

## ABBによる一般管理費予算に関する一考察

中 村 博 之

### 1. はじめに

ABC (Activity-Based Costing) の誕生に関しては、製造工程の自動化をはじめとする製造環境の変化に伴い、製造間接費の増大と、その配賦の不適切性から製造原価の歪みをもたらされたことが、その誕生の要因として認識されている。そのような原価計算の問題に対応するため、当初は正確な製品原価計算の手法として広く認識、利用されていたABCは、その後、単にそのような手法にとどまらず、ABC情報を活用したマネジメント手法としてのABM (Activity-Based Management) へと結実していった。そして、現状では、詳細さなどに差異はあるものの、様々なABCおよびABMのシステムが欧米を中心として実際に機能している。

一方、日本企業については、欧米並みの製造環境やコスト構成になっているのかという問いに対しては、必ずしも肯定的な答えばかりではなく、結果的に、ABCおよびABMは日本には適合しないという見解もある。しかしながら、実際の製造現場や各種の業務活動を検討して明らか通り、サービス業務の増大とサービス化した社会の浸透もまた現実である。当然、今後益々このような傾向は強まっていくことは間違いないことであろう。このような状況が予想される中では、どんな業務が必要とされ、そのことにどれくらいの資源が必要となるのかを認識することは以前にも増して重要である。とり

わけ、環境変化が激しい現代企業では、利益という目標達成のための計画及び統制手法としての予算の意義は高まるばかりである。世界レベルの激しい競争を勝ち抜くための指針としての適切な予算となるためには、短絡的にコスト発生原因となるもの全てをカットするのではなく、理想的には、顧客観点と関連し、不要なものはカットし、必要かつ重要と判断されるころには積極的に資源を投入するべきであろう。このような予算とするためには、ABC的な原因と結果という因果関係でのコストに関する考え方、さらには、ABMによる顧客観点の各種業務活動の要不要という検討方法は極めて有意義である。このことにより、単純な節約の論理ではなく、顧客満足志向の、製品やサービス提供のための予算となり、裏付けある確固たる根拠をもつ数値として認識されることになるであろう。

このようなABC/ABMの予算としての側面については、最近の日本会計研究学会特別委員会による実態調査によっても、ABC/ABMの利用目的としての、予算編成と統制の重要性が確認されている。また、英国においても、ABC実施企業のうち、かなりの企業がABCの利用目的として予算管理の重要性を指摘している。本論では、このように広く期待されるABC/ABMの予算管理の中でも、製造関係の予算に比較して予算目標水準の設定が困難な販売費及び一般管理費、とりわけ一般管理費のための予算策定手法としてのABB (Activity-Based Budgeting) 適

用の基本的な意義と実施の課題について検討したい。

この販売費及び一般管理費については、企業のアウトプットに結びつけるものではなく、通常、コストの発生と効果の関係が非常に把握しにくいコストとされる。対前年度比での特定割合を追加するというような割当型予算の典型例であり、この予算について、企業目標に関連し、それに貢献する予算設定が可能になることは大きな意義があると考えられるのである。

## 2. ABMとABB

アクティビティに基づいた予算であるABBは、ABMの体系の中で、それを構成する各種技法の1つとされる。ABMを構成する技法については諸説があるが、以下のような指摘がある<sup>1)</sup>。

- ・ 戦略的分析 (Strategic Analysis)
- ・ 価値分析 (Value Analysis)
- ・ コスト分析 (Cost Analysis)
- ・ アクティビティ・ベース予算 (Activity-Based Budgeting)
- ・ ライフ・サイクル・コストイング (Life Cycle Costing)
- ・ 原価企画 (Target Costing)

これによれば、ABBについては、ABCモデルによって、現実的な予算編成の基礎を提供されており、そこでは、予定の販売量と予定作業量 (work load) を結びつけ、作業量と必要資源量を関連づけられるようになる。

この手続きに関して、ABBの予算策定は以下の順で実施される。

- (1) 次期の販売量、プロダクト・ミックス、顧客の組み合わせを予測し、そのとき必要となるアクティビティを検討。
- (2) アクティビティ・ドライバーにより、各原価計算対象が消費するアクティビティ量を測定。
- (3) アクティビティ・ドライバーの量をもとに、それに関してアクティビティの予定水準を決定。

(4) 各アクティビティのコスト・ドライバーについて、それに必要な単位当たりの作業時間 (effort) を決定。

(5) 各アクティビティの作業レベルにより必要となる資源量を決定。

この手続きでは、次期の予想生産あるいは販売量などから、それに関して何らかのアクティビティのドライバーを決定する。次に、そのドライバーから必要になるアクティビティとその量を決定する。さらに、そのアクティビティを実施するのに必要な資源を金額として計算する。たとえば、段取作業アクティビティについて考えてみよう。次期の生産を行うにあたり、生産工程の切り替えがドライバーとなって、作業準備としての段取アクティビティが必要となり、予定生産量に対応し、予定水準として、その予定作業回数が決定される。その段取について検討して、1回当たりの段取に要する時間が予測されるので、その時間と段取回数を乗ずると、段取アクティビティの実行に要する資源量が判明する。このアクティビティ実行の資源必要量を提供するために、合計して年間給与額がいくらの者が何名で作業を行うかが明らかになれば、これによってアクティビティの予算額とすることができる。

上述のようにして、基本的には、年間で実行すべき延べ時間数などであらわした各種アクティビティの業務量について、それをどのような人員体制で対処するか予測することによって、アクティビティの予算総額として表示できるようになる。

## 3. 一般管理費予算の特徴と課題

一般管理費の予算の対象となる諸業務活動は本社で行われているため、本社費として集計されている。このような本社で行われる業務は、企業の開発、製造、販売などの様々な職能のうち、特定の職能にサービス提供するのではなく、企業内のすべての職能、さらには、他企業など外部とも関わりを持って業務活動サービス

の提供を行っているため、非常に広範囲で複雑な性質をもったものとなっている。このような一般管理を行うために、本社において、物品、労働力、その他の諸資源が消費される。その金額は、企業組織の中の総務部、経理部、人事部、情報システム部門、研究開発担当部門などその発生部門別に一般管理費として集計されている。

この一般管理業務にかかるコストについては、売上高や生産量などの操業度との関連では固定費であり、さらに、それをすでに金額の拘束がされているコミットド・コスト、あるいは自由裁量で変更可能なマネジド・コストに分類して検討することができる。また、このような固定費的な費目の多い費用の予算であるため、過去の経験、企業方針による変更と調整、さらには経済情勢などを織りませた上で、特定の計画やプログラムに基づいた予算とされるべきものである<sup>2)</sup>。この予算については、当然、各部門の間での調整を経た上で、経営者の判断で最終決定がなされる。伝統的に予算は、計画、調整、統制の機能を有するが、この中の統制機能においては、責任センター別に集計して統制が行われる。一般管理費についてもその他の予算と同様に、特定の管理者が、責任をとるべき部門の発生金額をコントロールして責任を負うべきであり、原価責任の所在が不明となってしまうという大原則は、この一般管理費予算においても追求されなければならない。

以上のように、一般管理費予算については、それを構成するコストの性質のために、以前から、多くの課題が指摘されている。中でも、原価材の投入とその成果である産出との関係、つまり、因果関係でそれらを測定することが困難であるというのが最大の特徴であり課題とされる。さらに、管理会計技法に関しては、固定費的な原価態様を示すことから、変動予算に結びつきにくい<sup>3)</sup>。

このように、一般管理費予算に対しては、その予算額決定の困難性が多々指摘されるものの、何らかの活動の結果、各種資源が消費されてコ

ストとして認識、測定するというABC的な計算と全く異なる構造をもつものではない。したがって、次節では、そのようなABC情報を利用したABB手法に基づく一般管理費予算の特質に関して考察を加えることとしたい。

#### 4. ABBによる一般管理費予算

前述の通り、一般管理活動は、企業の様々な職能、さらにはそれを構成する各種活動の全体に関わるものである。このような製造をはじめとする企業の各職能を正常に行うことができるようサポートを行うために、本社では、様々な能力を有するスタッフが存在する。たとえば、本社においては、経理などの各部門で、担当者によって業務が行われ、そのような担当者によるサービス提供に対し、対価として給与の支払いが随時継続的に行われている。金額的にとらえると、そのような給与の支払い金額が一般管理費の中心を占め、その他の物品などへの支払いと合計したものが一般管理費となる。

一般管理については、多種多様な業務の総称であるため、製造業務おける作業とは異なる面が多い。製造業務において行われる作業は、作業に関する環境条件が、かなり確実性を持った状況の中で、ある動作や行動をあらかじめ決められた順序や方法で行うことを要求されるのが一般的である。ところが、一般管理において行われる作業については、その作業を行う各人が一定の就業時間の中で、定型的に物品の運搬移動的作業を行うこともあれば、事前に決定されている単純な事務作業手続きに沿った書類作成のような業務もある。しかも、その作業は、作業方法について詳細な指示が与えられず、最終的な作業成果だけを要求されることも多い。

また、一方では、知識や経験、推測能力などを集約させる業務がある。つまり、上級、中級の各階層の管理者による部下に対する管理、指導、評価などが行われることもあれば、高度専門的な能力を駆使しての重要判断としての経営に関する意思決定を行うこともある。そして、

一般管理活動のこのような側面については、最大の課題として、その因果関係の認識が困難であることから、標準が見出しにくい。

一般管理費は、以上のように、基本的には、様々な管理活動の結果としてコスト発生することは理解しうるものの、様々なアクティビティが混在し、そのそれぞれについて、結果としてコストが発生している。したがって、これら業務活動としてのアクティビティとそのアウトプット、そしてコスト発生の計算対象とする活動については整理して考える必要がある。このとき、一般的な事務作業処理のようなインプットとそのプロセス、結果としてのアウトプットの認識と測定が行いやすいアクティビティとそのような認識と測定が困難なアクティビティに分類できる。これらのうち、前者は、ABBの計算対象とすることが可能である。ところが、後者のように専門知識による意思決定業務に属するアクティビティはインプット、プロセス、結果として集計しうるアウトプットが識別困難であり、資源を消費していることは認められるものの、アクティビティのコスト予算としての計算の意義は小さいと言えよう。

このような分類による計算対象を限定してみると、一般管理業務によるコストのうちでも、運搬移動作業や書類作成業務などによって発生したコストについては、アクティビティの観点から検討し、アウトプットへの集計が可能なコストと考えることができる。そこで、ここで、一般管理活動のうちで、書類作成的な事務作業の典型として、会計、経理業務を取り上げて検討しよう。このコストが検討可能なのは、前述の通り、投入する資源とそのプロセス、そして結果としてもたらされるアウトプットが明確で、しかも担当者が代替可能であることからわかるように、比較的標準的な作業内容になっているところが多いためである。このような作業内容になっている業務活動についてはABCの計算構造が適したものと考えられる。

具体的には、以下の順で計算できる。

- (1) たとえば、会計、経理という業務提供を行うというサービスを原価計算対象とする。具体的には、たとえば作成された伝票というアウトプットを得るためのアクティビティとして、データ・チェック、計算、記入、提出、入力などが行われる。このようなアクティビティの詳細さは状況により異なるであろう。大きくとらえると、伝票作成アクティビティとすることができる。
- (2) 年間の総取引予定量からアクティビティ・ドライバーの総量として、伝票の作成枚数を予想する。
- (3) 伝票作成というドライバーを認識し、そのためのアクティビティについて、過去の経験や分析から1枚作成の作業に要する予定時間を決定する。
- (4) このアクティビティ・ドライバーのための必要資源として、年間の伝票総数の作成に要する時間数を予想する。
- (5) この伝票作成というアクティビティを行うための予算額算出のため、そのアクティビティに要する総時間数について、何名の担当者が必要と予想されるかを最初に計算する。総時間数を一人当たりの年間事務作業可能時間数で除することにより、何名の作業担当者を要するか計算できる。その担当者数に年間給与の金額を乗ずることによって、このアクティビティの作業消費である給与部分の予算を決定できる。さらに、このような業務の遂行において使用する、物品、設備、スペースなどの消費についても、その全体額のうち、当該アクティビティの消費分を計算し、作業消費の予算と合計して、アクティビティ予算とできる。

この例では、担当者がその伝票作成アクティビティにおいて、計算や記入まで全て行うという仮定の計算で予算額が算出されているが、現実には、ある特定の担当者がその作成アクティビティ全てを行うことはないことが問題となるであろう。よって、このことに対処するには、

アクティビティをさらに詳細化し、その集合体として、伝票作成について分析し、計算しなければならないであろう。

### 5. ABBによる一般管理費予算の機能

ここまで検討したABBによる一般管理費予算については、前に示したような方法で一般管理活動の予算策定を実施可能と考えられるが、そのような予算が、最適水準の金額として、実際の企業の経営活動において要求される機能を果たしうるかどうか検討することが必要である。ここでは、このようなABBによる一般管理費予算の機能について、伝統的な予算に求められる機能の観点から検討し、その意義について明らかにすることとしたい。伝統的な予算の機能としては、周知の通り、予算に対し不可欠とされる計画、調整、統制の3つの機能があげられ、現状でも、予算に対して、これらの機能は不可欠とされている。当然、本論文の検討対象であるABBによる一般管理費についても、これらの機能が要求されることが考えられるのである。

まず第一に、計画機能について検討することとしたい。計画機能とは、企業目的の設定のもとに、その達成のために将来のコース選択を行うというプロセスである。このような計画設定のスタートとして、予算は長期の戦略に結びついていることが要求される。しかし、現実には、そのような重大な将来構想的な戦略案とは乖離して、過去との比較など、その予算単体のみの検討で結果的な数値化が図られていることも多く、とりわけ、一般管理費はその最も顕著な例であろう。既存の業務活動を前提とし、部門内の業務内容を検討するには至らないことが多い。どのような業務が行われるか明確にならない中で金額が検討されれば、当然、計画段階での予算額は増加が承認されることが多くなる。

では、このような計画機能について、ABBによる予算化は、どのような効果を持つと考えられるであろうか。ABBは、前に示したように、ABMの体系に位置づけられることで確認でき

る通り、顧客満足を意識した顧客志向のABMの一手法である。企業の長期戦略に基づくABMと関連づけられているという点で、ABBもまた、最終的に長期計画としての戦略に貢献することが期待される。さらに、ABMの定義は、顧客が受け取る価値とその価値提供による利益を向上する方法として、アクティビティの管理に目を向けることとある<sup>4)</sup>。この定義によれば、戦略を意識して顧客満足を課題として持ちながら、次期の予算期間に行うアクティビティについて付加価値的であるか否かの検討をすることができる。その検討では、顧客に対しての価値を生み出すのは、企業の各プロセスやアクティビティであることが認識されている。こうして、長期的に、顧客の観点で、価値提供がなされるためのプロセスやアクティビティとして、それらが存在し、そのようなアクティビティによる資源消費が行われるという前提で、資源消費の金額を予算化することを目指すことができるようになる。

さらに、企業で行われている全てのアクティビティの集合としてのプロセスとしてまとめられているので、顧客にとって有用なプロセスの集まりとして、そのプロセスにどの程度の金額を要するのかが明らかになる。従来の部門ごとの予算策定の場合、集計のしやすさはあったものの、他の部門あるいは作業とのつながりの中で資源消費をとらえた上で、それを予算金額として検討することは困難で、個々の作業がバラバラとなった状態での無駄を含む消費量が予定されてしまう。ここで、ABB予算によれば、予算に本質的に期待される戦略性や業務の構成全体が理解して関連づけられることなどから、良好な計画機能が期待できよう。

次に、2番目の調整機能とは、予算が組織内の業務活動の調整を行うための手段となるような役割を果たすことである。一般には、この調整機能により、企業全体として、予算による調和が図られるようになる。たとえば、生産、販売量に応じて、購買、製造、サービスなどがど

のような水準になるか決めていくことは、この調整機能を実施することである。この調整機能については、ABBは非常に適した計算構造をもっていると考えられる。というのは、本来、ABBは、前の例示の通り、生産、販売量と関連づけて、アクティビティやプロセスのコストを予算とするようになってきているからである。しかも、部門あるいは職能間というような数値が各部門から出されてからの調整が行われるのではなく、当初からプロセスの視点により予算として計画されるため、それらは価値連鎖のように接合した形で調整がなされていくことになる。

3つ目の予算の統制機能とは、通常、予算を目標として達成すべき業績評価の基準として、それを実際の数値と比較して、それによって是正措置を講ずることができるようにすることである。これを行うためには、責任会計の実施が重要である。この責任会計では、コスト、収益などを責任センター別に集計しなければならず、しかも、この責任センターには管理者を配置し、そこで発生するコストや収益はその管理者が管理可能なものでなければならない。統制機能について検討するに際しては、この管理可能性についての検討が特に重要である。通常は、部門ごとに業務があり、それらの業務を統括し、指示する権限を有する部門の長が存在し、その長が指示する権限のもとに管理責任を問われるという仕組みになっている。そこで次に、ABBの一般管理費予算が、このような統制機能を果たすことができるのか考察を加えることとしたい。

ABBにおいて、アクティビティのプロセス単位でコスト集計し、管理するという統制機能を発揮するにはどのような要件が満たされるべきであるのか。当然、このアクティビティのコスト・センターの責任者を置くことがまず必要であろう。予算をアクティビティ単位に設定したのであれば、これと同様に実際の発生額を集計し、そのアクティビティの集計単位をコスト・センターのごとく考えて責任者を配置するべきである。このようにアクティビティに管理者

を配置するという組織上の対処による実質的な問題は、このようなアクティビティのコスト・センターで発生したコストの管理可能性である。管理可能であるということは、コストの発生原因に対し、管理者が合理的な相当の影響力を持たなければならない。そのためには、管理者は、そのプロセスの遂行のためにアクティビティを実施する担当者に指示する権限を持つことが必要である。このとき、一般にあるように、このアクティビティの担当者が、他を含む複数のアクティビティを行うようになっていくと、担当者の業務は複数のアクティビティで資源消費をすることとなる。このとき、担当者のアクティビティに対し複数の管理者が存在することになり、そのアクティビティに対する管理者の重複が生じ、その権限は弱くなってしまふ。特定のプロセスの、あるアクティビティの専属の担当者であれば、このようなこととはならず、管理者の指示は徹底する。しかし、現実にあるように、担当者が、たとえば、伝票処理アクティビティも行い、かつ、支払業務アクティビティも行ふ必要が生じる。このような状況が、起きやすい業務構成になっていけばいほど、管理者のアクティビティの管理可能性は低いものになってしまうことが考えられる。よって、このような業務分担がなされるアクティビティ構成を回避しないと、統制機能が作用しないという結果となってしまふ。ABBにおいては、統制機能をいかに働かせるかに関しては、各アクティビティの実施のための業務構成をどのように取るかが最大の課題となる。

## 6. むすび

本論文では、ABMの諸技法の1つとされるABBを取り上げて、その技法に基づく一般管理費予算への適用について検討した。一般管理費は、様々なアクティビティから構成される複雑な活動によって発生する費用である。しかし、ABCのアクティビティによる資源消費、アクティビティの連鎖としてのプロセス、原価計算対

象であるアウトプットがアクティビティを消費することなどに着目すると、その適用可能性がクローズアップされる。以上の消費関係が満たされるもの、つまり、アクティビティを集計すべきアウトプットが明確である一般管理活動には、十分適用可能であり、それにより次期以降の予算対象期間の必要業務量から予算として発生の予定額と考えられる適切な金額が算出可能である。ただし、一般管理の全てに一律に適用することは困難であろう。知識や高度の判断力を要する業務では、そのアクティビティのアウトプットは明示できず、どのアウトプットとしての意思決定のためにどのような資源を消費したか集計するのは、単なる時間基準によるだけでは不可能であろう。また、標準的な処理時間なども決定できない。

このように、適切なアクティビティについて策定した一般管理費予算にも、予算機能としての計画、調整、統制の各機能が要請されよう。これらのうち、最大の機能を発揮するのは、計画機能であろう。ABM的に戦略との関連を有し、部門観点からの検討ではなく、プロセス完遂のための金額を予定しているため、適切な金額として企業資源の配分をしているものと期待できる。ただし、課題となるのは、統制機能である。アクティビティの構成によって、管理可能性は変化するため、管理者の管理可能性が保証されるようなアクティビティのコスト・センターを設定しなければ、適切な統制は果たされないであろう。

#### 注

- 1) Turney [1996,p.161] による。
- 2) Welsch [1988,p.317]。
- 3) 一般管理費ではないものの、変動予算については、その適用も検討されている。たとえば、Kaplan,R.S. (1994) , "Flexible Budgeting in an Activity-Based Costing Framework" , *Accounting Horizons*, Vol.8,No.2,pp.104-109.
- 4) Turney [1996,p.315]。

#### 参考文献

- Brimson, J. and R. Fraser (1991) , "The Key Features of ABB" , *Management Accounting* (UK) , Vol.69, No.1, pp.42-43.
- Glad, E. and H. Becker (1995) , *Activity-Based Costing and Management*, Wiley.
- Innes, J. ,F. Mitchell and Takeo Yoshikawa (1994) , *Activity Costing for Engineers*, Research Studies Press Ltd.
- Innes, J. and F. Mitchell (1995) , "A Survey of Activity-Based Costing in the U.K.'s Largest Companies" , *Management Accounting Research*, Vol6, No.2, pp.137-153.
- Kaplan, R. S. (1998) , *Cost & Effect*, Harvard Business School Press.
- Morrow, M. and T. Connolly (1991) , "The Emergence of Activity-Based Budgeting" , *Management Accounting* (UK) , Vol.69, No.2,pp.38-41.
- Turney, P. B.B. (1996) , *Activity Based Costing*, Kogan Page.
- Welsch, G. A. ,R. W. Hilton and P. N. Gordon (1988) , *Budgeting*, 5<sup>th</sup> ed., Prentice-Hall.
- 石川昭 (1993) 『戦略的予算管理論』同文館。
- 岡本清 (2000) 『原価計算 [六訂版]』国元書房。
- 小林健吾 (1996) 『体系 予算管理』東京経済情報出版。
- 櫻井通晴 (1995) 『間接費の管理』中央経済社。
- 櫻井通晴 (1998) 『コスト戦略と業績管理の統合システム』ダイヤモンド社。
- 陳豊隆 (1997) 『ABC・ABMの基礎テキスト』日本能率協会マネジメントセンター。
- 西澤脩 (1980) 『管理会計論』中央経済社。
- 日本会計研究学会特別委員会 (1999) 『ABCとABMの理論および実践の研究』。
- 吉川武男, ジョン・イネス, フォークナー・ミッチェル (1994) 『リストラ/リエンジニアリングのためのABCマネジメント』中央経済社。
- 吉川武男編著 (1997) 『日本型ABCマネジメント』生産性出版。
- 吉川武男, ジョン・イネス, フォークナー・ミッチェル編訳著 (1997) 『非製造業のABCマネジメント』中央経済社。

本論文は、文部省科学研究費補助金 (基盤研究 (A) (1)) の研究成果の一部である。記して感謝申し上げます。