

# ABCの意思決定における役割と資源消費モデル

志 村 正

## The Role of Activity-Based Cost Systems in Decision-Making and Resource Usage Models

Tadashi Shimura

### 【Abstract】

In this paper we examine the role Activity-Based Cost systems (ABC) play in managerial decision-making and the effects of a resource usage models on management of fixed cost.

ABC is attention-focusing and long-run orientation. ABC analysis, therefore, doesn't replace decision relevant cost analysis or contribution margin analyses, but functions as the starting point or the trigger in making a decision and applying such analysis.

The resource usage models have a fundamental characteristic of ABC systems, and the models which can compute unused capacity costs for each activity resources provide much more useful and refining information to a management of fixed costs than previous cost systems.

Recently there are several attempts to apply actively a ideas of ABC to decision making. Their attempts will be expected to extend ABC's potentials.

### 1 序

キャプラン (Roberts S. Kaplan) とクーパー (Robin Cooper) が、1980年代の後半に活動基準原価計算 (Activity-Based Costing : 以後、ABCと略称する) を紹介してから、その利用は単なる間接費配賦計算の精緻化による製品関連意思決定への支援から、コスト・マネジメント、予算管理へと広がりを見せ、ABM (Activity-Based Management) やABA (Activity-Based Accounting) として展開されるまでとなった。

このような状況下で、ABCを巡って、意思決定や製品収益性分析のための種々の批判および提案がなされてきた。ついに、彼らは1992年に“ABCシステム：資源の利用コストを測定する”という論文で、「資源消費モデルと支出モデル」について言及し、ABCについての本質的特徴をより鮮明化することによってこれらの批判に応えようとした [Cooper & Kaplan, 1992]。

そこで、本論では、製品関連意思決定に関連して提起されたABCに対する批判を取り上げ、ABCの意思決定における役割を明らかにし、ABCに関する本質的な特徴としての資源消費モデルが固定費管理に与える影響がどのようなものであるかを私見を加えながら検討してみようと思う。

## 2 ABCの意思決定における役割

まず、ABC分析と意思決定関連分析および貢献差益分析との関係を検討しておこう。

ABCが紹介された当時は、ABCが従来からあった貢献差益分析や関連原価分析よりも優れているとか、それにとって代わるとの理解があったことは間違いない。例えば、パイパーとウォーリーは、「おそらくABCは伝統的な製品原価計算よりも関連的な情報を提供するが、貢献アプローチよりもより優れた意思決定関連情報を提供するかどうかは疑問である」と述べている [Piper & Walley, 1990, p.42]。

しかし、キャプランがアメリカ会計学会の1989年の年次総会でのパネル・ディスカッションで、ABCは貢献差益方式を豊かに拡張すると述べ、ABCが決して貢献差益方式や関連原価分析にとって代わるものではないことを明確にした [Kaplan, et al., 1990]。

また、クーパーはパイパーらの批判に応じて、ABCが意思決定志向、問題解決的ではなく、注意喚起志向である点を強調した [Cooper, 1990b]。

このことから、ABCが従来の関連原価分析や貢献差益分析を行いやすくする、またはそれを支援するデータを提供するという役割を持っていることが理解できるであろう。つまり、関連原価アプローチは、意思決定を行うまさにそのときに必要であるが、ABCは関連原価アプローチをどこに適用するのか、適用する前段階に位置すると考えるべきである。

クーパーはまた、ABCがアクティビティの各カテゴリーのコストを別々に報告することによって、ABCシステムはおそらくは固定費を管理することに洞察を増し、したがって関連原価へアクセスしやすくするとともに、また特殊原価調査を行うニーズを減らすとも述べている [Cooper, 1990a, p.13]。

クーパーは、貢献差益アプローチを次のように見ている。「貢献差益アプローチは、関連原価の重要な概念を論証するのに優れた理論モデルではあるが、複雑な現実の世界で用いるにはあまりにも単純すぎて、何百、何千という製品やサービスのミックスなどでは、実際的な分析結果を提供できない」 [Cooper, 1990b, p. 58]。キャプランは、わずか100の製品を有している会社について言及し、どの製品（製品組み合わせ）が特殊調査のために選択されるべきかの困難性について概略している [Kaplan, et al., 1990, p.14]。確かに、一般に原価計算（管理会計）テキストで取り上げられているモデルはきわめて単純であり、例えば、意思決定問題の関連原価アプローチでは他の意思決定問題とは独立して取り扱っていることを認めざるを得ないであろう。

クーパーとキャプランは、膨大な製品組み合わせに対処するため、ABCシステムが長期平均製品コストを算定していると述べる。このようにして、もし、ある製品に製品損失が発見されるならば、それが長期的に収益的かどうかを確認するために詳細な特殊調査を要することになろう。ABCによる製品コストは、意思決定のために直接用いられるようには設計されていないのである [Drury, 1994, p.282]。

キャプランは、ABCシステムが管理的注目とアクションの優先順位を決定するのに有用であると見て、次のように説明する。「ABC分析は、明らかに非収益的な製品すべてを廃棄するよう求めるものではないが、それはなぜそれが現在あるような仕方設計され、製造され、販売されているのかについて、マネジメントの注目を引き付ける。ABCシステムは、マネジメントの注目に値いし、より詳細な分析に値いする問題領域に光を当てる」 [Kaplan, et al., 1990, p.14]。さらにまた、「アクティビティ・ベース・アプローチは、問題解決でも意思決定でもなく、組織の

収益創造活動と費用発生活動をよりよく連合させるシステムを設計することを問題としている」 [Kaplan, et al., 1990, p.14] とも指摘している。

これまでの議論を通して、ABC分析と貢献差益分析および意思決定関連原価分析との関係が明らかにされてきた。以上から、今や、パイパーらの批判が的を逸していることは明白である。

製品コストの正確性を高めることが必ずしも意思決定の有用性を向上させるものではないとの批判も提起された。マーチャントとシールズの主張がそれである。

マーチャントとシールズは、正確性（精密性と不偏性）は望ましい測定特性ではあるけれども、それらの破壊が、ある場合には実際に組織に益しうることを指摘する。ある企業の経営者は、望ましい反応を誘うために、製品またはサービスのコストにシステムティックなバイアスを思慮深く、賢明に付け加えているという [Merchant & Shields, 1993, p.76]。

ところで、アクティビティ・コストにどのようなコスト・カテゴリーを含めるかについても論点となってきた。

アクティビティ・コスト・プール (activity cost pool ; 以後ACPと略称する) に含まれるコスト・カテゴリーを特定する問題については、ABCの主張者たちは、当初、わずかな例外を除いては間接費のすべてを議論の対象としていた。それは、新規製品の研究開発費と遊休施設費である [Kaplan, 1988, p.65 ; Cooper & Kaplan, 1988, pp.101-102]。のちに業務費用 (operating expenses) をユニット・レベル、バッチ・レベル、製品維持レベル、および設備レベルといった階層別に捉え、製品に割り当てられる原価には設備維持レベルのコストは含まれるべきではないと主張するに至った<sup>(1)</sup>。そして、各費用レベルでは、ユニット・ベース、バッチ・ベース、製品維持関連ベースのアクティビティ・コスト・ドライバー (以下、アクティビティ・ドライバーという) に応じて変動すると仮定される。このことから、ABCは、階層的変動費を唱えたものとも考えられよう。クーパーとキャプランは、この階層的変動性を製品コストの報告の中に組み込む能力を、ABCの中核的な革新の一つとしている [Cooper & Kaplan, 1990, p.12]。

どのようなコストをこのACPに含めるかについては、いくつかの見解があり、このことがABCに対する批判に影響を与えている。その一つは、すべての跡づけ可能費を含めるべきであるとするものである。また、行われる意思決定に関連するコストのみを含めるべきであるとする見解もある。前者の見解では、アクティビティ・コストの中には、機械や設備の減価償却費、賃借料、他のコスト・センターからのコストを含むことになる。だとすれば、短期的視点で捉えた変動費と固定費がアクティビティ・コストに混在して、コスト・ビヘイビアの理解を困難にする。もちろん、ABCの支持者たちはこの見解に従っているようであるが、これには意思決定の観点からかなりの批判があり、そのための改善策も提起されている。この点については、さらに後述する。

後者の見解は、意思決定関連原価情報としての機能を重視するものである。この見解では、意思決定に関連しない、したがってサンク・コストとなる機械や設備の減価償却費、賃借料などはアクティビティ・コストには含まれない。

ACPに関連原価のみを含めるべきという見解にはいると思われるが、シャープ等は、ABCはある活動が中止されキャパシティがそれに応じて引き下げられるならやがては排除され得るような原価つまり帰属可能原価のみを配賦するように提案しているし [Sharp & Christensen, 1991, p.34]、また筆者も、収益性分析や製品関連意思決定のためにはキャパシティ・コストや製品跡付け可能固定費を除外してABCによる割り当て計算を行うことを指摘した [志村, 1990 ; 1992]。

ノーリーンは、ABCシステムによって算定されるコストを関連原価と対照させて、ABCコストが関連原価であるための条件を指摘する [Noreen, 1991]<sup>(2)</sup>。その基礎をなす原価関数はつぎの①～③の条件を満たしている必要がある。

①トータル・コストがコスト・プールに分割できて、各コスト・プールは一つのアクティビティにのみ依存している。

②各コスト・プールに含まれるコストは、当該コスト・プールにおけるアクティビティのレベルに厳密に比例しなければならない。

③各アクティビティは、各製品にのみ依存する諸要素に分割され得る。つまり、個々の製品に割り当てられるアクティビティ尺度（コスト・ドライバー）は、単純に合計するとトータル・アクティビティになる。

③の条件にはジョイント・プロセスを除外する。固定費やジョイント・コストが存在するならば、ABCシステムによって生み出されるコストは、ABCシステムが設計される意思決定の種類に信頼できるシグナルを提供しない。

製品ドロップ意思決定では、唯一の関連原価は、実際に当該製品がドロップされるならば回避されるだろうコストである。それゆえに、ABC製品コストが回避可能製品コストを表す場合にのみ、製品ドロップ意思決定においてABC製品コストに頼るのが賢明である [Noreen, 1991, p.162]。このような場合には、製品関連アクティビティのレベルまでのコストを製品別に割り当てることが求められよう。この点は、帰属可能原価との関連においても指摘されてきたところである [Sharp & Christensen, 1990; 志村, 1990]。いずれにしても、過度のシステム複雑性とその環境に合ったアプローチ、組織の情報ニーズと要請との間のバランスをとることであろう [Morrow, 1992, p.47]。

以上の議論は、ABCデータを注意喚起情報として用い、意思決定情報として直接には用いないとするならば、その危惧は解消されるであろう。また、ABCが全部原価志向である理由も理解することができた。

### 3 ABCの意思決定への活用

ABCを意思決定情報として利用しようとする積極的な提案もいくつか取り上げられている。それは、特にアクティビティ・コスト（またはACP）の構成要素を詳細に報告することを求めるものである。

従来ABCは、長期的意思決定と短期的意思決定の両方にたくさんの欠陥を持っているとして、クリステンセンとシャープは次の点を指摘する [Christensen & Sharp, 1993, p.39]。第一に、ABC原価は長期的にもその発生が中止しない原価を含んでいる（企業維持活動支出の大部分がこれに含まれる）。第二に、ABC原価は製品ラインの個々の製品に比例して変動しない原価を含んでいる。第三に、ABC原価は原価が比例して引き下げられると仮定している。第四に、ABC原価は意思決定によって解放されたキャパシティについてのより有利な代替の利用が存在すると仮定している。

そこで、意思決定、顧客・製品収益性分析、および工程改善に関連する正確な情報を提供するためには、ABCをさらにリファインする必要があるとして、アクティビティ・コストをトータルして捉えるのではなく、これを短期的変動費、短期的固定費、そしてコミットド固定費にカ

テグリー化することを推奨している [Christensen & Sharp, 1993, p.38]。これらの原価のそれぞれは、マネジメント・アクションに対して異なるタイミング・インプリケーションを持つからである。

まず、短期的変動費は用いられているコスト・ドライバーの変化に正比例して変動する。短期的固定費は、それに関する意思決定の効果が1年内で、正比例的な変動をするものではなく、バッチ・レベルのコスト・ドライバーが製品維持活動から発生する。コミットド固定費は、それに関する意思決定の効果が長期に及び、コスト・ドライバーに正比例して変動するのではなく、製品維持活動か設備維持活動、企業維持活動（社長の給料など）によってドライブされる。つまり、コミットド固定費の変動にはキャパシティの変化を伴う。このようにリファインすることによって、管理者の情報ニーズに応じた管理会計システムの弾力性を増すと同時に、コスト・カテゴリー化のフレームワークは、なお必要とされる特殊原価調査に備えるさいのリードタイムを減らすことができる [Christensen & Sharp, 1993, p.40]。

図表1は、製品収益性分析に以上の発想を適用した例を示している。この分析結果が明らかにしているのは、例示されている製品は短期的・中期的には排除されるべきではないということである。というのは、会社の当面のキャパシティについて代替的に有利な利用機会が存在しなかったり、コミットド固定費を処分する状況にいなければ、当該製品を排除することは収益性を悪化させることになるからである。

売 上 高		\$ 3,000,000
短 期 変 動 費 :		
直 接 材 料 費	\$ 800,000	
そ の 他 の 変 動 費	388,000	1,188,000
差 引		\$ 1,812,000
短 期 固 定 費		777,467
短 期 差 益		\$ 1,034,533
コ ミ ッ テ ッ ド 固 定 費		1,266,327
製 造 原 価 控 除 後 利 益		<u>(\$ 231,794)</u>

図表1 製品収益分析への適用例

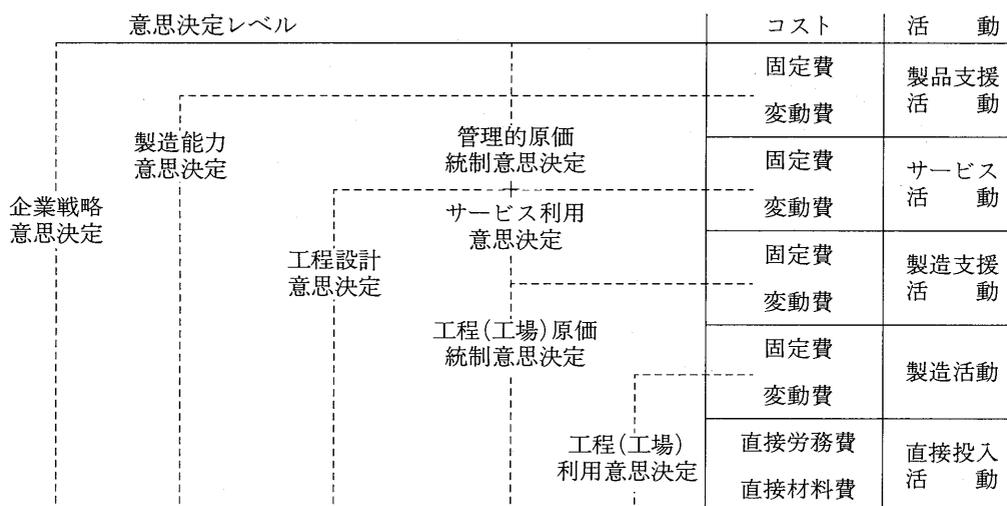
彼らは、収益性分析のほかにも、価格設定、短期的自製購入決定、および原価引き下げ努力への適用についても例示している。

クリステンセンとシャープの主張と同じく、アクティビティ・コストのミックス性に焦点を当てた主張がある。

ウッズによれば、ABCはアウトプットに原価を割り当てる前に固定費と変動費とをミックスしているの、部分最適な意思決定に導き得る環境になっているとして、ABCの情報が意思決定に有用であるためには、固定費と変動費とに区分しておくべきであると主張している [Woods, 1992, p.53, 54]。図表2は、固定費と変動費情報の種々の組み合わせを要する意思決定の種類を図示したものである [Woods, 1992, p.55]。その図は、異なった組織単位がそれぞれの意思決定を行うさいに、異なった組み合わせの固定費と変動費情報をいかに利用するかを示して

いる。「異なった組織単位には異なった関連原価情報を」というわけである。彼は、製造監督者へのサンプル・レポートを例示しているが、その中には変動費、固定費、および合計の3つのカラムが項目ごと（例えば、品質管理、データ処理、直接材料費、動力）に設けられている。

ABCは、正確な製品コストの計算を通じて製品関連意思決定のための情報を提供することを主眼の一つとしている<sup>(3)</sup>。しかし、それはあくまでもABCシステムによって測定される原価が、意思決定関連原価であるときに言えることである。ところが、それが意思決定志向的ではなく、むしろ注意志向的、長期志向的な原価情報であること、またその原価が支出（spending）を捉えたものではなく資源消費（resource consumption）を捉えたものであるという特徴をもつことが徐々に明らかとなってきた。かかる特徴を踏まえて改めてABCをみて行くなれば、関連原価や増分原価、さらには帰属原価とは異質の原価の存在が浮かび上がってくる。



図表2 意思決定支援モデル

#### 4 資源消費モデルと支出モデル

ABCの想定する原価測定モデルは資源消費モデルであって、われわれが一般に用いている支出モデルとは異なるものであることが最近強調され出した [櫻井, 1995, p.58]。2つの異なる原価概念は、つぎの関係式によって説明される [Cooper & Kaplan, 1992, p.1]。

$$\text{提供された資源のコスト} = \text{利用された資源のコスト} + \text{未利用キャパシティのコスト}$$

ABCは、利用される資源のコストを捉える。支出モデルは、そのアクティビティを遂行するために提供された資源のコストを捉える。キャプランらは、支出モデルで捉えたコストを費用（expenses）と呼んで区別している。通常使用される固定費・変動費という用語は、提供される資源のコストの観点から測定したものである。したがって、支出ベースでは固定費であったとしても、資源消費ベースではアウトプットに応じて変化するコストが存在する。

また、彼らは必要に応じて供給される資源と利用に先立って（利用を予想して）供給される資源とを区別する。前者の資源利用からは未利用キャパシティは生じない。

大切なのは、アクティビティ・レベルの変化が、供給される資源量に、さらには支出レベルに変動をもたらす場合ともたらさない場合があることを認識することである。直接材料は、需要に応じて供給される資源のタイプを表す典型例であり、短期的に変動費としてイメージするものに相当する。これに対して、設備は将来の需要を見越して供給され、はじめにキャッシュ・アウトフローを伴うが、その実際の消費の変化に応じて支出が発生することはない。

しかしながら、提供された資源のコストと利用された資源のコストの両者の情報が必要とされる。供給される資源のコストを測定することはマネジャーに当面の支出（または費用）のレベルと、この支出が提供してきたアクティビティを遂行するキャパシティを指し示す。アウトプット別に利用される資源のコストを測定することは、管理的アクションのための情報を提供する [Cooper & Kaplan, 1992, p.3]。

ABCアプローチは、より長期的には、資源の消費の変化が、結局は、それに相応した資源への支出の変化によってフォローされることを認識する。ABCシステムは、将来の支出トレンドを予測するために、各製品によって消費される資源の量を見積もる [Drury, 1994, p.281]。

ABCシステムは、資源消費の変化とその後の資源への支出レベルの変化との間のラグを捉えるから、資源消費志向は支出志向よりもすぐれているとキャプランらは述べる。ABCシステムは、種々のアクティビティを遂行するのに必要な資源、とりわけキャパシティのどこに不足または超過があるのかを知らせる警告あるいはシグナルとしての情報を提供する点で、従来の標準原価計算からの情報よりもすぐれていると言えよう。キャプランとクーパーがABCシステムによる未利用キャパシティ情報の有利性を操業度差異 (volume variance) との関係で論じた文脈からこの点が明らかである。そこでの要点は、ABCが各々のアクティビティにふさわしい異なったアクティビティ・ドライバーを用いているため、各アクティビティ資源の未利用キャパシティ・コストはより一層実態を反映することになり、他のアクティビティ資源の未利用キャパシティ・コストと相殺されないということである [Cooper & Kaplan, 1992, p.3]。従来は、生産量、直接作業時間などの操業度関連尺度で年間の間接費予算額が編成されている関係上、操業度差異は操業度に関連しない尺度でドライブされる資源コストについての未利用キャパシティ・コストが正確に把握されておらず、さらに悪いことには相殺されてしまっていることもあるというわけである。また、操業度差異が算定されても、それを概ね管理不能として扱う従来のやり方とはきわめて対照的であるとも言える。

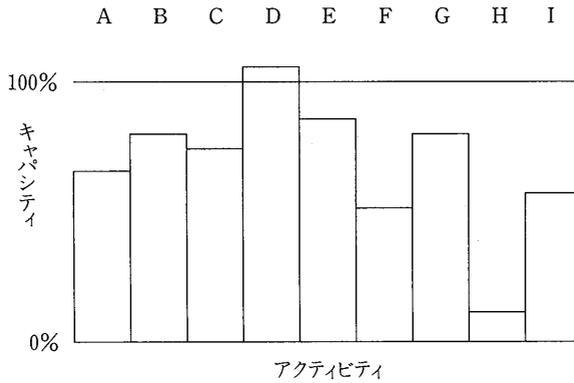
もし、未利用キャパシティを従来のように操業度関連の尺度で測定するならば、バッチ・レベルや製品維持レベルの資源に関してはいつも超過キャパシティが生ずる可能性が高く、実際にキャパシティに不足がないとしても、まだ十分に利用できるとの誤ったシグナルをマネジャーに提供し、当該資源をより一層利用しようとする誘惑が働くことになるかも知れない。

この未利用キャパシティ差異は、ただ、経営者が資源利用可能性を、その期間に製造されるアウトプットのボリュームとミックスのために実際に必要とされる総量に調整できなかったことを示している [Cooper & Kaplan, 1992, pp.7-8]。もし、利用キャパシティが最大になり、キャパシティ不足が生ずるなら、一時的にはアウト・ソーシングやオーバータイム、非本質的なアクティビティの延期、臨時雇用が生ずることを示唆しており、そのような状況が持続すると予想されるなら、当該アクティビティ資源の新規取得、それにアクティビティ遂行自体の能率向上を計画す

るシグナルを発していることになるのである。

各ACPから製品へ割り当てられるさいに用いられるアクティビティ・ドライバーの大きさ（最大資源量）をどのように見積もるかに関しては異論がある。キャプランらは、予算操業度ではなく、実際の生産能力を表す尺度（アクティビティ・ドライバー）を用いるように勧めている [Cooper & Kaplan, 1991b ; Cooper & Kaplan, 1992, p.3]<sup>(4)</sup>。

図表3は、ABCシステムから得られるこうしたアクティビティ別の未利用キャパシティ情報をもとに作成しうる、あるプロセスの各アクティビティのキャパシティ利用状況を示したものである [Gilton-Hill & Glad, 1994, p.33]。



図表3 アクティビティ・キャパシティ・マトリックス

これまでは少なくとも会計的には、固定費に関しては、どちらかと言うと、ラフで、アグリゲートなデータしか提供していなかったが、ABCシステムは、固定費のきめ細かな管理を可能にする道を開き、従来、差異分析に対しては実務と理論の乖離が指摘されていたが、いくらかこの溝を埋めることに貢献するものと期待される。

キャプランとクーパーは、この未利用キャパシティ・コストを表示した損益計算書を掲げている [Cooper & Kaplan, 1992, p.7]。(図表4を参照)

この期間損益計算書は、各アクティビティについてアウトプットのために利用される資源のコストとその期間中に利用されなかった資源を報告できるという特徴を持っている。興味深いことに、マネジメント目的のためには、弾力性子算と差異分析がこれらの費用勘定にとっては不必要になっている [Cooper & Kaplan, 1992, p.6]。

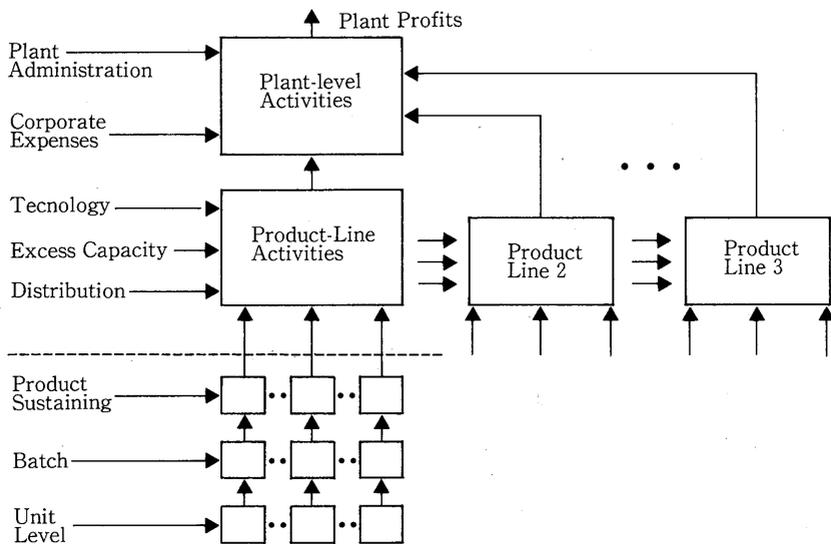
次に問題となるのはこれらの未利用キャパシティ・コストを製品別にどのように割り当てるのかという点である。彼は、超過キャパシティを製品ラインにチャージする図(図表5 [Kaplan, et al., 1990, p.12])を描いているが、これは製品レベルやバッチ・レベルでの超過キャパシティを該当するレベルでチャージすることは考えていないということであろうか。このことは、どうも超過キャパシティが製品コストではないことを示唆するものようである。この点は彼等が遊休施設費をアクティビティ・コストから除外していることと関係がある<sup>(5)</sup>。しかし、ユニット・レベルでもバッチ・レベルでも、未利用キャパシティの発生する余地は大いにあるだろう。例えば、

図表4 ABC損益計算書の例

売上高			<u>20,000</u>
(一) 供給資源の使用費	7,600		
原材料費	600		
電力料	<u>900</u>		
短期労務費			<u>9,100</u>
貢献差益			<u>10,900</u>
(一) アクティビティ費用：コミットされる資源			
	<u>利用</u>	<u>未利用</u>	
永久的直接労務費	1,400	200	
機械稼働時間	3,200		
購    買	700	100	
受入／在庫	450	50	
生産ラン	1,000	100	
顧客管理	700	200	
技術変更	800	(100)	
部品管理	<u>750</u>	<u>150</u>	
コミットされる資源の費用合計	<u>9,000</u>	<u>700</u>	<u>9,700</u>
業務利益			<u>1,200</u>

クーパーらは機械費 (machine costs) をユニット・レベルの費用と考えているが、機械の減価償却費もその中に含まれている。だとすれば、ユニット・レベルでも未利用キャパシティが生ずる。これは、当該機械が特定の製品のためのものである場合はともかく、製品別には把握できないであろう。

しかしながら、アリはこの超過キャパシティのコストはABC損益計算書で特別の役割を果たすと述べ、製品レベルでこれをチャージする仕方と考え方を提示している。彼のアイデアでは、超過キャパシティ・コストはその利用意図と機械等の資源の専用性のレベルに応じてチャージされる。ピーク需要または季節的需要を満たすために存在する超過キャパシティはそのサービスが意図されるレベル (例えば、製品、製品ライン、設備) に割り当てられる。単一の製品向けに特殊化されていたり、ある製品ラインに振り向けられている機械等の資源の超過キャパシティはふさわしいレベルにチャージされるべきである。ピーク需要または季節的需要を満たすつもりのない機械等や、製品ラインを横断して利用される機械等の超過キャパシティは、設備維持レベルで割り当てられるべきである [Ali, 1994, p.50]。



図表5 総製造原価の測定

## 5 まとめ

以上の考察を通して、まず第1に、「資源消費モデル」は固定費の管理により一層の洞察を与えるものであることが明確となった。それは、操業度差異（未利用キャパシティ）の算出に関する限り、従来から言われてきたように、理論と実務の乖離を少しでも埋めることに貢献するであろう。また、未利用キャパシティが期間財務諸表とABCとをつなぐ連結環としても機能することやアクティビティ・コストの中身を分類することによって一層意思決定を支援する提案についても考慮することができた。

第2に、製品の収益性分析を含むABCシステムが、意思決定に関する限り、従来の関連原価分析や意思決定モデルに取って代わるものではなく、そのような分析を促す出発点またはトリガーとして機能していること、またなぜABCが全部原価を問題とするのかその真相を明らかにすることができた。

以上のようなABCの役割にも関わらず、近年、アクティビティ・コストの構成内容を綿密に分析してカテゴリー化し、製品関連意思決定や収益性分析に生かそうとする積極的な主張が提示されてきている。アクティビティ・コスト・データの精緻化によって、ますます意思決定に貢献し得る原価情報を提供することが期待される。

ただ、その際にはやはり、ABCが貢献差益アプローチや関連原価アプローチのフレームワークにおいて適用されることになるから、支出ベースによって測定された原価と資源消費ベースによって測定された原価との調整が必要であり、未利用キャパシティの処理が意思決定にどのように関係してくるのか、どのように調和するのかの整理が課題となるであろう。

## 【注】

(1) クーパーは設備レベルの原価は理論的にはABCシステムでは製品に割り当てられるべきではない [Cooper, 1990a, p.10] とするものの、恣意的に製品に配賦できるものと考えている。もし設備が2種類以上の製品を製造しているなら、この費用は付加価値基準で配賦されると言う [Cooper, 1990a, p.6; Cooper & Kaplan, 1991a, p.132]。

(2) ノーリーンは、ABCシステムを、コストを製品等のコスト・オブジェクトに十分に配賦する二段階配賦プロセスと定義し、単純な配賦を行う伝統的な原価計算システムを含めて議論している。

(3) ABCによって算定された製品コストが、必ずしも正確であるとは限らないとする疑問が提起されている。ロスとポーシックは、ABCコストがボリューム・ベース・システムによって算定されるコストよりも正確で信頼できると考えられるためには、ABCシステムの基礎をなす2つの仮定を満たしていることが必要であると述べている [Roth & Borthick, 1991, pp.33-40]。一つは、各ACPに含まれるコストは、同質的なアクティビティによってドライブされること (同質性仮定)、いま一つは、各コスト・プールの中のコストは、厳密にアクティビティに比例すること (比例性仮定)。あるコスト・プールに入るコストが2つあるいはそれ以上のあまり相関のないアクティビティによってドライブされているのに、当該コスト・プールに入るすべてのコストを製品に割り当てるために、そのアクティビティの1つだけが用いられるならば、この同質性仮定は侵害される。このような状況にあって、ある種のコストは恣意的な基準に基づいて製品に割り当てられる。恣意的に割り当てられたコストは、コスト・ドライバーとして用いられない1つのまたは2つ以上のアクティビティによって引き起こされるものである。

比例性仮定は、ノン・リニアなコストの存在を含むいくつかの条件によって侵害される。例えば、習熟曲線現象を受けるコストは、比例性仮定を侵害する。その仮定はまた、固定費と変動費とが同じコスト・プールに含まれており、それらがあたかも厳密に変動費でもあるかのように製品に割り当てられるなら、この仮定は侵害されよう。最後に、多種類の製品を同時につくるのに発生するジョイント・コストは、それがアクティビティに厳密に比例しないときにはこの仮定を侵害する。この点、クーパーの例を引くと、複数の製品が共通部品を用いる場合、製品を追加するかドロップするかは製造される共通部品のバッチ数を必ずしも変化させるものではない [Cooper, 1990a, p.13]。

(4) キャパシティ・コストを予算ボリュームにもとづいて割り当てることは、きわめて変動的で歪曲された製品コストに導くだけでなく、それは不正確な、時として手ひどい意思決定へと導くと、予算操業度を用いるさいの問題点を指摘し、実際の生産能力の優位性を4つ挙げている。ここでは、2つだけを取り上げておく。一つは、実際の生産能力の分母が毎期の販売予測によって変化する予算操業度と異なり、技術的な観点から決定されるので悪循環 (death spiral) に陥ることがなく、新規に取得された技術を過小に利用する誘因を回避すること、二つに、生産性と継続的な改善活動が製品コストに与える影響を評価するためのより安定した基準を提供するということである [Cooper & Kaplan, 1991b, p.166, 167]。

(5) 遊休施設費 (expense of idle or unused capacity) をアクティビティ・コストから除外する論拠はこうである。つまり、遊休施設費が発生するのは売上の周期的低下や将来の市場成長に備えて行う投資に因るもので、特定の期間の費用なのである [Kaplan, 1988, p. 65]。遊休施設費を含め、研究開発費を製品コストから除外すべきかどうかについての議論は、[Israelsen, 1993]

を参照されたい。

### 【参考文献】

- Ali, Hamdi F., "A Multicontribution Activity-Based Income Statement," *Journal of Cost Management*, Fall 1994, pp.45-54.
- Christensen, Linda F. and Douglas Sharp, "How A B C can add value to Decision Making," *Management Accounting*, May 1993, pp.38-42.
- Cooper, Robin [1990a], "Cost Classification in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost Systems," *Journal of Cost Management*, Fall 1990, pp.4-14.
- Cooper, Robin [1990b], "Explicating the Logic of A B C," *Management Accounting (UK)*, November 1990, pp.58-60.
- Cooper, Robin and Robert S. Kaplan, "Measure Costs Right : Make the Right Decisions," *Harvard Business Review*, September-October 1988, pp.96-103. 坂牧秀一訳「活動基準原価計算」, 『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 Robert S. Kaplan, "Activity-Based Profitability Analysis," February 1990.(draft article)
- Cooper, Robin and Robert S. Kaplan [1991a], "Profit Priorities from Activity-Based Costing," *Harvard Business Review*, May-June 1991, pp.130-135.
- Cooper, Robin and Robert S. Kaplan [1991b], *The Design of Cost Management Systems ; Text, Cases, and Readings*, Prentice-Hall, Inc. , 1991.
- Cooper, Robin and Robert S. Kaplan, "Activity-Based Systems : Measuring the Costs of Resource Usage," *Accounting Horizons*, September 1992, pp.1-13.
- Drury, Colin, *Costing ; An Introduction*, 3rd edition, Chapman & Hall (UK), 1994.
- Gilton-Hill, Kevin G. and Ernest Glad, "Managing Capacity," *Journal of Cost Management*, Spring 1994, pp.32-39.
- Israelsen, Poul, *Activity-versus Variability-Based Management Accounting*, Jurist-og  $\phi$  konomforbundets Forlag/DJ  $\phi$  F publishing (Copenhagen), 1993.
- Kaplan, Robert S., "One Cost System Isn't Enough," *Harvard Business Review*, January-February 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。
- Kaplan, Robers S. , John K. Shank, Charles T. Horngren, Germain Boer, Michael Robinson, "Contribution Margin Analysis : No Longer Relevant / Strategic Cost Management : The New Paradigm," (A Panel Presented at the 1989 Annual Meeting of the American Accounting Association) *Journal of Management Accounting Research*, Fall 1990, pp.1-32.
- Merchant, Kenneth A. and Michael D. Shields, "Comment on When and Why to Measure Costs Less Accurately to Improve Decision Making," *Accounting Horizons*, June 1993, pp.76-81.
- Morrow, Mike (editor), *Activity-based Management : New Approaches to Measuring Performance and Managing Costs*, Woodhead-Faulkner, 1992.
- Noreen, Elic, "Conditions Under Which Activity-Based Cost Systems Provide Relevant

Costs," *Journal of Management Accounting Research*, Fall 1991, pp.159-168.

Piper, J. A. and P. Walley, "Testing A B C Logic," *Management Accounting* (London), September 1990, p.37,42.

Roth, Harold P. and A. Faye Borthick, "Are You Distorting Costs by Violating A B C Assumptions?" *Management Accounting*, November 1991, pp.39-42.

櫻井通晴『間接費の管理』中央経済社, 1995年。

Sharp, Douglas and Linda F. Christensen, "A New View of Activity-Based Costing," *Management Accounting*, Sep. 1991, pp.32-34.

志村正稿「活動基準原価計算に対する若干のコメントー製品意思決定に関連してー」, 『情報研究』(文教大学情報学部), 第11号, 1990年12月, 15-27頁。

志村正稿「活動基準原価計算に対する一提言」, 『企業会計』, 第44巻第5号, 1992年5月号, 91-96頁。

Woods, Michael D., "Completing the Picture : Economic Choices with A B C," *Management Accounting*, December 1992, pp.53-57.