

# 活動基準責任会計の展開

## －活動基準予算管理を中心として－

小 菅 正 伸

### I はじめに

**活動基準原価計算** (activity-based costing, 以下 ABC) が、1980年代後半の米国において、当時の深刻な不況を克服するための効果的な手段として脚光を浴びて迎えられたことは周知の通りである。その後、ABCはABM (Activity-Based Management, **活動基準経営管理**)、そしてABB (Activity-Based Budgeting, **活動基準予算管理**) へと発展を遂げてきている<sup>1)</sup>。

このような米国における展開に関して、櫻井通晴教授は次のように論じている。「ABCといえは、1980年代後半の誕生当初は、製造間接費の正確な配賦を意図する原価計算の方法を意味していた。その後、1992年前後からABMと称する原価低減のツールが活用されるに至った。さらに、1995年前後からは予算管理に活用されるABB、ABC予算が普及した。これによってABCは経営管理のツールとして認知されるに至った。現在、ABCというとき、固有の意味

- 
- 1) ABCは「活動、資源および原価計算対象の原価と業績を測定するためのツール」であり、その主たる目的は「製品原価の合理的な算定を通じて製品戦略と原価分析に活用すること」にあるから、それは「製品のリストラに活用」することができる[櫻井, 2000, p. 18]。次に、ABMは「顧客が受け取る価値を改善し、また価値の改善によって原価を低減し、究極的には利益を改善するためのツール」であり、その主たる目的は「活動やプロセスの改善による原価低減」にあるから、それは「リエンジニアリングに活用」することができる[櫻井, 2000, p. 18]。最後に、ABBは「作業の負荷と資源の必要量の見積もりを支援するためにABCを活用した予算編成のこと」であり、それは「作業間の結びつきと活動の背後にある作用因(ドライバー)を理解するための計画と予算管理のツール」である[櫻井, 2000, p. 18]。

での ABC の他、ABM、ABB をも意味する。」[櫻井, 2000, p. 18]

櫻井教授は、ABC、ABM、そして ABB の関係について、ABM を ABC 発展の 1 形態として、また ABB を ABC/ABM の発展形態として位置づけ、これらすべてを「広義の ABC」として表現し、次のような図表 1 を提示している [櫻井, 2000, p. 19]。

図表 1 広義の ABC の発展

年代	ABC のタイプ	目 的	特 徴
1988～	ABC	製品戦略	リストラのツール
1992～	ABM	原価低減	リエンジニアリングのツール
1995～	ABB	予算管理	経営のツール

株主を重視した連結グループ経営の実施が迫られているわが国企業にとっては、企業グループ全体での価値連鎖分析にもとづく価値創造型経営は不可欠である。その意味において、戦略に指向した広義の ABC は検討に値するものと思われる [小菅, 平成11年]。

本稿では、広義の ABC を経営管理のための手法として管理会計の中に位置づけようとする時、実は管理会計それ自体の基本的な枠組みに大きな変化が引き起こされることを明らかにする。管理会計は伝統的に組織上の職能（すなわち職制）を前提とした責任会計システムとして構築され、運用されてきたため、「相互依存性の強い有機的組織（プロジェクト組織、自主管理作業集団等）の業績評価のためには、伝統的責任会計における予算管理のような技法には限界があり、職能の限界を越えた業績測定が必要になる」[頼, 平成 6 年, p. 38] からである。

このような問題意識のもと、本稿では、伝統的な管理会計システムを**職能基準責任会計** (functional-based responsibility accounting)、そして広義の ABC を中心とする新しい管理会計システムを**活動基準責任会計** (activity-based responsibility accounting) として体系化しているハンセン (Don R. Hansen) とモウエン (Maryanne M. Mowen) の所説を咀嚼し [Hansen and Mowen, 2000]、

戦略的マネジメントに指向した新たな管理会計論構築への準備を試みる。広義のABCの導入を考えると、管理会計全体の枠組みの中にそれらをどのように位置づけるのかを理論的に明確化しておく必要があると思われるからである。技法だけを単体として議論しても、現実にはそれらは全体としてのシステムの中で運用されるものであるから、システムにおける「全体としての整合性」は無視できない重要な問題であろう。

## Ⅱ 職能基準責任会計の特徴と問題点

### 1. 責任会計の意義

標準原価計算等の諸手法と予算統制を主要な技法として管理会計が成立したことを考えるとき〔櫻井, 昭和56年, pp. 55-68〕、管理会計がマネジメント・コントロールを主眼とした、いわゆる「責任会計システム」を中心として発展してきたことに注目する必要がある。

**責任会計** (responsibility accounting) とは「各目的に対して主たる責任を組織のいかなる部分が負っているのかを識別し、それを達成するために尺度と目標を設定し、組織の下位単位 (organization subunit) すなわち責任中心点ごとにこれらの尺度に関して報告書を作成すること」〔Horngren, Sundem, and Stratton, 1999〕を意味している。また、わが国では責任会計は一般的に次のように理解されてきた〔通商産業省企業局, 昭和35年〕。

「責任会計とは、予算統制や原価管理を遂行する場合に要請される会計制度であって、その要点は会計数値と管理組織上の責任者との結びつきにある。いい換えれば、それは職制上の責任者の業績を明瞭に測定しうる会計制度である。… (中略) …責任会計のバックボーンをなすものは、その企業の管理組織 (責任と権限の構造) である。責任会計においては、会計数値を経営組織の各管理単位に合わせた分類が必要であり、またできる限り費用や収益の配賦計算を避けることが要請される。」

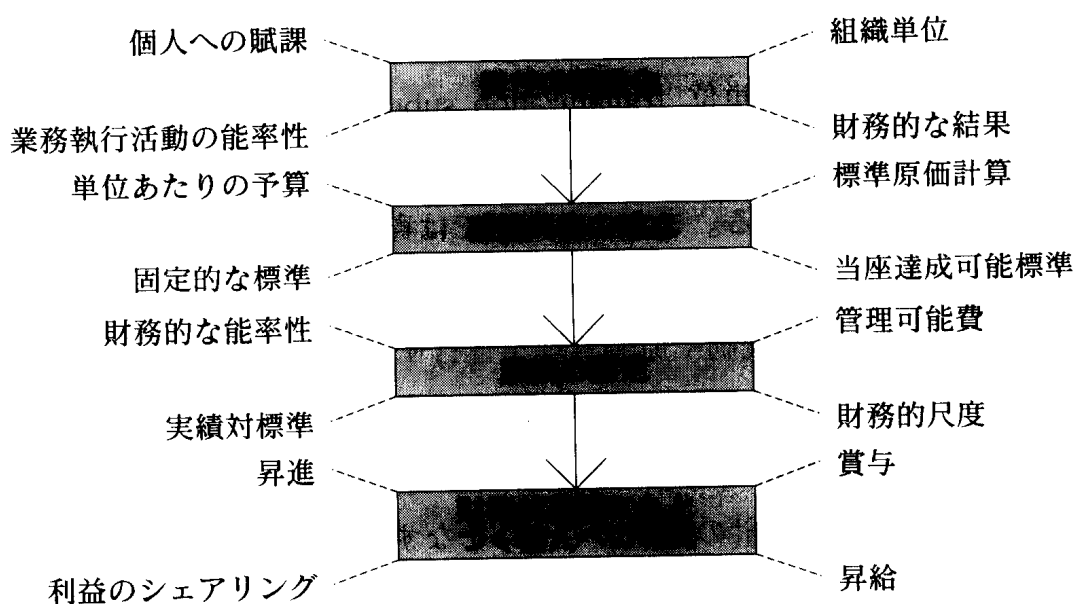
以上の定義からも明らかなように、責任会計は伝統的に経営組織における「各責任中心点の計画と行為を測定するシステム」〔Brimson, 1991, p. 208〕として

機能してきたと言える。ここでわれわれが注目すべき点は、このようなものとして理解されてきた責任会計が職能（または職制）にもとづくシステム（functional-based system）として構築されていることである。ハンセンとモウエンはこのような伝統的な責任会計システムを「職能基準責任会計」と呼んでいる [Hansen and Mowen, 2000]。

## 2. 職能基準責任会計の本質

ハンセンとモウエンの見解によれば、責任会計はマネジメント・コントロールの基本的な要具であり、そのモデルは①責任の割り当て、②業績尺度の確立、③業績の測定と評価、④報酬の割り当て、という4つの要素からなるという [Hansen and Mowen, 2000, p. 544]。そして、彼らは伝統的な責任会計を次の図表2のようにモデル化している [Hansen and Mowen, 2000, p. 545]。

図表2 職能基準責任会計システムの諸要素



職能基準責任会計の本質は、次のような点にまとめられる。

- ① 責任を組織単位に割り当て、責任中心点とその管理者個人に焦点を合わせるシステムである。

- ② 管理者個人に対しては、原則として、管理者個人が管理可能な項目に対してのみ責任を問う。責任の所在は常に個人責任として明確にされる。
- ③ 権限と責任を有する管理責任単位について、責任は財務的な観点(利益、収益、原価等)で規定され、賦課される。
- ④ 業績管理の手段として標準原価計算と予算管理が重視され、標準と予算が業績評価のために活用される。
- ⑤ 業績評価は目標値としての標準や予算と実績値を比較することによって行われる。両者の差異額を分析することにより、責任の有無を明らかにし、例外管理の原則にしたがって是正措置が講じられる。

### 3. 職能基準責任会計の問題点

多くの企業において職能基準責任会計が確立された背景として、「職能にもとづく原価計算とコントロール」(functional-based costing and control)と予算・決算制度の存在がある。すなわち、製品の製造原価計算と期間原価としての営業費計算との峻別、月次ベースでの損益計算、そして決算制度と有機的に結びついた形で運用されている予算制度が、いわば三位一体として職能基準責任会計の実体を構成している。

管理会計は外部への財務報告とは異なる、経営管理のための会計ではあるが、決算報告、予算、そして原価計算の三者が企業内において一連の制度として常時継続的に行われる必要がある。管理会計がこのような形の制度として企業内で実施されることによって、その機能を最大限に発揮することができる。制度と隔絶した形での管理会計は現実には存在し得ないと言ってよい。

以上のような視点に立つとき、職能基準責任会計の問題点は明らかであろう。すなわち、企業外部への財務報告に偏重した管理会計はジョンソン(H. Thomas Johnson)とキャプラン(Robert S. Kaplan)によって批判され[Johnson and Kaplan, 1987]、職能にもとづく原価計算はABC/ABMの提唱によってその限界が明らかにされたからである。伝統的原価計算が事業環境の変化から生じる新たな情報ニーズに適切に応えられないという批判に晒されたのと同様の理

由で、職能基準責任会計ではもはや競争優位を創造し維持することは困難であるというのである。「伝統的責任会計の下では継続的改善活動が望めないばかりか、防衛的、近視眼的行動を引き起こす可能性が大きい」[頼, 平成6年, p. 40] のである。ハンセンとモウエンによれば、職能基準責任会計は、製品とプロセスが高度に標準化されており、競争上の圧力が相対的に低い、比較的安定した事業環境において活動する企業に適した責任会計システムでしかない [Hansen and Mowen, 2000, p. 544]。

#### 4. 活動への注目

冒頭で論じたように、製品戦略や現場の改善活動に役立てるために ABC や ABM が展開されてきたけれども、原価計算はそれが予算制度と有機的に結びつくことによって初めて経営管理のための会計制度として確立され得る。ABC も例外ではない。したがって、米国での ABC の発展過程において ABB が提唱されてきたことは必然であろう。ABB なくして ABC や ABM の効果的な実施は困難だからである。では、なぜ「活動」に注目するのであろうか。

**活動** (activity) とは、人、技術、原材料、方法、そして環境の結合したものの（すなわち、**プロセス**）であって、一定の製品またはサービスを産み出すものである。したがって、それは企業が行っていること、すなわち、時間の費やされ方とプロセスの諸アウトプットを記述するものである [Brimson, 1991, p. 203]。

このようなものとしての活動に注目する理由としては、以下の点が一般に指摘されている [Brimson, 1991, pp. 67-77]。

- ① 活動はアクションである。
- ② 活動は製品原価の正確性を改善する。
- ③ 活動がコストを惹き起こす。
- ④ 活動は代替案の評価を容易にする。
- ⑤ 活動は企業戦略に焦点を合わせる。
- ⑥ 活動が継続的改善を補足する。

- ⑦ 活動はTQMと両立できる。
- ⑧ 活動会計はコスト効率的である。
- ⑨ 活動は利用者に容易に理解される。
- ⑩ 活動は計画設定と統制を結びつける。
- ⑪ 活動は財務的業績尺度と非財務的業績尺度を統合する。
- ⑫ 活動は相互依存性を強調する。
- ⑬ 活動はライフ・サイクル・マネジメントを促進する。
- ⑭ 活動は意思決定支援を改善する。

そこで次に問題となるのが、活動に注目し、ABC/ABMやABBを実施することは、既存の管理会計の体系にどのような影響を及ぼすのであろうか、という点である。

### Ⅲ 活動基準責任会計の意義

#### 1. 活動基準責任会計の本質

ABCを導入することにより、管理会計の基本的な仕組みに変化が起きることに関して、櫻井教授は次のように明確に説明している。

「責任会計制度が大きく変わってきます。つまり、ABCでは活動やプロセスが管理の対象になりますから、マトリックスで考えれば、従来のように縦軸ではなく、横軸での責任会計制度が必要になります。たとえば、シーメンス社における活動は、日本人のわれわれの感覚では、プロセスに近いでしょう。会計情報が活動（ないしプロセス）に直接結びつけられて管理が行われています。」  
[櫻井, 2000, pp. 50-51]

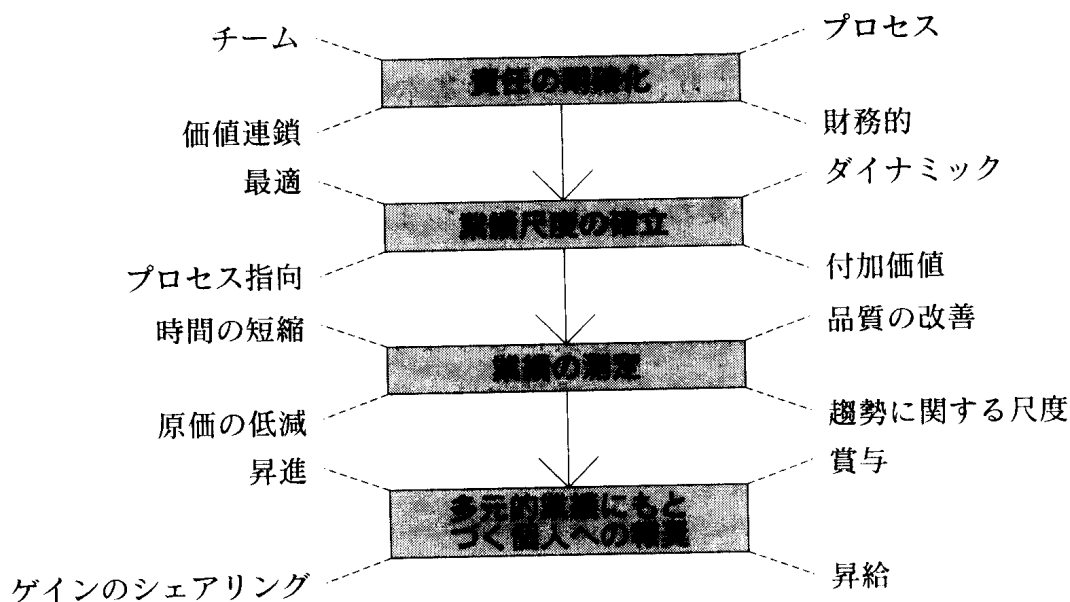
「ABBにおいては、プロセス別の業績評価も可能になるようなシステムを構築する必要がある。すなわち、部門予算ではこれまでは一般に、コスト・センターまたはプロフィット・センターとして縦軸組織の業績評価が行われてきた。しかし、ABBにおいては、横断的組織におけるプロセスの管理にも役立つ予算管理が必要になる。…（中略）…従来のようにプロセスの結果を見るのではなく、あるプロジェクトのなされる過程におけるプロセスの責任を適切に

業績評価できるような責任会計制度が必要となってきた。そのため、プロセス別に収益と費用が対応できるような形での責任会計制度の抜本的な見直しも必要である。」[櫻井, 2000, pp. 24-25]

櫻井教授によるこのような指摘は、業務プロセスにおける活動を責任としてとらえることの必要性を主張するものであり、かかる意味での責任会計、すなわちプロセスの管理に焦点を合わせる責任会計が、活動基準責任会計である。継続的改善という視点を責任会計に組み込んでそれを操作可能なものとするためには、プロセス価値分析（ドライバー分析、活動分析、活動業績分析）を中心とする ABM は必要不可欠である。

ハンセンとモウエンは、活動基準責任会計を次の図表3のように示している [Hansen and Mowen, 2000, p. 546]。

図表3 活動基準責任会計システムの諸要素



## 2. マックネアーの活動基準責任会計論

活動基準責任会計は、すでにマックネアー (C. J. McNair) によって1990年に提唱されている概念である [McNair, 1990]。マックネアーの所説については、わが国では頼 [平成6年] が詳細な検討を行い、次頁の図表4のように伝統的



責任会計（すなわち、職能基準責任会計）と活動基準責任会計を対比している [McNair, 1990, p. 21；頼, 平成 6 年, p. 41]。

図表 4 職能基準責任会計と活動基準責任会計

	職能基準責任会計	活動基準責任会計
基本的仮定	独立性	相互依存性
焦点	個人	組織
目的	コスト・コントロール	分析
コントロールの強調点	コスト	活動
コントロールの時点	結果	プロセス
差異の利用	元帳をバランスさせる／会計責任	プロセスの改善
標準	技術的／静態的	歴史的／趨勢をもつ
奨励される目標	標準への合致	継続的改善
コントロールの特性	一次元的	多次元的
	一対一の関係	曖昧
	予算にもとづく	戦略的
	財務的	財務的／業務的

頼[平成 6 年]の見解では、マックネアーが提唱する活動基準責任会計は ABM の一種であり、伝統的責任会計（ここで言う、職能基準責任会計）に対する一つの挑戦であって、それは責任会計の拡張であるという。そして、次のように述べている [頼, 平成 6 年, p. 40]。

「McNair があげている例では、低い組織階層での業績測定とトップ・レベルでの業績測定の結合（関連づけ）が試みられている。そのシステムは業務レベルの業績測定と財務的業績測定との両方を行っており、責任会計システムは業績測定システム全体と連結され、最終的には全社的に最適になるようにピラミッド型に積み上げられている。そして顧客満足という目的達成を支援することが責任会計システムの課題となっている。」

活動基準責任会計では、相互依存性の認識と情報の共有化が重要となる。なぜなら、活動基準責任会計と伝統的な職能基準責任会計との決定的な相違は、業績が職能（職制）を越えて測定されることにあるからである。

### 3. 活動基準責任会計の特徴

職能基準責任会計から活動基準責任会計への発展は、「アウトプット・コントロール」から「協調によるコントロール」への移行を意味する。なぜなら、活動基準責任会計は個人ではなく、チームに焦点を合わせるからである。

「チーム」は活動基準責任会計の特徴であるが、チームであることは次のことを含意している。

- ① 個人は複数の上司あるいは責任系統をもつ。
- ② チームにもとづく職務は明確に定義することが困難であり、したがって追跡も困難となる。
- ③ チーム業績に対する個人の貢献は明確に把握できず、それに関する責任を個人に跡づけることも困難である。

したがって、職能基準責任会計がもっていた「管理可能性」や「個人の会計責任」は活動基準責任会計においては曖昧になる可能性がある。しかしながら、かかる活動基準責任会計は日本型コントロール・システムの特徴を持っており、米国型コントロール・システムと対比した場合、米国型よりはむしろ日本型の方がより整合性をもつと思われる [頼, 平成 6 年]<sup>2)</sup>。

以上の検討を要約すると、一般に、活動基準責任会計の特徴は以下の点に求められると思われる [Hansen and Mowen, 2000, pp. 544－547]。

- ① 責任をプロセスに対して割り当てる。
- ② 組織単位と個人ではなく、プロセスとチームに焦点を合わせる。
- ③ 財務的な観点での責任を最も重要なものとする点においては伝統的な責任会計と共通するが、プロセスの属性に関係づけられる非財務的な業績尺度（たとえば、時間、品質、能率性など）を財務的な業績尺度とともに利用する。
- ④ 標準は変化を支援するためにダイナミックなものであって、それは決して固定的なものではない。

---

2) 日本型と米国型の経営システムの比較に関しては、たとえば浅田 [平成 5 年] を参照されたい。

- ⑤ 継続的な改善を支援するため、業績評価は財務的な視点とプロセスの視点の両者を強調する形で行われる。

職能基準責任会計が、現状を維持することによるコスト・コントロール中心の見方（一元的なコントロール・システム論の立場）であったのに対して、活動基準責任会計は継続的な学習と変化による原価の低減という見地（二元的な、学習とコスト・マネジメント・システム論の立場）をとる。

ハンセンとモウエンによれば、組織の複雑性が増大し、競争的環境が益々ダイナミックになるにつれて、活動基準責任会計は競争優位の獲得・維持のためにより適したシステムになる、というのである [Hansen and Mowen, 2000, p. 544]。

では、かかるものとしての活動基準責任会計は、具体的に一体どのような方法において実現され得るのであろうか。

## IV 活動基準予算管理の有用性

### 1. 活動基準予算管理の意義

活動基準責任会計を具現化するための技法が ABB である。予算 (budget) は業務分野の計画 (operating plan) を貨幣単位で計数化したものであり [Brimson, 1991, p. 203]、ABB とは「予測された作業負荷 (workload) と同意された戦略的諸目標を満たすような、そのようなコスト効率的な予算 (cost-effective budget) を引き出すために、当該組織の期待された諸活動／諸事業プロセスを計画設定しコントロールするプロセス」である [Brimson and Antos, 1994, p. 347]。

ターニー (Peter B. B. Turney) は、活動基準経営管理 (ABM) の用具として、

- ① 戦略的分析
- ② 価値分析
- ③ コスト分析
- ④ 活動基準予算管理 (ABB)
- ⑤ ライフ・サイクル原価計算

## ⑥ 原価企画

を掲げている [Turney, 1996, pp. 161–186]。彼によれば、ABB は「作業負荷と資源の要求に関する見積りを支援するよう、活動基準原価計算を用いてコストに関する予算を編成すること」である [Turney, 1996, p. 315]。彼は ABB に関して次のように述べている [Turney, 1996, p. 175]。

「提案されている活動の変更がコストに及ぼす影響をシミュレートする活動基準原価計算の能力は、計画設定へと拡張され得る。」

彼によれば、ABC は、次の二つの方法で予算編成過程を支援するという。

- ① 活動のミックスと、特定の活動への強調度を、事業戦略に関連づけることができる。資源を、顧客に価値を提供するために最も重要な活動に対して割当てることができる。
- ② ABC は、予測された売上を作業負荷へと、そして作業負荷を要求された資源へと関連づけるための情報を提供することによって、現実的な予算を設定するための基礎を提供する。

## 2. ABB の原理

ABB は以下の原理によるものでなければならない [Brimson and Antos, 1994, pp. 267–268]

ABB は、なされているもの、すなわち、諸活動／諸事業プロセスを反映するものでなければならない、コストの諸要素を反映するものであってはならない。要求される諸資源（すなわち、コストの諸要素）は、期待される活動／事業プロセスおよび作業負荷から導き出されるものでなければならない。作業負荷は、単純に、要求されているある一つの活動の単位数である。

予算は、以下のものを満たすために、将来の作業負荷にもとづいて設定されなければならない。

- ① 顧客の要求
- ② 組織／部門の目標と戦略
- ③ 新しい／変更されたサービスとサービスのミックス

- ④ 事業プロセスにおける変化
- ⑤ 能率性と有効性の改善
- ⑥ 品質、弾力性、そしてサイクル・タイムの諸目標
- ⑦ サービス水準の変更

ABB の一部分として、継続的改善を強調することは重要である。各部門は、改善されるべき活動／事業プロセス、改善の額、そしてその改善目標を達成するためにどのように計画するのか、について認識するべきである。ABB が成功するためには、当該組織が「卓越性」へのコミットメントを持つ必要がある [Brimson and Antos, 1994, p. 268]。

では、このようなものとしての ABB は伝統的な予算とどのような点において異なり、伝統的な予算管理のどのような点を改善し得る技法なのであろうか。

### 3. 伝統的予算管理の問題点（その1）：増分主義的な予算編成方法

伝統的な予算管理の問題点の一つに増分主義があげられている [Brimson and Antos, 1994, pp. 263–264]。

伝統的予算管理は、組織単位に対する資源の計画設定に焦点を合わせている。毎年管理者は過去の歴史を調べ、それに予想される重大な変化を加味する形で年度予算を設定する。かかる予算編成過程は上級経営幹部による予算目標の公表から始まる。

このような増分主義的な予算編成の問題点は、過年度の非能率が当該年度の予算へと組み込まれることにある。予算編成過程では、各部門における改善に対してはほとんど注意が払われなし、継続的改善に対して何らのインセンティブも組み込まれていない。

また、上級管理者は予算編成期間中に恣意的な（場合によっては、一律の）予算削減をしばしば行っている。このような行動の潜在的に否定的な結果は、良好に管理されて来ている部門の場合すでに浪費の大多数を削減してきているから、このような予算削減によって真に必要な資源までも削減しなければな

らない、という危険性である。

さらに、このような環境において、予算は、しばしば格闘（ぶんどり合戦）になる。そこでは、組織内での力関係や交渉能力等が大きくものをいう。力ある者、そして予算申請理由を最も上手に説明し、交渉できる者に対してより大きな予算額が承認される、という理論が作用するのである。そして、一度予算が承認されると、いわば既得権として、当該年度の予算額の中に具象化され閉じ込められてしまうのである。

#### 4. 伝統的予算管理の問題点（その2）

増分主義的な予算編成という問題以外に、伝統的予算管理の問題点には次のことが掲げられている [Brimson and Antos, 1994, pp. 264–267]。

- ① 予算編成の過程は、原価の削減、ならびに価値を生まない活動や課業の除去に焦点を合わせるべきである。しかし、伝統的な予算管理は、企業が何を行っているのかを可視化しない。むしろ、管理者は、支出に関する過去の歴史を調べ、前年度の予算に何らかの変更を加えるだけで、しかもその大抵が増加要求という変更を加えるだけである。
- ② 予算編成は、企業の諸目的を支援するために最低レベルへと作業負荷を削減するための、公式のメカニズムであるべきである。活動と作業プロセスの貧弱な構造化による過剰な作業負荷はコストを増大させはするが、顧客満足を改善はしない。予算編成過程それ自体が、作業負荷の削減方法と作業負荷削減目標の設定方法への洞察を提供するべきである。
- ③ 予算管理はすべてのコストを変動的であると考えるべきである。しかしながら、伝統的な予算管理では固定費・変動費という概念に対して放任主義的な態度 (*laissez-faire attitude*) をとっている。この種の分類の問題は、心理的なものである。すなわち、「固定」費という用語は、それらが固定的であるために除去したり、削減したりできないかのような印象を、管理者に対して与えている。その結果、変動費・固定費という分類にもとづく予算は、変動費に対して注意が集中し、固定費は管理できないということ

を暗に認めてしまうことになる。

- ④ 予算編成の重要な目的は、継続的に各プロセスを改善することであるべきである。予算管理は活動／事業プロセスごとに改善目標を設定するものであって、したがって、誰もが理解でき、改善へと向けて働くために用いることができるものでなければならない。しかしながら、伝統的予算管理は、共通して一般的に実施されているように、単に過去の反復に焦点を合わせているように思われる。しかも、一定のパーセンテージによって「コストを削減しなさい」といったような目標を設定するだけであって、従業員に対してそのような目標の達成方法に関しては何らの洞察も提供しない。
- ⑤ 予算管理は、諸活動を同調化させ、したがって諸事業プロセスを改善するよう、作用するものでなければならない。そのために、予算管理は事業プロセスの改善目標を設定しなければならない。そのような目標は、種々様々な部門からの従業員による共同の努力を必要とする。しかしながら、伝統的予算管理は、「自部門それ自体のため」というアプローチをとる可能性が高い。管理者は、口では部門間の調整を唱えはするが、大抵の場合、自らの部門業績を最大化するように行動する。その結果、全体としての組織の業績低下を不可避免的に招く可能性が高い。
- ⑥ 予算管理は、自社がその中に包含されている価値連鎖を視野に入れるものでなければならない。しかしながら、伝統的な予算管理は、公式には、外部と内部のサプライヤーと顧客とを考慮には入れていない。
- ⑦ 伝統的な予算管理の焦点は、あまりにも、成果を統制することに置かれすぎている。しかしながら、財務的な形で示された成果は過去の情報であり、現在との時間のズレは相当ある。プロセスを統制することによってのみ、成果は改善され得るのであるから、予算管理はプロセスを統制することに焦点を合わせるべきである。
- ⑧ 伝統的な予算管理は、問題の根源的な原因にではなく、その結果(効果)に焦点を合わせる傾向がある。問題の根源的な原因を除去することによっ

てのみ、コストは永久的に除去可能である。根源的な原因に焦点を合わせるにより、誰もがそれらを削減あるいは除去する方法を識別するよう、働くことができる。

- ⑨ 予算管理は、インプットではなく、アウトプットに対して焦点を合わせるべきである。如何なる作業が、どのように、そしてどの程度なされているのか、ということに焦点を合わせる必要がある。要求される資源は、活動の結果であるに過ぎないからである。伝統的な予算管理の問題点は、それがオーナーシップを欠いていることである。すなわち、たとえ部門管理者が予算を持っていたとしても、その部門の個々の従業員は予算を持ってはいない。各従業員が遂行している活動に注目させ、顧客のニーズや組織の目的に照らして、それらの活動に対して業績目標を設定しなければならない。
- ⑩ 予算管理は、組織の構成員に対して、彼らが自らの活動を適切に管理するよう権限委譲される（empowered）ことを認めるものでなければならない。問題が生じた時、活動／事業プロセスを遂行するより良い方法がある場合、あるいは、品質上の問題が生じた時、当該活動／事業プロセスを遂行している従業員は、経営管理者の承認を要請することなしに必要な改善あるいは是正行動をとるべきである。伝統的予算管理は、あまりにも権限と責任の体系（上司－部下というタテの関係）に依存しすぎている。
- ⑪ 伝統的な予算管理は、会計担当者が慣れ親しんでいる用語を用いているが、予算管理は本来、組織の中の共通言語、すなわち誰もが遂行している諸活動／諸事業プロセスについての言語を使用すべきである。会計的な言語では、コミュニケーションを困難にし、協働を犠牲にする専門化を助長するかもしれない。
- ⑫ 予算管理は、アウトプットの首尾一貫性（consistency）を求めるものでなければならない。このことは、活動が時の経過に関わらず首尾一貫した方法で遂行されるべきことを意味している。継続的改善が奨励されるべきではあるけれども、活動は現在時点でのベスト・プラクティスにした



がってのみ達成されるべきである。ある活動／事業プロセスが首尾一貫的な方法で遂行されている一方において、成功は、当該活動／事業プロセスを遂行するために最善である可能性のある方法を発見すること、そしてそれを改善する方法を首尾一貫して求めることに依存するのである。伝統的予算管理は、絶対的なレベルとして目標を設定しているが、本来は、活動／事業プロセスの目標は、組織目的を支援するために必要な、最低限の水準の業績として設定されるべきである。管理者は、この最低限の水準を超えるよう努力するよりは、むしろ種々の活動の浪費（ムダ）と非価値付加的なものの割合を減らす方法を問題とするべきである。

## 5. ABB の編成手順

以上のような特徴をもつ ABB はいかなる手順で作成されるのであろうか。

ABB は、原価対象から始まり、以下のようにして作り上げられていく [Turney, 1996, p. 175]。

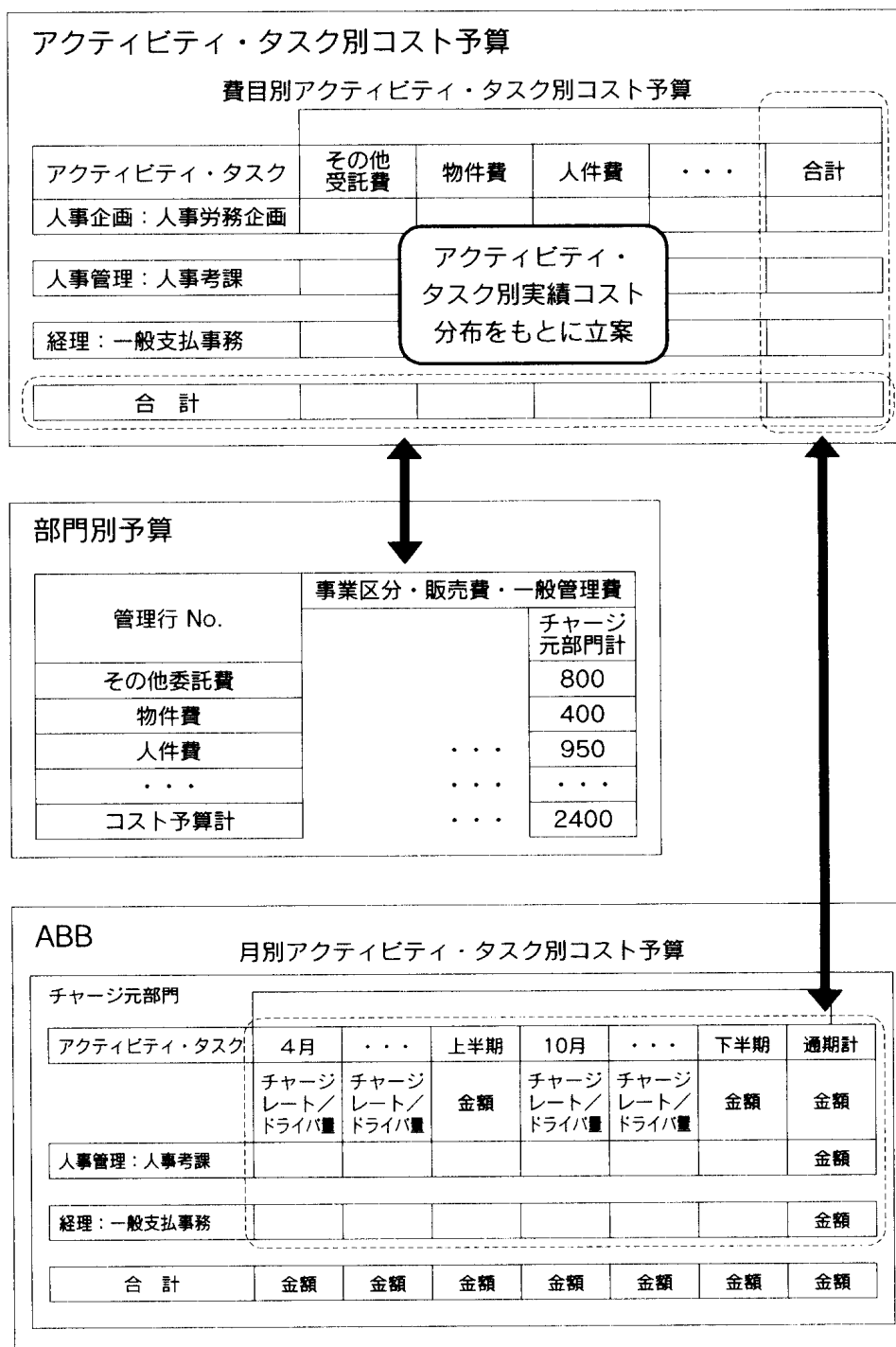
- ① 次期の売上数量と、製品ならびに顧客の組み合わせに関する予測が、活動への潜在的な需要を決定する。
- ② 活動ドライバーが原価対象ごとに活動の利用を測定する。
- ③ 活動ドライバーの量が関連した活動の作業レベルを決定する。
- ④ 各活動のコスト・ドライバーが需要の見積りを満たすために必要な努力を決定する。
- ⑤ 各活動に対する努力のレベルが要求される資源を決定する。

以上のことから明らかなように、ABB は前年度の予算に対する増分的な調整に依存する伝統的な予算管理とは全く異なる予算編成方法である。

ターニーは、多数の企業が作業負荷と資源要求に関する計画を支援するために ABB を利用していると述べ、具体的に、Dayton Extruded Plastics 社のケースを紹介している [Turney, 1996, p. 175]。この会社では、ABC が特に ABB を支援するよう設計されていた。詳細な活動が活動センターとしてグループ化され、活動センターは部門と並んで当社の組織図の中に組み込まれたのである。

次の図表5は、わが国における ABB（本社間接部門の経費予算）の事例である [森澤, 2000, p. 167]。ここでは、部門別予算という職能基準責任会計の伝統的手法とプロセス志向の ABB が有機的に結びついている。

図表5 部門別予算と ABB とのリンケージ



## V むすび

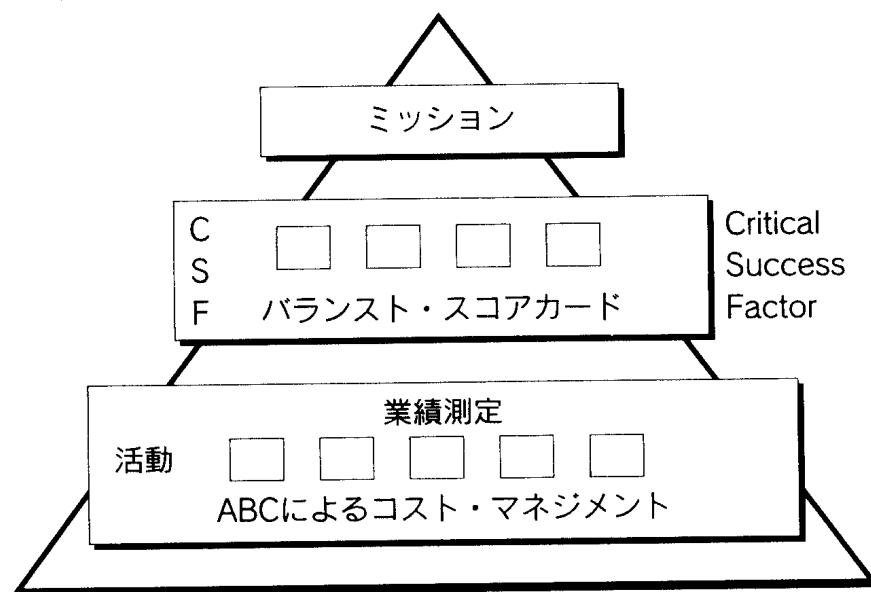
経営のグローバル・スタンダード化は、わが国の企業を否応なく「市場における競争優位の構築」に志向する戦略的マネジメントに向かわせている。そして、このことは管理会計を戦略に志向したものへと転換することの必要性を必然的に高めている。本稿では、このような現状を踏まえた時、職能基準責任会計という伝統的な枠組みではかかる転換を進めることが困難であること、したがって活動基準責任会計へと拡張されるべきことを検討した。活動基準責任会計は「(1) 伝統的責任会計のパラダイムを全面的に変えることをねらった技法というより、(2) 従来の責任会計の欠陥を補完する技法(責任会計の拡張)であり、(3) 米国型のコントロール・システムに日本企業のコントロール・モードを反映させるための一つの提案とみなすことができよう。」[頼, 平成6年, p.47]

活動基準責任会計は、ABC/ABM と ABB との導入によって初めて実現可能となる。そして、わが国企業の現状を鑑みると、その潜在的な有用性の大きさは大いに注目すべきであろう。しかしながら、次のような指摘もまた傾聴に値する [櫻井, 2000, p. 2]。

「ABC は製品戦略や業務改革に効果的なツールとなりうる。しかし、ABC といえども万能薬ではない。つまり、ABC では戦略や原価軽減のために分析が行われるが、その成果を評価するシステムをもたない。戦略がいかに実行されたかを評価するには、別個の業績評価システムが必要となる。ABC を経験してきたいくつかの企業は、いまや業務改革の成果を評価できるシステムを必要としている。… (中略) …バランスト・スコアカードは、この目的のためのシステムである。」

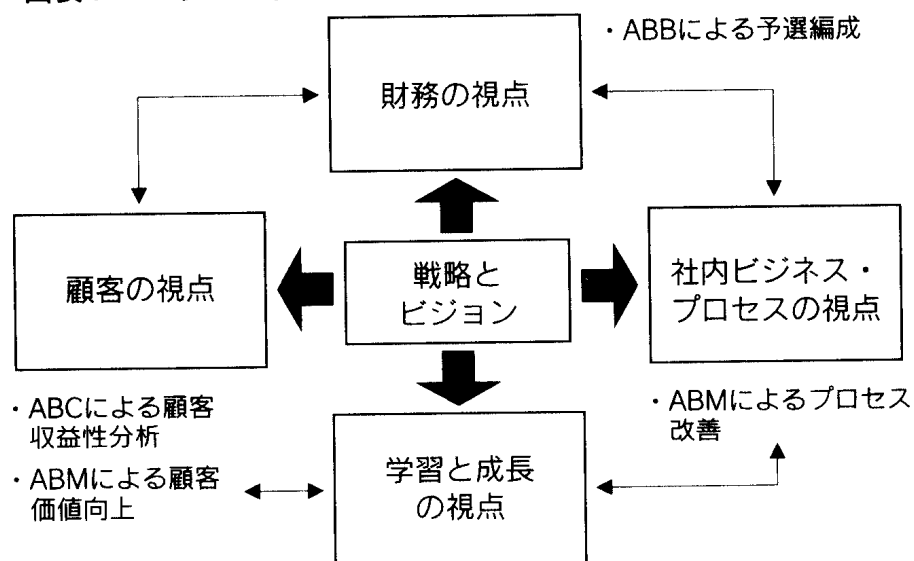
かかる指摘の骨子は、次頁の図表6の概念モデルにおいてより明確に示されている [櫻井, 2000, p.293]。

図表6 ABC とバランスト・スコアカードの統合モデル



戦略をいかにして行動に結びつけるのかという問題を考えるとき、バランスト・スコアカードの潜在的な有用性は無視できない。活動基準責任会計がバランスト・スコアカードと統合され、財務の視点の中心にABBが取り込まれるとき、活動基準責任会計の機能が真に効果的に発揮されるものと思われる〔小菅, 1999〕。かかる立場を概念モデルとして示しているものが次の図表7である〔櫻井, 2000, p. 299〕。

図表7 バランスト・スコアカードとABC, ABM, ABBの関係



責任会計は、各組織単位の内部的な効率性（有効性と能率性）を重視する立場から、企業全体の立場からの、そして価値連鎖全体の立場からの戦略を重視する立場（価値創造型経営や連結企業集団経営等をも視野に入れた立場）へと拡張される方向にある。バランスト・スコアカードに関する議論も責任会計という視点から、いわば「戦略基準責任会計」(strategic-based responsibility accounting)の要具として本格的に検討する必要がある<sup>3)</sup>。

（筆者は関西学院大学商学部教授）

### 参考文献

- [ 1 ] Brimson, J. A., *Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach* (New York: John Wiley & Sons, Inc., 1991).
- [ 2 ] Brimson, J. A. and J. Antos, *Activity-Based Management for Service Industries, Government Entities, and Nonprofit Organizations* (New York: John Wiley & Sons, Inc., 1994).
- [ 3 ] Hansen, D. R. and M. M. Mowen, *Cost Management: Accounting and Control* (Cincinnati, Ohio: South-Western College Publishing, 2000).
- [ 4 ] Horngren, C. T., G. L. Sundem, and W. O. Stratton, *Introduction to Management Accounting*, eleventh edition (Upper Saddle River, New Jersey : Prentice-Hall, Inc., 1999). 渡邊俊輔監訳『マネジメント・アカウンティング』(TAC 株式会社出版事業部、2000年)。
- [ 5 ] Johnson, H. T. and R. S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting* (Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press, 1987). 鳥居宏史訳『レバンス・ロスト—管理会計の盛衰—』(白桃書房、1992年)。
- [ 6 ] McNair, C. J., "Interdependence and Control : Traditional vs. Activity-Based Responsibility Accounting," *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Vol. 4, No. 2 (Summer 1990).
- [ 7 ] Turney, P. B. B., *Activity Based Costing: The Performance Breakthrough* (London : Kogan Page Limited, 1996).
- [ 8 ] 浅田孝幸著『現代企業の戦略志向と予算管理システム—日米経営システム比較—』

---

3) このことの必要性は、たとえば次の文章からも明らかであろう。この文章は、わが国のある企業に関するケーススタディの結論として述べられたものである。「ABC/ABM/ABB を実施したところ、今後の業績評価を統合的かつ多元的な業績評価へ発展させる必要があることが次第に明らかとなった。そこで、今後の課題として、ABC/ABM/ABB とバランスト・スコアカードの統合的な適用の試みをさらに展開していくことにしたのである。」[森澤, 2000, p. 169]

(同文館、平成5年)。

- [9] 小菅正伸稿「戦略管理会計の課題—活動基準予算管理を中心として—」『産業経理』第59巻第2号(1999年7月)。
- [10] 小菅正伸稿「活動基準予算管理の新展開」『会計』第156巻第5号(平成11年11月)。
- [11] 櫻井通晴著『アメリカ管理会計基準研究』(白桃書房、昭和56年)。
- [12] 櫻井通晴編著『ABCの基礎とケーススタディ』(東洋経済新報社、2000年)。
- [13] 通商産業省企業局「事業部制による利益管理」(昭和35年)。
- [14] 森澤健司稿「ABCによるホワイトカラーの生産性向上」、櫻井通晴編著『ABCの基礎とケーススタディ』(東洋経済新報社、2000年)。
- [15] 頼 誠稿「業績管理会計に関する一考察—ABMと責任会計の変貌—」『原価計算研究』(日本原価計算研究学会)第18巻第1号(平成6年2月)。