

活動基準原価計算と資源消費モデル

内 野 一 樹

- ・ はじめに
- ・ 資源消費モデル
- ・ 資源の消費と原価
- ・ 個別資本と伝統的な原価計算
- ・ 個別資本と活動基準原価計算
- ・ 結びにかえて

I. はじめに

1980年代の後半に、米国では製造業の競争力の低下が深刻な社会問題となっていた¹⁾。高度化した生産様式を背景として原価計算方法²⁾は適合性を喪失していることが指摘され、とりわけ製造間接費配賦の精緻化が求められていたのである。活動基準原価計算 (Activity Based Costing; ABC) は、米国製造業の復権の処方箋として、Robert S. Kaplan と Robin Cooper を主な担い手として実務調査から導き出された原価計算方法である。

ABCは提案当初こそ活動 (Aktivität) や原価作用因 (Kostentreiber) といった概念に混乱が見られたが、20年余りが経ち一定の合意形成が進んでおり、今日最も発展した原価計算方法であると思われる³⁾。その一方で ABC に対しては数多くの批判が試みられてきたことも事実であ

1) 当時の米国製造業の危機感については、さしあたり以下の文献を参照されたい。H. Thomas Johnson and Robert S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987. Michael L. Dertouzos, Richard K. Lester, Robert M. Solow, and The MIT Commission on Industrial Productivity, *Made in America: Regaining the Productive Edge*, MIT Press, 1989.

2) 原価計算とは、個別資本の価値の一定の消費部分を原価として捉え、生産物である商品の一定の単位について計算することと定義する。そして、原価という数値についての方法的規定を内容とするものが、原価計算方法であり、原価の記録・計算・報告をいう。会計の記録・計算・報告を会計的方法と呼び、会計研究の対象とされた馬場克三教授に倣っている。馬場克三『会計理論の基本問題』森山書店、1975年。

3) ABC についての紹介論文は多数挙げられるが、以下の一連の論文を参照されたい。R. Cooper, "The Rise of Activity-Based Costing-Part One: What Is an Activity-Based Cost System?," *Journal of Cost Management*, Vol. 2, No. 2, Summer, 1988, pp. 45-54. R. Cooper, "The Rise

り⁴⁾、その点については既に別稿⁵⁾において言及した。これらの批判は、ABCがその拠って立つ基本理念、すなわち消費に依拠した原価態様 (Kostengestaltung) の認識に向けられたものである。

ABCには、その計算構造を支える基本理念が存在している。それは、“活動が資源を消費し、製品が活動を消費する”、と表現されているものである。この一見して奇異な理念は、製品等の製造に関わる活動が資源を消費して、原価発生の原因となり、その資源の消費額が製品等に配賦されることを表わしたものであるとされる。資源、活動、そして製品という3つの用語は、消費を軸に流転していく関係にある。

この基本理念は、ABCについて解説する多くの文献で引用されており、ABCの計算構造を端的に表わすものと説明されているが、人格を有しない活動や製品が消費を行なうという表現は象徴的ではあるものの、その意味を理解することは決して容易なことではない。そもそも活動を消費の主体として原価の比例性を正確に認識することは可能であろうか。こういった批判を受けて、ABCは資源消費モデル (Resource Usage Model) として再提案されている⁶⁾。本小論は、ABC批判への回答として提示された資源消費モデルを再考することから始めることにしたい。

II. 資源消費モデル

ABCにおいて提示された資源消費モデルとは、資源の消費に応じて原価を計算し、管理しようとする思考様式である。そこでは、原価測定的基础として資源の消費に焦点が当てられる。すなわち、資源の消費は、事新しく資源の投入 (Supplying) と利用 (Using) の2つに分けられて、後者の資源の利用に応じて原価を測定することの重要性が強調されている。そして、伝統的な原価計算では資源の投入をもって原価を算定し、ABCでは資源の利用をもって原価

of Activity-Based Costing-Part Two: When Do I Need an Activity-Based Cost System?," *Journal of Cost Management*, Vol. 2, No. 3, Fall, 1988, pp. 41-48. R. Cooper, "The Rise of Activity-Based Costing-Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need, and How Do You Select Them?," *Journal of Cost Management*, Vol. 2, No. 4, Winter, 1989, pp. 34-46. R. Cooper, "The Rise of Activity-Based Costing-Part Four: What Do Activity-Based Cost Systems Look Like?," *Journal of Cost Management*, Vol. 3, No. 1, Spring, 1989, pp. 38-49.

4) H. T. Johnson, "It's Time to Stop Overselling Activity-Based Concept", *Management Accounting*, Sept., 1992, pp. 26-35.

5) 拙稿「部門別計算の論理構造」『立教経済学研究』第56巻第4号、2003年3月、73-85頁。

6) Robin Cooper and Robert S. Kaplan, "Activity-Based System: Measuring the Costs of Resource Usage", *Accounting Horizons*, Vol. 6, No. 3, Sept., 1992, pp. 1-13. Robert S. Kaplan and Robin Cooper, *Cost & Effect Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, 1998, pp. 111-136.

を算定するというのである⁷⁾。Kaplan と Cooper は、資源消費モデルの利点を説明するために、以下の設例と関係式を提示している⁸⁾。

注文処理活動 [遂行される活動] に10人の常勤従業員 [投入された資源] が携わっている購買部門を考えよう。もし常勤従業員 1 人当たりの月給が2,500ドルであるとすれば、“注文処理活動”の活動原価は 1 ヶ月で25,000ドルになる。従業員 1 人が 1 ヶ月に注文処理活動を行なう実際キャパシティを125回であるとすれば、1 回当たりの注文処理活動の原価は20ドルと見積もられる。かくして、企業は各月に25,000ドルを消費する。この支出は、1 ヶ月に1,250回までの注文処理活動 [利用できる活動] を行なう能力を提供することになる。ある月には、注文処理活動は1,000回しか必要ないかもしれない。1 回の注文処理活動は20ドルと見積もられているので、ABC システムはその月に20,000ドルの部品や資料を購買部門に割り当てるだろう。残りの5,000ドルは、注文処理活動が利用しなかったキャパシティの活動原価を表わすことになる。

$$\text{利用できる活動} = \text{利用された活動} + \text{利用されていないキャパシティ}$$

$$(\text{Activity Availability}) \quad (\text{Activity Usage}) \quad (\text{Unused Capacity})$$

or

$$\text{投入された活動の原価} = \text{利用された活動の原価} + \text{利用されていない活動の原価}$$

$$(\text{Cost of Activity Supplied}) \quad (\text{Cost of Activity Used}) \quad (\text{Cost of Unused Activity})$$

上記 2 式の右端の項、すなわち未利用のキャパシティ (注文処理活動250 回) ないし利用されていない活動の原価 (5,000ドル) は、長期的に見れば固定的なものではなく、他へ転用することによって収益性を改善できる可能性を示唆している。

資源の投入ではなく、資源の利用によって原価を捕捉する資源消費モデルを再提案した理由は、資源の投入と利用の関係には大きく 2 つに分類できるという気づきである。すなわち、資源には、投入と利用が一致するものと一致しないものの 2 つがある⁹⁾。例えば、原材料は、必要な時に生産過程に投入される資源であり、投入された原材料と利用された原材料は等しくなる。他方、機械設備は、利用される前に投入される資源であり、投入と利用に時間的ずれが認

7) R. Cooper and R. S. Kaplan, *The Design of Cost Management System*, Prentice-Hall 1991, p. 275.

8) R. Cooper and R. S. Kaplan, “Activity-Based System: Measuring the Costs of Resource Usage,” *Accounting Horizons*, Vol. 6, No. 3, Sept., 1992, pp. 1-13.

9) 資源を変動的資源 (Flexible Resources) と固定的資源 (Committed Resources) の 2 つに分類している。前者は投入と利用が一致する資源であり、後者は一致しない資源である。Robert S. Kaplan, “Flexible Budgeting in an Activity-Based Costing Framework”, *Accounting Horizons*, June 1994, p. 104.

められる。機械設備のような資源の消費額は、短期的にはその資源の利用の如何に関係なく発生する。

もし資源の消費を投入の観点から短期的に変動費と固定費に分類すると、投入と利用が一致しない資源の他への転用という可能性を見逃すことになる。故に、資源の消費を投入の観点ではなく、利用の観点から測定しない限り、長期的な原価の比例性を把握することはできないというのである。このように、ABCは、資源消費モデルを導入することによって、原価測定の基礎として資源の消費に焦点を当てて長期的な原価の比例性を注意喚起する原価計算方法として再提案されたのである。

Ⅲ. 資源の消費と原価

それでは、資源消費モデルが注視する資源の消費とは、そもそもどういう行為であろうか。いささか基本的ではあるが、資源の消費に遡って考えてみることにしよう。

企業は、経営目的を達成するために、資源を消費する。ここで、資源とは、特定の目的に寄与する原材料や労働力等であって、希少な財¹⁰⁾である。そして、資源の消費とは、その希少な財と引き換えに、その財の持つ価値を使用に供することを意味している。この資源の持つ価値は、物質的な属性によって人間の欲求を充たす性質を持つことから、使用価値 (Gebrauchswert) と呼ばれている。

もし資源の持つ使用価値が使われて、新たに生産物が生み出された場合には、その消費は生産的消費と呼ばれる¹¹⁾。新たに生み出された生産物には、資源にもともと含まれていた価値が移転され、さらに生産で新たに形成された価値が追加される。従って、企業が資源を生産的に消費する過程は、生産を通して価値が増殖する過程と捉えられる。自己増殖する価値は、資本と呼ばれるから、企業が資源を生産的に消費する過程は、個々の資本が (individuelles Kapital: 個別資本) が自己増殖する過程と見ることができる。

もともと資源が有していた価値は、生産を経ても量的に変化しないので、不変資本 (constantes Kapital; c) と呼ばれ、生産を経て新たに形成される価値は、量的に変化するので可変資本 (variables Kapital; v) と呼ばれる。後者の可変資本は、それ自身の価値を超えて増加するが、その増加分を剰余価値 (Mehrwert; m) という。従って、かかる生産物の価値は、資源から移転した価値 (= 不変資本 c) と新たに形成された価値 (= 可変資本 v + 剰余

10) このように人間の欲求を充たすのに役立ち、その存在量に限りがあるため、獲得するために何らかの代償が払われる財は、経済財 (ökonomisches Gut) と呼ばれる。他方、存在量が十分なため、代償を払うことなく獲得できる財は自由財 (freies Gut) と呼ばれ、原価の測定対象にはならない。

11) 消費とは、一般的には人間の欲求を満たすために物財を使って失うことであって、新たに生産物を生み出さない場合もある。このような非生産的消費は、個人的消費とか日常的消費と呼ばれている。

価値 m) の合計 ($c + v + m$) になる。

以上のように、原価の測定基礎となる資源の消費は、企業が資源を生産的に消費する過程であり、個別資本の価値増殖の過程として捉えられるのである。そして、原価は、個別資本の価値増殖の過程において価値の消費に伴って発生する。原価計算方法は、個別資本の価値の一定の消費部分を計算していることになる。故に、原価計算方法は個別資本との関係において把握されなければならない。

IV. 個別資本と伝統的な原価計算

資本主義社会における典型的な個別資本は、商品の生産を通じて利潤を獲得する産業資本 (industrielles Kapital) である。産業資本の運動は、図表 1 の一般的定式として表わされるが、これはもともと社会的総資本 (gesellschaftlichen Gesamtkapital) の運動を素描したものであって、個別資本の運動を素描したものではない。しかしながら、個別資本は社会的総資本の構成要素であり、両者の間には有機的な関係が存在する¹²⁾。社会的総資本にはない個別資本の特殊性を明らかにし、経営経済学の対象として規定しようとしたのが中西寅雄教授¹³⁾の個別資本説¹⁴⁾である。中西教授の個別資本説において、原価計算方法は個別資本の価値増殖過程

図表 1 資本運動の一般的定式



12) 個別資本と社会的総資本の関係について、馬場克三教授は中西寅雄教授の個別資本説を発展させて、5段階説を提唱されている。すなわち、中西教授の個別資本の把握は抽象的段階に留まるものであり、以下の5段階によって具体的に把握すべきと主張されている。第1段階は、社会的総資本の一形態であり、個別資本を社会的総資本の構成部分と見ないで、一個の全体的な資本と見るものであり、社会的総資本と個別資本とが分化以前の段階。第2段階は、社会的総資本を一個の全体的な資本と見るのではなく、多数の個別資本から成るものとする段階。第3段階は、平均利潤率の支配下に置かれた、多数の競争する異なった産業部門間の個別資本。第4段階は、同一産業部門内における競争すなわち超過利潤の可能性を考慮に入れた個別資本。第5段階は、所有概念が導入され、自己資本と他人資本との分離の下に捉えられた個別資本。馬場克三『個別資本と経営技術 経営学の方法と経営学の根本問題』有斐閣、1957年、28-44頁。

13) 中西寅雄教授が戦前から原価計算制度の普及および戦後の「原価計算基準」の起草に尽力されたことについては、以下の文献を参照されたい。黒澤清「中西寅雄と日本の原価計算」[『中西寅雄 経営経済学論文選集』千倉書房、1980年]所収、i-xxvi頁。諸井勝之助『私の学問遍歴』森山書店、2002年、117-166頁。「インタビュー 鍋嶋達」[田中章義編集代表『インタビュー 日本における会計学研究的発展』同文館、1990年]所収、668-720頁。

14) 個別資本説の嚆矢は、中西寅雄『経営経済学 (現代経済学全集第二十四巻)』日本評論社、1931年であるというのが通説である。また、個別資本説の継承と課題については、以下の文献を参照された

を担っており、経営経済学の中心課題として位置づけられている¹⁵⁾。

図表1の資本運動の一般的定式は、社会的総資本から分離された個別資本が、貨幣 (Geld; G)、商品 (Ware; W)、新しい商品W'を経て再び貨幣G'に戻る円環過程であるが、次の3つの過程に分解して説明されている¹⁶⁾。



第1過程は、投下された貨幣Gにより市場から労働力 (Arbeitskraft; A) と原材料や設備等の生産手段 (Produktionsmittel; P_m) を入手する過程であり、貨幣Gが商品Wに転化する購買過程である。

第2過程は、企業内部で労働力Aと生産手段P_mが生産的に消費され、新しい商品W'を創出する過程であり、商品Wが新しい商品W'に転化する生産過程である。この生産過程では、労働者が生み出した価値と労働力の価値との差額である剰余価値mが利潤gの源として生成される。

第3過程は、商品W'が市場で販売されることで投下した貨幣Gを回収し、さらに利潤gを得る過程であり、商品W'が貨幣G'に還流する販売過程である (G' = G + g)。この販売過程で剰余価値mが実現する。

上記の3つの過程のうち、第2の生産過程は点線で結ばれており、価値増殖過程であることを表している。この生産過程を対象として、原価の流れ (Kostenfluß) を取り扱う計算技術を内容とするものが原価計算方法であるといえる。そこで、資本運動の一般的定式と伝統的な原価計算の勘定連絡図を並記したものが図表2である¹⁷⁾。

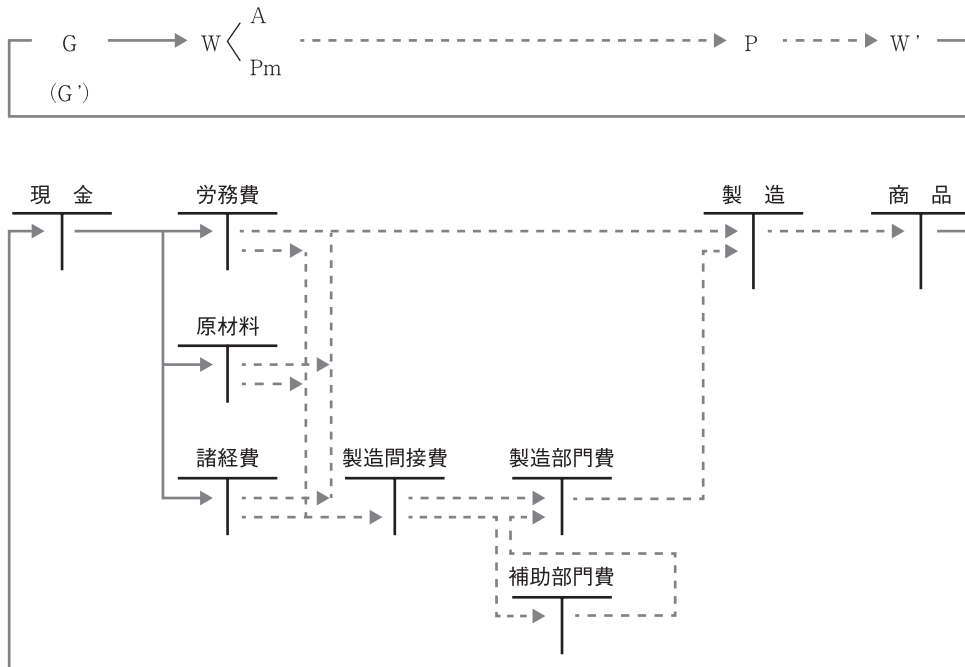
い。田中章義「いわゆる個別資本説の方法について 会計の形態規定によせて」『東京経大会誌』第86号、1974年3月、1-39頁。陣内良昭「会計の方法の理論の継承と展開」『会計理論学会年報』第25号、2011年9月、23-41頁。なお、個別資本説を原価計算方法に適用した比較的最近の研究としては、例えば、山口操『原価会計情報システム論 (商学研究叢書16)』慶應義塾大学商学会、1989年が挙げられる。

15) 経営経済学と原価計算方法の関係については、次のように説明されている。「経営経済学は独立の生産経済、とくに資本主義におけるその最も典型的な形態としての企業をそれ自体として、換言すれば企業家の意識に反映せる姿容において研究する学である。しかるに企業の起動動機たり決定目標たるものは利益の獲得である。この利益は費用と収益との差額である。したがって企業活動は経営経済的には、費用、収益、利益の関連過程として把握される。この意味において費用問題、詳言すれば、費用、収益、利益の問題は、経営経済学の中心的な基本問題である。」中西寅雄『新刻 経営費用論』千倉書房、1973年、序1頁。

16) 中西前掲書、13-14頁。熊谷重勝『引当金会計の史的展開』同文館、1993年、7-15頁。

17) 図表2は、後述のABCとの比較を単純にするため、実際全部原価計算の勘定連絡図とした。また個別資本の一般的定式と勘定理論については、以下の文献を参照されたい。畠中福一『勘定学説研究』

図表2 伝統的な原価計算の勘定連絡図



伝統的な原価計算では、資本運動の一定的定式の第2過程において、製品（商品）に直接的に跡付けられない製造間接費は、部門（Stelle；S）と呼ばれる場所を介して製品（商品）に集計されることになる。これを部門別計算（Kostenstellenrechnung）という。

部門別計算では、まず労務費（Arbeitskosten）、原材料（Material）、諸経費（Aufwendungen）のうちの製造間接費を跡づけ可能性に配慮しながら部門に集計¹⁸⁾する。ここで、製造部門（Hauptbetrieb）に集計されたものを製造部門費、補助部門（Hilfsbetrieb）に集計されたものを補助部門費という。

次に補助部門費を製造部門に再集計する。というのは、補助部門の作業は、製造部門に対する支援であるので、補助部門費は製品に対して直接的に跡付けられないからである。故に、補助部門費は製造部門費にいったん集計されて迂回することになる。

最後に製造部門に集計された総額（製造部門費総額）を製品に集計する。

このように部門別計算では部門Sを介して3段階の集計を踏む。資本運動の一般的定式に倣えば、 $W \dots S \dots W'$ と書くことができよう。

森山書店，1934年。馬場克三『会計理論の基本問題』森山書店，1975年，80-97頁。山榎忠恕『複式簿記原理（改訂版）』千倉書房，1972年。

18) 製造間接費の集計（Zurechnung）は、部門への跡づけ可能性から、賦課（Belastung）と配賦（Zuteilung）に分けられる。直接的に跡付けられない製造間接費を集計する手続を配賦という。

なお、製造間接費を配賦する際の因果関係を表わす数値を配賦基準 (Bezugsgröße) と呼び、直接作業時間や機械運転時間等の生産量に直接的に関連する数値が採用される。伝統的な原価計算がABCと対比されたのは、この配賦基準である。伝統的な原価計算では、3段階の配賦を行なう際に、第1・2段階の配賦では複数の配賦基準を用いるが、第3段階の配賦では資源の消費実態を反映しない、単一の配賦基準を用いることに問題があるとされたのである。例えば、配賦基準として生産量関連の基準が用いられることによって、本来は少量生産品が負担するべき製造間接費を、大量生産品が負担するという相互補助という問題が生じるというものである¹⁹⁾。

V. 個別資本と活動基準原価計算

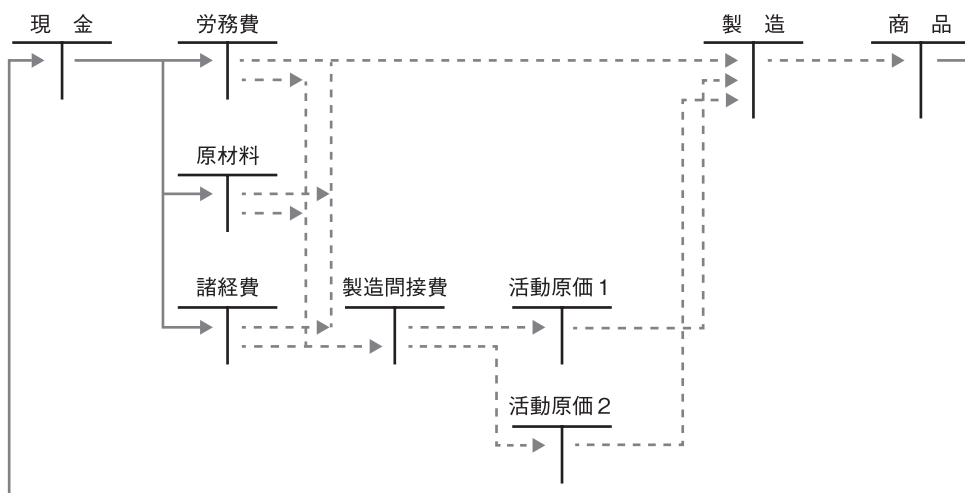
1. 活動基準基準原価計算

前述のように、ABCは伝統的な製造間接費の配賦計算の欠陥を克服するものとして米国で提唱された。ABCでは、個別資本すなわち企業における価値の流れを活動という単位を介して捕捉する。図表3は、ABCの勘定連絡図である。

ABCでは、まず製造間接費を活動ごとに集計する。ここで、活動ごとに集計されたものを活動原価 (Aktivitätskosten) という。

次に活動原価を製品に集計する。従って、伝統的な原価計算のW.....S.....W' という定式

図表3 活動基準原価計算の勘定連絡図



19) Robert S. Kaplan, "Accounting Lag: The Obsolescence of Cost Accounting Systems", in edited by K. B. Clark, R. H. Hayes, and C. Lorenz, *The Uneasy Alliance*, Harvard Business School Press, 1985, pp. 195-226.

が、ABCでは $W_1 \dots A_k \dots W_n$ に書き改められることになる²⁰⁾。

なお、ABCでは、製造間接費を配賦する際の因果関係を表わす数値を原価作用因と呼び、段取回数や検査時間等の必ずしも生産量に関連しない数値も採用される。

ところで、個別資本の中の価値の流れを活動を介して捕捉するというABCの発想は、1980年代にMichael E. Porterによって提唱された価値連鎖を想起させる²¹⁾。価値連鎖とは、企業を原材料の入手から最終消費者への製品・サービスの販売に至るまでの活動の集合と仮定し、競争優位を獲得するための概念枠組である。

2. 価値連鎖

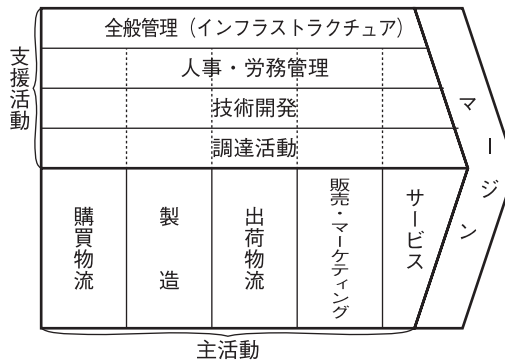
価値連鎖は、図表4のように企業を活動の集積と見なしており、定型的な製品・サービスを産出するような連続的な工程を分析するのに適している²²⁾。それは主活動と支援活動から構成されている。

価値連鎖において、価値を創造するのは、さまざまな活動であり、その相互の繋がりを重視するのである。価値連鎖における価値とは、買い手が企業の提供する製品やサービスと引き換えに進んで支払ってくれる金額の合計であって、総収益で測定される。

従って、右端のマージンは、総収益から測定される価値から、活動の原価を引き算した差額として計算されるのである。なお総収益は、販売（流過程）から得られる数値である。

また、価値連鎖における活動は、ABCにおける活動より広い概念である。さらに原価作用

図表4 価値連鎖の基本形



(出所 土岐・中辻・小野寺訳前掲書、49頁。)

20) ABCにおける活動は、動的な状態 (State of Being Active) を含意しており、活動状態 (Aktivität; Ak) と表記した。田中隆雄『管理会計の知見』森山書店1997年、245頁。

21) 伊藤博「アクティビティ基準原価計算の可能性」『会計』第140巻第6号、1991年12月、11頁。

22) 本項の記述は以下の文献による。Michael E. Porter, *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, 1985. 土岐坤・中辻萬治・小野寺武夫訳『競争優位の戦略：いかに高業績を持続させるか』ダイヤモンド社、1985年。

因という用語も散見されるが、規模の経済性や習熟度等の原価の発生態様を決める要因であるとされ、ABCとは次元が異なっている。

このように活動や原価作用因といった概念の用法が異なるものの、ABCは価値連鎖から着想を得ている形跡が随所に見受けられ、生産過程における活動に焦点を当てて、価値の消費と創造を捉えようと試みているといえる。それはABCの計算構造が、製品は活動を消費し、活動は資源を消費する、という奇異な理念に基づいて設計されてことから明らかであろう。

すなわち、活動がどのような資源を利用しているかに着目して、資源の消費を活動に跡付け、製品がどのような活動によって組成されているかに着目して、活動原価を製品に集計する、という2段階の集計を行なうのである。その際、配賦の因果関係を表わす数値である原価作用因は集計の段階によって資源作用因と活動作用因の2つを使い分けるといって一応の決着をみている²³⁾。

3. 価値論としての活動基準原価計算

前述のようにABCは、価値連鎖を援用して、生産過程における価値の消費を測定しようとする原価計算方法であるといえる。すなわち、活動を媒介として生産過程における価値移転を把握しようとするのであり、価値論として原価計算を展開する試みであるといえる。しかしながら、価値連鎖から発想を得たABCによって、生産過程の価値の流れが捕捉できるのであるうか。

資源の消費は、個別資本の価値増殖過程において行なわれる。従って、原価計算方法は、この個別資本の価値の一定の消費部分を原価として捉え、生産物である商品の一定の単位について計算することを内容とするのである。故に、個別資本の価値の消費によって発生する原価は、商品の価値、剰余価値と関係を有するものとなる。ここで、問題となるのは、個別資本の価値増殖過程において発生し、原価として捉えられる価値の消費とは、本来如何なるものであるかということである。

前述のように、生産過程から産出された新たな商品の価値は、不変資本 c と可変資本と剰余価値 m の合計であるから、 $W' = c + v + m$ と表わすことができる。

ここで剰余価値 m は、生産過程で創出され、販売過程で実現するものであるが、その存在は観念的なものであって、個別資本の現象面では認識することが難しい。従って、剰余価値 m は認識外とされ、不変資本 c と可変資本 v の合計 $c + v$ だけが原価として意識にのぼるわけである²⁴⁾。これまで伝統的な原価計算では、剰余価値 m を計算の対象としてこなかったが、ABC

23) Norm Raffish and Peter B. B. Turney, ed., "Glossary of Activity-Based Management", *Journal of Cost Management*, Vol. 5, No. 3, fall 1991, pp. 53-63.

24) 中西前掲書、26頁。また以下の文献では、原価計算が剰余価値を認識外とすること（原価 価値）について、その方法論を「価値論として行詰った原価計算論」として糾弾されている。敷田禮二編著

も変わりはない。むしろ ABC は、販売（流過程）において実現する総収益から価値を計算する、という価値連鎖を援用していることから情況はより深刻である。ABC では剰余価値 m の認識問題すら存在しないのである。

VI. むすびにかえて

この小論では、まず ABC において提案された資源消費モデルを検討し、次に資源の消費に遡り、さらに個別資本説を説明原理として伝統的な原価計算と ABC に適用することを試みた。資本運動の一般的定式に照らして勘定連絡図を見た場合、価値移転の仮定は理解しやすくなる。価値移転の仮定とは、消費された価値は、そこに生み出されたものに移転して、新たに価値を形成するという仮定であり²⁵⁾、この仮定により原価の数値は同量連続性が確保される。故に労働力や生産手段を消費して仕掛品 (Erzeugnisse) を作れば、労働力や生産手段の中に入っていた価値が仕掛品に移転し、仕掛品をさらに加工して商品 (製品) を完成させれば、仕掛品の中に入っていた価値が商品 (製品) に移転すると仮定されるのである。

前述のように資源消費モデルとしての ABC は、価値連鎖を援用して、生産過程における価値の消費を追跡しようとするものである。すなわち、活動による資源の消費を媒介として生産過程における価値移転を把握しようとするのであり、価値論としての原価計算方法の系譜にあるといえる。

資源の消費という問題にまで遡った目的は、原価計算方法は、単に計算技術的なものではなく、改めて資本家的な統制機能を持つという性質を再確認することにあった。原価計算方法がこのような性質を持つものであるとするならば、原価の数値は蔽われ、歪められたものになる。原価は、そのようなものとしてこれまで論じられてきたのであり、その点を深く受けとめなければならないように思うのである。

参考文献

- 浅田孝幸代表編集 『戦略的プランニング・コントロール：21世紀の管理会計への課題と兆戦』
中央経済社，1999年。
- 青柳文司 『会計物語と時間：パラダイム再生』多賀出版，1998年。
- 馬場克三 『経営経済学（改訂増補版）』税務経理協会，1982年。

²⁵⁾ 『新しい原価計算論』中央経済社，1988年，7 16頁。

25) William A. Paton and Ananias C. Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards (American Accounting Association Monograph No. 3), American Accounting Association, 1940, p. 13. ペイトン = リトルトン，中島省吾訳 『会社会計基準序説（改訳版）』森山書店，1958年，21 22頁。

- 廣本敏郎『米国管理会計論発達史』森山書店，1993年。
- 河田信『プロダクト管理会計：生産システムと会計の新しい枠組み』中央経済社，1996年。
- 木村和三郎『科学としての会計学（下）』有斐閣，1982年。
- 小林哲夫『現代原価計算論：戦略的コスト・マネジメントへのアプローチ』中央経済社，1993年。
- 三戸公『個別資本論序説：経営学批判』森山書店，1959年。
- 宮上一男『原価会計』国元書房，1971年。
- 中村萬次・早川豊共著『工業会計の構造』ミネルヴァ書房，1983年。
- 中西寅雄編著『近代原価計算』同文館，1958年。
- 中根敏晴「活動基準原価計算の成立根拠と基本思考」『名城商学』第42巻第1号，1992年6月。
- 西村明『会計の統制機能と管理会計』同文館，2000年
- 大谷禎之介『図解社会経済学：資本主義とはどのような社会システムか』桜井書店，2001年。
- 櫻井通晴『間接費の管理：ABC/ABMによる効果性重視の経営 新版』中央経済社，1998年。
- 敷田禮二『管理会計批判：戦後日米資本主義史と蓄積手段』日本評論社，1969年。
- 志村正「ABCの意思決定における役割と資源消費モデル」『情報研究（文教大学）』第16号，1995年，99-111頁。
- 吉田康久『ABCによる原価管理研究』中央経済社，2002年。