

原価配賦と正義

高 橋 賢

1. はじめに

Choudhury(1990)は、原価配賦と正義の問題について論じている。

「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。

・・・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。」(Choudhury, 1990, p. 219)

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。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。

一般的に、管理会計の教科書では、意思決定や業績評価の場面においては共通費や間接費を配賦せず、差額原価や貢献利益といった概念を用いるのがよい、といわれている。その一方で、Zimmerman(1979)が明らかにしたように、配賦された原価はモニタリングコストの代用や遅延コストの代理変数として作用する場合もある。また、後述するように、影響アプローチにおける原価計算・管理会計システムでは、原価計算の基本原則から外れた原価配賦を行うことによって、企業(経営者)の意図する方向に組織や従業員を動かす、といったことが行われている。あるルールの下で行われるこれらの原価配賦は、正義という観点から見るとどのように説明できるのであろうか？

本稿では、まず原価配賦がどのような目的で行われるのか、そして配賦基準はどのようにして選択されるのか、について検討する。そして、その原価配賦が、正義の観点から見るとどのように説明できるのかを検討する。最後に、影響アプローチにおける原価配賦が、正義の観点からどのように説明できるのかを検討することとしたい。

2. 原価配賦

2.1 原価配賦の目的

なぜ原価配賦は行われるのであろうか。Horngren and Foster(1987)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。

「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自重させることである。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、病院、公共事業において用いられる。

2.2 配賦基準の選択

(1) 価値移転的原価計算と価値回収的原価計算

配賦基準は、原価計算がどのような計算原理に基づくかによって選択される。その考え方には、価値移転的原価計算と価値回収的原価計算がある。

岡本(2000)によれば、通常原価計算は価値移転的原価計算である。これは、投入と産出の因果関係を重視し、投入された原価財の中に入っていた価値が製品へ移転したと考えて、その移転過程をできるだけ正確に捉えようとするものである。

一方、価値回収的原価計算とは、原価計算を負担力主義にもとづいて行うものである。原価を収益性の高い製品へ余分に負担させるといふものである。これは、「ごくまれ」に採られる考え方である。

(2) 配賦基準選択の基準

Horngren and Foster(1987)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公正基準(fairness or equity)、④負担力基準(ability to bear)、の四つである。

因果関係基準とは、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。

便益基準とは、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。Horngren and Foster(1987)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。

公正基準は、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。

負担力基準は、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。

因果関係基準と便益基準は、両者とも価値移転的計算における基準である。インプットとアウトプットの関係から原価を割り当てるという点から、同じ線上にあるものである。受益関係は、因果関係の代理変数となりうる。ある一定の便益に対する需要に応えるために経営資源が存在していると考ええると、間接的ではあるが、便益の需要と原価の発生に対する因果関係があると考えられるからである。ただし、便益基準は、なにをもって・どの程度、原価計算対象が経営資源から便益を受けたと考えるのかによって、計算の結果に大きな幅ができる。つまり、配賦基準の選択や基準操業度の選択によって計算の結果に幅ができてしまう。

一方、公正基準と負担力基準は、価値回収的計算における基準である。つまり、企業の外部顧客からの原価の補償・回収を配賦の第一義にしている点からすると、共通点がある。公正基準では、契約者間でのある種の交渉によって配分額が決定されるので、その金額にはある程度の幅が出てくる。

通常、原価計算では、価値移転的計算の原理にしたがって計算が行われる。政策的な意図がある場合や、インプットとアウトプットの間投入と産出の因果関係が見いだせない場合、といった、例外的な場合に価値回収的計算が行われる。

次に、このような原価配賦の目的や手続きが、正義という観点からどのように説明できるのかを、田中(1994)の所説から検討する。

3. 原価配賦と正義

3.1 法哲学における正義の観念

配分に係わる正義については、法哲学の分野で深く議論されている。ここでは、いささか冗長ではあるが、法哲学における正義の考え方をみてみよう。

田中(1994)は、法と正義の関係について、実定法の内容・実現について正義・不正義が論じられる場合の議論レベルを、適法的正義、形式的正義、実質的正義の三段階に区分してそれぞれの意義を概観し、続いて、法による正義の実現に関して重要な位置を占めている二つの観念、衡平(equity)と手続的正義について説明している。ここでは、適法的正義、形式的正義、実質的正義、そして手続的正義について概観する。

(1) 適法的正義

適法的正義では、実定法の内容自体の正・不正を問うことなく、もっぱらその規定するところが忠実に遵守されているかだけを問題とする(田中, 1994, 179頁)。法的安定・秩序・平和と同一視され、正義と対立する別個の法的価値として位置づけられるのが一般的であるという。

田中(1994)は、価値観が多元的に対立し流動的状况にある場合には、法の運用を硬直化させ、実質的正義の新しい要求に目を閉ざすことになりやすいとも指摘する(田中, 1994, 180頁)。

(2) 形式的正義

形式的定義とは、「等しきものは等しく、等しからざるものは等しからざるように取り扱え」という、古くからの定式によって表現される順形式的要請であるという(田中, 1994, 180頁)。

形式的正義は、正義の概念を確定し、実質的正義に関する様々な見解・解釈をめぐる議論の共通基盤となっているとみるのが適切であるとする。一定の準則の存在、その準則の一般性と公平な適用という、三つの相互に関連した普遍主義適用性を内含している。形式的正義の以上のような規制作用は、實際上、何らかの実定法的規準あるいは実質的正義の要求と結びついて発揮されることが多いという(田中, 1994, 180-181頁)。

(3) 実質的正義

実質的正義とは、実定法の一定の内容や判決などの具体的な法的決定の正当性を評価・判定する実質的な価値規準のことであり、具体的正義とも呼ばれる。法について一般に正義・不正義が論じられる場合、このレベルでの議論であることがもっとも多いという(田中, 1994, 181頁)。

実質的正義は、それが問題となる社会関係の区分に対応して、社会成員間の利益と負担の割り当てに関する配分関係における正義と、並列個人間の利得と損失の調整に関する交換的關係における正義とに分けて論じられることが多いという。前者が配分的正義であり、後者が交換的(矯正的)正義である。

近代法の公法・私法二分論のもとでは、配分的正義が公法の正義、交換的・矯正的正義が法内在的で裁判官の正義としてみられてきた。しかし、公法と私法との融合傾向が進むにつれて、私法の領域への配分的正義の影響が強まっており、交換的・矯正的正義の独自の存在理由も問われ直されているという(田中, 1994, 182-183頁)。

田中(1994)は、現代法のもとでも、交換的・矯正的正義は、契約法と不法行為法という、私法の根幹的制度の基本的形態を基礎づけ、「いわば法内在的正義として、法的正義の不可欠の構成部分をなしている」とみられるべきである」としている(田中, 1994, 183頁)。

実質的正義、特に配分的正義の定式については、「各人に××に応じて」というものである。この××の具体的な規準を、「メリット(merit)」や「功績(desert)」とする考え方が、「功績原理」として扱われるものであるという。一方、現代福祉国家の下で広く受け入れられている定式は、「各人にその必要(needs)に応じて」というものである。前述の「功績原理」に対して、これは「必要原理」といわれる(田中, 1994, 184頁)。

(4) 手続的正義

先に挙げた実質的正義が決定の結果の内容的正当性に関する要請であるのに対し、手続的正義は、決定に至るまでの手続過程に関するものである。その決定の利害関係者の各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。最近では、手続的正義の遵守自体が、その結果如何を問わず、別個独立の価値を持つことが一般に認められるようになっている(田中, 1994, 186頁)。

手続的正義では、①当事者の対等化と公正な機会の保障(手続的公正)、②第三者の公平性・中立性、③理由づけられた議論と決定(手続的合理性)という三側面に関する手続的要請を中心に理解されている。しかしながら、このいずれの側面にウエイトを置くかは、議論領域や論者によってかなり見解が分かれているという。

手続的正義に関しては、手続的条件の充足と結果の内容的正当性との関連が重要な争点となっているという。ただし、田中(1994)は、手続的条件の充足と結果の内容的正当性との相互関係はかなり複雑であり、一義的に規定することは難しいとしている(田中, 1994, 187頁)。

3.2 原価配賦という行為と正義

(1) 原価配賦の目的と正義

原価配賦と正義の関係を整理すると次のようになる。Horngren and Foster(1987)の示した目的のうち、「外部の利害関係者向けの利益と資産の測定」に関連するのは、田中（1994）のいう法哲学における正義では適法的正義であろう。会計規則の正・不正を問うことなく、その規定するところが忠実に遵守されているかどうかだけを問題とするからである。

「資源配分のための経済的意思決定」のための原価配賦は、形式的正義、実質的正義および手続的正義が関連するであろう。前述のように、実質的正義はさらに配分的正義と交換的正義とに分類される。何らかの意思決定を行う場合、「等しきものは等しく、等しからざるものは等しからざるように扱え」という形式的正義に則った写像の結果をもって代替案間の比較を行うであろうし、このような写像の結果によって業績の比較も行われる。業績評価を資源配分の一つの仕組みであると考えた場合、業績尺度の信頼性を担保するものとして、実質的正義を構成する配分的正義と交換的正義が重要になってくるであろうし、評価に使われる尺度を決定するプロセス（原価配賦）が手続的正義を満たしているという成員間のコンセンサスも必要である。

「原価補償」では、交換的正義と手続的正義が関連してくる。原価補償のための価格設定は、組織間の利得と損失の調整手段に他ならないからである。

「動機付け」のための原価配賦にも、同じような説明がつかののだろうか？詳細は後述するが、管理会計情報を作成し伝達する場合、意思決定アプローチと影響アプローチの二つのアプローチがある。影響アプローチにおける原価配賦は、動機付けが目的である。この問題については、章を改めて検討する。

(2) 配賦基準の選択と正義

原価配賦の手続きと配分的正義と手続的正義の関係をみると、次のようなことが言えるだろう。先に述べたHorngren and Foster(1987)の示した配賦基準選択の基準のうち、因果関係基準と便益基準は、田中（1994）のいう社会成員間（企業の場合は企業成員間）の利益と負担の割り当てに関する正義がその背後にあると同時に、手続的公正と手続的合理性を満たそうとするものであると考えられる。また、公正基準と負担力基準は、田中（1994）のいう並列個人間（組織間の場合もありうる）の利得と損失の調整に関する交換関係における正義が背後にあると考えられる。

4. 管理会計情報における影響アプローチ

4.1 意思決定アプローチと影響アプローチ

廣本(1989)によれば、管理会計の役割、存在意義は、「経営管理者の意思決定に役立つ情報を提供するために存在する」という考え方と、「従業員により仕事をしてもらうために存在する」という二つの考え方がある。前者を意思決定アプローチ、後者を影響アプローチと呼ぶ。これは、管理会計における情報ツールとしての原価計算の設計に係わるアプローチであり、原価配分プロセスの設計に大きな影響を与える。

意思決定アプローチでは、文字通り意思決定に有用な情報を作成・提供するアプローチである。このアプローチの情報は、意思決定上の代替案に関連する「正確な」情報である。このアプローチにおける原価情報については、原価計算対象の資源利用に基づいた価値移転的計算によって

正確さが担保される。

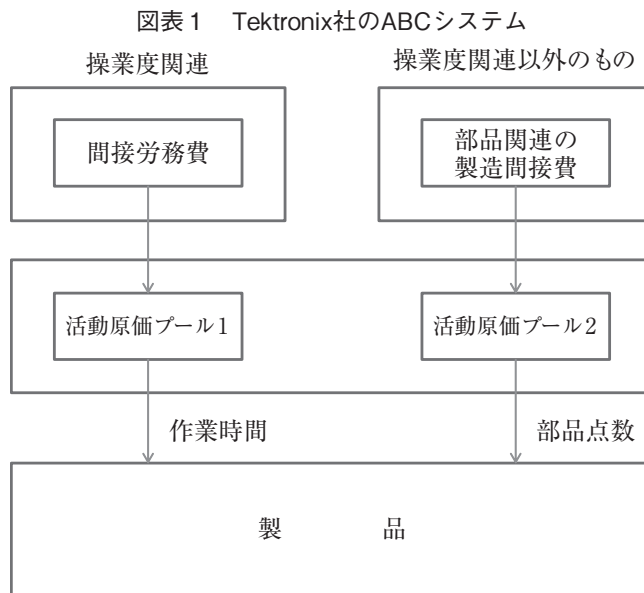
一方、影響アプローチでは、企業の構成員の行動に影響を与えるような情報を作成・提供する。このアプローチにおける原価情報は、必ずしも資源と原価計算対象の間に厳密な価値移転を描写したものでなくともかまわない。構成員の行動を企業の意図する方向に向かわせるような動機付けのための情報が必要となる。前述のHorngren and Foster(1987)の原価配賦の目的のうち、動機付け、というのは、この影響アプローチでの原価配賦に該当する。

4.2 影響アプローチにおける管理会計システムの設計事例

ここで、影響アプローチにおける管理会計システム、原価配賦の方法について見てみよう。

(1) Tektronix社のABCシステム

影響アプローチによるABCシステム設計の例が、Cooper(1989)によって示されている。ここで紹介されているTektronix社のシンプルなABCシステムは、部品点数削減を促すための影響システムである。その構造は、図表1の通りである。



(出所：Cooper, 1989, p. 41.)

ここで見られる部品関連の製造間接費配賦のロジックは、次の通りである。

- ① 部品関連の製造間接費を部品種類数で除して1部品種当たりの原価を計算する。
- ② 部品種当たりの原価を、その部品の点数で除して、部品1点当たりの原価を計算する。
- ③ 部品の使用量にしたがって製品毎に製造間接費を配賦する。

この方法によって、使用量の少ない部品は単価が高くなり、多い部品は単価が安くなる。具体的な計算例は、図表2の通りである。

図表2の例によれば、部品Bを使用している製品のマネージャは、製造間接費が多く配賦されてくるのを嫌って、なるべく部品Bを使わないような設計の見直しを行う。その結果、全体として部品の使用種類が削減されることになる。最終的には、部品に係わる複雑性のために生じる製造間接費が削減されることになる。

図表2 Tektronix社における製造間接費の計算例

例) 部品関連の年間製造間接費	\$60,000
部品種類数	÷ 100
部品種当たり原価	\$ 600
部品A（高頻度使用） 年間使用数	1,000
部品1点当たり原価	\$ 0.6
部品B（低頻度使用） 年間使用数	10
部品1点当たり原価	\$ 60

（出所：Cooper, 1989, p. 42.）

図表2の例によれば、部品Bを使用している製品のマネージャは、製造間接費が多く配賦されてくるのを嫌って、なるべく部品Bを使わないような設計の見直しを行う。その結果、全体として部品の使用種類が削減されることになる。最終的には、部品に係わる複雑性のために生じる製造間接費が削減されることになる。

この計算方法は、価値移転の計算を原則とする原価計算の論理からは多少外れている。部品関連の製造間接費は、様々な要因で発生しており、部品点数での配賦は、厳密に言えば資源利用を反映した計算になっていないからである。ただし、この計算方法は使用頻度の低い部品は、使用頻度の高い部品よりコスト高であるという現場の直感を表しており、まったく資源利用を考えていない方法であるともいえない。部品の共通化・標準化に、従業員を向けるという意味では、この計算方法は理にかなっている。

このケースを取り上げたCooperは次のように述べている。

「Tektronix社におけるABCは、比較的シンプルに保たれた。なぜなら、経営管理者たちは、部品点数を削減することがきわめて重要であると考えたからであった。彼らは、その原価システムが、製品設計者たちに何が戦略的に重要であるのか、この場合、具体的には、工場で利用する部品数を削減することであるが、それについて明確なメッセージを伝えるようにするために、二つのコスト・ドライバーだけを利用することがよいと考えたのであった。彼らは、もしもっと多くのドライバーを利用するなら、その戦略目標を達成しようとするプレッシャーが薄められるか、あるいはなくなってしまうことを懸念していた。そのような考え方によって、彼らは、原価計算システムの正確性についてはあまり気にしていなかった。」（Cooper, 1989, p. 42.）

(5) 日立のVCR工場における製造間接費の配賦

Hiromoto(1988)では、1980年代の日立のVCR工場での事例が紹介されている。この事例は、前述のCooper(1989)の事例よりも、さらに影響システムとしての特徴が先鋭化しているもので

ある。

非常に自動化が進んでいた工場において、製造間接費を直接労務費を基準にして配賦していた。これは、価値移転的計算の考え方からははずれた原価配賦である。自動化した工場の製造間接費の発生と、直接労務費との間には因果関係がない。なぜこのような計算を行ったのか？

当時の日立では、直接労務費の削減が継続的なコスト改善の本質であると考えていた。徹底した自動化が長期的な競争力を強化することにつながると考えていた。直接労務費を基準とした製造間接費の配賦は、この自動化を進めていくための強いインセンティブを組織に徹底化することになった。

製品の製造プロセスに直接工がいれば、それだけ配賦されてくる製造間接費が多額になる。配賦額を下げるには、自動化を進めて、直接工を削減しなければならない。従業員に対して、製品やプロセスの設計の自発的な改善を促すことになる。

4.3 正義の観点から見た影響アプローチの意味

以上で見たように、影響アプローチでは、経営者の戦略の遂行に企業成員を向かわせる動機付けのための計算であるため、原価計算の原則である価値移転的計算に則った計算は必ずしも行われない。Tektronix社の事例は多少価値移転的計算の原則に則った部分もあるが、日立の事例は完全に外れている。

影響アプローチを象徴するこの二つの事例に共通するのは、原価配賦によって経営者が意図する方向に組織成員を誘引し、組織全体の利益に結びつけているという点である。

これは、原価配賦の計算結果が実質的正義、特に配分的正義における「功績原理」の要件を満たしているというよりも、その計算結果によって引き起こされる行動によって「功績原理」を満たす方向に組織成員が動いていく、ということの意味している。部品点数を減らす、あるいは直接工を削減する、という行動はある種の「功績原理」の追求であり、影響アプローチによる原価配賦が配分的正義を実現させるために組織成員を動かしている、ということができる。すなわち、影響アプローチでは、実質的正義（配分的正義）を満たす方向へ向かおうとする組織成員の特性を使って、組織全体の利益を向上させることを狙っていることになる。ただし、組織成員が「功績原理」を追求しないような組織文化・風土であれば、このようなストーリーは実現しない。言い換えると、何かしらの「正義」の状態を求める組織文化・風土でないと、影響アプローチは機能しないということである。

5. むすび

本稿では、原価配賦、特に影響アプローチにおける原価配賦が正義の観点からどのように説明できるのかを検討した。

原価配賦という行為は、形式的正義、実質的正義および手続的正義の観点から行われる。財務諸表作成、意思決定、原価補償といった目的においては、これらの正義を満たしているかが、原価配賦の価値判断基準となる。

一方、動機付けの目的で行われる原価配賦は、正義がその価値判断基準そのものであるというよりも、組織成員が正義の要件を満たそうとする特性を利用することで、組織の利益を実現しようとするものである。

本稿での検討は未だ試案であり、少々強引なところや不足している点も多々ある。さらなる議論の精緻化は他日を期したい。

参 考 文 献

- 岡本清（2000）『原価計算（6訂版）』国元書房。
高橋賢（2009）「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」『横浜経営研究』第29巻4号，27-41頁。
田中成明（1994）『法理学講義』有斐閣。
廣本敏郎（1989）「管理会計システムの再検討」『會計』第136巻第5号，25-36頁。
Choudhury, N. (1990), "Is Cost Allocation Just?" *Management Accounting Research*, Vol. 1, No. 3, pp. 217-232.
Cooper, R. (1989), "The Rise of Activity-Based Costing-Part Four: What Do Activity-Based Cost Systems Look Like?" *Journal of Cost Management*, Vol. 3, No.1, pp. 38-49.
Hiromoto, T. (1988), "Another Hidden Edge-Japanese Management Accounting," *Harvard Business Review*, Vol. 66, No. 4, pp. 22-26.
Horngren, C. T. and G. Foster (1987), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, N. J.: Prentice Hall, 6th ed.
Zimmerman, J. L. (1979), "The Cost and Benefits of Cost Allocations," *The Accounting Review*, Vol. 54, No. 3, pp. 504-521.

（本稿は日本学術振興会 科学研究費 基盤研究C（16K03980）の研究成果の一部である。）

〔たかはし まさる 横浜国立大学大学院国際社会科学研究院教授〕

〔2017年5月26日受理〕