

活動基準原価計算の 原価管理への利用について

梅 田 守 彦

1. はじめに
2. ABCによる原価管理に対する日米の反応
3. ABMと標準原価管理ならびに予算管理
4. おわりに

1. はじめに

生産形態の急激な変化に対応することができないままに、現行の原価計算はその有用性を喪失しつつあるのではないだろうかとの問題意識は広く共有されるようになってきた。現行の原価計算の問題点としてはさまざまなのが指摘されているが、そのなかでもとくに、製造間接費をきわめて粗雑にしか扱っていない点に批判が集まっているということができよう。現在の生産条件のもとでは、機械の稼働にともなう製造間接費や生産支援のための製造間接費の比重が急激に増大しているにもかかわらず、現行の原価計算によってではこれらの原価を適切に分析することができないので、企業的意思決定はしばしば誤ったものとなりがちであるというのである。そこで、有用性を回復するための一つの試みとして提案されたものが活動基準原価計算(Activity-Based Costing: ABC)である。もともとABCは、〈原価は活動によってひきおこされる〉〈すべての原価は長期的には変動費である〉との考えのもとに、製造間接費を合理的に配賦するための方法として提示されたもの

であった。

ABCでは、製品を生産するために要した活動を第一次の原価集計対象としてとらえ、活動の消費量におうじて原価を配分し、活動の連鎖にそって原価が集計されていくような計算システムの構築をめざしている。ABCが、部門を原価集計対象としていたこれまでの原価計算を反省したうえで、活動ごとに原価を集計すべきことを再確認させた意義は少なくない。しかし、活動基準原価計算とはいうものの、活動についての考え方が十分に整理されていないのは重大な欠点である。また、革新的かつ基本的な概念であったはずの長期変動費についても、製品原価を計算するうえでオペレーショナルなものとはなっていない。このように、ABCの内容はうまく整理されておらず、製品原価を正確に算定するという当初の目的はうまく達成できてはいない¹⁾。したがって、現在のところのABCは、製品原価計算理論としては不十分なものであると判断するのが適切であるように思われる²⁾。

革新的な原価計算としてABCを支持した論者たちが、原価理論の不十分さを認識したためであろうか、それとも製品原価そのものを合理的に算定するということにはそれほど重要性はないと判断したためであろうか、ABCは製品原価計算理論としてはさほどの発展を示してはいない。けれども、活動の連鎖にそって原価を集計していくABCを導入すれば、活動の相互関係を分析するための有用な情報を得ることができ、計数による経営管理を効果的に遂行することができるというわけで、ABCは新たな方向へと展開されていくこととなった。つまりABCは、活動を原価集計対象とした、原価をとおしての総合的な計数管理の技法として位置づけられるようになった。このような経過をたどって現れたものがABM (Activity-Based Management) である³⁾。

ABMは、国際競争力の衰えたアメリカ企業を活性化するための管理技法として大きな期待を寄せられているようであるが、具体的にどのようにして経営管理に有用な情報を提供することができるのかについての考察が十分に

なされているとはいいがたい。もちろん、多くの関心を集めるようになってからさほどの期間が経過していないので、ABCやABMの意味する内容に不明確な点が数多く残っているのは仕方のないところではある。理論の生成段階では、個別具体的な事象を取り上げて検討していくよりもむしろ、それが内包する基本的な論理を精緻化するための努力を払うほうが建設的なのであろう。しかし現在のところは、ABCは経営管理のさまざまな局面に適用可能であるとあまりにも漠然と主張されるだけなので、全体を貫く基本的な考え方をつかまえるすべがないように感じられる⁴⁾。そのようなわけで、ABCの利用が考えられている領域を個々に取り上げて、その役割について検討してみることも必要であろう。そこで本稿では、原価管理に対する役立ちに限定して、ABCの機能について考察することにしたい。

2. ABCによる原価管理に対する日米の反応

ABCは、原価管理に対してどのように機能すると考えられているのだろうか。例えばTerney教授は、原価削減の方法として次の4点をあげ、ABCはこれらに対して有益な情報を提供することができるとしている⁵⁾。

- 活動の低減 (activity reduction)

活動を遂行するのに必要な時間や努力を削減する。

- 活動の除去 (activity elimination)

活動そのものを完全に取り除く。

- 活動の選択 (activity selection)

一連の代替案のなかから低い原価のものを選ぶ。

- 活動の共有 (activity sharing)

規模の経済性を得るために、他の製品と活動を共有できるように変化させる。

管理者と作業者とのあいだの情報のやりとりが比較的少ないとされるアメ

リカにおいては当然なのであろうが、教授は、作業は管理者の側から分析するとの前提のもとで、どのような活動が行なわれ、誰がその活動を遂行し、どのような資源が必要であるかといったような「活動の分析は、インタビュー・質問表・観察・作業記録の点検によってなされる」としている。そこでの基本的な考え方は、問題点を指摘するのは現場の作業者ではなく、原価情報をとおして分析するスタッフの仕事であるというものである。このように ABM は、管理者による計数管理の技法にほかならない。

それに対して日本では、概して ABC (ならびに ABM) に対する関心はそれほど高くはないようである⁶⁾。その理由としては、ABC の利用が可能であると考えられている分野ごとにさまざまなものがあるだろうが、とくに原価管理に関しては QC 等の存在が大きいとされている。つまりもともと会計は、さまざまな活動を貨幣表示して集計したうえで総合的に判断するためのものであり、分析的に細かくみていくのは本来の性格にはそぐわないからである。実物管理が期待できるようなところでは、会計数値をとおしての計数管理よりも、現場を熟知しているひとびとによる直接的な管理のほうがより効果的であるに違いない。

いうまでもなく日本の QC は決して計数による管理ではない。そして少なくともたてまえとしては、高いモチベーションを有する従業員の自発的な集団活動であるとされている。もちろん、「日本の優良企業といわれているところは実によく似ている。まず、例外なく仕事量に比べ少な目の人員配置にして、残業しなければこなせないようにしてある。社員を超過労働に駆り立てる仕組みは様々だが、これをうまくやっているところが優良企業と呼ばれる。二倍働かせて一・五倍の給料で抑えれば儲って当たり前⁷⁾という企業論理のなかで、「きちんとした手順に従ってペースを守って仕事をこなすだけでは、成功的な従業員として十全ではないのである⁸⁾」といわれるような、全人格をまきこんだ会社への奉仕を前提としているには違いないにしても、このようなところでは、スタッフによる計数管理はそれほど必要ではない、

というところに議論が落ち着くのは当然というべきなのであろうか。

3. ABM と標準原価管理ならびに予算管理

それでは、日本においては、現場の改善活動がうまく機能しているので、ABCの情報は原価管理に対してはほとんど必要ではないということになるのであろうか。それとも、アメリカとは違った形でのABC情報の利用の仕方が考えられるのであろうか⁹⁾。これらを判断するためには、すでに利用されている原価管理の手法と関連させながら考察してみることが必要であろう。これまで原価管理といえば、標準原価によるものと予算によるものとが補完的な役割を果たすものとして説明されてきた。そこでまず、標準原価による原価管理と予算による原価管理の現在の状況をみておくことにする¹⁰⁾。

伝統的な説明によれば、標準原価による原価管理は、(1) 作業者の能率を管理することが目的であり、(2) ある特定の生産条件のもとで能率的な作業を行なった場合にのみ達成できるような水準で、(3) 各作業ごとに詳細な形で設定された標準をもとにして管理が行なわれるものとされてきた。一方、予算による原価管理は、(1) 企業の利益管理の見地から行なわれるものであり、(2) 現行の管理能力下で達成できるであろう水準で、(3) 部門ごとに、予定生産量に対して限度額を設定するものであるとされてきた。しかし、(a) 機械化の進展した生産条件のもとでは、作業者個々の能率よりも、設備をいかに円滑に稼働させるかということのほうが原価の発生額に及ぼす影響は大きいので、作業者の能率そのものを管理することの重要性は減少した、(b) 製品のライフサイクルの短縮化、多品種少量生産の進展によって、かつてのように十分な時間と費用をかけて科学的・工学的な方法を適用して合理的な標準を設定することが困難になってきた、(c) 現在の作業能率水準を維持するだけでは激化する競争に対応できないので、目標利益を確保するためには、現行の作業条件を前提として設定された標準の達成にとどまらず、さら

なる原価削減を追求するための枠組みを設けることが必要とされている、などといった理由によって、標準原価による原価管理はその意義ならびに実施可能領域が減少したため、予算による管理がより重視されるようになってきたということが指摘されている。このような状況を前提としたうえで、ABC情報の意義について考えてみたい。

ABCによる原価管理では、活動そのものの分析と、活動の連鎖の分析ということが強調されているのであるが、ここでの活動というのがどの程度の大きさのものを指すのかはよくわからない。現行の原価計算に対してABCの側から加えられた批判から判断すれば、伝統的な区分である「部門」をもう少し細分化した「作業群」というものを想定しているように思える。そうであるとすれば、責任上の区分である部門とは異なり、活動は必ずしも責任の所在と関連づけられていないかもしれないので、管理上の問題が生じることもなろう。しかし、ここではとりあえず、ABCにおいて考えられている活動を責任と結びつけた、「活動部門」とでもいったような単位を想定しておくことにしたい。

そのように考えるとしても、次に問題となるのは、ABCでいうところの「活動の連鎖」とは、「活動部門」内の一連の作業の流れのことを指すのか、あるいは「活動部門」そのものの連鎖を意味しているのか、さらにはその両方を含んでいるのかが明確ではないという点である。活動部門の連鎖を問題とするのであれば、それを分析していく責任は活動部門の管理者には直接には存在せず、総合的な観点から判断を下すべき立場にある、より上位の管理者による全社の観点からの計数的管理という色合いが強くなってくることになる。それに対して、活動部門内の諸作業に焦点を当てた原価管理を行なうというのであれば、原価管理責任は現場の管理者が負うことになるが、その責任のあり方としては2とおりのものが考えられる。(1) 現場の責任者は与えられた作業を指示通りに達成できるように管理するだけでよい(従来説明されてきたところの標準原価による原価管理型のもの)。(2) 利益計画の観点から要

求される目標原価額を達成するために、必要とあれば現場の責任において作業方法等を改善することまでもが含まれる（予算による原価管理型のもの）。

活動部門そのものの連鎖を問題にする場合、および活動部門内の標準原価管理型の場合には、上位の管理者による計数管理の性格が強くなるので、そのための指針を提供するものとしてABCは機能することになる。一方、主として活動部門内の予算原価管理型が強調されているところでは、QC等が存在するためにABCによる原価管理の関心がうすいとされるのであろう。とすれば、日本でのABC情報の利用可能性を判断するためには、活動部門内での予算型の原価管理が実施されている状況を想定して検討を加えることが必要であると思われる。

さまざまな主張から判断すれば、ABCは、現在の作業条件を前提としたうえででの活動の原価を測定するものとして考えられているようである。いいかえれば、活動を最小管理単位とした標準原価計算としてABCは理解されているということができよう¹¹⁾。つまり、なにを最小の管理単位に採るかは別にして、少なくともABCによる原価管理においては、作業個々の能率管理を直接の目的としているのではなさそうである。高度の機械化・自動化にともない、一連の生産プロセスを総合的に管理していくのでなければ原価管理を効果的に行なうことはできないとして、(a)のような批判が予算の側から標準原価による原価管理に対して加えられた。しかし、原価を管理するにも、また予算を編成するにも、現在の作業能率水準を前提とした原価発生額の見積りは不可欠なはずである。したがって、活動をより細分化して作業個々に対しての詳細な標準を設定することの意義は減少したにしても、「活動部門」の原価を正確に算定することの必要性までもが低下したとは思えない。

ここで標準原価による原価管理を、ABCの考え方を準用して活動を管理単位としてとらえなおすとしても、標準原価による原価管理を予算による原価管理と対置させていくためには、なお(b)と(c)の批判に対して多少ふれてお

く必要があろう。いうまでもなく、この(b)と(c)の批判には密接な関連がある。多品種少量生産に加え、たび重なる製品仕様の変更などのため、標準を適切に設定することができなくなったことが標準原価による原価管理の意義を減少させることになったというが、それでは管理に必要な程度の精度をもった標準も設定できないようなところにおいて、どうして合理的な予算が作成できるのだろうか。そしてそのようなところで、なぜ予算による原価管理だけが有効であるということができるのであろうかという疑問が生じる。小林健吾教授は、「(標準が)生産過程の一部改善等による見積換算によって修正されることが続くとき、それが管理の基準として有用であるためには、技術的能率とは別の面からの性格づけ、あるいはスラックを含みながらゆるやかなレベルになっていくことへの歯止め、といったものが不可欠となる。この役割をはたしているのが、利益目標から出発する総合的な利益管理の視点であり、したがって予算を通してであることを、筆者もいくつかの企業で観察している」¹²⁾という報告例を示しているが、標準の改訂が続くとしても、次第にそれが管理目的には不適切なゆるやかなものとなっていくとは限らないはずである。換算という方法によって改訂された非常に厳しい標準を、現場に過度の負担を負わせることによってなんとか達成しているということもあるに違いない。

このように考えると(b)の批判は、標準原価計算の有効性そのものを否定したものというよりも、(c)とあいまって利益圧力からの主張をとおすために必要以上に強調されたものにすぎないといえるようである。このような主張は、標準が本来備えている、利益獲得要求に対する歯止めとしての機能を弱体化させ、現場に対する過度の負担を正当化しかねないものである。とはいえ以上のことは、今後も引き続き現場での改善活動の効果に期待することができるという前提に立った考え方である。しかし、現場の改善活動が相当に進んだ結果、原価削減の余地が次第に減少してきたり、きわめて高度な設備の導入によって、生産プロセスの改善は現場では手に負えないような事態に

なってくれば、これまでとは違った方向が求められることになるだろう。

これまで予算の側から一方的に押されがちであった標準による原価管理が、その基本単位を「活動」にとり、ある程度その原価を合理的に見積ることができれば、利益獲得要求に対する歯止めとしての機能を回復するきっかけとなるかもしれない。そのような機能を付与するためには、ABCは、現在の作業条件を前提とした活動の測定という基本線を貫くことが必要である。そうすればABCによる原価管理は、目標利益を達成するための具体的な改善策を示すことなく目標原価低減率を予算に織り込んで現場にだけ責任を押し付けるようなやり方に替わって、主として作業の計数的な分析をおおして改善箇所を明確化させる責任を負わせることによって、スタッフ側にも原価低減のための役割を分担させるための枠組みとして考えられるかもしれない。

4. おわりに

ABCについてのアメリカの文献では、JITやQCなどによって発展してきた日本の製造業を例に挙げながら、国際的な競争力を回復するためにはあらたな管理技法が必要であるとの記述が多くみられる。そしてそのための技法として、ABCを発展させたABMに期待がよせられ、適用可能な領域の模索をめぐってさまざまな主張がなされている。なるほどABCならびにABMにはさまざまな可能性が秘められているかもしれない。しかし今のところは、その内容が十分に吟味されていないために曖昧なものとなっている。小林哲夫教授は、「概念が包括的になればなるほど、焦点がぼやけてしまう危険がないとはいえず、「概念が包括的なものとなるにしたがって、皮肉なことであるが、『なぜABCなのか』という素朴な疑問が浮かび上がってくる」¹³⁾としている。

一方、ABCならびにABMに対する関心の高いアメリカでも、ABCに

懐疑的な見解がみられるようになってきた。例えば Johnson 教授は、「活動基準による分析は、作業者が問題について学習していくような環境を生みださないし、遅れ、過剰、変動をひきおこす制約条件を確認し取り除く行為を引きおこさない。……活動の情報は、実際に作業を行なっている者によってではなく、中央のスタッフや外部のコンサルタントによって集計されモニターされる」にすぎないとしたうえで、「あなたが必要と考えるならば ABC をおやりなさい。けれども、ABC が世界的な競争力をもたらす手助けとなる、といった考えにだまされないように」¹⁴⁾と警告している。教授は、ABC の情報の意義を否定してはいないが、なによりも重要なのは、トップダウンの管理方式を弱め、ボトムアップの経営に移行することであるとしている。

本稿では、日本における ABC の利用可能性を、原価管理に限定して考察してみた。現在のところは、現場の自主性を尊重するというたてまえのもと、現場での改善活動をとおしての原価削減のほうがより大きな効果が期待できるということで、ABC は軽視されているようである。しかし本社のスタッフが、具体的な改善箇所を指摘しないままに、ただたんに目標低減率を織り込んで予算を作成するというやり方は、現場に過度の負担をかける危険性をつねに有している¹⁵⁾。もちろん、企業の維持・発展という究極の目的のもと、最終的には利益獲得圧力が優位に立つには違いないとしても、利益獲得圧力に対する歯止めとしての機能を付与され、原価低減の責任を現場の作業者とスタッフが負担しあうようなものとして位置づけられたとき、日本において ABC による原価管理の意義が生じてくることになるのであろうか。活動の原価を正確に測定したうえで調和のとれた予算を編成するためには、スタッフが現場に向向いて実状を観察したり、あるいは逆に現場の技術者や作業者を予算編成に参加させる必要が生じる。ABC は、スタッフと現場との交流を促し、現場の意見をより反映させるための責任をスタッフを負わせるものとして機能する、というのが望ましい姿であるように感じられる。

〔注〕

- 1) Cooper, Kaplan 両教授は、活動を〈製品レベルの活動 (unit-level activities)〉〈バッチレベルの活動 (batch-level activities)〉〈生産支援の活動 (product-sustaining activities)〉〈設備維持の活動 (facility-sustaining activities)〉の四つの階層に分類している。そうしたうえで ABC においては、製品・バッチ・生産支援の原価だけを製品に配分し、設備レベルの原価（ここでは、工場管理費・土地建物・光熱費が例として挙げられている）は製品に配分すべきではないとしている (Robin Cooper and R. S. Kaplan, "Profit Priorities from Activity-Based Costing", *Harvard Business Review*, May-June 1991, pp. 130-135.)。また、両教授は、資源の利用 (resource usage) と資源の支出 (resource spending) とを区別することを提案している。例えば、1 カ月あたり 5000 個の検査能力のある人を 2 万 5000 ドルで雇用した場合に、その人が 4000 個の検査を行なったとすれば、支出が 2 万 5000 ドルなのに対し、利用は 2 万ドルであるというわけである (Alfred M. King, "The Current Status of Activity-Based Costing: An Interview with Robin Cooper and Robert S. Kaplan", *Management Accounting*, September 1991, p. 23.)。しかし、一部の原価を製品に配賦しないとして、また支出原価と消費原価とを区別するとして、では実際にどのような製品原価計算をすればよいのか、そしてそれは現行の原価計算と比較して実質的にどのような相違があるのかについては明確ではない。なお、「活動」「長期変動費」両概念の検討については、拙稿「活動基準原価計算をめぐる若干の考察」『三田商学研究』第 36 巻第 3 号、1993 年 6 月、77—85 頁を参照されたい。
- 2) Terney 教授は、ABC には次の二つの側面があるとしている。(1) 価格設定、プロダクトミックスの決定などに役立つために、原価配分の観点からとらえるもの (cost assignment view)。(2) 業績評価や活動の相互関係を分析するための情報を入手するために、コスト・ドライバーに注目しながら生産プロセスを分析するという観点からとらえるもの (process view)。(Peter B. B. Terney, "What an Activity-Based Cost Model Looks Like", *Journal of Cost Management*, Winter 1992, pp. 54-60.) この二つの考え方が、補完的なものであるのか、あるいは基本的に相容れない性質のものであるのかについては検討が必要であろう。なお、最近の関心は主として(2)のほうに置かれているようであり、この観点からのアプローチが ABM とよばれる。
- 3) ここでは、以下のような ABM の定義を示しておくことにする。「顧客が受け取る価値を高め、その価値を提供することによって得られる利益を増加させる手段として、活動の管理に焦点を当てる考え方のこと。これには、原価作用因の分析、活動の分析、業績評価が含まれる。ABM は、その主要な情報源として ABC に依っ

ている。」(Norm Raffish and Peter B. B. Terney (ed.), “Glossary of Activity-Based Management”, *Journal of Cost Management*, Fall 1991, pp. 57-58.) なお、ABC から ABM への展開過程については、Richard B. Troxel and Milan G. Weber Jr., “The Evolution of Activity-Based Costing”, *Journal of Cost Management*, Spring 1990, pp. 14-22 を参照されたい。

- 4) 例えば、Brimson 氏は、以下の七つのステップからなる「アクティビティ会計」のモデルを提示している。(1) アクティビティ分析、(2) ライフサイクル分析、(3) アクティビティ・コストの確定、(4) 業績評価尺度の明確化、(5) 業務プロセスの原価の算定、(6) 報告目的についての原価の跡づけ、(7) 製品原価の算定。そのなかの第 6 ステップの「報告目的」として、原材料、技術、注文、管理、組織、職能、顧客、といったようなものを例として挙げている。さらに、アクティビティ会計は、テクノロジー＝コスト（工場、設備、情報システムに関する原価）の測定、原価企画、企業戦略の策定などにも利用できるとする (James A. Brimson, *Activity Accounting, An Activity-Based Costing Approach*, John Willy and Sons, Inc., 1991, pp. 58-65.)。また Brimson 氏のモデルと同様に、経営管理のさまざまな局面を列挙しているだけで、具体的に ABM がどのように機能するかについての考察はなされていない論文も多くみられる。
- 5) Peter B. B. Terney, “How Activity-Based Costing Helps Reduce Cost”, *Journal of Cost Management*, Winter 1991, p. 31.
- 6) 例えば、小林啓孝「ABC と日本企業」『原価計算研究』第 17 巻、1992 年 11 月、14-24 頁、櫻井通晴 = ロビン・クーパー「革新的製造間接費管理の実態」『企業会計』第 43 巻第 3 号、1990 年 3 月、49-58 頁を参照されたい。
- 7) なお、この言葉は野村証券の某課長のものであるとのことである。ABM では、主として製造業について考察されているが、ここで引合いに出しても、本質的には問題はないであろう (日経ビジネス (編)『良い会社』日本経済新聞社、1989 年、29 頁)。
- 8) 熊沢誠『日本的経営の明暗』筑摩書房、1989 年、55 頁。
- 9) 田中隆雄教授は、「日本においては、原価の低減は原価情報のみによらず、カンバン方式、TQC、改善活動など、主として製造現場の活動によって実行されており……現行の日本の方式のほうが、日本の環境により適合している。しかし、環境が異なれば、適合するシステムもまた異なるわけで、日本の環境だけを前提にして、日本の原価管理が ABC よりも優れていると断定するのは、乱暴な議論である」としている (田中隆雄「アクティビティ会計の理論構造とその有用性」『会計』第 143 巻第 6 号、1993 年 6 月、14 頁)。
- 10) 拙稿「標準原価による原価管理と予算による原価管理」『岐阜経済大学論集』第

23 巻第 4 号, 1990 年 3 月, 33—50 頁を参照されたい。

- 11) Bonsack 氏は、標準原価計算は適切に利用された場合には強力な管理の手段となり、ABC はより正確な標準設定に役立つというわけで、両者は補完的であるとしたのちに、両者を組み合わせた活動基準標準原価計算なるものに言及している。しかし、氏のいうところの標準原価とは、実績と比較するための基準すべてを意味しており、それには予算や目標原価なども含まれているので、ここでの議論とは直接的な関連を有しない。ところで氏は、建設業会計では、プロジェクト全体をサブプロジェクトに分割し、さらに活動ごとに区分するのが一般的であるとして、そのような名称は用いられていなかったにしても、活動基準原価会計は建設業ではすでに以前から利用されているとしている (Robert A. Bonsack, "Does Activity-Based Costing Replace Standard Costing?", *Journal of Cost Management*, Winter 1991, p. 47.)。
- 12) 小林健吾「FA は予算管理と標準原価計算にいかに影響するか」『企業会計』第 37 巻第 2 号, 1985 年 2 月, 22 頁。
- 13) 小林哲夫『現代原価計算論』中央経済社, 1993 年, 93, 96 頁。
- 14) H. Thomas Johnson, "Relevance Regained, From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment", *The Free Press*, 1992, pp. 139, 154.
- 15) 利益目標を達成するために、予算編成担当者が具体的な改善策を示すことなしに目標原価低減率を呈示し、その達成に向けての努力を強制するやり方のことを、設計以前の段階に対しては「原価企画」、製造段階に対しては「改善活動」と呼んでいる、といったような理解は誤りであろうか。