

活動基準原価計算によるマネジメント

町田 耕一

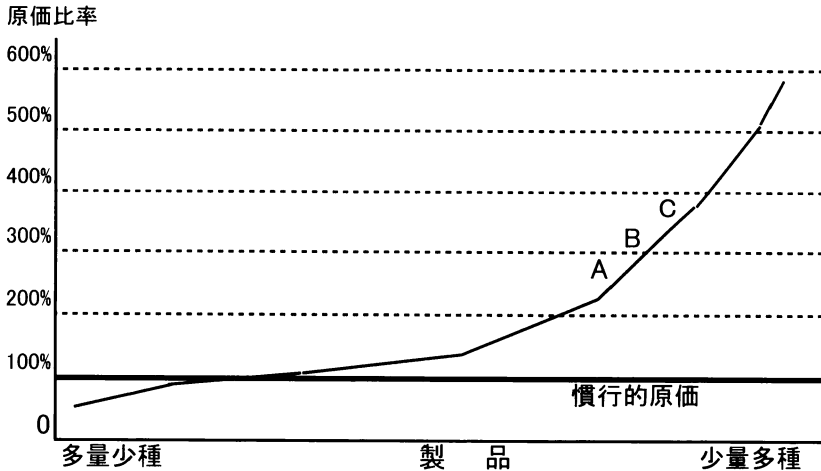
目次

- I はじめに
- II 活動原価計算の方法
- III 活動基準によるマネジメント
- IV 結語

I はじめに

ジョンソンとキャプラン (H. T. Johnson, R. S. Kaplan) が『レlevance・ロスト (Relevance Lost)』を1987年に著した。この書の目的適合性の喪失という内容は管理会計分野の革新に多大な影響を与えた。特に原価計算分野では、従前の伝統的原価計算は原価算定が不正確の故に、誤った意思決定を導く事が指摘された。ターニー (Peter B. B. Turney) は慣行的原価と活動基準原価との百分率を図表1で示している。ある製品原価について、「さらに適切な活動基準研究は、製品が、2ドルではなく、実際に製造して供給する原価500ドルであることを啓示した。即ち25,000%の製造原価計算間違いである。」¹⁾と述べている。この誤差の原因は慣行的原価、即ち伝統的原価計算の間接費の配賦計算が不正確であることに由来する。実務でも適切な配賦基準の探索を思考しているが見つからない状況にある。この計算問題の解消には、本質的な原価計算への接近、伝統的原価計算から活動基準原価計算への転回、いわゆるコペルニクス的転回をする必要がある。活動基準原価計算は価値の流れを忠実に跡付け、活動の給付単位計算をする。伝統的原価計算の配賦は小手先の計算であった。

図表 1 慣行的原価と活動基準原価の百分率



出所：P. B. B. Turney, *Common Cents*, McGraw Hill, 2005, p.5.

日本の原価計算基準の第1章に、原価計算の目的として次の5項目を掲げている。

- 1) 企業の出資者、債権者、経営者党のために、過去の一定期間における損益ならびに期末における財政状態を財務諸表に表示するために必要な真実の原価を集計すること。
- 2) 価格計算に必要な原価資料を提供すること。
- 3) 経営管理者の各階層に対して、原価管理に必要な原価資料を提供すること。ここに原価管理とは、原価の標準を設定してこれを指示し、原価の実際の発生額を計算記録し、これを標準と比較して、その差異の原因を分析し、これに関する資料を経営管理者に報告し、原価能率を増進する措置を講ずることをいう。
- 4) 予算の編成ならびに予算統制のために必要な原価資料を提供すること。ここに予算とは、予算期間における企業の各業務分野の具体的な計画を貨幣的に表示し、これを総合編成したものをいい、予算期間における企業の利益目標を指示し、各業務分野の諸活動を調整し、企業全般にわたる総合

的な期間計画であるが、予算編成の過程は、たとえば製品組み合わせの決定、部品を自製するか外注するか等の決定等個々の選択的事項に関する意思決定を含むことは、いうまでもない。

- 5) 経営の基本計画を設定するに当たりこれに必要な原価情報を提供すること。ここに基本計画とは、経済の動態的变化に適応して、経営の給付目的たる製品、経営立地、生産設備等経営構造に関する基本的事項について、経営意思を決定し、経営構造を合理的に組成することをいい、随時的に行われる決定である。

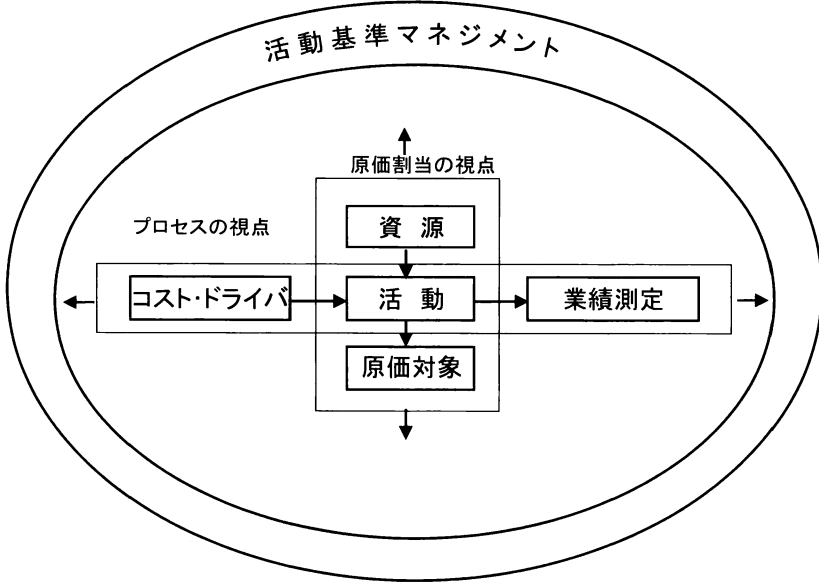
この目的の1)は貸借対照表の製品や半製品などの棚卸資産の評価に必要な情報を提供する事で、財務諸表作成の目的である。他の4つの目的は経営管理目的で、売価の決定、原価管理、予算、原価利用の将来計画である。もし原価評価に誤りがあれば、しばしば誤った意思決定を導いてしまうのである。伝統的原価計算は正確性の欠如から利用できず、活動基準原価計算の利用が期待されている。

第2章では、目的適合性を復活する活動基準原価計算の方法を探求し、第3章ではターニー、グラッドとベッカー (Ernst Glad and Hugh Becher) による活動基準マネジメントの体系化を試みる。また、2章の方法とマネジメントの関わりから、原価のデータマイニング思考のマネジメントの領域を明らかにする。

II 活動原価計算の方法

ターニーは図表2で示すごとく、活動原価計算の構造の外側に活動基準マネジメントを位置づけている。内側に位置する活動基準原価計算の構造は、ターニー自身が第二次的発展として明らかにしたもので、縦軸の原価割当の視点と横軸のプロセスの視点からなっている。原価割当の視点は経済的資源を活動に割り当てることと、諸活動のプロセスから原価対象を求めることである。経済的資源は製造業においては製造原価報告書の費目金額である。非製造業である

図表2 活動基準原価計算と活動基準マネジメント



出所：Peter B. B. Turney, *Common Cents: How to Succeed with Activity-Based Costing and Activity-Based Management*, McGraw-Hill, 2005, p.135.

小売業やサービス業は損益計算書の費用科目の金額である。財務的経済資源の総てを活動原価計算で扱うことには無理がある。活動基準原価計算は給付対応の原価を求めているので、上級管理者の原価、上流に位置する研究開発の原価は扱いにくいのである。それは、原価に対応するべき給付の測定が明白でないからである。活動基準原価計算は主に組織の下位にある業務活動に専念している。活動基準原価計算は製造から、その下流の顧客へ財サービスを給付するまでが、本来の計算の対象である。原価計算は月次のルーチンワークであり、月々の定型的活動が伴わないものは原価調査に委ねるものである。

活動基準原価計算で扱う、活動は1つの費目ではなく、多くの費目を構成要素としている。組立活動は場所が必要である。占有する場所の建物の減価償却費、建物に付随する固定資産税、ベルトコンベアの機械の減価償却費、これを動かす電力費、組立作業をする労務費など多義に及んでいる。組立活動は経済

資源の電力が欠けてしまった場合は、組立活動はできないのである。どの活動も経済的資源が消費した原価の結合であり、活動に要する様々な経済的資源はこれに対応する各種の費目からなっている。この価値移転に伴う内部取引の件数が多いという特質をもっている。

製造業での主要プロセスである、加工活動、組立活動、検査活動は原価対象 (cost object) を形成する。原価対象は伝統的原価計算の製品原価とすることも可能であるが、製品原価のみにこだわらない。製品が顧客に給付するには、さらに配送、時には設置と調整、保守サービスが付加される。これらのサービスを加味した、製品サービスを原価対象とする。原価対象は製品としても良いが、顧客への給付の対価としての売上高に対応する必要がある。もはや、活動基準原価計算は原価分析に留まらないで、利益分析もできるのである。マイヤー (Marshall W. Meyer) は『活動基準利益分析 (Activity-Based Profitability Analysis)』のなかで、「顧客を分析ユニット、あるいはプロフィットセンターであると考え、活動あるいは活動コストを、売上あるいは利益と結びつけることはきわめて簡単なことだ」²⁾と述べている。ここでの売上取引分析は管理者の取組に直結しているので、様々な取り組みの選択肢、時には戦略的な手法まで生み出すことがある。原価は損益計算に内在しており、活動基準原価計算は利益分析を可能とする情報を提供する。製品・サービスを生み出す活動原価と、製品・サービスを顧客へ給付した情報は経営管理者に有益である。

(損益計算) 収益 - 費用 = 利益

(原価計算) 給付 - 原価 = 粗利益

原価計算の原価について、日本の『原価計算基準』第1章、5項の非原価項目に示されている多くの財務費用は原価には算入してはいけないのである。原価計算は損益計算に内在していると指摘したのはシュマーレンバッハである。損益計算書は、まず売上高に売上原価を対応して売上総利益を求めている。給付の価値増加に対する価値消費としての原価の流れに対して、企業活動では財務的費用と収益が発生しているのである。

原価計算の本質は価値増加に対する価値消費を計算するところにある。製造現場では、効率よく製造しているのに「なぜ製造原価が下がらないのか」という事が言われている。製造現場には価値を生み出さずに価値消費してしまっているものがかなりある。実際の工場を一見して費用の50%が無駄であると見抜かれてしまうかもしれない。無駄のもう一つの意味は顧客が認めない価値消費である。日本の『原価計算基準』の「非原価項目」は顧客がその価値消費を認めないものである。活動基準原価計算では、価値を生み出さない価値消費を非付加価値活動と称している。プリムソンは活動原価の実際活動費から理論的活動費と無駄である未使用能力原価を分析している³⁾。各活動の未使用能力分析は各活動を分析しなければならないのであるが、消費資源の無駄分析をして、非付加価値勘定に振替えることで、各活動は未使用能力費を含まないでいる。非付加価値を含まない活動原価は操業度の違う期間との比較可能性がある。それゆえ非付加価値勘定を利用すると、正確に活動原価を評価するのである。この正確な活動原価をコスト・ドライバーで割って求めるドライバー・レートも正確となる。

図表3 シュマーレンバッハの費用と原価の関係

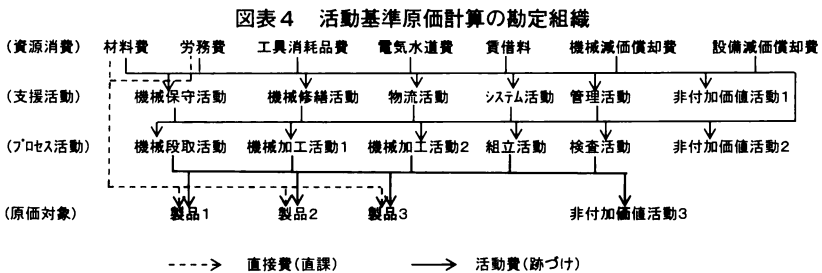
| | | | |
|-------|-------------------------|---|--------------------|
| 損益計算: | 中性費用(Neutraler Aufwand) | 原価, 同時に費用 (Kosten, zugleich Aufwand) | |
| 原価計算: | | 費用, 同時に原価 (Aufwand, zugleich Kosten) | 附加原価(Zusatzkosten) |

出所: E., Schmalenbach, "Grundlagen der Selbstkosten-Rechnung und Preispolitik," G. A. Gloeckner, S.12.

経済的資源とは製造業では製造原価報告書にて示される。この報告書の金額は商的工業簿記に基づき、原価概念でなく、財務的費用によって集計されている。原価と費用は異なっており、シュマーレンバッハは図表3で示すごとく、原価計算では費用から除外する金額もあれば、原価に付け加えなければならない金額もあるのである。費用は遅かれ早かれ現金支出と結びついているという、財務的特質がある。また、シュマーレンバッハは給付と収益についても、給付でなく収益であるとする中性収益 (Neutraler Ertrag) を指摘している⁴⁾。

この例として、工場の敷地を映画のロケに貸し出して、使用料の収益を得ることを示している。

原価は価値の増加と、この生み出された給付に対応する価値消費である。活動基準原価計算も生産組織の内部取引の価値移転を測定する必要がある。よって、活動基準原価計算するための勘定組織を明らかにしないと活動原価を求めることはできない。図表4はある製造業の活動原価計算の勘定組織である。伝統的原価計算と活動基準原価計算の変わらないところは、材料費と労務費の直接費で、共に直課する。伝統的原価計算の間接費の配賦計算は、活動原価計算ではない。活動原価計算では価値消費の流れを把握して、跡づける (tracing, trace) のである。費用は発生しているが、価値を生み出さないものは非付加価値勘定に割り当てる。製造費用で原価に含まれないもの、例えば、未稼働設備、災害による費用などは非付加価値活動1の勘定へ割り当てる。支援活動の実際の活動原価から理論的活動を引いた金額は非付加価値活動2へ割り当てる。プロセス活動の未稼働部分は非付加価値活動3へ割り当てる。かくして、プリムソンのように各活動から未利用能力原価を分析する必要はなくなり、活動そのものを前期間のものと比較することが可能となる。こうして会計的真實である比較可能性を獲得するのである。



図表5はサービス業の活動原価計算の科目集計表である。活動原価計算の対象は活動センタと称されている。経済的資源の価値消費はこれらの費目の貸方に表示する。支援活動の検査費、システム費、入力費は借方にそれらの価値増

図表5 活動基準原価計算集計表

| 科目CD | 科目名 | 借方 | 貸方 | 原価 | ドライバ数 | ドライバ・レート |
|------|-------------|---------|---------|---------|-------|----------|
| | 701 給料 | | 540,000 | 540,000 | | |
| | 802 通信費 | | 65,000 | 65,000 | | |
| | 805 家賃 | | 100,000 | 100,000 | | |
| | 812 消耗品費 | | 50,000 | 50,000 | | |
| | 823 機械費 | | 300,000 | 300,000 | | |
| | 824 ソフト費 | | 500,000 | 500,000 | | |
| | 880 旅費交通費 | | | 0 | | |
| | 881 委託費 | | | 0 | | |
| | 883 諸税公課 | | | 0 | | |
| | 884 雑費 | | | 0 | | |
| | 3001 検針費 | 254,219 | 254,219 | 254,219 | 1 | 254,219 |
| | 3003 システム費 | 658,518 | 658,518 | 658,518 | 72 | 9,146 |
| | 3004 入力費 | 199,034 | 199,034 | 199,034 | 2,500 | 79 |
| | 3099 非付加価値1 | 20,000 | 20,000 | 20,000 | | |
| | 6101 チェック活動 | 891,139 | 891,139 | 891,139 | 2,000 | 445 |
| | 6201 発送活動 | 80,227 | 80,227 | 80,227 | 2,000 | 40 |
| | 6301 請求活動 | 130,164 | 130,164 | 130,164 | 79 | |
| | 6401 照合活動 | 396,430 | 396,430 | 396,430 | 933 | 424 |
| | 6999 非付加価値2 | 10,000 | 10,000 | 10,000 | | |
| | 8080 経営管理費 | 47,040 | 47,040 | 47,040 | | |
| | 9101 個人住宅 | 245,346 | | 245,346 | | |
| | 9201 個人事業 | 276,713 | | 276,713 | | |

加を表示し、これらの貸方はプロセス活動への価値消費を表示する。活動原価の勘定は月次決算後では残高はゼロになる。活動基準原価計算システムでは各活動の活動原価の金額、ドライバ数、コスト・ドライバー・レートをプログラムにより計算表示する。原価対象の勘定科目では、活動センターでは価値増加した借方が表示される。この金額はプロセス活動の集計金額である。各活動勘定の元帳を見れば、支援活動は様々な経済資源である費目金額、プロセス活動は資源の費目とプロセスの価値消費金額の集計額であると分かる。まさに活動とは様々な資源や活動の結合なのである。もし、電力資源が欠けていたならば給付へ結合できない活動が多々あるのである。

活動基準原価計算の方法は、データマインドな方法で、簿記的勘定組織に依存し、価値連鎖の取引をデータとして、勘定科目集計表を出力するものである。活動基準原価計算の扱う内部取引数は膨大であり、活動基準原価計算システムによる情報処理に依存する。この内部取引数の膨大さの問題解消として簡易の

方法が文献で見られるが、それらは精緻さに欠けている。活動基準原価計算システムは簿記の勘定組織、いわゆる勘定系システムにより、マネジメントに有用な情報を生成できるのである。

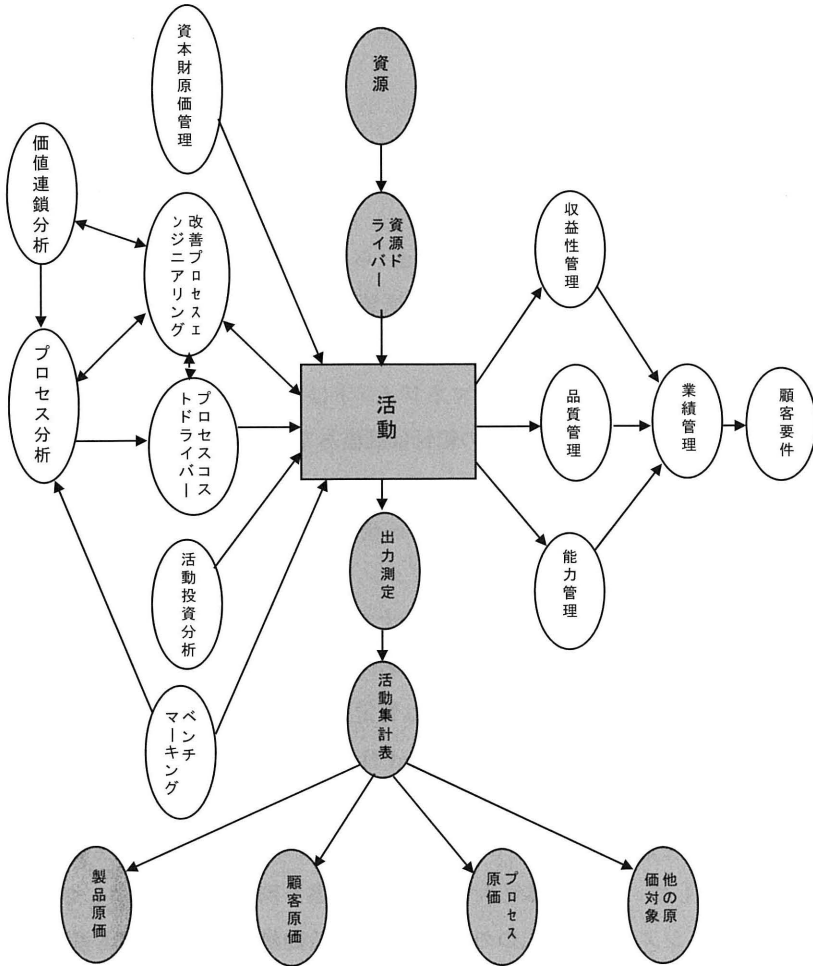
Ⅲ 活動基準によるマネジメント

ホーングレン (Charles T. Horngren) らは、原価マネジメントは多義であり、一義的な定義はないとしながら、「原価マネジメントを継続的に原価の低減と管理をして、顧客を満足しようとする管理者による活動を記述することとして用いる」としている⁵⁾。原価マネジメントは原価低減のみを指向するものではない。顧客への財・サービスの給付は価値あるものを引き渡すことであり、顧客価値を生み出すことと関わっている。原価マネジメントには価値増加の給付に関わる粗利益の測定、価値消費の原価を給付単位での測定、VE (value engineering) や品質管理などのマネジメントがいかに原価へ影響したかを測定することが不可欠である。原価に影響するマネジメントは、未来に生じる革新的なマネジメントを想起すると定義するのは難しいのである。もし、定義するとすれば、原価マネジメントの意義は暫定的なものである。

グラッドとベッカー (Ernest Glad and Hugh Becker) は「活動基準マネジメント：この価値を提供することによって、達成された利益と顧客によって受け取った価値を改善するルートとして、活動のマネジメントに焦点を置く規律」⁶⁾と定義して、活動基準マネジメントの体系を図表6の様に示している。活動基準マネジメントには二つの視点がある。活動基準原価計算にも縦軸の資源消費の視点と横軸の業績評価の視点があったように、活動基準マネジメントにも、図表6の上下の灰色円表示の経営価値の管理と左右の無色円表示の経営管理過程を原価情報に依拠してマネジするものがある。

ターニーは活動基準マネジメントに2つの目標を定めて、「第1の目標は顧客によって受け取った価値を改善することである。第2の目標はこの価値（または非営利組織では、顧客価値のコスト・有効性を改善すること）を提供する

図表6 活動基準マネジメントシステム概念図



出所 : E. Glad & H. Becker, *Activity-Based Costing and Management*, Jhon Wiley & Sons, 1995, p.135.

事によって利益を改善すること⁷⁾としている。価値改善は不断に原価低減に努めることを、あわせて利益改善は顧客価値の増加に努めることを意味している。この原価の二面性のある活動基準マネジメントのルールとして、ターニー

は次の2つのルールを示している⁸⁾。

ルール1：極大戦略便益をもたらす諸活動へむけて資源を配置する

ルール2：顧客に重要になっているものを改善する

ターニーの活動基準原価計算モデルには経済資源の視点とプロセスの視点での活動の評価とがあった。経済的資源の視点は原価に関連する経営価値と顧客価値または市場価値によるマネジメントである。

a. 経済資源のマネジメント

企業の活動には価値連鎖があり、その活動は価値増加をしながら、まず、資源の価値消費として活動へ跡付けされる。諸活動は原価対象へ跡付けされる。原価対象は外部の顧客へ提供される。財・サービスが顧客へ引き渡されると、その売上の対価として現金あるいは債権が獲得される。

グラッドとベッカーは活動基準マネジメントのアプローチとして、次のステップを示している⁹⁾。

ステップ1—活動への資源を跡づけること

ステップ2—浪費の識別（資本財の無駄以外のもの）

ステップ3—副次的原価を主要活動に跡づけること

ステップ4—結合されたレートの計算

ステップ5と6—資本財の無駄と全浪費の計算

ステップ7—原価対象ごとの原価の計算

ステップ1の資源とは経済的資源であり、製造業にあっては製造原価報告書の原価の三要素として知られている、材料費、労務費、経費である。これらの費目は支援プロセスと主プロセスの各活動原価に跡づけられる。また、資源ドライバーの数値で、費目ごとに、支援活動とプロセス活動に割り当てる。ステップ2では、材料費について機械の不調で材料を無駄にしてしまった、労務費について停電で工具を遊ばせてしまったなどがある。これらの無駄は、前章で提起した非付加価値勘定へ振替える。材料の浪費金額は管理責任のあるものである。作業員のミスであれば、事前の訓練が必要であった。機械の不調であれば、事前の保守や点検が必要であった。製造の最終過程の検査で不良品と判

定されたならば、幾多の材料と部品が無駄になる。前章の非付加価値勘定を3つの階層に設けているのは、無駄の発生原因を把握し、管理責任者の報告に利用可能とするものである。労務費についても無駄分析をして排除するのが資源マネジメントであるが、横軸のマネジメントには動作研究や多能工化とか仕事能力向上など生産性を高める方法が広がっている。

ステップ3では、支援プロセスの問題を扱う。筆者は副次的 (secondary) という英国文献の用語と支援は同義と考えている。前章の図表3にあった、機械の保守や修繕、物流やコンピュータシステムなどの活動原価は経済的資源である費目金額で、すでに無駄を省いた諸費で構成されている。支援活動とプロセス活動はドライバー測定をし、ドライバー数により、主要活動であるプロセス活動原価へ跡づける。ドライバー・レートを用いると跡づけ計算が容易となる。

[例] 1か月の総物流活動原価 ¥1,200,000

1か月の総物流量 50,000点

ドライバー・レート ¥24 (1点当たり)

物流活動・跡づけ計算表

| | 機械段取り活動 | 機械加工活動1 | 機械加工活動2 | 組立活動 | 検査活動 | 合計 |
|--------------|---------|---------|---------|---------|-------|-----------|
| ドライバー数(部品点数) | 0 | 4,500 | 11,200 | 34,250 | 50 | 50,000 |
| 価値増加金額 | 0 | 108,000 | 268,800 | 822,000 | 1,200 | 1,200,000 |

仕訳処理

| | | | |
|---------|---------|------|-----------|
| | (借方) | | (貸方) |
| 機械加工活動1 | 108,000 | 物流活動 | 1,200,000 |
| 機械加工活動2 | 268,800 | | |
| 組立活動 | 822,000 | | |
| 検査活動 | 1,200 | | |

支援活動の物流活動の出力とプロセス活動の各勘定への入力を仕訳で示せば上述の通りである。プロセス活動の各活動の入力は原価対象の勘定へ出力される。

ステップ4では総ての活動のドライバー・レートを計算する。前章の図表4では諸活動のそれぞれにドライバー・レートを計算している。このレートは月次決算時に、変動予算を用いて評価される。活動原価は混合費であり、統計的に変動費と固定費に分解できる。活動原価の変動予算には固定費と変動費のみ

を定めておき、実際のドライバー数が月末に判明したと同時に、実際のドライバー数に応じた予算金額が定まる。この変動予算による予算差異より、どの活動に問題があったか、議論の余地なく、その程度までの情報を表示するのである。

ステップ5と6では資本財の無駄の測定と全浪費の計算をする。資本財としての設備や機械にはしばしば非付加価値が伴っている。そもそも未稼働の設備は原価計算基準からしても原価ではないのである。工場設備の場所で生産に利用していない場所の部分の価値消費は非付加価値勘定へ振替える。機械の減価償却費のうち、機械の未稼働であった日数、日割り減価償却費の未稼働な時間の部分は非付加価値勘定へ振替える。ステップ6で全非付加価値勘定を集計する。前章の図表3では非付加価値勘定は3階層で測定している。仕掛品が無いと仮定すれば、経済的資源の価値消費の価値増加したものと、価値消費はしたが価値を生み出さなかった関係は次の式の通りである。経済的資源消費に占め

$$\begin{aligned} \text{全経済的資源消費} &= \text{全活動原価} + \text{全非付加価値} \\ &= \text{全原価対象} + \text{全非付加価値} \end{aligned}$$

る非付加価値の割合は生産性向上、利益性を高めるのに有効な情報である。「能率は高まっているのに、原価が下がらない」という問に対する解答は「非付加価値を測定し、この無駄をなくす取組をせよ」である。

ステップ7ではプロセス活動からの価値増加として原価対象に跡づけする。伝統的原価計算でも製品の製造単価を計算していたように、単位計算まで導けなければ、原価計算とはいえない。活動基準原価計算は活動原価まで給付単位計算をしているのである。

図表6の中の活動集計表を基に、製品原価、顧客原価、プロセス原価と他の原価対象を求めることができる。プロセス原価を集計しなければ、原価対象へとすすまない。原価対象は製品原価とは限らない。製品原価でも良いが、さらに販売員のサービス、配送、設置、保守サービスを結合して原価対象とすることができる。原価対象は外部へ給付される。財・サービスが外部給付されるとその対価が売上高であり、これに原価対象を対応すると次の式のように粗利益

を求めることができる。

$$\text{売上} - \text{原価対象} = \text{粗利益}$$

b. 原価対象の利益分析

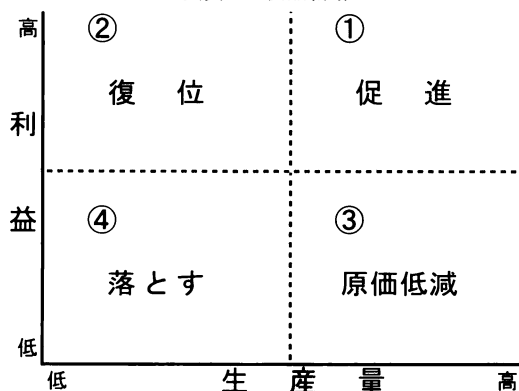
原価対象はこの外部給付への対価としての売上高と対応する必要がある。製品を原価対象とする場合には製品の売上高の、製品に販売保守サービスを加えた原価対象では顧客ごとの売上高の情報を入手しなければならない。原価対象は売上とリンクできるように設定することが大切である。図表7は請求代金回収業の事例である。訴訟にまでになった顧客は特別口としている。顧客セグメントごとの受取手数料を売上としている。従来のCVP (cost volume profit) 分析は総売上高、総費用、営業利益による分析であった。活動原価計算を利用した粗利益分析は、売上セグメントごとに、販売単価の値上げ、単位変動費の減少、固定費の減少、営業量の増加し、利益改善をするのである。特に業績の悪いセグメントに優秀な販売員を再配置して、自社の製品サービスに対する価値増加の利用法を顧客に伝え、販売単価の値上げや販売量を増加するのである。このような関係を、ターニーは図表8にて示している。彼は「①象限の製品は割増し促進と突出した展示の候補であった。②象限の製品は追加の広告をされて、棚の位置を改善し、生産量を回復して原価低下した。③象限の製品は原価低減の機会が研究された。④象限の製品は生産ラインから削除の可能性を再検討した。」¹⁰⁾と述べている。ターニーの図表8の構造はPPM (product portfolio management) であり、彼はこれを製品戦略分析と称している。

顧客価値に対するイノベーションが企業の持続を維持する粗利益の獲得である。他方粗利益を細かくマネジメントするには原価対象を複数求めることであ

図表7 原価対象の利益分析

| 原価cd | 原価名 | 売上(給付) | 給付数 | 直接費 | 活動原価 | 粗利益 | 単位原価 | 粗利益率 | 評価 | PPM |
|-------|------|-----------|-------|---------|-----------|----------|-------|--------|----|-----|
| 91101 | 個人住宅 | 500,000 | 500 | | 245,346 | 254,654 | 491 | 0.51 | A | ◎ |
| 92101 | 個人事業 | 495,000 | 495 | | 276,713 | 218,287 | 559 | 0.44 | B | ☆ |
| 93101 | 法人大口 | 500,000 | 500 | | 449,293 | 50,707 | 899 | 0.10 | D | ▽ |
| 94101 | 法人小口 | 495,000 | 495 | | 516,500 | -21,500 | 1,043 | -0.04 | F | × |
| 99101 | 特別口 | 10,000 | 10 | 100,000 | 67,147 | -157,147 | 6,715 | -15.71 | F | × |
| 99990 | 特別口 | | | | | | | | | |
| | 合計 | 2,000,000 | 2,000 | | 1,654,999 | 345,001 | 827 | 0.17 | | |

図表8 製品戦略



出所：Peter B. B. Turney, *Common Cents*, McGraw-Hill, 2005, p.157.

る。原価対象とこの顧客への給付の対価（売上高）は合理的に対応している必要がある。製品セグメントの原価対象，顧客セグメントの原価対象，地域セグメントの原価対象などがある。製品セグメントでの粗利益の情報は製品ミックスの戦術を得られる。図表8の②象限の製品の追加売上を増やすのである。②象限の製品に④象限の製品の抱き合わせ販売をし，④象限の在庫製品の現金回収を計るのである。顧客セグメントの粗利益により，粗利益の良くない顧客へは優秀な営業員を充てて，売価の交渉，販売量増価の交渉をするのである。地域セグメントの粗利益からは地域顧客の生活や文化を調査して，地域に合った製品をそろえるのである。

c. 活動基準マネジメント

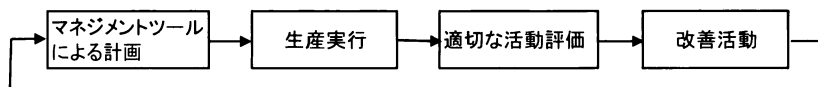
グラッドとベッカーは活動基準マネジメントを，この章の始まりの定義に加えて「この規律はコスト・ドライバー分析，活動分析，業績測定を含む。活動基準マネジメントは主要な情報源泉として活動基準原価計算に基づいて引き出される。」¹¹⁾としている。また，活動基準マネジメントについて，ターニーは「これは顧客へ有利に価値を届ける能力を改善するのに役立つ。より良くこの改善を達成することは活動の管理に頼る。」¹²⁾と述べ，価値創造・改善と原価マネジ

メントの強い結びつきの必要性を説いている。

キャプランとアッキンソン（R. S. Kaplan & A. A. Atkinson）は「原価マネジメントから原価会計へ」という項で、「次の60年間（1925－1985）は管理会計手続きの発展のなかで、実のあるものはほとんど無かった。この管理会計革新の停滞していった正確な理由はなお議論されている。しかし、少なくとも理由の一部は財務会計報告への製品原価情報に対する要求にあることが明らかである。財務報告への棚卸資産を評価することの手続きで実行された。間接または支援部門の原価は大きく集計された、工場全間接費の原価累計は簡単に利用できる測定（典型的には直接労働時間）を用いて製品に配賦された。」¹³⁾としている。間接費を不正確な配賦技法により形骸的に求めていたこの時代にも、原価低減の取組のためのマネジメントが行われていた。トヨタ生産システムの「7つの無駄トリ」は有名である。この取組で、経営者は収益性の向上を財務報告書により実感できたのである。在庫ゼロは在庫管理者を不要にし、在庫品を保管しておく倉庫までも不要なものとしたのであった。

キャプランとアッキンソンは「1980年代以降、学会と企業は規制撤廃の企業の挑戦と活気のあるグローバルな競争とに合致する新しい管理会計手続きを發展させた。この新しい手続きは、技術の急速な変化と、そして新しいマネジメント手続き（全社品質管理：ジャストインタイム納入・生産、配送システムとリエンジニアリング）と競争優位の終わり無き探求とを支援するようにデザインされている。」¹⁴⁾と述べ、この時代に原価計算も活動基準原価計算が結実したのである。今日、活動会計の理論は形成されているといっても、活動原価計算の膨大な内部取引を処理する問題がある。膨大な取引問題を解消できるのは、活動基準原価計算システムの開発利用である。

図表9 活動基準マネジメントの流れ図



活動基準マネジメントの過程を示せば、図表9のようになる。図表6の活動の横軸に位置する白抜きの楕円で示されたものはマネジメントツールである。あるマネジメントツールにより計画し、計画的に実行し、結果をマネジメントツールの業績評価に適切な活動評価指数を測定し、計画より実際の指数が悪ければ、改善活動をする。このマネジメントの流れを示したのが図表9である。

活動基準マネジメントの1ツールとして、ターニーの価値分析 (value analysis) を取り上げてみる。158「価値分析はプロセスと原価低減を改善する観点でビジネス過程の意識的な研究である。その目標は正しい方法で正しい活動をすることを保証するはずです。」としている。そして次の情報に作用するとしている¹⁵⁾。

1. 活動：価値分析はプロセスにおける活動に焦点をおく；どうであるか、消費したのはどんな資源か、コスト・ドライバー数、如何に協働しているか。ほとんどの情報はABCシステムで見出される。
2. 活動分析：価値分析は活動分析の際に得た活動に関する知識を用いる。これはなぜ・いかに良く作業をなしたかの情報である。重要であるかどうか、ベンチマーク業績といかに良く比較刷るとき、付加価値と非付加価値としての活動をデザインすることを含んでいる。
3. コスト・ドライバー：コスト・ドライバー（これらの要素が作業の要因）が作業への価値分析をするのに重要である。不必要なコスト・ドライバーの衝撃を減ずることが重要でない活動を排除することと、重要な活動からの無駄を移すことに重要である。

図表10 原価対象の元帳

| 元 帳 | | コード | 92001 | 個人事業 | | | |
|------|----|-------|--------------|--------------|------|---------|---------|
| 1203 | 日付 | 摘要 | 給付単位相手科目CD・名 | レコードNO | 借方金額 | 貸方金額 | 残 高 |
| 30 | | 請求書作り | 495 時間 | 61010 チェック活動 | 36 | 220,556 | 220,556 |
| 30 | | 請求書発送 | 495 回 | 62010 発送活動 | 41 | 19,856 | 240,412 |
| 30 | | 督促 | 20 回 | 63010 請求活動 | 45 | 32,952 | 273,364 |
| 30 | | 名寄せ | 2 点 | 64010 照合活動 | 48 | 849 | 274,213 |
| 30 | | | 1 回 | 69999 非付加価値 | 53 | 2,500 | 276,713 |

原価計算の本質は価値増加と価値消費を対照することにある。価値分析は原価の本質に根ざしている分析である。活動基準原価計算システムから、先の請求業の原価対象の1つの元帳を作成したものが図表10である。原価対象はプロセス活動のチェック活動、照合活動、発送活動、請求活動を集計することである。このチェック活動の元帳は経済的資源と各支援活動の集計である。活動の情報は各活動の元帳から入手できる。活動分析は非付加価値の排除とコスト・ドライバー・レートの改善である。チェックの間違いで請求書を再印刷するなど無駄の典型である。間違った請求書を発送してしまったならば、さらに無駄な費用が発生する。財務会計システムと活動基準原価計算システムとの違いは、活動基準原価計算システムに給付数をデータ項目として持っていることである。図表5の活動基準原価計算集計表で示した通り、活動の原価金額とドライバー数とからコスト・ドライバー・レートは系統的に計算される。通常はこのレートが変動予算より非効率にならないことである。

価値分析の第3項目は特に重要で、マネジメントの神髄である。既存の活動を継続することではなく、新手法を計画することで、衝撃的に原価を削減することである。この衝撃はドラッカーの主張するイノベーションである。請求業務も昔は手書きであった。コンピュータの出現は大量の請求書であっても処理の速さと安価な処理費に目を見張る衝撃があった。今日のインターネットの時代には、電気料金の請求もスマートグリッド技術を利用者のメーターに適用することで、検針員を不要に、データ入力にも人手が不要になるほどの衝撃がある。従来の作業の問題点はないか、新しいやり方はないか、この改善・改革の発見こそがマネジメントである。ターニーは「活動は戦略的選択により決定される。成功事業は高い戦略的便益を生み出す諸活動への資源を配置している。」¹⁶⁾としている。

活動基準原価計算の原価対象の利益分析は戦略技法であると認知されている。価値分析にて活動の価値消費を分析し、戦略的に優位にたてる活動の代替法を探求し、活動原価を予測して、代替案を決定することで、活動原価がマネジメントに役立つのである。

Ⅳ 結語

『レバンスロスト』の衝撃後、原価会計は理論的には活動基準原価計算を解明したと言って良いであろう。活動基準原価計算が実際に企業に適用されるには、方法論の解明が必要である。2章で述べた活動基準原価計算の方法は複式簿記の技法を基礎に構築されている。活動基準原価計算の方法には2つの課題がある。第1の課題は原価計算の目的をもって、活動基準原価計算の勘定組織を設計することである。第2の課題はコンピュータを利用して、活動基準原価計算システムを構築することである。事務系のシステムは勘定系と言われるごとく、あくまで内部取引を価値移動の跡づけとして仕訳データを元帳にコンピュータ処理として集計するのである。

活動基準原価計算システムの資料はマネジメントと結合して、極めて有力な情報となる。ホーングレンらの最新の著『原価会計 (Cost Accounting)』の第5章「活動基準原価計算と活動基準マネジメント」にはLG電子の事例が載っている。「活動基準原価計算はLG電子を調達実務と調達過程の多くを変化へと導いた。商品の原価をマネジすることと納入業者との交渉のような高い価値創造仕事に集中することと効率を改善することをした。さらに、納入業者間の入札競争をしての履行により、また生産ライン中の部品を標準化することをして、そして中国で追加作業力を発展して、テレビ、携帯電話、コンピュータ、ホームシアタに対するグローバルな調達戦略を発展させた。」¹⁷⁾としている。

活動基準マネジメントは、今は未知であるイノベーションに関わり、イノベーションの効果を測定するのが活動基準原価計算である。顧客価値を創造した製品・サービスの原価対象の粗利益分析によりどのポジションにあるかが認識できる。経営内部の価値連鎖をコスト・ドライバー・レートで測定する。LG電子の取組は、外部の納入業者との価値連鎖であるサプライチェーンのイノベーションである。内製部品の原価と外製部品の価格の比較をするのではない。部品調達の活動原価を測定する必要がある。部品調達の発注費や検収費が

部品費に加えられなければならない。そして、自社製品に競争優位をもたらす部品の性能と原価の交渉を続けることである。費用はドライバーとはなりえない、活動基準原価計算の活動ドライバーを不断に変革するマネジメントが大切なのである。活動基準マネジメントを評価するには活動基準原価計算システムが欠かせない。製品・サービスを創造する、社外のパートナーとの連携をし、有効な連携を導くことも活動基準マネジメントの役割である。

注

- 1) Peter B. B. Turney, *Common Cents: How to Succeed with Activity-Based Costing and Activity-Based Management*, McGraw-Hill, 2005, p.4.
- 2) マーシャル・W・マイヤー『活動基準利益分析 (Activity-Based Profitability Analysis)』, シュプリングー・フェアラー東京, 2004, 107頁。
- 3) 町田耕一・藤沼守利『管理会計要論』, 創成社, 1998年, 91頁。

方法2 理論的利用に基づく原価

$$\frac{\text{原価}}{\text{実際能力時間}} = \frac{100,000}{10,000} = 10 \text{ドル} / \text{運転時間}$$

$$\begin{aligned} \text{未使用能力原価} &= \frac{(\text{実際能力時間} - \text{実際利用時間}) \times \text{原価} \div \text{実際利用時間}}{\text{実際能力時間}} \\ &= \frac{(10,000 - 6,250) \times 100,000 \div 6,250}{10,000} = 6 \text{ドル} / \text{運転時間} \end{aligned}$$

出所: James A. Brimson, *Activity Accounting*, John Wiley & Sons, 1991, p.113.

- 4) シュマーレンバッハ著, 土岐政蔵訳『原価計算と価格政策』森山書店, 昭和26年, 178頁。
- 5) C. T. Horngren, G. Foster, S. M. Datarm, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice Hall, 1962, p.5.
- 6) Ernest Glad, Hugh Becker, *Activity-Based Costing and Management*, John Wiley & Sons, 1995, p.26.
- 7) Peter B. B. Turney, *Common Cents*, McGraw-Hill, 2005, pp.134-135.
- 8) *Ibid.*, p.137.

- 9) Ernest Glad, Hugh Becker, *op. cit.*, pp.83-85.
- 10) Peter B. B. Turney, *op. cit.*, p.158.
- 11) Ernest Glad, Hugh Becker, *op. cit.*, p.26.
- 12) Peter B. B. Turney, *op. cit.*, p.153.
- 13) Robert S. Kaplan, Anthony A. Atkinson, *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall, 1998, p.7.
- 14) *Ibid.*, p.9.
- 15) Peter B. B. Turney, *op. cit.*, p.158.
- 16) Peter B. B. Turney, *op. cit.*, p.137.
- 17) C. H. Horngren, S. M. Darar, M. V. Rajan, *Cost Accounting*, Person, 2012, pp.160-161.