

ABC/ABMからABBへの展開に関する一考察

生成期の関係フレームワークを中心に

山田 義照

はじめに

本稿の目的は、活動基準予算(Activity-Based Budgeting; 以下, ABB)がその生成・発展の過程において活動基準原価計算(Activity-Based Costing; 以下, ABC)や活動基準管理(Activity-Based Management; 以下, ABM)と、どのような関係をもってきたかについて明らかにすることである。とりわけ、ABBの生成期における関係フレームワークを考察の対象とする。ここでいう関係フレームワークとは、ABC, ABM, ABBの位置づけである。三者の関係を整理できれば、現在議論されているABBが抱えている課題を克服する糸口を見出すことができると考えるからである。そこでの課題とはABBによるABC/ABMとの統合である。

ABCはJohnson=Kaplanの共著[1987]による管理会計の適合性の喪失という問題提起を契機として、管理会計の適合性の回復を意図して誕生した技法であった。当初のABCは間接費の配賦を精緻化することによって製品原価を正確に算定し、これを以って製品に関する戦略策定の一助とするための原価計算技法であった。製品原価計算としてのABCは、ハーバード・ビジネス・スクールのCooper¹⁾とKaplanが実施したフィールド・スタディの研究成果として提唱されたものである。

この段階における基本的な思考は、製造間接費の増大に際して伝統的な原価計算システムが陳腐化したため、これに代わって活動に基づいて製造間接費を配賦することによって製品原価を算定しようとするものであった。従来、製造間接費はいったん製造部門と補助部門に集計され、直接労務費や直接作業時間など操業度に関連した配賦基準を用いて恣意的に配賦されてきた。これに対して、ABCの基本的な計算メカニズムでは、まず資源の原価を活動に跡づけ、次いで原価作用因を用いて製品、顧客、サービスなどの原価計算対象に割り当てようとする。

当時のアメリカにおける管理会計研究といえはABCが全盛であり、ABCに関連した論文が掲載されていない学術誌を見つけ出すほうが難しいほどであった。このような状況のなか

1) 当時,Cooperはハーバード・ビジネス・スクールの準教授(associate professor)であった。現在は、クレアモント大学大学院の教授である。

で、ABCはABMへと展開していった。ABMは活動を分析することによって、顧客の視点からみて価値を生む活動と価値を生まない活動とを識別し、価値を生まない活動である非付加価値活動を排除することで原価低減を図ろうとする。ABCからABMへの展開は単なる製品原価計算からコスト・マネジメントへの適用領域の拡張を示している。「活動」という概念をコスト・マネジメントに活用するというアイデア(すなわち、ABM)によって、実務への適用事例は飛躍的に増加した。

現在では、ABMからABBへと議論は発展している。ABBとは、活動に基づく予算管理の手法である。これによって企業は未利用のキャパシティを認識し、経営資源を管理しようとする。

このような一連のABC論の流れを考慮した場合、ABBはABCやABMを基礎として成り立っているものであり、これら三者の関係を無視してABBを考察するのは適切でないことがわかる。従来の研究では、この点が曖昧であった。そこで本稿では、ABC、ABM、ABBの関係を整理・検討しようというのである。次節では、まず従来ABCとABMの関係フレームワークを明らかにしておく。これによってABCとABMの関係だけでも、諸説あることが確認できる。次いで、ABBの生成過程を継続的改善の支援とキャパシティの測定という2つの観点から考察する。ここでABBの生成には2つのルートがあることを確認したい。そして最後に、ABC/ABMと生成期のABBとの関係について整理したい。

． 従来の関係フレームワーク

本節では、従来の関係フレームワーク、すなわち「ABCとABMの関係」について整理する。これは「ABC/ABMとABBの関係」を考察するための準備作業である。

CAM-I(Computer Aided Manufacturing-International)²⁾では、1991年にABMの用語集を作成している[Raffish=Turney, 1991, pp. 57-58]。その用語集によれば、ABMとは「顧客が受け取る価値と、その価値によって改善される利益のために、活動の管理に焦点を当てる技法」と定義づけられている。これに対して、ABCは「活動、資源、原価計算対象の原価および業績を測定する技法」と定義された。このとき、ABMとABCの関係について、どのように捉えるべきか。

櫻井教授[1993, 64頁]によれば、アメリカでは次の2つの見解が支配的であるという。すなわち、ABMをABCの発展形態であるとする見解と、ABCをABMの部分集合であるとする見解である。CAM-Iでは、「ABCはABMの部分集合である」[Raffish=Turney, 1991, p. 55]として、第2の見解をとっている。これらに対して、どちらの見解とも異なる第3の見解がある。それは、ABCとABMは本質的に異なるべきであるとする見解[櫻井, 1993, 64頁]である。

1990年代の前半に、ABCに対する関心がABMへと移りつつあることは確かである。すな

2) 現在は、Consortium for Advanced Manufacturing-Internationalと改称している。CAM-Iは、アメリカにある非営利の研究機関であり、1972年に設立された。1980年代後半から1990年代前半にかけては、ABCやABMの推進に積極的な役割を果たしてきた。

わち、当初のABCでは製造間接費配賦の精緻化による正確な製品原価の算定に焦点が当てられていたが、現在では1991年ごろを境にコスト・マネジメントに焦点を当てたABMに移ってきたというのである。第1の見解は、このようなABCからABMの展開過程を拠り所としている。そもそもABCは1980年代の後半に、Cooper=Kaplan[1987]によって「取引原価計算」として提唱され、その後、ABCという名称で紹介されるようになったのである。

ところが、これと時を同じくして、CAM-Iから「活動会計」が発表されていることに注目すべきである[Berliner=Brimson, 1988]。これを最初に提唱したのはBrimsonであった。活動会計とは、「企業の重要な活動に関する財務情報および経営活動についての情報を収集する会計」[Berliner=Brimson, 1988]と定義づけられている。彼は活動会計をコストマネジメント・システムの基礎として位置づける。活動会計は、原価計算、業績測定、および投資管理を結ぶ公分母であり、非付加価値活動を明らかにできるからである。その際、活動の説明に詳細なレベルは必要でない。コストマネジメント・システムのプロトタイプでは、ある組織内のすべての仕事をまとめる若干の重要な活動についてのみ原価と業績データを把握し、跡づければよいのである。したがって、製造間接費配賦の精緻化を意図したABCとは異なる。活動会計にはすでにABMの考え方が含意されていたと考えられ、ABCよりもむしろABMに近い位置にあったといえよう。

第2の見解のようにABMがABCに包括されると考えた場合、ABCの目的とは何か、ABMの目的とは何かの問題となる。ABCの目的は正確な製品原価の算定にあり、ABMの目的は目的適合性に立脚したコスト・マネジメントにあった。ところが、ABCをコスト・マネジメントの技法として混同して用いられたところに誤りがあった。これは原価作用因の用い方の違いに現れている。Miller=Vollmannは、1985年の論文の中で、増大する間接費を引き下げる方法として、4つのトランザクション(取引)を取り上げ、これらを排除することを提案した。このとき、彼らは管理の対象として原価作用因を扱っていた。ところが、Kaplanは、Johnsonとの共著[Johnson & Kaplan, 1987]の中で、長期的な製品原価情報を作成するためには、彼らの提案する「取引のコスト」の考え方を理解し採用することが必要であると述べて、この取引基準の原価作用因を製品に間接費を跡づける方法として用いている。つまり、Kaplanは当初、単なる配賦基準として原価作用因を扱ったのである。このような原価作用因の用い方の違いが混乱をもたらす原因となったと考えられる。

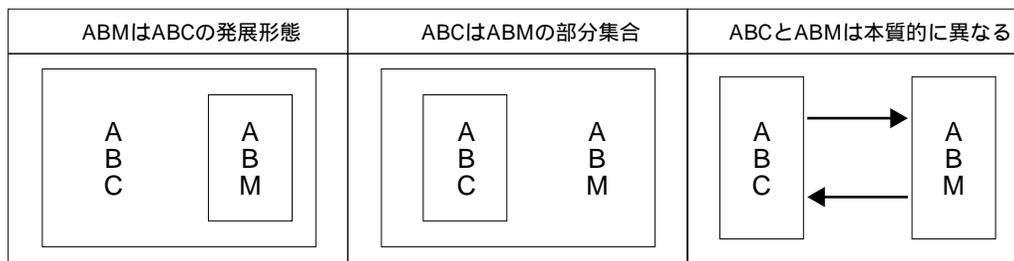
ABMに通じる基本思考(非付加価値活動の排除など)は既に主に実務家を中心とした団体であるCAM-Iによって開発されていた³⁾。これは、Cooper=Kaplanが展開した活動に基づく製品原価算定の技法とは異なるルートで、実務家たちが活動に基づくコスト・マネジメントの技法を展開させていたことになる。そして、1990年代に入ってABMとして結実した。すなわち、この展開過程の違いはABMとABCに目的の違いがあるためであり、本質的にも異

3) CAM-Iのコスト・マネジメント・システム(CMS)・プログラムが作成した用語集には2つあり、これは最初の用語集である。この第一の用語集は、コスト・マネジメントとして知られる新しい学問において使用されている用語の定義を試みたものである。そして、ここで重要なことは、そのプログラムは1986年に始まり、1987年のはじめに完了していたことである[Raffish=Turney, 1991, pp. vii-ix]。

なることを意味していると考えられるのである。ABCとABMの関係のなかでは、ABCの本質は情報提供にあり、ABMの本質はこれらの情報をコスト・マネジメントのために分析することにあるといえる。これが、第3の見解の根拠である。

図表1は、上述のABCとABMの関係をまとめたものである。

図表1 従来の関係フレームワーク ABCとABMの関係



． ABB と継続的改善

ABBという用語が初めて紹介されたのは、1991年1月にイギリスの*Management Accounting*誌で発表されたBrimson=Fraser[1991]の共同論文“ The Key Features of ABB ”であった。BrimsonとFraserは共にCoopers & Lybrandのパートナーである。Brimsonは、1980年代の後半にはCAM-Iのコストマネジメント・プロジェクトに携わり、ABMの基礎を築き上げた人物である。自らは活動会計を提唱し、ABMの発展に大きく貢献した。また、FraserはCAM-Iによって設置された「先進的予算管理のスタディ・グループ(Advanced Budgeting Study Group)」のリーダーを務めた人物である⁴⁾。ABBに関する初めての論文が、ABMを強力に推進していたCAM-Iと関係の深いBrimsonとFraserによって発表されたのである。

彼らの論文はわずか見開き1ページにすぎず、ABBを詳細に論じるにはあまりにも短いものであった。しかし、ABCの基礎概念である活動を予算管理に適用しようとする試みはたいへん意欲的であり、ABBの構想という観点からすれば十分に評価することができる。

それでは、Brimson=Fraserの所説はどのようなものであったのか。本節では、彼らの所説に基づいて ABB 誕生の背景と ABB の構想について明らかにしたい。

1. ABB 誕生の背景

ABB誕生の背景には、継続的改善を支援する手法を必要していた当時のアメリカ経済を中心とした欧米の不況がある。Brimson=Fraserは、1991年1月の論文の冒頭で、「1980年代の初めにおける不況を思い出してほしい。そのため、大部分の企業が業務コストに注目し、原

4) Newing[1994]の49ページを参照のこと。

価改善を行おうとした。(中略)... それは無駄⁵⁾がどれだけ蓄積しているか、改善の機会がどれだけ大きかったのかを示したのである。そのとき、企業文化の変革も始まった。業績の改善はすべての経営管理者のレベルで重要になり、トータル・クオリティの旗印のもとで継続的改善に対する関心が引き起こされたのであった。(中略)... われわれは既に10年前よりも厳しい競争を伴った不況に突入している。今度はどうしたらよいのか〔Brimson=Fraser, 1991, p. 42〕と述べている。これは、1990年代初めにおける当時の状況を説明したものである。深刻な不況が企業の存続を危うくし、どうにか生き残っていくための処方箋を模索している企業の姿を見て取ることができよう。

Brimson=Fraserによれば、少なくとも1980年代の前半には継続的改善に対する関心が高まっていたという。振り返ってみれば、ABMの基礎になったCAM-Iのコストマネジメント・プロジェクトでも継続的改善が強く意識されていた〔Berliner=Brimson, 1988 〔参照〕〕。そして、1980年代の後半には、Cooper=KaplanによるABCに注目が集中した一方で、Brimsonらを中心として継続的改善を支援するためのABMが形成されていったのである。

このようにして、ABMは継続的改善を支援することを目的として展開されてきたわけであるが、Brimson=FraserはABMが本当に継続的改善を支援しているかどうかについて、1990年代の初めの段階ですでに疑念を抱いていたようである。Brimson=Fraser〔1991〕によれば、「大部分の企業の経営者にとって、業績の改善と原価低減が永続的な目標となり、企業存続のための手段となってきた。しかし、これらの努力を支援する公式的なプロセスと情報システムが変化することはなかった。改善は本来あるべき継続的なプロセスではなく、1回限りのものとして実施される傾向にあった」〔Brimson=Fraser, 1991, p. 42〕と指摘する。このとき、彼らはABMを補完し、継続的改善を支援するためにABBを構想したのである。

Brimson=Fraserは予算の役割をどのように考えているのか。その答えは、彼らの次のような記述から明らかにすることができる。すなわち、「計画設定と予算編成は継続的改善を支援する道具であり、管理会計はそれらを強化すべきである」〔Brimson=Fraser, 1991, p. 42〕と述べている。このような記述から、Brimson=Fraserが予算に対して継続的改善を支援する役割を期待していることが明白となる。彼らの意図は、ABBを通じて「計画設定、予算編成、コントロールのために用いられる公式的かつ継続的なマネジメント・プロセスを促進し、統合することによって、改善目的に役立つような経営者の能力を強化すること」にあった。そこで、次にBrimson=Fraserが構想したABBを検討してみたい。

2. ABBの構想

Brimson=Fraserの問題意識は、上述のように、深刻な経済不況に直面した企業が生き残るために継続的改善を実施しようとしているが、管理会計の側面から継続的改善の実施を支援するにはどうしたらよいのか、というところにあった。そのため、彼らはABBを「効果的な継続的改善プロセスを構築するための新しいアプローチ」とであると位置づけたのである。こ

5) ABMの用語法では、非付加価値活動に相当する。

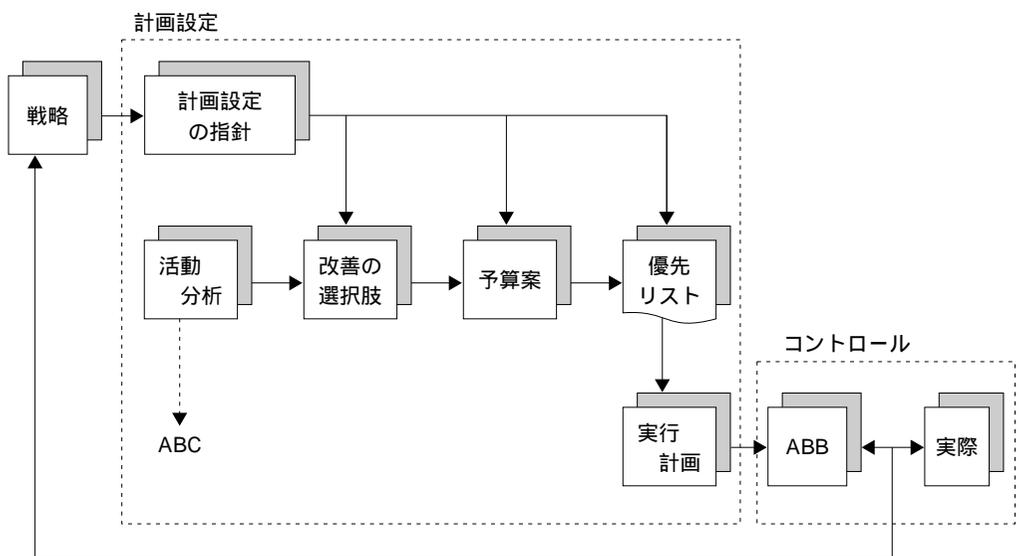
のアプローチは、「主に優先事項に基づいた予算編成やTQMのような有効性が証明されている経営管理実務と、ABCによる新しい経営管理の概念とを組み合わせた」[Brimson=Fraser, 1991, p. 42]ものだという。

このようなABBについて、Brimson=Fraserは3つの基本的特徴を挙げている。すなわち、計画設定と予算編成の結びつきの強化、組織横断的な調整、効果的なコントロールである。

第1の計画設定と予算編成の結びつきの強化という特徴に関して、Brimson=Fraserは、「戦略的計画からのアウトプットは、各事業単位にとっての一組の首尾一貫した目標でなければならない」[Brimson=Fraser, 1991, p. 43]という。これについては、従来の予算でも同様のことがしばしば述べられてきた。したがって、ABBだけの特徴とはいえないだろう。また、第3の特徴とされた効果的なコントロールについても、ABC(あるいは活動会計)を利用することで算定される数値の正確性を増すことができるかもしれないが、予算と実績を比較して差異を報告するという点では従来の仕組みと変わるところはない。むしろ、ABBにとっては、第2の組織横断的な調整という特徴が最大の強みであるということが出来る。従来の予算では、部門別に予算が編成されてきた。しかし、ABBによれば、プロセスの視点が付与され、これによって従来とは異なる角度から組織を見ることが出来る。

Brimson=Fraserは、このようなABBの基本的なプロセスを図表2のように示している。しかし、残念なことに、各項目についての詳しい説明は記述されていない。彼らがABBの構想を示したにすぎなかったと考えるのは、このためである。しかし、この図表から読み取れる重要なことは、ABMを構成する主要な手法である活動分析が継続的改善を支援するために計画設定のプロセスのなかに組み込まれていることである。

図表2 ABBのプロセス



出典：Brimson, James and Robin Fraser, "The Key Features of ABB,"
Management Accounting (London), Vol. 69, No. 1, January 1991, p. 42.

・ ABB と未利用キャパシティの測定

前節ではBrimsonの所説を中心にして、ABBの生成期におけるABMとの関係を明らかにした。それでは、この時期におけるABBとABCとの関係は如何なるものであったのだろうか。この関係を探るために本節では、活動に基づく差異分析の展開を検討してみたい。

一般に、予算は次の3つの機能を有していると考えられている。すなわち、計画機能、調整機能、統制(コントロール)機能である。予算は次期の販売量、生産量、在庫量などを勘案して総合的に計画される。この計画設定の過程で各部門間の調整が図られる。そして、実績値と比較し、分析され、差異を算出して、必要とあらば是正措置がとられることになる。このような予算の一連のプロセスを予算管理と呼ぶ。

活動に基づく予算管理の技法であるABBも、当然に上述の諸機能を有するはずである。これら諸機能はいずれを欠いても、予算として成り立たない。しかし、ABBは統制機能から計画機能へと遡って、議論が展開されてきたことに注意しなければならない。ABBという用語が初めて登場した1990年代の初め⁶⁾は、コスト・マネジメント技法としてのABMへと展開しつつある時期であったことからわかるように、ABBに対しても差異分析を中心としたコントロール機能の強化が図られた。そこで以下では、Kaplan[1994]の所説にしたがって、ABCに基づく固定予算および変動予算における差異分析の展開過程を明らかにする。そのうえで、ABBとABCの関係を推察してみたい。

1. キャパシティを考慮しない活動基準の差異分析

Kaplanは、まずキャパシティを考慮しない「初期のABC」に基づく差異分析も例示している。彼は、これをシンプルABCアプローチ(Simple ABC Approach)と呼んでいる。

この例示のための基礎データは図表3に示してある。ここでは検査活動を取り上げることにする。このときの原価作用因は検査回数である。検査活動が実施されるのは次の3つの場合がある。すなわち、段取活動が実施されるたびに行われる検査、新規のベンダーからの原材料ないし部品の受入れごとに行われる検査、製品を納入する直前に行う検査である。

図表3 基礎データ

| 検査：業務の費用と活動水準 | | |
|---------------|-----------|------------|
| | 費用 | 活動水準(検査回数) |
| 予算 | \$280,000 | 4,000 |
| 実績 | \$250,000 | 3,500 |

6) Brimson=Fraser[1991]のほかにMorrow=Connolly[1991]によってもABBという用語が使われ始めた。

シンプルABCアプローチでは、原価作用因レートが予算額と予想される活動量から得られる。すなわち、

$$\text{検査1回当たりのコスト} = \frac{\text{検査費用の予算}}{\text{予算活動量}} = \frac{\$280,000}{4,000\text{回}} = \text{検査1回当たり\$70}$$

当該期間には、70ドルのレートで検査が行われる各活動に割り当てられる。このレートを用いて計算した結果は図表4のように示される。

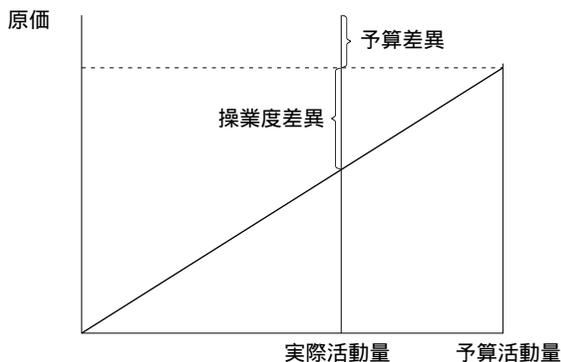
図表4 シンプルABCアプローチによる計算結果

| | | | | |
|-----------------------|--------|-------|-----------|---|
| 検査費用 | | | | |
| 製品への割当： | 3,500回 | @\$70 | \$245,000 | |
| 操業度差異： | | | | |
| (予算活動水準 - 実際活動水準) | | | | |
| (4,000 - 3,500) = 500 | | @\$70 | 35,000 | U |
| 予算差異： | | | | |
| (実際原価 - 予算原価) | | | (30,000) | F |
| 実際原価総額 | | | \$250,000 | |

*Fは有利差異を表し、Uは不利差異を表している。

シンプルABCアプローチで利用される70ドルというレートは、各検査活動で利用される資源の原価の代用品に過ぎない。なぜならば、そのレートには検査活動で実際に使われた資源の原価だけでなく、この活動を行なうために投入されたが実際には利用されなかった資源の原価、すなわち未利用のキャパシティ・コストをも含んでいるからである。なお、図表5はシンプルABCによる差異分析を図解したものである。

図表5 シンプルABCによる差異分析



2. キャパシティを考慮した活動基準の差異分析

Cooper=Kaplan[1992]は、(製品, サービス, 顧客に対して)活動ごとに利用された資源の原価を測定するABCによる測定と、活動が実施できるようにするために投入された資源の原価を測定する伝統的な財務測定とを区別している。その2つの概念は投入された資源の未利用キャパシティを介して関連づけられ、次の関係式で示される。

$$\text{投入された資源の原価} = \text{利用された資源の原価} + \text{未利用キャパシティ} \cdot \text{コスト}$$

Kaplan[1994, p. 104]によれば、財務諸表作成目的で測定したものが上式の左辺であるという。また、ABCでは製品, サービス, 顧客などの原価計算対象へ割り当てられる原価が右辺の第一項に集計される。これらの差額が未利用キャパシティ・コストである。

Cooper=Kaplan[1992]は、機械を稼働させるための動力, 超過勤務の従業員などの資源は必要な時にのみ投入されるため、これらの資源に未利用キャパシティは存在しないと指摘する。このような資源を投入するためのコストは、支出が資源の需要ないし利用に応じて変動するので、多くの人々がこれまで「変動費」として特徴づけてきたものである。事前に契約を結ぶような資源の原価は、支出が実際の利用と関係ないので、「固定費」と考えられる。このような資源に関係する費用は期間的に変化することもなければ、これらの資源によって行われる活動に対する需要の変動に応じて変化することもない。

このような概念を用いてKaplanは活動基準の差異分析を展開させている。以下では、キャパシティを考慮した場合の活動基準差異分析を固定予算と変動予算とに区分して検討する。

2.1. 活動基準の固定予算による差異分析

Cooper=Kaplan[1992]は、280,000ドルの予算原価で検査を実施するためにキャパシティを投入したと考えることによって、「シンプルABCアプローチ」の限界を克服している。このように解釈すると、検査活動の原価作用因レートを計算するためには追加的な情報が必要となる。すなわち、当該資源を確保するために、どの程度のキャパシティが投入されるのかということである。検査のために280,000ドルの資源を投入する契約を結ぶことによって、当該期間に5,000回の検査を行なう実際の生産能力が提供されたとする。この仮定によって、以下のように原価作用因レートが計算される。

$$\text{検査1回当たりのコスト} = \frac{\text{検査費用の予算}}{\text{キャパシティに基づく活動量}} = \frac{\$280,000}{5,000\text{回}} = \text{検査1回当たり\$56}$$

キャパシティを考慮した活動基準の差異分析では、原価作用因レートをキャパシティに基づいて算定しており、実際の資源利用量に影響を受けることはない。予定活動量である4,000回の検査では、提供されるキャパシティが必ずしもすべてが生産的に使われるわけではないので、未利用のキャパシティ・コストが予算編成プロセスにおいて次のように予測される。

未利用の予定キャパシティ・コスト

$$\begin{aligned}
 &= (\text{実際の生産能力} - \text{予算活動量}) \times @56 \text{ ドル} \\
 &= (5,000 \text{ 回} - 4,000 \text{ 回}) \times @56 \text{ ドル} \\
 &= 56,000 \text{ ドル}
 \end{aligned}$$

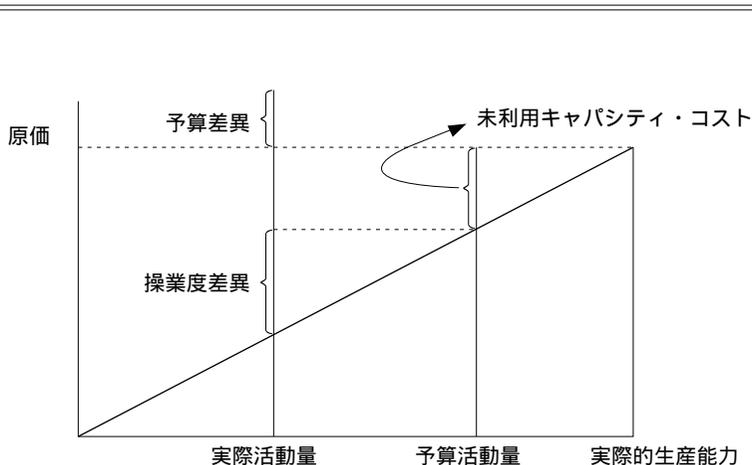
実際原価と検査回数を所与とすれば，図表6のような計算結果を得ることができる．

図表6 活動基準の固定予算による差異分析の結果

| | | | | |
|--------------------|-------------------|-------|-----------|---|
| 製品に負担させる検査費用： | 3,500回 | @\$56 | \$196,000 | |
| 未利用の予定キャパシティ・コスト： | 1,000回 | @\$56 | 56,000 | U |
| 操業度差異： | (4,000回 - 3,500回) | @\$56 | 28,000 | U |
| 予算差異：(実際原価 - 予算原価) | | | (30,000) | F |
| 実際原価の合計 | | | \$250,000 | |

このキャパシティを考慮した計算法によって，84,000ドルの未利用キャパシティ(予定された56,000ドルと予期できなかった28,000ドル)は経営者の注意をひくことができる．それは，当該資源の投入を減らしたり，既存の資源投入に一致しうる追加的な事業を獲得しようとするなどの行動の機会を知らせてくれる．図表7は活動基準の固定予算による差異分析の図解である．

図表7 活動基準の固定予算による差異分析



2.2. 活動基準の変動予算による差異分析

資源のなかには事前に取得するものもある．そのため，それに関連する原価は操業度に無関係となる．その他の資源は実際の需要に合うように必要な時，すなわち需要を認識したときに投入される．たとえば，Kaplan[1994]は「設備と空間は検査に専有されるかもしれないが，従業員は検査を行なう必要があるときに投入される」[Kaplan, 1994]という⁷⁾．この場合，2つの原価作用因レートが資源の原価を原価計算対象に割り当てるために必要とされる．固定費(占有費用と設備費用)は，資源によって提供されるキャパシティに基づいて割り当てられるが，変動的資源(検査員)の原価は実際に達成された活動量に基づいて割り当てられる．

この手続きを例示するために，検査の予算原価が280,000ドルである場合を仮定し，そのうち200,000ドルは固定的資源のコストであり，80,000ドルは変動的資源のコストであるとしよう．図表8はこのときの基礎データであり，2つの原価作用因レートが算定されていることに注意されたい．また，図表9はこのときの計算結果であり，図表10はその図解である．

本節では，これまで活動基準の差異分析に焦点を当てて考察してきた．差異分析は予算において統制機能の役割を果たすものであった．それでは，統制機能に関して伝統的な差異分析とどこが異なっていたであろうか．まず，基準となる尺度の相違である．すなわち，操業度という単一の基準を以って計算し，分析することの限界を活動基準の差異分析では，活動という多様な基準を利用して克服しようとした．また，原価の変動性を考慮して，変動的資源と固定的資源に区分することで，さらに精度は高まり，コスト・コントロールに対する有用性も向上すると考えられる．その結果，ある特定の活動と関係のある固定的資源と変動的資源に対する原価計算対象への原価の割り当ては2つのレートを使うことによって容易に処理できるようになった．1つのレートは実際に利用する前に投入される資源の原価を割り当て，もう1つのレートでは実際の活動利用に比例して投入される資源の原価を割り当てられる．

図表8 活動基準の変動予算による差異分析の基礎データ

| | 業務費用と活動水準：予算と実績 | | 原価作用因 レート |
|---------------------|------------------|---------------|--------------|
| | 費用 | 活動量 (検査回数) | |
| 予算固定費(投入しているキャパシティ) | \$200,000 | 5,000(キャパシティ) | \$40 |
| 予算変動費(操業度に応じて変動する) | 80,000 | 4,000(予算) | 20 |
| 予算合計額 | <u>\$280,000</u> | | <u>\$60</u> |
| 実際額(達成額) | \$250,000 | 3,500(実際) | |

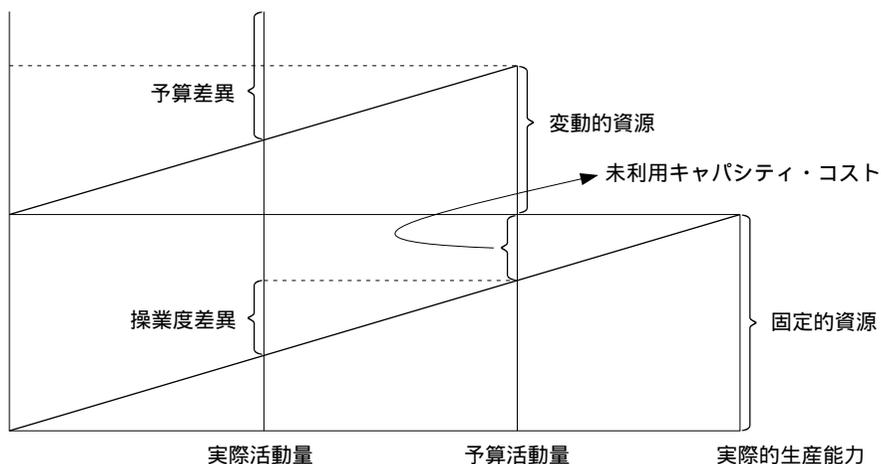
7) 検査を専門に行っている従業員は必ずしもこの例にあてはまらない．このような資源は固定的資源と考えられるべきである．

ここで注意しなければならないのは、活動基準の差異分析がその展開過程のなかで、キャパシティの概念を手に入れたことである。活動基準の変動予算によれば、固定的資源の部分から未利用キャパシティを把握することができるようになった。この未利用キャパシティは差異分析と異なり、事後的に把握されるのではなく、予算の計画段階で把握される。すなわち、未利用のキャパシティ・コストを把握できるようになったことで、経営者はこれを管理するための機会と動機づけを与えられたはずである。このためにABBの議論が、ABMの限界と相俟って、計画機能へと重点を移行していくことができたと考えられる。

図表9 活動基準の変動予算による差異分析の計算結果

| | | | | |
|-------------------|-----------------------------|--------|--------|------------------|
| 製品に負担される検査費用： | | | | |
| | | 3,500回 | @ \$60 | \$210,000 |
| 未利用の予算キャパシティ・コスト： | | | | |
| | (5,000 - 4,000) = 1,000 回 | @ | 40 | 40,000 U |
| 操業度差異： | (4,000 - 3,500) = 500 回 | @ | 40 | 20,000 U |
| 予算差異：実際原価 - 予算原価 | (\$250,000 - 270,000) | | | (20,000) F |
| 実際原価合計 | | | | <u>\$250,000</u> |

図表10 キャパシティを考慮した活動基準の変動予算



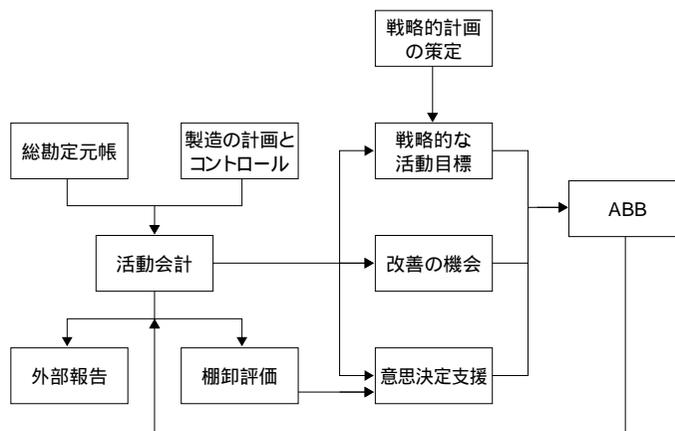
．むすびにかえて ABC/ABM と ABB の関係

最後に、本稿の基本的課題であったABBの生成期におけるABC/ABMとの関係を明らかにし、むすびにかえたい。

Brimson は1992年に“ The Basis of Activity-Based Management ”という論文を発表している。これはタイトルにあるように、ABBを直接的に扱ったものではなく、ABMについて述べている論文である。この論文を取り上げる理由は、Brimsonが考えるABBとABMの関係を推察することができるからである。

Brimsonの考えるABMとはどのようなものであったのか。Brimsonによれば、ABMは企業の競争優位(enterprise excellence)を獲得するために、トータル・クオリティ、継続的改善、非付加価値活動の排除、サイクル・タイムの削減という4つの目的に必要なとされる技法と情報を提供するものであると考えている([Brimson, 1992, pp. 64-65]参照)。このとき、ABMでは活動を理解することが、上記の4つの目的を達成するためには不可欠である。Brimson[1992]の定義によれば、ABMとは「活動を利用する経営管理システムである。とりわけ、そこでの情報は、活動がアウトプットを生産するために資源をどのように消費するのか、活動が企業の戦略的目的を支援するのか、また、無駄を排除し、原価作用因を最小化し、ベストプラクティスを実施することによる業績改善の潜在的可能性と、活動が業務のならびに戦略的意思決定をどのように支援するのかなどに関するものである」[Brimson, 1992, p. 97]という。このように定義されるABMをBrimsonはシステムとして図表11のように表している。そこで、ABMシステムを構成しているいくつかの要素について、ABBに関連するものを簡単に説明しておきたい。

図表 11 Brimson の ABM システム



出典：Brimson, James, “The Basis of Activity-Based Management,” edited by Colin Drury, *Management Accounting Handbook*, Butterworth-Heinemann, 1992, p. 75. の図4.2を抜粋。

Brimsonの提示するABMシステムでは、戦略的計画の策定との関係が明示されていることに注意すべきである。戦略的計画の策定のために、ABMでは戦略的活動原価分析(activity strategic cost analysis)が行われる。戦略的活動原価分析では、まず企業戦略を展開し、戦略が活動に及ぼす影響を説明するために活動原価と業績データを利用する。そして、予想されたような戦略の成果が得られたかどうかを判断するためにフィードバックを提供する。この戦略的計画の策定にもとづいて、戦略的な活動目標が選定されることになる。

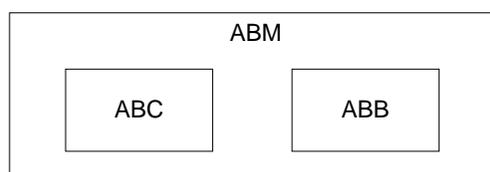
改善の機会との関連では、「ABMシステムは日常的に改善の機会を識別しなければならない。どれだけ多くの改善が可能であることを示すために、原価と収益に及ぼす影響にもとづいて行動の代替コースを評価するための基準線を設定しなければならない。[Brimson, 1992, p. 76]という。このために必要なABMの重要な手法には、非付加価値分析、ベンチマーキング、原価作用因分析、業績分析などがある。

意思決定を支援するための情報も、ABMから提供される。たとえば、資本支出、自製か購入かか意思決定、製造方法の選択、価格決定、設備の拡張、製品の廃棄、製品種類の拡張、生産計画などである。

ABBは、上記の戦略的な活動目標、改善の機会、意思決定支援について検討が行われた後に編成される。Brimsonによれば、ABBとは「期待される活動の計画ないし目的を定量的に表現したものである[Brimson, 1992, p. 77]と定義づけている。ABBからもたらされる情報は、「組織単位の業績をコントロールし、管理者を評価するためのデータを提供」[Brimson, 1992, p. 77]してくれる。このとき、ABBは「各部門で予想されたワークロードを反映している。アウトプットの尺度で表されるワークロードと活動の関係を設定することによって、ワークロードに必要な資源の割合を理解できる」[Brimson, 1992, p. 77]のである。これは生産量が計画されれば、そのために必要な活動量を設定することが可能となり、これらの活動を実施するために必要な資源量も決まってくることを表している。そのうえで、「部門管理者はその活動を実施する方法をどのように改善するか決定について予算編成期間において注意を向けることができる」[Brimson, 1992, p. 77]という。

このように、BrimsonはABMをシステムとしてとらえ、そのなかにABBが組み込まれていることがわかる。すなわち、彼はABBをABMの部分集合として捉えているのである。したがって、従来の関係フレームワークの延長線上で捉えることができよう。ABC/ABMとABBの関係を、従来の関係フレームワークにおける第2の見解を変形させることによって図表12のように示すことができる。

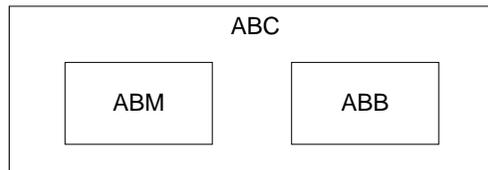
図表12 Brimsonの関係フレームワーク ABC/ABMとABBの関係



これに対して、ABBとABCの関係はどうであろうか。Kaplanは明確な関係フレームワークを示しているわけではない。また、本稿で検討した活動基準の差異分析は、予算管理としてのABBそのものでもない。しかし、キャパシティの管理、すなわち、経営資源の管理を目的としているABBにとって、活動基準の差異分析は予算管理の一部、すなわち、コントロール機能を担うツールではある。その意味で、コントロール機能としてキャパシティを測定できるABCはABBにとって必要不可欠な関係にあるといえよう。

結果として、KaplanはABCからの発展という形で予算管理を構想していたことになる。これは後に彼がABBへと傾倒していくことからうかがえる。したがって、Kaplanの所説に基づいてABBとABCの関係フレームワークを推察すれば、従来の関係フレームワークにおける第1の見解を変形させることによって図表13のように示すことができよう。

図表13 Kaplanの関係フレームワーク ABC/ABMとABBの関係



BrimsonとKaplanの関係フレームワークを比較してみると、明らかに対立していることがわかる。この点がすべての原因ではないと思うが、ABC/ABMとABBの統合を困難にさせている一因ではないだろうか。残念ながら、本稿ではABC/ABMとABBの関係について明確な結論を得ることはできなかった。ABC/ABMとABBの関係については、ABBの生成期だけでなく、その後の展開も検討しなければならない。今後、この点の解明が課題として残る。

参考文献

- Berliner, Callie and James A. Brimson, *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing: The CAM-I Conceptual Design*, Harvard Business School Press, 1988. (長松秀志監訳 『先端企業のコスト・マネジメント』中央経済社, 1993年)。
- Brimson, James and Robin Fraser, "The Key Features of ABB," *Management Accounting (London)*, Vol. 69, No. 1, January 1991.
- Brimson, James, "The Basis of Activity-Based Management," edited by Colin Drury, *Management Accounting Handbook*, Butterworth-Heinemann, 1992.
- Cooper, Robin and Robert S. Kaplan, "How Cost Accounting Systematically Distorts Product Costs," in Bruns, William J. and Robert S. Kaplan, (eds.), *Accounting & Management: Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press, 1987.
- Cooper and Kaplan, "Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage," *Accounting Horizons*, September 1992.
- Johnson, H. Thomas, Robert S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987. (鳥居宏史訳 『レレバンス・ロスト 管理会計の盛衰』白桃書房, 1992年)。
- Kaplan, Robert S., "Flexible Budgeting in an Activity-Based Costing Framework," *Accounting Horizons*, Vol. 8,

No. 2, June 1994.

Miller, Jaffrey G. and Thomas E. Vollmann, "The Hidden Factory," *Harvard Business Review*, September–October 1985.

Morrow, Micheal and Tim Connolly, "The Emergence of Activity-Based Budgeting," *Management Accounting (London)*, Vol. 69 No. 2, February 1991.

Newing, Rod, "Out With the Old, In With the New," *Journal of Accountancy*, July 1994.

Raffish, Norm and Peter B. B. Turney (eds.), "Glossary of Activity-Based Management," *Journal of Cost Management*, Fall 1991.

櫻井通晴 「活動基準原価管理のわが国の管理会計論と実務への影響」『企業会計』Vol. 45, No. 4, 1993年4月.