

連結原価計算とABC

高 橋 賢

1. はじめに

原価配分の問題の一つに、連結原価の配分がある。連結原価の概念は、20世紀初頭には鉄道業において明瞭に認識されていた¹。連結した資源と連産品の間には投入と産出の因果関係がはっきりしていないため、連結原価の連産品への配分は困難を伴う。1970年代まで、この配分方法について様々な方法が試みられた。

1980年代、製造間接費の配分方法として提唱されたのが、ABC (Activity-Based Costing) である。ABCでは、経営資源から発生した原価を資源ドライバーによって活動に集計し、活動に集計した原価を活動ドライバーによって原価計算対象 (製品) に割り当てる。

連結原価の配分について、Tsai (1996) がABCを関連させたモデルを提唱している。Tsaiのモデルは、ある経営資源が、連結プロセスと分離点後プロセスの両方にサービスを提供している場合に、ABCによってその資源の原価を配賦しようとするものである。これは、基本的な計算構造が大まかに示しているのみであり、その計算がどのような状況で必要になるのか、そしてどのような効用があるのかを具体的に示してはいない。

本稿では、まず連結原価とは何かを考察し、連産品の原価計算がどのように行われるのかを概観する。そして、このTsaiが示したABCモデルの具体的な状況を考察するとともに、このモデルについて、利益配分の観点と意思決定の観点から検証を加え、Tsaiモデルが連産品の原価計算の問題について示唆するところを考察する。

2. 連結原価とその計算手続

2.1 連結原価とは何か

(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。

¹ たとえば、Lorenz (1907) やPigou (1912) には、鉄道業における連結原価の概念が明瞭に述べられている。

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。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関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。」(NACA, 1957, p. 8)

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 (NACA, 1957, pp. 8-9)。

「製品間の物理的関係と同じように経済的関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、製品間の物理的関係とまったく同じくらいいむをいわせないほどのものである。」(NACA, 1957, p.9)

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 (1975) である。Moriarity (1975) によると、連結原価は、あるサービス (ないしは製品) を獲得する際に、原価節約を行おうとした場合に生じるという (Moriarity, 1975, pp. 791-2)。つまり、一つの原材料から異種の製品が同時に産出される場合に、ある一つの製品のみを販売するのではなく、同時に産出された異種製品を販売する状況である。また、汎用性のある設備で一つの製品のみを製造するのではなく、複数種の製品を製造する、といったような状況である。ここには原価節約の発想が前提となっているのである。

(2) 技術的連結原価と経済的連結原価

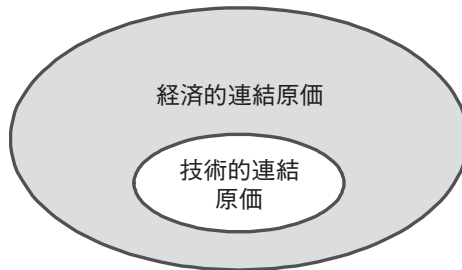
連結原価は、広く解釈すると2種類のタイプがある²。一つは、技術的連結原価とも呼ぶべきものである。食肉加工や、原油精製といった業界で発生するものがこれに当たる。物的な原材料から技術上選択の余地がなく異種製品が同時に発生するような場合である。ここで発生する連結原価は、狭義の連結原価である。ここでの資源とアウトプットの間には、いわば技術的連結性が存在することになる。

今ひとつは、経済的連結原価と呼ぶべきものである。これは経済性の観点から、キャパシティの有効利用や、範囲の経済性を効かせるために、一つの不可分な資源から複数種のアウトプットを生産するという意思決定を行った場合に生じるものである。この経済的連結原価はいわゆる共通費と同義になる。アウトプットの結合的な供給は、経済性の観点から、経済的連結性が生じているのである。先のMoriarity (1975) の指摘は、これに含まれる。

技術的連結原価は、経済的連結原価の中に含まれることになる。技術的連結原価といえども、その原価が連結原価となるには、経済性の観点が必要になる。たとえば牛を屠殺した場合に、サーロインの部分だけを取り出し、残りの肉や皮、脂は捨ててしまう、というような場合には、連結原価の問題は生じない。経済性の観点から通常は各部位の肉や皮革、脂も製品としているのである。この両概念の関係は、図1の通りである。

² 連結原価という言葉は、過去に様々な意味で用いられていた経緯がある。この詳細については、高橋(2008)を参照されたい。

図1 技術的連結原価と経済的連結原価



(出所 筆者作成)

2.2 連産品の原価計算の概要

連産品の原価計算の議論では、連結原価をいかにして連産品に配賦するのか、ということに力点が置かれている。

配賦基準には、物量を基準とするもの、何らかの価値を基準とするものとに大別できる。1970年代には様々な配賦モデルが提唱されたが、それらはもっぱら価値を用いたものである³。

連産品の原価計算では、連結原価と連産品との間に資源の消費・利用の因果関係を合理的に見つけることができないので、回収力基準（負担能力主義）による原価配分が認められている。回収力基準に基づく実務的な方法として代表的なものに、市価法、正味市価法（NRV法）、修正NRV法などがある⁴。

市価法とは、連産品の市場での販売価値の比率によって、連結原価を連産品に配分する方法である。正味市価法とは、分離点以降に追加加工（分離点後加工）があった場合、市価から分離点後加工費を除いた正味市価の比率で連結原価を配分する方法である。この方法は、正味市価が分離点における回収力の差を表している、という考え方に基づいている。修正NRV法とは、連産品全体の収益から連結原価と分離点後加工費の合計を控除して全体の利益率を計算し、各連産品の利益率がそれと等しくなるように連結原価を配分する方法である。

もし分離点後加工費がない場合、市価法で計算すると、各連産品の利益率は等しくなる。販売価額の差が、配賦される連結原価の金額と運動しているからである。これは、各連産品は同じ連結資源から生じているのであるから、その利益率は等しくなければならないという発想からきている。しかしながら、分離点後加工費が存在し、正味市価法によって連結原価を配賦した場合には、当然各連産品の利益率は異なってくる。修正NRV法は、分離点後加工費がある場合に、市価法と同じ効果がもたらされるように工夫した計算方法である。

3. 連産品のためのABCモデル

3.1 TsaiのABCモデル

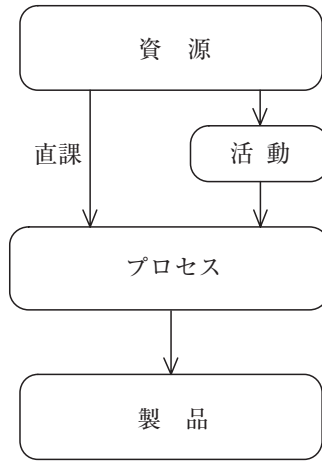
Tsai (1996) は、連産品の原価計算にABCを応用している。ここでは、連結プロセスと分離点後加工に対する共通資源の原価の配分を、ABCを使って行おうとする。Tsaiの示すABCモデ

³ これらの諸方法については、昆（1994）を参照のこと。

⁴ この詳細については、Horngren, et al. (2009) を参照のこと。また、これらの方法の比較については、高橋（2009）を参照されたい。

ルは、図2の通りである。

図2 連産品のためのABCモデル (The ABC Model for Joint Products)



(出所 Tsai(1996), p. 726.)

3.2 計算プロセス

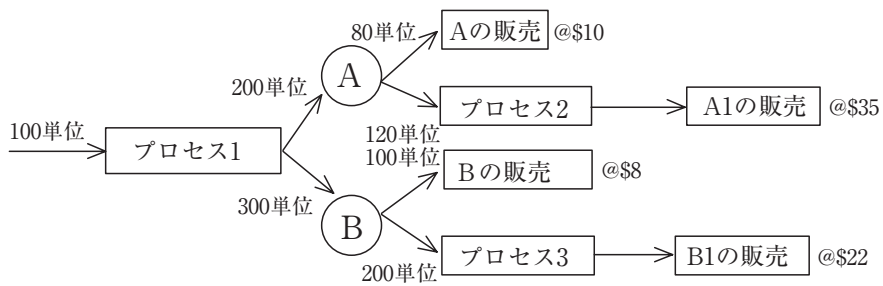
(1) Tsaiによる製品単位原価の計算 (市価法)

具体的な計算手続は、次の四つのステップを踏む。

- ステップ1 直接費をプロセスに跡づける
- ステップ2 間接費を活動に跡づける
- ステップ3 活動の原価をプロセスに跡づける
- ステップ4 プロセスの原価を最終製品に割り当てる

Tsaiが示した状況は図3の通りであり、数値例のデータは、表1の通りである。表1の活動別原価は、すでに資源から活動への割当が終わっている。

図3 Tsaiのケース



(出所 Tsai(1996), p. 726)

この想定では、プロセス1の原価が製品A群と製品B群に対する（狭義の）連結原価、プロセス2の原価が製品A1に対する分離点後加工費、プロセス3の原価が製品B1に対する分離点後加工費ということになる。この設例の特色は、共通資源からの原価を、連結原価に帰属させる部分と、分離点後加工費に帰属させる部分とにABCを使って分離しようとしている点である。

表1 各種データ

プロセス別直接費

| プロセス | 1 | 2 | 3 |
|------|---------|---------|---------|
| 直接費 | \$2,180 | \$1,810 | \$1,850 |

活動別原価

| 活動 | 1 | 2 | 3 |
|----|---------|-------|---------|
| 原価 | \$1,000 | \$500 | \$1,500 |

プロセス別活動量

| プロセス活動 | 1 | 2 | 3 | 合計 |
|--------|-----|-----|-----|-------|
| 1 | 100 | 200 | 200 | 500 |
| 2 | 500 | 200 | 300 | 1,000 |
| 3 | 300 | 300 | 400 | 1,000 |

（出所 Tsai (1996), pp. 726-727より筆者作成）

このデータを元に、活動の原価をプロセスに割り当てる。たとえば、活動1のチャージレートは、 $\$1,000 \div 500 = \2 である。これにプロセス1の活動1の活動量を乗じると、 $\$2 \times 100 = \200 となる。同様の計算を繰り返し、直接費を加えると、プロセス別の原価は次の表2の通りとなる。

表2 プロセス別の原価

| | 直接費 | 活動原価 | 合計 |
|-------|---------|-------|---------|
| プロセス1 | \$2,180 | \$900 | \$3,080 |
| プロセス2 | 1,810 | 950 | 2,760 |
| プロセス3 | 1,850 | 1,150 | 3,000 |

（出所 Tsai (1996), p. 727より一部修正）

Tsaiは、こうして集計されたプロセス1の原価、すなわち連結原価を市価法で各製品に配分している。この連結原価は、狭義の連結原価に、共通資源から割り当てられた原価を含んだものになっている。製品別の計算結果は、表3の通りである。

表3 Tsaiの計算結果

| 製品 | プロセス原価の割り当て | | | 原価合計 | 単位数 | 単位原価 | 単位利益 |
|----|-------------|---------|---------|---------|-----|---------|--------|
| | 1 | 2 | 3 | | | | |
| A | \$560 | | | \$560 | 80 | \$7.00 | \$3.00 |
| A1 | \$840 | \$2,760 | | \$3,600 | 120 | \$30.00 | \$5.00 |
| B | \$560 | | | \$560 | 100 | \$5.60 | \$2.40 |
| B1 | \$1,120 | | \$3,000 | \$4,120 | 200 | \$20.60 | \$1.40 |
| 合計 | \$3,080 | \$2,760 | \$3,000 | \$8,840 | | | |

(出所 Tsai (1996), p. 728)

彼の方法では、分離点での市価を、製品Aを\$10で200単位販売し、製品Bを\$8で300単位販売した場合を想定している。つまり、2,000 : 2,400の比で連結原価\$3,080を製品A群と製品B群に配分する。そうすると、製品A群には\$1,400、製品B群には\$1,680を配分することになる。単位原価は製品Aが $\$1,400 \div 200 \text{単位} = \7 、製品A1が $\$7 + \$2,760 \div 120 \text{単位} = \30 、製品Bが $\$1,680 \div 300 \text{単位} = \5.6 、製品B1が $\$5.6 + \$3,000 \div 200 \text{単位} = \20.6 という計算をしている。これは、市価法による計算である。

(2) 正味市価法による計算

Tsaiの配分方法では、製品Aは追加加工をしなくても単価\$10で200単位が販売され、製品Bは追加加工しなくても単価\$8で300単位が販売されるという仮定が暗に設けてある。その仮定のもと、分離点での加重市場価値をそれぞれ\$2,000と\$2,400としているのである。しかし、この方法は、製品Aと製品A1、製品Bと製品B1の分離点での回収力の差を無視している。製品A1と製品B2はプロセス2とプロセス3という追加加工を行ったため付加価値が増し、より高い単価で販売できたと考えることができる。

このケースにおいて正味市価法を用いる場合、それぞれの製品群の中に、そのまま販売できるもの（製品Aと製品B）、追加加工を行って販売されるもの（製品A1と製品B1）が混在している点が問題である。

連結原価をそれぞれの製品群に配分するには、それぞれの正味市価合計の比によって配分することになる。まず、製品群Aと製品群Bとで、分離点での市価を、製品A1と製品B2の分離点後加工費を控除した正味額と、製品A・製品Bの市価で計算する。その市価の比によって、連結原価（プロセス1の原価）を製品A群と製品B群に配分する。製品A群の正味市価合計は $\$800 + \$1,440 = \$2,240$ 、製品B群の正味市価合計は $\$800 + \$1,400 = \$2,200$ である。これによって連結原価\$3,080を配分すると、それぞれA群に\$1,554、B群に\$1,526が配分される。その後、販売量でそれぞれAとA1、BとB1とに配分する。これに分離点後加工費を加えると、製品別の原価が計算されることになる。このようにして計算した結果が、表4である。

表4 製品別原価（正味市価法①）

| 製品 | ①販売単価 | ②販売量 | ③市価合計 (=①×②) | ④分離点後 加工費 | ⑤正味市価 (=③-④) | ⑥A群とB群 への按分額 | ⑦連結原価 配賦額 | ⑧原価合計 (=④+⑦) | ⑨単位原価 (=⑧÷②) | ⑩単位利益 |
|----|-------|------|-----------------|--------------|-----------------|-----------------|--------------|-----------------|-----------------|--------|
| A | \$10 | 80 | \$800 | - | \$800 | \$1,554 | \$622 | \$622 | \$7.77 | \$2.23 |
| A1 | \$35 | 120 | \$4,200 | \$2,760 | \$1,440 | | \$932 | \$3,692 | \$30.77 | \$4.23 |
| B | \$8 | 100 | \$800 | - | \$800 | \$1,526 | \$509 | \$509 | \$5.09 | \$2.91 |
| B1 | \$22 | 200 | \$4,400 | \$3,000 | \$1,400 | | \$1,017 | \$4,017 | \$20.09 | \$1.91 |
| 合計 | | | | | \$4,440 | | \$3,080 | \$8,840 | | |

（出所 筆者作成）

もう一つの考え方として、A群とB群へ配分した連結原価を、A群では製品Aと製品A1の正味市価合計の比によって、B群では製品Bと製品B1の正味市価合計の比によってそれぞれ配分するという方法がある。たとえば、A群に配分された連結原価\$1,554を、製品Aと製品A1の正味市価の比（\$800：\$1,440）で配分すると、製品Aには\$555、製品A1には\$999が配分される。この考え方にしたがって計算すると、表5のようになる。

表5 製品別原価（正味市価法②）

| 製品 | ①販売単価 | ②販売量 | ③市価合計 (=①×②) | ④分離点後 加工費 | ⑤正味市価 (=③-④) | ⑥A群とB群 への按分額 | ⑦連結原価 配賦額 | ⑧原価合計 (=④+⑦) | ⑨単位原価 (=⑧÷②) | ⑩単位利益 |
|----|-------|------|-----------------|--------------|-----------------|-----------------|--------------|-----------------|-----------------|--------|
| A | \$10 | 80 | \$800 | - | \$800 | \$1,554 | \$555 | \$555 | \$6.94 | \$3.06 |
| A1 | \$35 | 120 | \$4,200 | \$2,760 | \$1,440 | | \$999 | \$3,759 | \$31.32 | \$3.68 |
| B | \$8 | 100 | \$800 | - | \$800 | \$1,526 | \$555 | \$555 | \$5.55 | \$2.45 |
| B1 | \$22 | 200 | \$4,400 | \$3,000 | \$1,400 | | \$971 | \$3,971 | \$19.86 | \$2.14 |
| 合計 | | | \$10,200 | | \$4,440 | | \$3,080 | \$8,840 | | |

（出所 筆者作成）

(3) 修正NRV法による計算

この計算例を、修正NRV法で計算すると、表6のようになる。修正NRV法では全体の市価合計と原価合計とから利益率と原価率を計算し、その原価率を各製品の市価に乗じることで各製品の原価を計算し、そこから分離点後加工費を控除して連結原価の配分額を逆算することになる。

表6 製品別原価（修正NRV法）

| 製品 | ①販売単価 | ②販売量 | ③市価合計 (=①×②) | ④分離点後 加工費 | ⑤全体の利 益率 | ⑥全体の原 価率 | ⑦原価合計 (=③×⑥) | ⑧連結原価 配賦額 (=⑦-④) | ⑨単位原価 (=⑦÷②) | ⑩単位利益 |
|----|-------|------|-----------------|--------------|-------------|-------------|-----------------|------------------------|-----------------|--------|
| A | \$10 | 80 | \$800 | - | 13.33% | 86.677% | \$693 | \$693 | \$8.67 | \$1.33 |
| A1 | \$35 | 120 | \$4,200 | \$2,760 | | | \$3,640 | \$880 | \$30.33 | \$4.67 |
| B | \$8 | 100 | \$800 | - | | | \$693 | \$693 | \$6.93 | \$1.07 |
| B1 | \$22 | 200 | \$4,400 | \$3,000 | | | \$3,813 | \$813 | \$19.07 | \$2.93 |
| 合計 | | | \$10,200 | | | \$8,840 | \$3,080 | | | |

（出所 筆者作成）

4つの方法の単位原価・単位利益の比較は、表7の通りである。

表7 4つの方法の比較 (単位: \$)

| 製品 | (1) 市価法 | | (2) 正味市価法① | | (3) 正味市価法② | | (4) 修正NRV法 | |
|----|---------|------|------------|------|------------|------|------------|------|
| | 単位原価 | 単位利益 | 単位原価 | 単位利益 | 単位原価 | 単位利益 | 単位原価 | 単位利益 |
| A | 7.00 | 3.00 | 7.77 | 2.23 | 6.94 | 3.06 | 8.67 | 1.33 |
| A1 | 30.00 | 5.00 | 30.77 | 4.23 | 31.32 | 3.68 | 30.33 | 4.67 |
| B | 5.60 | 2.40 | 5.09 | 2.91 | 5.55 | 2.45 | 6.93 | 1.07 |
| B1 | 20.60 | 1.40 | 20.09 | 1.91 | 19.86 | 2.14 | 19.07 | 2.93 |

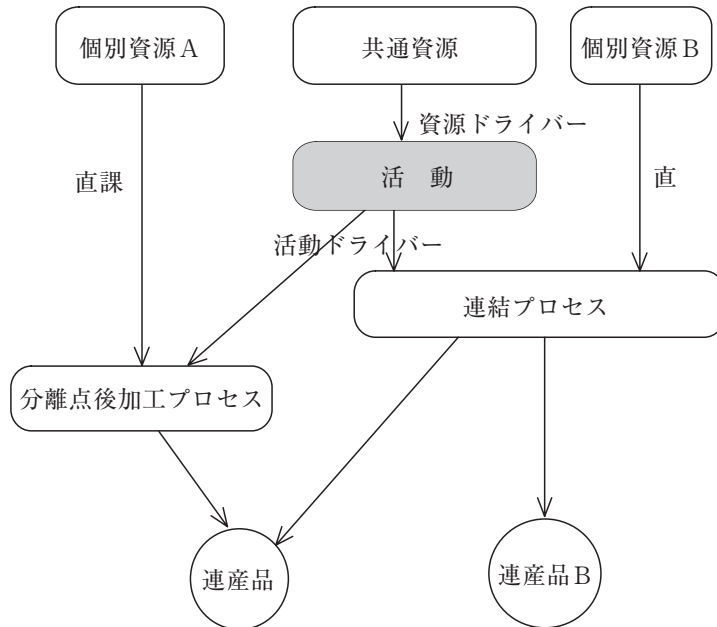
(出所 筆者作成)

4. Tsaiモデルの検討

4.1 ABCモデル

Tsai (1996) は、計算例によって計算構造を示してはいるが、実際にこのような計算が必要になる状況がいかなる場合かということを示しているわけではない。Tsaiは前述の図1のようなモデルを示しているが、コストの流れをより具体的に表すと、図4のようになる。ここでは、分離点までに行われている加工を連結プロセスと呼んでいる。

図4 Tsaiモデルの修正



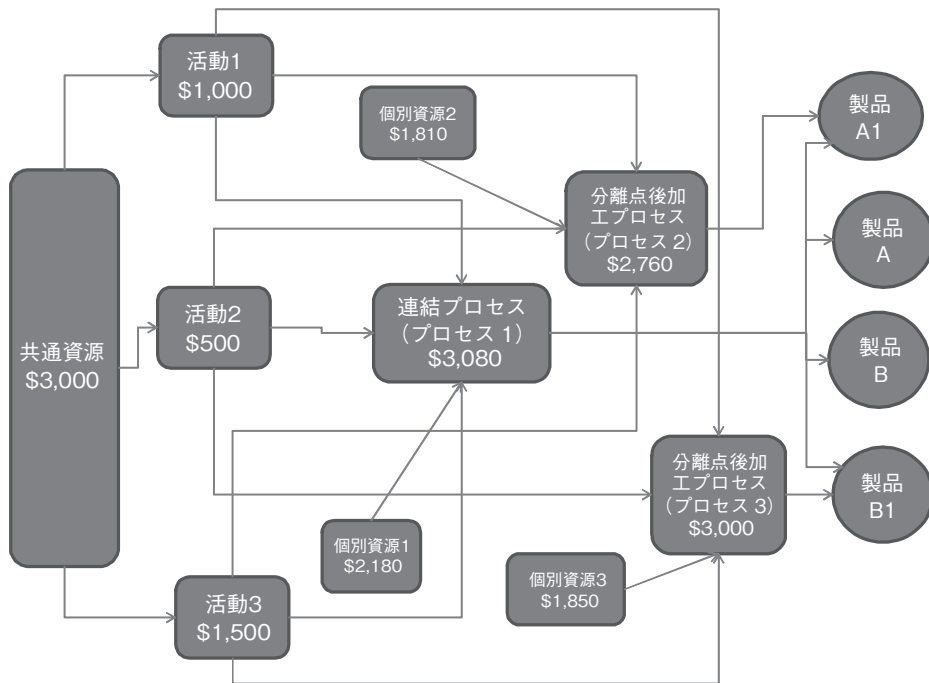
(出所 Tsai(1996)を元に筆者作成)

図4にしたがって、Tsaiのあげた計算例における原価の流れを示したのが、図5である。それぞれのプロセスに対して、個別資源からの原価と、共通資源からABCによって配分された原価とが割り当てられている。

図4における個別資源Bとは、連産品の原材料や、分離点までの共通加工に係わる資源である。共通資源とは、分離点までの連結プロセスと分離点後の加工プロセスの両方に係わる分割不能な加工費を生じさせる資源である。このモデルのポイントは、この分割不能な資源が分離点前後に加工サービスを提供しているという状況を描写しているところにある。

たとえば、固定給制で雇用している従業員が、連結プロセスと分離点後加工プロセスの両方に従事しているといった場合である。また、分離点が一つの設備のプロセスにある場合もこれに当てはまる。その場合に、労務費や設備の減価償却費を、連結プロセスと分離点後加工プロセスに活動を介して配分するというのが、Tsai (1996) の考え方である。

図5 Tsaiのケースにおける原価の流れ



(出所 Tsai(1996)を元に筆者作成)

4.2 利益配分の観点からの検討

(1) 連産品の原価計算と利益配分の考え方

連産品の原価計算は、基本的には財務諸表作成の目的で行われる。前述のように、連結原価の連産品への配賦が価値移転を表す合理的な基準を使って行うことができないため、連産品の原価計算においては、価値回収的計算が認められている。価値回収的計算の本質は、利益の配分である。各連産品に連結した資源から得られる利益全体を、各連産品に配分していることに

なる。前述のように、市価法と修正NRV法は、同じ連結資源から生じた連産品は同じ利益率であるべきであるという発想の元に利益の配分が行われている。一方、正味市価法は、分離点後加工による付加価値の部分を除いて利益配分を行う。したがって、連産品の利益率は、製品によって異なってくる。

(2) 正味市価法におけるABCの影響

Tsaiのモデルの特質は、分離不能な経営資源からのコストを、連結プロセスと、連産品に付加価値を付けたであろう分離点後プロセスの両者に、ABCの考え方で割り当てている点にある。したがって、正味市価法においては、分離点後プロセスへの原価の配賦が、分離点での正味の回収力に影響を与える。その結果原価配賦が利益配分に影響を与えることになる。言い換えれば、ABCにおいてどのような資源ドライバー・活動ドライバーを選択し、それをを用いてどのようにして共通資源の原価を各プロセスに割り当てるか、ということが、正味市価法における各連産品への利益配分に影響を与えることになる。

なお、修正NRV法では、一律の利益率算定の際に連産品に関わったすべての原価を総額で処理するため、各プロセスに対してどのような原価配分を行おうが利益配分には影響がない。

4.3 意思決定の観点からの検討

(1) 連産品の意思決定における基本的な考え方

製品の改廃の意思決定の状況において重要なのは、原価の回避可能性である。ある製品を廃止するという代替案に対して、回避可能な原価は何か、ということが意思決定上重要である。連産品の意思決定の場合、連結原価は、連産品全体にとっては回避可能原価であるが、特定の連産品にとっては回避不能である。

連産品全体における意思決定の状況を数式で表すと、次のようになる。ここでは、一つの連結資源から複数の連産品が産出される状況を想定する。

JC：連結原価

IC_i ：連産品 i の分離点後加工費

R_i ：連産品 i の収益

$$\sum_{i=1}^n (R_i - IC_i) - JC > 0 \Rightarrow \text{連産品を生産}$$

$$\sum_{i=1}^n (R_i - IC_i) - JC < 0 \Rightarrow \text{連産品の生産を中止}$$

つまり、連産品全体から得られる収益が、連結原価および分離点後加工費の合計を上回る場合は、連産品の製造・販売を続けるべきであるということになる。

個々の連産品について考える。分離点後加工を施さなければ市場で販売できないような連産品で、分離点後加工費が連産品の収益を上回ってしまう場合がある。このような連産品の意思決定は、分離点後加工費が回避可能である場合と回避不能である場合で異なる。

分離点後加工費が回避可能である場合には、その連産品の販売によって被る損失は、販売を中止すれば発生しなくなるので、連産品として産出されたとしても加工・販売を中止すべきである。

一方、分離点後加工費が回避不能な場合、連産品の加工・販売をやめると、収益は入らなくなり、分離点後加工費のみが発生し続ける。したがって、販売を安易に中止することは好ましくない。

（2）Tsaiモデルと意思決定

Tsaiが示したモデルで注目すべきなのは、連結プロセスと分離点後プロセスの両方にサービスを提供している資源の存在を指摘している点である。意思決定の観点からは、この資源の原価をABCを使って各プロセスに配分すること自体には意味がない。意思決定上のポイントは、その資源から生じる原価が、特定の連産品の販売をやめてしまった場合に回避できるかどうかということにある。連結プロセスにもサービスを提供している資源のサイズが、特定の連産品の販売をやめたとき、すなわち、分離点後プロセスの需要がなくなったときに変化するのであれば、この資源の原価は連産品の改廃の意思決定にとって関連原価である。販売停止の判断は、販売停止によって失う収益と、販売停止によって減少する原価との差を見ることによって行う。一方、おそらくこのケースの方が多いと思われるが、共通資源のサイズが、分離点後プロセスがなくなったとしても変わらないという場合は、この資源の原価は連産品の改廃の意思決定にとっては無関連であり、埋没原価である。

したがって、意思決定の観点から見たTsaiのモデルは、ABCを行うこと自体に意味はないものの、連産品の意思決定において回避不能な資源（原価）を示している点が注目されるのである。

5. おわりに

Tsaiが示した計算構造モデルそのものは、棚卸資産評価という財務会計目的では利益配分に影響を与えるが、管理会計上あまり意味が無い計算である。

間接費・共通費の配賦は、一定の要件を前提とした、いわば「フィクション」である。価値移転的計算の考え方に則った、資源の利用・消費を反映させた配賦基準の選択を含めた配賦方法の工夫は、配賦原価をより「リアル」に近づけようとする努力である。その意味では、ABCによる原価の配賦は、資源ドライバーが活動による資源の利用・消費を反映し、活動ドライバーが原価計算対象による活動の利用・消費を反映している、という前提の下に計算された「リアルなフィクション」である。「リアルなフィクション」の追求は、製品別の収益性の判断や、長期的な意思決定といった管理会計の目的で行われる。

連結原価の配賦には、「リアルなフィクション」を保証する資源とサービスの間の合理的な利用・消費関係が見いだせない。連産品の原価計算の中心的課題は、原価配分ではなく、利益配分である。この利益配分は人為的に行ったものであり、連産品ごとの真の収益性を示しているわけではない。その意味では、Tsaiが示したABCのモデルは、配賦原価のリアルさの追求にはほとんど貢献できていない。最終的な連結原価の連産品への配賦は利益配分の理論で行われるからである。

参 考 文 献

- Cooper, R. and R. S. Kaplan (1988), *Design of Cost Management Systems*, N. J. : Prentice-Hall, 2nd ed.
Horngrén, C. T., S. M. Datar, G. Foster, M. V. Rajan and C. Ittner (2009), *Cost Accounting: A Managerial*

- Emphasis*, N. J. : Prentice-Hall, 13th ed.
- Lorenz, M. O. (1907), "Constant and Variable Railroad Expenditures and the Distance Tariff," *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 21, No. 2, pp. 283-298.
- Moriarty, S. (1975), "Another Approach to Allocating Joint Costs," *The Accounting Review*, Vol. 50, No. 4, pp. 791-5.
- NACA Research Series No. 31 (1957), *Costing Joint Products*, N. Y. : NACA.
- Pigou, A. C. (1912), *Wealth and Welfare*, London: Macmillan.
- Tsai, Wen-Hsein (1996), "Activity-Based Costing Model for Joint Products," *Computers and Industrial Engineering*, Vol. 31, Issues 3-4, pp. 725-729.
- 岡本 清 (2000) 『原価計算 (6訂版)』国元書房.
- 昆 誠一 (1994) 『管理会計の展開』文眞堂.
- 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』29巻4号, 27-40頁.
- 高橋 賢 (2008) 「連結原価と共通費」『横浜経営研究』29巻1・2号, 83-95頁.
- 廣本敏郎 (2008) 『原価計算論 (第2版)』中央経済社.

[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]

[2014年1月13日受理]