま中途半端な形で終息した。直接原価計算支持論者が会計理論との整合性の議論にこだわり、外部の利害関係者に対する直接原価計算適用のメリットを積極的に打ち出せなかったことも論争が終息した原因の一つである。その後、棚卸資産評価に対するさまざまな規定が全部原価計算方式を支持したため、直接原価計算の外部報告への適用問題はひとつの決着を迎えた。

3. 米国直接原価計算の研究

3.1 海外文献の紹介

山邊の研究業績には2つの側面がある。ひとつは海外文献の紹介、今ひとつは直接原価計算理論の探求である。現代の読者のなかには、海外文献の紹介など研究業績にはあたらないではないか、と批判するものも多いと思う。しかしながら、学問的土台が十分にできておらず、また情報の入手手段や入手経路が現代とは桁違いに不便であった1950年代から60年代という時代において、海外の事情をいち早く紹介する、というのは、当時の学者の仕事としては重要なことであったと筆者は考える。山邊を含めた先人の海外文献の紹介や翻訳といった努力があってこそ現代の研究が成立しているのである。

山邊の文献紹介は、文字通り文献の紹介に終わっているものもある。たとえば、山邊（1960b）は、ほぼHarris（1936）の前半部分の全訳である。当時、この論文によって、Harris（1936）の主張を、前半部分だけとはいえ事細かに知ることができた読者も多かったことであろう。NACAの戦前の機関誌を入手することが困難であった読者に対してはありがたい読み物であったと思われる。

また、山邊（1961a）では、本稿2.でも触れた、Marple（1956）で展開された未来原価節約説とそれに対するBrummet（1957）の反論を紹介している。両者が述べている数値例を丁寧に翻訳して紹介している。この論文の結語で、Brummetの批判も従来の会計原則の見地に立つ限り理路整然とした批判であり、これに対して何も言うことはない、としつつも、Marpleの未来原価節約説については、「私どもの会計思考の前進にとって大きな示唆を与えたものといっている」(山邊, 1961, 57頁)とも評価している。

山邊の文献紹介には、速報性の高いものもあった。NAAが1961年1月に刊行したリサーチレポートNo. 37 (Applications of Direct Costing) も、山邊（1961c）および山邊（1961d）によっていち早くその概要が紹介されている。また、山邊（1966）は、米国における直接原価計算の発展について、Marple編集の論文集の巻頭序論（Marple, 1965）を紹介している。

このようなほぼ翻訳に近い文献紹介がある一方で、なかには紹介した文献に対して山邊自身の見解を詳細に述べているものもある。そこでは、山邊がどのように直接原価計算を見ていたか、ということ垣間見ることができる。次に、それが色濃く現れている山邊（1960c）の論考を紹介する。

3.2 Greer（1954）の直接原価計算批判

山邊（1960c）は、直接原価計算反対論としてGreer（1954）を紹介している。Greer（1954）

の所説を簡単に要約すると、次の通りである。管理と価格比較のための原価分析と、棚卸資産評価と利益測定目的のための原価配分の2つの観点から、NACAのリサーチレポートNo.23を検討している。結論として、直接原価計算は標準原価計算より優れているとはいえないとし、一般的な有用性について否定する。原価分析に対しても標準原価計算が十分注意して実施されていれば伝統的資料からもその情報は得ることができ、限界利益の資料がいまさら必要となることはない、としている。

売価政策と製品組み合わせ問題についてのGreer (1954) の指摘を紹介した上で、山邊 (1960c) は次のように指摘している。(仮名遣い等は原文のママである。)

「私どもがこのような直接原価計算を制度化しても、それによってはじき出される原価数値は原則として、そのままの形では、経営政策決定の資料となるものではないことを知らなければならない。なぜならば、すべての原価計算制度によってはじき出される原価数値は過去の期間の歴史的な原価の記録 (recorded historical costs of past period) であるに対して経営政策決定のために必要とされる数値は、未来の予測原価 (expected future costs) でなければならないからである。だから直接原価計算を採れば、機械的に経営政策決定のための資料が算出されるように考えることは早計である。経営政策決定のための資料をうるには、まず原価計算制度からはじき出される原価数値を出発点とし、これに対し未来において生ずる物価水準およびその他各種の変動予想を加味して適当な修正をしなければならない。そしてそのことは、全部原価であると直接原価であると変わりはないのである。」(山邊, 1960c, 18頁)

このように、山邊 (1961c) は、ともすれば当時の人々が直接原価計算に抱く万能感に釘を刺している。これは、直接原価計算の議論を超えた、管理会計が提供する情報の意味と意義の解釈についての警鐘である。

また、Greer (1954) の主張を、直接原価計算支持論者の側から財務会計原則に向けられた挑戦に対し、直接原価計算反対論者の側から行った反批判であるとし、これは当時の直接原価計算支持者に対して大きな影響を与え、概念についての修正の試みがなされたとする。山邊 (1960c) は、その修正の一つが前述のMarpleの未来原価節約説であるとしている。

3.3 未来原価回避説の紹介と外部報告機能への言及

山邊 (1961b) は、HorngrenとSortorが提案した未来原価回避説を紹介している。基本的な文献の紹介であるのだが、そこには、山邊の直接原価計算の外部報告への適用に関する所見が垣間見える。

山邊 (1961b) は、未来原価回避説を紹介しつつ、彼自身の外部報告会計の機能、とりわけキャッシュフロー予測に対する見解を次のように述べている。

「直接原価計算は単に利益を予言する (predict income) に役立つのみでなく、さらに売上高の変動との関係による現金流入額を予定する (predict cash flows in relation to volume change) に役立つ。損益計算書において固定費を隔離することは、監督費、固定資産税、その他毎期の支払を要する固定費用に対する最低の現金流出にかんする一層正確な予測を可能ならしめる。それはまた売上高の変動に現金流入額を関係づけて予定計算するのに役立つのである。」(山邊, 1961b, 22頁)

そして結語では、次のように述べている。

「私どもは直接原価計算が外部報告目的にも認められることを希望するのであるが、それは

『直接原価計算は資産を定義する場合における一つの万能薬である』と考えるのではない。例えば棚卸資産の会計方法に先入先出法、後入先出法、平均法などがあるごとく、直接原価計算の方法も全部原価計算書方法と並べたうえで、選択的な諸方法の一つとしてみとめられることを希望するのである。」（山邊，1961b，23頁）

この記述からもわかるように、この時点で山邊は直接原価計算の外部報告への適用を希望していたこと、そしてそれは決して全部原価計算にとって代わるものとしてではなく、一つの選択肢として認めてほしい、と考えていたのである。これは山邊が行き着いた、直接原価計算に対する最終的な態度である。次節で紹介するが、当初山邊は直接原価計算を特殊原価調査であると位置づけていた。研究の進展と共に、その態度に変化が現れ、最終的には直接原価計算を選択的にはあるが外部報告という制度としての原価計算として考えるようになったのである。次にその山邊の思考の変化について述べる。

4. 山邊の直接原価計算論

ここでは、海外文献の論評に留まらず、山邊自身がどのように直接原価計算について考えていたのか、という点について紹介する。

4.1 直接原価計算の本質論

山邊（1954）では、直接原価計算は原価計算制度か、あるいは特殊原価調査か、ということを議論している。直接原価計算を制度化する際の問題点として、固定費・変動費の概念に対して客観的な基準が得られないこと、わが国では直接労務費が固定間接費になってしまうため、棚卸資産評価が変動的になる可能性があることを指摘している。そして、直接原価計算は制度計算か特殊原価調査か、という局面で境界線上に立っているとす。山邊自身は、「今日の段階においては直接原価計算はこれを経常的な計算制度のワクの中において実施するよりはむしろたんに『特殊原価調査』として利用するにとどめておく方が妥当であると信ずるものである」（山邊，1954，25頁）としている。

山邊（1955）は、「直接原価計算の実際」というタイトルの下、米国における直接原価計算の実情を紹介している。ここでは、NACAの1954年度大会の討議、AAAの1947年、1951年の原価委員会の見解、AIAの見解、SECの見解、米国歳入庁の見解などを紹介している。ここで着目すべきは、結語において山邊の当時の直接原価計算に対する見解が述べられているところである。まず、原価管理への役立ちには懐疑的な見解を示している。「直接原価計算は特に原価管理に役立つものではないというに他ならない」（山邊，1955，13頁）としている。これは、Harrisが直接原価計算を提唱した当時は原価管理のために有効であるということが「眼目とされ」、当時でもそのことを信じている人がいるが、「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としている。そして、「今日」直接原価計算の重要な目的は利益計画にあるとする。

たしかに、Harrisが最初に直接原価計算を提唱したのは、彼の会社で用いている標準原価計算の改善が発端であったが、その主眼は利益測定の是正であり、原価管理機能の改善ではなかった。原価管理が効果的になる旨の記述もあったが、それはあくまで付帯的な、副産物的な効果でしかなかった。しかし、その後Neikirk（1951）などが直接標準原価計算として展開したため、

原価管理機能に過度に期待する人々が少なからずいたのである。この時期には、わが国においてはその原価管理機能についてちょっとした論争も起きている³。キャパシティ・コスト論が台頭し、直接原価計算による固定費の総額管理の有用性が認識されるようになるのは、もう少しあとの時代の話である。

また、山邊 (1955) では、前年の論文と同様に、直接原価計算を経常的な計算制度として実施するのではなく、特殊原価調査として利用するにとどめておく方が妥当であるとしている。「今日の段階においては経常的な計算制度としては全部原価計算をとるべきであり、必要に応じて臨時的に直接原価計算に基づく概算的予定損益計算を行うのがよいと思う」(山邊, 1955, 13頁)としている。しかしながら、同時に直接原価計算の定義次第では制度計算としても考えられるとも指摘していることから、制度計算化については、前年の論文の時点よりも若干柔軟になったように見受けられる。

この1955年の論文から5年、山邊 (1960a) では、外部報告のための直接原価計算について、米国の状況を解説している。ここではAAA, AICPA, SEC, 米国国税庁, NAAの見解を紹介するに留まり、山邊自身の見解は詳細には述べられていないが、制度としての直接原価計算について考察しようとしているのである。研究が進むにつれ、山邊の制度としての直接原価計算の可能性についての理解が徐々に深まっていたことは想像に難くない。後述するが、後年山邊は直接原価計算の制度化を積極的に唱えるようになるのである。

溝口一雄との対談(山邊・溝口, 1957)では、直接原価計算に関わる疑問を指摘している。それは固定費とピリオド・コストに関するものである。次のように述べている。

「…私最大の疑問だと思っているのは、ピリオド・コストという概念がいつの間にか期間の原価というふうに置き換えられていることなんです。ピリオド・コストというのはそういうものではなくて、簡単に言えばエクスパイアード・コストの意味なんですね。損益計算書における損費の意味ですよ。ですからやはり一期間の売上高に対応する費用、これが本来ピリオド・コストの意味ではないか。ところが固定費というものは決してそういうものではないのだな。固定費はピリオドのコストではある。しかしピリオド・コストじゃない。或る期間の費用であるとしても、期間の製造に対応する費用で或る。期間の売上高に対応する費用じゃない。いつの間にかピリオドのコストと、一定期間の売上高に対応する費用というものがイコールになっちゃってるのですね。私はそういう点を疑問に思う。これが実はこの問題のポイントなんだ。」(山邊・溝口, 1957, 112頁)

これについて若干の解説を行おう。収益に期間対応させる一般管理費は、その期間の収益を生み出すためのさまざまな管理活動の結果発生したものである。そのため、その期間にピリオド・コストとして対応させる。一方、固定製造原価は期間に発生した原価ではあるが、すべてがその期間の収益の獲得に結びついている訳ではない。不働費などは収益の獲得に結びついてはいない。そのため、「ピリオドに発生したコスト」ではあるが、「ピリオド・コスト」ではない、というのが山邊の主張である。そのため、固定製造原価を「ピリオド・コスト」としてその期間の収益に対応させることは理論的につじつまが合わないということである。山邊は、このような期間損益計算において概念的な混乱と誤解が生じていることを指摘しているのである。黒澤他 (1961) のシンポジウムでも同様の発言をしている。山邊が実用的な側面のみからでは

³ この論争の詳細については、高橋 (2024) を参照されたい。

なく、会計理論の面からも直接原価計算を観察していたということがこの発言からわかる⁴。

4.2 著書の刊行と原価計算制度としての位置づけ

山邊は1961年、『原価計算論：管理会計としての原価計算』（山邊，1961e）という著書を刊行した。これは、山邊の博士論文である。

本書は以下のような構成になっている。

- 第Ⅰ編 総論
- 第Ⅱ編 原価計算制度の基礎
- 第Ⅲ編 原価管理と標準原価計算
- 第Ⅳ編 利益計画と直接原価計算
- 第Ⅴ編 プロジェクト・プランニングと特殊原価調査

この構成からわかるように、本書は、メインタイトルこそ「原価計算論」であるが、内容的にはサブタイトルにあるように「管理会計」の著書である。これまでの山邊の研究の集大成のような著書である。

第Ⅳ編で直接原価計算を取り上げているが、その章立ては以下の通りである。

- 第14章 利益計画序説
- 第15章 ハリスの直接原価計算
- 第16章 N.A.C.A.の調査報告書No. 23
- 第17章 グリーアの直接原価計算反対論：その紹介と批判
- 第18章 マープルの直接原価計算支持論
- 第19章 ホーングレンおよびソーターの直接原価計算支持論
- 第20章 外部報告のための直接原価計算：これに対する米国各界の見解

このうち、第14章、第16章は書き下ろしのようであるが、他の章は先に本稿で取り上げた論文を拡張している（第15章）か、ほぼそのまま掲載している（第17～20章）。第15章は、山邊（1960b）で途中まで翻訳していたHarris（1936）を、付表を含めてすべて翻訳している。

第Ⅳ編での議論はこれまでの主張の繰り返しであるため内容の紹介については割愛するが、本書で注目すべきなのは、山邊が直接原価計算を原価計算制度であると明確に位置づけている点である。序文において、原価計算制度を毎月繰り返し行われるべき経常的な原価計算であり、それが一般会計と有機的に結びつき複式簿記の機構のもとに組織的な計算として行われているものと定義している。そして、「本書のⅡ、Ⅲ、およびⅣ編は原価計算制度論」であるとしていることから、山邊はこの時点では直接原価計算を原価計算制度と見なしていることがわかる。

⁴ 山邊は、Schmalenbachの書籍の訳解があるように、会計理論全般にわたる造形が深かったものと思われる。黒澤他（1961）のシンポジウムでも、ペリオド・コストの解釈をめぐる、Schmalenbachの名前を挙げてMarpleの考え方に異議を唱えている。

4.3 『原価計算基準』における制度化の提唱

『原価計算基準』（以下『基準』）は、大蔵省企業会計審議会の中間報告として1962年に公表された。なお、山邊は『基準』の設定のプロセスにおいて、一時期鍋嶋達、番場嘉一郎とともに企業会計審議会第4部会のメンバーとして関わっていた（諸井，2012）。『基準』は公表以後一度も改訂されずに現在に至っている。この改訂に関しては、幾度となくその機運が盛り上がったが、一度も成就することはなかった。その改訂の大きなポイントの一つが、直接原価計算をどのように原価計算基準の中に取り込むのか、さらにいえば、原価計算制度としての地位をどのように与えるのか、という点である⁵。

後述するが、『基準』では、原価計算制度として実際原価計算制度と標準原価計算制度をあげている。直接原価計算は制度としては位置づけられていない。それどころか、『基準』には直接原価計算に関する記述が数行しかない。『基準』において直接原価計算に触れている規定は、第2章第4節30「総合原価計算における直接原価計算」のみである。その全文は次の通りである。

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。

この場合、会計年度末においては、当該会計期間に発生した固定費額は、これを期末の仕掛品および製品と当年度の売上品とに配賦する。

『基準』ではこのような規定があるのみである。この規定から、『基準』では直接原価計算を総合原価計算でしか認めていないのではないかと解釈されることが多い。また、そもそも『基準』の第1章「原価計算の目的と原価計算の一般的基準」の2「原価計算制度」においては、「原価計算制度において計算される原価の種類およびこれと財務会計機構との結びつきは、単一ではないが、しかし原価計算制度を大別して実際原価計算制度と標準原価計算制度とに分類することができる」とされており、直接原価計算は原価計算制度としては認められていないと解釈されてきた。

公開から10年余りの1970年代中盤から、『基準』の改訂の議論が盛んになった。それは1974年の『企業会計原則』改正といういわば「外圧」からによるものと、製造環境の変化や会計技術の進歩に合わせて改訂すべきであるという「内圧」の両面から盛り上がったものである。その内圧の一つが、学界・実業界で成熟してきた直接原価計算の制度化の要求である。この改訂の議論に、当然のことながら山邊も加わっている。

山邊は、まず現行『基準』の基本的な性格の再確認から始める。『基準』では、「原価計算の一般的基準」として、①財務諸表作成に役立つための一般的基準②原価管理に役立つための一般的基準③予算の編成並びに予算統制に役立つための一般的基準をあげている（『基準』6）。山邊（1976）によれば、真に基準と呼ぶことができるのは①に限られ、②と③は単に指針にすぎないという。つまり、『基準』には、「狭義の基準」と「指針」が混在しているということである。

⁵ 直接原価計算と『基準』の問題の詳細については、高橋（2024）を参照されたい。

ある。そして、次のように指摘するのである。

「企業会計原則としての『原価計算基準』は多くの人によって誤解されている。そして現行の『原価計算基準』の文章はこの点においてミスリーディングであるといわなければならない。」（山邊，1976，5頁）

山邊（1976）は、『基準』のこのような性格から、『基準』を「スフィンクスの存在」、そして「奇妙な『基準』」とまで呼んでいる。これは、『基準』の生成過程によるものであるという。山邊（1976）によれば、その過程とは次のようなものである。

「(1) まず『基準』はその先行者たる、『製造工業原価計算要綱』（総理府，昭和23年3月）を承継ぎこれに修正を加える（殊に標準原価計算による原価管理の問題を付け加える）形で制定する必要があり，これにむかって研究者の構想が練られ，草案が作成された。

(2) ところが，丁度その頃米国会計学会（AAA）の1955年度原価概念および基準委員会の報告が現れ，これが研究者の眼前に，新しい視野の広がり，今日的な原価計算の在り方，およびその理論を示した。これは財務会計・管理会計全般にわたる学術的な研究であって，決して企業会計原則ではない。しかし，研究者はこの新しい理論のうち『基準』のなかに採り入れようものがあれば出来るだけそれを採り入れようと努力した。

(3) だが，『基準』は，所詮，企業会計原則の一環をなすものである。研究者は最後に『基準』のこの本来の性格に思いをいたらし，熟慮の結果，現行のような形の『基準』を作成するに至ったのである。」⁶（山邊，1976，6頁）

このようなプロセスを経た結果，管理会計目的への適用については，中途半端な形での指針が示されたということになる。そもそも，管理会計は企業が独自に裁量で行うものであり，狭義の基準を設けるということには馴染まない。管理会計の本質的な性格が，『基準』のなかの「指針」とどまらざるを得なかったのである。

改訂の方向性には管理会計目的の原価計算制度について再考すべきという議論が含まれているが，これと関連して原価の本質についても再定義する必要があると山邊（1976）は指摘している。『基準』では，原価の本質は次のように規定されている。

「原価計算制度において，原価とは，経営における一定の給付にかかわらせて，は握された財貨又は用役（以下これを「財貨」という。）の消費を，貨幣価値的に表したものである。」（3原価の本質）

これについて，山邊（1976）は，原価は本質的には支出原価と機会原価の概念からなり，両者は鉄の両刃にたとえられ，いずれも対等のものであり，互いに優劣はないとする。しかし実践上，原価計算制度においては原則として「支出原価系統」の原価概念が使用されている。それは，原価計算制度と有機的に結びつく簿記の有する企業財産保全機能に基づいているからであるとする。山邊（1976）は，『基準』が原価計算制度について制定された会計基準であることから，そこでの原価の一般概念について次のように私見を述べ，次のように直接原価計算を原価計算制度に含めることを明確に打ち出している。

「わが国の現段階においては，原価計算制度のうちには実際原価計算および標準原価計算のみでなく直接原価計算も含めなければならない。それゆえ新しい原価計算制度における原価の一

⁶ 『基準』設定のプロセスに関しては，当事者であった諸井（2012）に詳しい記述がある。細かいニュアンスは異なるが，この山邊（1976）の指摘は，概ね諸井（2012）の記述と同じである。

般概念は、これらの原価計算制度の諸目的に沿い、かつ諸目的の達成を容易ならしめるような一般概念でなければならない。」(山邊, 1976, 8頁)

そのような一般概念の特徴を要約すると、①支出原価によること②原価は製品のみに転嫁されるものではないこと③原価は広義の生産活動に関連した消費であり、財務活動に関する費用を含めないこと④ある程度正常的なものであること、である(山邊, 1976)。

ここに、山邊の中での20年間の研究の蓄積とその結果による所説の変化が見て取れる。前述の山邊(1955)では、直接原価計算は制度ではなく特殊原価調査として行うべきであるとしていたが、山邊(1976)では『基準』での制度化を強く訴えているのである。しかも、原価の概念を再構成するという用意周到さを持って、である。実際、山邊(1955)においてもかたくなに特殊原価調査としての位置づけを唱えていたのではなく、直接原価計算の定義次第によっては原価計算制度と呼びうるとしている。先にも見たように、山邊(1961e)では明確に直接原価計算を原価計算制度として位置づけている。山邊が直接原価計算に対して長い間向き合い、その適用について真摯に考え続けてきたからこそその所説の展開であったと思われる。

5. むすび

以上本稿では山邊六郎が果たしたわが国における直接原価計算の発展への貢献について概観した。繰り返しになるが、山邊の最大の功績はわが国において文献上で初めて直接原価計算を紹介したこと、そして、この新しい計算方法に「直接原価計算」という名前を与え、それが現在でも使用されていることである。また、山邊は米国の主要な文献を時には驚くべき速さでわが国に紹介し、直接原価計算の研究の進展やその普及に多大な貢献を果たした。

直接原価計算が提唱されてから90年ほどの年月が経っている。現在でも、企業にとって欠かせない経営管理ツールの一つとして実務で広く用いられている。われわれは山邊の意思を受け継ぎ、その「生長」を見守っていかなければならないだろう。

参 考 文 献

- 亜細亜大学経営学会編集委員会 (1984) 「山辺六郎教授略歴・著者目録」『亜細亜大学経営論集』第19巻第2号, 203-210頁。
- 久保田音二郎・山邊六郎・番場嘉一郎 (1961) 「ドイツ・アメリカの直接原価計算(鼎談会)」『産業経理』第21巻第10号, 198-212頁。
- 黒澤清 (1961) 「直接原価計算への動向(シンポジウム)」『企業会計』第13巻第4号, 2-24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。
- 高橋賢 (2020) 「直接原価計算の誕生と展開・発展」野口昌良・清水泰洋・中村恒彦・本間正人・北浦貴士編『会計のヒストリー80』中央経済社, 118-119頁。
- 高橋賢 (2024) 『直接原価計算論: 学説の変遷とわが国での展開』中央経済社。
- 番場嘉一郎 (1964) 「直接原価計算と財務会計: 会計学上の利益概念の再検討(円卓討論)」『會計』第86巻第3号, 561-596頁。
- 諸井勝之助 (2012) 「『原価計算基準』制定50年」『LEC会計大学院紀要』第10号, 1-15頁。
- 山邊六郎訳解 (1938) 『シュマーレンバッハ価格政策論』森山書店。
- 山邊六郎 (1952) 「直接原価計算について」『企業会計』第4巻第3号, 24-27頁。
- 山邊六郎 (1940) 「標準原価について」『経営学論集』第14号, 146-155頁。
- 山邊六郎 (1944) 「標準間接費計算の先駆(1): チャーチ『間接費の適当なる配賦』(1901年)及びホイットモア『機械製作工場に適用せる工業会計』(1906年)について」『経営と経済』第25巻第1号, 1-28頁。

- 山邊六郎 (1948a) 「基本的標準原価計算の研究 (1)」『経営と経済』第28巻第1号, 9-15頁。
山邊六郎 (1948b) 「基本的標準原価計算の研究 (2)」『経営と経済』第28巻第2号, 40-47頁。
山邊六郎 (1949a) 「基本的標準原価計算の研究 (3)」『経営と経済』第28巻第3号, 39-47頁。
山邊六郎 (1949b) 「実際原価計算の欠陥と標準原価計算の優越点」『企業会計』第1巻第4号, 1-20頁。
山邊六郎 (1949c) 「標準原価の概念」『経営と経済』第28巻第4号, 1-20頁。
山邊六郎 (1949d) 『標準原価計算』千倉書房。
山邊六郎 (1950a) 「2つの標準原価計算論 (1)」『産業経理』第10巻第6号, 21-26頁。
山邊六郎 (1950b) 「2つの標準原価計算論 (2)」『産業経理』第10巻第7号, 16-20頁。
山邊六郎 (1954) 「境界線上に立つ直接原価計算」『産業経理』第14巻第4号, 18-25頁。
山邊六郎 (1955) 「直接原価計算の実際」『産業経理』第15巻第10号, 8-13頁。
山邊六郎・溝口一雄 (1957) 「標準原価計算と直接原価計算」『産業経理』第17巻第1号, 111-117頁。
山邊六郎 (1960a) 「外部報告のための直接原価計算: これに関する米国内外の見解」『企業会計』第12巻第15号, 10-20頁。
山邊六郎 (1960b) 「ジョナサン N・ハリスの直接原価計算」『企業会計』第12巻第12号, 15-23頁。
山邊六郎 (1960c) 「グリーアの直接原価計算反対論: その紹介と批判」『産業経理』第20巻第12号, 13-20頁。
山邊六郎 (1961a) 「マーブルの直接原価計算支持論」『産業経理』第21巻第1号, 44-57頁。
山邊六郎 (1961b) 「ホーングレンおよびソーターの直接原価計算支持論」『産業経理』第21巻第2号, 15-23頁。
山邊六郎 (1962) 「直接原価計算における固定費の取り扱い (座談会)」『企業会計』第14巻第10号, 56-71頁。
山邊六郎 (1961c) 「直接原価計算の実際: N.A.A.調査報告 No.37について」『企業会計』第13巻第6号, 26-29頁。
山邊六郎 (1961d) 「直接原価計算の基本問題: N.A.A.調査報告 No.37について」『企業会計』第13巻第16号, 2-9頁。
山邊六郎 (1961e) 『原価計算論: 管理会計としての原価計算』千倉書房。
山邊六郎 (1966) 「直接原価計算の発展」『産業経理』第26巻第2号, 13-20頁。
山邊六郎 (1976) 「原価計算基準の再検討」『企業会計』第28巻第10号, 4-10頁。
Beckett, J. A. (1951), "An Appraisal of Direct Costing," *NAA Bulletin*, Vol. 33, No. 4, pp. 407-415.
Brummet, R. L. (1957), "Try This on Your Class, Professor- A Rejoinder", *The Accounting Review*, Vol. 32, No. 3, pp. 27-31.
Clark, C. L. (1947), "Fixed Charges in Inventories," *NACA Bulletin*, Vol. 28, No. 16, pp. 1006-1017.
Ferrara, W. L. (1963), "Relevant Costing Two Points of View", *The Accounting Review*, Vol. 38, No. 4, pp. 719-722.
Fess, P. E. and W. L. Ferrara (1961), "The Period Cost Concept for Income Measurement Can it be Defended?", *The Accounting Review*, Vol. 36, No. 4, pp. 598-602.
Fess, P. E. (1961), "The Theory of Manufacturing Costs," *The Accounting Review*, Vol. 36, No. 3, pp. 446-453.
Fess, P. E. (1963), "The Relevant Costing Concept for Income Measurement Can It Be Defended?," *The Accounting Review*, Vol. 38, No. 4, pp. 723-732.
Greer, H. C. (1954), "Alternatives to Direct Costing," *NACA Bulletin*, Vol. 35, No. 7, pp. 878-888.
Harris, J. N. (1936), "What Did We Earn Last Month?," *NACA Bulletin*, Vol. 17, No. 10, pp. 501-527.
Harris, J. N. (1946), "The Case Against Administrative Expenses in Inventories," *The Journal of Accountancy*, Vol. 82, No. 1, pp. 32-6.
Horngren, C. T. and G. H. Sorter (1961), "Direct Costing for External Reporting," *The Accounting Review*, Vol. 36, No. 1, pp. 84-93.
Horngren, C. T. and G. H. Sorter (1964), "An Evaluation of Some Criticisms of Relevant Costing," *The Accounting Review*, Vol. 39, No. 2, pp. 417-420.
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. (1956), "Try This on Your Class, Professor," *The Accounting Review*, Vol. 31, No. 3, pp. 492-7.
Marple, R. (1965), "Historical Background", in Marple ed., *National Association of Accountants on Direct Costing*, N. Y. : The Ronald Press Company, pp. 3-14.
May, P. A. (1957), "The Need for Profit Evaluation for Sub-Division of a Company," *NAA Bulletin*, Vol. 39,

- No. 1, pp. 27-31.
- NAA Research Report No. 37 (1961), *Applications of Direct Costing*, N. Y. : National Association of Accountants.
- 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.
- Solomons, D. (1965), *Divisional Performance : Measurement and Control*, N. Y.: Financial
- Sorter, G. H. and C. T. Horngren (1962), "Asset Recognition and Economic Attributes Relevant Costing Approach," *The Accounting Review*, Vol. 37, No. 3, pp. 391-399.
- Wright, W. R. (1962), *Direct Standard Costs for Decision Making and Control*, N. Y.: McGraw-Hill.

[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]

[2025年1月9日受理]