

伝統的原価計算とABC (Activity Based Costing)

Conventional Product Costing and ABC

経営学科 松尾敏充

I. はじめに

ABCが管理会計の研究課題として登場して、早くも10年以上が経過しようとしている。その導入の当初は、適切な原価の算定を目的とする間接費の配賦計算方法の1つとも考えられていた¹⁾。その後、計算対象としての活動プロセスそのものに焦点が当てられ、ABCからコストマネジメントの一環としてのABM (Activity Based Management) へ重点がシフトしてきたものといえよう²⁾。ところで、製品原価の算定目的に限定した場合に、ABCに対する評価はすでに定着し、今後はABMへと研究の方向性が定まったような状況にある。しかし現在の時点から振り返ると、ABCは、従来の原価計算の枠組みをドラスティックに変化させるものであり、その認識構造に変革をもたらす大きな“事件”であったと考えるのである。すなわち、従来、自らそのように意識しようとしまいと、既存の会計の言語体系のもと、その網の目の中で認識・測定していた者にとって、意識的にその言語体系の枠を超えて対象を認識することは困難であり、その意味で従来は会計の不可視性の中を漂っていたといえよう³⁾。ABCの登場は、既存の枠組みにおける認識構造に一閃の裂け目をもたらす覚醒的な出来事であり、いま、臆気ながらその姿が輪郭を顕わしつつあるのを感じる。本稿はそのような問題意識から、ABCと伝統的原価計算の対比を通じて、測定・認識構造に少しでも接近できればとの願いから、築像論と写像論の文脈によりこれにアプローチするものである。

ところで、伝統的原価計算による原価情報の歪みを指摘してABCの提唱を促したといわれるキャプランは、80年代前半に企業の実務で行われている原価計算を参照して、研究者にABCを最初に提示したと言われている⁴⁾。しかし、なぜこのように会計の文脈においては有力な手法⁵⁾と考えられているABCが、会計研究者の側での提案ではなく、実務者サイドの現場の必要性から生まれたのであろうか。そのような点にこそ、会計研究者の目を透過せざるをえない会計言語構造に秘められている謎を解くヒントが隠されているものと考え。そのような問題意識から、原価計算システムの基軸を構成する間接費概念が、そのような堅牢な会計の言語体系の象徴的な存在であると考え、間接費概念⁶⁾をその視軸に据えながら、ABCと伝統的原価計算を対比的に検討する。また、併せて、伝統的原価計算の原基形

態といえるチャーチの原価計算にその本来の理想的な姿態を求め、その対比を通じて、伝統的原価計算が現実との適合性を失っていく姿を観察することにしたい。

II. 間接費概念の基本的特質

1. 原価計算における間接費概念の重要性

原価計算の生成発展の過程において、間接費を巡る諸問題（たとえば、原価性の認識や適正な配賦率の算定などの諸問題）は、原価計算に関する議論の中心問題であった。たとえば、リトルトンの主張では、原価計算成立の1指標として、原価計算と複式簿記の関係と並んで間接費の認識と配賦問題が取り上げられているが⁷⁾、これは原価計算の生成そのものも間接費問題が深く関わっている証左と見ることができる。原価計算の歴史的発展過程の中で、間接費の占める重要性を認識するために、その関係を簡単に概観してみる⁸⁾。

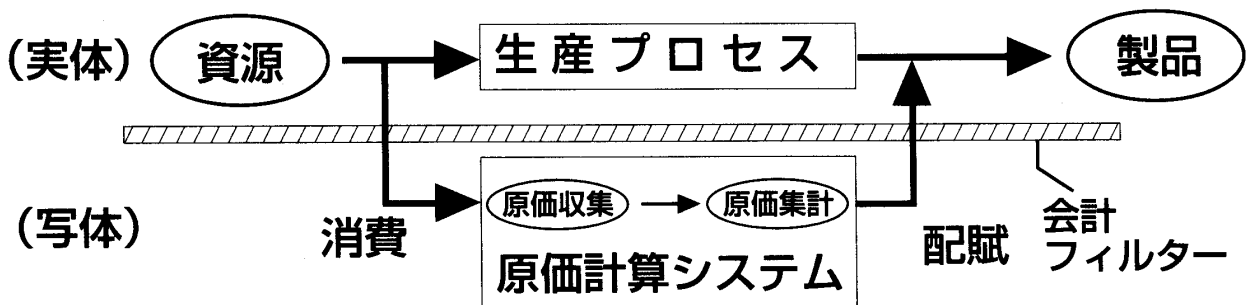
原価計算の生成の初期においては、工場で発生する費用のうち、製品には直接跡付けられない諸経費(間接費)はまったくの損失としてみなされており、素価のみが製品原価を構成するものと考えられていた。その後、機械や生産設備の拡大とともに、減価償却費・動力費・保険料・修繕料等の諸経費が増大し、受注に際し製品原価にこれを含めなければ経営が立ち行かなくなった。すなわち、損失を生じるほど低い価格設定の基準となる原価計算(素価計算)が排除されるようになったのである。そこで、これらの諸経費のうち、どの費目を間接費に含めるか(製品原価性)、あるいは、どのように製品へ配賦するか(間接費配賦論)という問題が議論されるにいたった⁹⁾。このように、原価計算の歴史は、間接費をめぐる問題といえるものであり、ABCと伝統的原価計算との対比を考える上で、間接費概念は両者の差異を解明するキーコンセプトとなりうるものである¹⁰⁾。

2. 原価計算の測定プロセス

間接費の認識と測定に関しては、原価計算の生成当初には、その認識として間接費の原価性を巡る問題が議論をにぎわすこともあったが、その後はむしろ測定問題にその議論の中心があるものといえる。原価計算の名称そのものも測定プロセスを偏重した名称とみなしうるものである。そこで、本稿で検討の対象とする間接費が、原価計算の測定プロセスにおいてどのような位置づけであるかを考えてみることにする。

原価計算は、「企業における財・用役の生産的消費のプロセスを原価計算の流れとして価値的に追跡し、原価計算に与えられた特定の目的に応えるかたちで、数量的大きさとしての原価を組織的かつ継続的に分類・測定・集計・分析し、その結果を報告する一連の手続

き体系」といえる¹¹⁾。そこでは、企業の損益計算の枠組みに包摂されながらも、原価計算は、「物の流れを原価計算の流れとして価値的に追跡する」¹²⁾という課題を担うことになる。すなわち、「《物》の言葉で表現された製造活動の実態を、《原価》の言葉に表現し直す一種の翻訳作業を展開しなければならない。」¹³⁾ことになる。すなわち、生産プロセスの実態をいかに正確に《原価》という言葉で映し出すかという課題が与えられる。製造企業を対象とした場合に、《物》の流れと《原価》の流れを価値的に捕捉する原価計算プロセスを実体と写体との関係で捉えると、その関係は以下のように表現される（ここでは、とりあえず、原価計算対象を最終的なアウトプットである製品と仮定する）¹⁴⁾。



本稿では、間接費を検討することが中心課題であるため、原価計算の測定プロセスの基本的な特性を知る限りでは、やや素朴なモデルで十分操作性があると考えられる。対象企業を製造業に限定すると、一定の資源をインプットし製品をアウトプットする逐次的過程を企業の製造活動(生産プロセス)と考えることができる。原価計算システムとはその生産プロセス(物の流れとしての実体)を測定対象とし、それを原価の流れに置き換える手続体系である。それは、会計のフィルターを通して行われる。すなわち、資源を投下した場合には、会計のフィルターを通してコスト(費用あるいは原価)として認識される。このように、実体を会計言語(写体)に翻訳する作業が会計フィルターによって行われる。原価計算手続きは、原価収集と原価集計という2つの手続きからなり、前者は、「資源の投入・消費を認識し、その金額を測定するプロセス」¹⁵⁾であり、形態別に「原価要素を把握・計算するプロセス」といわれる。後者は、「原価計算対象を特定し、それらの原価計算対象に原価収集プロセスで把握した多数の原価要素を分類集計する」プロセスである。間接費の配賦計算は、後者の手続きに含まれる。実体である生産プロセスとそれを映し出す原価計算システムとの関係をこのように把握すると、その中での間接費はどのような特徴を有するものであろうか。

3. 間接費概念の基本的特質

(1)間接費の包含性

一般には、間接費と直接費は、製品との関係に関する区分とされている。その関係が直接に認識されるものを直接費といい、直接に認識されないものを間接費という¹⁶⁾。これは見方を変えれば、「間接費は、直接費に対立する区別概念であるから、之を消極的に定義すれば、直接費に属しない一切の原価種類を総括するものである」¹⁷⁾という指摘にもあるように、直接費を最初にポジティブに定義をし、それ以外の原価費目は自動的にすべて間接費に含まれることを意味している。このように、間接費は直接費に比べて包含的な外延的な意味を含んでおり、別言すれば、その内容は種々雑多な性質を有する混成体で、初めから一様に規定しえない性格のものであるといえる。しかし、その生成当初は、生産活動に伴って発生するもの、すなわち、生産数量との関連性あるいは操業度との関連性というポジティブな意味合いが含まれていた。そのため、その配賦には操業度関連の配賦率を用いることが当然とされていた。そこでは、間接費の意味内容と配賦方法が整合性を保っていた。それが、環境の変化に応じた生産の多様化や複雑化に伴い、必ずしも生産のアウトプット(生産量あるいは操業度)とは直結しない間接活動が増加することにより、間接費の意味内容も上記のような一様な規定が困難となってきた。そのような経緯を、チャーチの理想的原価計算と伝統的原価計算の対比の中で明らかにする。

(2)間接費とその計算プロセス

直接費と間接費における言葉の表現の上での違いは、それぞれの原価の計算方法の差異を反映したものといえる。すなわち、「製造直接費の方は…、賦課又は直課が問題となるが、製造間接費の方は…、配賦が問題となる。これがために、製造原価の計算には賦課計算に関する問題と配賦計算に関する問題との二つの系列に分かれてくる。」¹⁸⁾このような指摘に見られるように、両者は、生産プロセスのアウトプットである生産量関連(操業度ベース)の原価であるという意味で同一レベルにある原価概念といえるものの、直接費は賦課計算(直課計算)が行われ、間接費は配賦計算が行われるという計算プロセスにおいて両者の差異を見出すことができる。

ところで、会計プロセスは、一般に、認識と測定プロセスとからなり、ある原価としての認識は、必ず、その測定プロセスが随伴する関係にあるといえる。別言すれば、ある特定の原価(間接的)としての認識は、ある特定の測定プロセス(配賦計算)を伴うものである。その意味で、認識は測定構造を規定し、測定するためには、ある原価認識が前提とされることになる。これを、間接費に当てはめると、間接費を生産量に関係したものと捉えた場合には当然のように生産量関連の配賦基準が用いられ、両者の調和的な関係により、適合的な原価が算定される。別言すれば、間接費概念は、特定の配賦計算と密接な関係があり、

それらは一体化した関係にあるといえるものである。しかしながら、間接費概念そのものが(1)のような包含的な概念であるために、それは必ずしも安定的な関係とはいえず、間接費概念に対しては絶えざるチェックが求められなければならない。ただし、両者の関係は、間接費概念が一旦規定されると測定プロセスに関心が移り、実態の如何に関わらずより精度の高い配賦方法が追求される。そこに、伝統的原価計算システムが提供する原価情報の歪められた姿の原型があるものといえよう。このように、間接費概念の特質そのものが、歪みをもたらす大きな要因となっている。その特質を直接費と対比して表現すれば、以下のように考えることができる。

直接費＝製品に直接跡付けうるアウトプットに関連した原価＝賦計計算(直課計算)
間接費＝上記以外の生産のアウトプットに関連した原価＝配賦計算

以下では、このような特質を有する間接費を分析の中軸に据えながら、伝統的原価計算がいかに適合性を喪失するかを検討するとともに、ABCと対比してその基本構造を析出してみることにしよう。

III. 理想的原価計算の基本原理

1. チャーチの原価計算とその目的

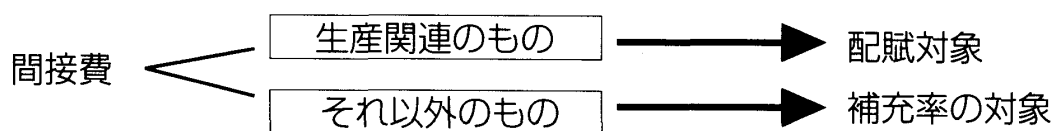
ABCの文脈での批判の対象となっている伝統的原価計算は、19世紀の最後の四半期に生成し、その基本原理は20世紀の前半に確立したものである¹⁹⁾。ここでは、その伝統的原価計算の生みの親とも言うべきチャーチを取り上げ²⁰⁾、当時の理想的原価計算を素描するとともに、間接費を対象に、その時代に担っていた意義を検討することにしたい²¹⁾。それは、伝統的原価計算が適合性を失っていく過程で、原基形態とも言うべき理想的な姿からどのように乖離してゆくかのプロセスを指し示すことになるからである。

チャーチは、その『適正配賦論』²²⁾のなかで、理想的な原価計算を提唱した。一般には、彼の原価計算の目的は、①科学的機械率による適正な間接費の配賦方法の提唱と、②補充率を用いた能率管理の視点にあるといわれ²³⁾、後者はその後の標準原価計算へと発展する契機を与えたものである。しかし、その中心的な目的は、企業の存立を脅かさないような適切な受注価格を設定することにあり、そのために、価格の基礎データとなる原価を適正に算定することに、彼の理想的な原価計算の意図があったといえる。それは、たびたび登場する個別受注の事例や公式的な原価概念における販売価格の取り扱いからも裏付けることができる²⁴⁾。

このように、チャーチの原価計算は、当時の経済的な事情を反映するように、今日の目的とは相応しないものであったが、その理想的と言われる原価計算の基本原理は、その後の伝統的原価計算の方向性を規定した大きな役割を果たしている。すなわち、正確な原価を算定するためには、適正な配賦方法がいかに重要であるかを指摘したといえる。

2. 配賦方法の特徴と生産性との関連性

彼の配賦方法の特徴は、第1に、その配賦対象となる間接費²⁵⁾、すなわち、生産センターに集計されて、実際に機械率によって配賦される費目の内容構成にある。彼は間接費を各生産センターごとに直接に算定できるものと、どのように合理的な方法でも各生産センターへは関係できないものに分類する。そして、前者のみを各生産センターへ集計し、機械率により各製品に配賦する。後者は、一般工場経費として、完全操業の場合には、これのみが補充率の対象となる。このように、チャーチは間接費の分類を機械に関連したものとそれ以外のものに区分し、各製品への配賦を前者の機械に関連したもののみに限定した²⁶⁾。このように配賦対象の間接費を限定することにより、彼のアウトプットベースの機械率による配賦方法は、生産関連の実態をより鮮明に反映するものとなった。そのため、間接費＝生産関連の間接費という意味が与えられ、それを適切に配賦するために操業度関連の配賦基準が用いられるという論理展開が調和的に成立していたといえよう。



第2の特徴は、新たに提案された機械率にある²⁷⁾。彼は、異なる規模や価格、あるいはその性能や種類の点から区別される機械ごとに、できるだけ多くのコストセンターを設定し、上記の間接費の配賦対象とした。その結果、当然のように各生産センターには、機械関連の間接費のみが集計され、生産に関連しないコストは極力排除された。また、そのような費用があったとしても、多くの機械センターに配賦され、分散化され細分化されることにより、その影響が微細なものにとどまる構造ができあがっていたといえる。

以上のことから、彼の配賦対象となる各機械センターの間接費には、ABCの文脈での操業度関連の原価が集計される構造が成立していたといえる。すなわち、特有の間接費の集計構造や配賦方法により、当初より集計される間接費が限定されるとともに、各機械センターに集計される間接費の性質が機械の活動量に密接に結びつく関係ができあがる。それゆえ、間接費という言葉そのものと、その意味内容（機械に関連するもの）と、配賦方法（機械時間に基づく新機械率）とが、いわば三位一体となって、間接費の認識と測定が実態に即して調和的に行われていたといえる。

IV. ABCと伝統的原価計算

1. ABCの誕生とその背景

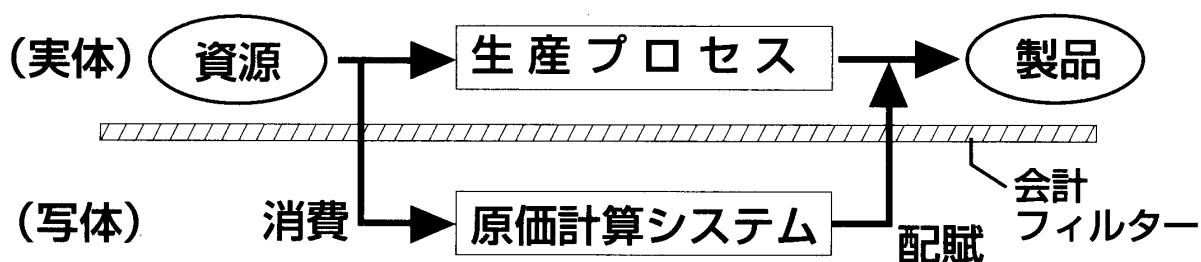
ABCが登場した背景は、米国の競争力の低下に伴う原価計算そのものに対する不信感に由来している²⁸⁾。すなわち、伝統的原価計算により算定される製品原価は、企業の実態を反映しないため、価格設定や製品別の収益性に利用した場合には、企業の収益性の低下を招く要因となる、という疑念である。伝統的原価計算は、間接費が作業時間や機械時間などのように生産のアウトプットにもとづいて各製品に一元的に配賦されるために、多角化が進んでいる企業では、人気商品というべき量産品に多くの間接費が配賦され、高度な特殊技術や複雑な機械技術を要する特殊製品（あるいは少量製品）には少量の間接費しか配賦されない²⁹⁾。そのため、量産品は相対的に高めに、特殊製品は低めに原価が算定される結果となる。ところが、人気商品である量産品は、すでに生産技術も安定し、作業がルーティーン化されるため、追加的な保守や修繕業務は少なくて済み、現場責任者の管理業務においても比較的問題は少なく、アフターサービスのコストにも急激な変化は起こらないはずである。これに対し、特殊製品（あるいは新商品）には、複雑な生産技術や精密で高価な機械を必要とし、ラインが安定するまで多くの監督業務や修繕業務を必要とする。また、市場への導入当初はアフターサービスのコストは増大すると思われる。それゆえ、製造現場の経験からは、伝統的原価計算の計算結果はとうてい容認できるものではない。

このような原価情報をそのまま受注価格の算定や製品の収益性分析に適用した場合には、価格競争に敗退するかあるいは特殊製品へと経営資源をシフトさせてしまい、さらに一層競争力を低下させる結果を招くことになる。このような問題点を背景に提唱されたのがABCである。

2. ABCと伝統的原価計算の測定構造

今日の経営環境のもとでは、伝統的原価計算では、上記のように歪められた原価情報しか提供されない。その原因は、原価(間接費)の認識と測定プロセスにある。その当初は、チャーチの理想的原価計算で検討したように、両者は、調和的な関係にあったといえる。その後、ABCの文脈で批判される伝統的原価計算では、その環境の変化に応じて原価認識と配賦計算に矛盾が生じるようになった。そのような分析に移る前に、測定プロセスそのものに関して、ABCと伝統的原価計算を対比的に確認する作業から始めたい。

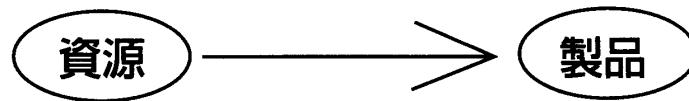
生産プロセスの実体とそれを映し出す原価計算システム(写体)との関係を示すために、企業が一定の資源をインプットとして生産プロセスに投下し、アウトプットとして製品を産出する基礎的なモデルを想定する。伝統的原価計算の写像プロセスに関しては既に述べたところである。それを、当面の関心である原価計算の測定プロセス(通常は、原価計算=測定プロセスと考える)を焦点において簡単に示すと以下のようなになる。



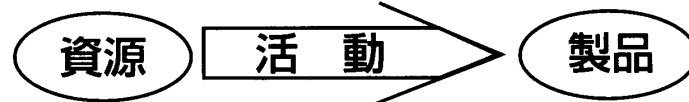
測定プロセスに限定すれば、ABCも伝統的原価計算も上記の関係は変わらない。すなわち、本体である生産プロセスを、原価の流れとして映し出すのが原価計算システムである。伝統的原価計算では、資源の投入により生じた費用(ここでは間接費)が、アウトプットベースで製品に一元的に結び付けられる。しかし、種々の活動(直接的な生産加工活動、生産支援活動、サービス活動など)というプロセスがなければ、実際には、アウトプットとしての製品は生まれぬ。伝統的な原価計算では、そのような生産プロセスはブラックボックスであり、どのように生産活動が行われようとそれに関係なく、アウトプットベースで製品に配賦される。

これに対し、ABCでは、伝統的な原価計算ではブラックボックス化されていた投入産出の生産プロセスそのものに焦点をあてる。すなわち、製品原価は直接に資源の消費と結びつくのではなく、その原因となる種々の活動により発生すると考える。そこでは、間接費に相当するコストプールが各活動の種類ごとに設けられ、そのコストプールごとに活動の内容に応じた多元的な配賦率を用いて製品に配賦される。このように、ABCのコストプールでは、発生原因となる活動に応じて原価が配賦されるため、ABCの原価計算システムは、より実態を反映した原価情報を提供するものとなる。両者の差異を明確にすると、次頁のようになる。

(伝統的原価計算)



(ABC)



このような関係で見ると、原価計算システムでは、資源の投下（すなわち、消費）により、これをコスト（ここでは間接費あるいはコストプール）として認識し、測定対象（配賦対象）とする点では両者に違いはない。その原価対象を製品のアウトプットを基準として原価に網の目をかぶせるか、活動（アクティビティー）を基準として原価に網の目をかぶせるか、に両者の大きな違いが存在する。両者の測定構造は、ある一定の原価認識がその前提となっており、形式的なあるいは表面的な測定プロセスはその結果であり、その前提を問題にしない限り原価計算の問題性は明らかとはならない。次にその問題の焦点である認識構造を検討する。

3. ABCと伝統的原価計算の認識構造

(1)理想的原価計算との乖離

既に見たように、チャーチの理想的原価計算では、間接費は機械関連の費用に限定されて（あるいはそのような指向性を有して）おり、その内容に応じた配賦方法（アウトプットベースの配賦方法）が用いられていた。すなわち、両者は調和した関係にあったものといえる。そこでは、間接費概念に関する原価認識は、測定プロセス（配賦方法）と整合的な関係にあったといえる。ところが、間接費概念は、本来的にはネガティブな概念規定であり、種々雑多な費目を含む可能性のある外延的で包含的な用語であったため、時代の変化とともに本来の限定的な内容から乖離し、当初とはその意味関連が異なってきた。

そこでの問題は、間接費には必然的には計算プロセスが随伴してくる点にある。間接費概念は、間接費という表現とその内容と配賦計算とが一体化した概念である。そのような会計言語の特質から逃れられない。ところが、原価認識に対して付随的であるはずの配賦方法は、そもそも測定システムの1つである。測定システムとは、本来、客観的な計算体系をそれ自身有するものであり、対象がどのように認識されようとそれとは別個に対象化しうる。それゆえ、本来は、ある特定の認識構造と結びついて存在したはずの配賦方法は、それ自体で独立した測定対象として機能するようになる。その後の測定プロセス自体の精

緻化への試みは、このような測定構造の性質と無縁ではない。原価計算の発展過程において、間接費に関する原価認識が変化したにもかかわらず、認識と測定の分離のもとでは、これを配賦方法へ反映させることは困難となる。特に、従来からの原価計算を研究対象とするものにとって、その視線の先は測定プロセスであり、配賦方法の適正化であった。その測定プロセスの前提となる認識構造に関しては、不可視性の状況に陥っていたといえよう。すなわち、間接費の認識と測定の乖離が拡大していったといえる。この閉塞状態が解かれ、現実の姿が映し出されたのは、既存の会計の言語体系から無縁である外部の目（すなわち製造現場の目）によってであった。それがABCである。

(2)ABCと伝統的原価計算

ABCの登場によってはじめて、従来不可視であった伝統的原価計算の計算構造が見えてくる。その計算構造の中心にある間接費は、定義の上では、製品との関連での区分とされている。しかし、その実態は、配賦方法と一体となった間接性にある。アウトプットである製品に関連したものであるからこそ、直接費と間接費に区分され、それに応じた配賦基準が用いられるという意味付けが与えられる。すなわち、アウトプットベース（操業度関連）という意味で、間接費と直接費という概念が成立しており、アウトプットを基準としたものであるからこそ、間接費であり直接費であるといえる。要するに、両者はアウトプットベース関連の原価区分であるといえる。

これに対し、ABCの文脈で言えば、アウトプットベースではなく活動ベースという観点からは、論理的には、間接費は存在せず、すべてが“直接費”となる。すなわち、コストはすべて何らかの活動によってもたらされるならば、コストは当該活動に対してすべて“直接費”と考えることができる。これは、伝統的原価計算における間接費概念は存在しないことを意味するものである。すなわち、ABCでは、間接費に相当するものはコストプールといわれ、そこからプールの配賦率を用いて製品に配賦される。その測定プロセスは、間接費の配賦計算と類似の計算プロセスである。しかし、問題は、そのコストプールがどのように構成されるかにある。コストプールは活動に基づいていわばポジティブに構成されているのに対し、間接費は、製品との関連においてネガティブに構成されているといえよう。このことから、計算上の類似性はあるものの、間接費とコストプールとでは、その意味関連が異なるものといえる。したがって、その当初、ABCは間接費の配賦方法の1つと考えられたこともあるが、間接費という用語は、常に、伝統的原価計算の枠組みのなかでのみ有効なものである。その意味で、ABCの登場により、従来不可視であった間接費という言葉の意味が顕在化されたものといえよう。

このように、原価計算における認識構造は、常に、測定構造と結びついたものであり、両者は切り離せない不可分離のものである。そして、ややもすると、測定プロセスは独自の展開を遂げる傾向にあるものの、その前提には必ず何らかの原価認識が行われており、それとの絶えざる緊張関係のもとで初めて成立するものである。

V. 伝統的会計学への批判的視点から——築像論と写像論の文脈において

1. 築像論と写像論に関する研究方向

近年、会計学の領域への他の学問分野、例えば、社会学や哲学分野からの研究成果が盛んに導入され、伝統的な会計学の相貌が急速に変化の状況を呈している³⁰⁾。このような研究によれば、伝統的会計学への批判は、本質的に、従来支配的であった実体的思考と機能優先的思考に対して向けられる³¹⁾。すなわち、そこでの批判の対象となる伝統的思考とは、「会計システムおよびその測定対象がそれ自身で実体として独立して存在している」という思考であり、「会計システムは対象を忠実に写像すべきであるという規範」である³²⁾。そこでは、認識対象が認識プロセスから独立して存在するという素朴な認識論から、言語活動による認識プロセス自体により対象が構築される側面が注視され、会計は写像システムではなくて、築像システムとして認識されるべき方向性が示唆されている。すなわち、築像の過程を確認すれば、そこでの築像の過程とは、「会計における認識・測定は、会計の外に客観的に存在するモノを写像する過程ではなく、会計表現の遂行と同時に像が構築される」という意味での築像の過程である。³³⁾といわれる。そして進むべき2つの研究方向として、「個々の会計現象それぞれの中に会計による築像の側面を見いだす」ことを通じて、「それを可能にする社会的コンテクストを究明する方向」と、「築像論の立場から会計上の認識・測定の理論を再構築する」方向を指摘している³⁴⁾。後者は言語的なアプローチといえるものである。すなわち、「言語は〈現実〉を模写するものではなく、逆に言語によって〈現実〉を認識し構成するというものである。」³⁵⁾とされる。いわば、伝統的原価計算における間接費をキーコンセプトとする本稿の研究方向は、後者の言語的研究の一環と考えることができる³⁶⁾。その方向の意味するところでは、会計も一種の言語記号である限り、言語の基本的性格と無縁であるわけではなく、意識しようとしまいと、会計も言語の特性に依拠した言語構造によって認識せざるをえないことを示唆するものである。すなわち、そのような考え方は、言語は単なる対象のラベル貼りのようなものではなく、逆に言語によって対象が構成されるという側面を強調する丸山＝ソシュールの考え方に相応するものである³⁷⁾。その文脈では、言語とは意味されるものと意味するものによる表裏一体的な結びつきによるものであり、さらに重要なことは、語と語の示差的な関係により意味が生ずるものとされる。そこで、このような観点から、従前の議論を捉え直してみることにする。

2. 伝統的原価計算とABC——言語論的アプローチにもとづいて

ここでの言語的なアプローチによる築像のプロセスとは、会計を言語構造の観点からその認識構造を析出する作業であると考え。本稿の対象とする原価計算に関していえば、間接費がそのキーコンセプトとなるもので、間接費の意味関連を通じて伝統的原価計算の構造を析出することである。それによって、ABCの新たな認識構造も明らかになると考えるからである。ここで、注解的に示せば、ここでの認識論とは、何をどのように認識してきたかの議論と考える。会計の「認識の問題が〈いつ〉から〈何〉に変わってきたことは明らかである」³⁸⁾が、ここでの問題に関係して言えば、なにをどのように認識してきたかが問題であるといえよう。すなわち、今まで議論してきたように、伝統的原価計算では間接費をどのようなものとして認識されてきたか、言い換えれば、間接費の認識の意味関連を言語構造の観点から問うものである。

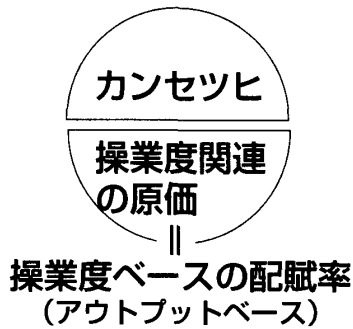
(1) 間接費における不可分離性

会計の言語である“間接費”も言語記号である限りは、一般的なその特徴を有する。既述の言語観によれば、言葉とは、事物（あるいは対象）を指さす名前であるという言語観—言い当てられる対象があり、それに言葉が対応していくという言語観—が否定され、「言い当てるのではなく、逆に、記号が指向対象をつくる」という側面が強調される³⁹⁾。この考え方にしたくれば、言語記号は意味するもの（聴覚映像あるいは音声としてのカンセツヒ）と意味されるもの（概念あるいは内容としての間接費）との不可分離な関係としてこれを捉えることができる。

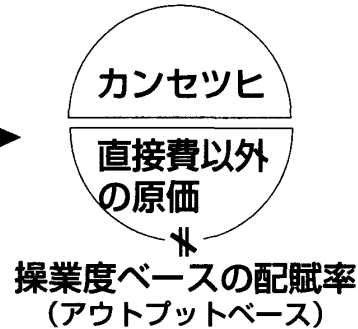
理想的原価計算では、間接費は、生産の活動量（すなわち、操業度）に関係のあるものだけが配賦の対象とされており、それを上記のような（意味するものと意味されるものとの）関係として捉えると、カンセツヒ＝操業度関連の原価という意味関連が成立しているものといえる。ただし、会計の言語は常に、測定プロセスが随伴しており、その意味関連に基づき、操業度関連の配賦基準が用いられていた。

これに対し、ABCの批判の対象とされる伝統的原価計算では、間接費には生産の多様性や複雑性に伴う費用が含まれるようになり、間接費そのものが必ずしも生産の活動量（操業度）と結びつかないものとなっていった。そこでは、間接費は当初の意味合いを失い、カンセツヒ＝直接費以外のものという新たな意味関連が形成されたものといえる。一方で、間接費は配賦計算という測定を伴っており、その測定プロセスによる配賦基準は、従前のアウトプットベースの配賦基準が用いられていた。そのため、間接費の内容と配賦基準とが相応しないものとなっていった。このような関係を図示すると、以下ようになる。

①理想的原価計算



②伝統的的原価計算



理想的原価計算で成立していた意味関連すなわち認識と測定とが整合的關係を保っていたものが、伝統的的原価計算においては、両者の關係が相応しなくなり、その提供する原価情報は当然のように適合性を失っていったといえる。このように間接費という言葉の意味関連を問うことによって、伝統的的原価計算における認識と測定プロセスとの乖離が招来した根拠を明らかにすることができる。しかし、間接費という言葉に独立してその対象とすることは、言語分析の一面でしかない。語と語との示差的な關係性によって、初めてその言語構造の問題性が明らかとなる。

(2)間接費と直接費の示差的な關係性

間接費概念は、上記のように1つの孤立した言語として意味を有するだけではなく、むしろ強調されるべきは、語と語の示差的な關係の中である意味を有するものといえる。すなわち、このような考え方に従えば、原価が直接費と間接費に2区分されることによって、ある一定の意味体系にもとづく關係の網の目が形成されるものといえる。本来、直接費・間接費の原価区分は、素価以外の製造経費が増大する中で、より正確な製品原価を算定するために、製造原価が、従来の素価→直接費に、それ以外の製造経費→間接費として分節化されたことを意味する。後者も製造に要する原価、すなわち、生産活動に伴って発生したものであるから、何らかの製造活動の擬似変数あるいは代理変数であるアウトプットベースを用いて製品へ配賦したと考えられる。そこでの原価計算の目的は、生産のアウトプットとしての製品原価の算定であり、両者の原価概念は、製品原価の算定目的—コストアカウンティングのために形成された原価概念であると考えられる⁴⁰⁾。すなわち、間接費・直接費という原価区分にもとづく會計の言語体系が形成されると、その後は、原価対象がコストアカウンティングのために認識・測定されることになる。

このような伝統的的原価計算の構造を明らかにしたのは、ABCによる新たな視点である。ABCによって伝統的的原価計算が、マンレートであろうとマシンレートであろうとそれが総合的に言えば、アウトプットベースの配賦方法であったことが初めて確認された。すなわち、それ以前は、會計担当者（あるいは會計研究者）は、直接費と間接費により分節化さ

れた既存の勘定体系の中で（すなわち、コストアカウンティング目的で）原価を認識・測定しており、その勘定体系を通して対象を認識していた。それゆえ、たとえ本来の原価認識と計算構造が乖離したとしても、会計担当者（あるいは会計研究者）の目からはそのような構造は見えず、したがって、新たな計算構造を提示することは困難である。そのような計算構造は、製造現場と言う新たな視線によって初めてその既存の言語体系の殻が破られるのである。すなわち、会計の既存の言語体系とは無縁であったものの目によって、伝統的原価計算（間接費・直接費の区分にもとづく）による認識構造に拘束されないものの目によって、自由に原価が発想されたと言いうるものである。

このように、言語が認識を形成するという築像論の言語的なアプローチによって、伝統的原価計算とABCとに対する会計担当者（研究者）の認識構造が明らかになると言えよう。それがABCである。ABCは、伝統的原価計算のコストアカウンティングの視点ではなく、コストマネジメントの視点から、活動(アクティビティ)という生産プロセスに原価の網の目を張り巡らすことによって、活動そのものをコントロールの対象とする。その意味で、コストマネジメントを重視するABCの視点は、伝統的原価計算におけるコストアカウンティングによる認識構造とは大きく異なっているといえよう。

VI. おわりに

本稿では、ABCと伝統的原価計算を対比させながら、後者の生成時の原価計算であるチャーチの理想的原価計算をいわば原基形態と考えて、伝統的原価計算が適合性を喪失した経緯を間接費の認識と測定構造から検討するとともに、なぜABCが会計研究者を含む関係者から構想されなかったかを写像論と築像論の観点から考察した。このような築像論の観点からは、会計がその認識構造を既存の会計の言語体系に依拠しており、原価計算システムの既存の枠組みの中でいかに正確な原価計算の算定を求めても、すでにそのような中で認識している会計関係者の目からは、現実を示す“真”の姿は見ようとしても見ることはできない。これは、いわば、不可視論の根拠といえるものであろう⁴¹⁾。そこでは、認識構造を所与として測定プロセスの改善の試み、すなわち、より正確な測定方法の追求を求めることは、むしろ逆に現実の実体からは遊離した情報を提供しつづける結果となる可能性を蔵しているといえよう。例えば、それは、つぎのような原価計算の配賦にその实例を見ることができよう。すなわち、実際の会計研究の場においても、これまで、間接費の配賦方法として、統計的な数理的な手法を用いて数多くの形式的な精緻化への追求が行われてきた⁴²⁾。しかし、これらの研究方法は、ABCの登場によりアウトプットベースの配賦方法の研究から、プロセスベースの研究へと根本的な研究方向の修正が求められた。この例は、会計の認識構造への考察がいかに関後の研究にとって重要な観点を与えるかが、如実に示された一例といえよう。このように、今後の研究においては、測定プロセスの素朴な追求

ではなく、既存の認識構造を改めて捉え直すような研究アプローチの必要が迫られているものといえる。その意味で、本稿で対象にした原価計算に関する間接費概念の検討は、1つの試論的なものに過ぎないが、このような認識論的アプローチが、今後の会計の地平を切り開く一助となることを願うものである。

(注記)

¹⁾ABCの当初の文献に関しては、以下の文献を参照のこと。

R.Cooker and R.S.Kaplan, "How Cost Accounting Distorts Product Cost," *Management Accounting*, April 1988 pp.20-27.

R.Cooper and R.S.Kaplan, "Measure Cost Right : Make the Right Decisions," *Harvard Business Review*, September-October, 1988pp.96-103.

H.T.Johnson, "One Cost System Isn't Enough," *Harvard Business Review*, January-February, 1988pp. 61-66

²⁾ABCからABMへの重点のシフトに関しては、以下の文献を参照。

櫻井通晴 (1995)『間接費の管理—ABC/ABMによる効果性重視の経営—』中央経済社。

³⁾会計の不可視性に関しては、以下の文献を参照。

岡野浩 (1992)「管理会計における不可視性」『原価計算研究』第17巻第2号, pp.56-64。

岡野浩 (1993)「日本の管理会計論の可能性—会計における可視性と不可視性」『会計』第143巻第2号, pp. 200-214。

⁴⁾田中隆雄編著『現代の管理会計システム』中央経済社, p.13参照。

⁵⁾必要なのは、トップダウンの会計のコントロール用具ではなく、ボトムアップ型のエンパワメントのサイクルをもたらすことであるとの指摘もある。以下の文献を参照。

ジョンソン著(辻+河田訳) (1994)『米国製造業の復活』中央経済社。

⁶⁾「間接費なる呼称は専ら製造間接費につき使用するのを普通とする。」とあるように、一般的には、製造間接費を意味することが多い。また、本稿の対象が原価計算における間接費であることから、以下では製造間接費の意味で用いる。

吉田良三 (1943)『間接費の研究』(11版)大東書館, p.22。

⁷⁾片野一郎訳 (1952)『リトルトン会計発達史』同文館, p.464。

⁸⁾以下の議論の展開は、つぎの文献を参照した。

中根敏晴「製造間接費配賦論の展開」pp.139-140 (中村萬次『原価計算発達史論』第7章)。

⁹⁾間接費問題とは、費目の認定、費目の価額決定、配賦計算の手続き、目的に応じた間接費の算定の諸問題といえる。

久保田音二郎 (1953)『間接費計算論』森山書店, p.4, 参照。

¹⁰⁾以下の間接費配賦計算を対象とするため、原価計算に関しては製品原価の算定目的に限定して検討を行う。

- ¹¹⁾津曲直躬 (1975) 『原価計算論講義』中央経済社, p.7.
- ¹²⁾津曲, 同上書, p.8.
- ¹³⁾津曲, 同上書, p.30.
- ¹⁴⁾ここでは、実体と写体の関係をより直接的に示すために、《物》の言葉のレベルを除いて表現した。
以下の文献を参照。
津曲, 同上書, p.32。
廣本敏郎 (1997) 『原価計算論』中央経済社。
- ¹⁵⁾廣本, 同上書, p.47.
- ¹⁶⁾「本来は直接費でないもの迄も…人為的に直接費化せんとするものである。」というように、両者は、必ずしも「固有の性格に基く区別ではない」との指摘もある。
吉田良三, 前掲書, p.5参照。
- ¹⁷⁾吉田良三, 同上書, p.6参照。
- ¹⁸⁾久保田音二郎, 前掲書, p.3.
- ¹⁹⁾原価計算の生成に関しては、以下の文献を参照。
櫻井通晴 (1981) 『アメリカ管理会計基準研究』白桃書房。
- ²⁰⁾以下では、原価計算を主要内容とする工業会計の成立を20世紀型の工業計算制度と名づけ、その代表例としてチャーチの新機械率法による原価計算を挙げている。
黒沢清 (1952) 『原価会計論』千倉書房, p.39.
- ²¹⁾検討に際しては、チャーチに関しては以下の文献を参照した。
黒沢清, 同上書。
中根敏晴, 前掲論文。
小林健吾 (1981) 『原価計算発達史』中央経済社。
松本雅男 (1961) 『標準原価計算論』国元書房。
鈴木一道・鈴木孝明訳 (1987~1988) 『製造間接費適正配賦論』『経済論集』第43号, 第45号, 第46号。
- ²²⁾A. H. Church, *The Proper Distribution of Expense Burden*, The Engineering Magazine, 1908.
(ここでは、復刻版A New York Times Company 1979を参照した。)
- ²³⁾松本雅男, 前掲書, p.36参照。
- ²⁴⁾チャーチは、販売額から第3原価を控除して販売差益を示し、これを3つの原価 (第1原価 <素価>、工場原価 <第2原価>、総原価 <第3原価>) と並べて原価構成表を示している。これは、チャーチが販売価格 (受注価格) に関心があったことを示している。
A. H. Church, *op. cit.* pp.23-24.
- ²⁵⁾彼の間接費には、機械センターに跡付けられない一般工場経費が含まれているものの、それは、配賦対象からは外されるから、配賦対象としての実質的な間接費は、生産関連の間接費に限定されるという指向性を有している。
- ²⁶⁾A. H. Church, *op. cit.* pp.56-57.
- ²⁷⁾A. H. Church, *op. cit.* pp.46-62.

- ²⁸⁾会計の計算手法が米国の競争力低下の原因であるとの見解は以下で展開されている。
B.Edward and J.A.Heard, “Is Cost Accounting the No.1 Enemy of Productivity?,” *Management Accounting*, June 1984.
R.S.Kaplan, “Yesterday’s Accounting Undermines Production,” *Harvard Business Review*, July-August 1984.
- ²⁹⁾以下の議論は、次の文献にもとづいている。
D.R.Hansen, *Management Accounting*, PWS-KENT, 1990.
- ³⁰⁾管理会計の分野に限定すれば、このような方向での研究には以下のような文献がある。
伊藤嘉博 (1986) 「企業予算論・その現象学的展望」『会計』第130巻第6号, pp.103-114。
伊藤嘉博 (1987) 「解釈的予算研究の批判的展望」『企業会計』第39巻第7号, pp.38-43。
國部克彦(1992) 「割引キャッシュフロー法とその社会経済的コンテクスト—P.ミラーの諸説を中心にして—」『経営研究』第43巻第3号。
- ³¹⁾写像論と築像論に関する議論は、以下の文献に依拠したものである。
國部克彦 (1993) 「社会理論としての会計研究(1)—クロスパラダイム研究の可能性—」
『会計』第143巻第4号, pp.30-43。
- ³²⁾國部, 同上論文, p.33。
- ³³⁾永野則雄 (1992) 『財務会計の基礎理論』白桃書房, p.43。
- ³⁴⁾國部, 前掲論文, p.34。
- ³⁵⁾永野, 前掲書, p.12。
- ³⁶⁾後者の研究には、以下のものが含まれる。
青柳文司 (1991) 『会計学の基礎』中央経済社。
永野則雄, 前掲書。
- ³⁷⁾以下の文献を参照されたい。
丸山圭三郎(1983) 『ソシユールを読む』岩波書店。
丸山圭三郎(1983) 『文化記号学の可能性』日本放送出版協会。
竹田青嗣 (1985) 『丸山圭三郎—記号学批判』作品社。
- ³⁸⁾永野, 前掲書, p.4。
- ³⁹⁾竹田, 前掲書, p.31。
- ⁴⁰⁾コストアカウンティングとコストマネジメントの関係に関しては、以下の文献によるものである。
H.T.Johnson, “The Decline of Cost Management : A Reinterpretation of 20th - Century Cost Accounting History,” *Journal of Cost Management*, Spring 1987, pp.5-12.
- ⁴¹⁾岡野浩, 前掲論文 (1993), pp. 200-214。
- ⁴²⁾その方向性での研究に関しては、以下の第11章に詳しい指摘がある。
スケイペンス (石川純治監訳) (1992) 『管理会計の回顧と展望』白桃書房。