

資源消費会計の意義

小 菅 正 伸

I はじめに

予算管理制度見直しの方向性の1つとして、Better Budgeting と呼ばれる考え方が現在注目されている。これは、経営管理における企業予算制度それ自体の改革を志向した種々の試みを総称したものである。その考えの基本は、伝統的な予算管理を批判しながらも、予算管理それ自体を全面的に否定するものではなく、むしろ、その枠組みを維持しつつ、より良いものへと改良しようとする努力である [小菅, 2005]。

活動基準計画設定・予算編成 (activity-based planning and budgeting, 以下ABP/B) もこのような Better Budgeting の試みの1つであり、戦略志向のマネジメントの要具として提唱されたものである。ABP/B は組織上の責任単位を前提とした伝統的な予算管理と活動基準予算管理 (activity-based budgeting, 以下ABB) を統合したものであり、競争優位の獲得・維持を支援するという、その潜在的能力が注目されている [小菅, 2002a]。しかし、ABP/Bはその基礎に活動基準原価計算 (activity-based costing, 以下ABC) を置くため、ABC 自体が抱える諸問題を必然的に ABP/B 自体にも抱え込んでしまう危険性がある。

そこで、本稿では、ABC の資源サイドを分析し管理するための新たなマッピング方法であり、ABC を補完するものとして提唱されてきた資源消費会計 (resource consumption accounting, 以下RCA) に注目し、戦略志向

のマネジメントに対するその意義を検討する。RCA を導入することによって、なぜ、そしてどのようにコスト・マネジメントや利益計画・予算編成などに代表される管理会計を改善できるのかについて考察する。かかる考察を通して、戦略志向のマネジメントを効果的に実行するためには RCA の考え方を採り入れることが重要であることを論証したい。

その際、特に RCA を提唱する試みが、ドイツで展開されてきたコスト・マネジメント手法に強く影響を受けているという事実注目する。われわれが次世代のマネジメント・システムを模索する時、米国や英国というアングロ・サクソン諸国の理論と実務に偏向する傾向が強いけれども、そのような偏向の危うさを警鐘する格好の事例であると考えからである。

II 次世代コスト・マネジメント・システムの模索

クリントン (B. Douglas Clinton) とウェッバー (Sally A. Webber) は、米国のコスト・マネジメントの理論と実務に関して重大な問題提起を行なっている [Clinton and Webber, 2004, p.22]。彼らによる問題提起は、概ね以下の通りである。

「コスト・マネジメントの方法は、米国とドイツ語圏とは異なる発展を遂げてきている。米国での進化は、米国における資本市場システムの強さの上に発展したものであり、財務会計や外部報告がより多く強調されている。そのために、米国の管理会計システムは、他の先進国のそれらと比較して、それほど精巧なものではない。したがって、米国のコスト・マネジメントにとって、ドイツにおけるある種のシステムのベスト・プラクティスを自らのシステムと統合することは有益であろう。」

事実、米国ではこのような問題意識から、「次世代コスト・マネジメント・システムを模索するためにドイツの理論と実務に学ぼう！」という論調が台頭してきたと思われる。そのような動きを生み出した契機の1つは、ERP (enterprise resource planning) としての SAP が広く普及したことである。ウェーバー (Jurgen Weber) が指摘するように、ドイツ生まれの SAP が

米国において幅広く使用されるにつれて、SAPのソフトウェア開発上の設計思想やその基礎にあるドイツの原価計算のシステム設計が注目されるのも当然であろう [Weber, 2001, pp.33-36]。

シャーマン (Paul A. Sharman) も、米国における原価計算・管理会計の実務の限界や問題点を克服するためには、ドイツで実施され、成功している組織業績の測定方法と管理方法を学ぶべきである、と論じている [Sharman, 2003, pp.31-38]。彼が注目するのは、第2次世界大戦後のドイツにおいてプラウト (Hans-Georg Plaut)、リーベル (Paul Riebel)、キルガー (Wolfgang Kilger) によって積極的に展開された**限界計画原価計算** (Grenzplankostenrechnung, 以下GPK) である¹⁾。シャーマンはプロセス原価計算 (Prozesskostenrechnung) としてのABCと対比する形で、キルガーのGPKを紹介、検討し、米国の管理会計に対するGPKの意義を強調している [Sharman, 2003, p.38]。

「ドイツに学ぼう！」という最近の論調を象徴するかのようには、CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing- International) によって資源消費会計 (RCA) に関する研究グループ (RCA グループ) が設置された。すなわち、2001年12月に、Cost Management Systems Interest Groupsの1つとして、RCA グループが開設されたのである。

このプロジェクトは、ドイツで展開されてきたコスト・マネジメント・モデル (特に、GPKとして展開されてきたコスト・マネジメント) をもとに、RCA という新しい経営管理のための会計モデルを構築し、その活用を広く提唱する。そして、企業の効果的なマネジメントと意思決定のために有用な情報を提供するということに関連して、RCAの潜在的な可能性やベネフィットを調査・研究することを、その目的として活動している。3ヵ月に1度、定期的に会合を開いている。RCA グループは、マーウィ (Anton van der Merwe) とジンマーマン (Peter von Zimmermann) が中心となって活動

1) GPKの詳細に関しては、たとえば河野 [1988]、阪口 [1984, 1992]、柳田 [1987] を参照されたい。

を展開しており、現在は、企業での RCA 実務に関するケース・スタディの実施、RCA の用語集の作成と理論的整備・体系化、ならびにその成果の公表など、多くの研究課題に取り組んでいる。

たとえば、RCA グループの代表者の 1 人であるマーウィは、キルガーの GPK を採り上げ、そこから学ぶことの多さを論じるとともに [Merwe, 2004, pp.1-6]、キルガーの著書 (第11版) の抄訳 (英語訳) を公刊している [Offenbacher, 2004, pp.7-28]。

マーウィによれば、キルガーの著書をはじめとするドイツの研究成果から学ぶことの意味は次の点にある、という [Merwe, 2004, pp.1-5]。

- ① 過去20年の間に、何が、そして、それらがなぜ想起されたのかについて、より多くの洞察を得る。
- ② 米国の管理会計の現状を相対的に理解する。
- ③ われわれが前進すべき道・方向性について、洞察を得る。
- ④ すでに確立されているアプローチ法に挺入れする。

RCA は GPK の考え方を理論的基礎として採り入れているため、それは ABC とは異なり、資源、資源間の相互関連性および資源のアウトプットがどのように消費されるのかといった点に注意を集中する [Benjamin and Simon, 2003, pp.20-21]。その意味で、RCA は新しいコスト・マネジメントの方法である。そこで、次節では RCA の理論体系について検討する。

Ⅲ 資源消費会計の理論体系

1. 資源消費会計 (RCA) の本質

RCA はダイナミックで統合的かつ包括的なコスト・マネジメント・システムであり、ドイツのコスト・マネジメントの諸原理を ABC に結びつけたものである [Clinton and Keys, 2002, p.1]。RCA はドイツのコスト・マネジメントと数量基準の ABC にそのルーツをもつから、包括的管理会計情報システムを活用することで、資源分析と活動分析の両者を統合可能にする [Clinton and Webber, 2004, p.22]。かかる結合は、コスト・マネジメン

ト・システムに対して重大な改善をもたらす可能性を秘めている。

RCAは、環境の変化が適時的にコスト・モデルに反映されるという意味で、ダイナミックな性格を有している。また、RCAは関連するすべての組織システムと統合されており、その意味において統合的である。さらに、RCAは資源に焦点を合わせているが、ABC、ABM（活動基準経営管理）、変動原価計算（variable costing）、全部原価計算（absorption costing）、実際原価、標準原価、セグメント別損益計算書、活動基準資源計画設定（activity based resource planning, 以下ABRP）、第1次的原価（primary costs）、第2次的原価（secondary costs）などを含んでいるという点において、包括的である²⁾。

RCAは1つのアプローチ法であって、従来は個々別々に適用されていたコスト・マネジメントの諸方法を統合したものであるから、RCAは管理会計情報システムに対して包括的なアプローチ法を用いる。そのため、RCAが導入される場合、それはERPシステム導入の努力の一部として適用されることが多い [Clinton and Webber, 2004, p.22]。

では、なぜこのようなものとしてのRCAが、今、戦略的コスト・マネジメントのために必要とされるのであろうか。

2. 資源消費会計の必要性

RCAは、組織が次に掲げるような問題を解消しようとする時に、その適用を検討する必要がある [Clinton and Keys, 2002, p.2]。

- 資源の浪費を予想できなかった（例：実際の過剰／アイドル・キャパシティ（actual excess/idle capacity）、または資源と資源間のニーズ（resource-to-resource needs）ならびに資源利用を予測不能である（例：計画の過剰／アイドル・キャパシティ））。
- 自らの製品・サービス系列が原因で発生したわけではないようなアイ

2) 活動基準資源計画設定、第1次的原価、第2次的原価などについては、たとえば小菅 [2002c] を参照されたい。

ドル・キャパシティ・コストが、不当に当該製品・サービスの原価に算入されることで過大に原価が計算されることになり、このことに対して当該製品・サービス系列の管理者が不平や不満を感じる。

- ・ 管理者が原価に関して首尾一貫しない見方をもって仕事に従事するような形で、利益最適化の意思決定（例：製品合理化）を行なう時、アウトプット面での固定費のデス・スパイラル（output-side fixed-cost-death-spiral）に直面する。
- ・ 十分な資源がない、または資源が配置されるべき場所を決定することが不能である（例：部門間での人員の異動と設備の移動）。
- ・ 固定費・準固定費・比例費（変動費）の経済的なダイナミクスを十分に考慮しないから、将来の資源の使用（future resource spending）（および、その後のプロセスとアウトプットの原価）の実際レベルを過小にしか原価計算しない。
- ・ アウトソーシングに関する意思決定が申し分のない成果をもたらしていない（例：既存の情報ではインプット面での固定費のデス・スパイラル（input-side fixed-cost-death-spiral）に直面する）。
- ・ 計画と実績の比較を欠くために、適切な是正行動を採ることが不能である。

RCAはこれらの問題を解消することが可能である。そこで、次に、われわれはRCAの基礎概念を明らかにする。

3. 資源消費会計の基礎概念

クリントンとキーズ（David E. Keys）によれば、RCAは次の3つの中心的概念にもとづいている、という [Clinton and Keys, 2002, pp.2-4]。

(1) 資源（基本的に資源に焦点を合わせていること）

第1の概念は資源である。RCAは基本的に資源基準であり、因果関係にもとづいて適切に帰属可能であるものについて、資源から原価対象へと原価を割り当てる [Clinton and Webber, 2004, p.22]。その際、RCAにおける

資源プールはすべての資源を含む。RCA の認識では、ある種の資源は他の資源に対して用益を提供するために存在している。したがって、当該原価はそれらの資源に対して割り当てられるべきである。RCA によるこの種の要請は、当該原価が完全に資源へと帰属計算されるという結果をもたらす。

すべての資源プールがその消費者に対してもっている関係性（諸活動ならびにその他の資源の消費者としての当該資源プールを含む）について、RCA は種々のドライバーを識別する。このような要請は、原価割り当てにおいてオペショナル・コストを適切に反映するよう、因果関係を遂行しようと努める。

このように RCA が資源に焦点を合わせることは、キャパシティに関する会計処理に対して、以下のような特別な要請を行なうことを意味する [Clinton and Keys, 2002, p.3]。

- ① 当該資源に関して、現存のキャパシティを定義し、管理する。
- ② フル・ディスクロージャーによって過剰／アイドル・キャパシティ（以下、E/Iキャパシティ）を可視化する。しかし、それを製品またはその他の原価対象に恣意的に配賦しない。
- ③ 基準操業度に関して「供給されたキャパシティ」概念（例：理論的キャパシティまたは実際のキャパシティ）を首尾一貫して利用する。

RCA は、ABC を実行するために特別な手続を規定することで、プロセス基準または活動基準というコスト・マネジメント目的での焦点を、予め考慮できる。RCA は、資源の消費が原価発生にとっての基本であるという事実を基本的に主張すると同時に、他方において ABC のベネフィットも認める。RCA は資源と活動間の原価割り当てを要求し、そのために同時的な配賦メカニズムを利用する。かかる技法は、資源と資源間および資源と活動間の相互関連性を明らかにする。キーズとマーウィがかつて指摘したように、RCA は ABC の資源サイドを分析し管理するための新たなマッピング方法であり、ABC モデルにおける資源サイドの経営管理を向上させるという形で ABC を補完する [Keys and Merwe, 2001]。

(2) 数量基準アプローチ (quantity-based approach) の利用

第2の概念は数量基準アプローチであり、それは数量基準の原価割り当て (quantity-based cost assignment) を意味する [Clinton and Webber, 2004, p.22]。RCA は、各資源プールについて計量化可能なアウトプット尺度を用いる。RCA は、資源消費を規定する当該諸関連性から金額価値関連性 (あるいは原価価値関連性) を解き放ち、すべての資源アウトプットを計量化可能な単位で測定する [Clinton and Keys, 2002, p.3]。

このように金額価値の評価プロセスからアウトプット数量化プロセスを解放することは、資源消費と原価配賦の関係に関する理解について首尾一貫した視点を提供する。RCA の数量基準アプローチは、資源の消費 (消費数量) と原価の割り当て (消費の価値) とを明確に区別する。

(3) 原価の性質 (nature of costs)

RCA は、原価の本質に関して2つの次元を識別する。第1は、原価のもつ原初的で固有の性質 (initial/inherent nature of costs) であり、それは資源消費のパターンに関連して固定的であるか比例的であるか、そのいずれかである。原価は、戦略と組織の選択によって、発生時点で原初的に固定的であるのか比例的であるのかが決まる。

第2は、比例的であるという原価の潜在的な性質は資源消費の時点で変化するかもしれない、という事実である。比例的に供給された資源が、固定費として取り扱われるのに相応しい形で消費される可能性がある。したがって、原価割り当ての方法は、消費のパターンが指図する時点で比例的な原価を比例費か固定費のいずれかとして処理するべきである。他方、固定費のもつ固有の性質は、消費のパターンでは変化しない。

4. 資源消費会計の諸原理

RCA の基礎概念として上記の3つの要素を検討したが、これらの基礎概念を要約したものが次頁の図表1である。すでに述べたように、RCA のフレームワークにおいては、主として数量基準にもとづいて原価割り当て (計

図表 1 資源消費会計の基礎概念

(1)資源への焦点

- ・ 多種多様な相互の関連性を認識する。
- ・ 原価の割り当てにおいて、すべての帰属可能な原価を含めるよう試みる。
- ・ キャパシティ・マネジメントのためのフレームワークを提供する。

(2)数量構造

- ・ 原価フローを、送り手から受け手に至るまで、数量の関係にもとづかせる。
- ・ 原価の価値を、資源の消費を規定する諸関係から解放する。

(3)原価の性質の認識

- ・ 資源がどのように消費されるのかに関する経営管理者の意思決定または計画にもとづいて、資源獲得時にある項目の原価がもつ固有の性質を決定する。
- ・ 本来原初的に比例的である原価を、消費のパターンにもとづいて「比例的」から「固定的」へと変更する。

[注] Clinton and Webber [2004], p.24より作成

画と実際) がなされる。資源の消費は数量にもとづいて計測され、資源の単位当たりで評価される。それから、これらの原価は資源プールから原価対象(例:活動、プロジェクト、製品、顧客など)へと割り当てられる。このような処理を行なうことにより、RCAは原価の性質に関する分析と、目標収益性達成のためのE/Iキャパシティ・マネジメントを支援する [Benjamin and Simon, 2003, p.21]。

このような特徴をもつRCAは、次の8つの原理にもとづいている [Benjamin and Simon, 2003, pp.21-26]³⁾。

- ① すべての資源プールのキャパシティに関して同質的な測定を行なう。
- ② E/Iキャパシティに関してプロアクティブな管理を行なう。
- ③ 資源プールの相互関連性を識別する。

3) これら8つの原理は、かつてマーウィとキーズがABCの問題をRCAが如何に解消できるのかについて論じたものと概ね同じ内容である。それらの詳細については、Merwe and Keys [2001b], pp.31-32とKeys and Merwe [2001], p.21および小菅 [2002c], pp.153-154を、それぞれ参照されたい。

- ④ 投下された資源の原価が当初もっていた固有の性質と、消費時点での原価の性質の変化を認識する。
- ⑤ 活動原価計算 (activity costing) を活用する。
- ⑥ 数量基準で原価計算を行ない、すべての関連原価を帰属計算する。
- ⑦ 多元的な収益性目的における必要条件のレベルで固定費を集計・吸収するにとどめ、製品／顧客への全部原価の集計・吸収は実行しない。
- ⑧ オペレーショナルで戦術的なレベルだけではなく、戦略レベルにおいても、資源管理と経営意思決定を支援する。

RCAの理論体系に関する考察を締め括るために、RCAと伝統的な原価計算との相違点を示しておく。次頁の図表2は両者を比較したものであり、両者の比較を通して、RCAの特徴がより一層明確になる。なお、この表は、次節で検討するClopay社の事例から得られた知見をまとめたものである。

IV 資源消費会計の応用とその実践

1. キャパシティ・マネジメントへの活用

RCAは、資源が活動に関連して代替可能（さまざまに変化可能）であり、したがってキャパシティは活動にではなく資源に関して存在する、と認識している [Clinton and Keys, 2002, p.4]。E/Iキャパシティ（未利用の資源であり、供給された資源から利用された資源を控除した差）は「差異」として強調され報告されるが、個々の製品単位には決して配賦されない。それはより上位のグループまたは工場レベルに跡づけられる。

RCAにおいては、生産的なキャパシティとE/Iキャパシティの両者を管理可能にするために、E/Iキャパシティを可視化することの必要性が強調される。RCAは、E/Iキャパシティを管理するか、あるいはそれに影響を及ぼすことに対して責任のある人またはレベルに、E/Iキャパシティを帰属させることを求める。「供給されたキャパシティ」という概念を用いることで、経営管理者が利用可能である資源に関する完全なディスクロージャーを提供するから、経営管理者は、キャパシティの実際の利用度に関するこのような情

図表2 資源消費会計と伝統的コスト・マネジメントとの比較

資源消費会計	伝統的コスト・マネジメント
E/Iキャパシティの原価を、当該資源に影響を与えることに対して責任のある人またはレベルに帰属させる。しかし、それを製品には配賦させない。	E/Iキャパシティが識別されず、したがって適切な人またはレベルと結びつけられ得ず、そして常時継続的に製品に配賦される。
原価レートに対して理論的操業度を用い、そしてE/Iキャパシティを管理者に対して可視化することによって、キャパシティ分析を助成する。	原価レートに対して総合予算上の操業度を用い、そしてE/Iキャパシティに関して会計的な説明責任を果たさないことで、キャパシティ分析を不明瞭にする。
内部的な原価に関する意思決定支援情報を提供するために、取替原価にもとづく減価償却法を用いる。	外部報告システムによって規定された減価償却法（それはしばしば経済的な現実性を反映していない）を用いる。
非金額的で、計量化されたアウトプット消費の、因果関係にもとづく関係性を用いることによって、原価対象に対して消費された資源のコストを「プル」する。	生産された完成品の単位へと発生したすべてのコストを広範にばら撒くことによって、供給された資源のコストを原価対象へと「プッシュ」する。
当該資源レベルで原価が本来的に固定的または変動的（比例的）のいずれかであると識別し、割り当てる。それは、原価の性質を正確に明確に述べる。	当該製品レベルで原価が本来的に固定的または比例的のいずれかであると識別し、割り当てる。それは、真の原価消費のパターンを不明瞭にする。
本来的に比例的な原価が固定的な形で消費される可能性があることを認識し、そして要求された形態に応じて取り扱いをする。	当該資源レベルでは原価消費のパターンに関する認識を全然提供しない。
実質上あらゆるレベル—資源レベルから組織レベルに至るまで—で原価情報を跡づけ、グループ化する能力を意思決定者に提供する。	部門または製品レベルで原価をグループ化する。それは、より低いレベルで原価を跡づけたら、あるいはアクセスしたりすることをほとんどしないか、全然しない。
計画数量または標準数量と比較するために、計量化された実際の非財務的情報を用いて業務活動担当の経営管理者を助成する。	非財務的情報はしばしば乏しいか、あるいは利用不能である。というのは、原価は資源の数量の消費を跡づけることなしに比率の関係性にもとづいて頻繁に配賦されるからである。

[注] Clinton and Webber [2004], p.23より作成。

報を用いて、キャパシティの管理や資源獲得の意思決定を行なうことができる。キャパシティの利用に対する責任を資源獲得の意思決定に結びつけることで、会計的な説明責任が促進される。

RCAはオペレーショナル・システムとして定義されるが、このことは、会計システム（あるいは会計担当者）が業務計画（例：キャパシティのレベル、実行可能な製造量など）あるいは利用される基準操業度を決定することに対して、何らかの自由裁量権を持つてはならない、ということの意味する。如何なるレベルのキャパシティが利用されるべきか（そして、その定義・測定方法）は、コスト・マネジメント担当者だけではなく、オペレーションの担当者とエンジニアリングの担当者をも関与させて、ともに検討すべき問題である⁴⁾。

2. 利益計画・予算編成への活用

原価がもつ固有の性質に関する認識と数量構造とが結びつくと、それは製品／サービスの原価計算のためだけではなく、予算編成と計画設定のための基礎にもなる。RCAのこのような予算編成・計画設定支援の側面は、活動基準資源計画設定（ABRP）と呼ばれている。一般に、ABRPは次の4つのステップからなる [Clinton and Keys, 2002, pp.4-5]。

- ① 資源に関して、資源プール・レベルでの単位当たりの標準（resource pool-level unit standards）を設定する。
- ② 消費する者に関して、資源アウトプットの消費に対する単位当たりの標準（resource output consumption unit standards）を設定する。
- ③ 資源アウトプットの需要に関する計画を決定する。
- ④ 資源アウトプットの需要に関する計画を等価貨幣量へと変換する。

RCAの原理をもちいた計画設定とコントロールのモデル、およびその事

4) なお、キーズとマーウィは、RCAの原理を用いた組織のコントロール・メカニズムを数値例をもとに解説している [Keys and Merwe, 2002, pp.41-47]。その詳細に関しては、小菅 [2002c] , pp.159-165を参照されたい。

例に関しては、ベンジャミン (Lynn Benjamin) とサイモン (Todd Simon) による研究がある [Benjamin and Simon, 2003]⁵⁾。彼らの見解では、RCA の諸原理を導入することで、以下のような効果が認められる、という [Benjamin and Simon, 2003, pp.26-27]。

- ① 資源プール・レベルで期間ごとの需要に資源供給を適応させる能力をより大きくする。
- ② 計画期間全体での資源需要を費用予測へと、そして可能な場合には、計画／過剰キャパシティへと変換する。
- ③ 月次での予想営業利益を算定・表示する。
- ④ 高度に弾力的なシナリオを計画設定する。
- ⑤ 請求書作成などの事務処理上のサイクルを改善する。
- ⑥ 間接費を可視化する。
- ⑦ 正確な限界情報を提供する。
- ⑧ 計画設定に際して高水準の努力と詳細性が求められる。
- ⑨ 従業員がRCAとキャパシティ・マネジメントを受容する。
- ⑩ 製造プロセス内部での相互関連性を理解する。

このような効果を発揮することが期待されるRCAに関して、最近、その導入に関する興味深い事例研究の成果が公表された。クリントンとウェッバーによるClopay社のケースである [Clinton and Webber, 2004]。

3. Clopay社のケース

Clopay社の概要は以下の通りである [Clinton and Webber, 2004, pp.22-24]。

- (1) Clopay社はフィルムなどのプラスチック製品を製造する企業であり、オハイオ州シンシナチに本社を置く。米国ではケンタッキー州オーガスタ

5) マーウィとキーズも、RCAの原理を用いたABRPについて、数値例をもとに解説している [Merwe and Keys, 2002, 31-36]。その詳細は、小菅 [2002c], pp.154-159を参照されたい。

とテネシー州ナッシュビルで、米国以外ではドイツとブラジルでそれぞれフィルム製造事業を行なっている。その製品は、衛生用とヘルスケア製品に使用するために、消費財製造会社に販売されている。

- (2) Clopay 社はコスト・マネジメントに関して次のような問題を感じていた。第1は製品への原価割り当てに関する問題であり、配賦の前提となる因果関係性が不明瞭で合理的ではないという問題である。第2は財務会計基準にもとづいて算定された減価償却費の割り当てに関する問題であり、第3は顧客と市場に関する意思決定の問題である。
- (3) Clopay 社の経営管理者は、これまで使用してきた伝統的な原価情報では、これらの問題に対して適切な解答が得られないと判断し、進歩的な原価計算方法を追求しようとして RCA の試験的導入を試みたのである。2002年の第1四半期に CAM-I の RCA グループに参画し、そこでの討議を経た結果、Clopay 社はケンタッキー州オーガスタの業務活動に対して RCA を実験的に適用することに決定した。
- (4) オーガスタ工場は200種類の製品を製造し、ヘルスケアと個人向け衛生用品市場で約7,000万ドルの売上を獲得している。オーガスタ工場には、製造部門の他に5つの補助部門—すなわち、輸送部門、資材管理部門、品質保証部門、工場保全部門、事務・管理部門—がある。RCA の実験的採用以前は、オーガスタ工場では伝統的な標準原価計算制度が採用されており、計画機械運転時間と販売重量にもとづいて標準製品原価が計算され使用されていた。補助部門費の配賦は、直接配賦法によって製造部門に配賦されており、その際、機械運転時間、生産重量、購買重量、製造部門別の人員数など、さまざまな配賦基準が用いられていた。

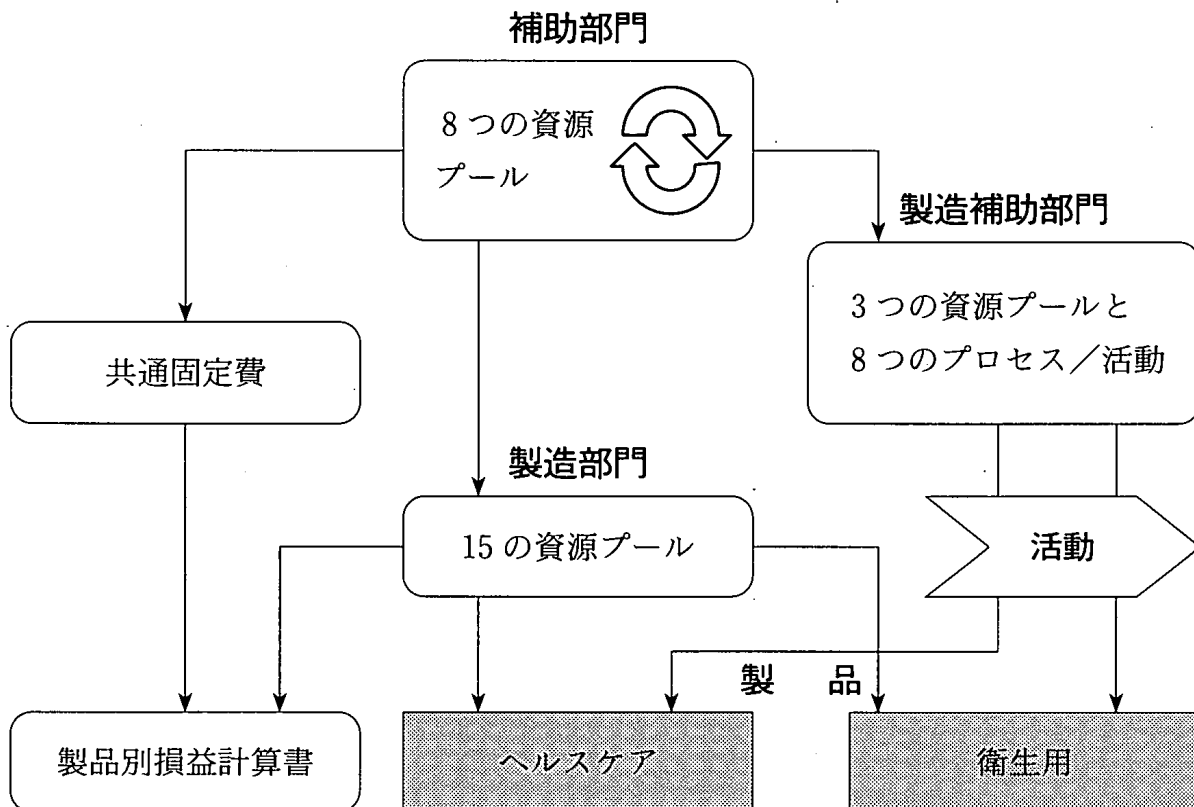
Clopay社は、RCAの導入により23の資源プールを創り出し、2つのカテゴリー—すなわち、補助部門と製造部門—で原価算定を行なった [Clinton and Webber, 2004, p.25]。23の資源プールを用いることは、8つの補助部門と6つの製造部門を用いた従来の原価計算の場合とは全く異なり、資源プールのタイプ別に原価をより良く跡づける機会を提供したのである。より多

くの資源プールがより詳細な情報を提供するにつれて、戦略的意思決定を行う際に利用できるデータはますます正確なものになっていった、という。

次の図表3は Clopay 社の RCA コスト・モデルを規定する種々の関係性を示している [Clinton and Webber, 2004, p.25]。そして、この図表3が明確に示しているように、RCA は因果関係にもとづいて原価を割り当てるが、原価割り当てのために活動ドライバーを活用することを強要しない。当該活動ドライバーが原価割り当ての正確性を達成するために不必要である場合や、その他の何らかの目的（例：プロセスの理解とその管理方法）のために要望されないような場合には、かかるドライバーの使用を RCA は強制しない。また、RCA は因果関係にもとづいて跡づけられないような、そのような固定費を原価に算入しないのである。

RCA 導入の結果、伝統的計算の場合と比較して、原価と利益数値はかな

図表3 Clopay社のRCAコスト・モデル



[注] Clinton and Webber [2004], p.25より作成。

り変化しただけでなく、Clopay社では下掲の図表4に示されているような効果が顕著に見られた、という [Clinton and Webber, 2004, pp.25-26]。

RCA導入の効果は、補助部門費と消費資源にもとづく当該費用の適切な割り当てに関する因果関係性を認識できたことにある [Clinton and Webber, 2004, p.26]。このようなClopay社の事例研究は、信頼性の高い管理会計システムや管理会計情報の重要性と必要性を、結果として示している。Clopay社は、RCAを導入したことによって、管理会計システムが提供する情報の信頼性を向上させたのである。このような意味において、戦略的コス

図表4 資源消費会計の導入のベネフィット (Clopay社の場合)

-
- ・ 特定の製造工程とそれらのアウトプットに対して原価を適切に帰属させることは、より正確な原価割り当てと、資源消費パターンに関するより良い理解という結果をもたらした。
 - ・ より正確な原価割り当ての遂行は、関連原価だけを用いて資源の計画設定実行する能力の増大をもたらした。
 - ・ 取替原価にもとづく減価償却法を利用することで、同じ資源と支援活動を消費した同種製品であるにもかかわらず、均質でない原価割り当てが行なわれるという問題を除去した。
 - ・ 製品原価には、利用された資源の原価だけが算入されるようになった。
 - ・ E/Iキャパシティの量は、消費されなかった理論的キャパシティにもとづくことで、管理者にとって利用可能になった。
 - ・ 因果関係だけにもとづいて原価割り当てを行なうことが、それ以前であれば他の製品には関連しないような諸変化にもとづいて原価が割り当てられるという事態を除去した。
 - ・ 特定の製品に対する原価割り当て額を人為的に操作するために、非戦略的により低く販売価格を設定しようとする誘因が除去された。
 - ・ 特定の原価がもつ本来的な性質にもとづいて資源消費を適切に識別することで、管理者は資源の相互関連性をより良く理解し、増分意思決定を支援するための基礎的な情報を利用する能力を高めることができた。
-

[注] Clinton and Webber [2004], p.23より作成

ト・マネジメントに対するRCAの効果が認められたといえる。

V むすび

予算管理に関しては、近年、Beyond Budgeting という論調の台頭に代表されるように、スカンディナビア系企業での管理会計実務が注目されている⁶⁾。また、本稿で考察したように、原価計算とコスト・マネジメントの領域においても、ドイツのGPKの原理が米国で脚光を浴び、それをもとにRCAが積極的に展開され、RCAの原理を取り入れたABRPとコスト・マネジメントの導入・実践が提唱されている。予算管理と原価計算が伝統的な管理会計の二大領域であることを考えると、米国におけるこのような形でのヨーロッパの理論と実務への注視は、われわれ日本の研究者にとっては非常に興味深い動きである。

かかるRCAをめぐる米国での動きは、ドイツの理論と実務を導入することで管理会計の革新を図り、戦略志向のマネジメントを支援するために、より正確でより詳細な情報を提供できるようにしようとする努力である、と言っても過言ではない。経営管理者が急速に増大する業務活動上の複雑性に対処しようとする時、この種の複雑性と相互関係性を包括的にモデル化するような、そのようなコスト・マネジメント・システムが必要である。RCAは、このようなニーズに応えるものであり、コスト・マネジメント・システムの実質的な改革を意味するものである。すでに述べたように、RCAはABCを補完するものであり、多くの企業がERPシステムを実行することで情報の統合化を推進するのと同様に、RCAを導入することによって包括的で全社的なコスト・マネジメントと利益計画・予算管理のための統合的なソリューションを活用することが可能となる。

ただし、RCAが産業化（工業化）時代の伝統的な組織観・コントロール観を前提としており、自社の内部プロセスの資源を対象としている点に、わ

6) Beyond Budgetingの詳細に関しては、小菅 [2002b, 2004a, 2004b, 2005] を参照されたい。

れわれは注意する必要がある。なぜなら、現在のような高度情報化時代は、新しい組織形態の出現によって特徴づけられ、そのような新しい組織においては知識ベースのコントロールという理論的フレームワークが強く求められているからである [Hartmann and Vaassen, 2003, pp.112-132]。したがって、高度情報化時代における新しい戦略的コスト・マネジメント・システムの構築とその実行を考えると、資源とケイパビリティ形成の重要性は、それをいくら強調しても強調しすぎることはないし、そこでいう資源も流動資産や長期の生産的資産だけではなく、無形資産が管理会計上も非常に重要である [Horngren, Datar, and Foster, 2003, pp.4-5]。知的資本や知的資産が注目を集める現在、数量基準アプローチを前提とする RCA は、自ずからその限界を露呈するであろう。われわれは、かかる RCA の限界をも十分に理解しておく必要がある。

(筆者は関西学院大学商学部教授)

[付記] 本稿は、平成15年度～平成16年度科学研究費補助金基盤研究 C (2) (課題番号 15530310) による研究成果の一部である。

参考文献

- [1] Benjamin, L. and T. Simon, "A Planning and Control Model Based on RCA Principles," *Cost Management*, Vol.17, No.4 (July/August 2003).
- [2] Clinton, B. D. and D. E. Keys, "Resource Consumption Accounting : The Next Generation of Cost Management Systems," *Focus Magazine*, Issue No.5 (2002).
- [3] Clinton, B. D. and S. A. Webber, "RCA at Clopay," *Strategic Finance*, Vol.86, No.4 (October 2004).
- [4] Hartmann, F. G. H. and E. H. J. Vaassen, "The Changing Role of Management Accounting and Control Systems : Accounting for Knowledge Across Control Domains," in A. Bhimani, ed., *Management Accounting in the Digital Economy* (Oxford, UK : Oxford University Press, 2003).
- [5] Horngren, C. T., S. M. Datar, and G. Foster, *Cost Accounting : A Managerial Emphasis*, 11th edition (Upper Saddle River, New Jersey : Pearson Education, Inc., 2003).
- [6] Keys, D. E. and A. v. d. Merwe, "The Case for RCA : Excess and Idle Capacity," *Journal of Cost Management*, Vol.15, No.4 (July/August 2001).
- [7] Keys, D. E. and A. v. d. Merwe, "Gaining Effective Organizational Control

- with RCA," *Strategic Finance*, Vol.83, No.11 (May 2002).
- [8] Kilger, W. (updated by K. Vikas and S. Pampel), *Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung* (Wiesbaden, Germany : Gabler GmbH, 2002).
- [9] Merwe, A. v. d., "Chapter Zero in Perspective," *Management Accounting Quarterly*, Vol.5, No.2 (Winter 2004).
- [10] Merwe, A. v. d. and D. E. Keys, "The Case for RCA : Understanding Resource Interrelationships," *Journal of Cost Management*, Vol.15, No.5 (September/October 2001).
- [11] Merwe, A. v. d. and D. E. Keys, "The Case for RCA : Decision Support in an Advanced Cost Management System," *Journal of Cost Management*, Vol.15, No. 6 (November/December 2001).
- [12] Merwe, A. v. d. and D. E. Keys, "The Case for Resource Consumption Accounting," *Strategic Finance*, Vol.83, No.10 (April 2002).
- [13] Offenbacher, S. (translated), "0 Introduction : Marginal Costing as a Management Accounting Tool," *Management Accounting Quarterly*, Vol.5, No.2 (Winter 2004).
- [14] Sharman, P. A., "Bring on German Cost Accounting," *Strategic Finance*, Vol.85, No.6 (December 2003).
- [15] Sharman, P. A. and K. Vikas, "Lessons from German Cost Accounting," *Strategic Finance*, Vol.86, No.6 (December 2004).
- [16] Weber, J., "Cost Accounting Systems Design and SAP : Learning from German History," *Journal of Cost Management*, Vol.15, No.4 (July/August 2001).
- [17] 河野二男著『直接原価計算論—機能論的展開と方法—』(九州大学出版会、1988年)。
- [18] 小菅正伸稿「活動基準予算管理の課題」『商学論究』(関西学院大学) 第49巻第3号 (2002a年3月)。
- [19] 小菅正伸稿「台頭する予算管理無用論」『JICPAジャーナル』(日本公認会計士協会) 第14巻第9号 (2002b年9月)。
- [20] 小菅正伸稿「活動基準予算管理と資源消費会計」『商学論究』(関西学院大学) 第50巻第1・2号合併号 (2002c年12月)。
- [21] 小菅正伸稿「疑問視される予算管理の有用性」『会計』第165巻第1号 (2004a年1月)。
- [22] 小菅正伸稿「会計時評：企業予算制度見直しの方向性—予算管理の今日的課題 (3・完)—」『企業会計』第56巻第12号 (2004b年12月)。
- [23] 小菅正伸稿「Beyond Budgetingの意義」『産業経理』第64巻第4号 (2005年1月)。
- [24] 阪口 要著『部分原価計算論序説—西ドイツ部分原価計算論の基礎的研究—』(税務経理協会、1984年)。
- [25] 阪口 要著『ドイツ原価計算システム』(税務経理協会、1992年)。
- [26] 柳田 仁著『ドイツ管理会計論』(中央経済社、1987年)。