

# 連結原価の配賦方法の合理性に関する一考察 ——正義という観点から——

高 橋 賢

## 1. はじめに

Choudhuryは、「原価配賦は正当か？ (Is Cost Allocation Just?)」という論文を著した<sup>1</sup>。これは、原価配賦が、組織内での利益の再配分に影響を与え、報酬が利益と結びついている場合に経営管理者間の報酬を再配分するという観点から、原価配賦を企業内におけるjustice：正義という視点で検証しようというものである。

共通費については、なぜそれを配賦するのか、そして如何に配賦すべきか、という問題がこれまでも数多く議論されてきた。筆者は、先の論文で連結原価の概念の整理を試みたが、共通費の配賦問題の中でもとりわけ悩ましいのはこの連結原価の配賦問題である<sup>2</sup>。本論文では、まず原価配賦がどのような目的から行われるのかを確認する。次に、連結原価の配分方法のうち、一般的なテキストに掲載されている代表的なものについて、その計算構造の特徴を検討する。そして、正義という観念について、原価配賦との関係について考察する。最後に、連結原価の配賦方法の合理性について正義の視点から検証する。なお、本稿はあくまで試論であり、今後大胆にロジックを変更する可能性があることをあらかじめお断りしておきたい<sup>3</sup>。

## 2. 原価配賦を巡る問題

### 2.1 原価配賦の目的

#### 1) 原価配賦という行為の説明論的研究

共通費や間接費と呼ばれる原価をある種の原価計算対象に割り当てる場合、それは恣意的(arbitrary)であると表現されることがある。

しかしながら、現実には原価配賦が行われている。この現実に対して説明論的な研究を行ったのが、Zimmermanである。彼は、70年代の状況を回顧し、研究レベルでは内部報告目的では配賦をすべきではない、という論調が強いと指摘する<sup>4</sup>。しかし、研究者が配賦を批判し、警告

<sup>1</sup> Choudhury, N., "Is Cost Allocation Just?" *Management Accounting Research*, March, 1990, pp. 217-232.

<sup>2</sup> 高橋賢「連結原価と共通費」『横浜経営研究』2008年9月、83-95頁。

<sup>3</sup> なお、本稿の着想段階においては同志社大学法学部 濱真一郎氏から有益なアドバイスをいただいた。記して謝意を表したい。ただし、本稿における誤謬はすべて筆者の責任であることは言うまでもない。

<sup>4</sup> Zimmerman, J. L., "The Cost and Benefits of Cost Allocations," *The Accounting Review*, July, 1979, p. 504.

を発し続けているにもかかわらずなぜ実務では配賦が行われているのだろうか、という問題に対する積極的な回答はなされていないという<sup>5</sup>。そこで彼はこの問題に対する説明論的研究を試みた。その研究は、配賦による動機付け機能の説明と、意思決定の問題の説明からなる。動機付けでは、エイジェンシー関係におけるモニタリングコストの代用、意思決定においては遅延コストやサービスの低下コストの代用として、配賦原価が用いられるということを説明している<sup>6</sup>。

## 2) 原価配賦の目的

Horngren and Fosterは、原価を配賦する目的として、①資源配分のための経済的意思決定、②動機付け、③外部の利害関係者向けの利益と資産の測定、④原価補償、をあげている<sup>7</sup>。

「資源配分のための経済的意思決定」は、利用可能な資源を製品間でいかに配賦するかを決定することである。製品選択の意思決定に用いられる。

「動機付け」は、コンピュータ、経理、市場調査、法務などのようなサービスの利用を促進あるいは抑制させることである。企業の間接費支出の伸びを抑えようとする場合も含まれるという。

「外部の利害関係者向けの利益と資産の測定」とは、株主への報告や税務報告のための製品原価計算である。GAAPのもとで製造間接費を製品に配賦する。

「原価補償」とは、公正 (fair) な価格の基礎とするために、製品やサービスに原価を計算することである。原価補償を必要とする軍との契約、医療関係、公共事業において用いられる<sup>8</sup>。

## 2.2 配賦基準の選択

Horngren and Fosterは、配賦基準選択のための基準として、次のようなものをあげる。①因果関係基準 (cause and effect)、②便益基準 (benefit recieved)、③公正または公平基準 (fairness or equity)、④負担力基準 (ability to bear)、の四つである<sup>9</sup>。以下、彼らの見解を要約する。

### 1) 因果関係基準

コストプールのアウトプットを認識し、提供されたサービスに応じて原価を配賦するという基準である。製造間接費や非製造原価では、この因果関係を特定することは難しい。実務上は、原価計算対象と発生した原価との間に関係性があるものと見なしている。

### 2) 便益基準

これはコストプールのアウトプットの受益関係を認識し、受けた便益に応じて原価を配賦するという基準である。彼らが例としてあげているのは、全社的なイメージ広告の費用の配賦である。この場合、売上高の大きい事業部が売上高の小さい事業部よりもよりその広告からの便益を受けていると想定して (in belief)、事業部の売上高で広告費を配賦するのである。

### 3) 公正または公平基準

この基準は、政府契約でよく引用されるものである。そこでは、原価配賦は相互に満足のいく価格の設定の手段となる。この配賦は、契約を結んでいる団体の意思の中で販売価格を設定

<sup>5</sup> *Ibid.*, p. 505.

<sup>6</sup> この詳細については、次の論文を参照されたい。

高橋賢「1970年代における米国直接原価計算の動向(2)～内部報告のための貢献利益法」『千葉大学経済研究』1999年6月、143-178頁。

<sup>7</sup> Horngren, C. T. and G. Foster, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (N. J.: Prentice Hall, 6th ed., 1987), p. 412.

<sup>8</sup> *Ibid.*

<sup>9</sup> *Ibid.*, p. 414.

する方法として「合理的」あるいは「公正な」ものであると見られる。

#### 4) 負担力基準

これは原価計算対象の負担力に応じて原価を配賦しようとするものである。例としてあげられているのが、本社の重役の給料を事業部の収益性を基準にして配賦するという場合である。これは、事業部の収益性が高ければ高いほど、本社の原価を回収する（absorb）能力が大きいという推測に基づいている。累進課税制度も同じ発想であるとしている。

### 2.3 連結原価の問題

#### 1) 連結原価の発生原因

一つの原材料や工程からあまり選択の余地がなく異種の製品が同時に製造される場合、それぞれの製品に価値の差がないものを連産品といい、製品が分離するまでに生じた原価を連結原価という<sup>10</sup>。

NACA（後のNAA、現在のIMA）は、調査報告書31番として1957年に「連産品の原価計算」を刊行している<sup>11</sup>。ここでは、連結原価について次のように述べている。

「ある製品やサービスがそれらを共に生産するのに必要になるような物理的關係によって結合している。・・・これらの製品の原価は、原材料費、労務費、そして製造間接費を含むが、それは個々の製品が分離するポイントまで結合している。」<sup>12</sup>

複数の製品にとって、別々に生産するよりも結合的に生産した方が経済的である場合、それらの製品が結合的に生産される。それは、技術上連結的に生産した方が安上がりな場合や、連結的に生産することで規模の経済性が発揮される場合、そして一種類の製品の需要に対応させるには原価要素が小さいというような場合などである<sup>13</sup>。

「製品間の物理的關係と同じように経済的關係が原価発生における結合性の原因であるということは、常に認識されるわけではない。しかしながら、共通の原材料や設備能力から共に製品を製造するという経済的な理由は、製品間の物理的關係とまったく同じくらいむをいわせないほどのもの（compelling）である。」<sup>14</sup>

ここでも指摘されているように、連結した状態での生産というのは、経済的な観点から行われる。それを端的に指摘しているのが、Moriarityである。Moriarityによると、連結原価は、あるサービス（ないしは製品）を獲得しようとした場合に、原価節約を行おうとすると生じるという<sup>15</sup>。

企業がそれぞれ独立して製品ないしはサービスを供給する場合のコストの合計を $\Sigma y_i$ とする。それぞれの製品ないしサービスを連結的に供給する場合のコストを $X$ とする。両者の差分 $\Sigma y_i - X$ が、製品ないしサービスを連結的に供給する場合の原価節約となる<sup>16</sup>。この差分がマイナスになるような場合は、連結的に供給するのは経済的ではない。連結的な供給が行われている場合には、

<sup>10</sup> 連結原価そのものの定義の詳細については、高橋、前掲論文、2008年を参照されたい。

<sup>11</sup> NACA Research Series No. 31, *Costing Joint Products* (N. Y.: NACA, 1957).

<sup>12</sup> *Ibid.*, p. 8.

<sup>13</sup> *Ibid.*, pp. 8-9.

<sup>14</sup> *Ibid.*, p. 9.

<sup>15</sup> Moriarity, S., "Another Approach to Allocating Joint Costs," *The Accounting Review*, Oct., 1975, pp. 791-792.

<sup>16</sup> *Ibid.*, p. 792.

この原価節約が存在するのである。

## 2) 連結原価を配賦する目的

連結原価は、個々のアウトプット（連産品）に対して個別に跡づけることはできない。そのような連結原価を連産品に配賦する目的は何か？その目的として一般的に言われているのは、財務諸表作成の際の売上原価や棚卸資産原価の算定である。原価補償契約の場合の原価算定のためにも行われる<sup>17</sup>。業績測定を目的にあげるものもある<sup>18</sup>。前述のHorngren and Fosterの原価配賦の目的の③と④にあたる。意思決定に対しては、連結原価は無関連原価である。たとえば、分離点で産出される連産品をそのまま販売するか、それとも追加加工して販売するか、といった意思決定には、連結原価は無関連である<sup>19</sup>。

## 3. 連結原価の配賦方法

### 3.1 一般的な配賦方法

#### 1) 配賦の発想としての物量基準と回収基準

連結原価の配賦方法については、さまざまな方法が検討されてきた。

NACAの調査報告書31番「連産品の原価計算」では、連結原価の配賦基準の選択ということによって二つの方法が紹介されている。一つは、「個々の連産品が共通的な原価要素から受け取る便益を測定するものと仮定する基準」と、「個々の連産品が連結原価を回収する能力を測定することを仮定する基準」である<sup>20</sup>。この二つの基準は、岡本教授の言葉を借りれば、前者は価値移転の原価計算を意図したものであり、後者は価値回収の原価計算を意図しているものである<sup>21</sup>。

このような分類は、現代のテキストでも踏襲されており、たとえば、Horngren等の2009年のテキストでも、アプローチ1として「市場基準のデータ (market-based date)」の選択、アプローチ2として「物量尺度 (physical measures)」の選択をあげている<sup>22</sup>。アプローチ1がNACAの後者の基準、アプローチ2が前者の基準に該当する。

#### 2) 物量基準

前者の基準は、具体的には重量、数量、熱含量などで表される量的な単位で測定される<sup>23</sup>。

この基準では、物量が、連産品が連結原価を生じさせる資源から受け取った便益を（ある程度）反映しているという仮定を置いている。この仮定を置くことにより、前述の価値移転の計算の思考によって連結原価の配賦を行おうとするものである。

NACAによれば、もしこのような基準を見つけることができない場合、連結原価を回収する能力を測定できるような基準を選択することによって、原価を直接製品の販売価値に関連づけることになるという<sup>24</sup>。Horngren等によれば、この基準は、便益基準からすると、あまり望ま

<sup>17</sup> Horngren, C. T., S. M. Datar, G. Foster, M. V. Rajan and C. Ittner, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (N. J.: Prentice-Hall, 13th ed., 2009), p. 575.

<sup>18</sup> Hilton, R. W., M. W. Maher and F. H. Selto, *Cost Management: Strategies for Business Decisions* (Boston: McGraw-Hill Irwin, 3rd ed., 2005), pp. 338-339.

<sup>19</sup> *Ibid.*, pp. 582-583.

<sup>20</sup> NACA, *op. cit.*, p. 30.

<sup>21</sup> 岡本清『原価計算（6訂版）』国元書房、2000年、158-159頁。

<sup>22</sup> Horngren, et. al., 2009, *op. cit.*

<sup>23</sup> NACA, *op. cit.*, p. 31.

<sup>24</sup> *Ibid.*, p. 32.

しい方法ではないとする。それは、個々の製品の物的尺度は、相対的な収益を生み出す能力とは何の関連もないからであるという<sup>25</sup>。

### 3) 回収力基準

回収能力を基準にして配賦をする場合、それは価値回収的原価計算の思考をとっていることになる。通常原価計算では、原則として価値移転的原価計算の観点から行われており、回収基準（負担力基準）はこの原則からはずれている。しかし、岡本教授によれば、「連産品の原価計算では、元来各種連産品ごとに製造原価を計算すること自体が不可能なのであるから、正常市価基準で連結原価を各種連産品へ按分ないし配賦することが例外として認められるわけである。」<sup>26</sup>としている。また、配賦基準の選択という観点からすると、物量基準は客観的な尺度の選択が難しく、回収力基準の場合であると市価というような比較的客観的な尺度が選択できるので、回収力基準の方が優れているとするものもある<sup>27</sup>。

また、連産品ごとに製品マネージャがいるような場合、全社的に最大利益を得ようとする行動と各マネージャの自らの利益を最大化しようとする行動との間に、コンフリクトが生じる場合がある。前者の行動が意思決定的な観点から導かれるのに対し、後者の行動は各マネージャの業績評価の観点から導かれるからである<sup>28</sup>。回収力基準での連結原価の配賦は、利益の配分という側面もあるので、このコンフリクトが和らぐ（less severe）といわれている<sup>29</sup>。

## 3.2 回収力基準による配賦方法

Horngren等は、回収力基準による配賦方法について、①市価（Sales Value）法、②NRV（Net Realizable Value）法、③修正NRV法（Constant Gross-Margin Percentage NRV Method）の三つを挙げている。いささか教科書的ではあるが、これらの方法についてHorngren等の計算例に基づいて解説する。計算例の基本的なデータは図表①、連産品の生産状況は図表②の通りである。

図表① 計算例のデータ

連結原価（生乳110,000ガロンの コストと分離点までの加工費）	\$ 400,000	
	クリーム	脱脂乳
期首在庫（ガロン）	0	0
生産量（ガロン）	25,000	75,000
販売量（ガロン）	20,000	30,000
期末在庫（ガロン）	5,000	45,000
ガロンあたり価格	\$ 8	\$ 4

(Horngren, et. al., 2009, p. 576.)

<sup>25</sup> Horngren, et. al., 2009, *op. cit.*, p. 577.

他に、Blocher等もこの点を指摘している。

Blocher, E., D. E. Stout, G. Cokins and K. Chen, *Cost Management: A Strategic Emphasis* (Boston: McGraw-Hill Irwin, 4th ed., 2008), p. 473.

<sup>26</sup> 岡本, 前掲書, 362頁。

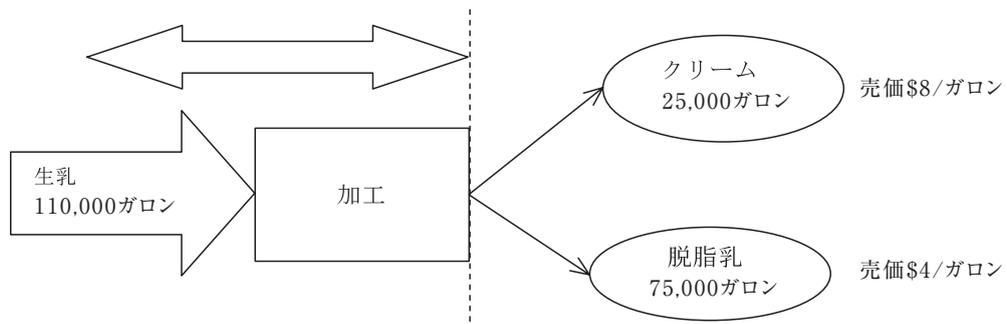
<sup>27</sup> たとえば, 前述のHorngren等もこのような見解を述べている。

Horngren, et. al., 2009, *op. cit.*

<sup>28</sup> *Ibid.*, p. 584.

<sup>29</sup> *Ibid.*

図表② 連製品の生産状況 (1)



(Horngren, et. al., 2009, p. 576 より一部修正)

## 1) 市価法

分離点での市価に基づいて連結原価を配賦する方法である。説例によれば、\$400,000の連結原価を、各連製品の生産量に販売単価を乗じて計算した価額の比によって各連製品に配賦することになる。クリームの販売価値の総額は $\$8 \times 25,000$ ガロン $=\$200,000$ 、脱脂乳の販売価値の総額は $\$4 \times 75,000$ ガロン $=\$300,000$ である。したがって、連結原価\$400,000は2:3で配賦されるため、クリームには\$160,000、脱脂乳には\$240,000が配賦される。

この方法のメリットは、計算が簡単な点、そして市価という客観的な尺度によって配賦を行うことができる点である<sup>30</sup>。分離点で生じた連産品をそのまま販売しているような企業では好んで用いられるという<sup>31</sup>。この方法を採用するためには、分離点ですべての連産品に販売価格が存在することが必要である<sup>32</sup>。しかし、このような状況にない場合も多い。分離点以降に加工を施さないと外部に販売できない連産品がある。このような連産品は、分離点で産出された状態での販売価値が不明な場合がある。

## 2) NRV法

正味正常市価法としても知られている方法である。分離点後加工費が存在する場合、販売価値から分離点後加工費を控除した価額：NRVで連結原価を連産品に配賦する方法である。説例に次の条件を加える。生産の状況としては図表③のようになる。

クリームは追加加工をするとバタークリームになる。クリーム25,000ガロンからバタークリーム20,000ガロンが産出される。分離点後加工費は\$280,000である。バタークリームの販売価格はガロンあたり\$25である。

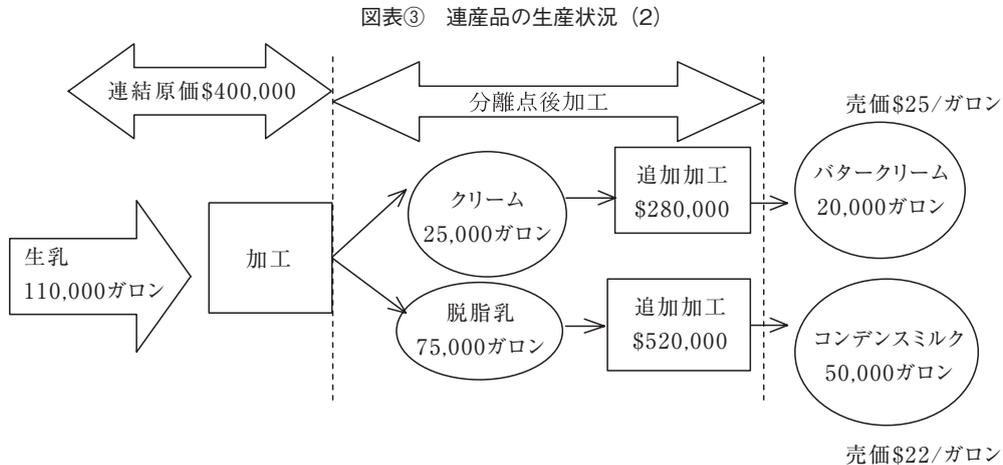
脱脂乳は追加加工するとコンデンスミルクになる。脱脂乳75,000ガロンからコンデンスミルク50,000ガロンが産出される。分離点後加工費は\$520,000である。コンデンスミルクの販売価格はガロンあたり\$22である。

当該会計期間にバタークリームは12,000ガロンが、コンデンスミルクは45,000ガロンが販売された。

<sup>30</sup> Weil, R. L. and M. W. Maher, Handbook of Cost Management (N. J.: John Wiley & Sons, Inc., 2nd ed., 2005), p. 470.

<sup>31</sup> *Ibid.*

<sup>32</sup> Horngren, et. al., 2009, *op. cit.*, p. 577.



(Horngren, et. al., 2009, p. 579 より一部修正)

この場合、連製品それぞれのNRVは、バタークリーム： $\$25 \times 20,000 \text{ガロン} - \$280,000 = \$220,000$ 、コンデンスミルク： $\$22 \times 50,000 \text{ガロン} - \$520,000 = \$580,000$ である。この比で連結原価\$400,000を配賦すると、バタークリームに\$110,000、コンデンスミルクに\$290,000が配賦される<sup>33</sup>。

### 3) 修正NRV法

この方法は、まず、連製品の市価合計から連結原価と分離点後加工費の合計を控除して粗利益を計算し、市価合計に対する粗利益率を計算する。次に、それぞれの連製品の市価総額から先の粗利益率を乗じて粗利益を計算し、それを市価総額から控除してそれぞれの連製品の製造原価を確定する。

説例で説明する。市価合計は、 $\$25 \times 20,000 \text{ガロン} + \$22 \times 50,000 \text{ガロン} = \$1,600,000$ である。原価合計は、 $\$400,000 + \$280,000 + \$520,000 = \$1,200,000$ である。粗利益は $\$1,600,000 - \$1,200,000 = \$400,000$ となり、市価合計に対する粗利益率は、25%になる。バタークリームの粗利益は $\$500,000 \times 25\% = \$125,000$ 、したがってバタークリームの製造原価は\$375,000となる。同様に計算すると、コンデンスミルクの製造原価は\$825,000となる。このうち、連結原価の配賦分は、それぞれの製造原価から分離点後加工費を控除した金額となる。バタークリームでは $\$375,000 - \$285,000 = \$95,000$ 、コンデンスミルクでは $\$825,000 - \$520,000 = \$305,000$ となる<sup>34</sup>。

この方法では、全体で一定率の粗利益率を計算し、それを各連製品に適用し、粗利益から逆算して各製造原価を求めている。したがって、それぞれの連製品の利益率は当然等しくなる。

### 3.3 回収基準による配賦と利益配分に与える効果

Horngren等の紹介した回収基準による配賦の三方法は、彼らの言葉を借りれば、いずれも収益創造力を基準にしており、利益配分の効果がある。それぞれの方法で損益計算書を作成し、連製品ごとの連結原価の配賦額と利益率を比較すると、図表④ようになる。

<sup>33</sup> *Ibid.*, pp. 578-579.

<sup>34</sup> *Ibid.*, pp. 580-581.

図表④ 配賦原価・利益率の比較

	①市価法			②NRV法			③修正NRV法		
	クリーム	脱脂乳	合計	バター クリーム	コンデン スミルク	合計	バター クリーム	コンデン スミルク	合計
売上高	\$160,000	\$120,000	\$280,000	\$300,000	\$990,000	\$1,290,000	\$300,000	\$990,000	\$1,290,000
売上原価	\$128,000	96,000	224,000	234,000	729,000	963,000	225,000	742,500	967,500
売上総利益	\$32,000	\$24,000	\$56,000	\$66,000	\$261,000	\$327,000	\$75,000	\$247,500	\$322,500
売上総利益率	20%	20%	20%	22.0%	26.4%	25.3%	25%	25%	25%
連結原価配賦額	\$160,000	\$240,000	\$400,000	\$110,000	\$290,000	\$400,000	\$95,000	\$305,000	\$400,000
単位あたり連結原価	\$6.4	\$3.2		\$5.5	\$5.8		\$4.75	\$6.1	

(Horngren, et. al., 2009, pp. 577, 580, 581より筆者作成)

市価法と修正NRV法では各連産品の粗利益率は同一であり、NRV法では連産品によって粗利益率が異なる。これは、それぞれの計算構造の特質によるものである。

### 3.4 回収基準による配賦方法の計算構造の特徴

それぞれの方法の計算構造の特徴を明らかにするために、定式化を行う。

#### 1) 市価法の構造

次のように記号を設定する。

連産品  $i$  の価格： $p_i$

連産品  $i$  の産出量： $x_i$

連結原価： $J$

連産品  $i$  の配賦連結原価： $j_i$

それぞれの連産品に配賦される  $j_i$  は、連結原価  $J$  に対する市価総額の合計の比となるので、この方法による連産品への配賦額は、次のように定式化できる。

$$j_i = J \cdot \frac{p_i x_i}{\sum_{k=1}^n p_k x_k} \quad \dots (1)$$

市価  $p_i x_i$  が負になることはないので、この配賦方法では、連結原価の配賦額が負になることはないことは明らかである。

この場合、連産品  $i$  の粗利益率は、次のように表すことができる。

$$\begin{aligned} & \frac{p_i x_i - J \cdot \frac{p_i x_i}{\sum_{k=1}^n p_k x_k}}{p_i x_i} \\ &= 1 - \frac{J}{\sum_{k=1}^n p_k x_k} \quad \dots (2) \end{aligned}$$

式(2)を見ると、粗利益率は、個々の連産品の特性にまったく依存しない一定の率になることがわかる。これより、市価法ではすべての連産品の粗利益率は同一となることがわかる。

### 2) NRV法の構造

条件として、連産品  $i$  の分離点後加工費： $C_i$  を追加し、NRV法を定式化する。連産品  $i$  に対するNRVは、 $(p_i x_i - C_i)$  と表すことができるので、NRVの総額は、 $\sum (p_k x_k - C_k)$  と表すことができる。したがって、連結原価  $J$  をこの比で各種の連産品に配賦するため、連産品  $i$  に配賦される  $j_i$  は次のように表すことができる。

$$j_i = J \cdot \frac{p_i x_i - C_i}{\sum_{k=1}^n (p_k x_k - C_k)} \dots (3)$$

NRVが正になる、つまり分離点で連結原価の回収にその連産品が貢献している場合にのみ追加加工して販売するという意思決定が行われるとすれば、各種連産品に配賦される連結原価は必ず正の値となる。

先ほどと同じように、連産品  $i$  についての粗利益率を計算すると、次のようになる。

$$\frac{p_i x_i - C_i - J \cdot \frac{p_i x_i - C_i}{\sum_{k=1}^n (p_k x_k - C_k)}}{p_i x_i} = 1 - \frac{C_i}{p_i x_i} - \frac{J(p_i x_i - C_i)}{p_i x_i \sum_{k=1}^n (p_k x_k - C_k)} \dots (4)$$

式(4)より、粗利益率は、 $p_i, x_i$  と  $C_i$  の大きさによって連産品ごとに変化することがわかる。

### 3) 修正NRV法の構造

この方法では、販売価値総額  $p_i x_i$  に対して販売価値総額の合計  $\sum p_k x_k$  に占める原価総額 ( $J + \sum C_k$ ) の比率を乗じることによって各連産品の製造原価を定め、そこから分離点後加工費を控除することによって連産品への連結原価の配賦額を決定することになる。したがって、各種連産品に配賦される原価は次のように表現される。

$$j_i = p_i x_i \cdot \frac{J + \sum_{k=1}^n C_k}{\sum_{k=1}^n p_k x_k} - C_i \dots (5)$$

これも同じように連産品  $i$  の粗利益率を表すと、次のようになる。

$$\begin{aligned}
 & \frac{p_i x_i - C_i - \left[ p_i x_i \cdot \frac{J + \sum_{k=1}^n C_k}{\sum_{k=1}^n p_k x_k} - C_i \right]}{p_i x_i} \\
 & = 1 - \frac{J + \sum_{k=1}^n C_k}{\sum_{k=1}^n p_k x_k} \quad \dots (6)
 \end{aligned}$$

式(6)より、連産品*i*の粗利益率は、連産品ごとの特性に依存しないことがわかる。この場合も市価法の場合と同じく、各連産品によって粗利益率が変化しないということがわかる。

また、式(5)より、配賦額*j<sub>i</sub>*は、 $p_i x_i \cdot \frac{J + \sum_{k=1}^n C_k}{\sum_{k=1}^n p_k x_k} < C_i$ の場合、マイナスになってしまうことがわかる。

市価が極端に低い連産品がある場合、一律の粗利益率を確保するためには、配賦分を収益に足し戻すことになるのである。この現象は、市価法、NRV法には見られない特徴である。

たとえば、バタークリームの販売価格が1ガロンあたり\$16になったとする。この場合、粗利益率は15.5%となり、これを基にバタークリームへの連結原価の配賦額を計算すると、-\$9,600となってしまう<sup>35</sup>。一方で、コンデンスミルクへの連結原価の配賦額は、\$409,600となる。コンデンスミルクには、連結原価の総額を上回る金額が配賦されてしまうのである。

#### 4. 正義観念と原価配賦

##### 4.1 原価配賦における正義

Choudhuryは正義について、「正義の結果は、たとえそれが論理的に弁護できることが必要となるような価値判断を伴うにしても、公的な領域であり、個人の領域ではない」<sup>36</sup>とする。

「注目すべき点は、原価配賦が、それによって影響される経営管理者の認識や反応に関係なく、バイアスのない観察者によって正当(just)と見なされる可能性があるかないかという問題に限定される。」<sup>37</sup>

そして、原価配賦に関連する正義観念として、分配的正義(distributive justice)、手続的正

<sup>35</sup> 市価総額=\$16×20,000ガロン+\$22×50,000ガロン=\$1,420,000。原価総額=\$400,000+\$280,000+\$520,000=\$1,200,000。粗利益=\$1,420,000-\$1,200,000=\$220,000。粗利益率は\$220,000÷\$1,420,000×100=15.5%。したがって、バタークリームの連結原価配賦額は、(1-0.155)×\$320,000-\$280,000=-\$9,600となる。

この価格の場合、バタークリームのNRVは\$40,000となり、追加加工しても連結原価の回収には貢献している。

<sup>36</sup> Choudhury, *op. cit.*, p. 219.

<sup>37</sup> *Ibid.*

義 (procedural justice) をあげている。前者は、原価配賦が経営管理者間に利益の再分配を行うという結果についての正当性の判断基準である<sup>38</sup>。後者は、公平に配賦が行われるかというプロセスの正当性についての判断基準である<sup>39</sup>。それでは、このような分配的正義や手続的正義とはどのような観念なのだろうか。これを知るために、次に法思想・法哲学の分野でのこれらの観念について紹介する。

## 4.2 正義という観念

### 1) 正義の種類

justiceは正義と訳される。「正義という観念は曖昧で多義的であり、正義について論じる人々の間で混乱が生じることがある。」<sup>40</sup>と指摘されるように、正義という観念は難しい。

正義は、少なくとも3つの観念に分類される。適法的正義、形式的正義、実質的正義である<sup>41</sup>。Choudhuryの議論に登場した分配的正義は、このうちの実質的正義の中に含まれる。

### 2) 実質的正義と分配的正義

実質的正義は、「具体的な法的決定の正当性を評価・判定する、実質的な正義である。・・・しかし最近では、それは、社会制度上の正しさの問題のみに関わる正義観念と、見なされてきている。」<sup>42</sup>という。さらに実質的正義は、3つの類型に分類される。分配的正義、矯正的正義、交換的正義である。このうち、原価計算の論理を説明する場合にもっとも関連が強そうなのは、分配的正義である。

分配的正義とは、「負担や便益を分配する際に満たされるべき正義観念である。・・・分配的正義は、負担に応じてその報酬を分配することで実現される正義である。」<sup>43</sup>

### 3) 手続的正義

このような実質的正義に加え、法によって正義を実現する場面では、衡平及び手続的正義という正義観念が重要な役割を果たしているという。

「法的ルールは、将来に生じるすべての事例の詳細を予測して定めることができないため、一般的で包括的な内容となっている。従って、個別の事例に適用する際に、不合理な結果が生じる場合がある。衡平 (equity) は、そうした場合に、法的ルールの適用を制限ないし抑制する役割を果たすのである。・・・実質的正義は、決定の結果 (裁判の判決など) の内容の正しさを判断する。それに対して、手続的正義は、決定に至るまでの手続 (裁判の訴訟手続など) の正

<sup>38</sup> Choudhuryは、原価配賦が経営管理者間に利益の再分配を行う可能性があるのは二つの場合があるとす。第一に、企業の一つの利益センター (たとえば支援部門) の原価がほかのセンター (たとえば製造部門) に移動することによって、利益が配賦する側から配賦される側に移動することになる。第二に、共通的な製造間接費ないしはコストセンターの費用が利益センターに本質的に異なる金額で配賦された場合、利益センターの利益業績に影響を与えるという。

*Ibid.*, p. 220.

<sup>39</sup> Choudhuryによれば、手続的正義の概念は、次の一般原則に基づいているという。(a)公正な成果が公正なプロセスの結果である。(b)いかなる成果の公正さはそれが産出されるプロセスを審査することによって正当化することができる。

*Ibid.*, p. 221.

<sup>40</sup> 濱真一郎「正義観念の多様性(1):多様な正義観念の整理」深田三徳, 濱真一郎編『よくわかる法哲学・法思想』ミネルヴァ書房, 2007年, 96頁。

<sup>41</sup> 濱, 前掲書, 96頁。

<sup>42</sup> 濱, 前掲書, 97頁。

<sup>43</sup> 濱, 前掲書, 97頁。

しさを判定する。それは、決定の利害関係者のそれまでの要求に、公正な手続に則って公平な配慮を払うことを要請する、正義観念なのである。」<sup>44</sup>

#### 4) 実質的正義との関係から見た手続的正義

法の世界においては、手続的正義は、「決定における恣意専断を排除することによって一定の不正義を除去するという、消極的機能を中心に捉えられてきた」<sup>45</sup>という。手続的正義では、決定の利害関係者の各要求に、「公正な手続にのっとり公平な配慮を払うこと」<sup>46</sup>を要請することになる。

実質的正義との関係では次のように指摘されている。

「価値が多元化する現代社会では、実質的正義について、全員の合意を取り付けることは難しい。その意味で、手続的正義の可能性を探ることは重要である。・・・手続的正義は、目的（実質的正義）を実現するための単なる手段であってはならない。逆に手段（手続的正義）が目的と化し、本来の目的（実質的正義）が忘却されることも、あってはならない。要するに、手続的正義と実質的正義の適切な関係を模索する姿勢が、求められているのである。」<sup>47</sup>

ここで取り上げたのは、法による正義の実現に関わる正義観念の議論ではあるが、同じ社会システムとして原価配賦の合理性の判断に対して非常に示唆のある指摘である。Choudhuryは、これを原価配賦の正当性の説明に用いようとしたのである。

## 5. 連結原価の配賦における正義

原価配賦の正当性を正義の観点から論じるには、Choudhuryの指摘するように、実質的正義のうちの分配的正義、そして手続的正義という観念が重要となる。そこで、次に連結原価の配賦方法の正当性について、この分配的正義と手続的正義の両面から検証を試みることにする。

### 5.1 市価法の場合

ここでは、市価法が適用される状況、つまり分離点ですべての連産品が市場で販売できるような状況を仮定して考えてみる。

連産品ごとに利益率によって業績評価を行うという場合を考える。物量基準などで連結原価を配賦した場合には、各連産品の利益率に差が出てくる可能性がある。連産品ごとの利益率は、市場価格がいくらであるか、ということに大きく依存してくる。製品マネージャにとっては管理不能な要因が業績評価の上での要因となってしまうことになる。評価する側から見ても、たまたま市場価格の高い製品のマネージャになったものに対してより多くの報酬を支払う、ということは、合理的な行動と言うことにはならないだろう。通常、個人の業績測定は管理可能性の範囲で見るわけであるから、このような業績の測定は原則からはずれることになる。

分離点において連産品が同時に産出される、ということから考えれば、どの製品も投入した努力は変わらない（というより努力の差が把握できない）ため、評価の基準としての利益率をすべての連産品で同じにする、というのは、業績測定という点から見ると、分配的正義に叶っ

<sup>44</sup> 濱, 前掲書, 97頁。

<sup>45</sup> 濱真一郎「正義観念の多様性(2):手続的正義と実質正義の適切な関係」深田, 濱編, 前掲書, 98頁。

<sup>46</sup> 濱, 前掲書, 98頁。

<sup>47</sup> 濱, 前掲書, 99頁。

たものであるといえる。

市価法では配賦基準として市価を採るが、これは、物量基準の場合よりも客観的な尺度となる。計算の前提が負担能力主義であるということにコンセンサスが得られている（つまり負担力という基準が公正であると見なされている）のであれば、非常に計算手続自体もこの客観的な尺度のみを用いるシンプルで受け入れやすいものである。したがって、市価法は、手続的正義にも叶う配賦方法であるといえることができる。

## 5.2 NRV法の場合

NRV法が適用される状況とは、分離点以降に追加加工が施されたのち、連産品が市場で販売されるという場合である。先にも見たように、この方法では連産品ごとの利益率は異なってくる。

分離点以降に追加加工をすることによって連産品の価格を上げることができる。追加加工という努力の差が利益率に反映されるのであれば、分配的正義を満たすことができる。しかし、NRVを大きくすることは連結原価の配賦額も大きくなってしまい、より小さい分離点後加工費の投入で市価を大きく上昇させることができた場合、その結果として連結原価の配賦額が大きくなり、利益率が下がってしまう、という場合には、分配的正義を満たすことができなくなる。全社的利益の最大化のための意思決定と、個々の連産品における業績評価との間に不整合がおこる可能性がある。

手続的正義のテストをする場合、用いるデータの客観性が手続の公正性を担保するものの一つになると思われる。NRV法の場合、分離点後加工費が個別に認識できるという場合には、市価とあわせて、客観的なデータで計算することができ、手続的正義は満たしているものと考えられる。

## 5.3 修正NRV法の場合

修正NRV法の場合は、説明が難しい。修正NRV法が用いられる状況では、追加加工という努力の余地がある。それにもかかわらず、その成果が反映されない、というところがポイントである。もし付加価値を高めるような努力が利益率を高める状況にあれば、その成果が一律の利益率の計算という構造によって覆い隠されてしまうのは、製品マネージャに良からぬ影響を与えてしまう。しかしながら、NRV法で問題となる、努力とは相反する利益率が計算される状況では、一律の利益率が計算されることによって、問題が顕在化しないという効果がある。つまり、全社利益の最大化と個々の連産品の業績評価との間の不整合を和らげる効果がある。この場合は分配的正義に叶うものであるといえる。

各種連産品の粗利益率を一律にするために、先に示したようなマイナスの配賦や、連結原価の総額を上回る配賦を行う場合がある。この点から、この配賦法が手続的正義を満たしているのかという疑問が残る。

## 6. むすびにかえて

以上本稿では連結原価の配賦方法、それも一般的にテキストに記述されている方法について正義という観念からの合理性について検討した。しかしながら、現時点における筆者の正義に対する理解、企業という社会の中での正義の観念についての理解が浅いため、その説明と検証

が不十分であることは否定できない。

法思想・法哲学における正義の観念は、広く社会全体のシステムについて適用されるものであるが、この観念は、企業、組織といったもののシステムについても適用されるものと思われる。原価計算を組織内のシステムであると考え、今回のように連結原価の配賦だけにとどまらず、原価計算そのもの、原価配分そのものについても正義の観念からの説明が可能であると思われる。この説明が可能になれば、企業における原価計算システムの設計のディシプリンを今までとは異なる観点から提示できるものと予想される。

(付記：本稿は日本学術振興会科学研究費基盤研究(C) 課題番号19530400の研究成果の一部である。)

[たかはし まさる 横浜国立大学経営学部准教授]

[2009年1月12日受理]