

直接原価計算論争に関する一考察

目次

- 一 問題提起
- 二 期間原価、製品原価をめぐる論議
 - (一) 期間原価とする見解
 - (二) 製品原価とする見解
- 三 サービス・ポテンシャルをめぐる論争
 - (一) 原価回避説としてのサービス・ポテンシャル
 - (二) 収益産出説としてのサービス・ポテンシャル
- 四 原価回避説の意義と検討
- 五 レリバンド・コストインダムの意義と検討
- 六 結び

古木
稔

一 問題提起

直接原価計算は、製造原価(製品原価)と固定原価(期間原価)に区別し、売上原価も、棚卸資産として残る製品原価(直接材料費、直接労務費および変動製造間接費)も変動原価だけで評価される。固定原価は、期間費用として処理される。こうした直接原価計算手続のうち、全部原価計算から脱皮しようとする試みられた。アメリカでは伝統的原価計算(全部原価計算)による利益決定法は、生産量が販売量を越える時、利益は過大評価され、逆に、販売量が生産量を越える時、利益は過少評価され、生産量、販売量が均衡している時、のみ正しい利益額を示し、原価、営業量、利益の関係を明確に知らせないところにあった。こうした事情は、直接原価計算を提唱したと言われるジョナサン・ハリス(Jonathan N. Harris)の論文“*What Did We Earn Last Month?*”で説明されている(註一)。つまり、従来の財務諸表により利益数値は、経営者を混乱におとし入れる傾向があることを指摘したのである(註二)。

しかし、第二次大戦の勃発と共に、企業は、コスト・プラス・コントラクト(Cost Plus Contract 原価利益加算契約)のもとに一定の利益を確保された戦時経済体制に至り、ハリスの指摘するような問題は生じなくなったといわれている(註三)。

戦後、コスト・プラス・コントラクト方式の戦時経済体制が終わり、加えて、戦後の技術革新の発展と経営規模の拡大は、固定原価の増大をまねくにいたり、投下資本の回収をはかることに注意がはらわれることになっ

た。したがって、こうした状況のもとでは、戦後の過剰能力の一般化に伴い、企業は、市場志向的とならざるをえなくなるし、経営者は、伝統的な全部原価計算方法で示される財務情報に誤りがあることに気づきはじめ、直接原価計算方法に注意を向けさせることになった。それは直接原価計算が利益計画と利益統制に依拠して、それと異なる原価と利益の情報を経営者に提供することであったからである。

この直接原価計算の経営内部目的への有用性は、一九五〇年代までほぼ一般に認められることになり、もはや議論の余地は残されていないといえよう。現在の直接原価計算論争は、直接原価計算方法によって測定された利益が外部報告目的にこれを認めるか否かで争われている。

この論争の基礎には、直接原価計算を本質的に利益測定の方法として理解しようという本質理解が存しているのである。こうした考え方は、実は初期の論争から存在したものであった。

フレムゲン (J. M. Frengen) (註四)によれば、初期の直接原価計算支持論は、

- (1) 固定原価、変動原価と区別して報告をする。
- (2) 増分利益分析を容易にする。

(3) 棚卸資産変動の影響を利益から除外する。

以上の三点から述べられた。反対論もまた、

- (1) 固定原価、変動原価の分離の困難。
- (2) 直接原価計算は、固定原価を無視し、過少表示する。
- (3) 直接原価計算は、棚卸資産価格を過少表示する。

以上の三点から述べられた。ここでの賛成論、反対論は、内部報告の枠内で論議されていたので、直接原価計算

を利益測定の方法として理解し、外部報告に認めようとする理解が存していないようである。こうした論争は、全部原価計算、直接原価計算技術の根底に流れる基本的な考え方について相互に議論し合うことなく、それらの表面的な次元での相対的な長所、短所を主張し合ったものであり、また製造固定原価の取り扱いについても、キャパシティ・コスト (Capacity Cost) という概念の存否について争われたものであった。さらに、資産概念としてのサービス・ポテンシャル (Service Potencial) をどのように解釈するか論議もあった。しかし、これらの論争は、いづれも対応原則が会計理論の中心であることを前提としたものであった。こうした立場から相対的な長所を論じ合ったものであった。

フレムゲンは、この初期の論争が固定原価に資産性を付与するか否かということを取り上げていないことを指摘している。要するに、初期の論争の観点は、終管内で直接原価計算を認めるか否かであったのに対して、むしろ後の論争点は、経営外部に公表される財務諸表目的にも、直接原価計算を認めるか否かを取り上げるのである。この外部報告への利用の観点で取り上げるべきものであると言える。換言すれば、貸借対照表の棚卸資産価値は、いかなる価値を表示すべきものであるかということから、外部報告にも直接原価計算を認めるか否かを問題にすべきなのである。

この外部報告論争については、マープル (註五) (R. P. Marple)、ウェットナイト (註六) (R. B. Wetnight)、グリーン (註七) (David Green Jr.) 等によって展開された「原価回避説」をホーングレン・ソーター (註八) (C. T. Horngren and G. H. Sorter) 両氏による直接原価計算を「原価回避説」を使用して外部報告に認めようとする支持論と、フェス・フェララ (註九) (P. E. Fess and W. L. Ferrara) フレムゲン (註一〇) (J. M. Fremgen) 等による「収益産出説」からの反対論と、さらにホーングレン・ソーターのレリバンント・コストイング (Relevant

Costing) の主張 (註一)、こゝれる対するストーブス (註二) (G. J. Staubus)、フェス (註三)、フェララ (註四)、フレムゲン (註五) 等の批判が見られる。こうした論争は、特にホーングレン・ソーターのレリバン・コスト・イングの提唱は、変動的製造原価の製品原価性の説明にあたって損益計算としての直接原価計算の枠組をこえて経営管理者の意思決定の関連性を重要視させてきたと言える。そのことは各種の経営意思決定に個別的、具体的に適合する増分原価情報が強調されるようになった。

今日、会計は、複式簿記を前提した記録計算から離れて、情報利用者の意思決定に有用な情報を提供することを主要な目的とする考え方が提唱されている (註一)。

特に、近年、会計に対する考え方が著しく変化してきており、それに関連して、直接原価計算についても現代的な観点から見直す必要が生じてきている。

本稿では、外部情報利用者 (株主、債権者、その他の利害関係者) の意思決定のための直接原価計算のもつ有用性について、外部報告論争を通じて、検討することを試みるものである。

註一 NAA Research Series No. 23: Direct Costing (染谷恭次郎監訳『直接原価計算』一四七頁) によれば、ジョン・ハリスによって提唱されたと言われる。

Harris J. N., "What Did We Earn Last Month?", NACCA Bulletin, January 15 1936, (R. P. Marple Editor, National Association of Accountants on Direct Costing に集録された論文を参照)

この詳細な論文紹介は、山辺六郎著『原価計算論』千倉書房 四〇九頁—四三六頁がある。

なお、ハリスの論文発表の翌年に出版されたハリソンの『新しい酒を古い器に』(G. C. Harrison, New Wine in Old Bottles, 1937) という小冊子も、原価、営業量、利益の関係を明確に知らせないということを全部原価思考からの脱皮を

直接の動機として持っていた。しかし、直接原価計算による利益測定の方法によって直ちに外部報告に利用しようとするものではなかった。

この論文の詳細な紹介は、小林健吾教授によって行われている。

小林健吾著『直接原価計算論』同文館、三〇頁以降。

註二 ハリスの直接原価計算の長所として、次のものがあげられる。(1)標準間接費率の決定の基準となる正常操業度の議論を不要にし、標準原価計算を簡略化する。(2)変動の間接費のみで配賦をするため配賦過不足を生じない。(3)管理可能な製品原価からなるため、標準原価計算をより有効ならしめる。(4)予算では、固定的間接費を含まず、管理可能な原価予算を明らかにする。

註三 この問題については、久保田音次郎著『直接標準原価計算』千倉書房 二二頁—二八頁を参照されたい。

註四 James M. Frenngen, "The Direct Costing Controversy—An Identification of Issues," *The Accounting Review*, January 1964, P. 43~.

註五 Raymond P. Marple, "Try This on Your Class, Professor", *The Accounting Review*, July 1956, p. 492.

註六 Robert B. Wetnight, "Direct Costing Passes the Future Benefit Test", *NAA Bulletin*, August 1958, p. 84.

註七 David Green Jr., "A Moral to the Direct Costing Controversy?," *The Journal of Business*, July 1960, p. 221.

グリーンは、一九五〇年代の *The Accounting Review* 誌の O. Neilsen と S. R. Hepworth との論争（一九五四年一月号、この論争の紹介は、番場嘉一郎教授によって行われている。番場嘉一郎稿「直接原価計算文献研究」企業会計臨時増刊号、一九五四年七月号、三四頁以降）R. P. Marple（一九五五年七月号、一九五六年七月号）と R. L. Brunmet（一九五五年七月号、一九五七年七月号）との論争、および一九六〇年代のホーングレン・ソーターとフェス・フェララとの誌上論争を後日、直接原価計算の十年戦争（Ten Years' War on Direct Costing）として知られるよう

になるかも知れないと述べている。

なお、一九五〇年代の主たる論文は、NACA の Bulletin, The Accounting Review, Journal of Accountancy, The Journal of Business 等に掲載されているが、このうち枚数を割愛する。

註八 Charles T. Horngren and George H. Sorter, "Direct Costing for the External Reporting," The Accounting Review, January 1961, p. 84～.

註九 Philip E. Fess and William L. Ferrara, "The Period Cost Concept for Income Measurement—Can It Be Defended?," The Accounting Review, October 1961, p. 601～.

註一〇 James M. Fremgen, "Variable Costing for External Reporting—Reconsideration", The Accounting Review, January 1962, p. 76～.

註一一 Charles T. Horngren and George H. Sorter, "Asset Recognition and Economic Attributes—The Relevant Costing Approach," The Accounting Review, July 1962, p. 391～.

Charles T. Horngren and George H. Sorter, "A Reply to a Postscript", The Accounting Review, January 1963, P. 73～.

註一二 George, J. Staubus, "Direct, Relevant or Absorption Costing?", The Accounting Review, January 1963, p. 64～.

註一三 Philip E. Fess, "The Relevant Costing Concept for Income Measurement," The Accounting Review, October 1963, p. 723～.

註一四 William L. Ferrara, "Relevant Costing—Two Points of View", The Accounting Review, October 1963, p. 719～.

註一五 James M. Fremgen, op. cit., p. 43～.

アメリカの直接原価計算の動向に関して書かれた文献、小林健吾稿「直接原価計算をめぐる最近の動向」産業経理

一九六四年四月号や『会计学基礎講座三』有斐閣、「ダイレクト・コストインング職能論争」二二五頁を参照されたい。

註一六 AAA, A Statement of Basic Accounting Theory, 1966, P. 1.

飯野利夫訳『基礎的会計理論』国元書房 二頁。

二 期間原価、製品原価をめぐる論議

初期の直接原価計算論議は、直接原価計算、全部原価計算技術の根底にある基本的前提を相互に攻撃し合ったものでなく、表面的な次元での論争であり、対応原則が会計理論の中心の問題であることを前提としたものであったのである。

今日、直接原価計算の最も基本的な論争点の一つは、固定的製造間接費が、期間の原価の性質をもつものと考えるか、製品原価の性質をもつものと考えるかということによるのである。

これらの性質をめぐる論争には、ホーングレン・ソーターによる期間原価とする見解と、フェス・フェララによる製品原価とする見解とがある。この節では、この論争を中心に明確にこれらの見解を識別しておくことにしよう。

一 期間原価とする見解

ある種の原価は成果の数量に対して独立的で期間に帰属するとする見解では、ホーングレン・ソーターによつて次のように述べられている。「直接原価計算支持者は、固定原価が能力準備の原価であると主張する。キャパ

ンティ (capacity) が完全に利用されるか、全然利用されないかどうかは、固定原価の発生に関する限り無関係である。時間が経過すると、固定原価は消費される。そして、次の期の生産を可能にするところの固定原価の新しい群によって補充されねばならない(註一)。」

彼等は、固定的製造間接費は、生産活動に関係なく、時間の経過と共に消費される定額の原価であると主張する。この定額の原価は、特定期間の業務活動 (operation) の有利さのために発生し、その有利さは、期間中の操業度の変更があっても変わらない原価であり、期末に失われる。こうしたことから固定的製造間接費を期間原価とする見解は、伝統的の原価計算での「原価の凝集(着)」概念と対立するものである。

ペイトン・リトルトン (W. A. Paton and A. C. Littleton) は、すべての原価は、販売された財や用役に凝集し、期間は収益と費用を対応する過程において製品のために便宜的で、代替的なるものであると主張する(註二)。このペイトン・リトルトンの考えは、固定的製造間接費は、製品生産のために欠くことのできない原価であるという給付計算的思考、または全体計算的思考を期間計算にまで持ちこんでいるようである。これは、彼等が期間計算に独立した意義を認めていないように思われる。

フレムゲンも期間について理論的に真の期間原価というものはないと述べ、期間原価を認めるのは、原価を製品に配賦するのが実務上困難であるという技術上の理由だけによるとしている(註三)。

しかしながら、今日の期間計算は、便宜的な代替物ではなくて、期間ごとに収益と原価を対応させて利益を決定する。それは、固定的な製造原価もまた生産に必要な原価の一部であるとする給付計算的思考、または全体計算的思考の計算方法とは異なる独自の意義を持つものと考えられる。すなわち、固定的製造間接費は、生産量との発生機能的な関係を見出すことが困難であるという事実から、すべての原価が紛れることなくいづれかの生産物に

帰着させることはできない(註四)。したがって、給付計算的思考、または全体計算的思考から期間を単位とする計算思考によらざるをえなくなる。それは、給付計算思考から期間計算への移行に関連してである。そこでは、期間は便宜的代替物として考えられるが、今日の損益計算が期間計算ということ的前提としている事実に注目すれば、期間は、便宜的代替物でなくして期間計算に固有する本源的なものであると思われる。こうした立場から直接原価計算への支持を与えるのである。

二 製品原価とする見解

固定的製造間接費を製品原価とする見解の代表的な支持者としてフェスとフェララがあげられる(註五)。彼等は、すべての製造原価は、製品原価であり、期間の製造原価のようなものはないとしている。

フェララは、すべての固定的生産原価は、生産高法(A Unit of Output Method)で償却さるべきと述べている(註六)。期間償却は、未来活動の不確実性のために実務的便宜物としてのみ受け入れる。

フェスとフェララの論文“*The Period Cost Concept for Income Measurement—Can It Be Defended?*”では、収益認識に付価値アプローチ(A Value-Added Approach)を支持したが、収益測定の客観性から生産した製品を収益の認識した時点(販売)まで収益認識を繰延べることを受入れている。収益認識の繰延は、操業度の変動に関係なく、生産原価の繰延によって対応されなければならないとする(註七)。フレムゲンもプロダクト・コスト(Product Cost)とする見解を支持して、極端と思われる立場をとっている。

「理論的には、真の期間原価というようなものはないというのが私の主張である。非製造原価を含めて、企業において生じた原価は、すべて生産物の原価である。なぜなら、企業の生産物というのは、単に生産ラインから

生み出される物的な商品だけではないからである。企業の生産物というのは、経済的効力のかたまりで、時間、場所、形態の要因等を含むものである。したがって、理論的には、販売費も管理費も工場原価と同じように生産物の原価である。生産は、顧客の欲する形態で、顧客の欲する時間に、顧客の欲する場所に届けられてはじめて終わったといえる。こうした意味での生産完了は、製造過程を含む販売過程をも終ることが必要とされる(註八)。

こうしたフレムゲンの主張は、そのものとしての能力 (capacity) に注目するのではなく、生産とその結果の収益にのみ関心を持つのであるといえる。キャパシティは、生産の手段であり、材料費、労務費同様に原価の一部である。フェスに従えば、工場設備は、提供されるサービスのために購入されるという(註九)。すなわち、キャパシティは、生産の手段であり、その原価は、製品を生産するのに必要な原価の一部である。

製品原価の一部であるとする見解によれば、固定的製造間接費は、収益を生み出す生産物であるから、期間に配賦されるのではなくて、製品に配賦される。そして、収益は、販売によって生じる。少くとも販売の時に通常認識される。すべての原価は、製品が販売された期間の収益に対応される。したがって、むしろ期間は、本源的な要素ではなく、便宜的代替物であるとされるのである。こうした立場から、全部原価計算への論拠を与えるのである。

次に、固定的製造間接費が期間原価であるか、製品原価であるか、すなわち、固定的製造間接費に資産性を付与すべきかどうかの基本的論争点は、サービス・ポテンシャルをめぐって争われている。

註一 Charles T. Horngren and George H. Sorter, "Direct Costing for the External Reporting," *The Accounting*

Review, January 1961, p. 88.

Charles T. Horngren, *Cost Accounting*, 1962, Prentice-Hall, p. 358.

註II W. A. Paton and A. C. Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, AAA, p. 15.

中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店 二四頁

註III James M. Fremgen, "Variable Costing for External Reporting Reconsideration," The Accounting Review, January 1962, p. 78.

「理論的には、真の期間原価というものはないというのが私の主張である。非製造原価も含めて、企業において生じた原価は、すべての生産物の原価である。なぜなら、企業が生産物というのは、単に生産ラインから生み出される物的な商品だけではないからである。企業の生産物というのは、経済的効用のかたまりであり、時間、場所、形態などを含むものである。したがって、理論的には、販売費も管理費も、工場原価と同じように生産物の原価である。生産は、顧客の欲する形態で、顧客の欲する時間に届けられてはじめて終わったといえる。こうした意味での生産完了には、製造過程のほか販売過程も終ることが必要とされる。

すべての原価を含める製品原価概念は、収益と費用を対応させる基本的な過程と完全に一致している。これに対して、期間原価概念は、この手続に対し例外を設けるものである。したがって、私は、理論的には、すべての原価を含める製品原価概念のほうが完全に論理にあっており、弁護できるものであると考えている。もちろん、このような概念を適用するには、きわめて大きな実務上の困難がある。多くの原価——広告費、研究開発費、役員報酬、税金など——は、特に多品種生産の企業において、どのような方法によっても製品に配賦することは容易ではない。したがって、実際には多くの原価が期間原価として取扱れる。全部原価計算のもとでは、製造原価以外の原価ばかりでなく、固定的な工場原価もまた期間原価として取扱われる。しかし、これらの原価が期間原価として取扱れるということに注意しなければならぬ。このことは、本質的に、それらが製品原価でなくて、期間原価であることを意味しているのではない。問題は、原価を配賦することが實際上困難であるというだけのことであって、本質上の問題ではない。」

註四 W. A. Paton and A. C. Littleton, op. cit., p. 15.

中興経済学『新編記帳』二四頁

註五 William L. Ferrara, "Idle Capacity as a Loss-Factor or Fiction," *The Accounting Review*, July 1960, pp. 490~496

William L. Ferrara, "The Importance of Idle Capacity Costs-A Rejoinder," *The Accounting Review*, July 1961, pp. 423~424.

Philip E. Fess, "The Theory of Manufacturing Costs," *The Accounting Review*, July 1961, pp. 446~453.

Philip E. Fess and William L. Ferrara, "The Period Cost Concept for Income Measurement-Can It Be Defended?" *The Accounting Review*, October 1961, pp. 598~602.

註六 William L. Ferrara, "Idle Capacity as a Loss-Factor or Fiction," *ibid.*, p. 490.

註七 Philip E. Fess and William L. Ferrara, op. cit., p. 600.

註八 James M. Fremgen, op. cit., p. 78.

註九 Philip E. Fess, op. cit., p. 448.

三 サービス・ポテンシャルをめぐる論争

直接原価計算論争は、会計における資産の包括的な定義によって、また影響を受けてきた。そこでは棚卸資産の貸借対照表価額の確定問題を主題としていたのである。

そこで、何が資産価値を構成するかについて考えるには、まず、基本的には、資産概念の定義をすることが必

要である。周知のAAA（アメリカ会計学会）の定義は、「資産とは、特定の会計実体の中で経営目的のためにあてられている経済資源である。資産は、期待される経営活動に利用しうるか、役立ちうるサービス・ポテンシャルの総計である。ある種の資産は、企業実体の目的と一義的に結びついており、そして、その場合、企業の継続性を前提とするであろう（註一）。」としており、スプローズ（Robert T. Sprouse）とムーニッツ（Maurice Moonitz）は、「資産は、予想される未来の経済的利益を示すものである（註二）。」と主張する。

これらの定義は、実質的に同義に解釈される。このサービス・ポテンシャルをめぐって、資産を将来発生する原価の支出を節約する意味、すなわち、「原価回避説」（註三）で、サービス・ポテンシャルと見るか、将来収益を獲得する能力としての意味、すなわち、「収益産出説」で、サービス・ポテンシャルと見るかに解釈が分かれる。両者は、ともに物理的事態（Physical Layout）よりも経済的効果（Economic Attributes）を重要視していることにおいては等しいが、サービス・ポテンシャルの解釈をめぐっては、両者の相違は、本質的なものであり、深刻である。この二つの解釈が直接原価計算論争において重要な役割を演じてきたのである。

一 原価回避説としてのサービス・ポテンシャル

サービス・ポテンシャル概念を「原価回避」の意味で解釈する見解では、資産が未来における原価発生を必要としない限りにおいて、サービス・ポテンシャルを持つと主張されてきた。

「原価回避説」を祖述したと言われるマープル（Raymond P. Marple）は、資産を原価回避の意味で解している（註四）。彼は、一九五六年七月号の *The Accounting Review* 誌に掲載された論文“*Try This on Your Class, Professor*”で、全部原価計算と直原接価計算を比較しながら、変動原価については、生産量によって発生する原

価であるから、当期において発生した変動原価は、次期において同じ出費をすることを節約するという。また、「棚卸資産が会社にとって有する唯一の価値は、未来において節約される原価によって測定される(註五)。」と
している。

ウェトナイト (Robert W. Wemight) は、直接原価計算が全部原価計算よりも未来の有利のさテストに合致するという。彼によれば、「もし将来収益のテストが二つの方法(全部原価計算と直接原価計算)に適用されるならば、直接原価計算は、最も厳密にその要求に合致するように思われる。第一に、変動原価の発生から未来の利益がある。この原価は、未来の期間に発生を要しない。しかし、固定原価の場合、いかなる未来の利益をも生じない。なぜなら、この原価は、どんな操業度であっても、未来の期間に発生するからである(註六)。」

グリーン (David Green Jr.) は、“Cost Obviation”の用語を作り出し、現金や売掛金のような財務的請求権を除いて、資産測定の基礎とした。彼は、資産の測定は、過去の原価の発生の結果として、未来に回避される原価であるとする。そして、固定原価の過去の発生は、将来の同じ原価の再発生を回避することはできないということとを指摘した。つまり、変動原価のみが棚卸資産の原価としての資格をもちうるということになり、直接原価計算を支持する論拠となる。

この考えのもっとも広い論議は、ホーングレン・ソーターによって行われる。彼等は、最初の論文において、次のように述べる。

「もし現在、原価の発生が通常の経営過程で、未来の原価回避を生ずるとすれば、伝統的会計の意味でサービ
ス・ポテンシャルを持つ。別言すれば、企業の総未来原価が特定原価の表示のために減少するとすれば、その原
価は、未来に関連し、資産である。もしそうでなければ、無関連であり、消費される(註七)。」

この見解は、次のように再言することができる。ある期間での棚卸商品の生産は、棚卸商品を生産する変動原価の再発生なしに次の期間の収益の実現を可能にする。しかし、ある期間で作られた棚卸商品の有利さは、以後の期間の固定原価とは無関係である。

ホーン・グレン・ソーターの第二の論文では、一層精密をおびてきたと考えられる。彼等は、機会原価(Opportunity Cost)を「原価回避」の範囲に含めていることを明らかにし、とくに、未来収益の喪失は避けられるべき原価であると指摘している(註八)。

さらに、彼等は、「未来原価回避説」を発展させたものとして、直接原価計算とは相異なるレリバン・コスト・イングの理論を展開する。これは、未来原価回避という概念の中に機会原価をも含めたものである。

この理論では、固定原価は、ある事情においては関連原価に、特に、固定原価は、未来の販売需要が現在の生産設備(capacity)を上回る時、未来の販売が棚卸不足のために永久に失われる時、変動製造費用が未来に上昇すると予想される場合、固定原価を適正に棚卸資産に賦課されるものである(註九)とする理論である。こうした理論の展開は、もはや、全部原価計算か、直接原価計算かという問題の領域外のものとなるのである。

このレリバン・コスト・イングの実務上の問題は、棚卸が未来の必要に應ずるために、必要かどうか、また余分なものであるかどうかを決定することの困難さにある。未来の注文を失わないために現在の操業で必要と考えられるならば、レリバン・コスト・イングは、全部原価計算に等しいことに注意しておかねばならない。ホーン・グレン・ソーターもこのことを認め、レリバン・コスト・イングは、全部原価計算や直接原価計算より適用困難としているが、概念的には確固としたものと考えている。

フレムゲンは、レリバン・コスト・イングと直接原価計算との相違は確かにあるが、類似しているという(註一

○。特に、レリバント・コストイングと直接原価計算は、固定的製造間接費を製品原価でなく、期間費用であることを認めたとおいてそうである。そして、直接原価計算は、すべての例に固定的製造間接費を期間費用として取扱い、レリバント・コストイングは、直接原価計算と同様な基盤のうえに立っている。もし「原価回避説」を受入れるならば、レリバント・コストイングで要求されている固定原価の期間的消費は正しいわけである。換言すれば、レリバント・コストイングは、固定原価を費用化する結果を見通しえないし、その必要性はないとフレムゲンはいう。したがって、直接原価計算とレリバント・コストイングは、同じ基礎的仮定にあるというのである。

こうしたフレムゲンの主張は、ホーングレン・ソーターの最初の論文が「原価回避説」にのみ注意をそそぐあまり、彼等の意図したレリバント・コストイングを直接原価計算の一部であるように印象づけたようである。

しかし、レリバント・コストイングは、直接原価計算とは別個のものであると考えられる。レリバント・コストイングについては、以下の節で明らかにしていくことにして、サービス・ポテンシャルのもう一つの解釈について、その意味を明らかにしておくことにしよう。

二 収益産出説としてのサービス・ポテンシャル

フレムゲンによると、収益産出説としてのサービス・ポテンシャルは、未来における収益産出への貢献の能力を意味するように解釈されてきたといわれる（註一〇）。

ペイトン・リトルトンによれば、「如何なる型の原価にせよ、正当な支出に基づき、それから生ずる将来の利点、または貢献を容易に予期しうるような要因を示すものであれば、繰延べられて差支えない（註一一）」と述べ

ている。要するに、将来において、販売され、収益をあげると期待される製品を生産するために要した費用は、すべて未来の収益に対応させるために棚卸資産として繰延べられなければならない原価である。

これらの理論では、原価はすべて生産に基本的と考え、利益の発生において、原価は、利益獲得の費用であり、販売期間の利益決定における収益と対応され、対応されないものについては、棚卸資産に繰延べられると考えるのである。このように将来の収益産出に貢献するか否かを基準として、末費消の原価とすでに費消済の原価とを区別することになり、全部原価計算を支持する根拠となるのである。

このサービス・ポテンシャル論争は、現在も続いており、「原価回避説」では、固定原価を期間費用としての取扱いの妥当性を必然的に仮定している。同様に、「収益産出説」は、プロダクト・コストに必然的に結びつけている。これが論争点となるゆえんである。フレムゲンは、この論争を解釈する最高の会計原則は、ないとしている(註二三)。両者の主張は、内部報告にはすでに認められている。外部報告においては、二つのうちのどれかを選択することは、元来的に直観的である。結局は、どの方法を選択するかは、有用性から最終的に判断されるという。

このサービス・ポテンシャルを「原価回避説」と解するか「収益産出説」と解するか論争は、今世紀初めにおける製造間接費の実際配賦の欠陥にみられる。すなわち、実際製造間接費は、当該期間において実際に製造した製品へ配賦したため、製品の単位製造原価が景気変動や季節的な変動によって著しく変動することになった。したがって、同一の製品を生産しても、操業度の変動によって、製品単位原価は、変化してしまうので、損益計算、価格計算、原価管理、経営計画等には役立ちえない。こうした実際配賦の欠陥は、製造間接費の性質へと注意を向け始めたのであるといえよう。

つまり、固定的製造間接費は、生産設備や組織の維持費（capacity cost）であって、製品を実際に製造しなくても発生する製造上の準備費である。かかる製造固定原価は、製品とは無関係であり、製品原価性を持たないとする期間費用の考え方である。一方、大多数の人は、製造固定原価については製品の価値形成に役立っている製品原価を構成するものであると考えるのである。ここから直接原価計算論争が生まれてくる。したがって、どちらも理論的に妥当性を持っており、一概にどちらかに決定すべきという根拠はない。それは、企業が実際にもっとも適した有用な原価計算方法を採用するかによって決定される。つまり、原価計算方法の有用性によって最終的に判断されてくるものである。

こうした「原価回避説」か、「収益産出説」かのサービス・ポテンシャル論争に代って、資産の価値は、「正味実現可能価値」（Net Realizable Value）を表すべきことを主張するフェララの提案がある。

フェララは、「正味実現可能価値」は、販売価格マイナス（完成品原価＋販売費）と、生産、販売、引渡によってえられた効用によって表わされるとする（註一四）。「正味実現可能価値」で表わされているサービス・ポテンシャルは、利益の産出のために必要な財の取得で、再び使用される現金（通常の業務活動を通じて）に変えられる棚卸資産の可能性である。すなわち、付価値アプローチによって裏付けようとしているのであるが、すべての場合に、未来の成果に注目された棚卸資産評価に付価値概念を通用することは非常に困難である。このような「正味実現可能価値」によって、棚卸資産を全部原価で評価することが認められるとすれば、全部原価計算か、直接原価計算かの論争もなくなるであろうというフレムゲンの指摘もある（註一五）。

しかしながら、今日、会計が情報システムとして発展しつつあると言われる時（註一六）、「正味実現可能価値」を否定することは不可能なことであろう。（この問題については、ここではふれないことにする。）

ここでは、「原価回避」概念の意義と検討を試み、ホーングレン・ソーターのレリバント・コストインギ理論をサービス・ポテンシヤルについての解釈と切り放して、その基調を考察し、全部原価計算、直接原価計算、レリバント・コストインギの諸方法による外部報告利益について、意思決定目的の有用性という観点から観察してゆくこととする。

註一 AAA, Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements, 1957 Revision, The Accounting Review, October 1957, p. 538.

註二 Robert T. Sprouse and Maurice Moonitz, A Tentative Set of Broad Accounting Principle for Business Enterprise, Accounting Research Study No. 3, AICPA, 1962, p. 20.

註三 マーブル (R. P. Marple) によれば、「企業にとって在庫品が持つ唯一の価値は、将来節約される原価によって測定されるのが論理的ではなからうか。』述べている。このような「原価回避説」の主張の紹介は、山辺六郎教授によっても行われている。

Raymond P. Marple, "Try This on Your Class, Professor", The Accounting Review, July 1956, p. 592~.

山辺六郎著『原価計算論』千倉書房 五二一頁

註四 山辺六郎著『前掲書』五二一頁

註五 Raymond P. Marple, op. cit., pp. 492~497.

このマーブルの主張は、The Accounting Review 註六 Brummet (一九五七年七月号)との論争を引き起している。

註六 Robert B. Wetnight, "Direct Costing Passes 'the Future Benefit' Test", NAA Bulletin, August 1958, p. 84.

註七 Charles T. Horngren and George H. Sorter, "Direct Costing for the External Reporting", The Accounting Review, January 1961, p. 86.

註八 Charles T. Horngren, "Asset Recognition Economic Attributes-The Relevant Costing Approach," *The Accounting Review*, July 1962, p. 394.

註九 *Ibid.*, p. 399.

註一〇 James M. Fremgen, "The Direct Costing Controversy-An Identification of Issues," *The Accounting Review*, January 1964, p. 49.

註一一 *Ibid.*, p. 49.

註一二 W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA, p. 65.

中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店一一五頁

註一三 James M. Fremgen, *op. cit.*, pp. 49~50.

註一四 William L. Ferrara, "Relevant Costing-Two Points of View," *The Accounting Review*, October 1963, p. 720.

註一五 James M. Fremgen, *op. cit.*, p. 50.

註一六 AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966, p. 64.

飯野利夫訳『基礎的会計理論』国元書房六六四頁。

「本質的に会計は、一つの情報システムである。もっと正確に言えば、それは有効な経済的運営の問題に対する一般情報理論の適用である。また、それは、計数的に表示された意思決定情報を提供する一般的情報システムの主要な部分を構成するものである。このような意味で、会計は、経営主体の一般情報システムの一部であるとともに情報概念によって限定された基礎的領域の一部でもある。」

四 原価回避説の意義と検討

直接原価計算は、変動原価のみを集計して、製品原価とし、売上収益に対応せられる原価は、費用とし、対応しない原価は、資産として繰延べる。固定原価部分は、期間費用として、収益に対応させる。この直接原価計算を支持する「原価回避説」を全部原価計算と対比しながら検討することにする。

初期の直接原価計算は、棚卸資産評価を第二義的な問題として取扱い（註一）、直接原価計算が経営管理用具としていかに有用であるかにつらてのみ論議されてきた。

先に触れたようにホーングレン・ソーターは、固定原価に資産性を与えるべきか否かという外部報告の本質問題を取上げて、固定原価は、資産性を持つべきでないとする。したがって、直接原価計算方法は、外部報告にも認められるということを描する（註二）。ここでは、直接原価計算の問題は、棚卸資産の評価に移行していることは明らかである。彼等は、「資産は、期待される経営活動に利用しうるか、役立ちうるサービス・ポテンシャルの総計額である。」と概念規定して、マールやウェットナイトやグリーン等によって主張された「未来原価回避」(Future Cost Obviation)の意味で理解している。換言すれば、サービス・ポテンシャルが存在するのは、現在における原価の発生が企業の元来的な経過において、未来での原価の回避できるときであり、その時にのみ原価は、サービス・ポテンシャルを持つものであるとするのである。

固定的製造間接費について観察して見れば、固定的製造間接費は、生産水準に関係なく、時間の経過とともに

発生する原価である。それは一定期間の経営活動の準備費用としての性質を示すもので、その効果は、期間中に限定され、しかも実際の活動水準によっても変らない費用である。

N A A (The National Association of Accountants アメリカ会計人協会) の調査報告書 No. 37 は、「固定原価は、設備をいつでも使えるように準備しておくための費用で、当期の実際製造数量や販売数量に関係なく発生する。こうした設備の一部は、その時の手持注文量とほとんど無関係に取得され、いつでも利用できるような状態に維持しておかなければならないものである。建物、機械および少くともおもだった経営者、技術者、管理者で構成される組織というものは、短期的な営業量の変化に応じて、ただちに取得したり、除去したりすることのできないもののよい例である。さらに、経営者が広告、販売促進、従業員の訓練研究のための支払いを当期の製造数量や販売数量とは関係なく決定したとすれば、それも固定原価となる。したがって、固定原価のもっとも本質的な特徴は、その金額が当期の営業量でなく、企業がいつでも処理しうるように準備している営業量によって定まるといふ点に見出される。このため固定原価の金額は、当期の営業量の変化とは、まったく関係がない (註三)。」と述べて、固定原価が経営準備の費用としての性質を持つことを明らかにしている。しかしながら、この論理では、固定原価が、経営準備の費用としての性質を持つことは理解できるとしても、変動原価が製品原価であるという論拠は、固定原価が製品原価に含まれないということを否定するだけで、積極的に変動原価が製品原価であると主張する論拠ではないといえる。

そこで、固定原価、変動原価に「原価回避」概念を使用して解釈すれば、製品原価を構成するものは、生産物の生産のために要した費用であって、しかも次期以降において、当該生産物に対して同一の費用支出を必要としないものに限るのである。したがって、固定原価は、未来の費用支出の再発生を回避しえないのでサービス・ポ

テンシヤルはなく、資産性はないと考えられるのである。

変動原価については、未来の費用支出と同じ金額の発生を節約することができるため資産性は存在するものと考えられる。このような「原価回避」概念は、資産の価値を過去に求めるものではなくて、未来に関連させる点においては、資産価値を過去に求める旧来的な全部原価計算思考によるよりも資金的な流れをより適切に反映するものと言えよう。したがって、棚卸資産額の投資有高を示すものと解釈することができよう。

直接原価計算において、「原価凝着」(Cost Attach)は、生産物——期間について集計され、期間を前提にして費用と収益が対応される。

これに対して、全部原価計算方法では、「原価凝着」は、期間を前提とせず便宜的代替物であるとする(註四)。したがって、全部原価計算方法に基づく棚卸資産評価額は、直接原価計算方法の立場からすれば、好ましいとはいえないわけである。棚卸資産に滞留している資金部分のみが資産として把握されるべきである。それは、変動原価のみが製品原価を構成する資格のある原価であるといえるであろう。

しかしながら、全部原価計算方法により利益の測定は、製造数量に左右されるのに対して、直接原価計算方法は、販売数量に左右される。(後述する全部原価計算と直接原価計算の例を参照)すなわち、直接原価計算による利益測定は、販売量の変化が期間の利益に影響を与える。生産は販売されなければ無意味であることはいうまでもないが、一会計年度に生産、販売することはほとんどないわけである。したがって、期末棚卸高が必然的に生ずる。この期末棚卸高を生産した活動は、販売のための有効な努力である。たとえば、将来の販売が多量に予測される場合で、生産量が販売量を越えない場合等は、期末棚卸高は、販売のための有効な努力であるといえるであろう。

直接原価計算論争に関する一考察 (古木)

	第 1 期	第 2 期	第 3 期
販 売 数 量	13,500	13,500	13,500
製 造 数 量	13,500	15,000	12,000
製 造 原 価			
材 料 費 @ 30	405,000	450,000	360,000
労 務 費 @ 20	270,000	300,000	240,000
製造間接費 (固定原価とする)	450,000	450,000	450,000
合 計	1,125,000	1,200,000	1,050,000
販売費及び一般管理費	150,000	150,000	150,000
売 価 @ 100			

表 1 全部原価計算による損益計算書

	第 1 期	第 2 期	第 3 期
売 上 高	1,350,000	1,350,000	1,350,000
売 上 原 価			
材 料 費	405,000	405,000	405,000
労 務 費	270,000	270,000	270,000
製造間接費	450,000	405,000	495,000
合 計	1,125,000	1,080,000	1,170,000
販売費及び一般管理費	150,000	150,000	150,000
当期純利益	75,000	120,000	30,000

表 2 直接原価計算による損益計算書

	第 1 期	第 2 期	第 3 期
売 上 高	1,350,000	1,350,000	1,350,000
変 動 原 価			
材 料 費	405,000	450,000	450,000
労 務 費	270,000	270,000	270,000
合 計	675,000	675,000	675,000
固 定 原 価			
製造間接費	450,000	450,000	450,000
販売費及び一般管理費	150,000	150,000	150,000
合 計	600,000	600,000	600,000
当期純利益	75,000	75,000	75,000

全部原価計算方法では、期間は、便宜上の代替物であるという基本的な概念にもとづき、生産、販売という経営活動の一サイクル (cycle) としている。この論理を押し進めると、全部原価計算の期末棚卸高は、販売のための有効な努力であるといえよう。しかしながら、経営活動の一サイクルで論ずることは認めるとしても、すべての期末棚卸高が無制限に販売に有効な棚卸高であるとは限らないわけである。

これに対して、直接原価計算は、生産、販売という経営活動の一サイクルとしての長さで考えなければならぬのを会計期間という計算の便宜のため時間切断の前提の立場で述べているのである。そして、直接原価計算は、期末棚卸をすることによって、製造原価の一部が不当に次期に繰延べられるという全部原価計算側からの主張にも注意を向ける必要がある。(例示を参照)

ここに、全部原価計算、直接原価計算を比較して、これを例示すれば、前頁の表1、表2の通りである。

全部原価計算による場合

- (1) 製品単位当りの固定原価は、製造数量に左右されるため、製造数量と販売数量とが異れば、期間売上が同じ数量であっても利益は異なる。

- (2) 製造数量と販売数量が等しい場合、期間売上が同じ数量であれば、利益は、直接原価計算の場合と同じである。

直接原価計算による場合

各期の製造数量と販売数量とが異っていても、各期の売上数量が同じであれば、利益は相等しい。ここでは、売上高が利益を変化させる項目である。

この例示のごとく、製造数量によって、全部原価計算は、期間利益を異にするので、利害関係者の意思決定を誤らしめる情報を提供することになる。直接原価計算も、全部原価計算支持者からすると、期末製品に配賦され

るべき製造原価の一部が不当に当期の収益に課せられ、貸借対照表の棚卸資産価格を不当に過少表示するから利害関係者の意思決定を誤らしめる情報を提供するということになる(註五)。

企業は、最大利益を求めて行動するわけであるから、将来、現在の生産能力以上に需要があるとか、材料費の値上りがあるとかする場合以外の(正常な在庫は除外する)期末棚卸は、積極的に行わない。したがって、企業経営者は、将来の支出節約や将来利益の喪失という経済的効果がなければ、棚卸商品は生産されないわけである。このことから費用と収益との関係は、会計期間という時間的な関係を超越して観察できるし、また、観察されねばならない。この前提に立てば、期間の費用と収益との関係は相当修正せざるをえなくなる(註六)。したがって、期末製品に配賦されるべき製造原価の一部が不当に当期の収益に課せられていることができる。(後述のレリバント・コストイングの例を参照)かくして、「原価回避説」は、費用、収益の関係から会計期間という時間的關係を観察すれば、変動原価のみが製品原価を構成する資格のある原価であるとはいえなくなるであろう。ホーングレン・ソーターは、「原価回避説」を発展させたものとして関連原価概念を導入することによって、直接原価計算の外部報告目的への利用から離れて新しい資産評価や、費用収益対応の説明を主張することになったのである(註七)。

註一 初期の直接原価計算は、経営内部で利用されるか否かで問題とされていた。そのため、固定原価が資産性を持つか否かという問題は、第二義的な問題とされていたのである。

James M. Fremgen, "The Direct Costing Controversy—An Identification of Issues", *The Accounting Review*, January 1964, p. 43~.

註二 ホーングレン・ソーターは、直接原価計算を「原価回避説」を使用して、外部報告目的に認めるのであるが、彼等

は、この「原価回避説」にのみ注意を注ぐあまり、彼等の意図したレリバント・コストイングを直接原価計算の一部であるかのように印象づけしてしまったのである。

Charles T. Horngren and George H. Sorter, "Asset Recognition and Economic Attributes-The Relevant Costing Approach," *The Accounting Review*, July 1962, p. 391.

註三 NAA, Research Report No. 37, Current Application of Direct Costing, 1961, pp. 10~11.

染谷恭次郎監訳『直接原価計算』日本生産性本部 二五頁〜二六頁。

註四 W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA, p. 15.

中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店 二四頁。

註五 M. W. E. Glauber and B. Underdown, *Accounting in Changing Environment*, London, 1974, pp. 140~141.

直接原価計算は、外部利用者の意思決定に次の点ですぐれている。

(1) 損益計算において、固定原価を分離することは、固定原価に関する当期の支出に応じての現金の要求を正確に予測可能なこと。

(2) 現金の変動を売上数量の変動と関連づけるのに役立つ。

(3) 利益は、会社の業績に応じて異ってくるので、売上と利益が直接的に関係していなければならない。しかし、全部原価計算では、利益は部分的に生産に関係するので利益と売上の間関係を提供しない。

(4) 直接原価計算は、利益のより正確な予測を可能にする。

(5) 直接原価計算では、製造間接費の配賦についての恣意性を排除する。

註六 Charles T. Horngren and George H. Sorter, *op. cit.*, p. 391.

註七 *Ibid.*, p. 391~.

五 レリバント・コストイングの意義と検討

「未来原価回避」説を發展させたものとして、レリバント・コストイングの理論がある。これは、「未来原価回避」という概念の中に機会原価を含めたものである。すなわち、将来の原価を節約するか、また、将来の収益の喪失を回避する原価だけがレリバントな原価であって、それは適正に棚卸資産に賦課されうるものであるとする理論である。それは、また将来のかなりの大きさの原価発生が回避されるかもしれないし、特定行動の選択をし、また選択をしない意決定に依存することになる。経営目的に充当される資産は、原価の節約、利益の増加を意図する意思決定との関連において、将来の経営行動に影響を与える原価によって棚卸資産として評価されるのである。

直接原価計算を「原価回避」概念を使用して支持する理論では、会計期間を前提として、費用とするか、資産とするかを決定するのであるが、費用と収益との関係は、会計期間という時間的關係を超越できるし、資産、費用の測定も将来の期待に不可避免的に結びつけられる。つまり、資産、費用の決定は、それ自体として存在するのではなく、将来の意思決定への関連原価の概念に依存して規定される。したがって、この前提で考えるならば、費用、収益に相当の修正を考える必要があるわけである。この論拠をもとに、ホーングレン・ソーターは、直接原価計算や全部原価計算に代って、未来販売の形勢やキャパシティの未来への役立ちを強調するレリバント・コストイングを提唱しているのである（註一）。

ホーングレン・ソーターは、「原価回避」概念を彼等の最初の直接原価計算を支持する論文「*Direct Costing for the External Reporting*」(アカウンティング・レビュー誌、一九六一年一月号)で、資産評価の基準として支持した(註二) ことから誤解されてきたようである。彼等は、「直接原価計算の注意を注ぐあまり、直接原価計算や伝統的的全部原価計算とは別個の原理であるレリバント・コストインギの論議を不明瞭なものにした(註三)。」ことを述べ、そして、フレムゲン(註四)や、フェスとフェララ(註五)の論議は、さらにレリバント・コストインギを不明確にした。彼等の論議は、未来支出の節約、すなわち、「原価回避」概念にのみ限定されており、未来収益の喪失という面を無視したようである(註六)。したがって、彼等は、レリバント・コストインギを直接原価計算の論議と考えていたように思われる(註七)。

ホーングレン・ソーターは、「我々が強調するのは、*Relevant Coster*であって、*Direct Coster*ではない。我々が強調するのは、伝統的的全部原価計算や直接原価計算とは別個のものである(註八)。」と述べて、レリバント・コストインギが直接原価計算や全部原価計算とはまったく別個のものであることを明確に区別するのである。ホーングレン・ソーターは、原価回避だけでなく、未来の収益の喪失もレリバント・コストインギを支持する重要な局面であることを明らかにしたのである(註九)。

彼等は、レリバント・コストインギが問題とするのは、資産——費用決定であるとする。ホーングレン・ソーターは、まず資産をサービス・ポテンシャルとしての定義を受入れ(註一〇)、企業の継続性ととも、これらを前提にして、資産——費用を決定する。そして、二つの概念……「原価擬着」(註一一) (*Cost Attach*) と「費用収益対応」(註一二) (*Match Cost and Revenue*) を使用する。

これらの「原価擬着」概念と「費用収益対応」概念を操作する仮定が必要とされる。レリバント・コストイン

グにおける唯一の仮定は、「いかなる原価、又は未来の収益に有利な経済的効果を持つ場合、もしくは持つ場合にだけ資産として繰延べられる(註一三)」ということである。

会計は、利害関係者に財政状態および経営成績を報告することであるが、資産と費用の測定は、過去の財務成績ばかりでなく、将来の予測にも結びつけられる。ここに意思決定に役立つレリバント・コストイングに重要な「関連原価」概念があらわれる。それは、会計が経営者、投資家、その他の利害関係者の意思決定のための用具であるからである。

ホーングレンは、関連原価の定義を次のように説明する。「経営における意思決定とは、代替案における比較選択行為であって、それは五秒先の未来であり、百年先の未来であったりする。かくて、いくつかの代替案にもとづいて予想される成果の予測活動によって、意思決定が影響されるであろう。財務予測は、必ず未来予測の資料にもとづいてなされなければならない。したがって、原価が関連原価であるためには、それは未来原価でなければならぬ。しかしながら、すべての未来の原価が必ずしも、当面する意思決定に関連があるわけではない。代替案の中で差額原価 (Differential Cost) のみが関連性を有するのである。かくて、関連原価とは、とり上げるべき代替案の中で差額と認められる未来原価である。問題なのは、それによっていかなる差額が認識できるかということである(註一四)。」

リー (David H. Li) も「関連原価とは、経営計画によって影響を受ける原価である。時間的には、今後において発生する原価であり、したがって、未来原価である。金額的には、それは差額原価であるといえる。変動原価が関連原価であることもあり、マネイジド・コスト (Managed Cost) が関連原価であることもあるが、原価間の関連比較点においてのみ差額がみられるであろう(註一五)。」と定義する。

しかし、こうした「関連原価」概念は経営意思決定に対する原価情報の提供という実践的要請と結びつき、本来の目的を意思決定会計の枠の中に見い出すことになる。もともと「関連原価」が意思決定会計の枠の中に占める役割をホーングレン・ソーターが予測していたかどうかは疑問である。

要するに、レリバント・コストイングでは、「関連原価」が利害関係者の未来活動に関連した原価であり、未来の経済的効果 (Economic Attributes) が重要であって、この経済的効果を仮定して、「原価凝着」と「費用収益対応」を操作する。この時にのみ資産性を認め、原価を凝着しないものについては、その期間の費用、または損失とするのである。この考察のもとに、費用、収益対応は、当期に発生した原価で、未来の原価、または収益に有利な経済的効果を与えるもので、その効果が未来において、効果を示す時まで延期されるものであるといえる(註一六)。つまり、レリバントな原価か否かというのは、これまでのように対応の原則という観点ではなく、意思決定にレリバントか否かで決定される。これは、資産の評価にも適用されるべきである。すなわち、資産は、意思決定の将来の結果に影響されるであろうところの原価だけからなるべきである。こうした方法で、変動原価は、未来の意思決定にレリバントであり、固定原価は、レリバントでないことになる。つまり、固定的製造原価は、時間の関数として期間の費用として計上されるのではなく、操業度の選択や決定が未来の企業の経営活動に有利な効果をもつかぎりにおいてそれに関連する部分が製品原価として繰り越されるのである。

全部原価計算論者は、製造上の固定原価は、資産であり、販売費および一般管理費は、期間原価であるといひ、直接原価計算論者は、固定的製造間接費は、期間原価であり、変動原価は、資産であるという。つまり、意思決定をする立場からは、全部原価計算だけを用いるということとは、情報利用者の立場から有用な分析のための資料を奪うことを意味し、その結果、意思決定を非常に困難にすることになる。

これに対して、レリバント・コストイングでは、資産であるか、費用であるかは、「時と場合による（註一七）」と述べ、全部原価計算、直接原価計算方法とは異なることを明示する。「時と場合とによる。」とは、未来の経済的効果を持つ場合にのみ資産とされることを意味すると解される。この経済的効果を持つ場合は、固定的製造間接費ばかりでなく、販売費および一般管理費についても同様なことがいえよう。

ここでは、固定的製造間接費のみに限定してレリバント・コストイングを説明することにする。

ホーングレン・ソーターは、未来活動の予想を考慮して、固定的製造間接費が、次の要件を満す時にだけレリバント・コストイングを認めることを限定している（註一八）。

- (1) 棚卸資産の手持高不足のために未来の売上が失われる時。
- (2) 変動製造原価が失われると予想される時。
- (3) 将来の生産が最大操業度で行われ、かつ未来の

表3 レリバント・コストイング

	例 I		例 II		例 III	
	1963	1964	1963	1964	1963	1964
売上	200,000	200,000	200,000	600,000	200,000	200,000
売上原価						
期首材料	—	100,000	—	150,000	—	120,000
変動原価	200,000	—	200,000	200,000	200,000	—
固定原価	100,000	100,000	100,000	100,000	100,009	100,000
計	300,000	200,000	300,000	450,000	300,000	220,000
期末棚卸						
変動原価	100,000	—	100,000	—	100,000	—
固定原価	—	—	50,000	—	20,000	—
計	100,000	0	150,000	0	120,000	0
売上原価	200,000	200,000	150,000	450,000	180,000	220,000
総利益	0	0	50,000	150,000	20,000	-20,000
生産量	400,000	0	40,000	40,000	40,000	0
販売量	200,000	200,000	20,000	60,000	20,000	20,000

売上高が当期末の棚卸高の増加額だけ最大操業度を超過している時。

レリバント・コストイングの例をNAAのBulletinによって示すと、前頁の表3の通りである(註一九)。

レリバント・コストイングと直接原価計算方法とを比較するために、同じ例を直接原価計算に通用すると下の表4の通りである。

例Ⅰの場合、未来の経済的効果を示すのは変動原価だけで、レリバント・コストイングは、直接原価計算と同様な結果となる。固定原価は、(1)、(2)、(3)の要件を満たさないために資産性を持たないわけである。

例Ⅱの場合は、(3)の要件を満たすことになり、固定原価を資産として繰越すことができる。すなわち、余分の二〇、〇〇〇単位が製造されなければ、一九六四年度とその売上は、実現されず未来の収益を失うことになるからである。

例Ⅲは、変動原価の値上りが予想される時で、(例え、材料費)単位当り、1ドルと仮定すれば、二〇、

表4 直接原価計算

	例Ⅰ		例Ⅱ		例Ⅲ	
	1963	1964	1963	1964	1963	1964
売上	200,000	200,000	200,000	600,000	200,000	200,000
売上原価						
期首棚卸高	—	100,000	—	100,000	—	100,000
変動原価	200,000	—	200,000	200,000	200,000	—
固定原価	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000
計	300,000	200,000	300,000	400,000	300,000	200,000
期末棚卸						
変動原価	100,000	—	100,000	—	100,000	—
売上原価	200,000	200,000	200,000	400,000	200,000	200,000
総利益	0	0	0	200,000	0	0
生産量	40,000	0	40,000	40,000	40,000	0
販売量	20,000	20,000	20,000	60,000	20,000	20,000

〇〇〇ドルの変動原価が節約され、(2)の要件を満たすことにより、固定原価は、資産として繰延べられる。すなわち、二〇〇、〇〇〇ドルの変動原価が経済的效果を持つため、固定原価が資産として繰延べられる。それは、将来販売する製品を生産するために行われているからである。

このようにホーングレン・ソーターは、未来費用の節約と未来収益の喪失に注目し、継続企業を前提にして、「原価凝着」概念と「費用収益対応」概念を用いることによって、資産——費用を決定する。

直接原価計算を支持する概念は、期間という時間的関連を強調するあまりに未来収益を喪失する経済的效果に注意をおこたつといえるであろう。

しかしながら、レリバン・コストイングにおいては、当該期間の製造数量の決定が次期の販売可能な在庫品の増加を通じて、レリバン・コストイングの要件を満たす事態を有利に解決することは事実であるとしても、固定的製造間接費は、現在の意思決定とは何も関連性をもっていないのである。それは現在のキャパシティのもとの意思決定において固定的製造原価は、埋没原価であることを認識しなかったのである。そのことは、操業度決定問題に対する関連原価は、棚卸資産の貸借対照表価額の確定問題と直接の関連をもっていない。企業の経営行動を選択する経営者の意思決定に対する関連原価が外部利害関係者の意思決定に関連原価となりえるであろうか。この疑問点については、直接原価計算を外部報告に認めるか否かということから生み出されたレリバン・コストイングが財務会計に重点を置かざるをえなかったことは理解できるとしても、それらの問題点について十分な解答を提供していない。

津曲教授は、「関連性の概念がほかならぬ外部報告会計のあり方を規定する会計概念となりえるかどうかということである。たとえば、将来の原価節約または収益増大との結びつきを強調する関連性概念、投下資本の回収

計算としての期間損益計算を支える取得原価主義、原価配分原則、収益費用対応原則などと論理的整合的に組み合わされて、外部報告会計の立脚基盤を構成しうるであろうか、あるいは、将来の企業行動を選択する経営者の意思決定にたいする関連原価が、ただちに、投資家、その他外部利害関係者の意思決定に関連原価となりうるであろうか(註二〇)。」とされ、ホーングレン・ソーターが提唱したレリバント・コストイングの「関連性概念」が外部報告会計を主題としている限り、限界を露呈するとされるのである。

しかし、レリバント・コストイングは、会計の主な目的が意思決定に有用な情報を提供することであるとすれば、外部利害関係者の意思決定に役立つためには、直接原価計算情報、レリバント・コストイング情報を提供することについて多数の支持を、その本来の目的である管理会計のなかに見いだしえることができよう。

註一 Charles T. Horngren and George H. Sorter, "Asset Recognition and Economic Attributes—The Relevant Costing Approach," *The Accounting Review*, July 1962, p. 391～.

註二 Charles T. Horngren and George H. Sorter, "Direct Costing for the External Reporting," *The Accounting Review*, January 1961, p. 84.

この詳細な紹介は、山辺六郎教授によって行われている。

山辺六郎著『原価計算論』千倉書房四九七頁以降を参照されたい。

註三 Charles T. Horngren and George H. Sorter, *ibid.*, p. 391～.

註四 James M. Fremgen, "Variable Costing for External Reporting—A Reconsideration", *The Accounting Review*, January 1962, pp. 76～77.

註五 Philip E. Fess and William L. Ferrara, "The Period Cost Concept for Income Measurement—Can It Be Defended?," *The Accounting Review*, October 1961, p. 601～.

註六 Charles T. Horngren and George H. Sorter, op. cit., p. 391～.

註七 フレムダンは、レリバンント・コストメソッドが、直接原価計算の一部であると考へてゐるものである。

James M. Fremgen, "Direct Costing Controversy—An Identification of Issues," The Accounting Review, January 1964, p. 49.

註八 Charles T. Horngren and George H. Sorter, "A Reply to A Postscript", The Accounting Review, January 1963, p. 73.

註九 Charles T. Horngren and George H. Sorter, "Asset Recognition and Economic Attributes—The Relevant Costing Approach," op. cit., p. 391～.

註一〇 AAA, Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements, 1957 Revision, The Accounting Review, October 1957, p. 538.

註一一 「原価凝着」について、ペイトン・リトルトンは、次のように述べている。「原価が真に意味を持った新しいグループに導入されるということは、会計に関して基本的な概念なのである。正当に関係づけると、これらの諸原価が凝集力を有するごとなのである。会計は、取得原価が移動性を持ったもので配賦、又は再分類しうるものであること、また再集計された原価は、相互に自然の親近性を持っており、そのような親近性によってそれらの原価がその分類されたグループと同一性を保っていることを仮定する。ある種の費用、例えば、製造間接費のごときにおいては、生産物との親近性が識別されるが故に、これらは直接に生産物に配賦される。集計する目的は、材料や他の構成物に新しい効用を附加しようと試みられた努力の跡づけである。」

W. A. Paton and A. C. Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, AAA, pp. 13～14.

中島省吾訳『会社会計基準序説』森山書店二二頁～二三頁。

ペイトン・リトルトンは、「原価凝着」について物的製品への「凝着概念」ではなく、経済的な測定に関心があることを論ずる。

「広義においては、企業の経済的概念を作り上げている諸物件および諸条件の総集計に貢献する諸要素すべての原価は、かりにこれらのすべてをかかる物的な構造の中の特定の区分、または要素にはめ込むことが適当でないとしても、なお企業の物的構造の中に表示されているのである。会計士が資産は、確定的な資産単位においてのみ正当に認識されるという考え方に不当に支配されてきたことは疑う余地もない。会計の関心は、経済的な特性や測定に存しており、かかる物的な事態にはない。」

W. A. Paton and A. C. Littleton, *ibid.*, P. 32.

中島省吾訳『前掲訳書』五四頁。

註一二 W. A. Paton and A. C. Littleton, *ibid.*, p. 15.

中島省吾訳『前掲訳書』二四頁～二五頁。

「いろいろの費用は、財およびいろいろな用役が初めて取得された時から各種の再分類の過程を通じて、注意深く跡づけられる。かかる跡づけ、その生産物を販売する時に関連原価……すなわち、それぞれの一部、又はその生産物の生産期間と技術的又は経済的に関連するが故に、特定の収益部分と照応する諸原価……に関する情報を準備するという特定の目的のために行われるものにほかならない。……中略。理想とするところは、発生した費用にもとづく、又は、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なのである。」

註一三 Charles T. Horngren and George H. Sorter, *op. cit.*, p. 393.

註一四 Charles T. Horngren, *Cost Accounting*, 1962, Prentice-Hall, p. 375.

註一五 David H. Li, *Accounting for Management Analysis*, 1966, Merrill, p. 485.

註一六 David H. Li, *ibid.*, p. 485.

註一七 Charles T. Horngren and George H. Sorter, "Asset Recognition and Economic Attributes—The Relevant Costing Approach," *op. cit.*, p. 322.

註一八 Charles T. Horngren and George H. Sorter, *ibid.*, p. 323.

註一九 George L. Battista and Gerald R. Geowingshield, "Absorption, Direct of Relevant Costing", NAA Bulletin, August 1964, pp. 15~16.

この例の紹介は、雑誌「企業会計」一九六四年、十二月号に末尾一秋教授によって行なわれている。

註二〇 津曲直躬著『管理会計論』国元書房 三二四頁以降を参照されたい。

六 結 び

直接原価計算論争において、いつれの原価計算方法が妥当であるかという取り上げ方は必ずしも正しくない。目的に適合した情報が提供される制度であれば良いものと思われる。

利益の決定と報告は、利害関係を持つ株主や債権者やその利害関係者に重要である。それは、現在や将来の債権者や投資者が過去の経済的な進歩を測定するために報告利益を使用するし、また将来の有効な意思決定のための情報として、報告利益を利用する。

広い意味で、利益は、もっとも生産性のある分野に資本の流れを向けることによって、自由企業制度の均衡や

維持をするのに重要な役割をするものと考えられる(註一)。

利益資料の用途は、異っているけれども、同種情報によって、すべての利益資料は満足するものと思われる。そのために企業利益の計算は、期間の経済的進歩の客観的な測定でなければならない。それは、他の企業の利益測定方法として、首尾一貫して、企業それ自体で期間ごとに比較できる利益測定を必要とする。

伝統的に外部報告利益は、一般に認められた対応概念にしたがって、全部原価計算方法で決定されてきたのである。全部原価計算方法による純利益決定は、客観的で、首尾一貫しており、期間の企業の実現した経済的進歩を測定する。しかし、直接原価計算支持者は、伝統的全部原価計算方法が誤りであることを主張し、直接原価計算による期間利益の決定方法が正しいと主張する。

報告利益決定における直接原価計算、全部原価計算論争は、固定的製造間接費の棚卸に論議が集中する。企業の全体計算についていえば、全部原価計算方法も直推原価計算方法も共に利益の測定は、同じ数値になる。それは、全体費用が全体収益に対応されるからである。しかし、生産、販売が均衡しない一年、または半年のような比較的短い会計期間においては、全部原価計算、直接原価計算による報告利益は、実質的に異なる。生産量が販売量を越える時(棚卸が増加する)、全部原価計算方法による報告利益の決定は、直接原価計算による報告利益を超過する。これは、全部原価計算方法の中では、固定的製造間接費の一部が繰延べられるからである。一方、直接原価計算方法のもとでは、固定的製造間接費が全額期間に負担される。

直接原価計算においては、固定的製造間接費は、生産準備費であって製品原価ではない。この費用は、利用の程度にかかわらず、生産準備をととのえ、保管することから生ずる。したがって、生産準備のために保持されている機械設備等は、時間の経過とともに消費されると考えられるから、この減価償却費等の固定費用は、時間の

経過にしたがって発生する。さらに、これらの固定的製造間接費は、製品に配賦されるよりも、期間に直接割当てられ、販売された製品の収益と対応されるべきと考えられてくる。

直接原価計算支持者は、全体利益は、販売取引を通じてだけ実現されるから、報告利益は、販売とともに変動する。全部原価計算のもとでは、報告利益は、販売量に変化がなくても生産量の増減によって、増加したり、減少したりする。したがって、直接原価計算の立場からいえば、全部原価計算では、未実現利益を認めていると結論しうる。

報告利益は、利益の増加、費用の減少によって利益が増加するという作用がある。実現概念は、販売取引に結びつけられて、収益の認識の時期にのみ関連する。収益認識の時期については、直接原価計算と全部原価計算は、同じ時点で把握するから、両原価計算方法で生ずる実現利益は、収益認識時点では生じないわけである。したがって、未実現利益は、費用認識の時期に生ずる。つまり、直接原価計算は、現在の生産に利用されるべき固定設備か遊休設備かの違いは無視してしまつて、すべてのキャパシティの固定費用が全額当該期間の費用として認識される。一方、全部原価計算は、現在の生産に利用されるべき固定設備か、遊休設備かの違いを認めて、現在の生産に利用される固定設備を当該期間に生産された製品原価に含め、キャパシティの利用されない固定設備は、当該期間の損失として取扱れる。それは、これらの費用発生が利益を発生させないという理由にある。キャパシティが生産に使用される限りにおいては、生産物が販売された時に、収益と対応される費用となり、対応されない生産物は、資産として繰延べられる。つまり、全部原価計算、直接原価計算の報告利益の違いは、費用認識の時期にあるわけである（註二）。

これに対して、未来販売の形勢やキャパシティの未来への役立ちを強調するレリバント・コストイングは、企

業の継続性を前提として、「原価凝着」と「費用収益対応」の両概念を使用し、資産——費用を決定する。これらの概念を操作するために仮定が必要となる。その仮定は、前述したように「いかなる原価でも、それが予期される未来の原価、又は未来の収益に有利な経済的な効果を持つ場合、もしくは、持つ場合にだけ資産として繰延べられる（註三）。」ということである。ここでは、直接原価計算の場合のように、固定的製造間接費は、全額当該期間の費用とされることもあり、全部原価計算の場合におけるように繰延べられることもある。それは、全部原価計算における固定的製造間接費の繰延べ方法とは、一致しない。直接原価計算とレリバント・コストイングとの一致点は、固定的製造間接費が予期される未来の原価、又は未来の収益に経済的効果を持たない場合のみに限られる。経済的効果を持つ場合には、資産として繰延べられるため、期間の報告利益は異ってくる。（前述のレリバント・コストイングの例を参照されたい。）

このレリバント・コストイングが未来原価、未来収益に重点を置くことは、企業経営者に有効な意思決定の指針となる会計情報を提供するし、また株主、債権者のような外部の利害関係者にも、将来の意思決定に有用な会計情報を提供することになる。

しかしながら、レリバント・コストイングの問題は、将来に重点を置くために、第一に考えられるのは、固定的製造間接費が来期の予想にもとづいて資産とされるか、今期の費用とされるかが決定されるので、予想がはずれた場合には、前期の修正は、どのように処理されるのか。この問題について、ホーングレン・ソーターは、全然ふれていないのである。一つの解決方法として、売上原価項目を増減させ、前期損益修正項目として、特別損益を増減させる。たとえば、NAAの例による場合、単位当りドルの変動原価の値上りを仮定し、次期にその値り上がなかったとすれば、二〇、〇〇〇ドルの固定的製造間接費の繰越はしない。したがって、次期売上原価よ

り差引き、訂正し、二〇、〇〇〇ドルは、特別損益から差引きする。

第二の問題点は、やはり未来費用の節約、未来収益の喪失を防止するという将来時点への強調から、これらを確実な数値として把握することができかどうかが実践上の問題として残る。この問題については、財務会計の分野で考察する限り、未来収益の喪失という経済的効果を報告利益に反映させることについては、財務会計が正確性を重視することからほとんど不可能であろうかと考えられる。ホーングレン・ソータは、レリバン・コストエィングが外部報告会計を当面の課題とせざるをえないとしても十分にこたえていない。しかしながら、今日、会計は、法律上の制度として企業の外部投資家に財務報告を主たる課題とした財産保全、資本維持という債権者保護、投資家保護の会計から、企業経営管理者目的に役立たせる管理会計の領域へと展開してきた。その中には、標準原価、予算などを用いて、責任単位ごとに計画目標に対して、実績を計数的に測定し、企業における経営部門（製造、購売、販売等の職能を遂行する責任部門、または事業部の組織単位）の経営成績の良否を判定する業績評価会計 (Performance Accounting) と経営管理者の意思決定に役立つ会計 Decision Accounting 等と呼ばれ、製品の価格政策、最適在庫政策、代替的生産方法選択、利益計画、設備の更新計画の長期計画に役立つ会計である。このような財務会計から管理会計への発展は、会計の正確性よりも、むしろ将来の意思決定への関連性、すなわちレリバンシー (relevancy) に重点が置かれるようになるわけである (註四)。

財務会計では、まず正確性を優先させる。そして、レリバンシーとは、ほとんど関係を持たない。このことは、意思決定会計のような重要な目標を無視し、製品原価の計算と工業会計上の利益算定目標だけである。製品原価計算目的に正確性を重要視するものは、経営管理者の意思決定に関して有用な情報を提供しない。たとえば、間接費の配賦のための正確な決定は、製品原価計算目的には、正確な結果を生み出すが、計画や統制、将来

の意思決定のための最適な情報を導くとは限らない。レリバンシーは将来の適切な意思決定を導く概念である。このように管理会計の発達には、正確性を金科玉条のように固執する財務会計とともに、企業会計を拡大、充実にさせてきた。さらに進んで、財務会計領域と管理会計領域を総合する試みがなされている（註五）。

会計学は、財務会計から発展してきたが、実際には、現代の企業は、経済価値の創造機能と合理的配分機能を担当する社会的責任を持つにいたった。したがって、企業の経営管理者は、企業を「いかに経営するか」という課題を持つにいたった。そして、質的な変化に伴う新しい会計理論の展開、それに伴う経営管理技術の導入、すなわち、コンピュータの普及と近き将来は、コンピュータによるトータル・インフォメーション・システム（Total Information System）が実践化されてこよう。このような経営情報システムのもとでは、従来通りの会計技法を使用していたのでは、企業の要求する情報を提供することは不可能である。したがって、財務会計、管理会計両方に有用な情報を提供しなければならない。

今後、企業の生産、販売競争や技術競争は、企業規模を大規模化させ、複雑化させ、さらに、多様性への推し進め、労働賃金の固定化の気運が高まるにつれて、固定原価の占める比率が増大し、その結果、管理可能な変動原価の相対的低下とともに、直接原価計算の有用性を失う懸念がある。それ故にこそ経営者は、有効な意思決定をする会計情報を作成するために現在のキャパシティの効果的な利用や計画設定にあたって設備の採用を全部原価計算、直接原価計算、レリバン・コストイングを利用した諸分析技術の利用を考えなければならないわけである。

しかしながら、直接原価計算論争は、損益計算としての直接原価計算の枠組をこえて経営者の意思決定と関連性を重要視させた。こうした事態は、経営意思決定に適合する増分原価分析を強調させた。それは、財務会計の

領域としてよりも管理会計の領域の中に見い出される。

そこで、全部原価計算、直接原価計算、レリバント・コストイングの諸方法によって算出された利益や分析技術が利害関係者の意思決定に影響を与える会計情報として、もつとも有用であるかどうかは、それが客観性を持ち、信頼できるものであり、利害関係者の有効な指針として、迅速に、容易に得られることであると思われる。したがって、原価計算諸方法によって求められた期間利益の数値が、利害関係者の意思決定にどの程度役立つかということが、方法を選択する基準といえる。

註一 Robert Beyer and Donald J. Trawicki, *Profitability Accounting for Planning and Control*, 1972, The Ronald Press, P. 40.

註二 井尻教授等は、全部原価計算方法、または直接原価計算方法のいずれがより大きな利益を生み出す重要な要素は、棚卸資産の評価方法に依存しているとしている。全部原価計算にもとづく利益との間の関係について一般的通則は、後入先出法、標準原価法の時だけ当てはまるものであり、平均法、先入先出法の場合には、結果は、複雑であり、当てはまらないとしている。(次頁の表を参照されたい。)

Yuji Ijiri, R. K. Jaedicke and S. L. Livingstone, "The Effect of Inventory Costing Method on Full and Direct Costing", *Journal of Accounting Research* Vol 3. No. 1 Spring 1965, p. 74.

註三 Charles T. Horngren and George H. Sorter, "Asset Recognition and Economic Attributes—The Relevant Costing Approach," *The Accounting Review*, July 1962, p. 373.

註四 Charles T. Horngren, "Choosing Practices for Reporting to Management," *NAA Bulletin*, September 1962. Anton Firmin Edited: *Contemporary Issues in Cost Accounting*, pp. 6~7.

全部原価計算と直接原価計算との利益の相違

棚卸資産原価の決定方法		PF-PD
平均原価法		$\frac{WS}{W+S} \left(\frac{MN}{S} - \frac{BN}{W} \right)$
FIFO	$S \geq W'$ のとき	$W \left(\frac{MN}{q} - \frac{BN}{W} \right)$
FIFO	$S \leq W'$ のとき	$S \left(\frac{MN}{S} - \frac{BW}{W} \right)$
LIFO	$S \leq q$ のとき	$(W-W') \frac{MN}{q}$
LIFO	$S \geq q$ のとき	$(W-W') \frac{BN}{q}$
標準原価法		$\alpha^* (W-W')$

ただし、PE：全部原価計算法での利益、PD：直接原価計算法での利益、MN：当期製造原価の固定的部分、BN：期首棚卸資産における固定的製造原価、W：期末在庫量、W'：期首在庫量、S：当期販売量、q：当期製造量、 α^* ：単位当りの標準固定的製造原価

註五 ベイヤー (Robert Beyer) は、「単一の会計機構によって、財務会計の目的と管理会計の目的とを同時に満足しな

ければならない。それはあらゆる近代的な利益指向の会計技術を単一の意思決定をめざす経営情報制度に統合しようと言

う複雑なシステムである。」と述べ、管理会計と財務会計の総合を試みている。また、AAAの“A Statement of Basic Accounting Theory”は、財務会計と管理会計を統一しようとする会計理念

を明確にした。この Statement は、会計情報の基準として四つの基準（目的適合性、検証可能性、不偏妥当性、計量可能性）と五つの会計情報伝達指針（予期される利用への適応、意義ある関連の明示、環境情報の付記、実体間の実践の統一、実践の時間的継続）を示しており、これら四つの基準と五つの伝達指針は、財務会計、管理会計の総合を基礎とした考え方と解することができる。

AAA, A Statement of Basic Accounting Theory, 1966, p. 7.

W. B. Mcfarland は、管理会計を広く解して、財務会計をも管理会計の領域に入れようと主張されているようである。

Walter B. Mcfarland, Concepts for Management Accounting, 1966, pp. 2~3.

染谷恭次郎監訳『管理会計の基礎』十二頁〜一三頁。