

# 部門別計算の論理構造

内 野 一 樹

1. はじめに
2. 二元性
3. 比例性
4. 計算例～補助部門費の再配賦
5. 結びにかえて

## 1. はじめに

製品原価の計算プロセスの第2段階は、活動の場所別に原価要素を分類集計する部門別計算である。部門別計算では、費目別計算で分類測定された原価要素を、原価部門 (cost department) と呼ばれる活動の場所に分類集計する。そこでは、特に製造間接費の集計を原価部門別に行なうことによって、製品原価の算定を精緻化し、また原価部門を職制上の責任・権限の区分単位に結び付けて、原価管理を実施することが目的とされている。その特徴は、製造活動で発生した製造間接費だけでなく、補助的活動で発生した製造間接費を、操業度関連の配賦基準 (volume-related allocation bases) に基づいて比例配分することである。この伝統的な部門別計算については、かねてから様々な批判がなされてきた。すなわち、製造間接費の集計が恣意的で、信頼性が欠けるという点である。

そこで、この小論では、部門別計算に焦点を当てて、その論理構造を確認することを目的とする。第2節では、部門別計算の概念の整理を行なう。第3節では、部門別計算のプロセスを数式化する。第4節では、部門別計算の問題点が集約されている補助部門費を中心にして、数値例をもとに検討する。最後に、今後の課題を挙げる。

## 2. 二元性

討論の順序として、まず部門別計算において俎上に上る諸概念を整理しておくことにしよう。

原価は、発生の原因である何かに関係付けられて、原因・結果を照合する形式で計算される。すなわち、原価は、何かの原価として測定されるのである。その何かは原価計算対象 (cost objective) と呼ばれる。部門別計算においては、原価部門が経過的な原価計算対象として設

定される。

### (1) 製造部門と補助部門

原価部門の全ては、最終的な原価計算対象である製品と直結関係を有しているわけではない。製品と直接的な関係にある原価部門を、製造部門 (production department) という。製造部門としては、製品の加工に直接的に従事する機械 (加工) 部門、組立部門等が挙げられる。なお、製造部門はさらに原価中心点 (cost center) に細分されることが多い。

他方、製品とは直接的な関係にない原価部門は、補助部門 (auxiliary department) と呼ばれる。補助部門としては、補助的サービスを提供して他部門を支援する資材管理部門、運搬部門等が挙げられる。さらに、補助部門は、製造部門を直接的に支援する補助経営部門と工場全体の一般事務を担当する工場管理部門に細分される。

なお、原価部門に集計される原価要素は部門費 (departmental costs) と総称される。故に、集計後の原価部門に応じて、部門費は製造部門費と補助部門費に呼び分けられる。

また、後述するように、補助部門費は、製造部門に集計し直される。というのは、製品は製造部門の中で加工され、次の製造部門へと通過していくと考えられているからである。換言すれば、製品は補助部門を通過しない。従って、製造部門に原価要素を集計することなしには、原価要素を製品単位に合理的に集計することはできないと仮定されている。

### (2) 部門個別費と部門共通費

部門費の全ては、特定の原価部門と直結関係を有しているわけではない。特定の原価部門に直接的・個別的な関係にある部門費を、部門個別費 (direct departmental costs) という。

他方、複数の原価部門に間接的・共通的な関係にある部門費は、部門共通費 (indirect departmental costs) と呼ばれる。従って、部門費は、部門個別費と部門共通費に分別されて集計される。すなわち、部門個別費は、原価部門における発生額を当該部門に直接的に集計される。また、部門共通費は、何らかの基準を見つけて、関係各部門に集計される。

### (3) 賦課と配賦

部門費の集計は、全て予見的に特定の原価部門に跡付けられるわけではない。特定の原価部門に対してその発生額が個別的に認識できる原価要素を、消費計算によって集計するプロセスを、賦課 (charge) という。賦課は、部門個別費の集計に適用される。

他方、特定の原価部門に対してその発生額が個別的に認識できない原価要素を、何らかの代理変数を媒介にして集計するプロセスは、配賦 (allocation) と呼ばれる。配賦は、部門共通費や補助部門の集計等に適用される。

なお、配賦の際に依拠する代理変数を配賦基準 (allocation bases) という。配賦基準の選

択は、部門費の集計の課題である。配賦基準は、間接的・共通的な原価を発生させている財の消費を何らかの形で反映するものでなければならない。

#### (4) 数量法と価額法

配賦基準の全ては、間接的・共通的な原価を発生させている財の消費を合理的に説明できるわけではない。比較的強い因果関係を説明できる配賦基準を数量法 (quantity approach) という。数量法の配賦基準としては、作業時間、機械運転時間、生産量等が挙げられる。

他方、理論的根拠が脆弱で代替的な配賦基準を価額法 (cost approach) という。価額法の配賦基準としては、直接材料費、直接労務費、素価 (直接費) が挙げられる。

これらの配賦基準の適用領域は、部門共通費の配賦、補助部門費の再配賦等、多岐にわたっている。特に、補助部門費の再配賦においては、補助部門間のサービス授受関係を処理方法に如何に反映させるかが問題となっている。

#### (5) 相互配賦法と簡便法

補助部門費の再配賦において、補助サービスの授受関係は、全て反映されるわけではない。補助部門間のサービス授受を全て考慮する方法を、相互配賦法 (reciprocal allocation method) という。相互配賦法としては、連立方程式法や連続配賦法 (継続配賦法) 等が挙げられる。

他方、補助部門間のサービス授受を省略する方法を簡便法 (simple method) という。簡便法としては、直接配賦法、階梯式配賦法、直接配賦法を加味した相互配賦法等が挙げられる<sup>1)</sup>。

以上より、部門別計算の諸概念の関係は、次のようにまとめられよう。ある類概念は、二つに大別できる。例えば、「原価部門」を「製造部門」と「補助部門」に分けるように。このとき、「原価部門」が類であり、選び出された「製造部門」が種である。そして、「製造部門」という種の持つ属性「製造」が種差になる。他方、「補助部門」という種の持つ属性は、一方の種差「製造」の前に「非 -」を付した「非 - 製造」である。

このように、部門別計算では、類概念が対立関係 (converse relation) にある。類概念が対立している分類は、二元性 (duality) と呼ばれる<sup>2)</sup>。故に、部門別計算の基底には、二元性の思考、ないし二元的分類 (dual classification) が横たわっている。

二元的分類では、まず製造部門、部門個別費、賦課、数量法、相互配賦法を肯定的に規定して、残りのそれ以外の概念は、質的な相関関係にあることを意味している。補助部門、部門共

1) 岡本清『原価計算 (六訂版)』国元書房、2000年、224-243頁。

2) 会計における二元性は、次の文献に詳しい。青柳文司『会計物語と時間：パラダイム再生』多賀出版、1998年、123-131頁。田中茂次『会計言語の構造』森山書店、1995年、44-69頁。

通費、配賦、価額法、簡便法は包含的な規定であり、相対的で初めから一義的に規定し得ないものになっている<sup>3)</sup>。

### 3. 比例性

次に、部門別計算の各プロセスを数式化して、その数式に含まれる基礎的仮定を探ることにしよう。部門別計算の伝統的方法是、原価の計算公式——価格要因と数量要因の乗積が各段階で展開される数式——にその論拠を持っている<sup>4)</sup>。いま、財の単位価格を  $p$ 、財の消費数量を  $q$ 、原価要素を  $c$  とおけば、原価の計算公式は次のように集約することができる。

$$c = p \cdot q$$

上式は、原価計算対象に直接的に跡付けできる原価要素を集計する式である。この式より部門別計算の数式を導出してみよう。なぜなら、上式は、原価計算対象を原価部門として、原価部門で消費された財の単位価格と消費数量が測定できる場合には、原価部門に直接的に跡付けできる原価要素を集計する式は同形であることを教えているからである。

#### (1) 部門個別費の賦課

まず、部門個別費の賦課は、部門個別費をその発生額が直接的に認識できる製造・補助部門に集計するプロセスである。

そこで、部門個別費賦課額を  $d_i$  とおけば、一般式は、

$$d_i = p_i \cdot q_i \dots\dots\dots \text{となる。}$$

$d_i$  : 部門個別費賦課額

$p_i$  : 単位価格 (=  $P / Q$  : 消費価格総数 / 消費数量総数)

$q_i$  : 当該部門での消費数量

#### (2) 部門共通費の配賦

部門共通費の配賦は、部門共通費を関係する製造・補助部門に配賦基準を媒介にして集計す

3) 部門別計算では、さらに次の分類が取り上げられる。部門別計算の目的の二分類——正確な製品原価の算定と原価管理。補助部門費の再配賦方法の二分類——単一基準配賦法と複数基準配賦法。以上の分類は、本節でいう二元性に単純には当てはまらないように思われる。

4) 片岡洋一『製品原価の測定理論』白桃書房、1978年、58-64頁。また、廣本教授によれば、原価計算の論理構造は、次のように記述できるという。廣本敏郎「原価計算の再構築」『会計』第146巻第1号、1994年7月、23-30頁。

$X$   $Y$  :  $X$  を消費して  $Y$  を獲得するという関係

$C(Y) = m(X)$  : 原価の集計

$m(X)$   $Y$  : 原価発生額を所与の原価計算対象に割り当てる原価配分

$X$  : 財,  $Y$  : 原価計算対象,  $C$  : 原価,  $m(\cdot)$  : 貨幣評価額による測定を表す関数。

るプロセスである。

そこで、部門共通費配賦額を $\bar{d}_i$ とおけば、一般式は、

$$\begin{cases} Q = q_1 + q_2 + \dots + q_n = \Sigma q_i \\ \bar{D} = \bar{d}_1 + \bar{d}_2 + \dots + \bar{d}_n = \Sigma \bar{d}_i \end{cases}$$

Q: 配賦基準総数

$q_i$ : 当該部門に関わる配賦基準数

$\bar{D}$ : 原価部門に配賦される部門共通費総額

$\bar{D} : \bar{d}_i = Q : q_i$  であるから、

$\bar{d}_i = \bar{D} / Q \cdot q_i$  ..... となる。

### (3) 補助部門費の再配賦

補助部門費の再配賦は、補助部門費をもう一度製造部門へ集計し直すプロセスである。

そこで、補助部門費再配賦額を $d'_i$ とおけば、一般式は、

$$\begin{cases} Q = q_1 + q_2 + \dots + q_n = \Sigma q_i \\ D' = d'_1 + d'_2 + \dots + d'_n = \Sigma d'_i \end{cases}$$

Q: 配賦基準総数

$q_i$ : 当該部門に関わる配賦基準数

$D'$ : 製造部門に再配賦される補助部門費総額

$D' : d'_i = Q : q_i$  であるから、

$d'_i = D' / Q \cdot q_i$  ..... となる。

### (4) 製造部門費総額の配賦

製造部門費総額（総製造部門費）の配賦は、製造部門費を最終的な原価計算対象である製品単位に配賦するプロセスである。

そこで、製造部門費配賦額を $d^*_i$ とおけば、一般式は、

$$\begin{cases} Q = q_1 + q_2 + \dots + q_n = \Sigma q_i \\ D^* = d^*_1 + d^*_2 + \dots + d^*_n = \Sigma d^*_i \end{cases}$$

Q: 配賦基準総数

$q_i$ : 当該製品単位に関わる配賦基準数

$D^*$ : 製品単位に配賦される製造部門費総額

$D^* : d^*_i = Q : q_i$  であるから、

$d^*_i = D^* / Q \cdot q_i$  ..... となる。

かくして、式によって、部門個別費は当該部門に賦課され、式によって、部門共通費は

関係各部門に配賦される。次いで、式によって、補助部門費は製造部門に再配賦される。そして、式によって、製造部門に集計された全ての原価要素は、最終的に製造部門を通して製品に配賦されることになる。

なお、式を比較すると、定数項の測度について、次の関係が成り立っている。

$$p (= P/Q) = \bar{D}/Q = D'/Q = D^*/Q = [\text{貨幣単位} / \text{数量単位}]$$

故に、賦課の際の単位価格  $p$  は、配賦の際には配賦率  $D/Q$  と  $D'/Q$  と  $D^*/Q$  に置き換えられる。

また、定数項  $p$ ,  $D/Q$ ,  $D'/Q$  および  $D^*/Q$  は、比例定数の役割を果たしている。すなわち、部門費  $d$  は常に  $q$  に比例する。換言すれば、部門費の集計において、賦課と配賦の一般式は、当該原価要素  $d$  と財消費数量  $q$  が比例関係にあるという点で実は相似形なのである<sup>5)</sup>。そして、そのような財消費数量  $q$  を配賦基準事項として選択しなければならないことを意味している。さもなければ、部門費集計の計算構造それ自体が壊れてしまうからである。このように、部門別計算の数式形成は、比例性 (proportionality) の上に成立している。

如上のように、部門別計算では、二元性と比例性という二つの異なる思考が並存している。二元性に依れば、分類の結果は不連続な点となり、相互の関係付けが必要になる。比例性は、不連続な点を一つの枠内に収めて、それを連続の場に変換する思考と表現できる。部門別計算において、二元性は起動となって既成の比例性を分散させて、また比例性が二元性の結果を新たに収束させる。両思考は、あたかも音 (階) と旋律のように部門別計算の基底として横たわっている。

なお、部門別計算の中には、二元性によって比例性が壊れているプロセスが存在する。補助部門費の再配賦がそれである。補助部門費は再度製造部門に配賦し直すのであるから、二元的分類が錯綜している。従って、部門別計算の問題は、補助部門費の再配賦に集約されているという従来からの指摘は確かに的を得ているように思われる。そこで、次節では、補助部門費の再配賦に視軸を置いて、その精粗を検討することにしよう。

#### 4. 数値例 ~ 補助部門費の再配賦

本節では、以上の二元性と比例性を、以下の数値例を用いて確認していくことにしよう<sup>6)</sup>。

5) 下記論考では、原価の計算式を通算的に分析している。併せて参照されたい。拙稿「原価計算論の数学的基礎」『立教経済学研究』第56巻第1号、2002年6月、147-152頁。

6) 計算例は、伝統的原価計算と活動基準原価計算を比較する次の論稿より作成した。Robin Cooper, "The Rise of Activity Based Costing - Part One: What is an Activity Based Cost System?," Journal of Cost Management, Summer 1988, pp. 45-54.

## 【資料】

- (1) 某工場は、製品  $P_1$ ,  $P_2$ ,  $P_3$ ,  $P_4$  の4つを製造している。
- (2) 某工場では、製造部門として機械（加工）部門と組立部門を、補助部門として資材部門と運搬部門を設定している。
- (3) 原価要素のうち製造間接費（計7,924円）は、原価部門に賦課・配賦する。

{	購買・検収費	264円	{	段取費	960円
	直接作業支援費	2,200円		発注費	1,000円
	機械運転支援費	3,300円		運搬費	200円

なお、部門共通費は、次の配賦基準Aによって、原価部門に配賦する。

配賦基準A

	製造部門		補助部門	
	機械部門	組立部門	資材部門	運搬部門
段取費	0.625	0.125	0.125	0.125
発注費	0.500	0.100	0.300	0.100
運搬費	0.750	0.050	0.000	0.200

- (4) 補助部門費は、次の配賦基準Bによって、製造部門に再配賦する。

配賦基準B

	製造部門		補助部門	
	機械部門	組立部門	資材部門	運搬部門
資材部門費	0.500	0.400	0.000	0.100
運搬部門費	0.400	0.400	0.200	0.000

- (5) 製造部門費総額（総製造部門費）は、次の配賦基準によって、各製品に配賦する。

配賦基準

	製品 $P_1$	製品 $P_2$	製品 $P_3$	製品 $P_4$
機械部門費総額	0.125	0.125	0.375	0.375
組立部門費総額	0.125	0.375	0.125	0.375

## 4 - 1. 部門個別費の賦課・部門共通費の配賦・部門（固有）費の合計

部門別計算において、製造間接費は、部門個別費と部門共通費に二分されて、原価部門に賦課・配賦していく。まず、部門個別費を、当該製造・補助部門に価格要因と数量要因の乗積と

して賦課する。次に、部門共通費を、資料(3)の配賦基準Aに基づいて、関係する製造・補助部門に配賦する。最後に、部門個別費賦課額と部門共通費配賦額を合計すれば、次表を得る。

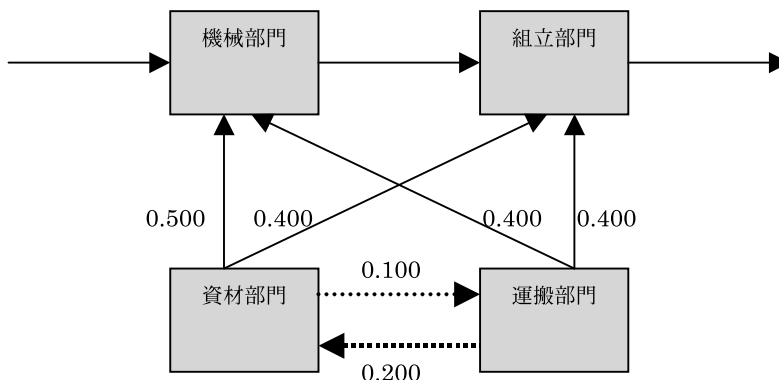
表1 部門費配分表

摘 要	製造部門		補助部門	
	機械部門	組立部門	資材部門	運搬部門
部門個別費				
購買・検収費	154	110	0	0
直接作業支援費	880	880	330	110
機械運転支援費	2,640	220	330	110
部門個別費賦課額	3,674	1,210	660	220
部門共通費				
段取費	600	120	120	120
発注費	500	100	300	100
運搬費	150	10	0	40
部門共通費配賦額	1,250	230	420	260
部門（固有）費	4,924	1,440	1,080	480

#### 4 - 2 . 補助部門費の再配賦

次いで、表1の部門（固有）費のうち補助部門（固有）費1,080円と480円を、資料(4)の配賦基準Bに基づいて、関係する製造部門に配賦し直す。前述のように、再配賦という操作は、二元性と比例性の錯綜する場である。なお、資料(4)より、補助部門間のサービス授受の関係を図

【補助部門のサービスの授受関係】



示すれば、下図の通りである。

また、前述のように、再配賦の方法としては、次の方法が挙げられる。そこで、各方法の操作を以下順に観察してみよう。



- (1) 相互配賦法 { 連続配賦法 (継続配賦法)  
連立方程式法
- (2) 簡便法 { 直接配賦法  
階梯式配賦法  
直接配賦法を加味した相互配賦法

### 連続配賦法

連続配賦法とは、補助部門間にサービス授受の関係を全て考慮する相互配賦法である。すなわち、補助部門（固有）費を補助部門のサービス提供量だけに基づいて、比例配分を繰り返す。そこで、配賦基準 B で補助部門費が無視し得るほど小さくなるまで比例配分すれば、次表 2 - を得る。(表 2 - では、途中、小数第 1 位で四捨五入を行なっている。)

表 2 - 部門費振替表 (連続配賦法)

摘 要	製造部門		補助部門	
	機械部門	組立部門	資材部門	運搬部門
部門（固有）費	4,924	1,440	1,080	480
資材部門費	540	432		108
運搬部門費	192	192	96	
			96	108
資材部門費	48	38		10
運搬部門費	43	43	22	
			22	10
資材部門費	11	9		2
運搬部門費	4	4	2	
			2	2
資材部門費	1	1		0
運搬部門費	1	1	0	
再配賦額	840	720		
製造部門費総額	5,764	2,160		

### 連立方程式法

連立方程式法とは、投入産出モデルに基づいて、相互に配賦した補助部門費総額を連立方程式により計算する相互配賦法である。すなわち、各補助部門のサービスの総投入と総産出が等しいという相互関係から連立方程式を作り、まず補助部門費総額を求める。そこで、資材部門費総額を  $x$ 、運搬部門費総額を  $y$  とおけば、資料(5)より補助部門（固有）費 1,080円と 480円との間に、次の連立 1 次方程式の関係が成り立つ。

$$\begin{cases} x = 1,080 + 0.20y \\ y = 480 + 0.10x \end{cases}$$

この連立方程式を解くと、 $(x, y) = (1,200, 600)$  が求められる。従って、補助部門費総額1,200円と600円を、機械部門・組立部門に再配賦すれば、次表2- を得る。よって、連立方程式法では、比例配分を繰り返さずに、連続配賦法と同じ結果が得られることが分かる。

表2- 部門費振替表 (連立方程式法)

摘 要	製造部門		補助部門	
	機械部門	組立部門	資材部門	運搬部門
部門(固有)費	4,924	1,440	1,080	480
資材部門費	600	480	1,200	120
運搬部門費	240	240	120	600
再配賦額	840	720	0	0
製造部門費総額	5,764	2,160		

#### 直接配賦法

直接配賦法とは、補助部門間にサービス授受の関係があったとしても、一切無視する簡便法である。すなわち、補助部門(固有)費を製造部門へのサービス提供量だけに基づいて、比例配分する。そこで、配賦基準Bの製造部門部分だけで比例配分すれば、次表2- が得られる。

表2- 部門費振替表 (直接配賦法)

摘 要	製造部門		補助部門	
	機械部門	組立部門	資材部門	運搬部門
部門(固有)費	4,924	1,440	1,080	480
資材部門費	600	480		
運搬部門費	240	240		
再配賦額	840	720		
製造部門費総額	5,764	2,160		

#### 階梯式配賦法

階梯式配賦法とは、補助部門間のサービス授受の関係を部分的に反映させる簡便法である。この方法を採用する場合、補助部門の順位付けを行なう<sup>7)</sup>。すなわち、サービスの授受関係を

7) 階梯式配賦法の補助部門の上位の決め方は、以下の通りである。より多くの他部門(補助部門)にサービスを提供している補助部門。配賦額の多い補助部門。なお、この計算例では、 を採用した。廣本敏郎『原価計算論』中央経済社、1997年、139頁。

考慮する補助部門と無視する補助部門を選定する。そこで、配賦額が多い補助部門（計算例では資材部門）を上位として比例配分すれば、形状が階段状の次表 2 - が得られる。

表 2 - 部門費振替表 (階梯式配賦法)

摘 要	製造部門		補助部門	
	機械部門	組立部門	運搬部門	資材部門
部門(固有)費	4,924	1,440	480	1,080
資材部門費	540	432	108	
運搬部門費	294	294	588	
再配賦額	834	726		
製造部門費総額	5,758	2,166		

#### 直接配賦法を加味した相互配賦法

直接配賦法を加味した相互配賦法とは、2回の配賦からなり、補助部門間のサービス授受の関係を、2回の配賦のうち1回目に反映させる簡便法である。すなわち、相互配賦法（連続配賦法）と直接配賦法の合成である。そこで、配賦基準 B を1回目は全て使い、2回目は製造部門部分だけを使って比例配分すれば、次表 2 - が得られる。

表 2 - 部門費振替表 (直接配賦法を加味した相互配賦法)

摘 要	製造部門		補助部門	
	機械部門	組立部門	資材部門	運搬部門
部門(固有)費	4,924	1,440	1,080	480
資材部門費	540	432		108
運搬部門費	192	192	96	
			96	108
資材部門費	53	43		
運搬部門費	54	54		
再配賦額	839	721		
製造部門費総額	5,763	2,161		

以上より、相互配賦法（連立方程式法と連続配賦法）は、簡便法（直接配賦法・海定式配賦法・直接配賦法を加味した相互配賦法）に比べて、補助部門間のサービス授受の関係を考慮するという点では合理的であり、計算数値の正確性を保証しているかのように思われる。しかし、表 2 - ~ を比べてみる限り、6円の差が生じているに過ぎない。そもそも配賦の恣意性は、相互配賦法を採用することによっても回避することはできない。

## 4 - 3. 製造部門費総額の配賦

部門別計算の最後には、製造部門費総額（総製造部門費）を資料(5)に基づいて各製品に配賦する。そこで、連立方程式法で配賦した結果を配賦基準に基づいて製品  $P_1 \sim P_4$  に比例配分すれば、次表3を得る。（表3では、途中、小数第1位で端数を揃えている。）

表3 総製造部門費配賦表

摘 要	製品P <sub>1</sub>	製品P <sub>2</sub>	製品P <sub>3</sub>	製品P <sub>4</sub>
機械部門費総額	720	720	2,162	2,162
組立部門費総額	270	810	270	810

なお、同じ資料を使って、活動に関連した配賦基準（activity-related allocation bases）で配賦した例を示しておこう（次表4）。表4は、部門別計算と同じ結果を算出するように、操作してある。すなわち、活動に関連した配賦基準によっても、見かけ上の数学的な正確性によって、補助部門費の再配賦の歪みが覆い隠されているに過ぎないといえる<sup>8)</sup>。

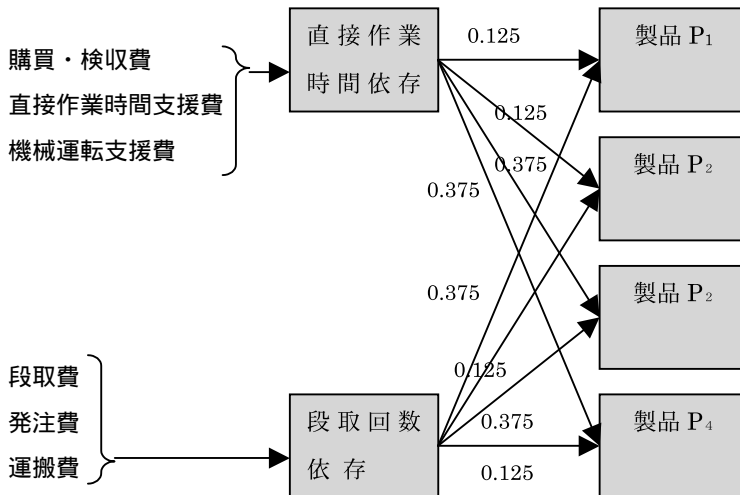
表4 活動に関連した基準による製造間接費配賦表

摘 要	製品P <sub>1</sub>	製品P <sub>2</sub>	製品P <sub>3</sub>	製品P <sub>4</sub>
直接作業時間依存 購買・検収費	33	33	99	99
直接作業支援費	275	275	825	825
機械運転支援費	412	412	1,238	1,238
直接作業時間依存配賦額	720	720	2,162	2,162
段取回数依存 段取費	120	360	120	360
発注費	125	375	125	375
運搬費	25	75	25	75
段取回数依存配賦額	270	810	270	810

この場合、直接作業時間依存と段取回数依存の2つのコストプールに集計してから、各製品に配賦した。コスト・プールから製品への配賦関係を図示すれば、次図の通りである。

8) 活動関連の配賦基準の啓蒙的な文献においては、伝統的な原価計算（操業度関連の配賦基準）に対する優位性を過度に強調するあまり、部門別計算との比較はあまりなされてこなかった。また、活動関連の配賦基準においても、製造間接費と配賦基準の比例性の検証が検討すべき課題となる。

【コストプールと製品の関係】



## 5. 結びにかえて

この小論では、伝統的な部門別計算の論理を、最も基礎的な段階において明らかにしようとしたものである。現代の原価計算において、数学的な厳密さに耐え得るような新しい理論の構築が急務になっている。というのは、これまでの原価計算の発展が、しばしば数学の協力の下に成し遂げられたことを考えれば、今後の展開も数学の裏付けを保ちながら進むと考えられるからである。その意味から、この小論において、今後の展開への糸口を確認できれば、当初の目的に達している。その結果、伝統的な部門別計算には、二元性と比例性が見透された。

なお、近年、活動に関連した配賦基準を用いて、伝統的な部門別計算の歪みを是正する方法として活動基準原価計算 (activity-based costing ; ABC) が提唱されている。その論点は、配賦基準の単純性と、補助部門費の再配賦のプロセスで生じる不透明性にある。すなわち、補助部門費の再配賦は、一次的に製造部門に対して行なわれて、他の製造部門 (固有) 費と合算されて、最終的に製品に配賦されるという二元性の錯綜である。そのような問題を克服する方法として提唱されてきた ABC の論調は、当初の伝統的な部門別計算への対決姿勢から変化してきている。換言すれば、伝統的な部門別計算との共存ないし補完の関係を模索しているように思われる。二元性と比例性が並存する部門別計算への ABC の貢献については、残された検討課題である。