

## 直接原価計算論争に関する一考察

——レリバント・コストイングの提唱——

吉 村 聡

### I はじめに

直接原価計算は、1950年代の中頃から約10年間にわたり、外部報告目的論争が活発に展開された。すなわち、そこではとくに注目すべき論争として、アメリカ会計学会の機関誌、*Accounting Review*（Accounting Review）において行なわれた次のものをあげることができよう。

- (1) O. ニールセン (Oswald Neilsen) 対 S.R. ヘップワース (Samuel R. Hepworth) の論争<sup>1)</sup>
- (2) R. P. マープル (Raymond P. Marple) 対 R. L. ブラメット (R. Lee Brummet) の論争<sup>2)</sup>
- (3) C.T. ホーングレン (Charles T. Horngren) = G. H. ソーター (George H. Sorter) 対 P.E. フェス (Philip E. Fess) = W.L. フェララ (William L. Ferrara) の論争<sup>3)</sup>

1) Oswald Neilsen, "Direct Costing-The Case 'For'," *The Accounting Review*, Vol. 29, No. 1, Jan., 1954, pp. 89-93.

Samuel R. Hepworth, "Direct Costing-The Case 'Against'," *The Accounting Review*, Vol. 29, No. 1, Jan., 1954, pp. 94-9.

2) Raymond P. Marple, "Try This on Your Class, Professor," *The Accounting Review*, Vol. 31, No. 3, July, 1956, pp. 492-7.

R. Lee Brummet, "Try This on Your Class, Professor-A Rejoinder," *The Accounting Review*, Vol. 32, No. 3, July, 1957, pp. 480-4.

3) Charles T. Horngren and George H. Sorter, "Direct Costing for External Reporting," *The Accounting Review*, Vol. 36, No. 1, Jan., 1961, pp. 84-93.

Charles T. Horngren and George H. Sorter, "Asset Recognition and Economic Attributes-Relevant Costing Approach," *The Accounting Review*, Vol. 37, No. 3, July,

上記の論争は、そこでの理論の精緻化という視点からして、1950年代の外部報告目的論争と1960年代の外部報告目的論争の2つに大別することができる。上記3つの論争のうち、(1)と(2)が前者に相当し、(3)が後者に相当する。

ところで、直接原価計算の外部報告目的論争のうち、上記の前者、すなわち1950年代の外部報告目的論争についての考察は、すでに他誌<sup>4)</sup>において行なった。そこで明らかにしたように、1950年代の外部報告目的論争においては、会計上の基礎概念である「利益」と「資産」の概念が直接原価計算論争の重要な論争点であることが明確にされ、これにより直接原価計算論争の1つの方向づけが与えられたのである。しかしながらこの論争においては、上記の2つの論争点のいずれについても、いずれの主張にも、他方の主張を否定し自己の主張を正当化するほどの決定的な論拠をみいだすことはできなかったのである。そこで2つの論争点、すなわち「利益」と「資産」の概念に関する論争は、1960年代の外部報告目的論争へと展開されていくことになる。

1960年代の外部報告目的論争は、一般に、ホーングレン=ソーター対フェス=フェララによる

1962, pp. 391-9.

Philip E. Fess, "The Relevant Costing Concept for Income Measurement-Can It Be Defended?" *The Accounting Review*, Vol. 38, No. 4, Oct., 1963, pp. 723-32.

William L. Ferrara, "Relevant Costing-Two Point of View," *The Accounting Review*, Vol. 38, No. 4, Oct., 1963, pp. 719-22.

4) 拙稿「直接原価計算論争に関する一考察—1950年代の外部報告目的論争を中心として—」『経営論集』第36巻第1号、昭和63年10月、87-103頁。

ものであるということは、すでに明らかにしたところである。ところで1960年代の外部報告目的論争は、1950年代の外部報告目的論争での2つの論争点、すなわち「利益」と「資産」の概念に関する論争を受け継ぎながらも、そこでの中心となる論議は、レリバント・コストイング (relevant costing) による資産評価や費用測定理論の妥当性に関する論議であったとみることができる。

そこで本稿においては、1960年代の外部報告目的論争を、レリバント・コストイングの妥当性に関する考察という視点から検討したいと考える。まず、Ⅱ章、Ⅲ章においては、ホーングレン＝ソーターの論文をもとに、レリバント・コストイングの基礎概念およびその本質を考察する。次に、Ⅳ章においては、フェス＝フェララの論文をもとに、レリバント・コストイングの問題点を考察する。

以上の考察を通じて、レリバント・コストイングの内容を明らかにし、それを評価・検討したいと考える。

## Ⅱ レリバント・コストイングの基礎概念

ホーングレン＝ソーターは、1961年1月号のアカウンティング・レビュー誌に、「外部報告のための直接原価計算」と題する論文<sup>5)</sup>を発表した。彼らは、この論文において、

- (1) 伝統的原価計算概念よりも直接原価計算概念の方が、より一般に認められた会計原則の構造に一致していること。
- (2) 直接原価計算は、外部報告書の利用者に対して、現在利用されているものよりも一層有用な情報を提供すること。

という2つの命題<sup>6)</sup>を論証することにより、直接原価計算の外部報告目的への利用の妥当性を主張しようと試みた。

ホーングレン＝ソーターは、まず直接原価計算と伝統的原価計算との違いは、実際には固定製造間接費を処理するタイミングの違いであるとした。すなわち、直接原価計算においては、固定製造間接費をそれが発生した際に費用処理するのに対して、伝統的原価計算においては、固定製造間接費をそれが関係する製品が販売されるまで資産計上する。したがってここで問題となるのは、資産と費用の本質にあると考えた。そして資産の一般概念を用役潜在力 (service potential)、また費用の概念を用役潜在力の費消に求めることにより、「原価は、かりにそれが未来に正当に繰り越すことができるものであるとするならば、それが未来の営業活動にとって便益を与えるものであるとするならば、つまりそれが用役潜在力をもつものであるとするならば、資産である」<sup>7)</sup>とした。さらにホーングレン＝ソーターは、用役潜在力の概念は期待に依存しているとし、したがって用役潜在力の概念が意味あるもの、すなわち測定可能なものとなるためには、未来に関する若干の仮定が必要であると考えた。そこで彼らは、資産—費用の決定問題の基礎をなし、しかも広く一般に適用される合理的な仮定を、継続企業 (going concern) の概念に求めた。そしてこの継続企業概念のみが、「未費消原価が、用役潜在力を有することを説明するのに必要な唯一の仮定」<sup>8)</sup>であるとした。

ところでホーングレン＝ソーターによれば、会計は経営者、投資家、その他すべての利害関係者の意思決定の用具とみなされることになる。そこでは、意思決定に役立つか否かということが、財務諸表を判断するための支配的基準となる。したがって資産も、経営者や投資家等の意思決定にとって有用な原価、すなわち関連原価 (relevant costs) のみからなるべきとなる。では、ホーングレン＝ソーターの考える関連原価とはいかなる原価概念をいうのであろうか。関

5) Charles T. Horngren and George H. Sorter, "Direct Costing for External Reporting," *op. cit.* なお、この論文についての紹介が、山辺六郎教授によって行なわれている。山辺六郎稿「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。

6) *Ibid.*, p. 84.

7) *Ibid.*, p. 85.

8) *Ibid.*, p. 85.

連原価とは、「2つまたは2つ以上の未来行為について異なる。したがって、それは一定の代替的行為をとらないことによって回避することのできる原価をいう。」<sup>9)</sup> さて、関連原価の概念を明確にするためには、非関連原価 (irrelevant costs) の概念を明らかにすることが必要となる。非関連原価とは、「選択のいかににかかわらず、すべての代替的行為について同一に止まるために、意思決定に対して何ら影響をもたない原価をいう。」<sup>10)</sup> したがって、かりにある原価が未来の営業活動に対して影響をもたないならば、それは意思決定に対して関連のないものとなる。ここに資産は関連原価、すなわち未来の営業活動に対して影響をもつ原価のみからなるべきであるといえることができる。

ホーングレン＝ソーターは、上で明らかにした彼らの資産概念をマープルの唱えた未来原価回避説<sup>11)</sup> の概念に結合させた。すなわち、「原価は、かりにその現在における発生が、通常の営業過程において未来原価の回避という結果をもたらすならば、伝統的意味において用役潜在力を有している」<sup>12)</sup> といえることができる。したがって、資産とは未来においてその再発生が必要でない原価をいう。別言すれば、ある原価の存在のために、企業の未来の総原価が減少することになるならば、当該原価は未来に対して関連性を有し、したがって資産となる。逆に、未来の総原価が減少することにならなければ、当該原価は未来に対して関連性を有せず、したがって費用となる。ところで概念上、未来原価の減少には2つの場合、すなわち、

- (1) 同一種類の原価の再発生を回避する場合。
- (2) 未来において異なった原価 (機会原価)

が減少する場合。

があるが、実務上は、(1)の場合の原価回避のみが資産性を有することになる<sup>13)</sup>。

さて、上で明らかにしたアプローチによって各原価要素をみるならば、次のようになろう。変動製造原価、すなわち直接材料費、直接労務費および変動製造間接費は、正常な状況のもとにおいては、資産となる。それは、ある期間においてこうした原価を発生させるという意思決定が、未来原価の総額を減少させることになるからである。したがって、こうした原価の欠如は、継続企業としての正常な業務を支えるために、代替的な原価を必要とする。これに対して固定製造間接費は、生産能力を準備するための原価であり、この生産能力はそれが完全に利用されようと、まったく利用されまいと、固定費の費消に関するかぎり、通常、関連性がない。当期における固定費の発生は、通常、次期における同種の固定費の再発生に対して、何らの関係ももたないゆえ、次期以降の生産を続行するためには、新しい固定費を補充しなければならない。したがって、固定製造間接費は、通常、資産として処理することができない。

ホーングレン＝ソーターは、固定製造間接費の処理に関して、上で明らかにしたアプローチを原則としながらも、例外的に、固定製造間接費も資産となりうる特殊な場合があるとした。すなわち、「固定製造間接費は、それが用役潜在力を表わす時においてのみ、つまり当期の生産によるこの種の原価の使用が、未来原価の総額を減少させる時においてのみ、資産となりうる」<sup>14)</sup> と考えたのである。この例外的な場合とは、未来に関する特定の追加的な仮定が充たされる場合をいう。その追加的な仮定とは、次のような仮定である<sup>15)</sup>。

- (1) 未来の生産が最大操業度で行なわれることが予想され、しかも未来の売上数量が当

9) *Ibid.*, p. 86.

10) *Ibid.*, p. 86.

11) 未来原価回避説とは、「期間利益の算定に際して、未来に適用するために棚卸資産として繰り延べられるべき唯一の原価は、過去において発生したために未来において発生する必要のない原価のみである」(Raymond P. Marple, *op. cit.*, p. 497) とする資産概念である。

12) Charles T. Horngren and George H. Sorter, "Direct Costing for External Reporting," *op. cit.*, p. 86.

13) *Ibid.*, p. 86.

14) *Ibid.*, p. 88.

15) *Ibid.*, p. 88.

期末棚卸数量における増加量だけ、最大操業度を超過している場合。

(2) 変動製造原価の増加が予想される場合。

ホーングレン＝ソーターは、固定製造間接費が資産となりうる場合とは、この2つの仮定が充たされる場合であると考えた。

本章における以上の考察を通じて、ホーングレン＝ソーターの所説について、その内容を明らかにしてきた。すでに明らかにしたように、ある原価が資産であるか否かを決定するために、もっとも広く用いられているテストは、「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、代替的な原価を必要とするか否かにある。」<sup>16)</sup> 変動製造原価の場合には、その棚卸資産化を理論づけるためには、単に継続企業概念に基づけばよい。これに対して固定製造間接費の棚卸資産化に関しては、継続企業概念という仮定の他に、未来に関する特定の追加的な仮定が必要となる。すなわち、固定製造間接費は追加的な仮定が充たされる「普通でない状況」(atypical conditions)のもとにおいてのみ、資産となる。

これまでみてきたところから明らかなように、ホーングレン＝ソーターは、固定製造間接費を発生した期間の費用として処理するとする直接原価計算概念の擁護を基本としながらも、追加的な仮定が充たされる「普通でない状況」のもとにおいては、固定製造間接費も資産となりうる場合があるとした。すなわち、そこには直接原価計算概念の拡大があるものと考えることができる。さらにホーングレン＝ソーターは、この「普通でない状況」に注目し、これを一般化することによって、第3の原価計算、すなわちレリバント・コストイングを提唱したのである。

さてそれでは、ホーングレン＝ソーターの提唱したレリバント・コストイングとはいかなる原価計算の方法をいうのであり、また、それは直接原価計算とはいかなる関係を有しているのだろうか。そこで次章においては、ホーング

レン＝ソーターがレリバント・コストイングを提唱した「資産の認識と経済的属性—レリバント・コストイング・アプローチ」と題する論文<sup>17)</sup>をもとに、レリバント・コストイングの本質を考察するとともに、それと直接原価計算との関係を明らかにしたいと考える。

### Ⅲ レリバント・コストイングの本質

ホーングレン＝ソーターは、前章で明らかにした論文を発表した翌年、すなわち1962年7月号のアカウンティング・レビュー誌に、「資産の認識と経済的属性—レリバント・コストイング・アプローチ」と題する論文を発表した。この論文は、ホーングレン＝ソーターがレリバント・コストイング論者としての立場を表明したものであるとみることができる。

ところで、レリバント・コストイングそのものは、経営経済の新たな要求を基盤として生成したものではない。すでに明らかにしたように、それは、直接原価計算の外部報告目的への利用の妥当性を論証しようと試みた過程において、生成したものである。このように理解するならば、レリバント・コストイングが直接原価計算と対立的なものでないことは明白である。したがって、レリバント・コストイングはその原理によって、直接原価計算概念を擁護しうる余地が存すると考えることができる。すなわち、「レリバント・コストイングは、資産と利益の測定につき直接原価計算における結果と同一となる場合が多い」<sup>18)</sup>のである。

ホーングレン＝ソーターによれば、レリバント・コストイングのもとでは、次に示す基礎的な仮定が必要であるとする。

「いかなる原価も、それが予想される未来の原価、あるいは未来の収益に対して有利な経済的效果を与える場合には、その場合にのみ、資産として繰り越すことができる。」<sup>19)</sup>

17) Charles T. Horngren and George H. Sorter, "Asset Recognition and Economic Attributes-Relevant Costing Approach", *op. cit.*.

18) *Ibid.*, p. 397.

19) *Ibid.*, p. 393.

16) *Ibid.*, p. 88.

この仮定からも明らかなように、レリバン  
ト・コストイングのもとでは、経済的属性のみ  
が重要であり、また支配的である。未来に対し  
て関連性を有するという、すなわち用役潜  
在力を表わすということは、ある原価の存在の  
ために、予想される未来の総原価の減少という  
形での、あるいは予想される未来の総収益の増  
加という形での、未来の経済的便益を表わすとい  
うことでなければならない。したがって、あ  
る原価の存在のために、企業において発生する  
と予想される未来の総原価あるいは総収益が有利  
に変化するならば、当該原価は未来に対して  
関連性を有し、したがって資産となる。逆に、  
有利に変化しないならば、当該原価は未来に対  
して関連性を有せず、したがって費用となる。

ところで伝統的原価計算、直接原価計算およ  
びレリバン・コストイングは、いずれも直接  
材料費、直接労務費および変動製造間接費につ  
いては、等しく製品の原価として、すなわち資  
産として処理する。これに対して固定製造間接  
費については、3つの原価計算方法はいずれも  
異なった処理をする。それでは、レリバン・  
コストイングのもとでは、固定製造間接費はど  
のように処理されているのであろうか。レリバ  
ン・コストイングのもとでは、「当期の生産  
による固定製造間接費の利用が、未来の総原価  
の減少あるいは未来の総収益の増加をもたらす  
場合にのみ、それは資産となる」<sup>20)</sup>のである。

要するに、レリバン・コストイングにおい  
ては、固定製造間接費は、それが未来の経済的  
便益を表わす場合には、資産であり、未来の経  
済的便益を表わさない場合には、費用となる。  
すなわち、レリバン・コストイングはある場  
合には伝統的原価計算の結果と一致し、他の場  
合には直接原価計算の結果と一致するのである。  
この点は、ホーングレン＝ソーターが主張する  
ように、「伝統的原価計算論者は、固定製造間  
接費は資産であるといい、直接原価計算論者は、  
それは期間原価であるというのに対して、レリ

バン・コストイング論者は、それはその場合  
の事情に応じて処理するという」<sup>21)</sup>ことができ  
る。

さて、上にみてきたレリバン・コストイン  
グ・アプローチについて、その処理方法を明確  
化するため、機械の減価償却費の処理を例にと  
ることにしよう。かりに減価償却費が時間の経  
過(旧式化、廃棄、技術的变化等による)にもっ  
とも密接に関連しているならば、当該減価償却  
費はある特定期間における機械の利用によって、  
その機械を利用しなければ永遠に失われるであ  
ろう未来の販売を可能にしない限り、資産とは  
ならない。一方、かりに減価償却費が時間の経  
過よりも製品の生産にもっとも密接に関連して  
いるならば、次期におけるよりも当期において  
1単位生産するという意思決定が、固定資産の  
用役潜在力に影響するため、当該減価償却費を  
資産として処理することが妥当となる。

要するに、現在の生産が未来において販売さ  
れる製品の数量にも、またそうした製品の原価  
(機会原価を含む)にも、まったく影響しない  
ならば、レリバン・コストイング論者は、伝  
統的には、かかる製品単位に配賦された減価償  
却費は資産ではないと主張する。もちろん多く  
の実践的な状況において、時間の経過に関連し  
た減価償却費部分がどれほどであり、物的な使  
用に関連した減価償却費部分がどれほどである  
かを確信をもって測定することは、ほとんど不  
可能である。ただ要点とするところは、状況に  
したがって、経済的実体という証拠により、減  
価償却費の会計処理を決定しなければならない  
ということである。

すでに述べたように、3つの原価計算方法の  
根本的相違点は、固定製造間接費の処理方法に  
ある。ところでこの固定製造間接費の処理方法  
に相違をもたらす要因は、3つの原価計算方法  
が、製品原価と期間原価との区分に関して、異  
なった視点を有しているからであるとみることが  
できる。すなわち、伝統的原価計算において

20) *Ibid.*, p. 399.21) *Ibid.*, p. 397.

は、当該原価項目が製造原価であるか、あるいは販売費および一般管理費であるかといった機能的な観点から、製品原価と期間原価とを区分している。直接原価計算においては、当該原価項目が変動費であるか、あるいは固定費であるかといった操業度との関連における原価の変動性の観点から、製品原価と期間原価とを区分している。これに対してレリバント・コストイングにおいては、未来の経済的便益に対する貢献の有無の観点から、製品原価と期間原価とを区分している。

以上、レリバント・コストイングについて、その本質を考察し、それと他の原価計算方法との相違点を明らかにしてきた。すでに明らかにしたように、レリバント・コストイングにおいては、他の原価計算方法とは異なり、経済的属性が重視され、資産—費用の決定にあたっては、未来の経営活動に対する関連性の有無が強調されている。このような特徴からして、レリバント・コストイングは、経営意思決定のための原価計算方法としては、きわめてすぐれたものであるとみることができる。

#### IV レリバント・コストイングの問題点

すでに明らかにしたように、ホーングレン＝ソーターの提唱したレリバント・コストイングに対して、批判を提起したのがフェス＝フェララである。フェスは1963年10月号のアカウンティング・レビュー誌に、「収益測定のためのレリバント・コストイング概念—それは弁護されうるか」と題する論文<sup>22)</sup>を発表した。フェスの唱えた3つの批判を示せば、以下のとおりである<sup>23)</sup>。

##### (1) 資産の用役概念の誤解

レリバント・コストイング論者は、取得原価は、それが未来の経営活動に対して有利な経済的効果を与える場合にのみ、資産となるという点で、資産—費用の決定問題を

未来の予想に結びつけている。しかし、未来の役割は、用役取得の時点において未来に使用することが予想される用役が取得されるという点においてのみ、意味をもつにすぎない。レリバント・コストイング論者は、資産の費消を、原価節約の観点から、未来の経営活動に有利な経済的効果を与えない原価と結合させることによって、未来の役割を誤解している。すなわち、資産と費用との相違は、取得され、使用することが予想される用役と、そうした用役の費消との差にすぎない。したがって、未来の経営活動に対する便益は、使用することが予想される未費消用役であって、原価節約ではない。

##### (2) 原価凝着 (costs attach) および費用収益対応の概念の誤用

レリバント・コストイング論者は、原価凝着の概念とは、価値または富を示すことであると解し、「いかなる原価も、それが予想される未来の原価、あるいは未来の収益に対して有利な経済的効果を与える場合には、その場合にのみ、資産として繰り越すことができる」と主張した。しかし、原価凝着の概念は、原価を再グループ化することであり、レリバント・コストイング論者が考えているように、価値または富といった有利な経済的効果を示すことではない。

また、レリバント・コストイング論者は、原価をすべて、「関連的」と表現されるものも、「非関連的」と表現されるものも、同じように処理している。しかし「関連的」とは、成果たる収益と、その収益を達成するために費やされる努力たる原価との対応を意味するものである。

##### (3) 継続企業の仮定の矛盾した採用

レリバント・コストイング論者は、資産—費用の決定問題の基礎をなし、しかも広く一般に適用される合理的な仮定を、継続企業概念に求めた。しかし彼らは、未来

22) Philip E. Fess, *op. cit.*.

23) *Ibid.*, pp. 724-7.

に対する関連性を重視するあまり、企業の流動性に基いた資産評価、すなわち清算アプローチを採用している。このことは、まさに継続企業の仮定の放棄を意味するものである。

以上のように、フェスは3つの問題点を取り上げ、各々の視点からレリバント・コストイングの非合理性を主張したのである。

以上のフェスの所説に対して、用役潜在力に関する解釈の点からレリバント・コストイングの批判を提起したのがフェララである。フェララは、フェスの論文が発表されたのと同じ、1963年10月号のアカウンティング・レビュー誌に、「レリバント・コストイング—2つの視点」と題する論文<sup>24)</sup>を発表した。フェララは、この論文で、「利益は、生産および販売の全過程における各段階および全段階において獲得される」<sup>25)</sup>とし、したがって棚卸資産の価値は正味実現可能価値 (net realizable value) であると主張する。この正味実現可能価値とは、販売価格から完成のためにかかった原価および処分費用を控除した残額であり、生産、販売および引渡しによって獲得される効用を表わす。そして、この正味実現可能価値の意味での用役潜在力を、資産の表わすべき価値としている。

ところでフェララは、上記の思考を付加価値 (value added) 概念によって裏付けようとする。ただし、彼の展開する付加価値概念を利益測定にあたり操作的なものとするには、獲得された利益の認識を、それがより客観的に決定しうる時点、すなわち販売の時点まで繰り延べることが必要となる。その販売の時点とは、「利益が獲得される時点ではなくて、すでに獲得された利益がその獲得につれて認識される時点」<sup>26)</sup>とみなされる。そしてこの時点の違いこそが、レリバント・コストイング論者の見解とフェララの見解との相違を明確化することになる。フェ

ララの見解によれば、「すでに獲得された利益の認識が繰り延べられるならば、その利益の獲得のために使用されたか、あるいはその利益に関連した原価も繰り延べられる」<sup>27)</sup>ことになる。その場合、繰り延べられるべき原価には、固定費、変動費の区別なしに、繰り延べられる利益を獲得するために使用された原価がすべて含まれることになる。

## V む す び

すでに述べたように、1960年代の外部報告目的論争は、レリバント・コストイングによる資産評価や費用測定の理論の妥当性に関する論議であったとみることができる。本稿では、このようなレリバント・コストイングを、その基礎概念および本質についてはホーングレン＝ソーターの論文を中心として、またその問題点についてはフェス＝フェララの論文を中心として考察した。そしてこの考察により、レリバント・コストイングの内容を明らかにし、その評価・検討を行ってきた。

すでにⅢ章で明らかにしたように、レリバント・コストイングのもとでは、次に示す基礎的な仮定が必要であるとした。

「いかなる原価も、それが予想される未来の原価、あるいは未来の収益に対して有利な経済的効果を与える場合には、その場合にのみ、資産として繰り越すことができる。」

この仮定からも明らかなように、レリバント・コストイングにおいては、他の原価計算方法とは異なり、経済的屬性が重視され、資産—費用の決定にあたっては、未来の経営活動に対する関連性の有無が強調されていた。このような特徴からして、レリバント・コストイングは、経営意思決定のための原価計算方法としては、きわめてすぐれたものであるとみることができた。

またすでにⅣ章で明らかにしたように、レリバント・コストイングに対しては、伝統的原価

24) William L. Ferrara, *op. cit.*

25) *Ibid.*, p. 720.

26) *Ibid.*, p. 720.

27) *Ibid.*, p. 720.

計算論者の側から、各種の批判が提起された。そこでは、伝統的な会計理論の立場から、レリバント・コストイングによる資産評価や費用測定理論に対して、批判が提起されたのである。しかしながら、資産評価や費用測定理論の解釈については、レリバント・コストイング論者の主張にも、また伝統的原価計算論者の主張にも、他方の主張を否定し自己の主張を正当化するほどの決定的な論拠を、みいだすことはできなかったのである。

本稿における以上の考察からも明らかなように、レリバント・コストイングは、外部報告目的への利用については、その妥当性を十分には論証しえなかった。とはいえ、レリバント・コストイングは、経営管理目的への利用との関連で、とくに経営意思決定目的への利用との関連で論じられた点を見ることができ、この意味においてレリバント・コストイングの貢献は大であると考えることができる。