

## 帰属原価と責任会計

# Attributable Cost and Responsibility Accounting

望月 信幸

1. はじめに
2. shillinglaw による管理可能性と責任会計
3. Raiborn による時間価値の概念と責任会計
4. 帰属原価の概念
5. おわりに

### 1. はじめに

Shillinglaw(1970)によると、意思決定のうち短期的意思決定について、選択肢間に生じている限界原価(marginal Costs)の合計を用いることが最も適切である。そして、実務では短期的意思決定について平均変動費(Average Variable Cost)の合計を見積もることで評価されており、固定費については重要なときのみ認識されている<sup>1</sup>。

短期の意思決定においては、一般的に差額原価収益分析などが用いられ、ある選択肢を採用することによって新たに発生する原価や収益の差額にもとづいて、最大の利益が得られる選択肢が採用される形で意思決定が行われる。すなわち、短期変動費を中心とした関連原価と関連収益を用いて業績が測定されている。それに対し長期の意思決定においては、投資意思決定のように対象期間における正味キャッシュインフローの大きさを決定されるケースもある。

とはいえ、特に長期にわたって影響が生じる意思決定においては、どのような原価が発生するのかを正確に把握することが必要となる。結果的に、発生した原価がどのような性質のものを把握することによって、意思決定の結果としてどのように業績を評価するのかにも大きな影響を与えることになるからである。

本論文では、Shillinglaw による帰属原価の概念に着目する。Shillinglaw によると、帰属原価とは「支援する組織構造の変更なしにある製品またはある職能を完全に廃止したとすると、平均的

---

<sup>1</sup> Gordon Shillinglaw(1963), "The Concept of Attributable Cost", *Journal of Accounting Research*, Spring, p. 73.

に見て回避可能な単位あたり原価」<sup>2</sup>を指している。すなわち、長期的な視点から見た回避可能性にもとづく原価概念であると考えられることができるであろう。この帰属原価の概念は、意思決定を行う上で重要な原価概念となるが、同時に業績評価においても必要不可欠な概念になりうる。なぜなら、「事業部制の業績評価では、製品単位ではなく当該事業部に対する直接費・間接費を考えることが重要」<sup>3</sup>であり、「ここでの直接費は、意思決定単位である事業部に対する跡づけ可能性ないし帰属可能性の要件を満たすもの」<sup>4</sup>を指しているからである。

そこで、事業部制組織における業績評価アプローチとして、Shillinglaw による管理可能性を組み込んだ損益計算書、および Raiborn による時間価値の概念を組み込んだ損益計算書を題材として、帰属原価の概念を用いた責任会計の考え方についてその入口を本論文において考察するものである。

## 2. Shillinglaw による管理可能性と責任会計

### (1) Shillinglaw による管理可能性の概念にもとづいた損益計算書

Shillinglaw(1957)において、Shillinglaw は図表 1 のような管理可能性の概念を組み込んだ損益計算書を提示している。具体的には、次の 4 つの利益概念から構成されている。

- 「1. 販売マージン。収益合計(Total Revenue)から製造と販売による変動費の総額を控除して算出する。
2. 管理可能利益。販売マージンから事業部管理者が管理可能な固定費総額を控除する。
3. 貢献利益。管理可能利益から事業部に直接跡付可能なその他の固定費総額を控除する。
4. 純利益。貢献利益から一般管理費やサービス・センター費用の割当額を控除する。」<sup>5</sup>

このように、Shillinglaw は貢献利益法にもとづいた損益計算書に、管理者の業績を測定する利益概念として管理可能利益を、またセグメントの業績を測定するために貢献利益を新たな利益概念として損益計算書に組み込み、管理者の短期的な業績を測定しつつセグメントの業績までも測定する損益計算書を作成している。このことは、販売マージンから管理者にとって管理可能な原価を控除して管理可能利益を算出し、そこからさらに事業部に対する跡付可能固定費を控除することで貢献利益を算出するという計算構造を Shillinglaw が採用していることから明らかであろう。

### (2) 時間的尺度の必要性

Shillinglaw によって示された損益計算書にもとづいて、セグメントおよびセグメント管理者の業績を異なった利益概念によって測定することにより、管理者に対する管理可能性とセグメントに対する跡付可能性の概念が明確に区分され、セグメントとセグメント管理者の業績を短期的に

<sup>2</sup> *Ibid*, pp. 80-81.

<sup>3</sup> 坂根博(1981)「業績評価のための部門別原価分析」『商大論集』第 33 巻第 3 号, pp. 28-29.

<sup>4</sup> 前掲論文, p. 29.

<sup>5</sup> Gordon Shillinglaw(1957), “Guides to Internal Profit Measurement,” *Harvard Business Review*, Vol. 35, No. 2, p. 85.

図表 1 Shillinglaw によるセグメント損益計算書

売上高	\$760,000
変動売上原価	270,000
部門別変動販売費および一般管理費	30,000
販売マージン	\$460,000
管理可能部門間接費	200,000
管理可能利益	\$260,000
管理不能部門固定間接費	150,000
貢献利益	\$110,000
追加部門 (extra divisional) での費用の配分額	50,000
税引前純利益	\$ 60,000

出典：Shillinglaw(1957), p. 85.

測定することが可能となったことは前述の通りである。しかし、その反面で長期的な視点からセグメントおよびセグメント管理者の業績を測定することは、Shillinglaw によって示された損益計算書では実現できていない。そこで次に、長期的な視点も考慮した形でのセグメントおよびセグメント管理者の業績評価について検討を行う必要がある。

Shillinglaw(1957)では、短期的には管理可能であるが長期的には管理不能となる原価、すなわち固定費については、どのように業績評価の中に織り込んでいくかについて具体的な提示は行われていなかった。そのため、Shillinglaw が管理者の短期的な業績を評価する利益概念として管理可能利益を示したことは大きな貢献であるが、このとき損益計算書によって求めようとしていたのは管理者の当期、すなわち短期的な業績であり、長期的な視点から業績を測定することについては考慮していなかった。このことは以下の記述からも読み取れる。

「・事業部管理者の給料、減価償却費、固定資産税、保険料のように、トップマネジメントや過去の意思決定によって事業部に押しつけられた固定費は、事業部レベルでは現時点で管理可能ではない。

・たとえ管理不能固定費の一部（たとえば減価償却費や固定資産税）が管理者の過去の投資意思決定を反映しており、全体的な成績を明らかにしているとしても、業績評価の側面は、当期の利益業績のデータを介するよりも資本支出の特別な再調査を介することによってはるかに効果的に示される。」<sup>6</sup>

このことからわかるように、この時点において Shillinglaw の考える固定費とは、期間的な側面から長期的な固定費と短期的な固定費が共存していることは認識していたものの、業績を測定する上で管理者の短期的な業績評価に主眼が置かれていたため、固定費を区分して示すことは行われていなかった。言い換えると、ある期における管理者の業績について、損益計算書を用いて測定することに重点がおかれていたことを意味しており、短期的に管理者が原価の発生に影響を与えることができる管理可能費だけを対象として、業績をどのように測定するかについて検討さ

<sup>6</sup> Ibid., p. 86.

れた結果であると考えられる。もちろん、管理者の業績を短期的な視点だけで測定することは、弊害として管理者が企業全体の業績、あるいは企業の長期的な目標の達成や成長に向けた努力を怠る可能性があり、部分最適をどのように回避するのかについて検討が必要である。

たとえば、設備投資に関する意思決定の権限を持つセグメント管理者であれば、自らの短期的な業績を高めるために、たとえ能率がよい優れた機械だとしても、投資金額の高い設備に対してはそれを積極的に投資することは行わず、むしろかなり消極的になる可能性すらある。なぜなら、長期的にはセグメントの業績が向上し、企業全体の業績を押し上げることにつながるかもしれないが、設備への投資を行うことによって一時的にマイナスのキャッシュフローとなってしまうことから、セグメントの業績が短期的には向上しないと考えられるからである。

このように、短期的な視点から捉えると設備投資を行わない方がセグメント管理者にとって都合がよいという結論に至ったとしても、実際に長期的な視点から考えると設備投資を行うことが最終的には企業の競争優位性を保つことになり、大きな利益をもたらす意思決定となるかもしれない。

Shillinglaw の損益計算書にもとづくところ、セグメントないしセグメント管理者の業績を短期的な業績測定尺度だけで判断することによって、たとえ長期的には企業の業績を向上させる意思決定であったとしても、短期的には管理者の業績を圧迫する可能性がある限りは、セグメント管理者がその意思決定を積極的に行う可能性は低いと考えられる。つまり、長期的に企業全体の業績を向上させようとするのであれば、セグメント管理者の短期的な業績を表す管理可能利益だけではなく、長期的な視点から管理者の業績を測定する評価尺度も用いることが求められる。

### 3. Raiborn による時間価値の概念と責任会計

#### (1) 時間軸を組み込んだ Raiborn による損益計算書

管理者の業績を測定する上で、その管理者がどの原価に対してどれだけの影響を与えることができるかを適切に認識することはとても重要な要素である。そこで Shillinglaw (1957) は、事業部制組織におけるセグメント損益計算書に管理可能性の概念を組み込んだ、業績評価用のセグメント損益計算書の形式を提示している。これにより、利益センターとしての事業部および事業部管理者の業績を、損益計算書に示された利益概念を用いて測定することができるようになった。

ただし、このセグメント損益計算書では短期的な業績の測定を目的としていることから、示される管理者の業績は短期的な業績にすぎず、長期的な業績の測定には有用とは言えない。そこで Raiborn (1971) は、Shillinglaw による管理可能性の概念を含んだセグメント損益計算書を基礎として、そこにさらに時間価値の概念を組み込んだセグメント損益計算書を提示している。

図表 2 は Raiborn によって示されたセグメント損益計算書である。この損益計算書を見るとわかるように、企業全体の業績については長期的な視点から向上させる必要があることから、はじめにセグメント管理者の業績を短期的な業績評価指標である貢献利益にもとづいて測定し、さらに固定費については跡付可能性の観点から長期的な業績評価指標によって測定するためにさらに細分化している。

このように、Raiborn は短期的な業績測定と長期的な業績測定を共存させるような損益計算書を

作成することに対して、管理可能性の概念と時間価値の概念を組み込むことで対応しようとしている。この損益計算書の計算構造を見ると、Raiborn は跡付可能性による原価分類をさらに細分化し、事業部の統制に従属する原価か否かによって、すなわち管理者にとって管理可能か否かにもとづいて固定費を区分表示している。それだけではなく、管理者にとって管理可能な原価と管理不能な原価をそれぞれ自由裁量固定費と拘束固定費に区分している点に注目すべきである。

図表 2 Raiborn による事業部業績報告書

	千ドル
売上収益 (revenue)	\$10,000
差引 変動費：	
製造に対するもの	3,000
製造マージン	\$ 7,000
販売 (distribution) に対するもの	2,000
貢献利益	\$ 5,000
差引 跡付可能固定費：	
事業部の統制に従属する：	
自由裁量固定費	1,000
短期業績マージン	\$ 4,000
拘束固定費	2,000
長期業績マージン	\$ 2,000
事業部の統制に従属しない：	
自由裁量固定費	1,000
短期セグメントマージン	\$ 1,000
拘束固定費	500
長期セグメントマージン	\$ 500

出典：Raiborn(1971), p. 23.

Raiborn は、管理可能な領域の原価をさらに 2 つに細分化し、貢献利益から事業部の統制に従属する自由裁量固定費を差し引くことで短期業績マージンを、また短期業績マージンから拘束固定費を差し引くことで長期業績マージンを算出している。ここで示される短期業績マージンは、Shillinglaw の示す管理可能利益と同じ意味を持つ利益概念を示している。すなわち、当該年度においてセグメント管理者が管理可能な原価を控除することで算出された、セグメント管理者の当該年度における短期的業績を測定する利益概念となる。

また Shillinglaw (1957) では、管理者に短期的な意思決定権限しか委譲されていなかったため、管理不能費として取り扱われていた長期的に発生する原価についても、Raiborn はさらに考察を加えている。そこでは、たとえばセグメント管理者に意思決定権限のある機械の減価償却費などといった長期的に管理可能な原価について、それらを短期業績マージンから控除することによって

長期業績マージンを算出しようとしている。すなわち Raiborn によるセグメント損益計算書では、収益から管理者にとって管理可能な原価を控除した管理可能利益の概念として長期業績マージンが有効であることを示している。

## (2) 管理者の持つ責任と時間的な視点

では、Raiborn は管理可能性の概念にもとづいた区分により、原価をさらに自由裁量固定費と拘束固定費に区分したのであろうか。その意図を解明することによって、Raiborn のセグメント管理者の業績評価に対する考え方を把握することができるのではないだろうか。そこで自由裁量固定費と拘束固定費の定義をここで確認しておくことにする。岡本(2000)によると、自由裁量固定費と拘束固定費についてそれぞれ次のように定義づけることができる。

「コミットド・コスト(committed costs)とは、物的生産販売設備や基礎的組織の維持費であって、…いったん投資にふみきると、耐用年数の全期間に結合して発生するという意味で長期原価(long-run costs)であり、…マネジド・コスト(managed costs)は、…その原価の投入とそれによって生ずる効果との最適な関係が不明なために、経営管理者がそれぞれの方針によってその発生額を年度予算の中で定めざるを得ない原価である。…したがってこれらのコストはコミットド・コストと異なり、短期原価(short-run costs)であり、万一不況にでもなれば短期的に大幅に削減することも可能である。」<sup>7</sup>

この定義に忠実にしたがうのであれば、自由裁量固定費は短期的な性質を持つ固定費として認識することができる。また拘束固定費は長期的な性質を持つ固定費として扱うことになる。Raiborn はこの自由裁量固定費と拘束固定費の定義にもとづいて固定費を区分することにより、管理可能性の概念にもとづいて管理可能費と管理不能費に区分された原価を、さらに長期的視点と短期的視点という時間軸の概念を利用して細分化しているのである。これは、Raiborn が短期的な側面だけではなく長期的な側面から、特に固定費の管理にも有用な情報を提供することを念頭に置いて区分されたものであり、管理可能性の概念と時間軸の概念をともに考慮した損益計算書を作成することによって、管理者の業績を正確に測定しようと考えていたと推察できる。次に示す記述からも、Raiborn が管理者の業績を測定する上で時間的な視点からも原価を捉えて区分することが望ましいと考えていることがわかる。

「セグメントの管理者にとって、基本的な評価目的は管理可能な原価要素と収益要素に関する責任の達成度を測定することである。短期業績利益と長期業績利益はこの測定を行うことができる段階である。時間に関係する測定は業績評価の感度を高める。なぜなら自由裁量固定費と拘束固定費の違いがあるからである。期間的な承認あるいは割り当ての意思決定(自由裁量)が原因で負担する管理可能固定費は、短期業績利益を測定する時には控除されるべきであり、数年間にわたって回避不能かあるいは拘束される原価を業績測定から除外すべきである。」<sup>8</sup>

<sup>7</sup> 岡本清(2000), 『原価計算 [第六版]』, p. 553.

<sup>8</sup> Mitchell H. Raiborn(1971), “Systems Planning for Performance Evaluation,” *Management Accounting*, Vol 53, No. 2, p. 22.

このように、Raiborn は管理者が短期的に影響を与えることができる原価にだけに焦点を当てて業績を評価するという意味では、Shillinglaw と同様の主張を行っているが、それだけではなく時間的観点から、短期的には管理不能にもかかわらず長期的には管理可能となる長期的な管理可能費について、その発生額に対する責任を業績として測定するために、Shillinglaw では示されていない時間的な業績評価尺度を損益計算書に組み込んでいる。そして、管理者の業績を管理可能性の概念と時間的な視点の両方から考慮し、短期的な業績評価尺度と長期的な業績評価尺度を区分して用いるべきであるということを明確に示している。

### (3) 管理可能性の概念と時間軸の概念の関係

Raiborn によって示された損益計算書では、発生した固定費のセグメントへの従属性の観点から、セグメントに従属する固定費をさらに拘束固定費と自由裁量固定費に区分し、それらを貢献利益から段階的に控除することによって、短期業績マージンと長期業績マージンを別々に測定することを提案している。そしてこのことによって、Raiborn は管理者の短期と長期の業績を測定する上で有用な情報を提供することを意図している。

図表 3 は Raiborn の原価概念を簡単に整理したものである。これを見るとわかるように、貢献利益から管理可能な自由裁量固定費を控除して短期業績マージンが算出され、そこから管理可能な拘束固定費を控除して長期業績マージンが算出されている。

しかし長期業績マージンから管理不能な自由裁量固定費を控除することによって短期セグメントマージンが示され、そこから管理不能な拘束固定費を控除することで長期セグメントマージンが計算される。この計算手続きでは、管理者にとって管理可能で長期的な業績を測定するために用いられる利益概念を算出した後で、管理者にとって管理不能で短期的な自由裁量固定費が短期的な利益概念を示す指標が示されることから、控除される原価の順序として。そこで、管理可能性の概念と時間軸の概念がどのような関係にあるのかを整理する必要がある。

図表3 管理可能性の概念と時間軸の概念の関係

		管理可能性の視点	
		管理可能	管理不能
時間軸の視点	短期	短期管理可能費 (自由裁量固定費)	短期管理不能費 (自由裁量固定費)
	長期	長期管理可能費 (拘束固定費)	長期管理不能費 (拘束固定費)

管理可能性の概念と時間軸の概念はともに原価を区分するための概念であり、視点の違いによってそれぞれ区分される原価は異なる。この関係を図示したものが図表 3 である。この図を見る

とわかるように、管理可能性の視点は横軸で、時間軸の視点は縦軸でそれぞれ示している。

同じように発生した原価であっても、管理可能性の視点によって管理可能費と管理不能費に、そして時間軸の視点によって短期原価と長期原価に分けることができる。それらを組み合わせることによって、短期管理可能費、長期管理可能費、短期管理不能費、長期管理不能費の4つに区分することができる。

Raiborn はこれらの4つに区分された原価を控除することによってそれぞれの利益概念を提案している。そのとき、これらの原価概念をどのように計算構造の中に組み込んでさまざまな利益概念を示すのかが重要な部分となる。この点について Raiborn は、業績評価のためには基本的に管理可能性による区分が重要であることから、管理可能性の概念を基礎として考えているようである。このことは以下の記述からわかる。

「セグメントの管理者にとって、基本的な評価目的は管理可能な原価要素と収益要素に関する責任を測定することである。短期業績利益と長期業績利益はこの測定が行われる段階である。」<sup>9</sup>

この Raiborn の考え方にしたがうと、4つに区分された原価を計算構造に組み込むさいに、管理可能性の枠を中心に構成していると考えることができる。また同時に、基本的な評価は管理可能性にもとづく責任の測定であって、時間的な側面による原価の区分は管理可能性にもとづく責任の測定を行う上でのプロセスにすぎないと考えている。このことから、Raiborn は原価全体を時間軸にもとづいて区分しているのではなく、管理可能性の概念によって区分された原価をさらに時間軸にもとづいて分離して示すことを意図していると言える。

#### (5) 管理可能性の概念の中にある時間軸の概念

Raiborn のこのような考え方は、セグメントの業績ではなく管理者の業績評価を正確に行おうとしていることに起因している。つまり、Shillinglaw の示した管理可能利益の概念によると、管理可能性にもとづいて原価を区分することで管理者の業績を測定することが可能となることはすでに提示した通りである。しかし Shillinglaw の提案では、管理者の短期的な業績を測定することはできても、管理者の長期的な業績を測定することはできなかった。

そこで Raiborn は、この問題を改善する新しい損益計算書の形式を提案した。すなわち Shillinglaw による問題を改善するため、管理可能性にもとづいて区分された原価をさらに短期的に管理可能な部分と長期的に管理可能な部分に区分し、それぞれを控除して別々の利益概念を示すという考えである。Raiborn はまず管理可能性の概念にもとづいて原価を区分し、その次にそれらの原価を時間軸の概念にもとづいて区分している。

Raiborn によって示された損益計算書からわかるように、Shillinglaw の考える損益計算書では組み込まれていなかった時間軸の問題が、Raiborn の示した損益計算書によってすでに改善された問題であったことがわかる。そしてこの考え方をを用いることによって、管理者の業績を適切に測定することが可能となる。

---

<sup>9</sup> *Ibid.*, p. 22.



### 3. 帰属原価の概念

Shillinglaw(1963)によると、帰属原価を①短期的変動費、②分離可能固定費、③分離不能跡づけ可能費の3つに分類している<sup>10</sup>。ここでの分離可能性について、Shillinglawは次のように定義づけている。

「もし活動量の重大な変化が原価総額の増減をもたらすようであれば、その固定費は分離可能である」<sup>11</sup>

すなわち、短期的には固定費であっても長期的には操業度に応じて原価の金額が変化することから、長期的には変動費と考えられる原価をここでは指している。また帰属原価の概念として、分離不能であってもセグメントに跡づけできるのであれば帰属原価と見なすと考えられていることから、帰属原価として認識されないのはセグメントに対して跡づけできない固定費であり、さらには長期的に見ても固定費の金額が活動量の変化に影響を受けないものだけを指すと理解することができるであろう。

この帰属原価の考え方について責任会計の見地から考えてみると、図表3のうち長期管理不能費に該当する領域が、帰属原価として認識されない固定費であると解釈することができる。言い換えると、それ以外の3領域の原価については帰属原価として認識できることを意味している。

ここでShillinglawやRaibornによって提示された損益計算書を振り返ってみる。Shillinglawによって提示された損益計算書では、追加部門で発生した費用の配分額だけがセグメントに跡づけ不能な原価として集計されるとともに、提示された損益計算書からは明確に言えないが、そのうちの一部分については帰属原価としてさらにセグメントに帰属させることができるかもしれない。

また、Raibornによる損益計算書では、跡付可能な固定費について時間軸の視点から分離して表示し、複数の利益概念を示すことで業績を詳細に示すことを目的としている。とはいえ、示されている固定費はすべて跡付可能固定費であることから、すべての原価について帰属原価であると考えることができるであろう。

### 4. おわりに

本論文では、Shillinglawによる管理可能性の概念を含んだ損益計算書、およびRaibornによる時間軸を組み込んだ損益計算書にもとづいて、管理者の業績評価およびセグメントの業績評価についての考え方を考察した。Shillinglawは、セグメントと管理者の業績を明確に区分して業績を測定するための方策として、管理可能性の概念を含めることで利益概念を細分化し、両者の業績評価に有用となる情報を提供することを目的とした計算構造が展開されている。

またRaibornについては、Shillinglawの管理可能性の概念に加えて時間軸の概念を含めることにより、短期的な業績評価だけではなく長期的な視点から見た業績評価を行うことができるよう

<sup>10</sup> Gordon Shillinglaw(1963), "The Concept of Attributable Cost", *Journal of Accounting Research*, Spring, p. 82.

<sup>11</sup> *Ibid.*, p. 77.

に利益概念を創出している。このことにより、管理者とセグメントの両者について短期的視点と長期的視点のそれぞれに対する業績開示が可能となった。

責任会計の観点から考察すると、管理者およびセグメントの業績をできる限り適切な形で配分することにより、管理者およびセグメントに固有に発生する原価を明確に意識するとともに、それを改善する努力を促進するという役割を持っていると考えられる。帰属原価の概念は、固有に発生する原価を明確に意識させるという意味では、短期的だけではなく長期的な視点から見て当該セグメントに関わって発生している原価を識別することができるため、セグメント管理者が高い原価意識を持つことにつながり、企業全体の業績向上と利益の創出に貢献することができる都考えることができるであろう。

ただし、本論文では帰属原価についてまだ十分な検討ができていないことも事実である。また、長期変動費の考え方がそこには含まれていることを考えると、この後に誕生した活動基準原価計算との関連についても考察する必要があると考えられる。これらの課題については、今後さらに検討を重ねていくことにする。

## 参考文献

1. Gordon Shillinglaw(1957), "Guides to Internal Profit Measurement," *Harvard Business Review*, Vol. 35, No. 2, pp. 82-94.
2. Gordon Shillinglaw(1963), "The Concept of Attributable Cost", *Journal of Accounting Research*, Spring, pp. 73-85.
3. Mitchell H. Raiborn(1971), "Systems Planning for Performance Evaluation," *Management Accounting*, Vol 53, No. 2, pp. 21-23.
4. 安達和夫(1981)「帰属可能原価について」岡本清編『原価計算基準の研究』国元書房, pp. 48-62.
5. 岡本清(2000)『原価計算 〔第六版〕』国元書房.
6. 坂根博(1981)「業績評価のための部門別原価分析」『商大論集』第33巻第3号, pp. 23-39.
7. 坂根博(1982)「責任会計システムにおける部門評価と原価概念—帰属可能原価の意義について」『商大論集』第33巻第4号, pp. 49-68.
8. 高橋賢(2008)『直接原価計算論発達史』中央経済社.