

〔論 説〕

活動原価会計の生成と展開

吉 田 康 久

【要 旨】

現存の原価計算制度における諸問題の中心課題は、製造間接費の配賦にある。組織実態という定性的なセグメントを計算機構とした従来の原価計算制度は、責任範囲の明確化という点においては有効性を有するが製造間接費の配賦という観点からは、原価対象との有機的関連性を喪失し有効性を失っている。活動原価会計は、その従来の原価計算制度における有機的関連性を回復し有効性を取得するために考案された。

活動原価会計は、従来の原価計算制度と異なり、活動という定量的なセグメントを管理の対象とする。生成段階において、その志向は限定的であったが、現在は経営管理全体へと論理思考を展開させている。本稿は、活動原価会計の生成における背景認識と、その展開について検討している。

はじめに

従来の原価計算制度の構造は、組織における組織実態的な区分、あるいは計算分類的な区分を基礎として成り立っている。それにより、定性的区分による硬直性が原価計算制度のなかで表面化し、消費資源との相関性を欠いた計算手続きが行われていることが指摘されている。なかでも、製造間接費の配賦における問題は大きく取り上げられている。活動原価会計は、それを解決するべく組織実態的な区分、そして計算分類的な区分を廃し、人的な活動という定量的区分を置いた。活動は原価対象の生産と密接に関連している。活動を区分客体とすることで、原価対象の原価計算過程における資源消費の相関的な賦課を可能にさせた。これは、方法論として従来の原価計算制度における盲点であるといえる。

活動原価会計の有用性を知るためには、議論が急速に高まった背景とその過程を理解することが欠かせない。資源の消費を端的に表す活動原価を用いることの意義を適切に認識しなければ、活動原価会計の理念を損なうことになる。近年、活動原価会計は、議論を重ね単なる消費資源の相関的賦課を実現させるためだけではなく、活動を基礎に組織的観点からの管理に有用性があることも認められるに至っている。今をもって、活動原価会計の適用領域は拡大してい

るのである。

1. 活動原価の認識背景

経営組織は、人によって構成されている。組織が活動するためには、それを構成している人が活動しなければならない。組織は、所与の目的達成に向かって諸々の活動を継続させることが求められる。諸々の活動の継続が成されてこそ、それが総体化して組織活動として表層化する。Bernard がいう、‘組織とは意図的に調整された人間の活動や諸力の体系’であるとする説に異議はない。組織はその内部において、諸々の活動が遂行され得るための構造を有する必要がある。

組織構造に関して、Pym は「組織構造なるものは、諸々の活動を基礎に構成されるものであるから、職能組織の諸活動について何らかの概念を整備することが必要である」¹⁾と述べている。その概念整備を Pym は、職能のワークフローを明らかにすることで説明しようとする。ワークフローとは、一般にいうプロセスに近似すると解して問題はない。諸々の活動は、このワークフローに従って遂行される。組織構造における概念整備は、ワークフローに従って職能別あるいは機能別に行うことが要である。そのなかで、部門・工程（原価部門）といった組織分割は、中心的な対象となり定義される。

部門・工程の識別において、Schweitzer, Hettich and Kupper は、「原価部門は、企業プロセスを遂行するために実施される業務に従って区分されることがある。この場合には、職能的メルクマールが原価部門の設定にさいして重要である」²⁾、そして、「組織的観点に従った分解の場合、原価部門は組織上の部門構造を基準として設定されることになる。これによって、原価部門は分割された計算領域となるだけでなく、独立的な責任領域ともなるべきである」³⁾という。組織構造は、職能別、機能別あるいは空間別、地理別に区分されるが、組織管理の視点からのそれと、原価管理の視点からのそれは常に同質ではない。組織管理からは組織実態を、原価管理からは責任単位、計算区分領域を中心に据える。原価部門の設定は、組織管理の視点からすれば特異なものとして写る。

いずれにおいても、分割された組織構造のなかで、目的を達成するために個々の活動が遂行されることには変わりはない。活動が生起し、遂行される過程において、経営資源が消費される。経営資源の消費は、原価の発生として会計数値で表現される。経営資源を消費するのは諸々の活動であるという理解から、原価発生の原因はその諸々の活動であると認識される。しかし、管理会計制度のもとに成立している従来の原価計算制度は、経営資源を消費するのは諸々の活

動であり、原価発生の原因はそれらの活動であるという認識を欠いた論理の上に成り立っている。従来の原価計算制度は、製品等の原価対象の原価計算において、歴史的に職能性にもとづく責任管理の方針を重視するあまり、資源の消費原価の賦課過程において、組織構造に合致させるかのような取り扱いに傾注している。計算過程においては、職能性における管理責任が帰属する部門・工程に、コストセンターとしての機能を与えセグメント化し、資源の消費原価をそれらを経由して製品等や原価対象に賦課するという仕組みが確立している。部門・工程というコストセンターは、定性的なセグメントであるため人的な活動との有機的な結合はない。あくまでも、計算構造的な区分なのである。しかし、これらを前提として、製品等の原価対象の原価計算を行っていたのでは、原価が否められるという問題点を指摘した議論が、近年、盛んに行われるようになった。

問題点を指摘した議論のなかで、Jhonson と Kaplan の提起は、時を席卷した⁴⁾。その内容は、従来の原価計算方法では製品原価情報が否められ、誤った意思決定を招く危険があるというものである。その理由は、製造間接費の配賦において、製品等の原価対象に跡付ける場合に、配賦基準として採用する基準そのものに不確実性が内包され、恣意的なものとなり、また、資源の消費原価をコストプールするセグメントの相関性が希薄でありながらもあえて原価配賦するため、提供される原価情報は誤っており、原価構造そのものが崩壊しているからであるとする⁵⁾。論拠の中心は、従来の原価計算制度では、その計算構造を背景として、製品等の原価対象に対する製造間接費の配賦が、希薄な相関性のもとに実施されていることにある。特に、配賦基準に関する問題を指摘している。

1.1 製造間接費配賦の誤謬

Jhonson と Kaplan は、製造間接費の配賦において、それが原価全体の半分以上を占めていても、それより構成比率の低い直接材料費や直接労務費を配賦基準として用いることに問題があるという。いわば、原価構成比という客観的な比率をも考慮せずに製造間接費の配賦を実施することにより、製品等の原価対象と製造間接費との因果関係において、相関性を失うことを説明する⁶⁾。Jhonson と Kaplan によるこの指摘は、構成比の点から述べているものであるが、構成比率の高低によって原価発生との相関性が必ずしも失われるわけではない。従来の原価計算制度に内在する計算構造ゆえの配賦基準の採用という点で、もはや相関性の維持は限界に達していると理解すべきなのである。なぜなら、計算過程における部門・工程というコストセンターは、定性的なセグメントであるがために、また、製品等の原価対象の製造過程との有機的關係が存在しないことによって、求められる相関性を確保するのは困難を極めるのである。部門・

工程というコストプールセグメントは、製品等の原価対象が製造される職能という観点から組織の地理的状况を表現しているに過ぎない。従来の原価計算制度は、組織管理の面から責任区分そして範囲を明確化し、原価という会計数値を付与することにより管理責任を表層化させることにおいて構築され、そこに製品等の原価計算機能を併せ持たせたが、原価発生 of 因果関係における相関性の確保という点において欠落したことをことさら取り上げはしなかったのである。

また、Jhonson と Kaplan は、計算技術的な問題にも触れている。製造過程において、製造工程を有する場合、累加法による工程別原価計算を採用しているならば、その計算方法による原価の構造は全容が壊れている。最終工程での前工程振替原価には、材料費に労務費と間接費が賦課されているので、最終工程の直接費もしくは素価を見積もることは困難を究め⁷⁾、価格設定あるいは生産性分析のために生産工程の“付加価値”を把握するためには、特殊原価調査を要し、意思決定に役立たないという⁸⁾。当該計算方法は、設置、操作、理解⁹⁾することは単純であり、原価計算に係る手続きを簡素化するのが容易であるが「このように計算された原価が外部報告され、また管理者に提供されている状態は、有効なものではなく誤認を導く。なぜなら、報告される原価は、すでに原価構造が崩壊しているからである」¹⁰⁾と強調する。Jhonson と Kaplan の論調は、あくまでも従来の原価計算制度には、製造間接費の配賦における誤謬があるため、全体として制度そのものが崩壊していることを示すものである。工程別原価計算に限定せずとも、計算の起点における誤りを解決しない限り、製品等の原価対象の原価計算という意図において、有効性は破棄されることになる。

1.2 製造間接費配賦の大罪

Jhonson と Kaplan は、製造間接費の配賦における誤謬を指摘するだけでなく、配賦基準として採用する基準如何によって、有害的な行動が生じることを論じている。例えば、近年の製造原価に占める製造間接費の構成比割合が増大し、労務費の割合が減少する傾向があるなかで、配賦基準として直接労務費を採用すれば、部門・工程の管理者は、当該責任範囲において直接労務費の削減を図ろうとする。なぜなら、ごく僅かの直接労務費の削減でも、責任範囲に配賦されてくる製造間接費額が直接労務費の削減割合よりもまして低減するからである。直接労務費の、製品等の原価対象における原価構成比率が微小な割合であっても、原価全体でみれば大きな影響を受ける。コストセンター（部門・工程）における管理者は、責任範囲における直接労務費の削減に注視するようになるというものである¹¹⁾。また、「製造間接費は最も急速に増大しているのに、実際にはほとんど注意が向けられていない。それは、次のような理由による

ものと考えられる。すなわち、もし生産管理者もしくは製品管理者が多少の製造間接費の発生を抑制できたとしても、配賦手続き故に、そのベネフィットは工場内のすべてのコストセンターと製品に幅広く分配されてしまう。それ故に、合理的な行動をとる管理者は、自分にとって最も有利なところに焦点を合わせるだろう。すなわち、配賦されてくる原価を減らすために、直接労務費を減らそうとするのである。なぜならば、直接労務費にもとづいて、他のすべての原価がコストセンターや製品に凝着させられるからである。結果として、製造間接費を漸増させてしまうことには、労務費の僅かな増大ほどには、注意力が振り向けられなかったのである。相対的に、負担の少ない作業者を利用の方が安上がりであるので、管理者が、低負担率の部門での作業者に、機械加工部門でなされることになっている作業を遂行させようとしている例を見たことさえある¹²⁾と述べている。製造間接費が増大する傾向にあるなかで、本来は製造間接費の発生そのものを抑えるために注力しなければならないはずが、近視眼的に責任範囲における配賦額を低減させることに努力を傾けてしまう。これは、従来の原価計算制度が、組織管理の面から責任区分そして範囲を明確化し、原価という会計数値を付与することにより管理責任を表層化させることに力点がある以上、このような行動を人間の心理的行為として認めざるを得ない。しかし、この管理者の近視眼的な行動が、逆に全体としての製造間接費の増大を招き、その結果として増大する製造間接費がまた自らの責任範囲へ配賦されてきてしまうこと指摘している。「管理者たちは、比較的多額の直接労務費を必要とする工程はどれも割高だということを発見する。事実、労働集約的な構成部品もしくは組立部品については、通常は、内部のコストセンターが製作するよりも安く製造できる外部の供給業者を見出すことが容易になる。このようなケースでは、下請けに出すことによって、外見上は原価を低減させることができるので、企業は自製するよりむしろ購入を始める。そして、その生産活動の多くをますます下請けに出すことになるが、それは地方供給業者に止まらない。すなわち、低賃金供給業者は当初、米国南部地方に存在していたが、その後、遠く東アジアあるいはラテンアメリカにまで広がり、彼らに単純な基本部品の製作にあたらせたのであった。しかしながら、このような分析で見落とされている重大な認識は、製造間接費の多くは直接作業時間によって比例して発生しないので、外部購入しても会社の原価そのものは相対的に僅かな部分しか節約できない¹³⁾。実際に、下請けを利用することにより追加的に製造間接費が発生する可能性がある。「購入部門には、構成部品に対する仕様書を作成したり適任の売主を調査するという必要が生じてくるであろうし、スケジュール設定部門には業者に引渡しスケジュールを提示する必要性や受入れおよび検査部門には入荷してくる品目を分析する必要性、また材料取扱部門には購入された構成部品を在庫し、請求に応じて生産現場に出庫するという必要性、そして支払勘定部門には業

者へ支払をするという必要性がそれぞれ出てくる。これらの新たな活動はすべて製造間接費の発生額を増大させる。しかし、新たに増加したこれらの原価は、直接労務費の発生とは関係がないのであるから、構成部品の購入原価に加算されない。その代わりに、高くなった製造間接費が、プラントのなかでは、なおそのままである労働集約的な製品や工程に転移されることになる¹⁴⁾という点である。

このような指摘によって、「労働集約度の低い製品から高い製品に原価を転移することにより製品原価を歪め、意図されぬ製品間の内部補助を導く」¹⁵⁾ことが、容易に想像できるのである。付加的な活動作業量の増加により、製造間接費が増大することは明らかである。作業にともなう機械などの操作時間の増大、履行すべき作業の段取回数あるいは時間の増大、また購入品目の検査作業の増大、そしてプラント内における材料品目の移動にかかる輸送作業の増大などがある¹⁶⁾。「直接労務費との関係が相対的に低い製品は、言ってみれば、特別な段取り、取り扱いおよび品質管理を必要とする少量の製品である。直接作業時間の多い製品にその変動間接費を移転させることができる。すなわち、少量で頻繁に段取りをする製品を作ることにより、段取りが少なく、特別な取り扱いや注意を必要としない長期間にわたって標準的な製品に、原価を転移させられる」¹⁷⁾。

「製品品種を広げ始めれば、生産工程を微細に調整するために、頻繁な段取り、特別な生産スピードのアップ、工学上特徴のある設計、品質保証、および工学上の変更注文を要する少量製品を多く扱うようになる（すなわち“全品取り揃え生産者”になる）。しかしながら、これらの拡張活動によって追加発生する原価は、追加活動の原因となる製品にではなく、直接作業時間の多い製品に賦課される。従って企業がその製品品種を拡張し、顧客に特色のある製品を提供するようになるにつれて、成熟し大量で段取数が少なく安定した製品は、相対的に割高になる。このように、直接労務費にもとづく配賦法の集約化や平均化の効果を通じて、成熟製品は企業の製品拡張活動を助成することになる」¹⁸⁾という結果的に誤りで有害な施策を、自らが招くという危険をはらんでしまう。

製造間接費の配賦に関する配賦基準となる尺度や、その相関性の不確実性によって、本来は適切な原価情報を提供し、経営意思決定に役立てるべきものが、誤りあるいは歪んだ原価情報によって、非なる経営意思決定を誘引することになる。製造間接費の配賦は、配賦基準の選定とともに十分に考慮しなければならない。

Jhonson と Kaplan の指摘は、従来の原価計算制度の盲点を明らかにしたものとして賛同する議論も多い。だが、このことが従来の原価計算制度を排斥することにはならない。製造間接費の配賦という点で、多くの問題を抱えているのは事実である。しかし、組織実態からみて、コ

ストセンターとしてセグメント化が可能な組織形態を有しているならば、そのフレームを逸脱した管理施策は考えにくい。組織活動は、職能的および機能的な分類、そして空間的、地理的な区分から考察されるため、経営管理における定性的な面から、組織構造的な側面による人の管理を放棄することはできないからである。また、責任の明確化を問う場合には、なおさらその分類と区分を避けるわけにはいかない。従来の原価計算制度のフレームワークは、責任の明確化を原価の発生という観点から、組織形態に合致した形式で表示できる利点を有していることを忘れてはならない。Jhonson と Kaplan による議論は、製品等の原価対象の原価計算において相関性をもった計算を行うことが、従来の原価計算制度では限界があることを示唆した点において、原価計算制度の新たな議論に有益な一石を投じたものとして高い評価を得ているのは事実である。

2. 活動原価の認識提起

Miller と Vollmann は、従来の原価計算制度では、直接労務費や直接材料費を発生させる原因については認識ができていないが、製造間接費を発生させる原因については認識できていないと指摘する¹⁹⁾。直接労務費や直接材料費を配賦基準に用いた製造間接費の配賦は、製造間接費の発生原因を明らかにすることはできず、逆にこのような方法に頼ることは製造間接費を隠してしまうという懸念を示した。Miller と Vollmann は、その様を“隠れた工場”として表現した²⁰⁾。

この、「隠れた工場を明らかにするためには、製造間接費の発生原因を一義的に理解する必要があるのだが、悲しむべきことに、それは実質上どの現行システムも成し遂げられない目標である」²¹⁾と Jhonson と Kaplan は彼らの見解を肯定している。Miller と Vollmann は、「製造間接費の主な発生原因は、生産物の物的生産量ではなく取引」²²⁾であるとする新たな提起を行っている²³⁾。取引を管理することによって製造間接費を統制することができるという²⁴⁾。Miller と Vollmann は、取引の例示として、4つを示している²⁵⁾。それは、輸送取引 (logistical transactions)、調整取引 (balancing transactions)、品質取引 (quality transactions)、変更取引 (change transactions) である。

輸送取引は、製造に欠くことのできない原材料等の調達・輸送に関する取引である。注文を計画したり、発注を行ったり、材料の移動をさせるなどの作業がある。そこには原材料等の入荷、使用、発送、データ入力、データ処理、会計処理など、それに関わる人の作業だけではなく、原材料等を処理、実施、分析するなどの間接工の作業がある。この取引は、製造間接費割

合の10から20%を占める。調整取引は、原材料、労働力および機械の供給を需要に合わせて調整する取引である。購入、材料計画、生産管理、予測およびスケジュール設定に関わる人の作業である。この取引における製造間接費の割合は、輸送取引と同様に10から20%を占める。品質取引は、仕様と生産が一致しすることを前提に、技術や購入品の品質を統制する取引である。この取引による製造間接費の割合は、25から40%を占める。変更取引は、生産に関する情報を更新する取引である。技術、スケジュール、手順、標準、原材料請求などの作業が含まれる。同じく、取引による製造間接費の割合は、20から40%を占めると Miller と Vollmann は説明している。

これらの例示された4つの取引は、直接的に生産物を製造する活動ではないが、製造活動に間接的あるいは支援する活動であり不可欠の活動である。製造間接費は、これらの取引から発生し原価を構成する。これらの取引を効率化することで製造間接費を削減することができる。また、これらの取引による製造間接費が、製品等の原価対象の製造過程と無機的であるため、単一の直接労務費や直接材料費あるいは機械時間によって配賦されるならば、そこに相関性が保持されないことは明らかである。

Jhonson と Kaplan は、「原価跡付けの過程は、製品レベルではなく構成部品レベルで始まる。多くの生産工程にとって、製品があらわれてくるのは最終の組立段階だからである。そこで、各段階で未完成の生産品単位を研究対象としなくてはならず、通常それは、原材料とか購入部品や小組立部品であろう。あらゆる個々の構成部品もしくは小組立部品が、工場の原価作用因 (cost driver) すなわち段取回数、注文回数、検査回数、材料移動の回数、労務費や機械時間などをどのくらい必要とするかを見積もるのである。次に、各タイプの見積取引数を構成部品全体にわたって総計する。ひとたび各タイプの取引ごとで発生する総原価を認識してしまえば、各タイプの取引あたりの原価は、単純な割算により提供されるだろう。従来の原価計算システムでなされるように、製造間接費をコストセンターに跡付けるよりはむしろ、この手続きは、製造間接費を均質なコストプールセグメントに分解している。それは、任意のプールにおける原価変動が、単一の原価作用因によって説明され得る点で均質という意味である。第1段階ではかなりの数の原価作用因があり、各々が単位あたりの原価をもっている。例えば、段取1回あたりの原価、検査1回あたりの原価、特定部門の作業時間あたりの原価、材料費あたりの原価、あるいは特定部門の機械時間あたり原価という具合である。

各構成部品あるいは小組立部品の長期原価を見積もる最初の過程は、所与期間での構成部品もしくは小組立部品の各コストドライバーの数値を得ることである。とりわけ、各構成部品に対しては、各コストセンターの直接作業時間と機械時間またはいずれか一方、段取回数と、こ

とによれば段取時間、検査回数、消費された材料の数量などを測定するか見積もる。それから、これらの数量に各コストドライバーの単位原価を乗じて合計すれば、各構成部品や小組立部品に対して完全に跡付けられた原価を計算できる。この原価は、2段階配賦過程の第2次集計における製品原価情報を計算することに対応しているが、容易に跡付けられる直接労務費、直接材料費および機会原価も、この構成部品の製造に起因する製造間接費配賦額と同様に含んでいる。この情報をもって、構成部品と小組立部品の全原価を最終的に統合することにより、製品原価が容易に得られるのである」²⁶⁾と説明する。

Jhonson と Kaplan は、Miller と Vollmann のいう“取引のよる原価”に焦点をあてた見解によって、従来の原価計算制度では実現し得なかった、正確性の確保の目標を達成できたことになるという確信を持ったのである。

取引による原価に着目した見解は、取引には諸々の活動が遂行され、その遂行過程において製造間接費が発生するといことを追認し、製造間接費と活動を結び付けることで活動の原価という計算領域を新たに見出したものとして理解できる。これによって、製造間接費の管理は、諸々の活動原価を管理することで統制可能であり、また製品等の原価対象の原価計算においても、相関性を確保できるという潜在性が認知されるに至った。

3. 活動原価の認識

活動原価を認識することの必要性は、時を同じくした Staubus によって明らかにされている。Staubus は、Kohler のフェーズを借用し、“原価統制 (cost control) に不可欠なことは、活動原価会計である”と唱えている。意思決定に関して Staubus は、「原価は、遂行される物事に関係し、それは、意思決定に際しての原価配分を決定する大きな問題である。意思決定は、物事を遂行するために行われる。遂行される物事の経済的効果を客観的に測定することは、会計の最も価値あるものである」²⁷⁾と述べ、Jhonson と Kaplan や Miller と Vollmann のように、活動原価を製造間接費の管理あるいは原価計算のための視点から捉えたものとは異なるが同質性を有するものである。

Staubus は、組織活動において測定され得る物事の経済的効果の客観的測定の核に活動を据えている。活動原価をすでに意思決定のための機構に組み入れている点で、Staubus は活動原価を大局的に認識しているといえる。

また、Staubus は、活動におけるインプットとアウトプットの関係にも注視している。「活動は、アウトプットを提供するか、あるいは目的を有している。活動は、単位ごとに細分化され、

目的を達成するためにインプットを必要とする。インプットは、活動の原価として測定される。活動のアウトプットは、非財務数値で表される場合もあろうが、それは財務数値で表されるべきである²⁸⁾という。Staubus は、活動原価会計の体系を説明するために活動勘定を用いた勘定連絡図を例示しているが²⁹⁾、そこでの特質は、「インプットというものは、他の活動のアウトプットをも含んでいる。アウトプットは他の活動あるいは他の実体へ転化される」³⁰⁾ことである。これは、活動相互間にインプットとアウトプットの提供と消費という依存関係の存在をいうものであるが、勘定連絡図のなかで活動によるアウトプットを棚卸資産と他の活動に2極連絡させることでそれを明らかにしている。この時点で、Staubus が活動の価値連鎖をすでに認識し、体系に取り込んでいたことは表意に値する。

さらに、象徴的であるのは「活動原価は、実際原価ではなく標準原価で測定されるべきである」³¹⁾という主張である。「アウトプットがインプットから独立して測定されるならば、活動単位ごとに活動損益が記録される。活動原価会計は、標準原価をもとにインプットとアウトプットの比較で行われる」³²⁾と一貫した主張を展開している。加えて、活動原価差異について言及するなど Staubus の活動原価会計は、活動原価そのものに管理の焦点を置いていることにおいて、大きな意義を持っている。

4. 活動原価会計の展開

1980年代中頃における Jhonson と Kaplan や Miller と Vollmann そして Staubus の議論をみても、活動原価を核にした管理手法が急速に発展していくことになるが、1980年代後半に話題をさらったものとして、活動基準原価計算（ABC：activity-based costing）がある。ABC は、Jhonson と Kaplan の製造間接費における問題を解決するかのよう革新的な技法として提起された。従来の原価計算制度では、部門・工程をコストセンターとしてコストプールを行い、そこから製品等の原価対象へ原価を跡付けていた。この計算構造のなかでは、製造間接費の配賦において、採用される配賦基準ではもはや相関性をもった配賦が困難であることが明らかとなった。相関性を維持しない製造間接費の配賦は、製品等の原価対象の原価計算を妥当性を確保して行うことができず、逆に製品等の原価対象の原価を否認することになる。誤り否んだ原価情報は、価格設定や製品ミックスなどの意思決定において有害効用を発生させる。このような状況では原価計算目的そのものが失墜してしまう。ABC は、部門・工程というセグメントをコストセンターとせず、活動をコストセンターとする。この場合、コストセンターとなる活動は、個人単位で遂行される場合もあれば複数人によって遂行される場合もある。原価計算機構を鑑み、

製造活動の実態を端的に表し、コストセンターに適する活動をセグメント化し、コストプールすることで、活動に固有のコストドライバーを採用することが可能となり、製品等の原価対象の原価計算において、相関性を維持した製造間接費の配賦が実現する。ABCは、資源と製品等の原価対象との関係における消費資源原価の関連性を可視的にする。製品等の原価対象の原価計算において、ABCを導入することで意思決定に有用な原価情報を提供できるという理解によって、従来の原価計算制度における製造間接費配賦の誤謬は解決されるという着目をしたのである。昨今、ABCは、製造間接費配賦の精緻化だけではなく、直接費の賦課においてもその範囲とすることが期待されている。

ABCは、その後、議論を重ね論理的発展を遂げているが、その派生あるいは発展形として1990年代前半に活動基準原価管理（ABM：activity-based management）が有効性のある管理技法として議論され始めた。ABMは、活動のプロセスや活動の価値連鎖を重視する。いわば、活動管理によって、業務改善や価値創造を達成することである。ABMの目的は、活動原価の原価管理という点から、ABCのそれとは異なるが、活動を捉えることは同様である。よって、管理局面によってはABC情報を活用することがある。しかし、ABMという活動の範囲は広く、前述したPymがいう、職能のワークフローを一体認識化して活動原価を基礎に、業務改善および価値創造を狙うことが特徴である。ABMは、組織における諸々の活動の最適化を図るための技法として認め得るのである。

活動原価を管理起点に据えた管理技法は、ABCやABMに留まらず、1990年代中頃に活動基準予算管理（ABB：activity-based budgeting）という技法にまで進展している。予算管理は、組織における個々の管理対象となる部局において執行される。ABBは、予算管理の目的を踏襲しながら、従来における予算管理手続きを活動に依拠して実行するものである。ABBでは、部局の予算計画において、部局の目的達成のために必要となる活動を分析し、個々の活動ごとに予算を編成することで全体予算を掌握する。ここでは、原価発生との因果関係を活動を通じて明らかにし、必要となる資源および削減できる資源を明確化し、管理の対象を識別することが重要である。予算調整においては、活動ミックスを勘案し、活動の改廃・統合・再編成を施行し、資源配分を活動ごとに適正化し部局予算を最適化する。そして、予算統制では、個々の活動実績をもとに予算管理基準との差異を把握し、差異がある場合にはそれを是正する措置を施す。ABBでは、従来でいう部門予算という認知ではなく、活動予算という認知が要請されるのである。これは、予算管理における行動科学的アプローチにも関連し、新たな管理視点を提供する。ABBは、ABCそしてABMの管理情報を共有し、統制機能として大きな役割を果たすものである。

活動原価会計は、活動原価を中心にして管理施策を発展させ、ABCやABM、そしてABBといった管理技法を展開させている。それぞれに、管理目的や理念が異なり、管理局面に合致させた導入が必要である。経営組織が活動によって構成されていることから、活動原価会計の展開はさらに拡大することが見込まれる。現存は、管理会計というシステムの枠内に内在するものであるが、いずれは組織管理の体系と融合し論理的整合性を図り、大局的管理技法として普遍化するであろう。

おわりに

活動原価会計は、未だ議論の中にある。活動原価会計は組織に導入され、組織は人により構成され、そして活動原価会計が人に関わる活動とその原価を対象とすることから、柔軟的解釈あるいは適用を容易にさせているし、また論理の変遷も可能にさせている。製造間接費の配賦の精緻化の目的から、原価管理や予算管理の領域まで拡大していることがそれを実証している。誤解をしてはならないのは、活動原価会計の有用性の認知は従来の原価計算制度の理念を排他するものではないということである。従来の課題を埋めるために活用すべきであることは事実であるが、すべてにおいて万能であるはずもない。従来の枠組みから完全に離脱した技法ではない。部分的には、依拠しているのである。

活動原価会計における要は、活動原価をどのような目的で、そしてどのような位置づけで実施するかということを明瞭にしなければならない。ABCやABM、そしてABBといったそれぞれの管理技法のなかで、実施意図を明確にさせることである。‘異なる目的には、異なる原価を’という有名なフレーズがあるが、活動原価会計にもそれが当てはまる。活動原価会計の有用性は、活用の仕方に依存するといつて過言ではない。

【注 釈】

- 1) Denis Pym, *Industrial Society Social Sciences in Management*, Penguin Books., Ltd., 1968. (梅沢正, 成瀬健生, 村上良三 (訳)『経営社会の人間行動』ダイヤモンド社, 1971年, P.196.)
組織構造に関する分析と測定のための尺度が用意されていれば、個々の組織に関する諸々の特徴をプロフィールに組み立てることができるという。
- 2) Marcell, Schweiter, Gunter, O. Hettich, Hans-Ulrich, Kupper, *System der Kostenrechnung*, Verlag Moderne Industrie, 1975. (溝口一雄, 坂口要 (訳)『原価計算システム』同文館, 1978年, p. 93.)
- 3) *ibid.*, p. 93.
- 4) Johnson, H. Thomas, Kaplan, S. Robert, *RELEVANCE LOST The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987. (鳥居宏史 (訳)『レバンス・ロストー管理会計の盛衰ー』白桃書房, 1992年.)

- 5) *ibid.*, p. 186.
- 6) *ibid.*, pp. 184-186
- 7) *ibid.*, p. 186. 原価要素を詳細に分解測定することによって、素価の見積りや、固定費・変動費の分解は技術的に可能な範囲内にある。ただ、累加法の採用によって困難にはなる。
- 8) *ibid.*, p. 187.
- 9) *ibid.*, p. 187. 設置・操作・理解 (install・operate・understand)。
- 10) *ibid.*, p. 187. 'destruction of cost structure'原価凝着の理解が、原価構造の崩壊を招いているという説明がなされているが、累加法の方法論にその責務があるわけではない。
- 11) *ibid.*, p. 188. 間接費発生額が、相関性を有しない労務費額によって配賦されるならば、賦課結果は否認される。管理責任は、自己の管理責任を軽減させるために、自己防衛への行動が働く。配賦基準という指標であつても、行動的影響は大きい。
- 12) *ibid.*, p. 188. (訳書 174頁)
- 13) *ibid.*, p. 189. 内部副費の把握に関する認識があつても、実務的に実施するのは現状の制度では困難である。近視眼的な原価管理の落とし穴である。
- 14) *ibid.*, p. 189. (訳書 174頁)
- 15) *ibid.*, pp. 189-190. (訳書 175頁) 製造間接費の配賦を直接労務費基準によって敢行した場合、相関性がなければ惹起する問題である。
- 16) *ibid.*, p. 190. 非付加活動による製造間接費の認識である。
- 17) *ibid.*, p. 190. (訳書 175-176頁)
- 18) *ibid.*, p. 190. (訳書 176頁) “全品取り揃え生産者”は、アウトソーシングの考え方からすれば、Johnson, H.Thomas and Kaplan, S.Robert がいうように、必ずしも誤謬するものではない。両者が述べるように、間接費の配賦上の問題に収束させて解釈する必要がある。
- 19) Jeffrey G.Miller, Thomas E.Vollmann, “The Hidden Factory”, *Harvard Business Review*, September-October 1985, p. 143.
- 20) *ibid.*, p. 144. 製造間接費は、物理的な生産によってのみ発生するものではなく、取引により発生することにおいて、製造工場ではない裏のいわば隠れた工場で発生するという示唆である。
- 21) Johnson, H.Thomas, Kaplan, S.Robert, ditto, op. cit., p. 237. (訳書 218頁)
- 22) Jeffrey G.Miller, Thomas E.Vollmann, ditto, op. cit., p. 144. “The real driving force comes from transactions, not physical products”
- 23) Jeffrey G.Miller, Thomas E.Vollmann, ditto, op. cit., p. 144.
- 24) *ibid.*, p. 146. テイラーの科学的管理法以来、直接労務費の管理に傾注する姿勢は変わらず、製造間接費の発生が直接労務費を上回っている現在、それを抑制するためには直接それを分析管理する必要があるという。
- 25) *ibid.*, pp. 144-146. 4つの取引は、バッチレベルやユニットレベルでの間接作業を述べている。
- 26) Johnson, H.Thomas, Kaplan, S.Robert, ditto, op. cit., pp. 238-239. (訳書 219-220頁)
- 27) Gorge J.Staubus, *Activity Costing for Decisions*, Garland Publishing, Inc., 1988, p. 23.
- 28) *ibid.*, p. 23. 活動原価に言及したことの意義は大きい。そこに、活動が資源を消費するという観念が存在していたことが伺える。
- 29) *ibid.*, p. 24. 活動勘定には、材料費、労務費、製造間接費が集計されている。
- 30) *ibid.*, p. 23. 本文では、活動勘定から棚卸資産、他の活動勘定、そして原価差異勘定へと勘定連絡されている。ここに、活動の価値連鎖までもが示されている。
- 31) *ibid.*, p. 23. 標準原価は、実際数量×標準価格で表されている。
- 32) *ibid.*, p. 24. 比較的早い時期において、Staubus は活動原価管理を提唱している。これに対して、Johnson と Kaplan は、製品等の原価対象の原価計算における配賦の精緻化の点から活動原価を考察している。活動

吉田 康久

原価の利用・管理目的の視点が異なっているが、思考の原点は共通する。