

活動基準原価計算に対する若干のコメント ——製品意思決定に関連して——

志 村 正

Some Comments on The Applicability of Activity-Based Costing to Decision Making

Tadashi Shimura

Activity-based costing(ABC) or transaction costing was advocated by Robin Cooper and Robert S. Kaplan as a method for allocating overhead costs to products. The purpose of ABC systems is to measure accurately product costs. In ABC systems the overhead costs is allocated each product on nonvolume-related cost driver such as setup times, numbers of setup, numbers of production run, numbers of parts. It's designed to be useful for the product decision making on product pricing, design, introduction and discontinuance of a particular product or product line.

The purpose of this paper is to examine whether ABC is more useful for these decision making than attributable costing. It seems that ABC don't improve product decision making. This paper provide a trial proposal for strategic cost analysis in purpose of product decision making on discontinuance of products.

I. 問題提起

現代における市場および製造環境の種々の革新は、原価計算システムに対して重大な影響を与えるものと予測される。まず第一に、消費者ニーズの多様化が見られる。これは、多品種少量生産化の方向へと製造環境を変化させる。これに伴って、セット・アップ、生産スケジュール、製品設計、マテリアル・ハンドリング(マテハン)、検査、品質保証といった機能の多様性と複雑性をもたらした。

第二に、工場の自動化技術の飛躍的發展は、直接労働作業に代えて、ロボット、弾力的生産システム(FMS)による生産を可能とし、直接工の間接作業化、ないしは間接部門への配置替えを余儀なくさせている。

また、第三に、プロダクト・ライフ・サイクルの短命化に伴う製品開発と不採算製品の廃棄、製品ミックスに関する意思決定の重要性をもたらしている。

以上の事柄は、原価計算にとっては、固定費、間接費の増大に伴う配賦問題の重要性と再検討

を生ぜしめている。なぜ、間接費の配賦問題の重要性をもたらすかと言えば、その事情はこうである。

こうした製造環境の変化にもかかわらず、一般に間接費の配賦基準として直接作業時間や直接労務費が多く用いられている。多品種少量生産化の状況において、従来のボリューム (volume) に依存する直接作業時間や機械運転時間などを用いて、増大した間接費を配賦すれば、多量製品 (high volume products) には多く、少量 (小ロット) 製品 (low volume products) には少なく配分されて平準化されてしまう (単位当たりの間接費負担額は、多量製品と少量製品とも同じである)。これでは、本来少量製品を増やしたことによって追加される多機能性、複雑性のコストの多くは多量製品に配分されることになる (キャプラン&ジョンソンは、これらを内部相互補助 (cross-subsidies) と呼んでいる)。その結果、多量製品の製品原価、したがって価格は高く、少量製品のそれは低く設定され、製品戦略上、誤った意思決定を生じさせる。従来のボリュームに依存した配賦計算による原価情報は、多量製品の競争力を弱めさせる方向に作用するので、独特の特徴をもった差別化された少量製品をますます追加するといった戦略的な方策へと導くであろう。これでは、固定費・間接費と見られる複雑性のコストを一層増大させるという悪循環となり、結果として、いよいよ収益性は悪化し、製品ミックスは貧弱となってしまう。このことから、世界的な規模の競争や製品技術の革新を考えれば、正確な製品原価情報の把握は、競争優位に立つ上で不可欠であることがわかる [Cooper and Kaplan, 1988, p.96]。

このような背景のもとで、クーパー (Robin Cooper)、キャプラン (Robert S. Kaplan) は、これらの従来のボリューム関連の基準によって配賦計算する製品原価計算とは別個に、活動基準の製品原価計算 (activity-based costing : ABC と略称する) ないしは取引基準原価計算 (transaction costing) を提唱する。ABC システムは、活動基準または取引基準のコスト・ドライバー (cost driver) に基づく配賦計算を基盤としているのである⁽¹⁾。それは、まさに現代の変革的な製造環境にもっとも適合する原価計算システムであると彼らは主張している。

直接原価計算は、固定費の増大とともにその生成を見たが、その固定費ないしは間接費が製造原価に占める割合の増加が一層進展するや、皮肉にも直接原価計算の在り方に再検討が迫られている。実は、活動基準の製品原価計算の提唱は、従来のボリューム関連の配賦基準に基づく全部原価計算と直接原価計算との両者に対して問題を投げ掛けるものである。

コスト・ドライバーを用いての配賦計算は、確かに現実の物やサービスの流れとコスト・フローとのギャップをできるだけ小さくしようとする試みであることは間違いがないが、果たして彼らはどのような意図をもってこの原価計算システムを提唱しているのか、それはどのような目的に役立つと考えているのか、現行の原価計算システムとどのような関係において捉えようとしているのかをまず明らかにしなければならない。そのことによって、本稿は、ABC システムを検討し、そこにおけるいくつかの問題点を抽出し、彼らの議論を拡張しようと思う。

もっと具体的に述べるならば、現行の製品原価計算による配賦計算も、固定費を変動費化させるという思考に基づいているが、これとコスト・ドライバーによる配賦計算はいかに相違するののか。またそれは、製品の価格設定や収益性分析はともあれ、製品の導入、廃棄に関する意思決定を適正化ないし是正することになるのか。さらに、従来からある帰属原価計算あるいは関連原価計算の場合といかなる意思決定の差異をもたらすのか、言い換えれば、ABC は意思決定情報としての価値を高めることになるのか。これらの諸点について考察してみたいと思う。

II. ABC システムの特性

以下において、ABC システムを考察していく上で、まず ABC システムの特質をよく理解しておく必要がある。

キャプラン等は、この ABC を従来からある棚卸評価を主眼とした全部原価計算に代わるものとしては提示していないという点に注目することが肝要である。それは間接費を製品に配賦する一方法にすぎない⁽²⁾。もちろん、棚卸評価、財務諸表作成のためにも用いることが出来るが、それは高価過ぎるかも知れない。彼らはこの ABC システムを主として製品の戦略的意思決定と戦略的収益性分析に用いようとしており、財務会計目的の原価計算システムとは独立した別個のシステムとしてもつように考えている。しかし、最近の論文では、将来的にはこの ABC システム（とオペレーショナル・コントロール・システムとの統合システム）から期間財務諸表を財務会計基準にあうように調整して作成する方向を企図しているようである [Kaplan, 1990]。

ABC システムの特徴をキャプランは、オペレーショナル・コントロールとの対比において、次のようにまとめている [Kaplan, 1990, pp.24-25]。

①費用変動性についての仮定

ABC システムは製品設計に関する意思決定や生産プロセス、価格設定および製品ミックスに関する戦略的意思決定を容易にするために設計されるから、実際には、あらゆる組織費は行われる意思決定に関して変動費と考えられよう⁽³⁾。

②報告と更新の頻度

ABC システムによって算出される製品原価は——年度の至るところで分析研究のために用いられることはあるが——年に1度再見積りされるにすぎない。顧客や製品に関わる戦略的意思決定は、毎日あるいは毎月でも行われるわけではないからである。

③正確性への要請、資源消費の主観的判断の役割

ABC 収益性研究のための費用分析は、あらゆる費用が、遂行されるアクティビティおよび生産される製品に関連付けられることを要する。たとえ資源消費の正確な計測が存在しないとしても、ABC 分析はアクティビティおよび製品に費用を割り当てるために主観的な、最善の見積判断が行われることを要する。

④システムの範囲

ABC システムは、管理責任やコントロールがオーバーラップしたり、生産、流通そして販売の種々の局面を横断して共有されるときでさえも、費用が製品、チャネル、および顧客に関連付けられる。つまり、個々の製品、製品ライン、チャネル、および顧客の収益性を計算するために、価値連鎖 (value chain) を横断して費用を割り当てる⁽⁴⁾。

III. コスト・ドライバーによるコスト・ビヘイビア

ABC とは、すべての原価は変動費であるとの認識をもって、特に間接費を活動別ないしは取引別に捉えて、ボリューム関連基準および非ボリューム関連基準のコスト・ドライバーを用いて、間接費（活動原価、支援サービス・コスト、取引のコスト）を製品に配賦して、製品別の単位原価を算出する一連の原価計算方法を指すものと考えられる。前に見たように、全部原価計算と大きく相違するのは、（操業度基準の）固定費を実際の資源消費量を反映するいくつかのコスト・ドライバーを用いて正確に跡づけようとするところにある。したがって、クーパー&キャプランの

ABCシステムでは、コスト・ドライバーによるコスト・ビヘイビアが重要なキー・ポイントとなっている。そこで、彼らのコスト・ビヘイビアに対する見解をまとめてみると表1のように示すことができるだろう。

表1 ABCにおけるコスト・ドライバー

コスト・ビヘイビア の視点	①短期の 操業度変化	②活動（取引） の変化（長期）	適切なコスト・ドライバー
間 接 費	変 動 費	（長期）変動費	ボリューム関連基準（直接作業時間、機械時間、直接材料費）
	固 定 費		非ボリューム関連基準（段取時間、段取回数、注文回数、生産回数など）
		（長期）固定費	?

この場合、長期変動費を配賦するには、各活動についてそれぞれの一つのコスト・ドライバーが選択される。

クーバーは、2段階配賦手続を用いたABCシステムを次のように図示している [Cooper,1989, p.39]。

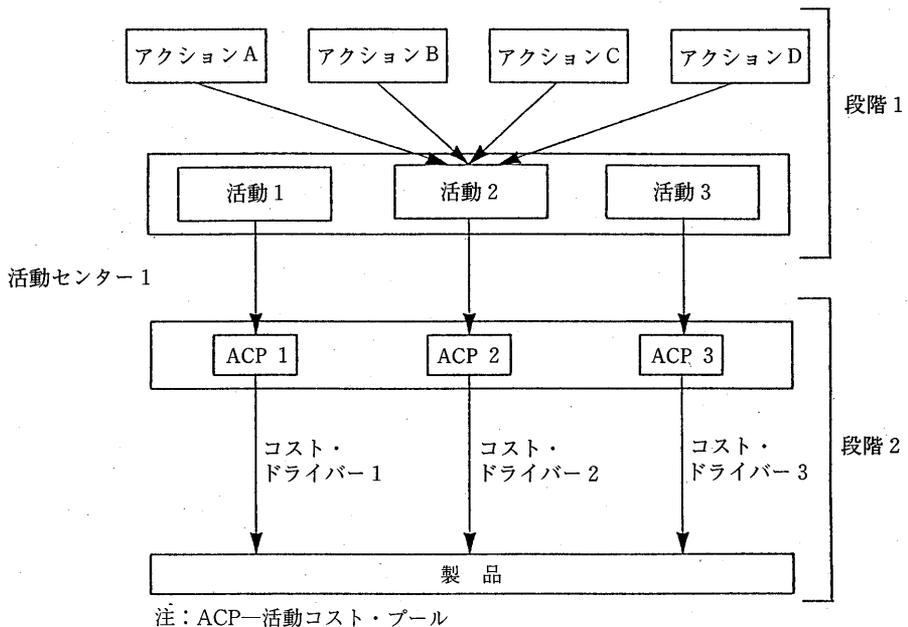


図1 ABCシステム

上の図で、活動センター (activity center) とは、管理者が遂行される活動のコストを別々に報告したいと思う生産プロセスのセグメントのことである [Cooper,1989, p.40]。もちろん、コスト・ドライバー毎に活動センターが設けられるであろう。各活動原価プール (activity cost pool: ACP) には、その種の活動を製品のすべてで遂行するトータル・コストを含んでいる。そこで、第1段階の配賦では、ある活動によって消費される資源のコストを異なった種類の活動に跡づける手続が必要となる。各活動にとって共通的なコストをどのように配賦するかによって製品原価の歪みの程度も異なってくる。

さて、表1に戻ろう。クーパー等は、ボリュームによっては変動しないが活動量または取引量に応じて変動するコストを長期変動費と呼んで、ボリューム基準による変動費 (短期変動費) と区別している。しかし、そのコストはただちには変化しないという点で短期的ではなく、部分的な構造変化を許すほどの期間を視界に入れている。この長期変動費は、生産プロセスの複雑性や多様性によって推進され、主としてディスクレションナリーで、その変化は断続的である [Cooper and Kaplan,1988a, p.25, 27]。

ABCでは、活動ごとに原価を集計して、これをその活動に適合するコスト・ドライバーによって製品に配賦するわけであるが、活動ごとの原価には、従来固定費と考えられている減価償却費や保険料、税金を含んでいる。この部分はある製品 (または製品種類) を廃棄したとしても必ずしも発生を回避できるわけではないことに注目しようであろう。

私見では、この活動センター・コストには、ただちにコスト・ドライバーの増減によって変化する原価部分と、即座には変化しない原価部分があると思う。活動センター・コストは、短期的に見れば図2のようになるが、部分的な構造変化を許す期間をとれば、図3にあるように、段階的なコスト・ビヘイビアを示すものと思われる。図3において、各階段の高さはこうした即座には変化しない固定費部分を指し、傾きはコスト・ドライバーによって即座に変化する部分でコスト・ドライバー1単位当たりのある活動センター・コストである。その幅はコスト・ドライバー単位数 (例えば、段取回数、生産回数、検査回数、段取時間)、階段数は製品または製品種類の数を表わすものと考えられる。点線で描いた直線は、当該活動センター・コストの配賦線を指し、その傾きは配賦率、つまり製品へのコスト・ドライバー当たりの平均配賦額を表わしてい

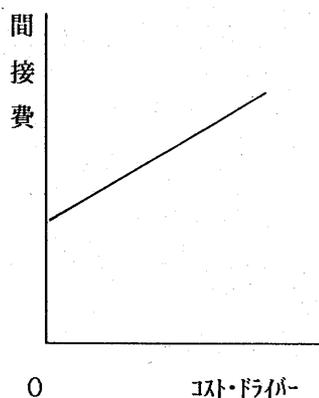


図2 コスト・ビヘイビア(1)

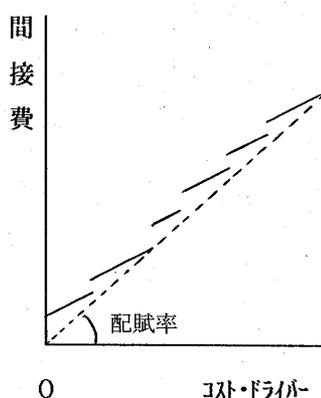


図3 コスト・ビヘイビア(2)

る。

さて、クーバー等はコスト・ビヘイビアを図4のように仮定している。それは、図3の点線の直線と同じである。図4のように仮定することは、活動センター・コストの固定費部分はコスト・ドライバーの増減に比例して変動することを示唆している。すなわち、コスト・ドライバー単位数が多い製品であれば、それに相応してそれらの製品にその固定費部分を多く配賦するということである。これは、特定製品または製品種類の導入・廃棄ではなく、間接費の発生がコスト・ドライバーの拡大・縮小によって影響されることを仮定していることになる。つまり、特定製品を廃棄したとしても、他の製品のコスト・ドライバー単位数が増えるならば、当該製品の廃棄からは、長期的にも、固定費部分の減少をもたらさないことがあり得るのである。

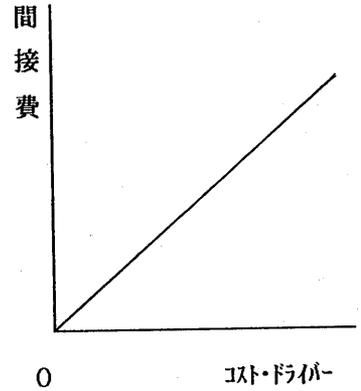


図4 コスト・ビヘイビア(3)

確かに、新製品の導入によって、支援サービス・スタッフを増員したり、施設を拡張したり、コスト・ドライバーが増えたりすることはある。それに伴うこれらの増分間接費（既存の製品の廃棄によってやがてはスタッフを解雇したり、施設を一部処分し、コスト・ドライバーが減るなら、それに伴う減分間接費）だけ、当該製品に配賦することは意思決定上も意味のあることである。しかし、ABCシステムには、このことを保証するような根拠があるのであろうか。

精緻さの違いを無視すれば、彼らは、コスト・ドライバーによる間接費の配賦を通じて、従来のボリューム基準の配賦と同様の間違い、つまり内部相互補助をおかしているのである。

また、彼らはその変動部分を平均化して配賦していること、つまり増分思考的でないことは、さらに意思決定上の限界を明らかにするものである。ABCシステムがこのような構造の下に構成されているならば、誤った製品意思決定に誘導させることは大いにありうることである。筆者は、ここでABCの製品意思決定上の限界を強調する。

クーバーは、ボリューム関連基準と非ボリューム関連基準で間接費を製品に配賦された後は、残りの間接費はほとんど僅かであると言う [1987, p.41]。そしてこれも配賦しなければならないと述べている。その配賦は、多分に恣意的にならざるを得ないが、それによって製品原価が歪められることはないであろう。ここで、残りの間接費の性格がどのようなものであるかについては触れていない。いくつか考えられると思うが、少なくとも二つはここで挙げることができる。一つは、ボリュームにも活動または取引基準のコスト・ドライバーにも長期的に反応しない間接費であるという考えである。いま一つは、どの活動センターでも捉えることの出来ない間接費という考えである。表1では、これを長期固定費として示している。

以上のコスト・ドライバーにおけるコスト・ビヘイビアに関する考察を通じて、製品意思決定の観点からは、クーバー、キャプランのABCシステムには、依然として検討を要する不備が残されていると思う。次節では、この問題について少し詳しく論じられるであろう。

IV. ABC と製品意思決定

(1) 直接原価計算と意思決定問題

キャプランは、ABCにおける製品意思決定上の優位性をつぎのように述べている。すなわち、「製品価格設定、製品の導入と廃棄、受注、製品ミックス、および自製か外注かの意思決定のほとんどに短期的な変動費を用いることは危険である。これらの意思決定は、企業のキャパシティ資源のコミットメントを伴うことになり、短期的ではなく、長期的な原価の変動性に照らして行われるべきである」[Johnson & Kaplan, 1987, p.233]。こうした意思決定は、戦略的事項であり、個々の製品の長期的な限界原価 (long-run marginal costs) に基づいて行うべきである [Kaplan, 1988, p.65]。それで、ABCシステムから得られる製品原価情報が果たして長期限界原価としての役割を十分に果たしうるかどうか本節での争点である。

さて、直接原価計算は短期的意思決定への活用という役割を担って原価計算史上に登場してきた。ある程度はその役割を果たしてきたのであるが、それには限界があることも露呈した [志村, 1989]。そこでの意思決定では、固定費は製品意思決定には無関連な原価として処理され、意思決定の結果固定費の変化をもたらさないような意思決定にのみ有効であった。増分原価は必ずしも変動費のみを表わすわけではない。この点についての指摘の代表は、モス&ヘイスマンのものであろう。

モス&ヘイスマンは、かつて直接原価計算が意思決定のための原価情報を提供する場合の限界について論じたことがある。直接原価計算は、製品単位当たりの変動費情報を提供するが、特定のアウトプットのセグメント (a particular segment of output) に関して直接識別可能な原価を認識していないと論及する。彼らは、原価対象 (アウトプットのセグメント) に関する識別可能性 (identifiability) と原価タイプとの関係を表2のように例示している [1957, p.188]。

表2 原価の識別可能性

原価のタイプ	アウトプットのセグメント
機械段取費	(生産着手される) ジョブ, 生産ロット
特別のコンサルティング作業費 (またはある一定のジョブ, ロットについて外部購入されるその他のサービス・コスト)	ジョブまたは生産ロット
製品監督者の給料および組織費	(監督される) 製品ライン
地区販売管理者の給料および組織費	当該地区で販売される製品アウトプット

このようなアウトプットのセグメントの拡張または縮小に関する意思決定に必要な原価タイプは、明らかに、単位当たり平均変動費ではない。アウトプット単位当たり変動費と、アウトプットのセグメント当たり変動費をともに含む特別に計算された直接原価が、このような意思決定に有用とされる [ibid.]。本稿の関心事から言うと、モス&ヘイスマンは、ジョブやロット毎に把握される、例えば段取費は意思決定のために考慮される必要があることを示唆しており、ジョブやロット別の変動費（クーパー等の言葉では長期変動費）を予想していたのかも知れない。

直接原価計算のこうした限界を克服する方策として、シリングローは、帰属可能原価 (attributable costs) の把握を提唱している。シリングローによれば、帰属可能原価とは、「ある製品または機能が、その支援組織構造の変更無しに完全に廃止されるとすれば、平均的に回避されうる単位当たり原価である」 [1963, p.80] (傍点は筆者)。この帰属可能原価は、ある意味では、平均変動費の長期的な相対物である。それはいわば実際の場面にオペレーションナリティが付与された長期的な限界原価概念を表わしているとも考えられる [ibid., pp.79-80]。安達和夫教授も述べているように、シリングローは「帰属可能原価の特質として、長期的に見てのセグメント原価あるいは職能原価の回避可能性 (avoidability) を重視している」 [1981, 49頁]。つまり、帰属可能原価もまた長期限界原価を志向した原価概念であると言うことである。ABCシステムの製品原価概念と比較する意味で、以下において、帰属可能原価について詳しく考察していく。

(2) 帰属可能原価情報の利用

シリングローは、帰属可能原価情報の作成によってどのような役立ちを期待していたのであろうか。

彼は、前出の1963年の論文で初めて帰属可能原価の概念を導入したが、投資タイプの意思決定にも、また当座的な業務意思決定にも属さない意思決定のタイプを識別し、このタイプに帰属可能原価を適用している。識別されたタイプの意思決定には、ここで取りあげている製品関連意思決定を含んでいる。

彼は、『原価計算』の第3版でより明確にこの概念を定義している。つまり、「当企業が所与の原価センターや業務活動あるいは製品を取り止める場合に、現在の活動水準からゼロまで移行するのに十分な時間が与えられれば除くことができるであろう原価額である」と [1972, p.187]。1963年の論文の場合の定義との大きな相違は、単位原価ではなく総額を問題としていること、長期的な含蓄を持つことをより明確にしていることである。

もともと帰属原価計算は、前述のように、直接（または変動）原価計算が特にセグメントの存続・廃棄に関する意思決定に有用な原価情報を提供していないので、その意思決定のための原価情報として考案されたものである。それには、いく分長期的な視野が必要とされよう⁽⁵⁾。

特定セグメントについての帰属可能原価は、変動費、跡づけ可能固定費、及び帰属可能一跡づけ不能固定費から成っており、表3のように、4つの利益概念を算出することが可能である。この帰属可能性のテストは、上の定義から、長期的な回避可能性によって判定されると考えられる。

この帰属可能原価情報は、どのようなメリットをもつのであろうか。安達和夫教授は次の諸点を挙げている [p.58]。

- ①全部原価計算での分離不能共通原価の恣意的な配賦の排除。
- ②セグメント原価分析に無関連な上記共通原価の排除。
- ③価格設定基準の妥当性。
- ④限界利益・貢献利益を加えての帰属可能利益による一層適切なセグメント計画設定。

表3 セグメント別収益性計算

	セグメント			合計
	X	Y	Z	
売上高	XXX	XXX	XXX	XXX
変動費	XXX	XXX	XXX	XXX
変動利益	XXX	XXX	XXX	XXX
跡づけ可能固定費	XXX	XXX	XXX	XXX
貢献利益	XXX	XXX	XXX	XXX
帰属可能一跡づけ不能				
固定費	XXX	XXX	XXX	XXX
帰属利益	XXX	XXX	XXX	XXX
その他の跡づけ不能				
固定費	XXX	XXX	XXX	XXX
純利益	XXX	XXX	XXX	XXX

つぎに、この帰属可能原価と長期的限界原価との関連を見ておこう。一般に、長期的限界原価は、企業が工場規模を変化させることによって、アウトプットの変化を来すほど十分な時間が与えられるときに、1単位のアウトプットの変化から生ずるトータル・コストの変化額と定義される。しかし、この意味での長期的限界原価は実際には測定不能である。シリングローは、帰属可能原価の測定目的は、キャパシティの不断の変化を許すほど十分な時間が認められると仮定した場合、事業のある特定のセグメントまたは局面を拡張ないしは縮小するという意思決定によっていかに原価が影響されるかを見積もるために用いられうる単位原価数値を発見することであると、帰属可能原価は、長期的限界原価よりも包括的ではないが、容易に測定可能であり、現実に即していることを強調している [1963, p.80]。

(3) ABC と製品意思決定

キャプラン等は、このABCによる製品原価計算によって、製品（または製品種類）の導入、廃棄、価格設定に関する意思決定への役立ちを期待していたことは、既に述べた。しかしながら、どのようにABCで算定された製品原価数値をこれらの意思決定の場面に用いるかについて具体的に示しているわけではない。

また、彼らは製造環境の改善をもたらすよう動機づける原価情報の利用、ならびに製造環境の改善による製品原価への影響を測定する情報として用いられることを勧めている。例えば、ABCで得られた原価情報によって、共通部分をより多く使用するように設計変更を促したり、少ない構成部品で生産しやすいように設計したり変更するよう勧告することが可能である。また、製造工程の連続一貫化によって段取費がどれほど低減されたか、品質向上がどれだけ最終検査費を削減できたか、それによって製品原価はどのように影響されたかを測定することも可能となるのである [Cooper and Kaplan, 1989, p.103]。

さて、本節の争点、つまりABCシステムの製品原価情報が果たして長期的限界原価としての役割を果たすことが出来るかどうかに関係点を絞って考察してみよう。

価格設定はともあれ、製品または製品種類の導入・廃棄意思決定に必要な原価情報は、単位原価ではなく製品または製品種類に関連する全体原価でなければならない。検討されるべきなのは、

特定製品の単位レベルの廃棄ではなく、特定製品全体の廃棄だからである。このことは、製品収益性分析、採算性分析についても当てはまるだろう。したがって、活動基準によって各製品または製品種類に配賦された間接費を各製品の生産量で除して単位原価化した情報よりも、配賦額をそのまま利用するほうが、この種の意味決定には優れていると思われる。

シリングローも、当初は帰属可能原価を単位原価レベルで算定することが望ましいことを主張していた。そこでは固定費の単位化は有用であるかどうかを自問し、つぎのように答えている。

「分析的な弾力性を提供するためにだけ単位化 (unitization) は望ましい。各主要製品または遂行されるサービス機能について単位当たりの帰属可能原価を見積もることは、企業の事業のどんなセグメントをも研究するのに必要な原価係数を提供する。さらに、前もってトラブルの徴候を発見する手段としての趨勢分析に用いられることもある」[1963, p.80, 81]。しかし、このように主張したにもかかわらず、彼は後ほどの議論では帰属可能原価を単位原価レベルで算定することには固執していないようである。

ここで、ABCと帰属原価計算を意思決定の観点から評価し、一つの提案を試みようと思う。

前節で、クーパー等の想定するコスト・ビヘイビアについて言及し、この仮定の意味決定における不適合を指摘した。製品関連意思決定に役立つためには、間接費をコスト・ドライバーを用いて平均して捉えるのではなく、個別に捉える必要がある。つまり、活動センター・コストの内の製品毎の固定費配賦額（もちろん操業度基準の固定費である）は、取引や活動量に応じて発生するのではなく、チャック・コストとして発生するのであり、図3のようなコスト・ビヘイビアが想定されていなければならないのである。この点で、ABCは、たとえ間接費配賦額を単位化しないで各製品に直課したとしても、意思決定には不十分である。また、測定のコストを考慮して、活動基準ではなく、取引基準を用いることは一層この傾向を助長する。

これに対して、製品原価計算としての帰属原価計算は、こうしたコスト・ビヘイビアをより反映した間接費配賦計算を達成することができる。そこでの製品原価は価格設定に用いるにはふさわしいと言えるだろう。それはABCの製品原価よりも長期限界原価に近似するからである。

しかしながら、帰属原価計算にも、ABCと同じように、意思決定上の欠陥がある。それは、製品別に集計された総原価を生産量で除して製品単位原価を算出することと関係している。帰属原価計算から得られる製品原価数値は、ABCのそれよりも厳密性は高いが、操作性は低い。しかし、共に長期限界原価のラフな近似値にすぎない。この単位原価数値は、特定の製品のアウトプット量を増減させたり、活動量や取引量を引き下げたりしたときの原価変動を知るには不適當であるし、特定製品の廃棄意思決定にも用いることができない。長期的志向を加味した関連原価分析ないしは帰属原価分析が必要であることを示唆している。

ABCないしABC分析は、製品または製品種類に関する意思決定にその適用が限られているので、一般的な（戦略的な）意思決定には適用し難い。その点、帰属原価分析は、セグメントおよび機能一般に適用できるという点で優れている。

しかし、筆者は、ABC分析が帰属原価分析よりも優れている点を指摘しておきたい。それは、帰属可能一跡づけ不能固定費を算定するときの具体的・客観的な指針ないしは手段を提供するという点に求められると思う。帰属原価計算はABCのコスト・ドライバーによる配賦法を取り入れることによって、表4のような戦略的収益性分析を行うことが可能となるのである。

その際、明らかに特定製品または製品種類に跡づけることの可能な固定費は、活動センター・コストから予め除外しておく必要がある。そして、容易には跡づけできないが帰属可能な残りの

表4 製品の戦略的収益性分析

	製品または製品種類				合計
	W	X	Y	Z	
売上高	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
変動費	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
変動利益	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
跡づけ可能固定費	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
貢献利益	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
帰属可能一跡づけ					
不能固定費:					
活動コスト①	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
" ②	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
" ③	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
" ④	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
" ⑤	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
" ⑥	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
帰属可能利益	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
共通長期固定費					XXX
純利益					XXX

活動センター・コストを適当なコスト・ドライバーによって各製品に配賦することができる。その結果、帰属可能利益数値によって、製品別の収益性を測定し、廃棄意思決定、価格設定などに有効な情報を提供することができると思われる。ABCシステムで恣意的に配賦される共通長期固定費はそこでは一括して控除される。製品の廃棄意思決定には全く関係がないからである。

V. 結び

本稿は、クーパーやキャプランが提唱するABCが戦略的な製品意思決定のための原価情報を提供するという主張に対して、若干の疑問を提出した。製品の導入・廃棄、価格設定、製品ミックス等に関する製品意思決定が多分に戦略的であるから、短期的意思決定を志向した直接原価計算ではそのために有用な原価情報を提供し得ないし、また、もっぱらボリュームを基準とした間接費の配賦方法を志向する全部原価計算では、現代の製造環境を反映した正確な製品原価を算出することはできない。その結果、製品戦略上不都合が生じてくる。確かに、これらの認識においては間違いはないと思われるが、間接費の配賦を精緻化したからといって、これらの意思決定、特に製品または製品種類の廃棄に関する意思決定が改善されるとは思われないのである。この種の意思決定では、帰属原価計算の考え方が採用できるであろう。

ABCによる製品原価概念と帰属可能原価概念とは、その解決を志向する問題状況や長期的限界原価を志向しているという点において共通項が見られるものの、解決の仕方においては若干の相違が見られる。その際の重要な問題点は、コスト・ビヘイビアに関するクーパー等の論点に不明確な点が残されているし、その仮定が余りに単純であることから、活動センター・コストの意

思決定における影響を正確には測定し得ないことである。

筆者は、ABC手法が帰属可能原価算定のためのより明確な基準を提供するのを援助できると期待している。こうした認識のもとで、本稿は、製品の廃棄に関する製品意思決定の戦略的原価分析の一つの試みを提示してきた。

注

- (1) クーパーは、明らかに、活動基準のコスト・ドライバーと取引基準とそれとを峻別している。取引基準のコスト・ドライバーはあくまでも測定のコストを考慮した活動基準の代用と考えられるべきである。例えば、検査費の配賦を考えると、活動基準のコスト・ドライバーは、検査時間であるが、この時間を測定するコストを考えて、取引基準のコスト・ドライバーである検査回数を用いる場合がそうである。「活動の継続時間 (duration) を捉えるコスト・ドライバーの代わりに、活動によって生み出される取引数を捉えるコスト・ドライバーを用いるのはABCの設計において測定コストを引き下げるための重要な技術である」[1989a, p.43]。とはいえ、「取引基準のコスト・ドライバーが活動の実際消費と完全に相関するのは稀である」[ibid., p.44]。
- (2) ABCシステムは、コスト・コントロールの一技法として、混同して用いられることがある。それは、コスト・ドライバーという用語の用い方に関係している。キャプランは、ジョンソンとの共著の中で、ミラー&ボルマン (Jeffrey G. Miller and Thomas E. Vollmann) の4つのタイプのトランザクション (取引) に言及している [1987, p.237]。ミラー&ボルマンは、これらの取引を排除し、それによって間接費を引き下げる種々のメカニズムを提唱している [1985] が、キャプラン等は、長期的な製品原価情報を作成するためには、ミラー&ボルマンの提唱する「取引のコスト」思考を理解し、採用することが必要であると述べて、この取引基準のコスト・ドライバーを製品に間接費を跡づける方法として用いている [ibid., pp.237-238]。こうしたコスト・ドライバーの用い方が混乱をもたらす原因になったと思われる。
また、クーパーは最近の論文 [Cooper and Turney, 1990] で、内部に焦点を当てたABC (internally focused activity-based cost systems) について言及し、製品設計者やプロセス・エンジニアに企業の生産の可能性 (manufacturing capability) をいかに改善するかについてメッセージを伝達する手段として用いている。そして、正確な製品原価を報告したり、企業がその戦略を修正するのを可能とするように設計されたABCのほうを外部に焦点を当てたABCと呼んで区別している。
ジョンソンは、活動基準の情報を会社のオペレーティング活動における競争価値の源泉 (例えば、品質、弾力性、コスト) に関する非財務的情報と、管理者が現行の製品や活動ミックスの長期的収益性を評価するのを可能とする戦略的原価情報の二つのタイプに分けて論じており、それは本稿で論ずるABCシステムとは次元を異にするものである [1988, p.24]。この活動基準の情報は、概念的には、ウィリアムソン (Oliver Williamson) の市場・階層理論に、そしてポーター (Michael Porter) の価値連鎖概念に関連している。
- (3) ここでいう組織費 (organizational expenses) は、支援サービス提供部門費のことであると思われる。
- (4) ABCシステムから除外されるコストがある。それは、遊休施設費と新規の製品および製品種類の研究開発費だけである [Kaplan, 1988, p.65; Cooper and Kaplan, 1988, pp.101-102]。
- (5) 帰属原価計算 (attributable costing) とは、セグメント別に把握された帰属可能原価を当該セグメントの単位数で除して単位原価を算出する技法と考えている。それゆえ、単位原価数値が問題とされるときにはいつも帰属原価計算を念頭において説明しているし、総額の原価を問題としているときには、帰属原価分析を前提としている。

【参考文献】

安達和夫稿「帰属可能原価について」(岡本清編著『原価計算基準の研究』, 国元書房, 1981年, 48~62頁所収)。

Cooper, Robin, "Two-Stage Procedure in Cost Accounting — Part Two", *Journal of Cost Management*, Fall 1987, pp.39-54.

——, "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 1989, pp.38-49. [1989a]

——, "The Rise of Activity-Based Costing — Part Four: What Do Activity-Based Cost Systems Look Like?", *Journal of Cost Management*, Spring 1989, pp.38-49. [1989b]

Cooper, Robin and Robert S. Kaplan, "How Cost Accounting Distorts Product Costs", *Management Accounting*, April 1988, pp.20-27. [1988a]

Cooper, Robin and Robert S. Kaplan, "Measure Costs Right : Make the Right Decisions", *Harvard Business Review*, September-October 1988, pp.96-103. [1988b] 坂牧秀一訳「活動基準型原価計算」, 『DIAMOND ハーバード・ビジネス』, 第14巻第3号, 1989年4～5月号, 30～38頁。

Cooper, Robin and Peter B. B. Turney, "Internally Focused Activity-Based Cost Systems", in Robert S. Kaplan(editor), *Measures for Manufacturing Excellence*, Harvard Business School Press, 1990, pp.291-305.

Johnson, H. Thomas, "Activity-Based Information : A Blueprint for World-Class Management Accounting", *Management Accounting(NAA)*, June 1988, pp.23-30.

Johnson, H. Thomas and Robert S. Kaplan, *Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987.

Kaplan, Robert S., "One Cost System Isn't Enough", *Harvard Business Review*, Vol. 66, No. 1, Jan.-Feb., 1988, pp.61-66. 中辻萬治訳「管理目的に応じたコストシステムの併用」, 『DIAMOND ハーバード・ビジネス』, 第13巻第3号, 1988年4～5月号, 72～78頁。

——, "The Four-Stage Model of Systems Design", *Management Accounting*, Feb. 1990, pp.22-26.

Miller, Jeffrey G. and Thomas E. Vollmann, "The Hidden Factory", *Harvard Business Review*, September-October 1985, pp.145-150.

Moss, Morton F. and Wilber C. Haseman, "Some Comments on the Applicability of Direct Costing to Decision Making", *The Accounting Review*, April 1957, pp.184-193.

Shillinglaw, Gordon, "The Concept of Attributable Cost", *The Journal of Accounting Research*, Vol.1, No.1, Spring 1963, pp.73-85.

——, *Cost Accounting : Analysis and Control*, 3rd ed., Richard D. Irwin, 1972.

志村正稿「直接原価計算の二つの系譜」, 『情報研究』(文教大学情報学部), 第10号, 1989年12月, 89～100頁。