

活動基準予算管理に関する一考察

——業績評価の視点より——

堀 井 愼 暢

はじめに

間接支援部門において発生する、いわゆる間接費の管理あるいは削減については困難を伴う。これに関しては、従来から予算管理が有効であることは知られるところである。間接費についての予算管理の1つの手法として、ゼロベース予算管理 (zero-base budgeting, ZBB) が開発され、また、近時、活動基準予算管理 (activity-based budgeting, ABB) が開発され注目を集めているところである。この ZBB と ABB との関係についてもすでに若干述べてきたところである。⁽¹⁾ そこでは、ABB が活動基準原価計算 (activity-based costing, ABC) に起源を發し、さらに活動基準マネジメント (activity-based management, ABM) から展開されたものであり、ZBB と共にアクティビティを共通のコンセプトとしていることが述べられた。小稿で検討するように、ABB を展開する場合においても、ABC それ自体ないしは ABC の展開のプロセスは重要である。ABC は、アクティビティが資源を消費し、製品がアクティビティを消費するという認識のもとに、アクティビティごとに間接支援原価を集め (コストプール)、アクティビティごとの固有で適切な物量的尺度 (コストドライバーないしはアクティビティドライバー) によってこのコストプールを製品に賦課のような形で割り付けようとするものである。また、ABB を展開するうえで、ABC におけるもう一つ重要なことは、ABC ではアクティビティコストを直課に近い形で製品に割り付けるための1つの根拠として長期変

(1) 堀井 (1997), 159-187 ページ。

動費という概念を用いるという特徴である。すなわち、1カ月や四半期という短期の生産量の変化に対して変動するもののみを変動費とし、これよりも長期的に変動するものを固定費とすることによって、固定費としてアクティビティコストと製品との関係は無関連とするのではなくて、ABCは長期変動費という概念を持ち込むことにより、アクティビティコストが製品に対して帰属可能であることを主張し、このことにより製品がアクティビティを消費するというABCの理論的前提を補強しようとするのである。

このように、ABCから展開されたABBは、ABCの特性を持ち続けており、その結果どのような点でABCモデルの影響を受けるのか、原価計算としてのABCが提供するモデルが、予算管理のどの局面においてどの程度有効な情報を提供できるのかを詳細に検討することが必要である。

ABCモデルでは資源消費モデルであることを強調することにより、未利用キャパシティの原価を算定し、これを期間的財務報告書につなげようとするのである。このような主張は、アクティビティの原価が変動予算によって設定できる場合により威力を発揮する。

この場合、ABCモデルでは、

供給された資源の原価＝利用された資源の原価＋未利用キャパシティの原価
という等式が用いられる。ここでは、左辺の数値が実績値として、右辺の数値は実績値及び予定値をもとに算定される。このABCモデルが、予算管理を展開するうえでどのような情報をもたらすのか、業績評価の局面に対してどのような情報をもたらすのかについて、キャプランの主張を中心に検討し、これを明らかにすることとする。⁽²⁾ ABCモデルの左辺「供給された資源の原価」は財務会計の資料から得られるものとし、予算と事後分析を結合させるものと考えられている。ただし、予算設定時の問題点は、これとの関係でのみ検討することにする。

ここでの検討は、キャプランにおける検査というアクティビティとそれに伴

(2) Kaplan (1994).

う資源のコストとしての検査費を例にとり、彼に従って極めて単純なケースから、より一般的なケースへと検討する。ただ、キャプランの場合には、それぞれにおいて、アクティビティレベルの実績値が予算値よりも小さいケースのみを取り上げているので、さらにアクティビティレベルの実績値が予算値よりも大きい場合も仮設例として設定し、キャプランの例に加えて検討することにする。この検査アクティビティのコストドライバーは実行される検査回数である。

1 単純な ABC アプローチ

まず、単純なケースとして、検査費とアクティビティレベルの予算（予定）値が、それぞれ 280,000 ドル、4,000 回の時に、実際値がそれぞれ、(1) 250,000 ドル、3,500 回の場合に加えて、(2) 310,000 ドル、4,300 回の場合も考察する。

コストドライバー率として、280,000 ドル ÷ 4,000 回、すなわち 70 ドル/回数（標準コストドライバー率）を使う。原価割り付けは実際のボリュームを使用し、この検査アクティビティのコストがコミットされたコストであると仮定する。⁽³⁾

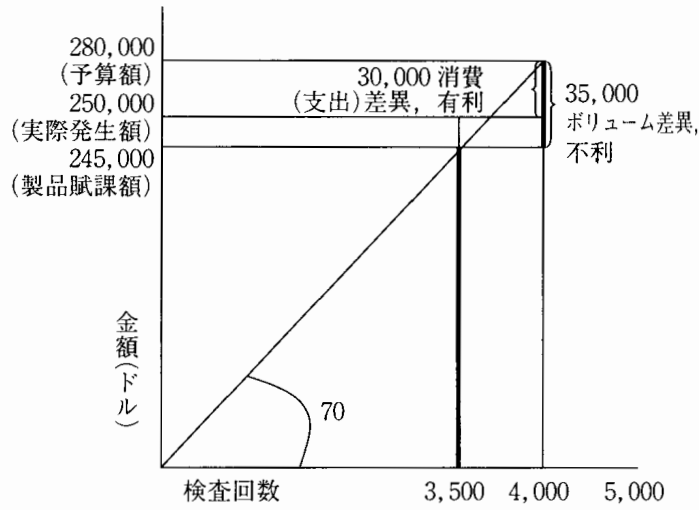
以下、製品に賦課される検査費とその期の財務報告書に記録される金額との関係が問題となる。

(1) の場合

製品に賦課される検査費 245,000 ドルとその期の財務報告書に記録される金額 250,000 ドルとの関係は以下のように導かれる（第 1 図参照）。

製品に賦課される検査費：	3,500@70 ドル	245,000 ドル
ボリューム差異：(予算－実際水準)		
	(4,000－3,500)@70 ドル	35,000 ドル（不利）
消費（支出）差異：(実際－予算費用)		<u>－30,000 ドル（有利）</u>
実際費用合計		<u>250,000 ドル</u>

(3) Kaplan (1994), p. 105.



第1図

(2)の場合

製品に賦課される検査費 301,000 ドルとその期の財務報告書に記録される金額 310,000 ドルとの関係は以下のように導かれる (第2図参照)。

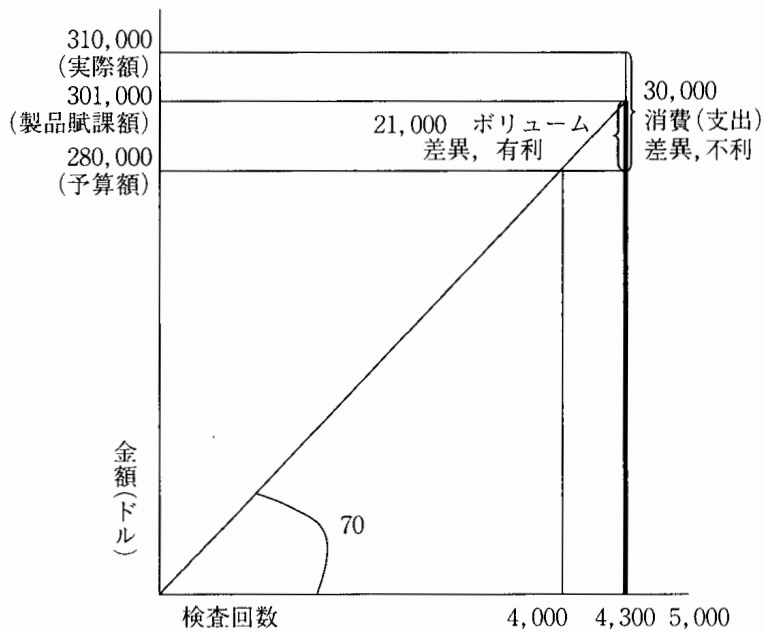
製品に賦課される検査費： 4,300@70ドル 301,000 ドル

ボリューム差異：(予算-実際水準)

(4,000-4,300)@70ドル -21,000 ドル (有利)

消費(支出)差異：(実際-予算費用) 30,000 ドル (不利)

実際費用合計 310,000 ドル



第2図

この単純な ABC アプローチのケースでの特徴は、コストドライバー率が予算上のアクティビティレベルによって変動することである。キャプランにおいては、70 ドル/回数という率はそれぞれの検査で使用される資源の原価としてはおおまかな代用物であり、多分まったく不正確なものであり、その率は検査のために利用された実際の資源の原価だけではなく、そのアクティビティを実行するのに供給される資源の未利用のキャパシティコストのある部分をも含んでいる⁽⁴⁾としている。しかし、実際にはそのアクティビティを実行するのに供給される資源の未利用のキャパシティコストのある部分をも含んでいるということは十分にあることであるが、このアクティビティの資源利用による原価はアクティビティレベルに対して変動的であることも考えられるのである。この場合には、コストドライバー率は変動費率になり、変動費率が正確に見積もられているならば、ボリューム差異はそれほど問題にはならないであろう。変動費率が不正確であれば、消費（支出）差異にその結果が現れるであろう。また、キャプランの例に関していえば、検査というアクティビティにも複数の検査が考えられている。1 つは段取りが適切に行われたことを証明するために各々の切り替え後に生産された最初のいくつかの品目を検査するためのもの、2 つには認証されていない売り手からの原材料及び購入部品を検査するためのもの、3 つには製品が顧客の仕様書に合致することを証明することによって外部的な失敗を防ぐための検査が考えられている。これらの検査を同質の検査と考えて処理していると思われる。これらの検査を別々のアクティビティとするとあまりにもアクティビティの数が多くなり過ぎると考えているのであろう。製品等の産出量を予定すればそれに伴うそれぞれの検査数が予定され、これに対応する資源の消費量と原価が予定されるであろう。したがって、製品の実際の生産量が予定と異なれば、これに伴うそれぞれの検査に要する資源の原価も比例的に変化するとは限らないという問題が発生するであろう。逆にみるならば、検査回数とこれに伴う資源の原価が、製品等の原価計算対象との間に必ずしも一義的な関係を見いだすことができないことを意味する。これを別な表現

(4) Kaplan (1994), p. 106.

をすれば、製品等のアウトプットに対応する能率尺度としてのアクティビティレベルが一義的には決定し得ないことになる。この問題はキャプランの全体のケースについて起こる問題でもある。

単純なアプローチにおけるケースは、検査の費用が比例的に発生する場合とそのように見なすことから発生するような特殊なケースと考えるべきであって、このケースで全てを説明しようとすることに問題がある。

ここでのケースを単純なケースとしながら、アクティビティコストとアクティビティレベルの関係に基づくコストドライバー率について、クーパー＝キャプランはさらに論究している。⁽⁵⁾ 予算や販売予測システムによって、予算化された供給資源(人員, 設備, 技術, 空間及び材料)に基づく顧客注文処理コスト及び注文件数が、それぞれ月 280,000 ドル, 4,000 件という数字が得られれば、コストドライバー率 70 ドル/件数を意志決定のインプットとすることになる。しかしながら、クーパー＝キャプランはこの方法でも不完全であるとする。決定的な問題は、翌月に受注件数を予想することではなく、注文をどれだけ処理しようと思えばできるかであり、このアクティビティを実行するのに供給されている資源のキャパシティは何であるかとするのである。何の支障もなく、供給された資源で月 5,000 件の注文処理を仕上げることができるなら、コストドライバー率 56 ドル/件数の方がよいとする。コストドライバー率 70 ドル/件数には、実際に受けた注文のコストだけではなく、受けていない注文のコストをも含んでいるからであるとする。要するに、実際のキャパシティに基づくコストドライバー率を推奨しているのである。このように、このケースでアクティビティレベルとこれに関連したコストを、一般的な問題として取り扱おうとしているのである。

さらに、クーパー＝キャプランでは、継続的改善やリエンジニアリングによって能率が上がり、注文処理件数が 7,000 件になったり(コストドライバー率 40 ドル/件数)、注文処理コストが 168,000 ドルになることも考えているのである。

(5) Cooper and Kaplan (1998), pp. 112-113. コストドライバー率の算定についてアクティビティレベルと資源コストについて実際データを使った場合には、過去のパターンを検討することによる将来に対する情報以上のものは得られないとして、この率についてそれ以上の検討はやめている。

このようなアプローチや分析が行われていること自体が、アクティビティコストとアクティビティレベルの関係についてはブラックボックス的などころも多く残っているということであり、この点において単純なアプローチが許されていると考えることもできるのである。ベイエソンがいうように、アクティビティにはアクティビティトリガーとアウトプット尺度が存在しないものもあることも関係しているであろう⁽⁶⁾。

いずれにしても、特に、このアプローチにおける差異はそれ自体では多くの情報を提供しないであろう。このアプローチで示されたボリューム差異は、コストドライバー率が正しく設定されていれば、アクティビティレベルの予算水準と実際水準の違いに基づくものである。また、消費（支出）差異は以上の検討からも推察できるように種々の原因が考えられるという意味で複合差異であり、結果である。したがって、差異発生の原因については、その原因を予算設定時及び実施段階に遡って考えることが必要であるが、この場合 ABC が製品や顧客との関連を強く有していることに大きな手がかりがあるであろう。

2 コミットド費用の場合のアプローチ

次に、キャパシティ基準 ABC アプローチとして、キャプランは、あるアクティビティが一定の金額で一定のアクティビティボリュームを実行することが可能なようにキャパシティが供給されるケースを考察する。検査というアクティビティに対して供給される資源に関連する原価は、この検査アクティビティに対する需要とは無関連に発生する。具体的には、キャプランにおいては、そのアクティビティのための物的資源（検査設備のような）がすでに獲得されており、また検査を実行する人々が行う仕事が有効か（役に立っているか）どうかに関係なく、働いて給料を支払い続けられるように組織と暗示的あるいは明示的に契約をしている場合を想定し、また、彼らが実際に予定されていたアクティビティである検査を実行しない場合には、これらの資源を生産的に利用しうる代替アクティビティは存在しないことが仮定されている⁽⁷⁾。このような

(6) Börjesson (1997), p. 15.

ケースは必ずしも一般的でないかもしれないが、今後間接支援業務が契約によって外注にだされることも増えてくることが予想されること及び間接支援に関する通常の前価態様を考えると、次第に一般的になってくることも十分考えられる。インフラ部門におけるアクティビティとこれに関連するコストとの関係は、必ずしも一義的でなく、しかもコストは固定的に発生する。

このキャパシティ基準 ABC アプローチでは、28万ドルの予算費用で、検査を実行するための可能性あるいはキャパシティ(アクティビティレベル 5,000回)を供給する場合を想定し、コストドライバー率(280,000ドル÷5,000回)56ドル/回数を導いている。このコストドライバー率は、組織上の支出によって提供されるキャパシティに基づいており、実際の資源利用についての実際あるいは予想上(予算上)の水準によって影響を受けないところに特徴がある。4,000回の検査の予算上のアクティビティレベルにおいては、提供されるキャパシティのすべてが生産的に利用されるわけではない。したがって、利用されないキャパシティの前価が、予算設定プロセスですでに予想されていることも重要な特徴の1つである。

キャプランのケースでは、検査費とアクティビティレベルの予算(予定)値が、280,000ドル、4,000回、実際値が、(1)250,000ドル、3,500回の場合を考察しているが、ここでは、先ほどのケースと同様、これに(2)270,000ドル、4,300回の場合を仮定して加えることにする。

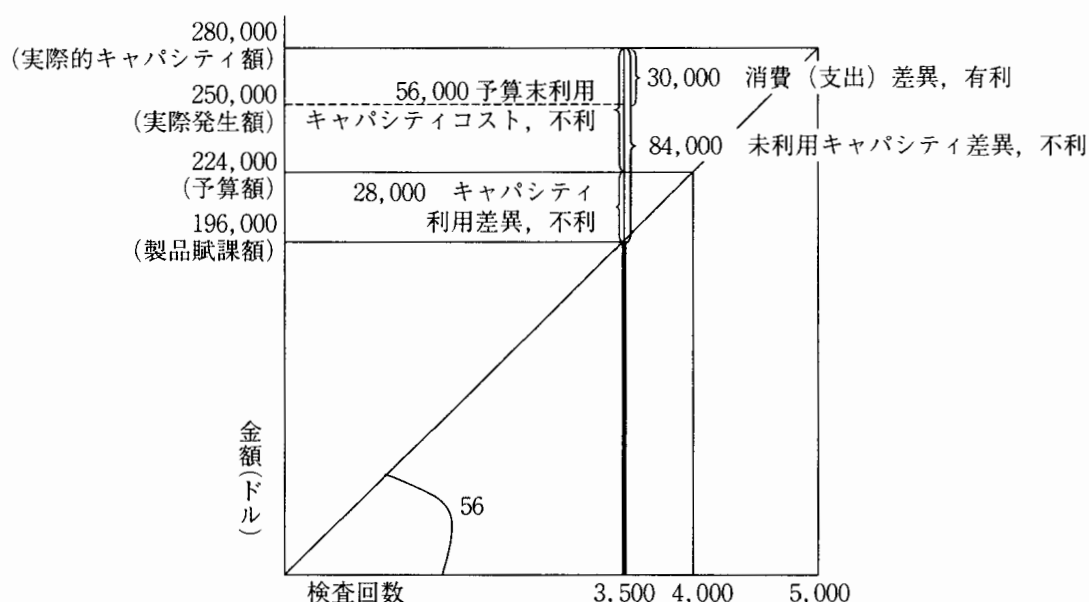
(1)の場合

製品に賦課される検査費 196,000ドルとその期の財務報告書に記録される金額 250,000ドルとの関係は、以下のようになる(第3図参照)。

製品に賦課される検査費：	3,500@56ドル	196,000ドル
予算上の未利用キャパシティコスト：	1,000@56ドル	56,000ドル(不利)
キャパシティ利用差異：	(4,000-3,500)@56ドル	28,000ドル(不利)
<u>消費(支出)差異：(実際-予算費用)</u>		<u>-30,000ドル(有利)</u>
実際費用合計		<u>250,000ドル</u>

(7) Kaplan (1994), p. 106-107.

この場合にも重要なことは、キャパシティとして実際のキャパシティ概念を用いることである。この結果、キャパシティの未利用による差異が84,000ドル（不利）であり、そのうち予算設定プロセスにおいてすでに予期されていたものとしての予算上の未利用キャパシティコストが56,000ドル、（実際のキャパシティー－予算上のキャパシティー，5,000－4,000）×@56ドル，予算設定時には予期されていなくて事後的に分かるものとしてのキャパシティー利用差異が28,000ドル（不利），（4,000－3,500）×@56ドルを示していることであり，特に前者は予算設定プロセスですでに予想されている意味で，後者に比べて意味のある情報を提供していることになる。キャプランの表現を借りれば，この資源の供給の削減，あるいは現存の資源供給内で調整されうる追加的なビジネスの誘発といった行動機会のシグナルを出しており，⁽⁸⁾ 予算設定時に分かっている情報であるから，ビジネス・チャンスを考え続けることができるのであり，組織的な対応が求められているのである。いずれにしても資源の未利用に関して，管理者に対して注意を喚起することを可能にするということが，ABBのセールスポイントとしてあげられることになる。



第3図

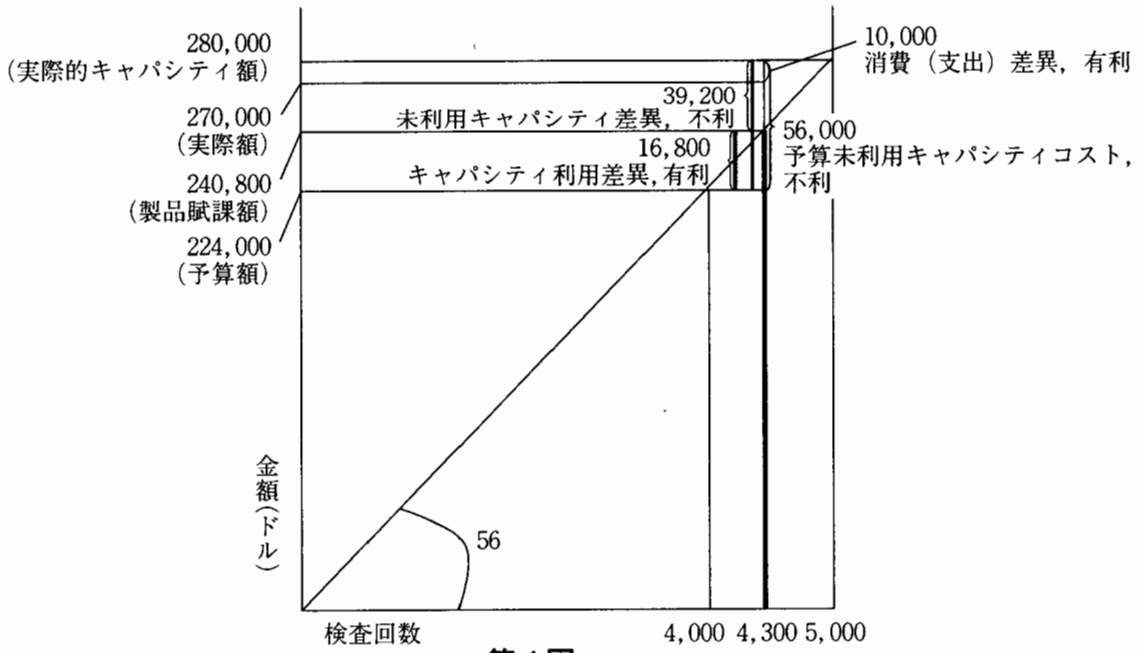
(8) Kaplan (1994), p. 106.

(2)の場合

製品に賦課される検査費 240,800 ドルとその期の財務報告書に記録される金額 270,000 ドルとの関係は、

製品に賦課される検査費：	4,300@56 ドル	240,800 ドル
予算上の未利用キャパシティコスト：	1,000@56 ドル	56,000 ドル(不利)
キャパシティ利用差異：	(4,000-4,300)@56 ドル	-16,800 ドル(有利)
<u>消費（支出）差異：(実際-予算費用)</u>		<u>-10,000 ドル(有利)</u>
実際費用合計		<u>270,000 ドル</u>

以上のようになる（第4図参照）。



第4図

この場合には、キャパシティの未利用による差異が 39,200 ドルであり、そのうち予算設定プロセスで予期されていたものが(1)の場合と同様 56,000 ドル、予期されていなくて事後的に分かるものとしてのキャパシティ利用差異が、16,800 ドル(有利)、(4,000-4,300)×@56 ドルを示している。資源の未利用に関する情報が管理者に重要な情報を提供していることは前の場合と同様である。

いずれにしても、キャプランのキャパシティ基準 ABC アプローチにおける消費（支出）差異は、従来いうところの固定予算方式の予算差異にあたるであ

ろう。これに関して、キャプランは実際と予算上の支出との間のどのような差異も、アクティビティ水準における変化よりもタイミングの違いあるいは予期しない支出に帰属される⁽⁹⁾としているが、この差異については最初のアプローチと同様の問題が存在するであろう。

3 コミットド及び弾力的資源を伴った場合のアプローチ

キャプランは3つ目のケースとして、アクティビティの資源として、供給されるキャパシティあるいは能力(施設や空間)に関連してコミットされてボリュームに独立的なものと、アクティビティの需要に合わせて必要とされるだけ弾力的に供給されるもの(検査人は検査を実行するのに必要なだけ供給される)を考える。これらの異なった2種類の資源に対して、それぞれ2つの異なったドライバー率が原価対象に資源の原価を割り付けるのに必要とされる。原価対象への資源の原価の割り付けは、この2つのドライバー率を用いる。前者の固定的キャパシティ資源の原価はキャパシティに対する予想される利用や需要に基づいて、後者の変動的な資源の原価は実際の利用に基づいて原価を割り付ける。しかしながら、キャプランは、ABCの取り扱いにおいては、コミットド資源の原価は今もなお実際の利用に基づいて割り付けられているとして、これによって問題を展開⁽¹⁰⁾している。

この2つ目のキャパシティ基準ABCアプローチのケースでは、予算上の(予定)検査費280,000ドルのうち、コミットド資源の検査費が200,000ドル、弾力的資源のそれが80,000ドルと仮定する。また、実際のキャパシティ及び予算上のキャパシティを、それぞれ5,000回と4,000回とする。実際に発生した検査費と実際のキャパシティをキャプランの(1)250,000ドルと3,500回の場合

(9) Kaplan (1994), p. 107.

(10) Kaplan (1994), p. 107. 固定的キャパシティ資源の原価をキャパシティに対する予想される利用や需要に基づいて計算した結果を示した。このコミットド資源の原価を、実際の利用に基づいて割り付けるか、キャパシティに対する予想される利用や需要に基づいて割り付けるかは、予想がどの程度正確に行われるかによると思われる。

合に加えて、(2) 291,000 ドルと 4,300 回の場合を考える。

コミットド部分のコストドライバー率及び変動的部分のコストドライバー率は、それぞれ 40 ドル/回数 (200,000 ドル÷5,000 回) 及び 20 ドル/回数 (80,000 ドル÷4,000 回) である。製品に賦課される検査費とその期の財務報告書に記録される金額との関係が問題となる。

(1)の場合

製品に賦課される検査費 210,000 ドルとその期の財務報告書に記録される金額 250,000 ドルとの関係は以下のように導かれる (第 5 図参照)。

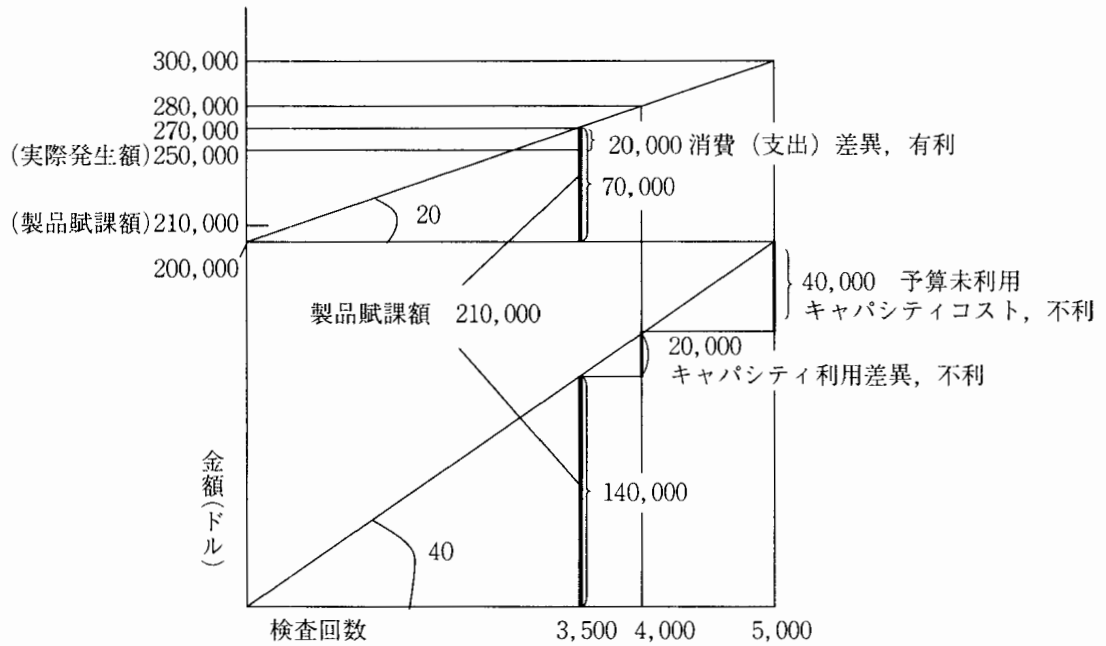
製品に賦課される検査費：	3,500@60 ドル	210,000 ドル
予算上の未利用キャパシティコスト：	1,000@40 ドル	40,000 ドル (不利)
キャパシティ利用差異：	(4,000-3,500) @40 ドル	20,000 ドル (不利)
消費 (支出) 差異：実際-予算費用		
	(250,000-270,000)	-20,000 ドル (有利)
実際費用合計		250,000 ドル

この場合で、仮にキャプランのいうように、テキストどおりに前者の固定的キャパシティ資源の原価をキャパシティに対する予想される利用や需要に基づいて計算すると、製品に賦課される検査費は、230,000 ドル、(3,500×@20 ドル⁽¹⁰⁾+4,000×@40 ドル) となり、キャパシティ利用差異がなくなり、その期の財務報告書に記録される金額 250,000 ドルにつながることになる。

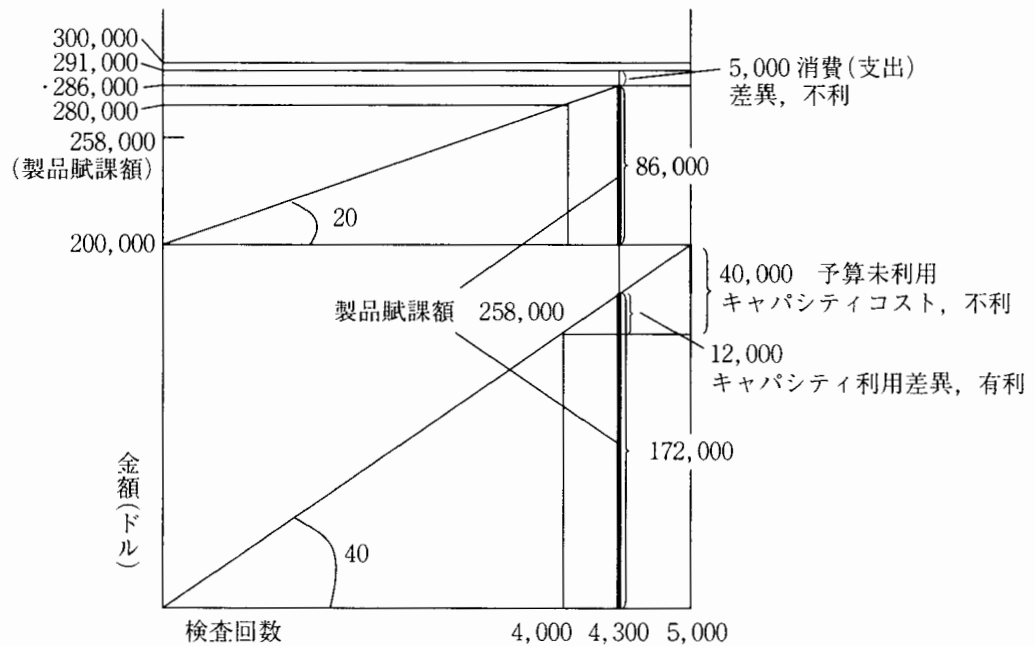
(2)の場合

製品に賦課される検査費 258,000 ドルとその期の財務報告書に記録される金額 291,000 ドルとの関係は以下のように導かれる (第 6 図参照)。

製品に賦課される検査費：	4,300@60 ドル	258,000 ドル
予算上の未利用キャパシティコスト：	1,000@40 ドル	40,000 ドル (不利)
キャパシティ利用差異：	(4,000-4,300) @40 ドル	-12,000 ドル (有利)
消費 (支出) 差異：実際-予算費用		
	(291,000-286,000)	5,000 ドル (不利)
実際費用合計		291,000 ドル



第5図



第6図

(1)の場合と同様、固定的キャパシティ資源の原価をキャパシティに対する予想される利用や需要に基づいて計算すると、製品に賦課される検査費が⁽¹⁰⁾ 246,000ドル、 $(4,300 \times @20 \text{ドル} + 4,000 \times @40 \text{ドル})$ になり、キャパシティ利用差異がなくなり、その期の財務報告書に記録される金額 291,000ドルにつ

ながる。

このコミットド資源の原価を、実際の利用に基づいて割り付けるか、キャパシティに対する予想される利用や需要に基づいて割り付けるかは、予想がどの程度正確に行われるかによるとと思われる。

この3番目のケースのキャパシティ基準 ABC アプローチの特徴は、2つのコストドライバー率を用いること及び固定的キャパシティ資源の原価に関してのコストドライバー率に対して、前のケースと同様実際のキャパシティを用いていることである。

要するに、実際の需要を知るのに先だってコミット（供給）されている資源の原価と実際のアクティビティ需要に比例して供給される資源の原価を原価対象に割り付け、ABCによる原価計算に適用するだけでなく、これをABBによる変動予算に適用することによって、管理者に意志決定のための注意喚起情報を提供するために、資源の未利用を中心とした差異分析の計算構造を提案していることが重要である。特に、このことによって、予算管理のための一定の情報を提供しているのである。なお、この3つ目のケースにおける消費（支出）差異は、従来いうところの変動予算方式における予算差異にあたるであろう。この差異からの情報についても、先の場合と同様であろう。

さらに、キャプラン自身のこの分析の評価の1つとして、管理者は短期にどの費用が変化するかを容易にみることができ、短期の増分価格決定及び製品・顧客ミックスの決定をする場合にこの情報を利用することができる⁽¹¹⁾と述べている。このことは、このような決定が個別業務計画として短期総合利益計画とのつながりで予算編成の過程で実現されていくという範囲で有効な情報を提供できる可能性を示唆している。

ところで、キャプランは、実際のキャパシティと予算操業度との製品原価計算に対する優位性に対して、前者の優位性を主張している（その根拠として、製品に論理的に賦課できる唯一の経費は、工場が完全あるいは正常キャパシティで稼動している場合に、その生産に必要とされるものであるという点に求

(11) Kaplan (1994), p. 108.

められるであろう)。それについては多少政策的なところもあると思われるが、実際のキャパシティは計画策定及び価格決定目的のため使用され、予算操業度は短期の操業経費の予算編成及び統制に使用されていたが、1970年代の中頃企業のマネジメントシステムにおいて上級管理者に実際のキャパシティを排除し、製品原価計算及び価格決定目的に対して予算操業度を使用させたことが企業に混乱を引き起こしたという主張は、ABCの契機を考えると興味深いものがある。キャプランは、この活動基準分析がどのように操業経費の変動予算編成プロセスと事後の財務分析に統合されうるかを示すことによって、その分析を拡張したとしている。もちろん、彼が意図していないけれども、予算のコンテキストの中での事後の分析につながる計算構造のフレームワークを提供しているのである。したがって、予算管理に対して提供できる情報もその範囲で限定的である。しかしながら、ABCモデルやその計算構造を予算管理ないしは予算の設定に対して積極的に適用することの可能性を考えることが必要になってくる。

4 ABB に対する組織的対応

従来、予算管理は責任会計との関わりで展開されており、責任単位としての管理組織との関連が重要である。一方、財務会計につながる勘定組織も、組織構造ないしは管理組織と対応するような形で設定されている。したがって、ABBにおける予算管理においては、アクティビティ及びアクティビティコストの管理は、そのアクティビティが行われ、そのコストが発生する場所や組織ないしは管理組織との関わりで考察されなければならない。もちろん、管理組織や勘定組織が、必ずしもアクティビティが行われている場所や部門とストレートに対応していないのも事実である。同一のアクティビティが異なる場所や部門で行われ、それを1つのアクティビティとしてまとめ上げることがABCの特徴とさえ考えられている。また、予算管理は管理組織の当該組織単位の管理者の管掌なしでは行えないのも事実である。詮ずれば、ABBにおける予算管理においては、アクティビティが行われている場所と管理組織ないしは勘

定組織とが必ずしも一義的に対応していない場合に、いかにアクティビティ及びアクティビティコストを管理組織ないしは勘定組織との有機的關係の中で管理していくかが、課題となるのである。

以前に、スウェーデンの自動車部品メーカーへのベイエソンによる間接費の管理のための ABB の適用例を紹介し検討した⁽¹²⁾。伝統的な予算はもはや十分ではないとし、間接職能における原価能率を増進するための第1段階の一つは、会計システムの中に新しい間接費のカテゴリーを跡づけ、そして、有用な情報を提供しない「工場間接費」や「給料」のための伝統的なコストプールをやめてしまうことであると述べていることは、⁽¹³⁾ 勘定組織が ABB では変更される必要があることを意味しているのである。アクティビティごとに勘定を設けることは現実的ではない。現実的な対応としては、財務会計につながるある勘定の中にどれだけの異なるアクティビティがあるか、特定のアクティビティに関してどれだけの資源の原価があるのか、固定的資源の原価がどれだけかを知ることが必要である。

この稿で述べているように、ABB においては未利用資源が重要な働きをしていた。上述したように、キャパシティの未利用による差異のうち、予算設定の段階ですでに分かっているものとしての「予算上の未利用キャパシティコスト」が特に重要であり、この資源の供給の削減、あるいは現存の資源供給内で調整されうる追加的なビジネスの誘発といった行動機会のシグナルを出しており、組織的な対応が求められていることを指摘した。組織的に対応するということは、会計勘定的に対応すること及び管理組織的に対応する必要があることを意味している。

ABB においては、アクティビティの差異勘定（集合勘定）を設けて処理をすることが可能である。⁽¹⁴⁾ 2番目及び3番目のケースについて、予算設定時に特定アクティビティの予算上の未利用キャパシティコストを、特定アクティビティ勘定からこの特定アクティビティの差異勘定に振り替えておくことができ

(12) 堀井 (1997), 177-180 ページ。

(13) Börjesson (1997), p. 10.

る。さらに、この特定差異勘定を集めて大集合勘定を設けることもできる。そのことによって、予算設定時には、アクティビティの予算上の未利用キャパシティコストの合計額を知ることができるであろう。また、ある特定差異勘定について補助元帳を設けることも可能である。次にアクティビティコストと部門ないしは財務会計上の勘定との調整をする必要がある。また、ABBの基礎としてのABCシステムでは、継続的改善が求められている。これに関する未利用資源の有効利用あるいは削減のために、プロジェクトチーム等を編成するなどして継続的に管理組織的に対応しなければならない。この対応した結果を次期の予算管理にフィードバックすることができる。

むすびにかえて

ABCから展開されたABBが、主として業績評価に関連してどのような情報を提供できるのかについて、キャプランのABCモデルから検討した。ABBを予算設定ないしは編成の時点で捉えたわけではない。予算設定における問題も、実際に発生したアクティビティコストから遡って間接的に考察した。

ABCはもともと原価計算の方法であるから、原価計算対象としての製品や顧客に関連したものである。⁽¹⁵⁾アクティビティコストを製品に割り付けるにあたっては、固定的資源に関する実際のキャパシティに基づいて行われた。その場合、キャプランに従って、製品に賦課されるアクティビティコストから出発し、財務会計と関連する実際アクティビティコストへと導かれた。また、キャプランの予算アクティビティレベル以下の実際アクティビティレベル以外に、予算アクティビティレベル以上の実際アクティビティレベルの場合も示した。

(14) ベイエソンが次のように述べているのは、同じことの別の表現であると思われる。「もし未利用資源が特定の勘定で説明されるならば（勘定に記入されるならば）、すべての部門の「フリーな」資源が集められる。…未利用資源を追跡し、除外することに対する少なくとも出発点である。…特定の勘定に未利用資源の原価を集めることは、全体の未利用キャパシティと、それがどこで見いだされるかを明らかにする。結局、体系的に未利用資源の跡をたどることは、資源のより能率的な利用に導くべきである。」(Börjesson (1997), p. 18.)

(15) その意味で、ABCが対象としていたアクティビティはコノリー達がいう「主要な」アクティビティである (Connolly, T. and G. Ashworth (1994), p. 37.)

そこでは、実際のキャパシティに基づくコストドライバー率が用いられ、その結果、複数の差異が算定され、そこから得られる情報について検討した。いうまでもなく、最も重要な情報は、予算上の未利用キャパシティコストからのものであるが、それ以外の差異についても有用な情報を提供することができた。しかしながら、主としてあくまでも業績評価上のことであって、直接的に予算の編成ないしは設定に対してではない。したがって、今後予算編成ないしは設定に対して直接アプローチしていく必要があるであろう。

参 考 文 献

- Börjesson, S., "A Case Study on Activity-Based Budgeting," *Journal of Cost Management*, Winter 1997, pp. 7-18.
- Brimson, J. A. and Antos, J., *Drivig Value Using Activity-Based Budgeting*, John Wily & Sons, Inc., 1999.
- Connolly, T. and G. Ashworth, "Intergrated Activity-Based Approach to Budgeting," *Management Accounting*, March 1994, pp. 32-37.
- Cooper, R. and R. S. Kaplan, "Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage," *Accounting Horizons*, September 1992, pp. 1-13.
- Cooper, R. and R. S. Kaplan, "The Promise- and Peril- of Integrated Cost Systems," *Harvard Business Review*, July-August 1998, pp. 109-119.(堀切直子訳, 「ABC とオペレーショナル・コントロールの統合システム」『DIAMOND ハーバード・ビジネス』第24巻第2号(1999年3月), 113-127 ページ)
- 堀井愷暢, 『予算管理の展開』, 信山社, 1999。
- Kaplan, R. S., "Flexible Budgeting in an Activity-Based Costing Framework," *Accounting Horizons*, Vol. 8, No. 2, June 1994, pp. 104-109.
- Morrow, M. and T. Connolly, "The Emergence of Activity-Based Budgeting," *Management Accounting*, February 1991, pp. 38-40, p. 41.
- 山本浩二, 「ABC から活動基準予算 (ABB) システムへの展開」, 『国民経済雑誌』, 第179巻第2号, 1999年2月, 85-98 ページ。