

関連原価計算の意義について

志 村 正

On The Historical Significances of Relevant Costing

Tadashi Shimura

Abstract

In this paper we examine on the historical significances of relevant costing.

The relevant costing advocated by Charles T. Horngren and George H. Sorter was proposed to intervening a controversy between direct costing and absorption costing in external reporting (the direct costing controversy). At the same time the relevant costers refined the direct costing from the viewpoint of managerial decision-making, they tried to be consistent with traditional accounting systems and the framework of historical costs. Therefore, though they named relevant costing a third approach, it was resulted in a compromise.

However, the relevant costing contributed to systematize by relevant cost concept a cost analysis for special decision problems.

I. 序

直接原価計算論争（以下、単に論争という）は、1960年代に、Charles T. Horngren と George H. Sorter の提唱する関連原価計算（relevant costing）の登場によって新たな局面を迎えることになった。それまでの論争では、全部原価計算と直接原価計算との対置において、外部報告機能としての優劣論争が展開されてきたが、この論争に関連原価計算アプローチが加わることによって、その様相はこれまでの議論に大きな変化をもたらしたからである。それで、次のような疑問が提起されるであろう。この関連原価計算が、どのような背景のもとで主張されたのか、どのような意図をもってなされたのか、さらにはなぜ関連原価計算が全部原価計算と直接原価計算との論争のような熱心さをもって迎え入れられ論議されなかったのか。それは、直接原価計算を支持するものであろうか、それとも全く別個のものであろうか。

はじめに、本論は論争の細部に関心を持つものではないことを指摘しておかねばならない。もちろん、この論争は財務会計の視点から展開されたものではあるが、むしろ関連原価計算の意思決定志向に着目し、意思決定という視点から論争を眺めてみようと思うのである。そのことに

よって、関連原価計算が原価計算ないしは管理会計の歴史において果たした役割なり意義をよりよく理解できると考えたからにほかならない。

結論的に言えば、本論では、この関連原価計算は、外部財務報告ないし財務会計機構という枠組みの中で論議されたとはいえ、経済学的原価分析を参照し、それとは異なる会計的な原価分析を確立する上で大いに寄与したと見るものである [Cf. Davidson, 1963, p. 282]。しかし、それは理論的な厳密性を備えているように見えるものの、その実践性において限界を有していると言わざるを得ない。関連原価計算は、関連原価分析思考を棚卸資産評価、利益測定に適用したもの、あるいは歴史的な原価と関連原価分析との妥協的産物と見られる。

Ⅱ. 関連原価計算と未来原価回避説

ところで、論争の過程では、直接原価計算論者の側から、一貫して、経営者に有用な情報は投資家等の外部利害関係者にも有用であるという論法によって直接原価計算の財務報告における優位性が強力に主張された。論争の初期の段階では、主としてCVP関係を反映した損益計算書の有利性にその焦点が当てられていたが、Raymond P. Marpleの未来原価回避説 (future cost aversion concept) [Marple, 1956] が提唱されてからは徐々に資産概念へと議論の焦点が移行してきた。そして、この議論は1962年のHorngrenとSorterの提唱する関連原価計算において最高潮を迎えたと考えられる。

HorngrenとSorterも、これまでの直接原価計算論者のように、直接原価計算を支持する議論において、その情報利用者として経営者と外部利害関係者とを同列に置いている。彼らは、会計を「経営者、投資家および全ての利害関係者の意思決定の用具である」とする立場をとる [Horngren & Sorter, 1961, p. 86] ⁽¹⁾。両者のニーズの同一視が果たして妥当であるかどうかは別途検討を要する問題ではあるが、この点にこそ、関連原価計算の意思決定志向を見てとることができる。直接原価計算論者たちが管理会計的視点から論争を展開してきた重要なポイントになることは間違いなさそうである。

未来原価回避説は、直接原価計算を支持する見解として提唱された。この説は、会計期末における棚卸資産の価値は未来において節約される原価によって測定されるとする見解であり、Marpleによれば、変動製造原価だけがその資格にかなっているという。なぜなら、在庫品製造のための変動製造原価の当期の発生は、次期に同原価の再発生を回避ないしは節約するからである。固定製造原価はそうではない。

しかし、変動費にのみ未来原価回避能力があるとする見方には、全部原価計算の側からの痛烈な反論もある。それは次のようなものである。つまり、現在のキャパシティのおかげで将来、製造のためのキャパシティを新たに取得しなくともよい。だから、当期の固定製造原価は、将来発生する固定製造原価を回避する。したがって、固定製造原価も未来原価回避能力を有し、製品原価であるとするものである。ただ、固定製造原価の再発生の回避には大きなボリュームの変化が必要であり、ひと塊として発生する点で、1単位ごとに発生を回避できる変動費の場合とは異なるであろう。また、キャパシティの決定は長期的であり、アイドル・キャパシティの存在についてどのように処理するかという新たな問題も生じてくる。

1957年のアメリカ会計学会 (AAA) の未来志向的な資産の定義、つまり用役潜在力説 (service potentials) は、HorngrenとSorterの議論を有利に展開する上で格好の素材を提供したと言える。彼らは、このAAAの1957年改訂版やPatonとLittletonの定義を参照して、資産を次

のように定義する。

「原価は、もしそれが未来に正当に繰り越されるべきであるとしたら、もしそれが、未来の営業活動にとって効用を与えるものであるとすれば、すなわち用役潜在力を持つものであるとすれば、資産である」[Horngren & Sorter, 1961, p. 85]。つまり、用役潜在力としての資産概念は未来原価回避能力説を支持し、一般に認められた会計原則とも首尾一貫すると彼らは考えたのである。

その資格にかなう原価を「関連原価」(relevant costs)と呼び、これを「将来の企業がとりうる代替的コースの選択において異なる原価であり、特定の代替的コースを選択しなかったことによりその発生が避けられる原価」と定義した [Horngren & Sorter, 1961, p. 86]。つまり、ある原価が資産であるか否かを決定するテストは、その原価の欠如が継続企業としての正常な業務を支えるために、代替的支出を必要とするかどうかということにかかっていたのである。

彼らの主眼は、変動製造原価を関連原価とし、固定製造原価を非関連原価とすることによって、直接原価計算を支持することにあつたようである。しかしながら、彼らの言う特定の代替的コースとは一体何を指すのか(ただ単に、今期に在庫のための製品を製造するかどうか、ある量の製品を今期に生産するかそれとも次期または次期以降に生産するかということだけなのか、それとも部品の自製か外注かといった問題をも含んでいるのか)、またこの定義では必ずしも固定製造原価を非関連原価とするだけの論拠とはならないことなど、不備な点が残される。ともあれ、未来原価回避の中に機会原価を含めたという点で、Marpleの未来原価回避説を継承、拡張し、その道具立てとして関連原価概念を導入したのである⁽²⁾。

HorngrenとSorterの後ほどの論文では、さらに突っ込んだ論議が展開され、この不備な点を補足するだけでなく、より鮮明に機会原価や収益にまで議論の視野が拡大されている。つまり、関連原価計算において、あるコストが資産として繰り越されるかどうかは、そのコストが期待未来原価または未来収益に好ましい経済的影響を及ぼすかどうかによって決まる。それは具体的には将来の原価総額の減少または収益総額の増加という形をとる [Sorter & Horngren, 1962, p. 393, 394]。ここに、関連原価計算は、当初意図していたように、直接原価計算を支持する理論としてではなく、特有の理論として展開されることになる。

前掲した、コストが期間原価または製品原価基準に基づいて凝着するものではなく、むしろ経済的属性(economic attributes)の基準に基づくことに着目する資産の定義は、全部原価計算や直接原価計算には見られなかった新たな視点であつた。しかし、これを一般化し得るためには、製造原価に適用を限定せずに将来の収益獲得に貢献すると考えられる広告費、従業員訓練費、研究開発費などにも適用すべしとの暗示が含まれている [Battista & Crowningshield, 1964, p. 15]。Horngren等もこれらのコストについて言及してはいるものの、通常それは資産化されないとして議論から除外している⁽³⁾。

Ⅲ. 関連原価計算と直接原価計算

Wellsによれば、間接費配賦を具体化する原価計算手法が経営者の意思決定に必要な情報を提供できない不備の解決策として、関連原価計算や直接原価計算といった代替的プロポーザルが出現してきた [Wells, 1978, p. 143]。しかし、関連原価計算と直接原価計算とは共に意思決定志向であるとはいえ、関連原価計算が直接原価計算の拡張ないしはその延長線上にあるものと考えてよいのであろうか。概念上は単なる拡張とは到底考えられない。確かに、当初は、関連原価計

算は直接原価計算を支持する技法あるいはその一変形として考えられたようであるが [Cf. Ferrara, 1970, p. 45], Horngren 自身が「第3の原価計算」と述べることによって、直接原価計算とは異質の製品原価計算であることを示唆した。また、論文の中でも関連原価計算が直接原価計算とは異なった仮定を持つことを明示していることから窺い知ることができる [Sorter & Horngren, 1962, p. 397]。Lemke も、関連原価計算の命題を受け入れることは直接原価計算を拒絶することであると述べている通りである [Lemke, 1967, p. 52]。

関連原価計算の意義を解明するに当たり、他の原価計算方法、とりわけ直接原価計算との差異を明らかにしておくことが肝要である。

両者にはいくつかの点で差がみられる。例えば、直接原価計算では、時間を基準とする減価償却費は固定費、生産高比例法による減価償却費は変動費であり、どの償却法をとるかによって製品原価となったり期間原価となり、一貫性が得られないという批判がある。一方、関連原価計算では次のように扱う。もし減価償却費が陳腐化、技術的变化等による時間的費消にもっとも密接に関連するなら、ある特定の期間における機械の利用がさもなくば永久に失われる将来の販売を可能としない限りそれは資産ではない。他方、もし減価償却が時間よりむしろ製造に関連するなら、次期より今期に1単位を製造する意思決定が、固定資産のサービス・ポテンシャルに影響を及ぼすゆえに、それは資産として処理されるのが適切である [Sorter & Horngren, 1962, p. 397]。

固定製造間接費の取扱いの点でも異なる。直接原価計算では、固定製造間接費を資産化することはないが、関連原価計算では、継続企業の仮定のもとで次の条件を満たす場合に、固定製造間接費を資産化しうる [Horngren & Sorter, 1961, p. 88 ; Sorter & Horngren, 1962, p. 399]。

- ①次期において生産能力を超える需要が予測され、当期に余剰の生産能力でその超過分を生産する場合。
- ②将来、変動製造原価が増加すると予想される場合。
- ③将来の売上高が在庫品の欠如のゆえに永久に失われる場合。

直接原価計算のように、コスト・ビヘイビアと資産評価とを関連づけていない点は示唆的である。また、固定費が時間の経過とともに費消されるとか、生産の準備のためのコストという根拠で収益にチャージするものでもない。

条件①と③の場合、在庫の欠如によって販売機会を逸失するゆえに期待未来収益の減少をもたらす。条件②の場合、未来原価の増加をもたらす。

この点にこそ、関連原価計算の重要な特徴がみられる。逆に言えば、固定製造原価総額を製品原価とする全部原価計算の正当性を理論的に裏付けるためには、上の仮定ないしは条件が成り立たなければならないと Sorter と Horngren は考えているのである。というのは、「固定製造間接費の資産化はたんに継続企業の仮定以上の仮定を設けることに立派な根拠がある場合においてのみ正当化される」 [Horngren & Sorter, 1961, p. 86] と述べているからである。つまり、関連原価計算論者は将来の販売見込み、将来のキャパシティの利用可能性、および将来予想される原価が資産評価に関連するという立場をとる [Sorter & Horngren, 1962, p. 395]。

これは、未来原価回避概念の固定費への拡大適用 [木島, 1976, p. 185] にほかならず、しかも機会原価的発想と言えるであろう。しかし、それは単なる拡大適用ではない。彼らは測定の間では厳密な機会原価概念に従ってはいない。厳密な機会原価は逸失利益で測定されるはずであるが、固定費配賦額によって代替されているからである。伝統的な財務会計機構および歴史的な原価システムの枠内で論ずる限りでは無理もないことではない。彼らの目標は、歴史的な原価の制限内

で経済的現実を反映することであったのである [Sorter & Horngren, 1962, p. 394] ⁽⁴⁾。

仮定①の場合、当期に余剰生産能力が存在していることが必要であり、かつ次期に超過需要が見込まれるという2つの条件が必要である。逆に言えば、もし次期に供給能力以上の需要が見込まれていないにも関わらず、当期に余分に生産し在庫されたならば、その在庫品については変動費のみで評価し、固定費は配賦されないということでもある。ところが、製品を製造するときにアイドル・キャパシティが存在するかどうか固定費繰り延べの可否を決定するのであれば、どうして機会原価的な発想なのであろうか。というのは、機会原価が発生するのは、問題としているキャパシティがきわめて希少であって、他のいくつかの用途が存在する場合に限るからである。全くのアイドル・キャパシティであるならば、それはむしろ機会損失と考えられよう⁽⁵⁾。この状況は、将来に供給能力以上の需要が見込まれる場合にはそれに見合った生産能力を追加取得しなければならず、その固定費部分が節約されるという論拠に基づいて資産化されると考えるのであろう。しかし、それは固定費の配賦と関連づけることがどれほど正当とされるのであろうか。

さらに、それはアイドル・キャパシティで在庫品をつくったほうがアウト・ソーシングなどの代替的な方策と比べて有利であるかどうかという新たな問題をも生ぜしめる。また、この場合用いられている生産能力概念が正常操業度か実際の生産能力かによって（彼らの言う最大生産能力 [maximum capacity] とは何を指しているのか）、その超過需要が一過性のものであるか、継続し得るものであるかによっても取扱いが異なってくるであろう。ここで想定する生産能力の測定尺度は実際の生産能力、もっと正確には理論的生産能力でなくてはならない。もし、正常操業度であるならば、期間によって不足と超過利用が意図されているのである。

この状況においては、次期以降に固定製造原価が再発生するのではない。当期において在庫品の製造がなければある種の例外的な原価が次期以降に必要となってくるか、あるいは未来の売上が失われるかという思考に関係するだけである。

言うなれば、仮定②は未来原価回避説の現実的適用であろう。当期の変動費と予想される未来変動費との差額も節約されるということである。しかしながら、変動費が将来増加すると見込まれる場合にあって、その増加予測単価を月末在庫量に乗じて求めた金額を固定費繰延額とすることには一体どのような意味（関連）があるのであろうか。

③の仮定は1962年の論文で追加されたものである [Sorter & Horngren, 1962]。この仮定は、ある場所、ある時点で棚卸資産がなかったならば、ある販売高の永久的な損失（機会損失）となってしまうという点で、①の仮定とよく似た状況であるが、どこが異なるのであろうか。彼らは、この状況を詳しく説明していないが、これは①の状況の拡大であると思われる。つまり、①の状況では販売の逸失は次期についてのみ考慮されているのに対して、③の状況は、それ以上先の期間についても考慮されていると見るべきである。たとえば、当期に次期と次々期、あるいは次々期以降の期間にキャパシティを超える需要が見込まれるような状況を指しているのであろう。しかし、もし販売逸失が恒常的であるならば、追加のキャパシティを投資すべきことが示唆されているのである。さらには、恒常在庫に対しても固定製造原価の配賦が暗示されているのであろうか。

関連原価計算が未来原価回避説の厳密な適用ないし純理論的な技法とされながらも、その実際の適用には克服しなければならない問題点は、以上指摘してきたもののほかにも多くある。重複するものもあるかもしれないが、次にそのいくらかを挙げてみる。

[1] 次期に現在の生産能力以上の需要があると予想されたために、その超過分を当期に在庫

していたが（したがって、固定製造原価の一部を棚卸価額に含めている）、実際にその予想が狂ってしまった場合にはどうするのか。

- [2] 販売機会の逸失を回避するために恒常的に保有している在庫品の取扱をどうするか。これらについても固定製造原価の配賦をすることは首尾一貫しているのではないだろうか [Cf. Horngren & Sorter, 1961, p. 90]。もしそうであるならば、常に恒常在庫の部分が固定部分を含んで評価されるので、損益計算に関する限り、関連原価計算の結果は直接原価計算の計算結果と異なる。
- [3] 当期と次期のキャパシティの利用状況いかに機会原価を考慮する上での重要なポイントになるが、その場合のキャパシティとしてどのようなレベルの生産能力基準を用いるのかが企業側の自主性に任されているならば、関連原価計算が利益操作の手段として利用される可能性がある。
- [4] 次期生産能力超過分に対する在庫費用については全く考慮されていない。
- [5] その概念または思考が製造原価に限られている。販売費・一般管理費にも適用されるべきである。
- [6] 他の点とも関連するが、次期の販売の逸失損失が当期の超過在庫品に対するキャリング・コストよりも高いことを前提としている [Cf. Lemke, 1967, p. 53]。
- [7] これら3つのケースが複合的に発生する場合、繰り延べるべき固定費が期間発生額を超過すると考えられるとき、実際にはその期間発生額すべてを限度として繰り延べることになるが、それはその期間には固定費の発生は収益に全く貢献しなかったと考えるのが理論的に正しいのか、期間発生額以上に繰り延べるのが理論的には整合性を持っていると考えるべきなのか。

この関連原価計算には、Philip E. Fess, William L. Ferrara, James M. Fremgen などから痛烈な批判が寄せられている。本稿との関連で取り上げるなら、例えば、Fess は、関連原価計算は経済的便益を測定するのに歴史的な原価を基礎としている点 [Fess, 1963, p. 727]、短期的視点である点 [pp. 729-730] を指摘する⁽⁶⁾。

IV. 関連原価計算の意義

関連原価計算の性格なり提唱動機をどのようなものとして捉えるかについては、これまでいろいろ見方が提示されてきた。それらのいくつかを筆者なりに整理してみると、基本的には次のような3つの見方が指摘できるであろう。

①費用と収益との適切な対応の試みと見る。

Paton と Littleton の言う「理想とするところは、発生した諸費用と、これらの費用に帰属できる、または、それと重要な関連を保っている成果と対応せしめることである」 [Paton & Littleton, 1940, p. 15] とするところの「理想」を追求する試みとして捉えるものである [Sorter & Horngren, 1962, p. 392]。

関連原価計算は、「もしコストが将来の収益に関連し、それらの期間の収益に適切にチャージできる場合のみ繰り延べることができる」 [Cf. Battista & Crowningshield, 1964, p. 17] とする考え方なので、このような見方が当然できるであろう。小林哲夫教授は、未来原価回避説によって説明される直接原価計算には、収益費用の対応という視点が欠如している [小林, 1982, p. 61] と述べ、むしろ関連原価計算は伝統的な収益費用の対応概念との間に部分的な共通思考が見

られるとの着想のもとで議論されているのは、この①の見解に通ずるものかも知れない。つまり、この見方は関連原価計算を直接原価計算の矛盾への反省ないしは克服とみる立場である。

しかし、この見方には若干の難点がある。固定製造原価を製品原価の構成要素とする3つの条件の適用は、将来の確実な予測に裏打ちされた経営者の意識的な意思決定の結果としてもたらされる有利性の場合に限られ、結果としての不測の事態に基づく有利性と不利性には適用されない。さらに、意思決定に関連するということと収益獲得に関連するということは別問題であるという批判もありうる。

Horngren 自らも将来の確度の高い予測を必要とするこの関連原価計算が一般的な承認を受けることに対しては懐疑的である [Horngren, 1967 a, p. 325]。

ところで、直接原価計算は一製品原価計算であると同時に、特有の損益計算の構造を持っている。それは、直接原価計算が目指すところのCVP関係を反映する損益計算形式を伝統的な方法では示すことができないからであった。これに対して、関連原価計算は独自の損益計算形式をもたず、伝統的な損益計算形式で説明されている。意思決定志向を意図して設計されたと考えるなら、それはむしろ不思議なくらいである⁽⁷⁾。この点にも、彼らの根強い全部原価計算の基本的思考への固執が見られるのである [岡本, 1967, p. 257 参照]。

②直接原価計算の精緻化と見る。

この見方には、2つあると思われる。一つは、変動・固定区分を基礎として展開される直接原価計算を意思決定の観点からより精緻化したものとする見方であり、固定費の一部も意思決定に関連することを示唆していると捉える。これは次の③の見方に通ずるものである。

いま一つは、Battista と Crowningshield の見方である。直接原価計算は固定製造原価をすべて期間費用化し、総額として収益にチャージさせるが、関連原価計算は損失（アイドル・キャパシティ・ロス）と収益にチャージされる費用とを区別すると解して、議論を展開している [Battista & Crowningshield, 1964, p. 17ff.]。もしそうであるなら、売上総利益率は常に一定に示され、ある状況で将来のアクションを通じてロスが回避されることを知っていれば、意思決定者はプランニングに役立てることができる。これらのロスは、外部にもディスクローズすべきであると言う [Battista et al., p. 22]。

③意思決定のための関連原価分析思考の適用と見る。

このような見方はつぎのような根拠に基づくものである。

- 製品原価性は原価が将来の活動に関連するか否か、つまり関連原価と非関連原価によって決まること。

- 資源の代替的利用を考慮に入れていること。否むしろ、機会原価を積極的に会計・原価計算に導入したものである [木島, 1976, p. 186]。

- 期待未来原価 (expected future costs) に有利な影響を与える当該原価のみが資産として繰り越されること⁽⁸⁾。

この見方は、直接原価計算の意思決定上の限界を克服する手段として提起されたとする主張と関連する [志村, 1989]。しかし、この見方はむしろ関連原価計算の意思決定情報としての不備をより鮮明にするきらいがある。彼らは、一定の条件の下で固定製造原価の関連原価性を認めようとしているが、「固定製造原価が現在の生産能力を前提とする操業度の選択では、埋没原価であることを認識していない」との批判が提起されるのももっともなことである [津曲, 1977, p. 328]。この批判は、もちろん関連原価計算を意思決定情報という観点から眺めたときに提起され

るものであり、外部報告からのものではないが、たとえ外部報告の観点から見たとしても、経営者の思惑による固定製造原価の処理が外部利害関係者にどれほどの情報価値をもたらすのかは疑問である。

関連原価計算は歴史的な原価の制限内で経済的現実を反映するという意図の下に展開され、そのこと自体はすぐれた着想ではあるが、いわば歴史的な原価の枠内では十分にそのメリットを発揮することはできないという結論に至る。新しい着想は、古い伝統的な会計制度では耐えることができなかつたと考えられる。新しいワインを古い容器に入れた当然の帰結と言えよう。「関連原価計算論者は短期的な経営管理型意思決定に有用な多くの概念を外部報告の利益測定に用いようとした」[Fess, 1963, p. 730] とする批判は免れ得ないだろう。

Hornoren と Sorter の提唱した関連原価計算の思考は、実践性の点で大きな障害に遭遇し、その結果として直接原価計算に逢着せざるを得なかつたと考えられる。その辺りの事情を Hornoren は、次のように説明する。「関連原価計算は、全部原価計算や直接原価計算のいずれよりも概念上のメリットをもつものとして選好されるが、……それは疑いもなく広く実務的な承認を受けけるものではない。外部報告のための直接原価計算と全部原価計算との論争は持続するだろう」[Hornoren, 1967, p. 325]。事実、Hornoren は自著“Cost Accounting”の中で製品原価計算としての関連原価計算を第2版 [1967a] にのみ収め、第3版 [1972] 以降は除外している⁽⁹⁾。

Hornoren たちは、論争を調停するものとして関連原価計算に期待を寄せていた。しかしながら、関連原価計算は論争を刺激するものではあつたが、直接原価計算を支持するものでも論争に決着をつけるものでもなかつた。いわばその思考は、歴史的な原価のフレームワーク内では崩壊し、それから離れた関連原価分析において展開されるときに十分にそのメリットを発揮できるものであつた。

V. 結びに代えて

まず、関連原価計算は直接原価計算対全部原価計算論争を終焉させるために提唱されてきたという認識が、関連原価計算の本質を解く鍵である。つまり、関連原価計算の支持者は、直接原価計算に内在する意思決定志向性をより厳密化すると共に、全部原価計算に見られる伝統的な会計システムならびに歴史的な原価要件をも満足させることにその狙いがあつたと思われる。それは、妥協の産物にほかならないということである。彼らの試みは意図した通りには行かなかつた。「関連原価計算は、全部原価計算、直接原価計算のいずれよりも理論的に健全であるけれども、今日までほとんど支持を受けてこなかつた」[Montgomery, 1980, p. 243 footnote] 理由を本稿を通じて考察してきた。とはいえ、木島淑孝教授の言葉を借りれば、関連原価計算は、「全く斬新な関連原価理論への発展的萌芽を含む、原価計算史上特筆すべき発想」[木島, 1976, p. 186] と評価し得るのである⁽¹⁰⁾。

財務会計制度が一応の整備を見たときから、原価計算は経営管理への利用と財務会計制度の(明示的および暗黙的) 圧力・影響という二面性を睨みながら発展してきたものと考えられる。それは、まさに「原価計算の葛藤」と呼べないだろうか。もし、そうであれば関連原価計算の提唱もその葛藤の典型と言えよう。

関連原価計算論者は、未来原価回避説の外延の拡張を機会原価に求めたが、機会原価の厳密な意味での適用ではなく、固定製造原価で測定する代替的、否、妥協的方策をとらざるを得なかつた。

ついでに言えば、これらの議論ではいま一つの論点が欠落していると思われる。それは、ロットまたはバッチ当りで変動する原価を見逃していた点である。彼らが関連原価計算を説明する例示としてバッチ生産を用いているけれども [Sorter & Horngren, 1962, pp. 395-396], 当時はバッチ当たりのコストに対する認識がなかったということか。それとも、議論の単純化のために初めから除外されていたと見るべきなのか。在庫品を生産するのにこれらのコストが追加的に発生することは大いに考えられることであり、それゆえに、これらのコストは未来原価回避能力を持ち、したがってサービス・ポテンシャルを有すると考えることが妥当である。この論点をも含めるならば、未来原価回避説はより一層理論的な厳密性を帯びてくると言えるであろう。この場合、当該在庫品を追加的に生産するのに、追加的に発生する原価には、変動費のほかにバッチ関連の固定費をも含めるべきであり、間接費全般の配賦額ではない。そして、それは伝統的な財務会計システムのもとでも十分に生かされうる論点であろう。というのは、もともと機会原価的な認識と測定は、このシステムでは受け入れられるものではないし、また、その代替としての固定費配賦に理論的正当性を持ちえないからである。

直接原価計算は関連原価計算よりも、実践性と操作性においては優れているものの、実態をよりよく反映していない。関連原価計算は理論的な厳密性を備えてはいるものの、伝統的な財務会計機構の下では十分にその機能を発揮し得ない。そこで、筆者は在庫品を変動費プラスバッチ関連の原価で評価する方が実践性、操作性、実態性のいずれにも合致すると考えるのである。

経営意思決定のための原価分析の必要性、異なる目的には異なる原価、つまり特殊原価概念についてはこの当時までも多くの書物で言及されてきたものの、これを体系立てて説明する試みは少なかった。Horngren は、これを関連原価概念をもって体系化したものと考えられる。その意味では、関連原価計算の主張もこれとの関連において考察される必要があろう。

注

- (1) 関連原価計算への批判は、この点にも集中している。例えば、[Fremgen, 1964] など。
- (2) 木島淑孝教授はこの点を次のように分析されている。「未来原価回避志向に対し、未来志向性と密接不離の意思決定概念を結合させ、関連原価概念をそこに追加的条件として据えることによって、継続企業の仮定を基底とする資産性の検証を純理論的に厳密化したことを意味する」[木島, 1976, p. 186]。
- (3) Horngren と Sorter は、ある原価は概念上二つの仕方でも未来原価を減少させることができると言う。その一つは、同種の原価の再発生を回避することによるもので、いま一つは、将来において別個の原価（おそらく機会原価）を引き下げることによるものである。従業員訓練費を後者のタイプの原価回避の例として挙げている。この場合は、訓練の不足によって引き起こされる未来損失を回避している。この支出額は、経済的意味において将来の便益を表すことは明らかであるが、普通は費用化されるのは伝統的原価計算が経済的実質よりも物的形態を重視しているからであると言う [Horngren & Sorter, 1961, p. 86]。
- (4) Ferrara は、歴史的な原価のフレームワークを取り除いて、棚卸資産を「変動費プラス機会原価」で評価することを勧めている [Ferrara, 1970, p. 46]。
- (5) Horngren が後の論文で、操業度差異を機会原価で測定することを主張したことは、関連原価計算に関する一連の議論の延長線上にあると考えられる [Horngren, 1967b]。
- (6) これらの批判に関する議論については [木島, 1976] に詳しい。
- (7) Horngren は、彼の著書 [Horngren, 1962] の中で、関連原価計算アプローチについて言及し、貢献差益方式の損益計算書を提示している点は、きわめて示唆的である。しかし、このアプローチと本論で取り上げている

る関連原価計算と関連があるのかどうかは不明確である [pp. 346-351 ; pp. 522-526]。

- (8) Horngren は、彼の著書 [Horngren, 1962] の第13章で、関連原価を「利用可能な代替案のもとで差額をもたらす未来原価」と定義している [p. 375]。
- (9) Horngren は、彼の管理会計入門 [Horngren, 1981] の索引で、“relevant costing” という用語を用いているが、その内容はすべて関連原価分析である。
- (10) 津曲直躬教授は、この関連原価計算が差額原価や機会原価の考え方を導入し、むしろ経営者の意思決定との関わりを論拠にしていると解されている。そこでの関連性の概念は、論争の過程では必ずしも説得力を持たなかったが、直接原価分析ないしは増分原価分析のその後の展開に、ある種の方向を与えた [津曲, 1977, p. 323]。

参考文献

- ① Battista, George L. and Gerald R. Crowningshield, “Absorption, Direct or Relevant Costing?” NAA Bulletin, August 1964, pp. 11-23.
- ② Davidson, Sidney, “Old Wine into New Bottles,” The Accounting Review, April 1963, pp. 278-284.
- ③ Ferrara, William L., “Relevant Costing : Footnote to a Controversy,” Management Accounting, Jan. 1970, pp. 45-47.
- ④ Fess, Philip E., “The Relevant Costing Concept for Income Measurement—Can it be defended?” The Accounting Review, October 1963, pp. 723-732.
- ⑤ Fremgen, James M., “Variable Costing for External Reporting—A Reconsideration,” The Accounting Review, Jan. 1962, pp. 76-81.
- ⑥ Horngren, Charles T., Cost Accounting ; A Managerial Emphasis, Prentice-Hall, Inc., 1962.
- ⑦ ———, Cost Accounting ; A Managerial Emphasis, 2nd ed., Prentice-Hall, Inc., 1967. [1967a]
- ⑧ ———, Cost Accounting ; A Managerial Emphasis, 3rd ed., Prentice-Hall, Inc., 1972.
- ⑨ ———, “A Contribution Margin Approach to the Analysis of Capacity Utilization,” The Accounting Review, April 1967, pp. 254-264. [1967b]
- ⑩ ———, Introduction to Management Accounting, 5th ed., Prentice-Hall, Inc., 1981.
- ⑪ ———and George H. Sorter, “‘Direct’ Costing for External Reporting,” The Accounting Review, January 1961, pp. 84-93.
- ⑫ 木島淑孝稿「直接原価計算論争と原価計算の論理——1960年代論争を中心に——」『商学論纂』(中央大学), 第17巻第4・5・6号, 1976年3月, 173~222頁。
- ⑬ 小林哲夫稿「関連原価計算の再検討」, 『会計』第122巻第3号, 1982年9月号, 55~68頁。
- ⑭ Lemke, Kenneth W., “Biased Matching Concepts of Direct Costing,” Management Accounting, April 1967, pp. 51-54.
- ⑮ Marple, Raymond P., “Try This on Your Class, Professor,” The Accounting Review, July 1956, pp. 492-497.
- ⑯ Montgomery, A. Thompson, Managerial Accounting Information, Addison-Wesley publishing Company, 1980.
- ⑰ 岡本清稿「直接標準原価計算」(黒澤清責任編集『新しい会計—4. 責任会計』, 日本経営出版会, 1967年, 157~267頁所収)。
- ⑱ Paton, W. A. and A. C. Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, American Accounting Association, 1940. 中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店, 1958年。
- ⑲ 志村 正稿「直接原価計算の二つの系譜」, 『情報研究』(文教大学情報学部), 第10号, 1989年, 89~99頁。

- ⑳ 稿「直接原価計算の歴史的意義～一つの視点～」、『原価計算』、第28冊、1990年2月、11～19頁。
- ㉑ Sorter, George H. and Charles T. Horngren, "Asset Recognition and Economic Attributes—The Relevant Costing Approach," *The Accounting Review*, July 1962, pp. 391-399.
- ㉒ 津曲直躬著『管理会計論』、国元書房、1977年。
- ㉓ Wells, M. C., *Accounting for Common Costs*, Center for International Education and Research in Accounting, 1978.