

Title	活動基準原価計算(ABC)の検討
Sub Title	Examination of Activity-Based Costing
Author	小林, 啓孝(Kobayashi, Yoshitaka)
Publisher	
Publication year	1992
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.35, No.4 (1992. 10) ,p.60- 77
JaLC DOI	
Abstract	米国,英国等におけるABC(Activity-Based Costing : 活動基準原価計算)についての議論は多様であるが,これらの議論は,(1)原価計算対象への原価の集計を問題にしていく方向と(2)原価の発生要因を?み業務の改善を図っていく方向とに分別して理解するのがよい。第1の方向の検討結果からは,(1)ABC提唱者のより正確な製品原価の主張には,回収計算の視点が抜け落ちていること,(2)ABCの提唱者には戦略的視点が欠けていること,(3)日米企業の間には,基本的考えに相違がみられ,それがABCに対する態度の違いとなって表れてきていること,等が指摘できる。また,第2の方向の検討結果からは,日本企業にとっては,有効に機能している諸システムがあるだけにABC導入によるコスト・ベネフィット関係でネットのベネフィットが得られるのかが問題であることを指摘できる。
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19921025-04056200

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

活動基準原価計算（ABC）の検討

小林 啓 孝

<要 約>

米国、英国等におけるABC（Activity-Based Costing：活動基準原価計算）についての議論は多様であるが、これらの議論は、①原価計算対象への原価の集計を問題にしていく方向と②原価の発生要因を掘り業務の改善を図っていく方向とに分別して理解するのがよい。第1の方向の検討結果からは、①ABC提唱者のより正確な製品原価の主張には、回収計算の視点が抜け落ちていること、②ABCの提唱者には戦略的視点が欠けていること、③日米企業の間には、基本的考えに相違がみられ、それがABCに対する態度の違いとなって表れてきていること、等が指摘できる。また、第2の方向の検討結果からは、日本企業にとっては、有効に機能している諸システムがあるだけにABC導入によるコスト・ベネフィット関係でネットのベネフィットが得られるのかが問題であることを指摘できる。

<キーワード>

ABC, 活動基準原価計算, コスト・ドライバー, 製品原価, 改善活動, 間接費, 価格決定, プロダクト・ミックス, 戦略的意思決定

1. はじめに

文献を通じて推測するところによれば、米国や英国におけるABC（Activity-Based Costing：活動基準原価計算）ないしABM（Activity-Based Management：活動基準マネジメント）に対する関心は、学界、実務界を通じてきわめて高いように思われる。

米国でABCが提唱され始めた当初は、従来の原価計算は製品原価を歪めているとの認識に基づき、ABCによれば、製造間接費の配賦の改善を通じ、より正確な製品原価を計算できるとする論調が強かったように思われる。

しかしながら、その後、活動基準（Activity-Based）概念の適用領域は広がりを見せ、ABCは工程改善等の継続的改善活動に有用であるとの主張があらわれている。また、ABCをそのサブ・システムとして持つABM（活動基準マネジメント）も提唱されている。このような活動基準概念の拡張がABCないしABMに対する関心を継続的に高いものとしてきていていると考えられる。

一方、我国においては、学界での関心を別にすると、実務家の間での関心はそれほど高くはないように思われる。ここで指摘したようなABCに対する関心の違いは何処から生じてきたのであろうか。本稿では、ABCに検討を加えるとともにこの点を探ることにより、日本企業にとってABCの持つ意味を考えていくこととする。¹⁾

私が接触した範囲では、ABCに対する日本の実務家の反応は大きく二つに分別できるように思われる。一つは、「何でそんなことをするのか」という反応であり、いま一つは、「何で今ごろそんなことをするのか」という反応である。

前者の反応は、所詮配賦には恣意性がつきまとうのであるから、そんなところに関心を向けるよりも、もっと重要なこと（市場の求める収益性の高い製品の開発、企業のグローバル化に対応した管理会計システムの開発等）に関心を向けた方が生産的であるとの考えによるものと思われる。

後者の反応は、当社では遥か以前からきめの細かい配賦を行ってきた。今ごろになって間接費のより細かい配賦が問題になるなんて理解し難いという考えによるものと思われる。

大阪府立大学の山本浩二氏、東北大学の小倉昇氏とともに私は、製造間接費の配賦にいくつかの配賦基準を採用している日本企業4社を訪問調査したが、いずれの企業もいつ頃から行うようになったのかははっきり指摘できないほど古くからそのようなきめの細かい配賦を行っていた。うち1社は、直接原価計算が日本で話題になった頃、固定費の管理が問題として浮かび上がり、現行のシステムの基本が構築されたという。これらきめの細かい配賦を行っている4社に共通しているのは、取扱う製品の種類が多いということである。

今回訪問した企業以外にもきめの細かい配賦を行っている企業が存在していることを私は聞きおよんでいる。つまり、日本においては、自社の置かれている固有の状況に対する対応として、製造間接費のきめの細かい配賦を行っていた企業が存在していたわけである。これが先に述べた日本企業の代表的反応の一つ、「何で今ごろそんなこと（間接費のきめの細かい配賦）をするのか」ないし「何で今ごろそんなことが問題となるのか」という反応に結びつくものと思われる。

2. ABCの発展史

ABCについての検討を始める前にABCの現在までの歩みを概観してみることにしよう。

1)本論文と同趣旨の発表を私は既に日本原価計算研究会第18回大会（亜細亜大学）の統一論題（ABCの意義と現代的役割）の報告者として行っている。また、当該報告を文章化した論文を同学会の機関誌『原価計算研究』に掲載の予定である。しかしながら、それらの発表の機会においては、時間的、紙幅的制約のため十分に議論の尽くせなかった論点があるので、本稿を発表することとした。なお、コスト・ドライバーについては、「ABCにおけるコスト・ドライバーの概念の検討」（『会計』、142巻2号、1992年、pp.45-57）で検討を行っているが、コスト・ドライバーについての議論を除くと本稿の議論が分かりづらいので、本稿でもコスト・ドライバーについての議論を載せている。

[Troxel, Weber・1990]によると、現在までのABCの発展は3段階に分かれるという。

第1段階は、散発的にいくつかの間接費の配賦基準を用いるコスト・システムが現れた段階で、活動基準 (activity-based) という用語はまだ用いられておらず、それらのシステムは伝統的な原価計算システムのより複雑化され、洗練された形態であると考えられていたという。このようなシステムは米国では、あまり見られず、ヨーロッパでより広く見られたという。

彼らによれば、少なくとも1960年代後半には、米国でこのようなシステムが存在していたようである。

第2段階は、ほぼ1980年から1985年にわたる期間であり、活動基準 (activity-based) アプローチの特性が認定され、伝統的な原価計算との差異が認識された段階であるという。しかしながら、この段階では活動基準 (activity-based) システムの体系化は行われておらず、それぞれのシステムはアドホックに構築されたという。

第3段階は、ABCの目的および当該システム構築へのアプローチがはっきりと認定された現在の段階である。彼らによれば、第2段階から第3段階への移行に伴う視点の大きな変化は、ABCが戦略的な洞察を与え、したがってまた、意思決定の用具としてこれを用いるべきであるという認識に現れているという。

彼らによれば、第2段階から第3段階への進展を導いたのは、R. CooperとR. S. Kaplanであるという。また、彼らはG. Fosterや、CAM—Iによるコスト・マネジメント・システムのプロジェクトもABCに対する世の認識を高めた貢献者としてあげている。

[Troxel, Weber・1990]のいう第3段階においても、ABCの発展ないし変化は進行中であると考えるのが妥当であろう。たとえば、ABCの代表的な提唱者であるR. Cooperは、A. M. Kingとのインタビューの中で、ABCから得られるベネフィットは初期の頃は製品や顧客の構成の管理に関連するものであったが、ここ数年は工程改善に関連したものが多くなっていると述べた上で、ABCは設計改善にも役立つようになってきているとしている ([King・1991] pp. 22-23)。

なお、ABCの発展という観点から言うとするれば、先に触れた日本企業の事例から、日本においては [Troxel, Weber・1990] の指摘する第1段階に位置する企業が存在していたということになる。

3. ABC興隆の背景

ABCないしその先駆的形態は実務の中で個々の企業がそれぞれ直面する固有の問題に対処していく過程で生まれて来たものと思われるが、これが米国等において脚光を浴び、広い範囲にわたって多大な関心を集めたのは、[Troxel, Weber・1990]のいうABC発展の第3段階に入ってから

ことである。

この時期にABCが多大な関心を集めた背景としては幾つかの要因が考えられる。これらの要因の多くは既に周知のことと思われるが、ここでは主要と思われる要因に限り改めて確認しておくこととしたい。

ABCの提唱ならびにそれに呼応してABCが関心を集めた背景として、第一に、需要の多様化、情報化、オートメーション化の進展等に見られるように企業環境が変化し、間接費管理の重要性が増大するとともに従来の間接費の配賦方法が適切性を失ってきたということがあげられよう。

第二に、世界的規模での企業間競争が進展し、米国における製造業の競争力低下が強く意識され、競争力増強の方策が模索されていたということがあげられよう。

第三に、専門分化主義とでも言うべき文化的背景のもとで、競争力増強の方策をめぐる異領域間の主導権争いにおいて、会計サイドの強力な武器としてABCが注目されたということが考えられよう。

R. S. Kaplanは、彼自身の研究姿勢の転換点ともなり、また、それ以降の管理会計の研究動向にも多大な影響を与えるきっかけともなった論文 [Kaplan・1983] の中で、米国企業の製造活動の大幅な改善は可能であるとともに必要であるとしたうえで、米国の管理者や学界は米国の企業環境に最も適合した技術の開発に積極的な役割を果たせるし、また、そのことにより米国企業が製造技術およびその管理において世界的規模でのリーダーシップを回復することが可能になる、と述べた後、管理会計に触れ、企業の原価ないし管理会計システムは管理者の計画および統制活動に関する意思決定に対し有用な情報を提供する任務を負っているのであるから、企業の製造活動の改善という挑戦目標は管理会計にふさわしい、としている (p. 688)。このように、米国企業の競争力の回復を目指すにあたり、会計サイドがリーダーシップをとっていこうとする姿勢は、その後に見られたABCに関する文献の多くに共通する姿勢である。

私の率直な印象では、ABCに関する議論はきわめて分かりにくい。これには次のような事情があるものと思われる。周知のように、ABCに関する議論への参加者はきわめて多い。また、その主張も議論への参加動機や上に述べた背景のどの部分を重くみるかによって異なっている。しかも、研究過程での研究者の相互作用もあり、同一の論者であっても主張が変化してきている。これらのことがあいまってABCに関する議論を分かりにくくしているものと思われるのである。

4. ABCの基本モデルとコスト・ドライバー

[Turney・1989]によれば、ABCの基本となる考えは、活動 (activity) が (経営) 資源 (resources) を消費し、製品が活動を消費するという想定だという。このような想定に基づき、ABCで

は、原価が活動に跡付けられ、ついで、製品に跡付けられていくという2段階の手順を踏んで原価が集計されていく。ただし、最近では、ABCの適用目的の拡大を反映して、原価集計の第2段階で原価計算対象 (cost objects) に原価が集計されるとする見解が現れている ([Raffish, Turney· 1991]), [Brimson· 1991], [Thurney· 1992])。原価計算対象という概念は製品を含んだより広い概念である。

上記の原価集計過程を原価集計の幹の部分のみに限ってやや詳しくみれば、次のようになる。活動 (activity) は資源を用いて (消費して) 行われるが、資源の消費を反映するように資源消費の原価が活動に集計される。ある活動に集計された原価の集合はコスト・プール (cost pool) ないし活動コスト・プール (activity cost pool) と呼ばれる (単に活動コスト (activity cost) と呼ばれることもある)。ついで、それぞれのコスト・プールに集計された原価がなんらかの基準を用いて製品ないし原価計算対象 (cost objects) に配賦され、原価が最終的に製品ないし原価計算対象に集計されることになる。

(経営) 資源→コスト・プール→原価計算対象と原価が集計されていくわけであるが、この過程で用いられる用語ならびに用語法には統一が見られない。

このような事情があるので、CAM-Iでは、ABM (Activity-Based Management) についての用語集を作成したとして、[Raffish, Turney· 1991] は、第1段階で用いられる資源を活動に割り当てるメカニズムを資源ドライバー (resource driver) と呼び、第2段階で用いられる活動コストを原価計算対象に割り当てるメカニズムを活動ドライバー (activity driver) と呼ぶことにしたとしている。その一方で、コスト・ドライバーを活動における仕事 (work in activity) の量したがってまた原価に影響を及ぼす原因となる事象を意味するものとしてのみ用いることとしたとしている (p.53)。

[Raffish, Turney· 1991] では、①原価計算対象への原価の集計と②原価発生との因果関係を一応切り放し、前者①の視点に立った見方を原価割当視点 (cost assignment view) と呼び、後者②の視点に立った見方をプロセス視点 (process view) と呼んでいる。コスト・ドライバーという用語は後者②の視点に立った場合に用いられる用語であり、原価を集計する際に用いられる割り当てないし配賦基準にはコスト・ドライバーという語は用いずに、別の用語、資源ドライバー、活動ドライバーを当てているのである。

なお、付言すれば、ABCの代表的な提唱者であるR. Cooperは、ABCで用いられる配賦基準のことをコスト・ドライバーであるとしている ([Cooper· 1988a] p.46) が、より正確に言うと、第2段階 (コスト・プール→原価計算対象の原価集計過程) で用いられる配賦基準に限定してこの語を用いているようである ([Cooper· 1987] in [Cooper, Kaplan· 1991b] p.152, [Cooper· 1989b] p.40)。彼は、第2段階での原価の製品への配賦にあたり配賦基準という用語を用いなくて、コスト・ドライバーという語を用いる理由として、配賦基準という語は原価がそこにあり、それを製品にスプレッドするという語感を持つものに対して、コスト・ドライバーという語は製品が原価の消費を強いる (to drive) と

いう語感を持つからだとしている。（[Cooper・1987] in [Cooper, Kaplan・1991b] p.152）。彼は、製品による資源の消費量を反映するような尺度がコスト・ドライバーとして選ばれるべきと考えているようである。（[Cooper・1987] in [Cooper, Kaplan・1991b] p.152, [Cooper・1989a] p.45）。なお、後に彼は Kaplan との共同論文 [Cooper, Kaplan・1991a] で第 2 段階の配賦基準を活動のドライバー（the drivers of activities）と呼んでいる（p.131）。

5：コスト・ドライバー概念の検討

伝統的な原価計算においても、製造間接費の配賦基準にはその発生額と因果関係のある基準が選ばれるのが望ましいとの考えがあった。たとえば、補助部門費を配賦するにあたっては、補助部門の提供するサービスの消費量を反映する基準の選ばれることが望ましいとされている。

しかしながら、サービス提供元とサービス受け入れ先、サービス提供元の原価発生額の三者の関係は単純ではない。あるサービスは当該サービスの受け入れ先の需要があるから提供される。この限りでは、サービス受け入れ先の需要がサービス提供の原因となっている。一方で、サービスが提供されるから原価が発生する。この限りでは、サービスの提供が原価発生の原因となっている。これらをまとめてみれば、サービスに対する需要→サービス提供→原価発生といった因果連鎖が成立しているのである。

この因果連鎖に関しては、幾つか注意しておくべき点があると思われる。

その第一は、因果連鎖の連結に関し、ルーズな関係（loose-coupling）が存在しているということである。たとえば、あるサービスに対する需要があれば、そのサービスを提供するための物的、人的手当が必要であるが、どの程度のサービス提供能力のあるキャパシティを用意するかはサービスの需要予測によるところが大きく、予測に不確かさもあれば、ある予測値に対しどう反応するかも一定ではなく、需要と用意されるキャパシティの間にリジットな関係は存在しない。また、キャパシティ・コストが発生するためにサービスの提供量と原価の発生額とは比例的な関係ではなくなる。キャパシティ・コストを別にすると、サービスを提供すれば、おおむねそれに応じた原価が発生することになるわけであるが、サービスの提供は効率的に行われる場合もあれば、そうでない場合もあり、効率性の程度に応じて原価発生額は異なってくる。

第二に、サービスの需要先がはっきりしないか、きわめてぼんやりした因果関係しか認められない場合がある。たとえば、製品原価性はないが、全社的な経営戦略を立案する総合企画部の提供するサービスなどはその例であろう。

第三に、因果連鎖は、先に示したように直線的で単純ではなく、複合的でネットワークを構成している。先に示した例に則して言えば、原価の発生額はキャパシティの大きさ、キャパシティ用意

の費用、提供サービスの効率性の程度、組織設計、外注依存度(=アウトソーシング(outsourcing)の程度)等多くの要素に依存するのである。

ところで、このような因果連鎖の全部あるいは一部を念頭に置き、資源消費量を反映した配賦基準を選択すべきという立場に立ったとしても、そのような配賦基準が容易に決定されるとは限らない。周知のように、配賦基準の選択には測定の容易性、経済性等の考慮事項が関与しているからである。

ここで、米国においてABCが関心を集めた背景を振り返ってみよう。

私は、その背景として、①企業環境の変化により間接費管理の重要性が増大するとともに従来の間接費の配賦方法が適切性を失ってきたこと、②米国における製造業の競争力低下が強く意識され、競争力増強の方策が摸索されていたこと、③専門分化主義の影響、をあげておいた。

このうち、①であげた間接費管理の重要性が増大し、管理方法の改善が求められていることは、だからと言ってそれがそのまますぐ間接費の配賦方法の変更に結びつけられる必然性はない。米国の立場に立った場合、米国企業の競争力向上のためには、業務活動の改善、執行活動の効率性の向上が望まれよう。私には、間接費管理の改善も業務活動の改善、執行活動の効率性の向上という文脈上で考えていくことができるように思われる。

上記のような立場に立った場合、業務の改善を図り、執行の効率性を向上させて原価を低減させるためには、業務をその源から見直すこと、原価をその発生源から見直すこと、ある活動のインプットとアウトプットの比率の向上を図ること、業務と業務のつながりを再検討することなどが望ましい行動方向ということになる。これは、原価をその発生原因から検討し直すということにつながる。

既に指摘したように、製造活動やその支援活動をめぐる因果連鎖は、直線的で単純ではなく、複合的でネットワークを構成している。したがって、局所的あるいは見かけ上の原価の低減を図るのみではなく、企業あるいは工場全体としての原価の低減を図るためには、それら複合的で相互依存性のあるネットワークとしての因果連鎖を考慮に入れていかねばならない。

Cooperらは、伝統的な原価計算は製品原価を歪めるとし、間接費の配賦方法を改善し、正確な製品原価を計算すべきだと主張している(Cooper・1988a), [Cooper, Kaplan・1988ab]等)。製品原価を計算するためには、製造間接費を製品に配賦する限りは配賦基準を選択しなければならない。たとえ因果関係を反映するように多くの配賦基準を用いることにしたとしても、先にも述べたように、測定の容易性、経済性等を考慮すれば、その数には自ずと限りがあるし、全ての因果関係を反映することもできない。

上記のように考えてくると、間接費の配賦方法を改善し、正確な製品原価を計算しようと試みることと業務の改善を図り、執行の効率性を向上させて原価を低減させることとは、別の次元の問題

とすることができよう。このような考えに立った場合、[Raffish, Turney・1991] や [Turney・1992] 等に示されている原価の発生原因を探り、原価の低減を図れるように業務の改善を図っていく方向と原価計算対象への原価の集計とを分別して考えていくという方向は意味のある方向と評価できよう。したがって、原価発生原因を原価計算対象への原価の集計のための配賦基準から分けて考え、それぞれに別の用語を当てていくとする方向は、その限りでは評価できる方向と言えよう。しかしながら、既にニュアンスの異なる幾つかのイメージを持っているコスト・ドライバーという語を原価発生要因（原因）に限定して使い続ける必然性があるかどうか、従来伝統的に用いられてきた配賦基準という語をあえて用いないで、資源ドライバーや活動ドライバーという語を用いる必然性があるのかは別の問題である。私自身としては、配賦基準という語をそのまま用いて差し支えないと思うし、原価の発生要因（原因）は素直に原価の発生要因（原因）と表現した方が直截で分かりやすいと思う。

ここで述べてきたように、原価計算対象への原価の集計を問題にしていく方向と原価の発生要因（原因）を掘り業務の改善を図っていく方向とは別なものとして考えることができる。また、そう考えた方が議論がすっきりして分かりやすくなると思われる。したがって、ABCを検討していくにあたって、これら二方向に分けて検討していくのがよいと考えられる。

6. ABCによる製品原価の計算

殆ど全ての製品関連の意思決定は長期的なものである（[Cooper, Kaplan・1987] p.224, [Cooper, Kaplan・1988a] p.27）とするCooperらは、ABCによる製品のより正確な全部原価情報を得ることによって戦略的なオプションを考えることができるようになるとしている（[Cooper, Kaplan・1988b] p.102-103）。それらの戦略的意思決定とは、製品価格の決定、プロダクト・ミックス、顧客ミックスに係わる決定、製品の設計変更に係わる決定等である。ABCによる製品のより正確な全部原価情報を得ることは、製品の収益性をより正確に把握することにつながり、上記の意思決定に有用であると考えるわけである。

Cooperらのこのような主張の後ろには、当初はこれを支える3つの考えがあったものと思われる。

1つは、間接費の製品原価に占める割合が増大した現在の企業環境下では、製品に関する意思決定を行う際の情報として直接原価計算の提供する情報は妥当性を持っておらず全部原価情報（full-cost information）が必要であるということである。これは、①製品に関する意思決定は長期的な影響を持ち、長期的な期間を視野に入れるべきこと、②変動費はそれぞれの製品が固定的な経営資源に対して有する需要の違いを反映していないこと、による（[Cooper, Kaplan・1987] p.214-215）。

その2は、従来の伝統的な全部原価計算は、量基準の配賦基準 (volume-related allocation bases) のみを採用しているために歪んだ製品原価を計算してしまうということである。

その3は、次のような考えである。製品原価は、長期的な期間を視野に入れ、それぞれの製品が固定的な経営資源に対して有する需要の違いを反映したものでなければならないが、製品が固定的な経営資源に対して有する需要を調べるということは、間接費が何故生じるのかということにつながる。間接費を生じさせるコスト・ドライバー (原因の意味で使っていると思われる) は取引 (transaction) であり、間接費は、取引関連の配賦基準 (transaction-related allocation base) によって配賦されるべきである ([Johnson, Kaplan・1987] pp.234-239, [Cooper, Kaplan・1987] pp.218-222)。

このような考えと目的意識に基づきABCを提唱し始めた頃は、Cooperらは、間接費を製品に配賦して製品の単位原価を計算することを意図してたようである ([Cooper, Kaplan・1987] [Cooper, Kaplan・1988b])。しかしながら、この点については、彼らはすぐ後で示すように後に主張を変えることになる。なお、取引関連の配賦基準ということも後には言わなくなる。

ABCにおいて原価計算対象、例えば製品へ集計される原価の範囲は広い。

[Cooper, Kaplan・1988] では、余剰キャパシティ (excess capacity) のコストおよび新製品 (系列) に対する研究開発費を除いた全ての原価が製品に集計されるとしている (pp.101-102)。ABCでは、このようにある製品に係わって発生する殆ど全ての原価を集計することによって、その製品の収益性を見ようと考えているのである [Cooper, Kaplan・1991a]。

なお、[Cooper, Kaplan・1991b] では、製造間接費の配賦基準として実際の生産能力 (practical capacity) を採用することを勧めている。実際の生産能力の採用を勧める理由は、①予算操業度を採用した場合に陥る危険性のあるデス・スパイラル (death spiral: 高配賦率→値上げ→売上減→予算操業度減→高配賦率→…といった循環) に陥ることを避けられること、②実際の生産能力は生産性および継続的改善活動の製品原価に対する影響を評価する安定的な基準となること、③余剰 (ないし遊休) キャパシティ・コストを期間費用として処理できること、④余剰キャパシティの費用を明示することによってなんらかの行動をとるように管理者の注意を喚起すること、である (pp.167-168)。

Cooperらは工場で発生する費用には、階層性があるとして次の4つの活動を識別すべきだとしている。それらは、①ユニット・レベルの活動 (Unit-level activities)、②バッチ・レベルの活動 (Batch-level activities)、③製品支援活動 (Product-sustaining activities)、④施設維持活動 (Facility-sustaining activities) の4つである。

①のユニット・レベルの活動に係わる費用の例としては、直接労務費 (direct labor)、材料費 (materials)、機械関連費 (machine costs)、エネルギー費 (energy) があげられている。②のバッチ・レベルの活動に係わる費用の例としては、セットアップ費 (setups)、材料移動費 (material movements)、購入注文費 (purchase orders)、検査費 (inspection) があげられている。③の製品支援活

動に係わる費用の例としては、工程設計（process engineering）、製品仕様（product specifications）、設計変更通知（engineering change notices）、製品高度化（product enhancement）にともなう費用があげられている。④の施設維持活動に係わる費用の例としては、プラント管理費（plant management）、建物・土地関連費（building and grounds）、光熱費（heating and lighting）があげられている。①から③までの活動（＝ユニット・レベル、バッチ・レベルおよび製品支援の諸活動）に集計された費用は製品原価を構成するが、④の施設維持活動に集計された費用は製品に配賦されるべきでなく、当該費用の発生した期間の施設のオペレーティング費用として処理するのが望ましいとしている。なお、先に述べた余剰（ないし遊休）キャパシティ・コストは、④の施設維持活動に集計すべきだとしている（[Cooper, Kaplan・1991b] pp.270-272）。

先に指摘したようにCooperらは、ABCを提唱し始めた頃は、製造間接費を製品に配賦し、製品の単位原価を計算することを意図したようである（[Cooper, Kaplan・1987], [Cooper, Kaplan・1988b]）が、後には、ここで示したように、費用を製品単位に配賦することは、管理者が誤解し易いシグナルを送ることになるとして、全ての製造間接費を製品に配賦し、単位原価を計算することに批判的になっている [Cooper, Kaplan・1991a] p.132）。

主張変更後の彼らは次のように述べている。バッチとか製品支援活動（product-sustaining activities）レベルの原価が製造された単位数で割られると、単位数量の変化とともに、原価が変動するものだとの誤った印象を与えるが、現実にはバッチとか製品支援活動（Product-sustaining activities）によって消費される経営資源はユニット・レベルでは変化しないし、コントロールもできない。バッチ・レベルで消費される経営資源はバッチ数が増加すればそれにとまって増えるが、バッチ内のユニット数が増えてもバッチ・レベルで消費される経営資源は増加しないのである。

彼らによれば、製品の単位原価は①のユニット・レベルの活動に集計された費用でのみ計算されるべきである。製品に集計された原価を生産量で割ることによって単位原価を計算することもできる。（[Cooper, Kaplan・1991a] p.132）が、前述のようにそれは望ましくないとされている。

発生費用の階層性は、例えばブランドとの間でも考えることができる。シリアル製品にいくつかのブランド品があるとした場合、それらのブランド品に対して共通に発生すると考えられる費用、例えば一般的な研究開発費、（個々のブランド品ではなく）シリアル製品といった製品系列に係わる広告費は個々のブランド品に配賦されるべきでなく、全てのブランド品の個々の収益性を計算した後にこれら製品系列に係わる費用が差し引かれ、シリアル製品の収益性が計算されることになる（[Cooper, Kaplan・1991a] p.132）。

私見によれば、ここに見られるのは、貢献利益法的な損益計算である。また、製品の単位原価をユニット・レベルだけで計算し、段階的差引計算をする方法は当初主張していた全部原価（full-cost

information) を提供していることになるのか疑問であるし、この情報を製品価格の決定にどう利用できるのかも不明である。

7. ABCによる製品原価の計算とその利用目的の検討

ABCによる製品原価の計算とその利用目的を検討するにあたっては、次の諸点の検討がなされなければならないと思われる。

それらは、①ABCの提唱者の主張するように伝統的な全部原価計算によると製品原価は歪んで計算される傾向を持つのか、②ABCによるとその歪みは是正されるのか、そして、③彼らの言うより正確な製品原価を知ることによって戦略的な意思決定に役立てることができるのか、④ABC導入によるベネフィットはABC導入のコストを上回るのか、の諸点である。

ABCの基本となる考えは、製品が活動を消費し、活動が(経営)資源を消費するという想定である。そして、このような想定に基づいて、製品原価は製品の製造と因果関係のある資源の消費量を反映したものであるべきであると考えられる。

因果関係についての議論はすでに行っているのだから、これを別にすれば、資源の消費量についての吟味が必要と思われる。何故ならば、資源に関して置かれる仮定の如何によって計算される製品原価が異なってくるからである。

資源は、取得ないしはその使用権等の確保→使用ないし消費(→処分)というライフサイクルを持つ。一般に資源の取得等にあたってその対価が支払われる。資源は潜在的サービス提供能力(service potential)を持つが、この評価が困難であることが多い。機械設備を例にとると、メンテナンスの如何によってその物理的耐用年数は異なってくるし、経済的耐用年数を予測することも難しい。潜在的サービス提供能力をきちんと掴めなければ、その潜在的サービス提供能力のうちのどの位を消費したのかを掴むこともできない。

会計的には、資源消費量を適切に金銭評価することが重要となるが、例えば、機械の運転時間は掴めてもそれがその機械の潜在的な能力のどの位にあたるのかを把握できなければ、上で述べた論理に基づいた適切な金銭評価はできないことになる。

資源については、このほかに取得目的等に適合した形で資源を使用したかという効果性(effectiveness)と効率的に使用したかという効率性(efficiency)が問題となる。資源の有効利用の程度によって製品原価を変えるべきという考えも成り立つ。なお、資源の有効利用を判定する際の視点としては、技術的視点、収益面からの視点、投下資金の回収の視点等いくつかの視点が考えられる。

具体的に製品原価を計算するためには、資源の潜在的な能力に関して仮定を置かなければならない。この仮定の置き方によって製品原価は変わってくるが、正確な原価計算といった観点からどの

仮定が正当であるかを証明することは困難である。また、資源の有効利用の程度を製品原価に反映させようという場合には、有効利用の基準が設定されねばならず、基準の如何によっても製品原価は変わってくる。

特定製品についてABCによる製品原価と伝統的原価計算による製品原価を比較してみた場合には、資源に関する仮定の如何によって、それらは近づく場合もあれば、離れる場合もある。この意味では、製品原価の歪みの問題は、原価計算のあり方について同一の前提に立ち、資源について同一の仮定をとった場合の相対的な問題なのである。しかしながら、数種の製品の原価を比べてみた場合には、ABCによる製品原価と伝統的原価計算による製品原価とでは、システムティックな差異がみられる可能性がある。

ABCの提唱者の提示する計算例は、彼らの主張の正当性を際立たせるための誇張された計算例のように思われる。彼らの提示する計算例とは異なって、一般に大量生産品の直接作業時間は小量生産品に比べて相対的に少ないと思われるし、逆に小量生産品の直接作業時間は大量生産に比べて相対的に多いと思われる。だとするならば、彼の言うように伝統的原価計算による製品原価に歪みがあったとしても、歪みの程度は彼らの言うほど大きくないのではないかと考えられる。

製品原価の歪みに関するABC提唱者の主張を認めたとしても、製品原価に関しては次の点に留意しなければならないと思われる。それは、製品原価の計算の視点には投下資源の消費量の反映という視点のほかに、投下資金の回収という視点もあるということである。通常はこれらの視点は、前者にウェイトがかけられた形で無意識のうちに併用されているのではないかとと思われる。

投下資金の回収という点からのみ言えば、資金はどの製品の販売によって回収されてもよく、金のなる木である製品の販売によって得た利益を将来の花形製品に育つ見込みのある製品に注ぎ込むというPPM (Product Portfolio Management) 的対応も可能になる。そもそも戦略的意思決定とは、オープンシステムである組織の基本的あり方、行動を示す経営戦略に係わる意思決定であり、その決定は組織の持続的成長ないし存続という観点からなされるべきであって、決定を行う際に考慮に入れるべき要因も多い。

多角化された企業にあっては、異種製品間の相互補助があって持続的成長が可能になるといえる場合もあるし、また、総合力が発揮されるといえる場合もある。

プロダクト・ミックスの決定は、戦略的意思決定なのであるからその決定にあたっては、技術的動向、製品のライフサイクルのステージ、製品の将来性、競争企業の動向、対顧客イメージ、投下資金の製品ライフサイクル期間を通じた回収予想等が考慮されるべきである。

ABCによる製品原価の計算がより正確な製品原価を提供するものであったとしても、戦略的意思決定にはその情報だけでは不十分であるし、ABCによる製品原価だけに基づいた決定をすれば長期的にみた場合、戦略的に大きな過ちを犯す恐れもある。この点については、ABCの提唱者達

も気付いてきたらしく、最近ではABCから得られる情報を単純に工場を閉鎖したり、顧客や製品をドロップするために使用すべきでないとして述べている ([Cooper, Kaplan・1991a] p.135)。

私の訪問したある日本企業では、中期経営計画の設定にあたりPPM的発想を用いていた。その会社以外にもPPM的発想を用いている日本企業は存在しているようである。また、新規事業の立ち上がりにあたっては、新規事業の会社内部での負担を軽くしたり、別扱いにするというのは日本企業によくみられる行動パターンである。そこにみられる基本的考えは、個々の製品による製品毎の収益性の確保ないし投下資金の回収ではなく、全体としての収益性の確保ないし投下資金の回収という発想である。

[櫻井・1991]によれば日本の経営者が求めているのは、正確な配賦よりも配賦をできるだけ少なくし、原価管理に役立つ原価情報であるという。また、日本では製品系列に原価を直課しようとする企業が増えつつあるという (pp.111-115)。これらの行動パターンは、配賦には所詮恣意性がつきまとうものだという考えの表れであり、恣意性をできるだけ排除して製品系列毎の収益性を見るときにも企業全体としての収益性を考えていこうとする思考の表れであると解釈することができよう。

なお、既に指摘したように、日本企業の中には、できるだけ発生費用の直課をしながら、直課できない費用については状況に適合した配賦基準を選んできめの細かい配賦を行っていかうとしている企業もある。

ところで、Cooperらの示した原価に階層性を考え、損益計算に段階的差引計算をするという考えは、製品系列に原価を直課するという考えと通じるところがあり、その基にある考えは別にして、形式的な面からは両者は収斂しつつあるようにも思われる。

製品価格の決定という点に関しては、日本企業が市場志向的であるのは広く知られているところである。[櫻井・1991]によれば、日本において価格決定に果たす原価計算の役割は低いとされている (p.110)。もっとも、大量生産品の価格決定が市場志向的であるのは [Cooper, Kaplan・1987] も認めている (p.211)。

日本企業がABCを採用したとしても、ABCの提唱者の主張しているようにABCの提供する情報が使用されるとは思われない。日本企業のプロダクト・ミックスや顧客ミックス、価格設定には、市場動向、対顧客関係、対競争企業等の多くの要素が考慮に入れられると思われるからである。資源消費量を反映した製品原価を計算している企業はある。しかし、それらの企業にあっても、製品原価情報だけを意思決定の際の重要な情報としているわけではない。

ABCの提唱者の主張を通じて浮かび上がってくるのは、原価情報は各種の意思決定に重大な影響を与えるという考えである。

以上をまとめれば、次のようになる。

- ①ABCの提唱者のより正確な製品原価の主張には、回収計算の視点が抜け落ちている。
- ②ABCによる製品原価情報は戦略的意思決定に有用であると主張されているが、ABCの提唱者には戦略的視点が欠けている。
- ③最近のCooperらの主張によれば製品の単位原価は製造費用のうちの一部でしか計算されないため、製品原価と価格決定との関係が不分明となっている。
- ④日米企業の間には、基本的考えに相違がみられるようであり、それがABCに対する態度の違いとなって表れてきているものと思われる。
- ⑤企業をより良く経営、管理していくためには、基本的思考、価値観を含め、目的に照らして様々なシステムがバランスよく設置、運用されていることが望まれる。あるシステムだけ取り出して議論しても、それだけでそのシステムがよいか否かは判断できない。

8. ABC情報の改善活動への役立ち

ABCから得られる情報を企業のマネジメントに役立たせようという立場の人々がいる。例えば、[Turney・1992b]は、事業（business）を改善するためにABCを用いることをactivity-based management（ABM:活動基準マネジメント）と呼んでいる。そして、ABMは事業戦略を競争的圧力に対応するように適応させ、事業活動（business operation）を改善するように導くとしている。彼は、既に述べたように、ABCは原価割当視点（cost assignment view）とプロセス視点（process view）の2つから構成されるとする。原価割当視点から得られる情報は、価格設定や、内外作（product sourcing）の決定、製品設計（product design）の決定、改善努力の優先順位の決定等に用いられるとしている。後者の視点（=プロセス視点）は活動の実行（activity performance）に係わる情報を提供し、その情報は何が仕事（work）を引き起こし（Turneyらの用語法では、仕事を引き起こすものをコスト・ドライバーと呼ぶ）、仕事がどの程度よく行われたかを示すのであり、継続的な改善を導くことになるとしている（p.20）。

[Ostrenga・1990]も原価の低減に関し同様なことを述べている。[Ostrenga・1990]によれば、原価は単に発生するのではなく、引き起こされるのだということを理解するのが大事である。彼は、長く続く原価の低減が実現するためには、経営資源を消費する活動を引き起こすものを減少させる行動が取られねばならないと述べ、活動が総合的原価管理（Total Cost Management）の焦点である、としている（p.42）。また、[Johnson・1988]は、収益性を確保する途は、活動を管理することだとしている。

論文につけられたタイトル、論文中で使われている言い回し、論文の内容から推測すると、彼らの問題意識は製造上の優越性（manufacturing excellence）を達成するところにあるようである。彼ら

のうちの何人かは、そのためにはまず、基本的な考え方(=パラダイム)を変更しなければならないと説いている。

[Johnson・1990]は、管理者にとって新しいパラダイムを受け入れることの困難性を指摘した上で、古いパラダイムは、収益性は所与の制約の中での最適化(費用の最小化ないし利益の最大化)や規模の利益を得るための大量生産から得られるとしているが、新しいパラダイムでは、収益性は無駄を除き、高品質な製品・サービスを提供し、信頼性を得、柔軟性を確保するといった継続的な改善から得られると述べている(p.88)。

また、[Hall, Johnson, Turney・1991]は、新しいパラダイムとして次の4つをあげている(p.3)。

- 1 サービスと業務の改善を目標として採用すること。顧客の満足が最高の目標である。
- 2 品質は疑似宗教である。
- 3 スループット・タイム, 顧客に対する応答時間, 製品開発期間等々の全ての活動のリード・タイムを短縮すべきである。
- 4 組織のどの部署の人間も組織内をも含めた顧客の満足に貢献する責任を持つべきである。

[Turney・1992b]は、原価低減に関し、原価を低減させる最善の方法は、活動の執行される方法を変更し(まず、活動を管理し)、ついで、改善によって自由となった経営資源を再配置することであると述べている。彼はさらに活動を管理することにより原価を低減するための5つのガイドラインを示している。それらは、①活動を行うに必要な時間および努力を減少させる。これは工程や製品の改善によって可能になる。②顧客にとって価値の無い活動や組織を運営していくうえで必要不可欠でない活動といった不必要な活動を取り除く。③製品や工程の設計にあたり低コストですむ活動を選択する。④可能な限り活動を共有する。⑤自由となった経営資源が再配置されない限りは原価が低減したことにならないのだから、使用されなくなった経営資源を再配置する、の5つである(pp.24-25)。

ここで取り上げた論者達によって述べられていることが日本企業にとってどれ程の意味があるのかを考えてみたい。彼らの主張に関連し、次のことが指摘できる。

まず第1に、彼らが述べている意味での新しいパラダイムへの変換は日本企業では必要ではない。彼らの言う新しいパラダイムは、日本企業の多くが持っているパラダイムに他ならないからである。日本企業に求められているのはむしろそれらの日本企業にとって古いパラダイムから(日本企業にとって)新しいパラダイムへの変換である。

第2に、継続的改善活動や彼らが主張しているような原価の低減活動は日本企業がTQC, VE(VA), TPMを通じて実行してきたものである。長い歴史の中でそれらの活動を推進する上で有効な多くの道具が使用されてきている。

第3に、彼らの多くが認められているように改善活動そのものには必ずしも会計情報を必要とし

ないものもあるが、彼らがABCによる会計情報にこだわるのは、①ABCによる会計情報に現場の人間と管理者をつなぐコミュニケーションの用具としての役割期待があること、②会計主導の伝統があること、によるものと思われるが、現場との距離が近い日本企業の場合は、ABCにコミュニケーションの用具としての役割を期待しなくてもよいし、日本の場合は源流志向や本質志向との関係もあり、原価発生源泉そのものへの働きかけの方が重視されて会計主導型でなく、それであつてうまく機能してきている。

9. 結 論

ABCによる製品原価に関する検討と改善活動に関する検討結果を合わせて考えれば、日本企業のABCに対する関心が低いのは当然と言えよう。また、米国などでABCに対する関心が高いのは、その国の事情を反映したものであると言えよう。

ある目的を達成する手段の組合せは、全体として有効に効いてくるものであり、部分的にある手段が優れていても、他の代替的な手段の組合せでその手段を用いた以上の効果を上げることもできる。

ABCは伝統的原価計算システムに比べ有用な情報を提供する可能性があるかもしれない。しかし、これが単独で有効に機能できるというわけではなく、有効に機能するためには他のシステムと併用される必要があり、人々の基本的な考え方を始めとして他のシステムと整合していなければならない。

日本企業にとっては、有効に機能している諸システムがあるだけにABC導入によるコスト・ベネフィット関係でネットのベネフィットが得られるのかが問題である。ABCの提唱者が指摘している間接費の増大は日米ともに抱える問題である。これに対処するに従来の方法の延長線でいいのかどうかは検討すべき課題であり、今後研究を進める必要があると思われる。

(文 献)

- (1) Beaujon, G. J. and V. R. Singhal, "Understanding the Activity Costs in an Activity-Based Costing", *Journal of Cost Management* (Spring 1990) pp.51-72
- (2) Brimson, J. A., *Activity Accounting — An Activity-Based Costing Approach*, (Wiley 1991)
- (3) Bruns, W. J. Jr. and R. S. Kaplan ed., *Accounting & Management*, (Harvard Business School Press 1987)
- (4) Cooper, R., "The Two-Stage Procedure in Cost Accounting: Part One", *Journal of Cost Management* (Summer 1987) pp.43-51, also in Cooper, R. and R. S. Kaplan. *The Design of Cost Management Systems*, (Prentice Hall 1991b) pp.147-156
- (5) Cooper, R., "The Rise of Activity-Based Costing — Part One: What is an Activity-Based Cost

- System?, *Journal of Cost Management* (Summer 1988a) pp.45-54
- (6) Cooper, R., "The Rise of Activity-Based Costing — Part Two: When Do I Need an Activity-Based Cost System?", *Journal of Cost Management* (Fall 1988b) pp.41-48
 - (7) Cooper, R., "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* (winter 1989a) pp.34-46
 - (8) Cooper, R., "The Rise of Activity-Based Costing — Part Four: What Do an Activity-Based Cost System Look Like?", *Journal of Cost Management* (Spring 1989b) pp.38-48
 - (9) Cooper, R. and R. S. Kaplan, "How Cost Accounting Systematically Distorts Product Costs", in Bruns, W. Jr. and R. S. Kaplan ed., *Accounting & Management*, (Harvard Business School Press 1987) pp.204-228
 - (10) Cooper, R. and R. S. Kaplan, "How Cost Accounting Systematically Distorts Product Costs", *Management Accounting* (April 1988a) pp.20-27
 - (11) Cooper, R. and R. S. Kaplan, "Measure Costs Right: Make the Right Decisions", *Harvard Business Review* (September-October 1988b) pp.96-103
 - (12) Cooper, R. and R. S. Kaplan, "Profit Priorities from Activity-Based Costing", *Harvard Business Review* (May-June 1991a) pp.130-135
 - (13) Cooper, R. and R. S. Kaplan, *The Design of Cost Management Systems*, (Prentice Hall 1991b)
 - (14) Ferrara, W. L., "The New Cost Management Accounting More Questions Than Answers", *Management Accounting* (October 1990) pp.48-52.
 - (15) Hall, R. W., H. T. Johnson, P. B. B. Turney, *Mesuring Up: Charting Pathways to Manufacturing Excellence*, (Business One Irwin 1991)
 - (16) Hirsch, M. L. and M. C. Nibbelin, "Incremental, Separable, Sunk, and Common Costs in Activity-Based Costing", *Journal of Cost Management* (Spring 1992) pp.39-47
 - (17) Johnson, H. T., "Activity-Based Information: A Blueprint for World-Class Management Accounting", *Management Accounting* (June 1988) pp.23-30
 - (18) Johnson, H. T., "Performance Measurement for Competitive Excellence", in Kaplan, R. S. ed., *Mesures for Manufacturing Excellence*, (Harvard Business School Press 1990), pp.63-89
 - (19) Johoson, H. T., "Activity-Based Management: Past, Present, Futuer", *The Engineering Economist* (Spring 1991) pp.219-238
 - (20) Johnson, H. T. and R. S. Kaplan, *Relevance Lost — The Rise and Fall of Management Accounting*, (Harvard Bussiness School Press 1987)
 - (21) Kaplan, R. S., "Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research" *The Accounting Review* (October 1983) pp.686-705
 - (22) Kaplan, R. S., "One Cost System Isn't Enough", *Harvard Bussiness Review* (January-February 1988) pp.61-66
 - (23) Kaplan, R. S. ed., *Mesures for Manufacturing Excellence*, (Harvard Bussiness School Press 1990)
 - (24) King, A. M., "The Current Status of Activity-Based Costing: An interview with Robin Cooper and Robert S. Kaplan", *Management Accounting* (September 1991) pp.22-26
 - (25) Miller, J. A., "Designing and Implementing a New Cost Management System", *Journal of Cost Management* (Winter 1992) pp.41-53
 - (26) Miller, J. G. and T. E. Vollmann, "The Hidden Factory", *Harvard Business Rebiew* (September-October 1985) pp.142-150
 - (27) Ostrenga, M. R., "Activities: The focol point of Total Cost Management", *Management Accounting* (February 1990) pp.42-49

- (28) Raffish N. and P. B. B. Turney ed., "Glossary of Activity-Based Management", *Journal of Cost Management* (Fall 1991) pp.53-63
- (29) Shank, J. K. and V. Govindarajan, "Transaction-Based Costing for the Complex Product Line: A Field Study", *Journal of Cost Management* (Summer 1988) pp.31-38
- (30) Turney, P. B. B., "Using Activity-Based Costing to Achieve Manufacturing Excellence", *Journal of Cost Management* (Summer 1989) pp.23-31
- (31) Turney, P. B. B., "How Activity-Based Costing Helps Reduce Cost", *Journal of Cost Management* (Winter 1991) pp.29-35
- (32) Turney, P. B. B., "What an Activity-Based Cost Model Looks Like", *Journal of Cost Management* (Winter 1992a) pp.54-60
- (33) Turney, P. B. B., "Activity-Based Management", *Management Accounting* (January 1992b) pp.20-25
- (34) Troxel, R. B. and M. G. Weber, Jr., "The Evolution of Activity-Based Costing", *Journal of Cost Management* (Spring 1990) pp.14-22
- (35) 伊藤 博, 伊藤嘉博, 「競争優位の原価計算(1), (2)」, 『会計』, (1989年 5月) pp.1-11, (1989年 6月) pp.1-14
- (36) 伊藤 博 「アクティビティ基準原価計算の可能性」, 『会計』, (1991年 6月) pp.1-15
- (37) 櫻井通晴 『企業環境の変化と管理会計』, 同文館, 1991