

## 論 説

# 1920年代における総原価計算法の研究

高 橋 賢

## 1. はじめに

製品に集計する原価はどの範囲なのか、という問題は古くて新しい問題である。

近年では、森光ほか（2018）が、日立製作所における「超総原価計算制度」を取り上げ、その理論的意義と実務的な特長について検討している。製品原価として集計する原価の範囲の広さから主要な製品原価計算モデルは「総原価計算>全部原価計算>直接原価計算>超直接原価計算」という関係で整理できるというのだが、超総原価計算は、さらにその上をいくものであるという。

森光ほか（2018）によれば、超総原価計算における原価の範囲は、製品単位に配賦される原価として、販売費および一般管理費、営業外費用である利子、ならびに継続的に予測可能な損失を含むものである。すなわち、通常の総原価の枠組みを超えた概念として位置付けられている。超総原価計算のメリットは、次の通りであるという。第一に、幅広い原価情報を一元的に集計・活用できる点にある。この計算では、製品原価の計算に際し、販売費や一般管理費、さらには利子等の営業外費用も包含することで、より正確な価格設定および収益性の把握が可能となる。第二に、追加的な原価情報の収集に要する作業負担を軽減し、効率的かつ多目的にデータを活用できる体制を構築している点である。これにより、経営判断を支援する上で、実務的に極めて有意義な制度であるといえるという。

森光ほか(2018)によると、まず、総原価計算は、価格決定目的の原価計算として誕生し、その意義が認識されてきた。販売費や一般管理費が増加する中で、米国において製造原価を超えた原価の計算が重視され始めた理由として、販売不利益の回避や営業費計算の成功事例の認知、及び不当廉売の規制がその背景にあるとする。総原価計算は戦時中において特に活用され、価格決定の基礎資料として重要な役割を果たした。しかし、戦後の市場経済復活に伴い、その制度としての原価計算は多くの企業で次第に実施されなくなる一方で、一部の企業では価格政策上の計算資料としての役割は残っていたという。

このような総原価計算の思考は、1920年代のCastenholz等に見受けられる。1920年代といえば、販売管理に貢献利益法を用いることが行われていた時代である。販売費の処理において、同じ時代に、「塊」で管理しようとする一派と、製品単位別に配分するという一派がいたわけで

ある。

そこで本稿では、1920年代の総原価計算法について検討する。まず、現行の損益計算における営業費の期間対応について、森田（1971）を参考に議論する。そして1920年代に行われた議論を検討し、その意味について考える。

## 2. 損益計算書上での営業費の扱い

現行の損益計算書上では、売上収益から売上原価を控除して売上総利益を計算し、そこから販売費及び一般管理費(営業費)を控除して営業利益を計算する。製造原価は製品との関係性が明瞭であるので、収益に対しては製品対応をし、営業費については製品との関係性が不明瞭であるので、収益に対しては期間対応をする。このように、費用の収益対応の方法には性質に応じた差異が存在するが、森田（1971）はそれぞれの費用特性に着目して、より体系的な会計処理の在り方を提示している。

森田（1971）によれば、損益計算書では、企業が一定の会計期間において発生したすべての収益とそれに対応する費用を記載し、当期純利益を表示することが求められている。この中で、すべての収益は努力によって得られ、その費用はその収益を生み出すために必要なものでなければならないとされるが、実際の計算では収益と費用の関係が常に明確ではないことが指摘されているという。特に、売上原価以外の営業費や営業外費用に関して、収益との明確な対応関係が成立し難く、実際には活動に伴う相関や長期的視点における犠牲が考慮されることもある。さらに、現行の損益計算手続きは営業費を収益に対応させる上で十分に発展していないとの見解や、営業費と収益の間に努力と成果の関係が認められないとの意見も存在し、損益計算書における計算の性格を再評価する必要があるとする。

森田（1971）によれば、損益計算書における収益と費用の適切な対応関係を実現するためには、以下の点に留意することが重要であるという。

まず、売上原価と収益との対応関係は明確に認識されるべきである。売上原価は、当該期間に発生した収益に直接的に結びついており、製品を媒介として考察することにより、収益に対する努力と成果との関係性を容易に見出すことが可能である。この観点から、売上原価は損益計算書上において重要な要素であるとする。

次に、営業費に関しては、その金額が一律に収益に対応するとは限らないという認識を持つ必要があるという。営業費は経常的に発生する費用であり、収益との明確な対応関係が認められない事例も多いため、実務上は便宜的に対応関係があるものとみなすことが妥当とされている。したがって、営業費の計上に際しては、収益との間に強い因果関係を求めすぎない姿勢が求められるという。森田（1971）においては、営業費を収益に対応させる根拠として、「費用を収益と対応させる基礎には、原因と結果の関係が認め得なければならない」という考え方方が示されている。しかしながら、実務上においてこのような因果関係を明確に特定することは困難であるため、営業費と収益の間に明確な相関関係が認められる場合に限り、営業費を収益に関連づけるべきであるとされている。

また、計算対象との関係でいえば、直接費については、収益との間に明確な因果関係を認識することが可能であるため、対応関係の算出は比較的容易であるとされている。一方で、間接費に関しては、その関係を具体的に特定することが困難である点が指摘されている。

このように、営業費と収益との関係においては、質的な相補関係が認められるものの、明確な対応関係を裏付ける根拠には乏しく、実務上の判断には慎重な対応が求められると解釈されるとする。そのため、対応とは別に回収という概念を考える必要があるとする。

対応と回収の相違については、損益計算書の構成上、対応とは収益とそれに関連する費用の金額が特定の基準に基づき関連付けられる関係を指すのに対し、回収は単に計上された金額が収益からどのように控除されるかを示すものであるという。前者が努力と成果の対象計算であり、後者はそのような関係が認められない項目の回収計算であるとしている。

具体的には、営業費および営業外費用は、売上原価とは異なり、収益との間に明確な対応関係が認められない場合が多い。営業費の金額は、時間の経過や実際の支出に基づいて決定され、収益と無関係に計上されるケースが一般的である。このため、営業費が収益との間に努力と成果の関係性を示さない場合であっても、損益計算書上では回収という観点から計上されることがあるとする。

したがって、対応とは因果関係を前提とした計算に基づくものであり、回収はそれとは異なり、単なる計算処理上の手続きとして位置づけられるといえるという。先にも触れたように、営業費はこの因果関係がないため、期間に発生した金額が回収される、という理屈になるのである。

以上のように現行の実務の合理性の説明はなされているのだが、その一方で営業費を製品単位にまで配賦すべきであるという主張もある。それはCastenholzらによって1920年代に唱えられたものである。次にその主張について検討する。

### 3. 1920年代における総原価計算の主張

#### 3.1 月次損益計算書の改善

Castenholz (1926) は、特に製造業においては、論理的でない月次損益計算書が作成されているという問題を指摘している<sup>1</sup>。現状の損益計算書では、売上原価や粗利益は適切に反映されるものの、販売費（販売、管理、資金調達など）の配分が不適切であるため、月次の営業活動と利益の実態が歪められるとしている。また、管理費用の扱いが誤解を生む原因となっており、売上から合理的な単位販売費を差し引かなければ、正確な純利益を計上することができないと述べている。さらに、販売地域や製品ごとに物流費を考慮した適切な費用配分が必要であり、すべての原価を回収可能な価値として捉え、在庫として反映させる考え方を提案している。

Castenholz (1926) によれば、月次損益計算書における費用配分は、予算の段階で適切な設計がなされることで、より現実的かつ戦略的な意思決定を支える基盤となるという。

まず、年間の管理費用をあらかじめ予算化し、それを月ごとの売上比率に応じて合理的に配分する手法を提唱している。この方法によって、各月の売上に見合った形で費用が反映され、経営の健全な管理が可能になるという。

次に、流通費や販売費についても、Castenholz (1926) は、商品や地域ごとの単位物流費に

<sup>1</sup> Castenholzの一連の論考では、selling expenseとdistribution costという言葉が混在して用いられているが、厳密に使い分けられていない場合もある。本稿では便宜的にselling expenseの場合は販売費、distribution costの場合は物流費と訳出する。

基づく配分が有効であると述べている。この際、管理機能を適切に生産・流通（製造業）または購買・販売（小売業）に紐づけることで、より精緻な配賦が実現される。このような費用配分方法を実行することで、月次損益計算書の実効性が高まり、経営者にとっての意思決定に有用な情報となる点を強調している。

また、Castenholz (1926) は、販売地域ごとの物流費の変動把握についても重要性を認識しており、地域別販売費の定量的把握と分類によって、利益構造の透明化が実現すると述べている。

地域ごとの販売データを収集・分析し、それぞれに発生する物流費を明らかにすることで、Castenholz (1926) は、地域別の粗利益および純利益の明確化が企業の戦略立案に有効であると指摘している。加えて、製品やチャネル別の販売パフォーマンスの差異に注目し、原価配分を最適化するという戦術をあげている。特に、粗利益率の違いが地域ごとの業績に直結する点を踏まえると、粗利益の地域別把握は欠かせないという。最終的に、これらの情報は月次損益計算書に統合され、売上増加と共に発生する物流費の配分精度が向上し、経営の効率性を高めることに貢献するという。この損益計算書は、図表1のように示されている<sup>2</sup>。ここでは、売上総利益から単位当たり販売費に販売量を乗じた金額が控除されて正味営業利益が計算されている。

図表1 販売地域別損益計算書

1925年1月				
	地 域			
摘要	A	B	C	合計
売上高	\$75,000	\$70,000	\$55,000	\$200,000
売上原価	45,000	42,000	33,000	120,000
売上総利益	\$30,000	\$28,000	\$22,000	\$ 80,000
管理費及び販売費（単位当たり販売費）	18,750	15,400	11,550	45,700
正味営業利益	\$11,250	\$12,000	\$10,450	\$ 34,300
対売上高%	15	18	19	17.15

(出所：Castenholz, 1926, p. 17.)

さらに、Castenholz (1926) は、棚卸資産価額の構成においても包括的な視点を持つべきであると主張し、単なる製造・購入原価に加え、物流費および管理費も含めるべきだとしている。具体的には、材料費・直接労務費・製造間接費といった製造原価に加えて、配送料・販売員給与・販売管理費といった物流費も、商品が販売されるまで資産として計上すべきと説いている。

また、事務所運営費や管理関連費用などの一般管理費も、販売活動への貢献を鑑みて棚卸資産価額に含めるべきだと提唱する。この包括的アプローチによって、販売時の利益計算がより正確となり、戦略や予算計画の合理性が増すとする。

さらに、Castenholz (1926) は、流通原価を在庫評価に含める必要性を繰り返し強調してお

<sup>2</sup> 同様の損益計算書はCastenholz (1927a) でも示されている。

り、これが財務諸表の精度を高め、投資家や経営陣によるより的確な意思決定を支えると述べている。

このように、Castenholz (1926) は、流通原価を棚卸資産価額から除外することは会計上の見落としており、企業の実態を正確に捉えるためには、すべての原価を適切に管理し反映させることが不可欠であるとしているのである。

### 3.2 物流費の扱い

Castenholz (1927a) は、製造業における物流費が適切な会計処理を受けていないとの主張を基に、議論を展開している。物流費とは、製品の流通を確保するために必要なすべての直接的および補助的原価を含むものである。Castenholz (1927a) は、製造業において管理機能が生産と流通の問題に関与すべきであり、物流費の分析的な会計処理が不可欠であると述べている。また、物流費は一般に軽視されがちであるが、科学的な原則に基づく評価が求められると主張している。同じ製品を生産する場合、販売に伴う原価は月ごとの支出とは独立して評価すべきであり、実際の支出に依存しない物流費の評価手法が提案されている。つまり、販売費や物流費を支出した期に費用とするのではなく、製品原価の中に含めてそれが販売された時に費用化するという考え方である。このような会計処理を導入することで、地域ごとの物流費を明確にし、正確な利益および損失の報告を可能にすると論じている。

Castenholz (1927a) によれば、物流費の適切な分析手法は、以下の多層的なアプローチに基づいて構築されるべきであるという。

#### ①物流費の定義

物流費を製品の流通を確保するために必要なすべての原価と定義する。これには広告費、注文獲得費、商品出荷原価などが含まれる。販売管理や財務管理の機能も考慮されるべきだとしている。

#### ②原価の分類

企業内の原価は「生産」「物流・販売」「財務」という三つのカテゴリに分類することで、分析の精度が高まるという。

#### ③営業区域別の単位原価算出

営業区域ごとの単位物流費を算出することが重要であるという。そのためには直接費用の割り当てと、間接費用の合理的な配賦基準が求められる。

#### ④定期的な収支報告書の作成

月次の損益記録を通じて、物流費を正確に把握する必要があるとしている。これにより販売活動と原価の関係が明確になるという。

#### ⑤予算管理の導入

さらに、予算と実績の差異分析によって戦略的な原価管理が可能になるという。

このような多層的アプローチを組み合わせることで、Castenholz (1927a) は、物流費の分析が経営判断に資する強力なツールとなると述べている。加えて、Castenholz (1927a) は、管理職と一般社員が物流費の管理において果たす役割も重要視している。管理職は適正な原価管理と配分方針を策定し、組織全体の透明性と効率性を高めるべきだとしている。一方で、一般社員の日常業務における原価意識の高さが、企業全体のパフォーマンスに直結するとの考えを Castenholz (1927a) は示している。

また、Castenholz (1927a) は、物流費を在庫に含める必要性についても言及し、これにより

製品ごとの正確な単位原価と収益性の把握が可能となるとしている。この考え方は、販売地域や製品特性の違いをふまえた在庫評価に貢献し、戦略的な経営判断の基礎を築くものであるとしている。

### 3.3 消費者原価の概念

Castenholz (1927b) は、会計と経済の概念間に存在するギャップについて考察しているが、ここでも棚卸資産価額に製造から販売までに発生したすべての原価を含めることを主張しており、それがそのギャップを埋めることにつながると主張している。Castenholz (1927b) は、消費者原価という経済的概念と、現在の限られた棚卸資産価額の会計概念を比較し、これらの概念がどのように接続できるかを探る。ビジネス活動は価値創造を目的としており、すべての費用は価値構築の要素として捉えられるべきだと述べている。さらに、会計手続きは、製造から販売までの過程における価値生成を明確に示す必要がある。Castenholz (1927b) は、企業が消費者原価を上回る価値を創出し続けるためには、なぜ会計上のすべての原価を価値として扱わないのであるのかを問い合わせ直し、ビジネスの利益が消費者原価と企業価値の間のギャップを埋める重要な役割を持つと主張している。

Castenholz (1927b) によれば、経済と会計の橋渡しは、経済的概念と会計的概念の間のギャップを埋め、両者の調和を図ることを目的としている。特に、「消費者原価 (consumers' cost)」という経済学的概念と、在庫価額を求めるための会計的処理との間に現れる理論的齟齬を統合することが課題とされている。そして、経済学における消費者原価の考え方が会計にも反映されるべきであり、それによってビジネスの実務と経済理論の整合性が高まると主張している。

また、Castenholz (1927b) は、ビジネスの活動を単なる支出ではなく価値創造のプロセスとして捉える視点を強調している。そのためには、会計手法を見直し、企業の活動が生み出す価値を正確に表現できるような包括的アプローチが必要だとしている。

このような視点に基づけば、最終的に消費者が製品を購入する過程において、会計上の記録と経済的価値との整合性が図られ、両者に対する理解が深化することが期待されるという。

さらにCastenholz (1927b) は、すべてのビジネスにおける支出を価値構築要素として再認識すること、つまり製造から販売までのすべてのプロセスの原価を棚卸資産価額に含めることの利点を3つにまとめて提示している。

第一に、支出の全体を価値の創出過程と捉えることで、企業は自身が提供する付加価値を正確に把握できるようになる。たとえば、販売管理費や一般管理費など従来は期間費用とされていた項目も、価値創造に不可欠な要素として再評価されるべきだという。

第二に、こうした支出の再解釈により、企業全体の原価構造が明瞭になり、経営上の意思決定がより戦略的に行えるようになる。これによって無駄な支出の削減や、持続可能な利益システムの構築が促進されるとしている。

第三に、すべての支出を価値として扱うという観点は、財務報告における透明性の向上にもつながる。この透明性は投資家や利害関係者による企業評価の精度を高め、資金調達や事業拡大に有利に働くという。こうした考え方は、企業が競争優位を確立するうえで極めて重要な要素であると繰り返し強調されている。

さらに、Castenholz (1927b) は、消費者原価と経済価値の関係性を深く理解するための4つ

の視点を提案している。

まず、消費者原価の正確な定義と理解が必要であり、その価格設定には総原価と利益の両面からの経済的配慮が欠かせない。

次に、企業がどのようにして価値を生み出しているか、その因果関係を正確に把握する必要がある。特に、流通原価や管理原価が価値創出に寄与している事実を、会計的にも認識すべきだとしている。

また、市場における需要と供給のバランスを踏まえながら、消費者原価がどのように経済価値と結びついているかを理解することが、競争力維持の鍵となる。

最後に、需要動向の変化に応じた柔軟な戦略変更が必要であり、消費者原価と経済的価値のギャップを埋める具体的な施策が企業の成長を左右する、と述べている。

このように、Castenholz (1927b) は、この枠組みによって、消費者原価と経済的価値を統合的に捉えるアプローチは、企業の経営実務と経済理論の接続を強化し、戦略的意思決定の基盤を提供するものとなると主張するのである。

### 3.4 販売費の効果と収益対応

販売費の期間的対応に対する批判は、Paton (1927) によっても行なわれた。

Paton (1927) は、販売費やその他の物流費、および棚卸資産価額の問題について論じているが、原価と販売価格の関係を考察し、特定の原価が個々の製品の価格を決定するのではなく、市場の需要と供給の力が影響を及ぼすことを強調している。また、会計担当者は企業が継続的に運営され、すべての原価が回収されることを前提として作業を行うと述べ、原価が価値決定の基盤として用いられる事を示している。物流費に関する従来の会計処理に疑問を呈し、販売費が一括して営業費として計上される現行の慣習を見直す必要性があることを指摘している。Paton (1927) は、販売につながらなかった原価を適切に在庫に含めることで、月次報告書の正確性を向上させることができると主張する。結局のところ、現行の会計方法がもたらす問題点を是正し、より合理的な会計方法を模索するべきだと提言している。たとえば、広告宣伝費は、支出された時期の売上高にはほとんど、あるいはまったく影響を与えない可能性がある。むしろそれらの費用の効果は翌年、あるいはそれ以後に現れるかもしれないと指摘する。そのため、発生した会計期間の収益に広告宣伝費を全額対応させるということには疑問があるとする。

物流費を在庫に含める利点は、以下の点にあるという。

まず、原価の適正な配分を行うことで、在庫の価値がより正確に反映される。この結果、収益と原価の関連が明確となり、経営陣が戦略的な意思決定を行う際の重要な情報を提供する。特に、管理費や流通原価が将来の収益に寄与する可能性がある場合、これらの原価を在庫に含めることは合理的であるとする。

次に、在庫管理の改善が期待できるという。物流費を在庫に含めることで、在庫の実際の原価を正確に把握し、企業の資源を効果的に活用するための計画を立てやすくなる。これは、特に小売業や製造業において、在庫回転率の向上に寄与するという。

最後に、損益計算書の整合性が向上するとしている。在庫に物流費を含めることで、収益とその生成に必要な原価の対比がより明確になり、企業の財務状況を透明性のある形で示すことが可能となる。この結果、投資家やその他の利害関係者に対する信頼性が向上するという。

このように、Paton (1927) は、物流費を在庫に含めることによって、企業の財務管理や経営判断において有益な影響をもたらすというのである。

会計担当者の観点から見た原価の取り扱いについての伝統的な信念は、以下の点で変わるべきであるとする。

まず、原価には様々な形態があり、そのすべてが売上に影響を与える可能性があることを認識する必要があるという。従来、原価は具体的な売上や数量に直接結びつけられるべきと考えられてきた。しかし、広告や販売促進などの原価は売上への影響が時間的に遅れることが多いため、必ずしも当期の費用として処理するのではなく、将来的な収益に寄与する可能性がある場合には在庫へ繰り延べることが合理的であるとする。

次に、経済的要因や市場の需給関係が原価に与える影響についても考慮すべきであるとする。会計担当者は、原価が売上に与える影響には多くの複雑な要因が関与していることを認識し、その文脈で評価する必要がある。原価計算は単なる数値の記録ではなく、業務の戦略的意意思決定を支援する道具として機能すべきであるとする。

最後に、原価の回収可能性についての従来の見解を見直し、より柔軟な手法を採用することが求められるとする。すなわち、販売や収益に直結しない原価も、適切な方法論を用いることで在庫として評価し、将来の収益と連携させる可能性がある。この変化によって、財務報告の正確性が向上し、企業の実態をより適切に反映できるようになるという。

以上のように、原価の取り扱いについては、従来の考え方を見直し、経済や市場の実態を反映した柔軟で包括的なアプローチが求められると Paton (1927) は指摘する。

Paton (1927) によると、販売と原価の関係を評価する際に考慮すべき要因は、以下の通りである。

まず、市場の需要と供給の動向が重要である。販売価格は原価だけでなく、市場における需要や競争状況によっても大きく左右される。特に、需要が高まる局面では、企業は原価以上の価格で商品を販売することが可能となるため、原価が販売価格の決定に直接的な影響を及ぼさない場合もあるという。

次に、会計上の処理方法に留意する必要があるという。販売原価や流通原価の計上方法は、企業の収益性に大きく影響を与える。たとえば、流通原価を即時の運営費用として計上するのか、将来の収益を考慮して棚卸資産価額に含めるのかは、その企業の会計方針によって異なるとする。

さらに、広告やマーケティングにかかる原価の評価も重要であると指摘する。広告は短期的には直接的な販売に結びつかないことが多いが、長期的にはブランド認知度や顧客ロイヤルティを高めることで収益に寄与する可能性があるという。

また、経済全体の状況や業界特有のトレンドも考慮すべきであると指摘する。景気の変動や業界の競争状況は、企業の販売戦略や原価管理に影響を与えるため、マクロ経済的な要因も無視できないという。

これらの要因を総合的に評価することで、販売と原価の関係をより正確に把握し、適切な経営判断を下すことが可能となると Paton (1927) は指摘する。

#### 4. 1920年代における販売管理と総原価計算

##### 4.1 販売の時代と貢献利益法の展開

Castenholz等が総原価計算を主張した1920年代の米国は、一言でいうと繁栄の時代であり、販売の時代であった。矢吹（1966）によれば、1920年代の繁栄は、フォードシステムに見られる大量生産のたまものであり、新しい製品がいろいろと考案され、新しい産業がそれぞれ起こったことにより1920年代は繁栄したという。祝追（2006）によれば、1920年代には家計の消費構造の変化、工業部門の賃金上昇と都市化が見られたという。そしてこれらの要因は、都市部における新たな生活形態、特に生活一般の電化と、それに伴う新たな耐久消費財の需要を引き起こしたという。三大ネットワークの誕生とラジオの普及、モータリゼーションの進展による自動車産業の発展などが見られたという。また、姉歯（2012）によれば、このような大量生産に見合うだけの大量消費の場を確保する必要性が生じ、この時代に割賦販売のような消費者信用取引が成立したという。当時、輸出額がさほど伸びず、内需への依存度が高い状況で大量消費の場を確保するためには、一般労働者層の需要を取り込む必要があったという。

このような状況下において発展したのが、貢献利益法である<sup>3</sup>。大量生産が可能になり、ともすれば供給過剰になりがちな状況において、貢献利益法には最適製品ミックスの決定や発達した販売網から生じる販売費・物流費の適切な管理が期待されたのである。たとえば、Williams（1922）では、経営者に必要な諸技法について論じられているが、原価要素の説明、責任に応じた勘定記録、責任毎の標準設定、変動予算、報告システム、原価の分解法などが扱われている。貢献利益を使った損益分岐分析、製品別の貢献利益分析などによる利益管理の技法が唱えられている。またHilgert（1927）は、支店・販売地域といったセグメント別に、貢献利益分析を行うことを主張している。

##### 4.2 総原価思考の展開の意味

このように、貢献利益法のような部分原価の利用が展開されている状況で、Castenholz等が総原価思考を展開させたことにはどのような意味があるのだろうか。この点に関して、小林（1981）は次のように述べている。

「…貢献利益志向を一方の極とすれば、これに対立する極に相当するこうした（Castenholzの一高橋注）主張も生じたことは、当時の状況下においては販売費の管理あるいはセグメントの収益性の問題が一つの重要問題として注目され、これに対して種々の見解が表明されていた証拠と見ることができるであろう。」（小林、1981、254頁）

Castenholzの考える販売費管理の主眼は、規模の経済性によっていかに単位原価を下げていくのか、ということである。右肩上がりに販売量が増加していた時代に、物流費がいかに効率よく作用したのか、ということを、製品の単位原価として反映させることで見ようとしている。つまり、販売努力によっていかに単位原価が下がったのか、ということを重視しているのである。同時期の貢献利益支持者が物流費を発生した期間の総額で管理しようとしたのに対して、Castenholzは単位原価による原価管理を唱えたのである。また、販売セグメントの収益性の測

<sup>3</sup> この詳細については高橋（2023）を参照されたい。

定や価格設定において販売費や物流費を考慮に入れると主張している。これは貢献利益法支持者が短期限界思考による収益性の判断と費用回収を意図しているのに対して、Castenholzは長期平均思考でこれらの問題に対処しようと考えていることがわかる。

一方、同じように総原価計算を唱えたPatonの力点はこれとは少し異なる。Patonの場合は、物流費や販売費が製品の販売に果たした貢献、すなわち収益獲得への貢献を製品単位あたりで見ようというものであり、利益計算における費用収益対応のあり方を変更しようとするものである。それは、特に広告費は当期の販売だけにその効果が限定されているわけではないので、製品を通じて次期以降に繰り延べることで販売が実現した時点で収益に対応させるという発想に、色濃く現れている。これは会計の理論家であるPatonならではの発想であろう。同じような主張をしていたが、Castenholzはどちらかというと管理会計的視点に力点があり、Patonはどちらかというと財務会計的視点に力点があったということができる。

## 5. むすびにかえて

以上本稿では1920年代の総原価計算について検討した。ここでの議論は、管理会計の視点と財務会計の視点から以下のように整理できる。

先にも述べたように、管理会計の視点で考えると、貢献利益法支持者は短期限界思考を探る一方、Castenholzのような総原価計算法支持者は長期平均思考を探っているものであると考えられる。これらはどちらが優位であるとか相互に排他的なものではなく、その有用性は状況や目的に依存する。短期的な稀少資源の最適配分の問題では短期限界思考が有用であろうし、長期的な費用回収のための価格設定ということであれば長期平均思考が有用であろう。

財務会計の視点では、「利益計算における真実の原価はなにか」ということが問題になると思われる。その真実の原価の範囲をどのように考えるのか、ということである。この問題の一つのカギは、経営資源（とそこから発生する原価）と製品の産出との間の因果関係にある。現行の財務会計では、費用収益対応の原則から、販売費及び一般管理費には製品に対するその発生の因果関係が掴めないため、製品対応ではなく期間対応することになっている。しかしながら、Patonは販売促進費と製品の間に因果関係を認めており、この議論は費用収益対応の面から見て一考の余地があることは確かである。これは因果関係というものをどういう風に捉えるかによって導き出される結論が異なる問題である。

因果関係の捉え方で製品原価の範囲が異なる、ということの好例が、直接原価計算の外部報告論争である<sup>4</sup>。具体的には、固定製造間接費を製品原価に含めるべきか否か、という議論である。外部報告に直接原価計算を適用することを考える際、直接原価計算支持者は、固定製造間接費は生産量の多寡にかかわらず一定額発生するため、製品の生産とその発生とは直接的な因果関係がないため製品原価には含めるべきではない、とする。直接原価計算支持者は産出量と原価の発生額との間の比例的な関係を因果関係と考えている。一方、全部原価計算支持者は、固定製造間接費を発生させる機械設備などの経営資源は製品の製造に関わっており、そのため製品の産出と固定製造原価の発生の間には因果関係があるのだ、と主張する。ここでは発生額の変動は問題としておらず、製品の産出という事実に対しての関連性を因果関係であると考え

<sup>4</sup> この詳細については高橋（2008）を参照されたい。

ているのである。先述のPatonの主張も、この因果関係をどう捉えるか、ということによってその意味が変わってくる。Patonは、製品の产出だけではなく販売と販売促進費の間に因果関係があることを主張している。今一度、この因果関係とは何か、ということについて考えてみる価値があるものと思われる。

## 参考文献

- Castenholz, W. B. (1926), "Defects of the Monthly Profit and Loss Statement," *The Accounting Review*, Vol. 1, No. 2, pp. 12-19.
- Castenholz, W. B. (1927a), "The Proper Treatment of Distribution Costs," *The Accounting Review*, Vol. 2, No. 1, pp. 19-27.
- Castenholz, W. B. (1927b), "Bridging the Gap," *The Accounting Review*, Vol. 2, No. 3, pp. 237-245.
- Hilgert, J. R. (1927), "Methods of Controlling Distribution Costs," *The Accounting Review*, Vol. 2, No. 3, pp. 254-262.
- Paton, W. A. (1927), "Distribution Costs and Inventory Values," *The Accounting Review*, Vol. 2, No. 3, pp. 246-253.
- Williams, J. H. (1922), "A Technique for the Chief Executive: A Definite Responsibility - A Definite Procedure - A Definite Measure of Results," *Bulletin of the Taylor Society*, Vol. 7, No. 2, pp. 47-68.
- 姉歯暁 (2012) 「アメリカ経済と消費者信用：その歴史的変遷」『駒沢大学経済学論集』 第44巻第1号, 69-86頁。
- 祝追得夫 (2006) 「1920年代のアメリカ経済の構造変化と大恐慌」『経済研究』第57巻第3号, 260-270頁。
- 小林健吾 (1981) 『原価計算発達史：直接原価計算の史的考察』中央経済社。
- 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 (2023) 「二つの世界大戦と貢献利益法」『横浜経営研究』第44巻第1号, 1-17頁。
- 森田哲彌 (1971) 「損益計算書の本質」『会計』第100巻第1号, 63-75頁。
- 森光高大・片岡洋人・岡田幸彦 (2018) 「超総原価計算制度の発見とその理論的意義」『原価計算研究』第42巻第1号, 110-122頁。
- 矢吹敏雄 (1966) 「アメリカの繁栄と割賦信用」『駒沢大学商経学部研究紀要』第24巻, 46-68頁。

〔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8月7日受理〕