

機会原価論

—会計学的研究(1): Opportunity Cost の性格—

宮 坂 正 治

opportunity cost は、材料であれ労働あるいは諸種の利便であれ、およそ資源の二つある用途のうち、いずれか一方を排除する結果断念される測定可能の利点 (advantage) である⁽¹⁾。

American Accounting Association

1 もんだい

機会原価 (opportunity cost) についての考え方、測定、利用については、会計学においては経済学よりかなりおくれているといわれていることは周知のことである。いわゆるL.ロビンズ (L. Robbins) が「ウィーザーの法則」(Wieser's Law) と呼んだところから、この機会原価が考えられた発想の源泉は経済学に始まったものといわれる所以である。すなわち、L.ロビンズが「原価理論の一局面に関する考察」(Remarks upon Certain Aspects of the Theory of Costs, *The Economic Journal*. March 1934.) のなかでつぎのように述べている。

「近代経済理論における原価概念は、排除せられる二つのうち的一方という概念 (a conception of displaced alternatives) である。何物かを獲得することの原価は、それを得るために放棄されねばならぬところのものである。評価の過程は本質的に選択の過程 (process of choice) であり、原価はこの過程の反対 (negative of this process) の側面である。それ故交換の理論においては、原価は放棄されるものの価値を反映する (costs reflect the value of the things surrendered.)。

生産の理論においては、それはまた、生産要素の二つある用途のうちいずれか一方の価値すなわち、現存の生産物が選ばれたがために出現し得ないところの他の生産物の価値、を反映する。

上の如き原価概念は、ウィーザー (Wieser) によって初めて系統的に展開せられたものであり、英語使用国においては、グリーン (Green), ウィックステッド (Wicksteed), ダヴエンポート (Davenport), ナイト (Knight) およびヘンダーソン (Henderson) によって普及されたものである。パンタレオーニ (Pantaleoni) および他の多くの人々の用法に従って、吾々はそれを簡単にウィーザーの法則 (Wieser's Law) の名で呼ぶことが出来る。」⁽²⁾

このL.ロビンズの叙述の真実は、かれが掲上しているような F. A. von ウィーザーの『経済価値の源泉と主要法則』(*Über den Ursprung und Hauptgesetze des wirtschaftlichen Wertes*. SS. 146—170.), D. L. グリーンの「機会原価と苦痛原価」(*Opportunity Cost and Pain Cost. Quarterly Journal of Economics*. 1894, pp. 218—229.), P. H. ウィックステッドの『政治経済学の常識』(*The Commonsense of Political Economy*. p. 373.), H. J. ダヴエンポートの『価値と分配』(*Value and Distribution*. pp. 551—552.) や『企業の経済学』(*The Economics of Enterprise*. pp. 106—149), F. H. ナイトの『危険、不確実性および利潤』(*Risk, Uncertainty and Profit*. p. 92.) および H. D. ヘンダーソンの『供給と需要』(*Supply and Demand*. p. 162.), その他の文献について詳細に当らないかぎりは軽率に容認することは戒めたい。

従来、機会原価の概念の定義を、種々の文献から洗ってみても、たまたま加用信文氏もいわれるごとく、「機会費用そのもののコスト概念としての解釈が経済学的に必ずしも確立されていないごとくであり、したがってその概念内容もひとによ

ってまちまちであるように思える。』⁽⁶⁾ ことは確かなようである。

また、機会原価の性格や役割についても、おそらく、いまだ十分解明された定説や確立した原理 (principle) は見当たらないのではなからうか。

ただ、長松秀志氏のように、つぎのごとくいうことができると思われる。すなわち「最近、機会原価は経営の計画や意思決定が重視されるに及んで、意思決定のための会計 (意思決定会計) の基礎概念として重要性が認識されていたり、管理会計や原価計算のみならず、関連諸科学 (とくに数理的方法) における研究対象となり、さらに実践の用具として具体的に活用されている。会計学の分野に関していえば、科学の進歩がそうであるように、機会原価概念はまさに未知の概念から既知の概念へ、また抽象から具体化への過程をたどっているのである。』⁽⁴⁾ ということはできる。

しかして、本稿でとり扱うとしているのは、機会原価の会計学的研究であるかぎり、抽象的理論を背景にしながらも、具体的に測定可能の論理とその実践的会計記録の可能性とその実現が表明されなければならない。しかし、すでに、従来から種々の優れた機会原価に関する概念、性格、役割および会計学的理論を背景とした記録技術や経営管理への利用のための論理的展開はある。これらの諸説を尊重しつつ、機会原価の性格を明確にしていく思考を行なってみようとするのがここでの「もんだい」である。

2. 機会原価の会計学的概念 および性格の古典学説

いかなる学問的分野においても、学術的用語 (technical term) には、十分その基本性格をもちこんだ概念規定を行なって、その用語を駆使し理論的・実践的展開を行なっていくのがノーマルな道である。本稿においてもこのような意味から、機会原価について、古典的 (classical) と思われるようなユニークな説明を見ながら、新しい概念規定をとらえ、その性格を明白にしていくプロセスをとりたいと思う。

機会原価という名称が、いつから、どこの国のひとが、いかなるときに、どのようにつけたかが明確にわかれば、機会原価の本質的な性格が明ら

かになるはずである。しかし、筆者の現在の研究段階では遺憾ながら不明である。一般通念としては、「元来機会費用という用語は、理論経済学での用語として生れたものである」⁽⁶⁾ とされていたり、また、「経済学において原価概念を、opportunity cost あるいはこれと同じ内容を有する別の用語によって説明しようとする立場は、オーストリー学派のウィーザーから始まったようである」⁽⁶⁾ としている。

さらにはまた、「機会原価思考は古くはアダム・スミスを始めとして、古典派経済学の理論のなかにも implicit にみられるところである (B. M. Keeny : *Development and Application of Opportunity Cost Doctrine, Dissertation. University of Kansas, 1967, pp.14—81.*)。

その典型的なものとしてアミーは、リカードウ (D. Ricardo) の差額地代論にみられる『地代』という収入要素と、そこでの農地価格決定に際して機会原価概念が存在することをあげている。[L. R. Amey: *Readings in Management Decision, Longman, 1973, p. 3.*]。しかし、一般に経済学において機会原価思考が原価の一般理論として、また原価の基本的意味を説明するために explicit に現われてきたのはカール・メンガー (C. Menger) やフォン・ウィーザー (F.A. von Wieser) にみられるオーストリー学派の限界効用理論およびマーシャル (A. Marshall) やダーヴェンポート (H. J. Davenport) などの新古典派経済理論においてである (L. R. Amey. *ibid.*, p.3.)。』⁽⁷⁾ ともいわれている。そこで、若干の人々の機会原価の名称あるいは概念に関係あると思われる所説を掲げてみよう。

まず、C. メンガーは原価 (Kosten) に関連してつぎのように述べ、機会原価の存在を暗示していると考えられる。

「人間とその所有財 (人間の諸経済) とが空間的に隔離されておらず、従って一経済主体の支配から他の経済主体の支配へと諸財を相互的に譲渡するのに、通則として財移動と尚その他多くの経済的犠牲とが前提されるのでなければ、交換取引から引き出される経済的利益の全部が、先に説明したやうに、両交換者に帰属するであらう。しかし何れにしてもかかる場合は減多に存在しない。即ち交換取引の経

済的犠牲が極度に減少するため実生活ではこの犠牲が無視されるやうな場合はこれを十分に考へ得るけれども、交換取引が全然経済的犠牲——たとえそれが時間的損失に限られるときでも——なしに営まれる場合はその一つと雖も之を現実の中に見出すことは容易ではない。運送費、賃金歩合〔Primagen〕、関税、海損、通信費、保険料、口銭と手数料、仲介手数料 (Courtagen)、秤量費、包装費、倉庫費、更に商人及びその補助労働者一般の扶養料、貨幣制度の全失費その他は、交換取引が必要とする種々なる経済的犠牲に外ならず、さうして之等の経済的犠牲は、与へられた交換機会の利用から得られる経済的利益の一部分を吸収するのみか、往々にして、もし上の『諸費用』〔Spesen〕(この言葉を一般的国民経済的意味に用いて)がなければ尚可能であつた交換機会を不可能ならしめるものである。』⁽⁸⁾

この叙述から明らかなように、C.メンガーは機会原価そのものについて述べてはいないけれども、原価と機会との関係をよく示していると推察される。

ついで、1903年カール・メンガーがウィーン大学の彼の椅子から退いたとき、ウィーン大学に呼ばれて、1903年その後継者となったウェーザーの考え方を F. ハイエク (F. Hayek) の叙述からうかがうとつぎのようである。

「主観価値説の立場からの費用と価値の関係の研究は、費用を間接または犠牲とされた効用として、すなわち機会費用として解釈するという点で、最高頂にたつする。この解釈は、生産における費用の均分化のたどつた議論の基礎のうゑにたっている。パンタレオーニ以来、この費用法則の近代版は、正しくも、経済理論において『ウィーザーの法則』として引用されている。(M. パンタレオーニ『純粹経済学原理』、フローレンス、1889年、p.218以下。英訳、T. B. ブルース『純粹経済学』、1898年、p.184以下。V. パーク『限界価値学説』1922、p.320以下——ここではウィーザーの帰属理論を『ウィーザーの法則』とよんでいる。さらに、J. A. シュンペーターは、その『経済発展の理論』(ドイツ語初版、1912年)のレドバース・オビイによる英訳(1934年) p. 9. では、『ウィーザーの連続の法則』としてそれを確定した。)⁽⁹⁾とある。

ここでは、機会原価を、「費用と価値」との関係において、「費用を間接または犠牲とされた効用」と定義し解釈してきたといえる。

これら、主観価値説、換言すれば限界効用価値説の立場をとつた研究者の「機会原価」の綜括的な史的系譜の結論を、つぎの J. A. シュンペーター (J. A. Schumpeter) の言葉から結論づけてみよう。

「企業者の計算は単に消費者の評価の反映に過ぎないこと、また一財〔の価値〕が何人かによって其の代りに当人が市場で調達し得る諸財の使用価値に従つて——主観的交換価値——評価せられる場合には、この『交換能力』並びに夫れと共に主観的交換価値が代用的使用価値評価に基くものなること之れである。これ〔機会原価〕によって唯一つの原則による流通経済のあらゆる経過の統一的説明、殊に又費用と価格との関係の解明がなされるに至つたのである。古典学派の費用法則——自由競争に於ては費用と手取金とは均等化する傾向があるとの命題——は今や始めて一つの争うべからざる基礎と其のより深き意味とを確保するに至つた。——従つて需要と供給との吻合が鉄の両刃の協力に譬えられるとしても(マーシャル)、両者が同一要因に基づいている限り、換言すれば一生産の総費用は同一生産財を以て他に尚お可能なるが如き生産〔物〕の利用効果に等しいと為される限り、(機会費用 opportunity cost. 代替費用 displacement cost)、そこには何等限界利用説に対する反対もないのである。』⁽¹⁰⁾

とある。これらによって、機会原価が発想としては、早くから経済学において行なわれていたことがほぼ推察されるのではないかと思われる。

(1) E. シュマーレンバッハの機会原価の概念

さて、こうした機会原価の発生的流れが存在しているにもかかわらず、結局は、遺憾ながら、「ヴィナーの指摘するごとく (J. Viner : Cost, *Encyclopedia of Social Science*, Vol. IV. p.468.) オーストリア学派の費用理論の一変種 (variant) とみるのが妥当」⁽¹¹⁾といわれるようになったというのが真実かもしれない。この点、十分検討しなければならぬ点ではある。

それでは、会計学的観点からの機会原価の発生はどのようであろうか。陰伏的にか明示的にかは問わず、確かに機会原価は経済学から発生したかもしれないけれども、本稿では会計学的アプローチから、この機会原価を把握することに焦点を

おくことに帰ることとしよう。

経済学でのH.J.ダーヴェインポートの機会原価の概念を一口で述べるならば、確かに、「他の事を断念する条件において、一つの事をなす事である。(the doing of one thing on terms of foregoing the doing of another.)」¹⁰³ 換言すれば、企業が一つの企業行動を行なうに当っては、他のもう一つの方法による機会 (opportunity) を犠牲にしなければならぬのであって、その犠牲となった無形的な利益を失ったものを機会原価という¹⁰⁴と理解できる。こうした経済学的概念をどのようにに会計学あるいは経営学を専攻する人々は定義してきたかを掲げてみよう。

ここで、機会原価の概念の概観に入る前に、原価 (Kosten) と費用 (Aufwand) との関連を一言だけ述べておきたい。それは、E.シュマーレンバッハ (E. Schmalenbach) が『原価計算と価格政策』(Kostenrechnung und Preispolitik, Leipzig, 1934.) のなかで、まず、厳格な概念規定の重要性をつぎのように言っているからである。

「私は実際家の読者に対して、ここに挿入した彼等に余り興味のない概念の記述について性急にならぬようお願いするのである。恐らく辛抱しきれぬ事と思うが、それはいけない事である。理論と専門学の研究室にいるものが、その概念について整理を行い之を維持して行かねばその学生達と共に後悔しなければならぬ。」¹⁰⁵

ついでE.シュマーレンバッハは原価と費用との使い分けをつぎのように述べている。すなわち、「損益計算において計算される財の消費は『費用』Aufward と呼ばれ、原価計算において経済的給付と対立せしめられる処の財の消費は『原価』Kosten と称せられる。もし人々は是非にと望むならば、之等の諸概念を別様に使用してもよく、原価を費用とし、費用を原価と称してもよいのである。しかしこの変更は混雑するように思われる。」¹⁰⁶ というのである。

E.シューマンバッハは、このような前置きをしながら、原価と費用との根本的な相違をつぎのように述べており、機会原価の概念規定に関係もあることから、少し長い引用文ながらここに掲げておくこととする。

「吾々は費用と原価とが大部分において一致するのを見るのであるが、この一致は対象物においてあって価値に関しない事がある。即ち費用計算は部分的には原価計算よりも別の価値観念から出発する。費用計算は原価計算よりも支出に関連する事が多い。費用計算は計算の継続性を願ふせねばならない。

それで原価でない処の費用があり、費用でない処の原価がある。実務はこの不一致の取扱に対して概念を必要とする。最も簡単なのは費用であって原価でないものを非原価 Nicht-Kosten と呼ぶ事であろう。しかしながらかかる名称はその特殊性を充分に明らかにしないように見える。私はこの費用には中性費用 Neutraler Aufwand なる名称を与えた。この言葉を以てしても充分に表わし得ない事は私もよく知っているが、経験によってこの概念が容易に受入れられた事が判った。

よって往々あるように原価計算がその原価構成において損益計算に依存する時は中性費用なるものによって除外される事となる。(註：コンテンラーメンにおいては中性費用に対し特別のクラスを設けた。)

原価でない処の費用があるのと同じ様に、費用でない処の原価がある。即ち損益計算では全部の減価を把握しない時の減価償却、自己資本に対する利子、及び必要の際に計算される危険に対する準備等は之に属する。原価計算はこの原価を記帳されたる費用中に見出さない。原価計算は之を独自の考慮によって原価とせねばならぬ。よって私は之を附加原価 Zusatzkosten と称している。原価と費用との関係を図解すると次の如くなる。

損益計算	中性費用	原価, 同時に費用
原価計算	費用, 同時に原価	附加原価

¹⁰⁷

上記のE.シュマーレンバッハの叙述にもあるように、かれは機会原価という名称は使用していないが、費用と原価との関係について述べている内容からわかるように、かれのいう「附加原価」こそは機会原価と同質のものと考えてよいように思われる。

というのは諸井勝之助氏が A. A. A. (American Accounting Association) の報告書のなかに述べてある「附加原価」(imputed costs) の説明を紹介しておられるところから、この「附

加原価」が機会原価に連繫すると思われるからである。どのような附加原価の説明であるかをつぎにみよう。すなわち、

「附加原価は、いかなる時点においても実際の現金支出を伴わず、それ故に財務記録に現れない原価である。しかしそれにも拘らず、この原価は、自己の原価を計算しようとする単一ないし複数人の側における断念を意味している。多くの場合、このような断念は opportunity costs として測定される。かかる costs の例としては、単一人所有企業あるいは合名会社企業における資本所有経営者の俸給、所有財産の賃貸価値及び投下資本利子等がある。

成程かかる原価は、歴史的な原価を構成せず、また時にはこれを正確に測定し難いけれども、それは事業の方針について決心する際に決定的に重要な事実たり得るものである。このようにして生ずる決心は、雇われて俸給を得る代りに自家営業の道を選ぶその選択を意味することもあり、また自分の資本の一部を建物の獲得のために充当し、これを貸付けのためとか他の方法で使用するためには充当しまいという決心を意味することもある。附加原価を計算に含めることは、株式会社として運営される事業と個人企業として運営される他事業とを比較し、あるいは機械加工による場合と人力加工による場合とを比較するために、ある種の原価研究を行う際にもまた重要となる。』⁹⁹

とある。E.シュマーレンバッハの附加原価と A. A. A. のその定義とは、ほぼ同じを意味を包含しており、一つの定説をなじうるような権威あるものとし考えられよう。附加原価は、前の A. A. A. の引用にもあるように、「いかなる時点においても実際の現金支出を伴わないもの」であり、この原価は「自己の原価を計算しようとする単一ないし複数人の側における断念」を意味し、この断念によって失われる利点の反映として発生する「もの」である。E.シュマーレンバッハの前掲の引用文によれば、「記帳された費用中に見出せない原価」であり、「独自の考慮によって規定しなければならぬ原価」である。かくて、E.シュマーレンバッハの「附加原価」こそ「機会原価」とみてよいのである。

(2) J. ディーン (J. Dean) の機会費用の概念

J. ディーンは、E. シュマーレンバッハのように「費用」と「原価」とを区別せず、周知のように、費用 (cost) という言葉ですべてを表現し、すべて一様には費用の概念は使われることはないとして、費用概念の分類を行なっている。J. ディーンは会社で慣習的会計計算制度で報告されている費用とは全く一致しないような費用概念を定義したり、区別したりする目的をつぎのように述べている。すなわち「一つの有益な目的は、慣習的な財務会計によって計算される費用推計が、すべての経営上の用途に適するという誤まった考え方を排斥することである。』¹⁰⁰ としておる。そして「第二の目的は、費用概念の全容を通観して、異なる企業の問題には異なる費用概念が必要だという考え方を立証することである。』¹⁰¹ としている。

しかも、この費用概念の分類は、「もちろん困難はあるにしても、第一に、経営問題とそれに適切な費用概念とを明確に理解し、第二に、経営ならびにその記録を熟知し、第三に、工夫と大胆さがあれば、これらの費用概念の有効な近似計算が展開できる。』¹⁰² として、J. ディーン自身、それぞれの費用概念分類の根拠をもって考察している。いま、J. ディーンが意味する機会費用の概念をここに簡条書き的に述べてみよう。

①機会費用は、限られた施設を、ある特定目的のために用いることによって失われる、代替的企画からの利潤という形式をとる。

②機会費用は、犠牲にされた利潤を示すものであるから、財務勘定においては、そのようなものとして何ら記録されない。

③需要の膨脹期において、一製品を生産するため、稀少な鋼鉄や稀少な織機能力のような浮動的な隘路要素 (bottleneck factor) を使用する場合には、やはり利潤をあげることのできるなら他の製品を生産するためにそれを使用しないことから、機会費用が生まれる。

④機会費用はまた販売戦略においても一つの役割を演ずる。例えば、ガソリン・ステーションが大きな自動車修理の仕事なすべきか否かを決定する場合、所有者は、従業員が車の下に入って仕

事をするために売ることができなくなるガソリンとオイルの量によって、修理の仕事の費用を考えるべきである。たいていの会社では、経営者の手腕が不足している。経営者が時間を潰さなければならぬ企画には、失われた経営活動の機会費用をカバーするため、高度の生産性がなければならない。

⑤機会費用は、資本支出予算の編成に重要な役割を演ずる。資本配分の場合、ニューヨーク市で10万弗のガソリン・ステーションを獲得するための費用は、借入金に支払わなければならない利子ではなく、むしろ、もしその10万弗が四つの郊外ガソリン・ステーションや、送油管や、精油所の設備に投資されていたとすれば得られた筈の利潤、あるいは費用節約額であることを常とする。

⑥代替的投資からの犠牲収益によって測定できる機会費用が含まれる。資本費用の推計は、本質的に投資収益の機会費用的概念に基づくものである。

⑦機会費用は、投入要素の供給が厳密に限定されているときに用いられる費用概念である。

このような窮屈な供給は、

(i)技術的な理由からは、例えば一地方で利用し得る一定のテレビ・チャンネル数からである。

(ii)個人的な理由からは、手持現金の不足からである。

(iii)問題があまりに短期的で、その仕事に最も有利な長期的関係に設備を適応せしめ得ないという理由である。²³⁾

⑧資本費用は「現金をその企業の事業から代替的な市場投資へ転用することによって得られうる収益を示す。すなわち、それは留保利益の機会費用である。もし資本が配当の形で引出されるならば、それは所得として課税されるので、税金として差引かれる分がこの測定を不明瞭なものにする。税金としての漏出を避けるために、資本利得としてのみ課税される部分的清算を行うこと、または会社自身が他の会社の証券に投資して税の問題を無限に延期することが可能である。しかし一連の理由（第1章「利潤」において論議されたような）により、この機会費用の原理は資本費用標識によって資本を配分するために殆んど用いられな

い。²⁴⁾

以上が、J. ディーンの機会費用についての経営管理や企業会計にかかわる役割を通しての概念と考えてよいように思われる。このJ. ディーンの興味ある原価の分類は、J. M. クラーク (J. M. Clark) が『共通費経済学における研究』(Studies in the Economics of Overhead Costs, 1937.) においても、「絶対原価」(absolute costs) と「二者択一原価」(alternative costs) の二つの原価分類の対立の形で述べている²⁵⁾が、J. M. クラークの意味する「二者択一原価」とここでいう機会原価とは論旨は同じであるとみてよい。

ただ、ここでことわっておかなくてはならぬのは、J. ディーンや J. M. クラークのように、原価の一種として機会原価を考えることには異論を唱えてきたわが国の経営学者のいることもつけ加えておかなくてはならない。二名ばかりのその例を掲げることとしよう。

(i) 馬場敬治氏説

機会原価は「あくまでも原価一般の本質であって、特殊の原価ではなく、却って諸種の原価はこれに照してその特質を解明しうるものである。²⁶⁾ から原価の本質を皮相的に考えずに、二者択一原価とか機会原価とかといかにも原価の特殊な種類のものとして印象を与えるような分類を避けるべきであるとも主張されている。²⁷⁾

(ii) 中西寅雄氏説

はじめに、原価と費用の「差異は所与としての費用または原価に対する計算任務上の差異に過ぎず、したがって、費用と原価とを本質的に区別するものではない。²⁸⁾ として、原価の本質をつぎのように考えておられる。

①「原価とは一般的には企業の費用を一定の給付単位について把握した概念である。」

②「原価は第1に、価値的なものである。使用価値そのものは単に価値の担い手たるに止まり、したがってその費消はそれ自体としては原価ではない。使用価値の費消は価値費消の具現としてのみ考慮される。」

③「第2に、原価は企業に要費した価値の消費である。したがって企業に要費しない財の消耗は原価ではない。」

④「第3に、原価は企業の目的に関連するもの

である。ここに企業の目的とは商品販売による貨幣収益の獲得である。したがって企業の目的に関連のない失費は原価ではない。^④

この叙述から明らかなように、「企業に要費しない財の消耗は原価ではない」とか、「現実に」とは述べてはいないけれども、実際、手取としての「商品販売による貨幣収益の獲得」のない財の消耗と考えられるものは原価とはみない。したがって、ここには、機会原価という原価概念の入る余地は、中西寅雄氏の原価の本質からは考えられないといってよいであろう。

(3) W. J. バッター (W. J. Vatter) の機会原価の概念

W. J. バッター (W. J. Vatter) は、「経営者観点からの原価計算の一つの再検討」(A. Re-examination of Cost Accounting from the Managerial Viewpoint. *Neunews Cost Accounting*. 1938, pp.635 ff.) のなかで、機会原価の概念を示すような例示をあげているからその一つを掲げて、W. J. バッターの機会原価に関する考え方を考察してみよう。

①第1段階の想定

紡毛工業を営む会社を仮定するが、まず生産工程からみる。

①原毛購入→洗毛→乾毛→粗紡→精紡→染色→(染色された毛糸)→セーターもしくは手袋製造

②販売方法

④粗紡、精紡、染色のそれぞれの工程結果としていわゆる「半製品」のまま販売。

⑥セーターもしくは手袋としていわゆる「完成品」として販売

④、⑥いずれの方法によって販売してもよいとする企業である。

②第2段階の想定

各半製品の原価が、それと同等の半製品の市価と比較して価格状態の調査の必要性を考える。各工程の能率ないし各工程の存続の可否を判断するための資料の必要からでもある。

③第3段階の想定

各半製品の原価比較調査には、原価「勘定(a/c)」

のうちに機会原価が導入する必要が入ってくる。

④第4段階の想定

精紡部勘定をつぎのように仮定する。

①市価の紡毛は10,000ドル(dollar)で評価されて借方に記入される。これに労務費2,000ドル、製造間接費8,000ドルがそれぞれ実際原価で借方に加えられる。

②この借方の合計20,000ドルは精紡部損益勘定に振替えられる。

⑤第5段階の想定

精紡部損益勘定の貸方には、精紡工程を完了した紡毛糸の市価24,000ドル、すなわちこの精紡部損益勘定の貸方残高(24,000ドル-20,000ドル=4,000ドル)は精紡部の能率のよさを想定してある数字である。この数字は、紡毛糸市価10,000ドルを委託加工させる場合と、自家加工する場合との差異として解釈できる仮定のものである。④と⑤との想定を勘定科目ごとに記入するとつぎのようになる。

精紡部 a/c	
紡毛(市価)	10,000
労務費	2,000
製造間接費	8,000
	<u>20,000</u>
精紡部損益a/c	20,000

精紡部損益 a/c	
精紡部 a/c	20,000
染色部へ送られる紡毛糸の市価	24,000

⑥第6段階の想定

①新しく染色部へ送られる紡毛糸の市価24,000ドルは、染色部勘定の材料費となる。いまこの染色部では労務費3,000ドル、染色間接費11,000ドルとすると、これらの合計額は38,000ドルとなる。

②以上の染色部の原価の合計38,000ドルが染色部損益勘定に振替えられる。

⑦第7段階の想定

染色部損益勘定の貸方には、染色された紡糸の市価を36,000ドルと仮定された金額が記入される。この市価は前述の⑥の②からわかるように、38,000ドル-36,000ドル=2,000ドルだけ借方より小さい金額である。これは染色部の不能率を想定しているものである。⑥と⑦との想定を勘定科

目ごとに記入するとつぎのごとくなる。

染色部 a/c	
紡毛糸(市価)	24,000
労務費	3,000
染色間接費	11,000
	<u>38,000</u>

染色部損益a/c	38,000
	<u>38,000</u>

染色部 a/c	
染色部 a/c	38,000
本製品棚卸a/c (市価)	36,000

⑧かくて、この紡毛工業を経営する会社は2,000ドルの不能率を挽回するために、染色部の経営合理化対策を考えるか、もしくは染色部を廃止するかどうかを検討するはずである。

以上のような仮設例は何を物語るか。これを分解してみるとつぎのようになる。

(i) 現実に現金として支出された、いわゆる支出原価と機会原価との二つに、以上の仮設例の原価を分類しうる。

- ① 支出原価に属する原価
- ③ 精紡部勘定の労務費・製造間接費
- ⑤ 染色部勘定の労務費・染色間接費
- ⑥ 機会原価に属する原価
- ③ 精紡部勘定の紡毛(市価評価)
- ⑤ 精紡部損益勘定の貸方項目
- ③ 染色部勘定の紡毛糸(市価評価)
- ④ 染色部の材料費
- ⑥ 染色部損益勘定の貸方項目の染色毛糸

(ii) 機会原価と考えられる項目の理由

——精紡部損益勘定の貸方項目の例——

いま、諸井勝之助氏の説明をそのまま引用させていただきますと、つぎのよういことができる。

「この勘定(精紡部損益勘定)の貸方24,000ドルは、精紡工程を終えた半製品(紡毛糸)の市価である。と同時に、それは、この半製品を市販すれば得られる筈の収益でもある。しかるにこの収益は、紡毛糸を染色工程に送れば実現されずに消えてしまう。

紡毛糸の用途については、これをそのままの形で市販すると、次工程の材料として用いるのと二通りあるが、後の用途を選べば前の用途は放棄されねばならない。

かくて紡毛糸を染色部で使用するから生ずる犠牲は、これを市販する場合に得らるべき収益すなわち市価である。このように考えれば、紡毛糸の市価が opportunity cost たることは明らかである。この紡毛糸の使用によって、染色部に発生する材料費が opportunity cost であることはいうまでもない。

以上の考察から吾々は次のような一般命題を導くことができる。容易に販売しうる資産を所有する時、これを販売以外の用途に利用するならば、その資産について opportunity cost が生ずる。而してこれは、販売によって得らるべき収益すなわち市価により測定される——と。¹⁰⁾

この明解な説明にはもはや付け加えるものはないと思われる。それでは、以上の設例ではどの項目が機会原価であるかは⑧の(i)の⑥に示したとおりである。

3. むすび

古典というのはいわゆる「古い」というのみではなくて、時代と場所とを問わず、きわめて有意義な学説を指すということはいうまでもない。

そのような意味で従来までの機会原価の概念現定やその性格を知る「よすが」として従来の優れた研究者の古典の一部を簡単ながら紹介してきた。これらの学説をふまえて、ロンドン大学のD. ソロモンズ(D. Solomons)の論稿「原価計算と床面積および設備の利用」(Cost Accounting and the Use of Space and Equipment—I, *The Accountant*, March 1948, pp.240—263. Cost Accounting and the Use of Space and Equipment—II, *The Accountant*, April 1948, pp.260ff.)を簡単に考察して機会原価の本稿の「もんだい」の「むすび」としたい。

さて、D. ソロモンズは、この論文の冒頭でつぎのような叙述法で「論文の目的」を書いている。

「有名なウエスト・エンド(West End)の百貨店では、ある階の全部が食堂にあてられている。食堂の一区劃(one section of the restaurant)はセルフ・サービスの大眾食堂(cafeteria)であり、他の区劃は給仕人のいる高級食堂(normal service is provided at table)である。二つの区劃は、移動式の衝立(movable screens)で仕切

られている。最近この衝立を移動させ、高級食堂を若干犠牲にして大衆食堂の床面積を拡げる措置がとられた。このように食堂の床面積を二区劃に対して配分する場合、従うべき原理はいかなるものであろうか。この点について研究するのが本論文の目的である。何らかの原理が系統的に樹立されるなら、それは、事務所や工場等の床面積を競合する諸用途間に配分する際にも、応用しうるのである。』²⁸

結局、D.ソロモンズは、この論文においてウエスト・エンドという百貨店の床面積を、大衆食堂と高級食堂のために利用する場合どのような原理によると、色々の両者の配分の組合わせのなかで、最有利な配分方法を発見しうるかという「もんだい」とみてよい。D.ソロモンズはこの「もんだい」を解くためにつぎのような想定段階を踏んでいる。これを簡述しながら、段階ごとにうかがってみることとしよう。

さて、想定第1段階から始めることとする。

①第1段階の想定

ウエスト・エンド百貨店の対称となる床面積は7,000平方フィート(feet)と仮定する。

②第2段階の想定

対象となる7,000平方フィートの床面積を、大衆食堂と高級食堂との間の最大の利益をあげるように配分するためには、床面積の各単位(1平方フィート)を、その床面積を利用することによって実現しうる販売量に換算する必要がある。

③第3段階の想定

食堂の販売量と床面積の各単位との関係は、食堂の二つの区別について各一種類の食品が提供されると想定する場合、主としてつぎの2要因によって左右されるものと考えられる。

(i)一定の床面積ごとに一時に収容しうる顧客の人数。

この人数は、使用するテーブルの寸法や給仕人のサービスに要する空間の広狭によって決定される。

(ii)客が席を占めている時間の長さ。

一人の客が1回の食事に要する時間の長さは、食品の性質によってある程度異なるが、主として客の習慣によって定まる。したがってつぎようになる。

食堂の販売量[S]=f(床面積の収容力[c]

・食事1回の所要時間[t])

④第4段階の想定

食堂の販売量と床面積との関係その他について分析する計算単位として平方フィート時(square-foot-hours)を利用する。この「1平方フィート時」²⁹とは1平方フィートの床面積が顧客1人により1時間利用されることを意味する。

⑤第5段階の想定

高級食堂における顧客1人当りの平方フィート時の平均的数値は大衆食堂のそれより大きいと想定する。これは一般常識として高級食堂において客の食事時間は概して長いであろうし、また給仕人の通行のために余計の空間が必要とされるものと想像される理由による。

⑥第6段階の想定——収容力と食事所要時間—

(i)高級食堂…100平方フィートについて一時に16人の収容力があり、1人が1回の食事に平均30分を要する。

(ii)大衆食堂…100平方フィートについて一時に20人の収容力があり、1人が1回の食事に平均20分を要する。

⑦第7段階の想定——1時間1人の床面積の占める割合——

第6段階の想定から「平方フィート時」を単位として表示すると、つぎようになる。

(i)高級食堂…顧客1人(販売量1単位)に要する平方フィート時 $=\frac{100}{16} \times \frac{30}{60} = 3.125$ (平方フィート時)

これは1時間に顧客1人が3.125平方フィートの床面積を占めることを示す。と同時に、3.125平方フィートを顧客1人が1時間利用することをもって、1単位の販売量があることを意味する。

(ii)大衆食堂…顧客1人(販売量1単位)に要する平方フィート時 $=\frac{100}{20} \times \frac{20}{60} = 1.66$ (平方フィート時)

これは、大衆食堂において、1時間に1人が1.66平方フィート時を占めることを示す。これも、1.66平方フィートを顧客1人が1時間利用することをもって1単位の販売量があることを意味する。

⑧第8段階の想定

高級食堂も大衆食堂も正午から午後2時30分までの $2\frac{1}{2}$ 時間開業する。そうすると両食堂の利用されうるすべての床面積によって得られる販売量

第1表 高級食堂 (Restaurant)

食事の 単価 (Price per meal)	販売量 (Number of meals sold)	総収益 (Total receipts)	個別的 固定費 (Separate fixed costs)	総変動費 (Total variab- le costs)	追加的 収益 (Additi- onal revenue)	追加的 原価 (Additi- onal costs)	追加的 総利益 (Additi- onal gross margin)	平方 フット時 (Squa- re-foot- hours)	追加的平方 フット時 (Additi- onal square- foot- hours)	追加的平方 フット時単位 当りの追加 的総利益 (Additi- onal gross margin per add'l square- foot hour)
[見積額]	[見積額]	[見積額 (1)×(2)]	[見積額 掃除・監 督のため の費用]	[見積額]	[(3)より 計算]	[(5)より 計算]	[(6)-(7)]	[(2)× 3.125]	[(9)より 計算]	[(8)÷(10)]
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)
シリング 5/-	1,000	250	150	100	250 [250-0]	250	-	3,125	3,125 [3,125-0]	-
4/9	2,000	475	150	184	225 [475-250]	84 [184-100]	141 [225-84]	6,250	3,125 [6,250- 3,125]	0.045 [141- 3,125]
4/6	2,500	562	150	219	87 [562-475]	35 [219-184]	52 [87-35]	7,812	1,562 [7,812- 6,250]	0.033 [52÷ 1,562]
4/3	3,000	637.5	150	250	75.5 [637.5- 562]	31 [250-219]	44.5 [75.5-41]	9,375	1,563 [9,375- 7,812]	0.029 [44.5÷ 1,563]
4/-	3,500	700	150	276	62.5 [700- 637.5]	26 [276-250]	36.5 [62.5-26]	10,937	1,562 [10,937- 9,375]	0.023 [36.5÷ 1,562]
3/9	4,000	750	150	300	50 [750-700]	24 [300-276]	26 [50-24]	12,500	1,563 [12,500- 10,937]	0.017 [26÷ 1,563]
3/6	4,500	787.5	150	337	37.5 [787.5- 750]	37 [337-300]	0.5 [37.5-37]	14,062	1,562 [14,062- 12,500]	0.001 [0.5÷ 1,562]
3/3	5,000	812.5	150	375	25 [812.5- 787.5]	38 [375-337]	-13 [25-38]	15,625	1,563 [15,625- 14,062]	-

〔備考〕(1) David Solomons : Cost Accounting and the Use of Space and Equipment—II
(The Accountant, April 1948, p.260.) []内の日本語や数字は筆者附加。ゴシックにしたのも筆者。

(2) []は各項目の計算方法。追加的原価は個別的固定費が変化しないから、総変動費のみにて計算。

(3) 「平方フット時」とある欄はすべて「顧客床面積利用量」のこと。

は

7,000平方フット×2 $\frac{1}{2}$ 時=17,500平方フ
ット時

となる。

⑨第9段階の想定

販売量単位当りの価格は、販売量の増加につれ
て逡減していく。

⑩第10段階の想定

販売量単位当り見積原価の計算は、固定費用の
うち大衆食堂と高級食堂とに共通して発生する部
門共通費(共通的固定費)は、販売量の単位原価
に算入させない⁹⁾。

⑪第11段階の想定

高級食堂の計算表は第1表、大衆食堂のそれは
第2表のごとくである。

⑫以上の想定から得られる結論をみよう。

(イ)「利潤 (profit) は、利用しうる床面積を両
区劃に対しての追加的平方フット時単位当り
の追加的総利益 (the additional gross mar-
gins per additional square-foot-hour)
が相等しくなるよう配分するとき、最大とな
る。」¹⁰⁾とD.ソロモンズはいう。

いま、高級食堂と大衆食堂のそれぞれの項目の
比較をするためと、この利益の最大点を求めやす
いために、第1表と第2表を利用して高級食堂と
大衆食堂の各項目の関係を図示するとつぎのよう
である。

①販売量と追加的顧客床面積利用量(平方フ
ット時)単位当りの追加的総利益との
関係……………第1図

②顧客床面積利用量(平方フット時)
と追加的顧客床面積利用量(平方フ

第2表 大衆食堂 (Cafeteria)

食事の 単価 (Price per meal)	販売量 (Number of meals sold)	総収益 (Total receipts)	個別的 固定費 (Separate fixed costs)	総変動費 (Total variab- le costs)	追加的 収 益 (Additi- onal revenue)	追加的 原 価 (Additi- onal costs)	追加的 総 利益 (Additi- onal gross margin)	平方 フット時 (Squa- re-foot- hours)	追加的平方 フット時 (Additi- onal square- foot- hours)	追加的平方 フット時単 位当りの追 加的総利益 (Additi- onal gross margin per add'l square- foot-hour)
[見積額]	[見積額]	[見積額 (1)×(2)]	[見積額 掃除・監 督のため の費用]	[見積額]	[(3)より 計算]	[(5)より 計算]	[(6)-(7)]	[(2)× 1.66]	[(9)より 計算]	[(8)÷(10)]
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)
シリング 3/6	人 2,000	£ 350	£ 100	£ 150	£ 350 [350-0]	£ 250 [250-0]	£ 100 [350-250]	3,320	3,320 [3,320-0]	0.030 [100÷ 3.32]
2/3	3,000	487	100	225	137 [487-350]	75 [225-150]	62 [137-75]	4,980	1,660 [4,980- 3,320]	0.037 [62÷ 1.660]
3/-	4,000	600	100	300	113 [600-487]	75 [300-225]	38 [113-75]	6,640	1,660 [6640- 4980]	0.023 [38÷ 1.660]
2/9	5,000	687	100	360	87 [687-600]	60 [360-300]	27 [87-60]	8,300	1,660 [8,300- 1,660]	0.016 [27÷ 1.660]
2/6	6,000	750	100	410	63 [750-687]	50 [410-360]	13 [63-50]	9,960	1,660 [9,960- 1,660]	0.008 [13÷ 1.660]
2/3	7,000	787	100	437	37 [787-750]	27 [437-410]	10 [37-27]	11,620	1,660 [11,620- 9,960]	0.006 [10÷ 1.660]
2/-	8,000	800	100	455	13 [800-787]	18 [455-437]	-5 [13-18]	13,280	1,660 [13,280- 11,820]	-
1/9	9,000	788	100	470	-12 [788-800]	15 [470-455]	-27 [-12-15]	14,940	1,660 [14,940- 13,280]	-

備考(1) David Solomons : Cost Accounting and the Use of Space and Equipment—II

(The Accountant, April 1948, p.260.) []内の日本語や数字は筆者附加。ゴシックにしたのも筆者。

(2) []は各項目の計算方法。追加的原価は個別的固定費が変化しないから、総変動費のみにて計算。

(3) 「平方フット時」とある欄はすべて「顧客床面積利用量」のこと。

ート時) 単位当りの追加的総利益と

の関係……………第2図

◎総収益と追加的収益との関係……………第3図

④個別的固定費と総変動費との関係……………第4図

◎追加的原価と追加的総利益との関係……………第5図

①顧客床面積利用量(平方フット時)

と追加的顧客床面積利用量(平方フ

ート時)との関係……………第6図

(a) これら第1図から第5図を通観して追加的平方フット時単位当りの追加的総利益が相等しく、かつ⑧第8段階の想定の一食堂の利用されるすべての床面積によって得られる17,500平方フット時になるような組合せを見出せばよいことになる。

そこで第1表と第2表、および第1図から考察できるのは、ほぼつぎのことである。

① 高級食堂…販売量 3,500人
大衆食堂…販売量 4,000人
→ 追加的顧客床面積利用量(平方フット時) 単位当りの追加的総利益0.023ポンド

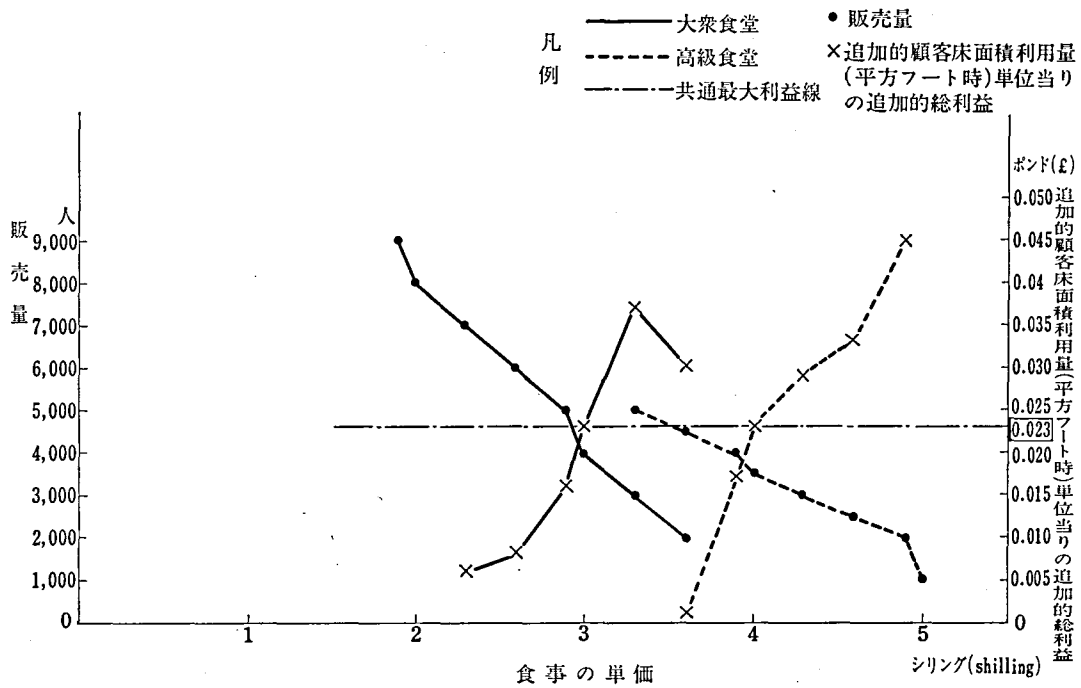
また顧客床面積利用量第1表と第2表および第2図からつぎのことがいえる。

② 高級食堂…10,937平方フット時
大衆食堂…6,640平方フット時
→ 追加的顧客床面積利用量(平方フット時) 単位当りの追加的総利益0.023ポンド

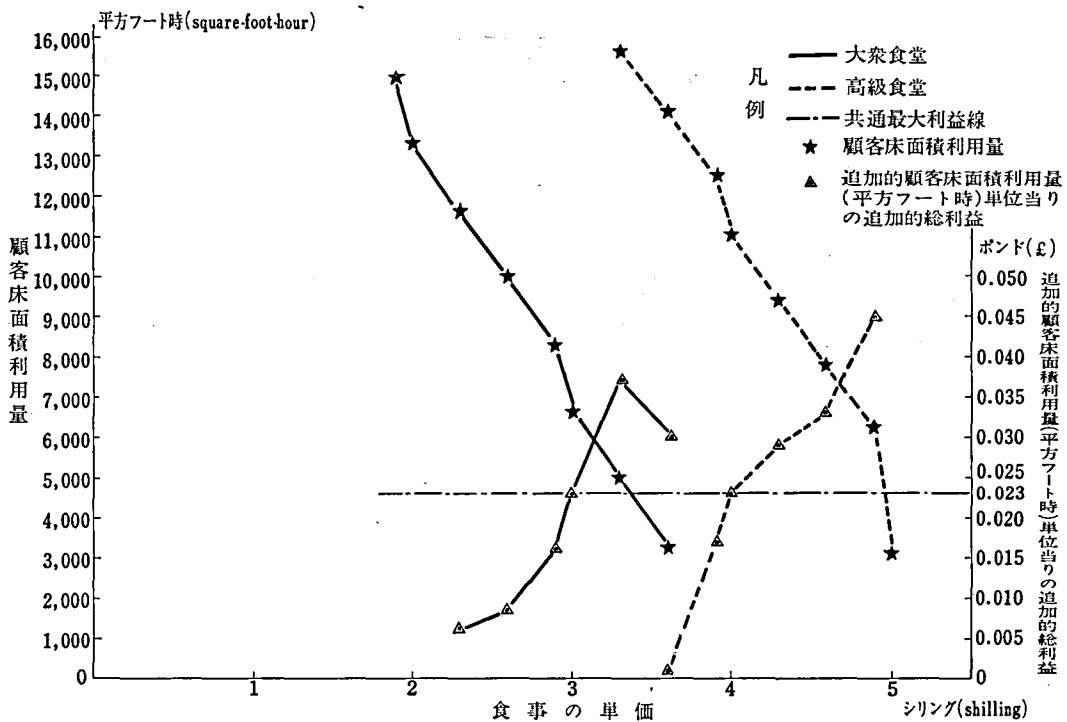
または、

③ 高級食堂…10,900÷2 $\frac{1}{2}$ (利用時間)=4,360(平方フィート)
大衆食堂…6,600÷2 $\frac{1}{2}$ (利用時間)=2,640(平方フィート)
合計 7,000(平方フィート)
→ 追加的顧客床面積利用量(平方フット時) 単位当りの追加的総利益0.023ポンド

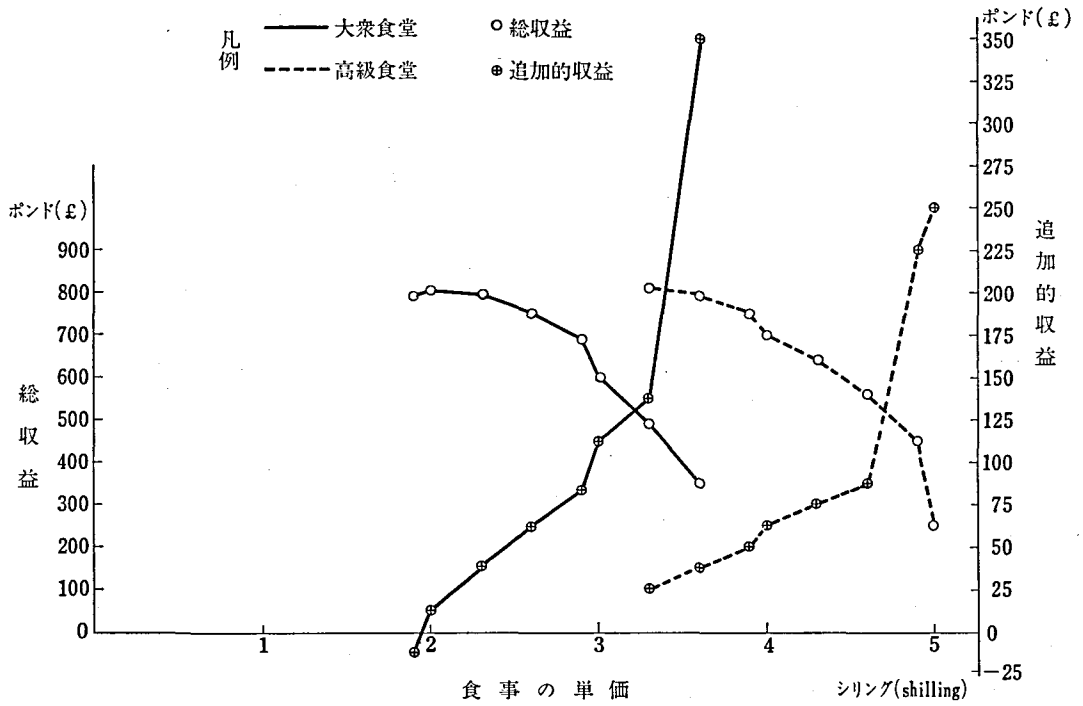
ともいえることができる。



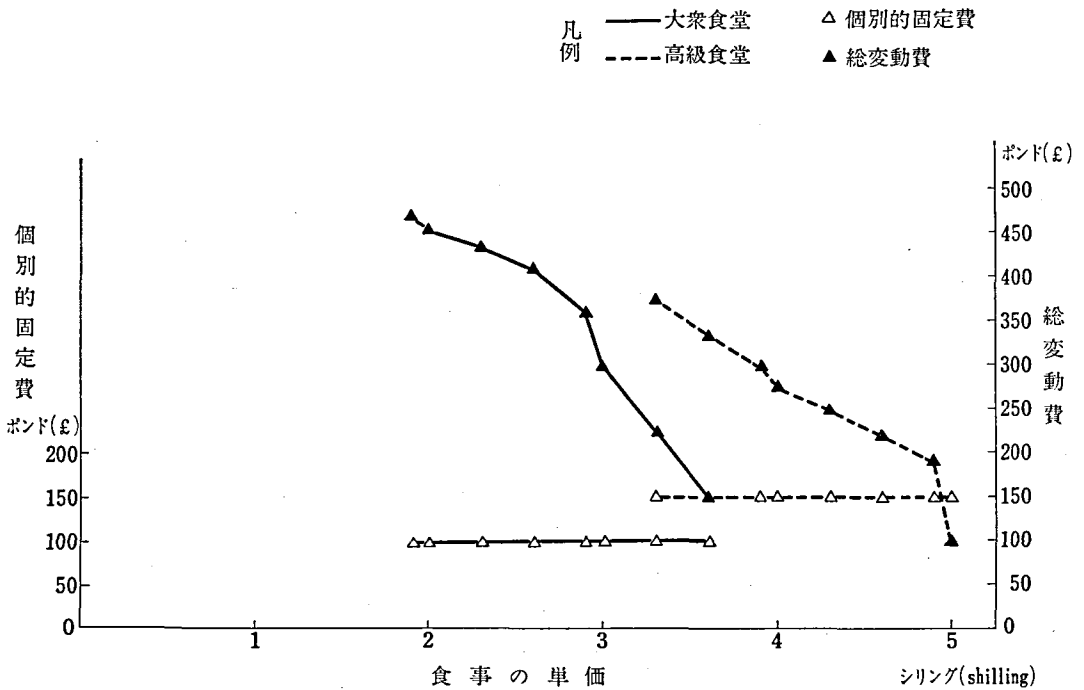
第1図 大衆食堂と高級食堂との販売量と追加的顧客床面積利用量平方フット時単位当りの追加的総利益との関係



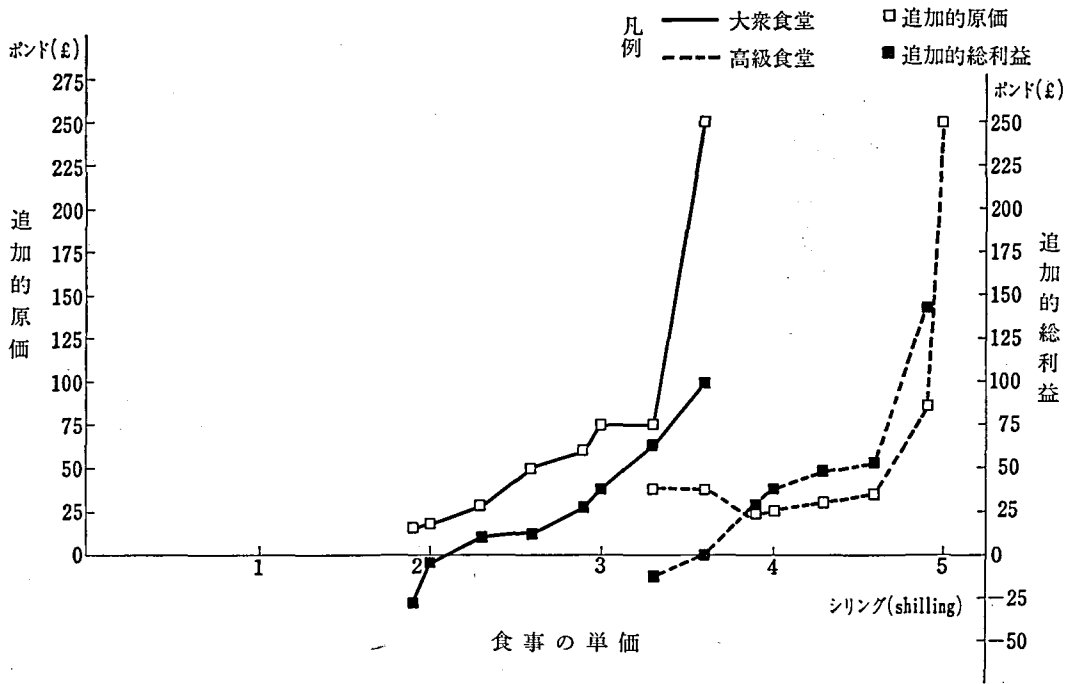
第2図 大衆食堂と高級食堂との顧客床面積利用量と追加的床面積利用量(平方フット)時単位当りの追加的総利益



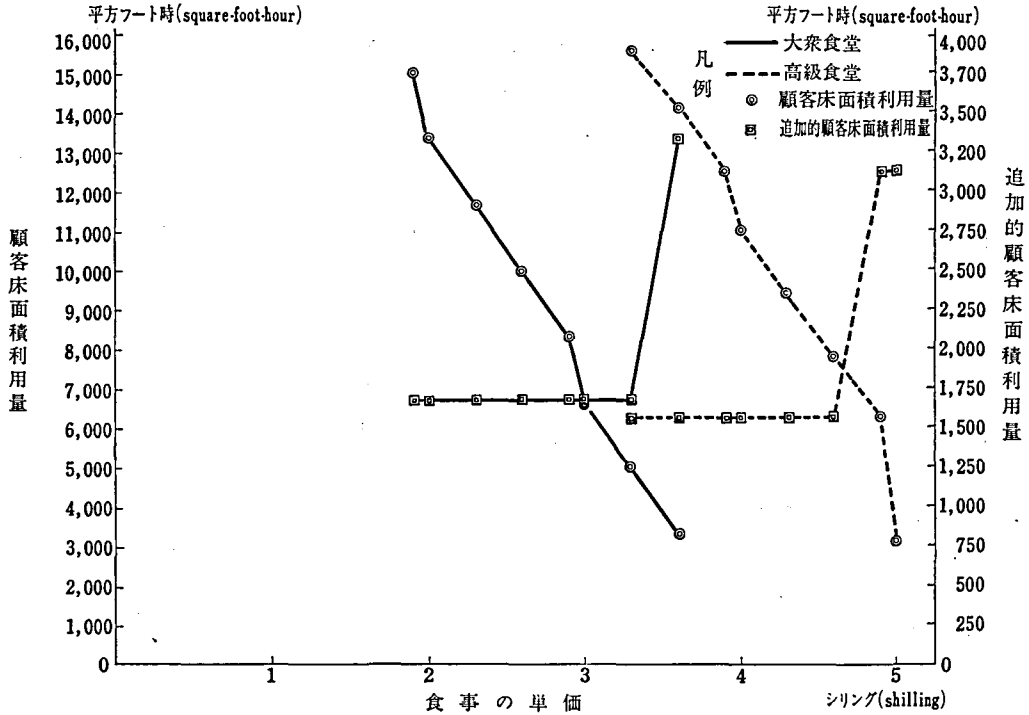
第3図 大衆食堂と高級食堂との総収益と追加的収益との関係



第4図 大衆食堂と高級食堂との個別的固定費と総変動費との関係



第5図 大衆食堂と高級食堂との追加的原価と追加的総利益との関係



第6図 大衆食堂と高級食堂との顧客床面積利用量(平方フット時)と追加的顧客床面積利用量(平方フット時)との関係

④さて、以上の損益計算書を第1表と第2表から示せばつぎのごとくなる。

	高級食堂	大衆食堂	合計
総収益	700£	600£	1,300£
個別的固定費	150	100	250
総変動費	276	300	576
純収益	£274	£200	£474

⑤ここで部門共通費を D. ソロモンズは家賃40ポンドで想定している。すなわち、D. ソロモンズは、「家賃 (rent) は共通的固定費なるが故に、われわれの問題には無関係である。総じて、家賃を含めないで利潤が極大になるような床面積の配分法は、家賃を控除する場合でも、またいかように家賃を2区割に配賦しようとも、依然として利潤を極大ならしめるものである。」⁹⁴ といっている。しかし家賃をここで計上すれば

$$\text{純利潤 } £474 - £40 = £434$$

となることは明白である。

(iv) 追加的顧客床面積利用量 (平方フット時) 単位当りの追加的総利益が 0.023 ポンドにおいて高級食堂と大衆食堂とが等しく、この点で両食堂の利益は最大となったことは以上のプロセスから理解できた。

しかし、またつぎのような想定を行なうとなすとどのようになるかを考察しよう⁹⁵。

⑥高級食堂…10,937平方フット時+625平方フット時=11,562平方フット時のごとく両者の最大利益からずらして拡張するように仮定すると、追加的顧客床面積利用量 (平方フット時) は約1.563平方フット時 (第1表(10)欄)。したがって第1表(11)欄から

$$\begin{aligned} \text{追加的総利益} &\dots 0.017 \times 1.563 = 26.071 \\ &\approx 26 \text{ (ポンド)} \end{aligned}$$

⑦大衆食堂…高級食堂の拡張によって縮小されることによって失われる総利益分は第1表の(10)、(11)欄から

$$0.023 \times 1.563 \approx 36 \text{ (ポンド)}$$

⑧かくて、高級食堂の床面積を625平方フット時だけ増加することは、以上によって明白なように、

高級食堂…26ポンドの総利益の増加

大衆食堂…36ポンドの総利益の減少

となる。換言すれば高級食堂の拡張によって26ポ

ンドの総利益を得ようとするためには、大衆食堂の総利益の36ポンドを犠牲にしなればならぬ結果を招くこととなる。

ここに、26ポンドは、まさに36ポンドの原価—すなわち機会原価—を有するのである。

⑨逆の場合を想定してみよう。

すなわち、高級食堂を12,500平方フット時÷2 $\frac{1}{2}$ 時間=5,000平方フット時のときに、625平方フット時を減少すれば、総利益の減少分…犠牲=0.017×1.563≈26(ポンド)となる。これに対し、この625平方フット時を大衆食堂の床面積に増加すれば総利益の増加分=0.023×1.563=36(ポンド)が得られることとなる。

換言すれば、⑥の場合とはまったく逆に、高級食堂の総利益26ポンドの犠牲によって、大衆食堂の総利益36ポンドが得られる。すなわち26ポンドの原価—機会原価—によって得られる利益は36ポンドということとなる。

かくして、この設例によると、一方の用途によって消滅させられる総利益によって、他方の機会原価が測定されることとなる。このことは、前述したように一方の用途を断念することによって失われた総利益=利点によって、他方の機会原価が測定されるというも異句同質であると思われる⁹⁶。

以上によって、機会原価がどのように概念規定されるべきか、どのような性格をもっているかが明確になったかと思う。今後機会原価を会計学的観点から研究する始点として、この初歩的な「もんだい」の解決に取り組んでみたが意に満ちず、しかもいまだ機会原価の定義・性格についての定説は寡聞のためか未見でもあり、ヨリ十分なる解決は今後の研究にまつこととしたい⁹⁷。最後に「機会原価」を科学的ならしめるための考え方としてつぎのW. A. ペイトン (W. A. Paton) と A. G. リットルトン (A. G. Littleton) の言葉を引用しておきたい。

「会計は、ある程度客観的に決定された事実を取り扱うものであるがゆえに、その観点については科学的なように見えるかも知れない。会計は、しかし、決して完全に科学的にはなれない。何となればその事実に関する資料は、決して完全なまた決定的な客観性をもって決定されえないからである。事業

は研究室の分析の資料にはならないし、その活動は数学的公式のままには行われぬ。事業の将来は、一つ一つの企業についての予測は別としても、その集団についてすら予測できない。それゆえ、会計上の事実は必ずしも決定的に客観的でもなく、または完全に検証力を備えてもいない。しかし、事情に通じた者たちは、会計上の事実が今では過去に比して一層決定的に客観性を増し、また一層確定的な証明力を備えてきたという見解をもっている。その結果として、事故による誤り、希望にたよった考え方、偏見にたった自我意識、また作爲的な詐欺にたいする可能性は今やこれまでになく減少した。⁹³

機会原価という原価の本質も、その考え方も、今後の研究によってこのような意味での科学性をもたせたいものである。(以上)

註

- (1) 諸井勝之助「Opportunity Cost について——その会計学的性格と経済学的性格——」* (『会計』第64巻, 第1号, p.48.) この論文には*印を今後附す。「1951年度の A. A. A. の原価概念及び基準委員会の報告書」の定義。
- (2) L. Robbins: Remarks upon Certain Aspects of the Theory of Cost. (*The Economic Journal*. March 1934, p.2.) 傍点は筆者附加。訳語は諸井勝之助「前掲論文」(『前掲書』pp.51—52.)
- (3) 加用信文『農業経済の理論的考察—増補版—』昭.51, 御茶の水書房, p.222.
- (4) 長松秀志「機会原価の理論的基礎」(『会計』昭和53年4月号, 第113巻, 第4号, p.46.)
- (5) 加用信文『前掲書』p.221.
- (6) 諸井勝之助「前掲論文」* (『前掲書』p.51.)
- (7) 長松秀志「前掲論文」(『前掲書』p.52.)
- (8) C. Menger: *Grundsätze der Volkswirtschaftslehre*. Wien, Wilhelm Braumüller, 1871, S.170. [] および傍点は筆者附加。安井琢磨訳『C.メンガー：国民経済学原理』昭.17, 日本評論社, p.168.
- (9) 越村信三郎・山田長夫監訳『H. W. スピーゲル編：限界効用学派—経済思想発達史Ⅳ—』昭.29, 東洋経済新報社, pp.175—176. 傍点は筆者。H. W. Spiegel ed.: *The Development of Economic Thought—Great Economists in Perspective*. New York, John Wiley & Sons, Inc., 1952, pp.811ff.
- (10) J. A. Schumpeter: *Epochen der Dogmen—und Methodengeschichte*. (*Grundriss der So-*

zialökonomik. Vol.1. *Wirtschaft und Wirtschaftswissenschaft*. 1914.)

中山伊知郎・東畑精一共訳『J. A. シュムペーター：経済学史——学説並びに方法の諸段階——』昭.

26, 岩波書店, pp.328—329.

- (11) 加用信文『前掲書』p.225.
- (12) H. J. Davenport: *Economics of Enterprise*, p.58.
- (13) E. Schmalenbach: *Kostenrechnung und Preispolitik*. Leipzig, 1934.
土岐政藏訳『E. シュマーレンバッハ：原価計算と価格政策』昭.26, 森山書店, p.178.
- (14) E. Schmalenbach: *a. a. O.*
土岐政藏訳『E. シュマーレンバッハ：前掲書』p.173.
- (15) E. Schmalenbach: *a. a. O.*
土岐政藏訳『E. シュマーレンバッハ：前掲書』pp.176—177. 傍点は筆者附加。
- (16) 諸井勝之助「前掲論文」* (『前掲書』p.49) 傍点は筆者附加。

なお、附加原価についてはつぎの中西寅雄『経営費用論』昭.48, 千倉書房, p.45, にあるつぎの「附加原価」の定義と比較されたい。すなわち

「費用を構成しない原価としては附加原価なるものがあり、彼らによれば、たとえば、企業家賃銀、自己資本利子、すでに償却を完了した設備財産に対する減価償却費、経営の自己消費(たとえば、炭鉱においてその所有する機関にたく石炭)がこれである。しかしながら、これらの附加価値は、いずれも当該営業年度において販売商品に移転さるべき価値費消分であり、本質上費用を構成する。これを費用として計上せざるは、企業の政策上の理由によるか、記帳上の便宜に基づくものに外ならない。

かくて、附加原価は理論上すべて費用構成要素であり、また中性費用は理論上費用にあらざるものか、または原価を構成すべき費用かのいずれかである。したがって、費用と原価との範囲に関する両概念の差異は存し得ない。」

さらにまたつぎの W. A. Paton & A. G. Littleton: *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. New York, 1900, 中島省吾訳『W.A.ペイトン&A.G.リットルトン：会社会計基準序説』昭.49, 森山書店, pp.57—61, にある「仮構的な原価 (hypothetical costs)」と「機会原価」と比較するのも興味深い。すなわち

「原価の測定および分類に関して発生する特別な

問題をこれまで論じてきたが、以上の討論においては、単に実際原価——すなわち企業が財および用役を取得する過程で確然と発生した原価——にのみ注意を向けた。ここで仮定されたまたは仮構的な原価——すなわち確定的な取引に際して発生した原価でないためにその決定について受け入れうる基礎を全く持たないもの——を会計に導入しようとする提案に若干の考慮を払うべきであろう。

仮定に基づく原価を導入しようとする提案のなかでもっとも重要かつ根強いものは、営業費用のなかに、その企業で用いているすべての資本に対する推定利子額を含めるべきだという主張である。……以下省略。」

- (17) J. Dean: *Managerial Economics*. New York, Prentice-Hall, Inc., 1951, p.258. 田村市郎監訳『J.ディーン：経営者のための経済学；第2分冊』* 昭.40, 関書院新社, p.175.
この翻訳書には以下*印を附す。
- (18) J. Dean: *ibid.*, p.258.
田村市郎監訳『J.ディーン：前掲書』* p.175.
- (19) J. Dean: *ibid.*, p.258.
田村市郎監訳『J.ディーン：前掲書』* p.176.
- (20) J. Dean: *ibid.*, pp.259—260.
田村市郎監訳『J.ディーン：前掲書』* pp.176—179より引用。
- (21) J. Dean: *ibid.*, pp.574—575.
田村市郎監訳『J.ディーン：前掲書；第4分冊』* p.104. 以下この書物には**印を附す。傍点は筆者附加。
- (22) J. M. Clark: *Studies in the Economics of Overhead Costs*. New York 1937, pp.37—38.
- (23) 馬場敬治「原価の本質を中心とする若干の考察」(『経済学論集』Vol. 10, No.5, pp.4—17.
- (24) 諸井勝之助「前掲論文」* (『前掲書』p.58.)
- (25) 中西寅雄『復刻：経営費用論』昭.48, 千倉書房, p.43.
- (26) ①, ②, ③, ④は中西寅雄『前掲書』p.170による。
- (27) 諸井勝之助「前掲論文」* (『前掲書』p.61.) 傍点は筆者附加。
- (28) D. Solomons: *Cost Accounting and the Use of Space and Equipment—I (The Accountant*. March 1948. p.240.)
諸井勝之助「用途の選択と Opportunity Cost—ソロモンズの設備利用論—」* (『会計』p.57. の

翻訳による。なお〔 〕内の文字や傍点は筆者附加。以下この論文には**印を附す。

- (29) D. Solomonsが「平方フット時」という「計算単位の使用によって、床面積を販売量に換算したことの意味を確実に理解しておかねばならない。床面積に限らず、およそ生産要素の最も有利な利用法の決定のためには、その要素の利用によって得られると予想される利益額が判断の基準になるのであるが、この利益額を見積るためには、それ以前に販売量が予定されておらねばならない。『平方フット時』の利用によって床面積が販売量に換算されるのはこのためである。」(諸井勝之助「前掲論文」* (『前掲書』pp.59—60.)
- (30) 「一種のマージナル・コストイング (marginal costing)」ということができるとは諸井勝之助氏はいわれている。(諸井勝之助「前掲論文」* (『前掲書』p.60.)
- (31) D. Solomons, *ibid.*, p.261.
諸井勝之助「前掲論文」* (『前掲書』p.62.) の翻訳による。
- (32) D. Solomons: *ibid.*, p.261.
諸井勝之助「前掲論文」* (『前掲書』p.63) の翻訳による。
- (33) 以上の計算表の分析には「機会原価」と「マージナル・コストイング (marginal costing)」の問題を包含しているが本稿の「もんだい」の性質上「機会原価」にのみ限定して分析することとした。
- (34) 諸井勝之助「前掲論文」* (『前掲書』pp.57—69.) に依存するところが大きい。
- (35) なおこの「機会原価」は周知のように「代替原価」(alternative cost) ともいわれる。この発想は J.S.ミル (J. S. Mill) の農業地代論のなかにみられる。すなわち「農業に於て地代を生み得る土地が他の目的に利用せられるならば、其の生むべかりし地代は、それが生産に使用せらるる商品の生産費に於ける一要素である。」(J. S. Mill: *Elements of Political Economy*. 1821, Ashley's Edition, p.75 & p.479. 戸田武雄訳『J.S.ミル：経済学原理』3巻, p.74, p.80. これを大川一司氏は「地代の代替費用理論」((alternative-use-rent cost theory) として詳細に『食糧経済の理論と計測』昭.20, 日本評論社, pp.288ff. において述べておられる。
- (36) W. A. Paton & A. G. Littleton: *ibid.*.
中島省吾訳『W. A. ペイトン & A. G. リットルトン：前掲書』pp.30—31.