

注文履行費計算への ABC 導入における支援活動の分類

君 島 美 葵 子

I. はじめに

近年、国際競争が激化しているが、その中で競争に勝ち残るための戦略の一つとして原価削減がある。ここでは、製造原価のみならず、物流費などの営業費の削減が企業内部の主要目標としてあげられている。そこで本稿では、特に営業費の構成要素である販売費の原価管理について取り上げる。

販売費は機能的な視点から、注文獲得費と注文履行費に大別できる。両者は特徴が異なるため、それに合わせた原価管理手法を検討すべきである。今回はとりわけ注文履行費に焦点を当てる。注文履行費の代表的な原価は、物流費である。Lewisによると、「…特に物流費 (the costs of physical distribution) は国際競争での主要な問題であり、業績測定と統合された (integrated) 原価計算システムの議論で無視すべきではない」(Lewis, 1991, p. 34.) と述べられており、現在では物流 ABC として機能している。

本稿ではまず、販売費を機能的分類から捉えたときの活動との関係について考察する。次に販売費計算の視点から、伝統的原価計算と ABC の計算手続の特徴を検討する。そして、注文履行費と物流 ABC について整理する。最後に、Hicks のケースを用いて、注文履行費の ABC について、経済的資源と活動との関係から検証する。

II. 販売費の概念

1. 販売費の意義と範囲

(1) 販売費の範囲

販売費の範囲を確定するために、上位の概念である営業費の範囲を述べると、営業費とは、一般に販売費、物流費、及び一般管理費を含むものである。

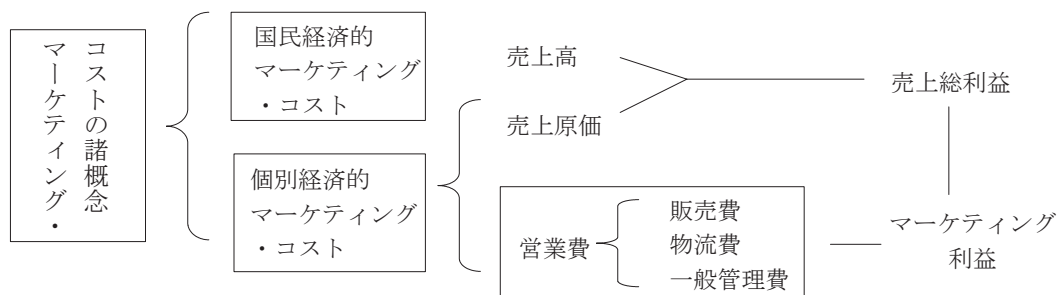
本稿では、西澤教授が示す営業費会計の体系のうち、営業費管理会計を取り上げる。営業費管理会計は、次のような概念である。

「営業費管理会計は、企業内部のトップ・マネジメントがマーケティング管理を行なうのに必要な営業費資料を、計画し、統制する領域である。営業費計画会計は、営業費の消費方法を立案する分野で、このため営業費の生産性分析ないし営業費分析が行なわれる。営業費統制会計は、営業費の消費目標を設定しこの実現をはかる分野で、このため営業費の予算管理と標準原価管理が行われる。」(西澤, 1992, 16 頁)

営業費の概念は、マーケティングで2種類の経済的概念が存在することと同様に、2種類存在している。図1は、二つの概念を集約したものである。

一つめの概念である、国民経済的なマーケティング・コストは次のような原価である。

「広義の生産を形態、時間、場所及び所有の効用を高める機能と解し、このうち時間、場所及び所有の効用を高めるための価値犠牲性がマーケティング・コストとされ、…原始生産者又は



出典：西澤（1992, 21 頁）より一部修正

図1 営業費の概念図

製造業者において生産された財貨が、卸売及び小売という流通段階を経て消費者に流通される際に支出されるので、以下社会的流通費と称することにする。」(西澤, 前掲書, 19 頁)

二つめの概念である、個別経済的なマーケティング・コストは次のような原価である。

「各企業がマーケティング（より正確には、マーケティング・マネジメント）を実施するために直接又は間接に消費する価値犠牲と解される。このような個別経済的マーケティング・コスト概念にも広狭二義がある。広義においては、売上収益を実現するために要したすべての原価が意味され、販売した製品又は商品の取得原価も含まれるが、狭義においては、売上総利益を獲得するために要した原価が意味され、売上製品（商品）原価以外の費用が指される。」(西澤, 前掲書, 20 頁)

図1で示されたように、営業費は販売費、物流費及び一般管理費を含んでいる。しかし、一般に販売費は、その営業費に含まれる販売費と物流費を含む概念として認識されている。そのように考えると、販売費の範囲は、一般的な概念に適応させたほうが合理的である。したがって、本稿における販売費は、販売費と物流費の両方を含む範囲と規定する。

(2) 販売費の機能別分類

営業費の会計・管理の全体系を集成した著書として、西澤教授の『営業費の会計と管理』があげられる。

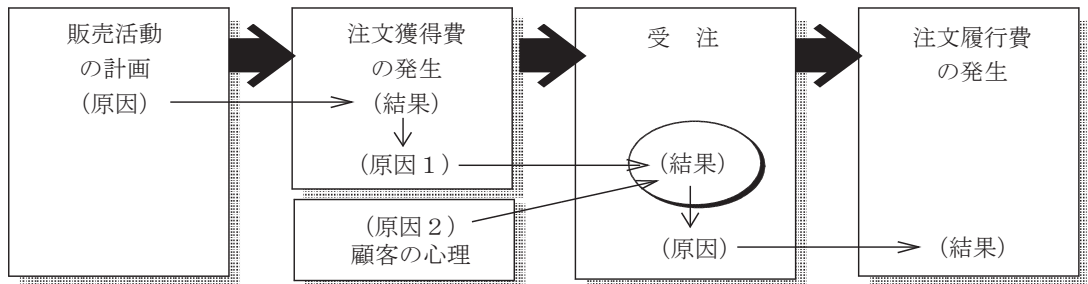
営業費の原価分類は多岐にわたっているため、ここでは、その中心となる機能別分類を取り上げる。この分類では、営業費が次のように分類される。

「営業費は、広義の販売費と一般管理費に大別され、更に前者は、狭義の販売費 (selling costs) と物流費 (physical distribution costs) に細分される。販売費は、注文獲得費 (order-getting costs) とともに称されるように、主として売上注文を獲得するための営業費であり、…物流費は、注文履行費 (order-filling costs) とともに称されるように、主として売上注文を履行するための営業費であり、…前者は所有権の流れに関する費用であり、後者は製品の流れに関する費用である。」(西澤, 前掲書, 26 頁)

この指摘からわかるように、両者は異なる概念であるため、適切な原価分類と原価計算手法が必要である。

また西澤教授は、営業費分析について次のように定義している。

「営業費分析とは、経営管理者がマーケティング管理を推進するために必要とされる財務情



出典：岡本（2000，697頁）より一部修正

図2 注文履行費と注文獲得費との関係

報を提供する目的で，企業の営業費又は営業支出を，有用と考える方法に従って分類し，その結果を売上総利益と比較して，マーケティングの生産性を測定し評価することである。」(西澤，前掲書，51頁)

この定義は，原価分類と原価情報の用途との関係性から次のように解される。

「…営業費分析の種類や内容は，経営管理者の必要性から決められる。経営管理者が必要とする情報の内容は刻々と変化するから，必要とされる営業費分析の種類も自ずから相違せざるを得ない。が基本的には，経営管理者が必要とする情報は，a 財務諸表を作成するための営業費情報，b マーケティング機能に要する営業費を節減するための情報，c マーケティング機能の生産性又は収益性を測定するための情報に分類することができる。a のために形態別分析，b のために機能別分析，c のためにセグメント別分析が実施される。」(西澤，前掲書，52頁)

(3) 注文履行費と注文獲得費

たとえば，受注における注文履行費と注文獲得費の関係は図2のように示される。

注文獲得費は，顧客の心理と作用して受注という結果を生み出す。いいかえれば，注文獲得費の投入額と受注におけるその産出額との投入産出関係を明確にできないということである。

また注文獲得費は，節約しても多額に投資しても，それだけ多くの受注が実現するのであれば，この原価の目的が達成される。その一方で，注文履行費は，受注活動から発生する。そこには機械的，反復的な作業から発生するという特徴が見られる。

このように特徴が異なる注文獲得費と注文履行費は，原価管理方法にも相違がある。

「注文獲得費の効果測定はきわめて困難であり，これをいかほど発生させるべきかは，明確に把握できないために，その発生額は，経営者が方針で定めざるをえず，その管理方法は，注文獲得費予算を割当予算 (appropriation budget) のかたちで設定し，その予算と実績との比較によらざるをえない。」(岡本，前掲書，698頁)

「注文履行費は，…機械的，反復的な作業から発生する。したがってこれらについては，標準原価ないし変動予算による管理が可能となる。」(岡本，前掲書，699頁)

2. 販売費の機能と活動の関係

注文履行費と注文獲得費は，本質がまったく異なる概念である。また，注文履行費と注文獲得費の性質とそれを踏まえた原価管理方法に相違がある。そのため，注文履行費と注文獲得費

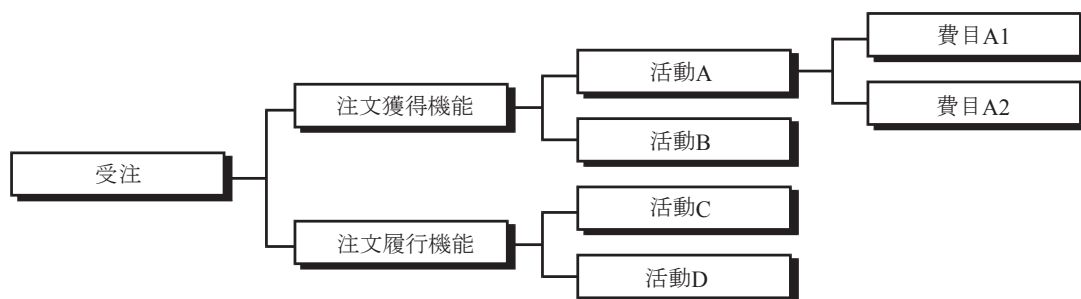


図3 受注における機能と活動の関係

が発生する活動単位で適切に分類すること、それに合わせた原価管理方法を検討する必要があると考えられる。

Matz, Curry and Frank は、営業費の機能別計算の機能 (function) について、「特定の費目 (item) に関連づけることができる同種の活動からなる単位 (a homogeneous unit whose activity) である」(Matz, Curry and Frank, 1952, p. 630.) と述べている。

たとえば、受注は、注文獲得機能と注文履行機能から成立する業務である。注文獲得機能は、その機能に関する費目で関連づけられる同様の活動から構成されており、注文履行機能においても同様であると考えられる。そして各機能では、それ自体を動かすための活動がいくつも備わっている。これらの関係を示したのが、図3である。

また販売費の機能別計算は、機能を細分化した販売費の活動別計算と置き換えることができる。このような計算を効果的に行うためには、販売費を活動へ跡付け、原価計算対象へ割り当てる ABC の利用可能性を確認する必要がある。

Ⅲ. 販売費の分析と ABC

1. ABC の概念

製造業の分野では、伝統的原価計算を用いる

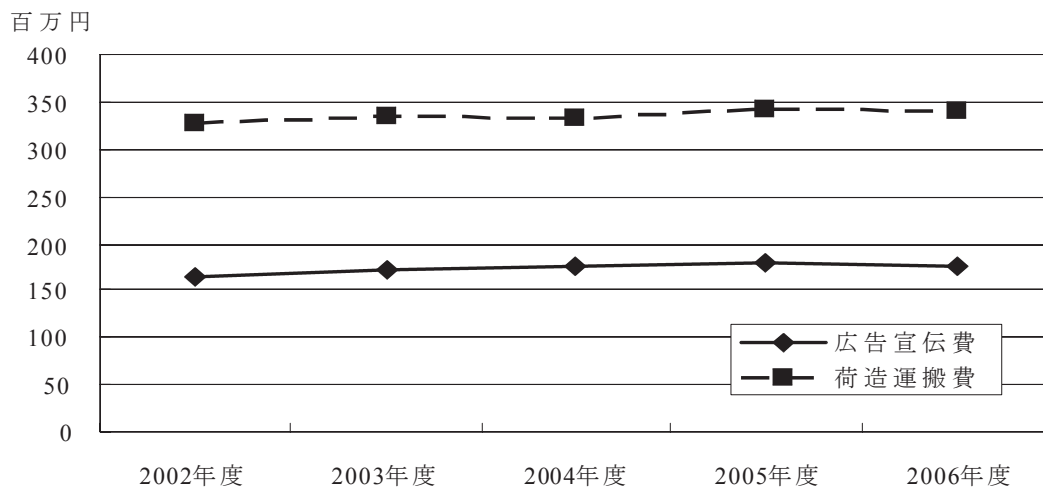
ことによって、製品原価の計算に歪みが生じるという問題があった。その理由は、間接費や支援原価を直接作業時間、機械運転時間といった数量基準のコスト・ドライバーで製品に配賦されるためである。この問題を解決するために、ABC は導入された。ABC は、組織の活動に焦点を当てており、その活動を「資源への組織の支出と、これらの資源によって実行される活動と事業プロセスとを結合することによって、組織のコスト・ビヘイビアを分析するための重要な構成要素」(Cooper and Kaplan, 1999, p. 217.) と位置づけている。また ABC は、「事業活動や事業プロセス、またこれらの活動によって供給された製品、サービス、顧客の情報に関するより正確な原価情報を提供する」(Ibid., p. 217.) 役割をもつ。

2. 販売費の計算における ABC 導入の背景

(1) 国際競争における販売費の位置づけ

Lewis は、マーケティング・コスト (marketing costs) への ABC の導入について言及している。そこでは、「マーケティング機能、特に物流は、原価を発生させる重要な要因 (significant cost factor) である。しかしマーケティング・コストは、今日の主要な議論から無視されている」(Lewis, *op. cit.*, p. 33.) ということを提示した。

当時、アメリカにおけるマーケティング・コ



出典：経済産業省（2009）より筆者作成

図4 1企業あたりの販売費³⁾

ストは、総原価の50%以上となり、これはアメリカのGNPの約20%に相当していた(*Ibid.*, p. 33.)。特に流通コストは、国土面積が広いアメリカにとって重要な原価となっているため、アメリカ企業が自社の抱えている流通活動の問題を知ることは、海外企業との競争でのメリットであると認識されていた(*Ibid.*, p. 33.)。

日本における2006年度のGDP(国民総生産)に対する販売費及び一般管理費の割合を計算したところ、その割合は、GDPの約20%に相当していた¹⁾。この傾向は、わが国の状況が先に述べたアメリカの状況と同じようなものであるということを示している。

次に、わが国1企業あたりの販売費の推移を見ることにする²⁾。販売費の費目は、注文獲得費として広告宣伝費を、注文履行費として荷造運搬費を取り上げた。図4は、2002年度から2006年度における荷造運搬費と広告宣伝費の推移を示している。

このような結果により、販売費について考えられることは、次の二点である。第一に実務の

視点では、日頃から販売費の削減が検討、実施されているものの、それが実績として反映されていないということである。第二に原価管理手法の視点では、一般的に注文獲得費よりも注文履行費の管理手法が進展しているといわれるものの、両者の5年間の推移はさほど大差ないということである。これら二つの視点は、図4において注文獲得費と注文履行費が5年間で大きな増減を示さず、両者ともほぼ一定であることから読み取ることができる。したがって、実務における販売費管理の問題として、効果的な原価管理手法の選択と導入が必要であると考えられる。

(2) 営業費計算における伝統的原価計算の欠陥

営業費のセグメント別分析は、「営業費をセグメントつまり営業機能の適用方法別又は業務区分別に分析する方法」(西澤, 1992, 87頁)である。ここで用いられるセグメントとして、①製(商)品別、②販売地域別、③顧客別、④販売経路別、⑤注文規模別、⑥売上方法別、⑦売上単位別、⑧販売部門別があげられる(西澤,

前掲書, 88-89頁)。従来のセグメント別原価計算では、営業費をセグメント直接費とセグメント間接費に分類し、前者はセグメントに賦課、後者はマーケティング機能別に集計した上で各セグメントに賦課あるいは配賦する⁴⁾(清水, 1996, 61頁)。

この伝統的原価計算の短所として、配賦計算が非常に多段階にわたるため、コスト・ビヘビアを崩してしまうという指摘がある。(清水, 前掲論文, 61頁)このような問題は、営業費の一部である販売費でも生じると考えられる。

また、Cooper and Kaplan は、伝統的原価計算を用いることによって、製造間接費が数量基準のコスト・ドライバーで原価計算対象に配賦されると説明している (Cooper and Kaplan, *op. cit.*, p. 64)。そこで、Cooper and Kaplan は、「主にこれらの他のカテゴリーの原価が、棚卸資産に計上できるとは考えられない、あるいは『売上原価』計算に不可欠な要素とは考えられないという理由のため、個々の製品や顧客にこれらのカテゴリーの原価を跡付けようという注目がなされない」(*Ibid.*, p. 64)と述べている。そして、これらの原価は「損益計算書に毎期費用計上され、期間費用の集積の範囲内の構成要素として『売上総利益』より下に見られる」(*Ibid.*, p. 64)という。これは、伝統的原価計算において、営業費は期間費用とされ、製品や顧客に割り当てられていないことを示している。

特に、わが国では、1990年代のバブル崩壊から、従来のように販売量拡大を望むことが難しくなり、いっそう強化した顧客志向の経営姿勢を求められるようになってきている。そこでは、顧客についての情報が多ければ多いほどより効果的で、原価効率の高いマーケティング意思決定を可能にすると考えられている(陳, 1996, 98-99頁)。したがって、販売費が増加している現状において、製品や顧客の収益性分析の視点から、販売費がセグメント別に把握されない状況は好ましくない。

(3) 階層組織を用いた原価割当

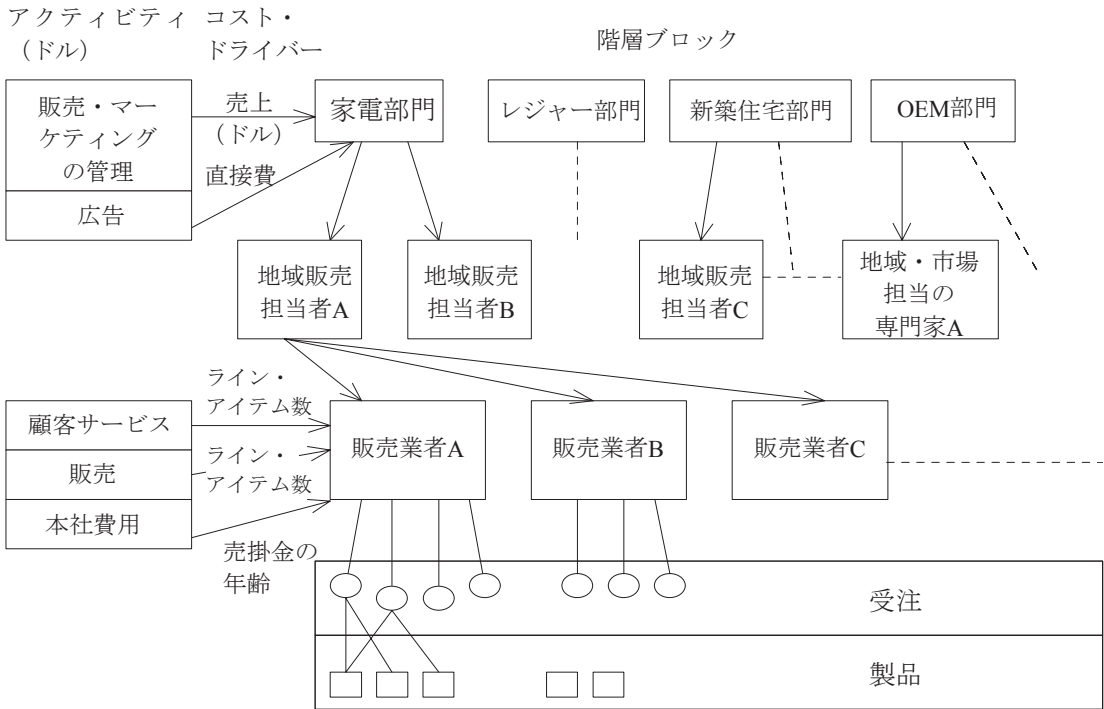
Cooper et al. は、活動原価を配分し、正確な市場収益性や顧客収益性の計算を目的とした階層組織を作り、原価を集計するFarrall社の計算方法を紹介している (Cooper et al., 1992, pp. 63-98)。このケースで解決しようとする問題は、正確な製品原価、顧客収益性、経営資源管理/原価削減の機会、投資に対する理由付けであり、問題を解決する手段として導入されている原価計算手法がABCである。

本稿では、顧客収益性を販売費の視点から検討する。顧客収益性における問題は、「本社の高い販売、物流、管理費用は、個々の顧客や市場の要求とどのような関係なのか」(*Ibid.*, p. 63)である。このような問題を解決するために、Farrall社は、図5のような階層構造を構築した。

構築した目的は、「活動原価を配分し、正確な市場及び顧客収益性を計算する」ことであり、顧客収益性モジュールとして、主要な4つの市場ごとに、販売部門、販売担当者、顧客、受注を置いた (*Ibid.*, p. 73)。ここでは、次のような計算手続がとられる。

「各販売・マーケティング活動は、この組織の一つの階層に割り当てられる。たとえば、顧客サービス原価は、注文ごとのライン・アイテムに基づいて直接、販売業者別に集計される。個々の顧客や販売担当者に関係ない広告費は、各市場で使われた金額に基づいて販売部門階層に集計された。階層組織のより上位階層における原価は、下位方向へ配分される。…受注、顧客そして販売部門の収益性は、受注または顧客から受け取った売上収益から、顧客と受注に集計された原価とABCで算定した製品原価の合計を控除して計算された。」(*Ibid.*, p. 73)

このケースでは、「社内の階層のみにマーケティング・コストを配分しているが、販売促進費や広告費の部は企業外部の卸や小売店といった階層に割当てを行う。このため、チャネル別の分析をする場合の階層は、小売段階まで設定



出典：Cooper et al. (1992, p. 74)

図 5 販売・マーケティングの階層組織

していくことが望ましい。また、これによって、共通配送センターの物流費なども認識することが容易になる」(清水, 前掲論文, 62 頁) という。

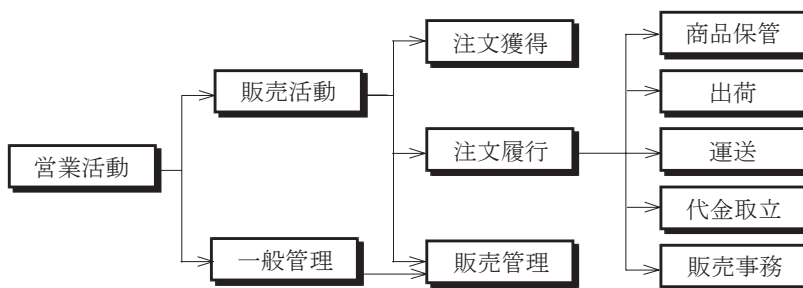
すなわち、このような階層組織を用いた計算では、どの原価を測定するかによって、階層組織の数を増減することが必要になる。また、それに対応するための顧客収益性モジュールを開発する必要があるだろう。したがって、どのチャネルの収益性を測定するかということを拠として、階層組織をその都度再編成することは、このような ABC を用いた販売費計算を実施するうえで不可欠である。

3. 販売費計算に対する ABC の導入

(1) 注文履行費と注文獲得費の性質の相違

販売費計算に ABC を導入するにあたり明確にしなければならないことは、注文履行費と注文獲得費の性質が異なるという点である。ここでは、その性質と先に示した図 4 の推移と併せて考察したい。

注文履行費は、多少とも機械的、反復的な作業から発生する原価であり、原価の削減に焦点を合わせやすい。たとえば、製品の包装作業の労務費は、標準となる 1 時間あたりの製品包装個数に基づいて労務費予算を設定し、包装個数に見合う予算許容額と実績を比較し、差異分析を行うことによって原価削減を実施することが



出典：松本（1959、86頁）より一部修正

図6 営業活動における注文履行活動の位置づけ

できる。しかしながら、原価削減の視点に立つと、図4からは注文履行費の削減は目に見えてこない状況である。そのため、現在の注文履行費の管理に何らかの課題があることを示していると考えられる。

注文獲得費は、どの程度発生させるべき原価であるかが不明瞭であり、経営管理者の裁量によって決定するという性質がある。たとえば、「好況時にも不況時にも、販売促進活動を維持する企業のほうが、ある時期に注文獲得費予算をかなり減少させたことのある企業よりも、競争力が強く、売上高も順調に伸びる傾向にあるとされている。」（岡本、前掲書、698頁）このような傾向を前提にすると、図4はそれを反映した結果なのかもしれない。

(2) 販売費計算における伝統的原価計算の欠陥とその克服

販売費計算における伝統的原価計算の欠陥は、性質が異なる注文履行費と注文獲得費を販売費で括ることによって期間費用として扱い、その費用を対応する期間の収益から回収するという方法が採られるところにある。

Farrall社のケースでは、階層組織を用いることによって、恣意的ではあるものの、販売費を製品や顧客別に集計することを可能にした。特に、注文獲得費である広告費を販売部門に集

計できることは興味深い。なぜなら、一般に製品などに合理的に集計できない広告費を販売部門に集計することを可能にしたためである。すなわち、ABCは販売費を期間費用として会計処理する伝統的原価計算の欠陥を克服する役割を果たしているのである。

ここで明らかなことは、注文履行費と注文獲得費との間で原価管理が異なるため、別の範疇で検討すべきということである。また、販売費が顧客別に集計されない伝統的原価計算の欠陥は、ABCを用いることによって克服されることがわかった。

そこで次に、伝統的原価計算に替わる原価計算手法として位置づけられるABCに焦点を当て、それが注文履行費において活用可能であるのかを検討したい。

IV. 注文履行費へのABCの導入

1. 物流費と注文履行費

物流費は注文履行費の一部と考えられているが、その原価の内容は論者によって異なる。そのため、本稿での物流費と注文履行費の概念の範囲を再設定する必要がある。

(1) 注文履行費の内容

物流費と注文履行費における対象範囲の相違を明示するため、注文履行費の概念を示したい。

営業活動における注文履行活動の位置づけは図6のとおりである。

このような注文履行費については、様々な分類が提示されており、たとえば松本教授は機能に基づいて、①保管及び取扱費 (warehousing and handling costs)、②運送費 (transportation costs)、③販売事務費、④信用調査及び代金取立費に分類している。また岡本教授は、倉庫費 (warehousing expense)、運送費 (transportation expense)、掛売集金費 (credit and collection expense) に分類している。具体的には、①製品の保管、②包装、③出荷、④運送、⑤売掛金の集金など、多少機械的、反復的な作業から発生する費用である。

(2) 物流費と注文履行費との対比

まず、物流費の概念について明確にしたい。IMA (Institute of Management Accountants) による SMA (Statements on Management Accounting) では、物流費を定義する前に物流機能を構成する企業活動について次のように示している。

「物流 (又はロジスティクスとは)、顧客のニーズを満たすために、原材料・半製品・完成品及びそれらに関連する情報を産出地点から消費地点まで能率のかつ効率的に移動及び保管することを計画し、実施し、統制する過程をいう。」(米国管理会計人協会著、西澤訳、1995、38頁)

次に、物流に含まれる経営機能として、①購入、②輸送、③保管、④資材管理及び (又は) 在庫管理 (予測支援・生産支援)、⑤顧客サービス及び注文処理、⑥予測及び生産計画、⑦物流情報システム、⑧物流支援活動がある。(米国管理会計人協会著、西澤訳、前掲書、40頁)

SMA では、このような活動を対象とする原価を物流費と考えている。

また物流コスト算出マニュアル作成委員会では、物流活動について次のように定義する。

「物流活動は、注文という形で具体化した顧客の要求を、可能なかぎり満足すべき条件のもとで注文商品を顧客に届ける役割をもってい

る。顧客の満足すべき条件とは、卸売業として事情の許すかぎり、顧客の利益に貢献するような商品の届け方をすることである。このため物流活動において、顧客の満足を追求しつつ、それに要するコストを最小限にとどめることが物流活動の管理の基本課題になる。」(矢澤、1997、81頁)

このような活動領域は、「①受注から配送し納品するまでの流れ、②発注し、発注した商品の入荷から倉庫へ格納するまでの流れ」(矢澤、前掲書、82頁) に分類される。これらの具体的な例として、前者では、受注記録、記録のチェック、売上債権事務処理、商品出納事務処理、出荷指示書の作成とチェック、集品指示、集品 (包装)、集品チェック (出荷検品)、配送、納品があげられる。後者では、在庫チェック、発注指示書の作成、集荷 (仕入先配送)、荷受け、検収、格納、仕入債務事務処理、商品出納事務処理があげられる。ただし、当該委員会では、これらの活動に関する原価をすべて物流費として扱わないとしている。それは、信用調査や経理処理と重複する活動があり、販売活動との区分が明確につけにくいためである。たとえば、受注記録、記録のチェック、売上債権事務処理、商品出納事務処理、仕入債務事務処理、がそれに該当する。すなわち、物流活動に含まれ、物流費に含まれない原価は、信用調査や経理処理と重複する活動の原価である。

先に述べた注文履行費の内容から物流費を抽出すると、松本教授の分類では、保管及び取扱費、運送費が該当する。また岡本教授による分類では、倉庫費、運送費が該当する。以上のことから、物流費は注文履行費の一部であるといえる。

2. 物流 ABC

(1) 物流費と物流 ABC

①伝統的な物流費計算

先に述べたように、Cooper and Kaplan は、伝統的原価計算に替わって ABC が検討される

ようになった背景として、伝統的原価計算において、数量基準のコスト・ドライバーで間接費や支援原価を配賦することによって製品原価に歪みが生じることを指摘した。物流費の原価計算を実施する場合においても、同様のことがいえる。

西澤教授は、このような欠陥が、伝統的原価計算において、物流費⁵⁾を「個建て」⁶⁾で計算していることから起因すると述べている(西澤, 1996, 432頁)。この個建計算は、荷主が顧客のために輸送するとき用いられ、物流費が物流条件のいかんに関係なく、すべて一律に個数に基づいて積算される方法である。具体的な計算は、前期の総物流費を前期の総物流個数で割って1個あたりの単価を求め、当期中は実際物流個数にこの単価を乗じて物流費を算出する方法をとる(西澤, 1997, 114頁)。

昨今、貨物の性質は変化しており、それに伴って物流にも次のような変化が見られる。

「貨物は、重厚長大から軽薄短小に一変し、物流は、少品種・多量・一括物流から多品種・少量・多頻度物流に様変わりした。」(西澤, 1996, 433頁)

たとえば、小売店へ多品種・少量・多頻度で配送し、なおかつ時間どおりの配送が行われる場合、物流費の増加の原因になる。つまり伝統的原価計算を適用した場合、取扱個数が同一であっても、多品種・少量・多頻度物流が行われ、時間どおりの配送という条件を無視しているため、その分の原価増を認識することができないという欠陥が生じるのである。

②物流ABCの導入

このような欠陥を克服するための計算手法として、物流ABCが提案された。IMAは物流ABCを説明する前にABCを次のように定義している。

「ABCは、実施する企業活動を識別し、企業活動に要するコストを追跡し、各種の原価作用因を使用し、当該活動原価を製品別に集計する原価管理の一法である。」(米国管理会計人協会

著, 西澤訳, 前掲書, 41頁)

それを物流ABCに対して適用すると、実施する物流活動を識別し、物流活動に要する物流費を集計し、各種の原価作用因を使用して物流活動原価を製品に跡づける原価管理の一法であると解釈することができるだろう。

このような物流ABCの計算手順は次の項目に集約することができる。(米国管理会計人協会著, 西澤訳, 前掲書, 42-44頁)

- (i) 物流機能、あるいは物流プロセスごとに物流活動とその発生頻度を識別する。
- (ii) 物流活動を識別した後、当該活動のサイクルタイムと原価を決定する。ここでは例として、図7のように、ある会社の原材料のフローに要する人件費要素について原価とサイクルタイムの関係を提示している。
- (iii) 各種の物流活動ごとに原価作用因を識別する。

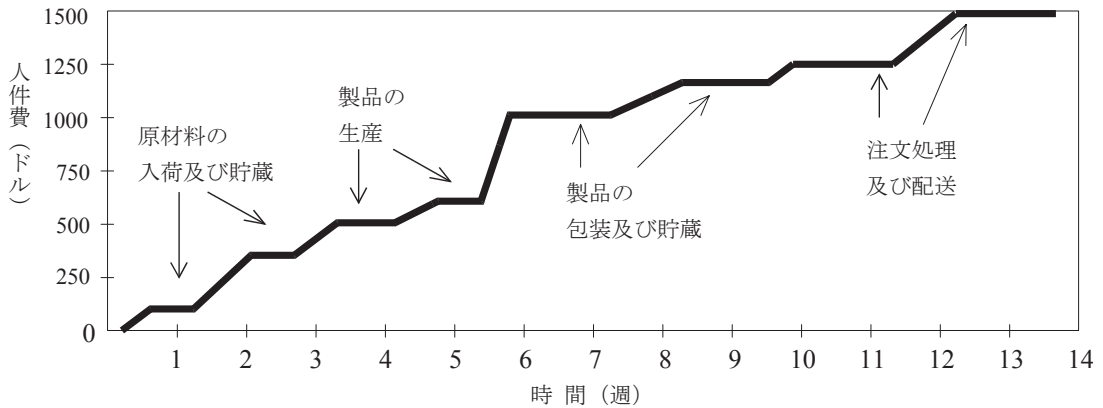
IMAは物流ABCを展開する有用な方法として「単一の事業単位、製品群、期間、及び流通経路について、物流コストフローモデルを開発すること」(米国管理会計人協会著, 西澤訳, 前掲書, 44頁)をあげている。具体的には、図8のように示される。

この場合、図8で示される手順においては、点線矢印で示されるように、修正するためのフィードバックを実施できるような仕組みになっており、企業にとって望ましい物流ABCを構築できるような手続がとられる。

図8で見られるように、物流ABCを実施する際には、物流コストフローモデルを構築する。この構築結果について評価する方法として、次の3つの項目が提示されている。

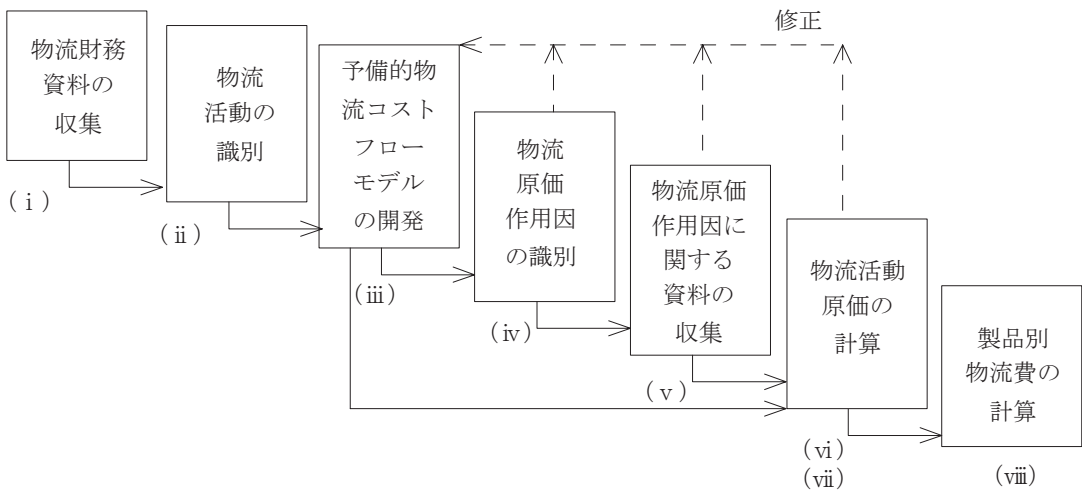
- 「(i) 企業の伝統的な原価計算方式と比較できる。(ii) 製品供給連鎖⁷⁾における製品のフローから生ずる総物流費を正確に計算できる。(iii) 売上総利益、付加価値及び収益性等の指標が計算できる。」(米国管理会計人協会著, 西澤訳, 前掲書, 45頁)

もしこのような視点から物流ABCの手続



出典：米国管理会計人協会著、西澤訳（1995、43頁）より一部修正

図7 原価とサイクルタイムの概略図



出典：米国管理会計人協会著、西澤訳（1995、46頁）より一部修正

図8 物流 ABC の実施手順

が適切であると考えられる場合には、「完全な ABC 方式をすべての製品群及び活動について開発すべきである」(米国管理会計人協会著、西澤訳、前掲書、45頁)という。

③わが国の物流 ABC の現状

わが国では、物流原価計算に関する指針が制

定され、企業は物流原価計算の重要性を認識することになる。その重要性が浸透しはじめ、物流 ABC の研究と併せて物流 ABC の議論が進められるようになった。

物流 ABC の議論は物流管理において欠かせない。しかし実務での活用は、物流 ABC の導

入に積極的な企業が少なかったため鈍化していた。その理由は、物流ABCを導入しやすい環境になかったためである。たとえば、汎用性があり、容易に使用できるソフトウェアがなかったことが考えられる。

そこで、中小企業庁は2003年に『物流ABC準拠による物流コスト算定・効率化マニュアル』を作成し、使用ソフトを無償で配布した。その増補版が2004年に発表され、マニュアルの機能として次の項目をあげている。(中小企業庁, 2004, 1頁)

- (i) 物流施設(倉庫)内活動のコストを物流ABCに則って算定する。
- (ii) 物流コスト全体の低減より、改善した場合の効果などをみる。
- (iii) 用語集, 効率化事例集などにより, 物流ABCに対する理解を深める。
- (iv) 配送活動のコストを物流ABCに則って算定し, コスト低減余地, 改善した場合の効果などをみる。
- (v) 物流ABCの算定結果を時系列で蓄積し, 管理に役立てる。
- (vi) 事例数字の入った算定ソフトとその解説により, 物流ABCに対する理解を深める。

当該マニュアルで想定される目的は、物流費低減を望む企業が、自ら物流効率化に取り組むのを支援することである。その目的を達成するための原価計算手法として、物流ABCがあり、ここでは物流活動と原価の因果関係を正しくつかむことが念頭に置かれている。また、このマニュアルの用途として、活動原価を算定した後、原価低減への対策とその低減余地を測定することもあげられている。

このような機能をもつマニュアルは、物流施設をもつ企業であれば、企業規模や業種を問わずすべての企業が使用できる。使用するにあたって、「生産財や特徴的な商品を出荷している物流施設でこのソフトを使ってコスト算定するためには、アクティビティを自分の会社で使いやすいように設定しなおすことが必要」(中

小企業庁, 前掲資料, 2頁)であり、いかえれば、企業の特性に合わせて柔軟に対応できることを示している。

(2) Hicksによる物流ABC

ここで物流ABCを説明するにあたって、Hicksを取り上げる。Hicksを取り上げる理由は、本稿がABCにおける支援活動の分類に焦点を当てているためである。後に述べるように、Hicksは、会社全体の原価の流れと活動との関係を図示している。これは、企業活動とその原価の対応が不明瞭である部分を可視化するのに有用であると考えられる。

Hicksは、著書の中で提示したABCの理論を用いて物流費の計算を実施している(Hicks, 1999)。

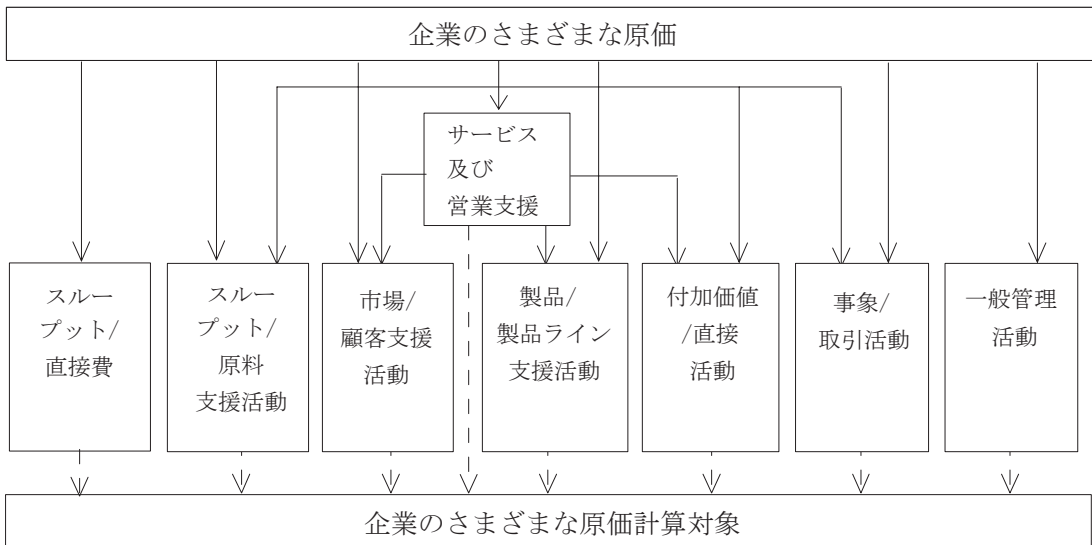
① HicksによるABCの概念

HicksはABCの概念について、(i)組織が提供する業務、製品及びサービスは、活動の実施を必要とする。そして、それらの活動は、原価を発生させる原因になる。(ii)直接、業務、製品あるいはサービスに起因していない原価は、必要とされる活動に関連づけられる。(iii)各活動で蓄積された原価は、活動を必要とする業務、製品あるいはサービスに関連づけられると説明している(*Ibid.*, p. 50.)。すなわち、直接費は原価計算対象へ直課し、間接費は経済的資源を消費する活動へ跡づけた後、原価計算対象へ配賦するという考えが根底にある。これは、先に述べたCooper and KaplanのABCの概念とほぼ相違ない。

またABC実施の視点から、Hicksは次のような考えを述べている。

「ABCの実施では、組織の原価、活動と製品あるいはサービスとの間の実際の因果関係を反映する経済的モデルの構築が必要とされる。」(*Ibid.*, p. 51.)

Hicksは、このような経済的モデルとして活動基準コストフロー(Activity-Based Cost Flow)を提案している。コストフローの計算



出典：Hicks (1999, p. 72) より一部修正

図9 ABCコストフローダウンプロセス

ステップとして三段階設けられており、第一段階では活動への原価配賦、第二段階では活動間における原価配賦、第三段階では業務あるいは製品への活動原価の配賦が実施される。三段階を集約したものが、図9である。

具体的には、第一段階では、企業のあらゆるすべての原価が、原価計算対象へ配賦されるか、適切な活動センターへ配賦される。第二段階では、サービス及び営業支援活動原価が、当該活動を必要とするその他の活動に分配 (distribute) される。第三段階では、各活動センターに累積された原価と活動センターに含まれる活動を必要とする原価計算対象に関連づける。

ここで活動の視点から Hicks は次のように述べている。

「…ABCの出発点は、業務、製品あるいはサービスに直接起因しない原価とその原価が必要になる活動とを関連づけることである。第一段階として、私たちは、直接業務に帰属して、ABC

の因果関係分析を必要としない原価を明らかにするだろう。このような原価がスループットあるいは直接費 (throughput or direct costs) として分類されるだろう。」(Ibid., p. 51.)

「これらのスループットや直接費が認識されると、会社の原価のバランスとその原価を必要とする活動とが関係するプロセスを開始することができる。特定の活動は、会社によって大きく変化するが、活動の分類は変化しない。」(Ibid., p. 53.)

そこで、このような活動の分類について、次の7項目があげられている。

- (i) サービス及び営業支援活動 (Service and Operations Support Activities)
- (ii) スループットあるいは原料支援活動 (Throughput or Material Support Activities)
- (iii) 市場あるいは顧客支援活動 (Market or Customer Support Activities)
- (iv) 製品あるいは製品ライン支援活動 (Product or Product-Line Support Activities)

(v) 付加価値あるいは直接活動 (Value-Adding or Direct Activities)

(vi) 事象あるいは取引活動 (Event or Transaction Activities)

(vii) 一般管理活動 (General and Administrative Activities)

また ABC コストフローダウンプロセスの第二段階として、次のような手順がとられる。

「サービス及び営業支援活動の原価がその原価を必要とするその他の活動センターへ割り振られる。…しかし割り振りは、サービス及び営業支援活動センターの部門内で行われる。これらの割り振りは、関連する統計的な基準（たとえば、面積、営業時間、人数）か、サービス及び営業支援活動で行われた活動の分析を利用している。」(Ibid., p. 53.)

すなわち、サービス及び営業支援活動の中には別の支援活動を支援する活動があり、そこでは統計的な配賦基準を設定することが可能である。たとえば、サービス及び営業支援活動の中に、経理業務が含まれる。図9で示されるように、サービス及び営業支援活動は、市場あるいは顧客支援活動、製品あるいは製品ライン支援活動、付加価値あるいは直接活動、事象あるいは取引活動へと数量基準で配賦することができる。

また、これ以外の活動について、Hicks は次のような説明をしている。

「ABC の目的は、平均的な正確さ (accuracy) であり、確実な正確さ (precision) ではない。一般的な原則として、活動センターの総原価の 5% 未満を示すサービス及び営業支援活動センターからの配分は無視しても問題ない。たとえば、活動センターの活動分析では、その努力の 45% が、ある活動センターの支援によるものであり、30% はまた別の活動センターの支援によるものである。そして残りの 25% は、かなりたくさんのお他の活動センター (5% と同程度で要求されるものではない) 間で分割されるということを示すのであれば、その 25%

が一般管理へ割り当てられても問題ないだろう。確実な正確さは失われるに違いないが、平均的な正確さにおいてはほとんどインパクトはない。

便利で関連性のある統計的な割当て基準 (a convenient and relevant statistical distribution basis) を持たない各支援活動は、このように割り当てられる。」(Ibid., p. 69.)

② Acme Distributors のケース

Acme Distributors は、さまざまな商品を大規模小売店（以下、大規模店）と小規模の個人小売店（以下、小規模店）へ卸している。ここで Hicks は、従来からの原価計算手法を用いた計算における課題を説明したうえで、具体的な ABC の計算手法を示している。

Hicks は、従来から用いられている損益計算書として、ある大規模店とある小規模店との顧客別の損益計算書を示している。ここでは、表1のような Acme Distributors の事業情報が提示されている。

このケースで前提となっていることは、Acme Distributors が販売した全商品の純利益の 25% を得るために、全商品を 33% 値上げするということである。

ここで注目すべき指標は、商品原価に対する営業原価率 (Operating cost % of merchandise cost) である。Acme Distributors では、先に述べた前提を計算するために、商品原価に対する営業原価率を用いて顧客別収益性や製品別収益性を決定している。たとえば次のような例があげられている。

「もし顧客が 1,000 ドルの商品を購入したのであれば、この取引の完全な全部原価 (the fully absorbed cost of the transaction) を決定するために、200 ドルの営業原価が付加される。」(Ibid., p. 79.)

以上のことから、顧客別の損益計算書は表2のように示される。

Hicks は、利益率が、大規模店と小規模店ともに 10.0% を示しているということから次のよ

表 1 Acme Distributors の事業情報 (operating information)

収益	\$10,000,000
原価と費用の内訳：	
購入商品原価	7,500,000
営業費用	<u>1,500,000</u>
原価と費用の合計	<u>\$9,000,000</u>
利益貢献	<u>\$1,000,000</u>
利益率	<u>10.0%</u>
商品原価に対する営業原価率	<u>20.0%</u>

出典：Hicks (1999, p. 78)

表 2 顧客別損益計算書

	大規模店	小規模店
収益	\$400,000	\$50,000
商品原価	300,000	37,500
営業原価 (商品原価の20%)	<u>60,000</u>	<u>7,500</u>
原価と費用の合計	<u>360,000</u>	<u>45,000</u>
利益貢献	<u>\$40,000</u>	<u>\$5,000</u>
利益率	<u>10.0%</u>	<u>10.0%</u>

出典：Hicks (1999, p. 79)

うに指摘している。

「Acme では、ナイフとして商品原価を用いることによって、ピーナッツバターのようにすべての製品や顧客へ営業原価を均等に広げている。このような原価計算の実務は、一般的であるが、さらに悪いことに理論的な基礎はまったくもっていない。原価は、このような方法によると正確さではなく容易さで配賦されていた。」(Ibid., p. 79.)

Hicks によるこのような捉え方は、顧客の固有の収益性を正確に反映していない原価計算が実施されていることを解説している。したがって、Acme Distributors の経営管理者に対して、この損益計算書では誤った顧客別収益性情報を提供していることになり、管理者は的確な物流戦略を立てることができない。

③ Hicks による ABC コストフローダウンダイ

ヤグラムを用いた物流費計算

このケースでは、「Acme の経営管理者が経理担当者に対して、会社の原価である 9 百万ドルの原価を発生させる原因となる活動へどのように配賦すべきかという課題を割り当てる。」(Ibid., p. 81.) Acme における活動分析の後に分類された活動原価の内訳は、図 10 で示される。

図 11 は、Acme Distributors におけるサービス及び営業支援活動の位置づけを示す。

Hicks は、図 11 のような ABC コストフローダウンダイヤグラム (ABC Cost Flow-Down Diagram) を用いて ABC を展開していく。

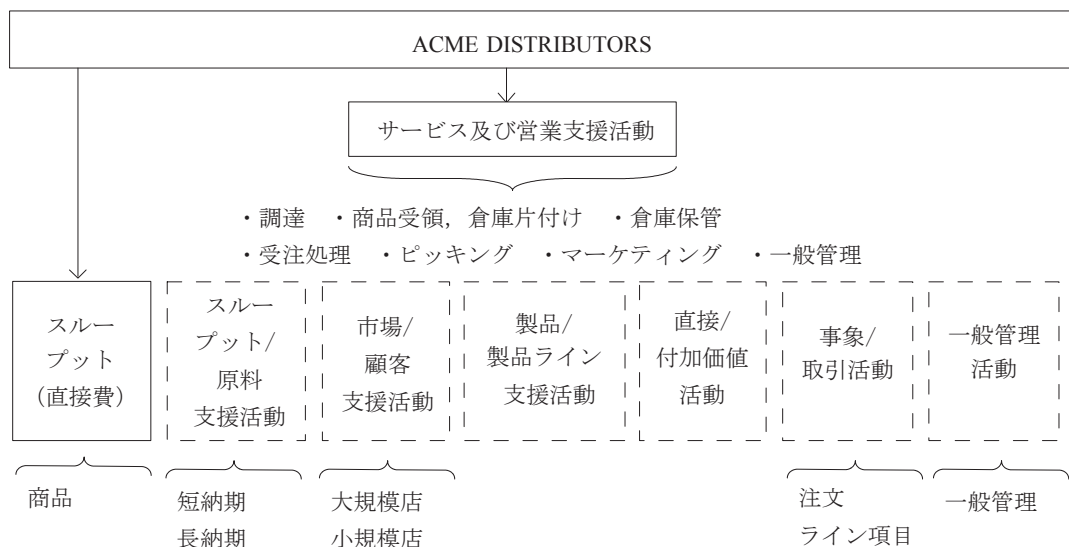
3. 注文履行費への ABC の導入

ABC を注文履行費計算へ導入する目的は、企業がもつ経済的資源とその資源を消費する活動とを明確に結びつけるところにある。後に

スループット あるいは直接費	←	購入商品	\$7,500,000
		サービス 及び 営業支援活動	
		調達	125,000
		商品受領・倉庫片付け	75,000
		倉庫保管	300,000
		受注処理	200,000
		ピッキング	300,000
		マーケティング	200,000
		一般管理	300,000
		原価の総額	<u>\$9,000,000</u>

出典：Hicks (1999, p. 81) より一部加筆

図10 活動原価の内訳



出典：Hicks (1999, p. 83) より一部加筆

図11 Acme Distributors のABCコストフローダウンプロセス

述べるが、注文履行活動には販売管理活動と経理財務活動との間で区別が付きにくい活動がある。そのためこの活動では、どの部門に統制権限があるのか、その責任がどれだけ課されるのかが曖昧になる。これは、各部門の資源（たと

えば人的資源）の管理を煩わせる原因になる。したがって、注文履行費計算へABCを導入することは、経済的資源と活動の管理の視点から、計算の精度を向上させることができると考えられる。

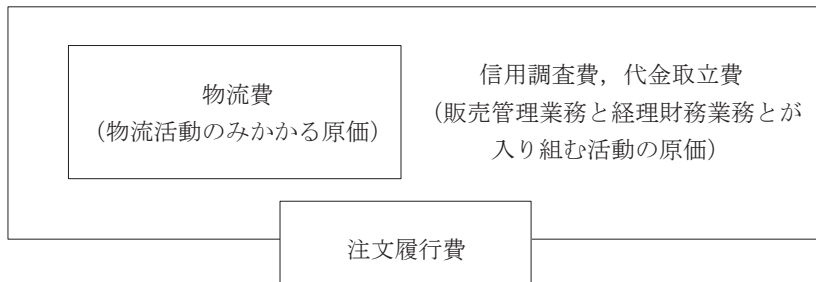


図 12 物流費と注文履行費の範囲

(1) 物流費以外の注文履行費

定型的、機械的、反復的な活動を対象とする物流費では、ABCの導入ができています。その一方で、物流費にその他の注文履行費を含めた注文履行費のABCは、どのように行われるのだろうか。

ここでは注文履行費の概念と先に述べた物流費の概念とを対比する。そこでまず、両者の概念の範囲の相違を認識する。次に、その相違部分へABCを導入できるかどうかを検討する。最後に、原価計算対象へ原価を割り当てることができれば、注文履行費へのABCを説明できると考えている。

物流費で対象とする範囲は、物流活動のみにかかる原価であった。それに対して、注文履行費では、物流費に加えて信用調査や経理処理と重複する活動にかかる原価も含まれている。端的に言えば、ここでは販売活動業務と経理財務業務とが入り組んでいる活動の原価を検討するということである。具体的には、これらの活動における両部門の統制権限と責任を明らかにすることによって、物流費以外の注文履行費を機能させることを第一にしている。

図 12 では、物流費と注文履行費の概念を比較するために、両者の原価の範囲を示す。

両者の相違点は、信用調査費と代金取立費が含まれるかどうかという点である。

なお本稿では、松本教授と岡本教授による注文履行費の分類を参考にして、注文履行費を「物流費+信用調査費+代金取立費」と定義する。具体的には、物流費に対して信用取引にかかる原価を加えた金額である。信用取引では、売掛金で回収する場合と、受取手形や割引手形など手形で回収する場合があるので、代金取立に関する活動として売上債権の回収を取り上げる。また信用取引では、取引の開始前に顧客の信用度をチェックして、その結果に基づき契約条件と受注の承認通知を用意する⁸⁾。以下では、信用調査と代金取立に関わる原価について、販売管理部門と経理財務部門における業務の範囲を提示したい。

(2) 信用調査業務の分類

たとえば、取引先に対する信用調査を行うのが経理財務部門の業務となる。そして与信限度や取引における支払条件などを併せて検討した後、新規取引を承認するのが販売管理部門の業務である。また、許可された取引を経理財務部門から提示された条件の範囲内で販売を行うのが販売管理部門の業務となるだろう。

販売管理部門における業務には、経理財務部門の信用調査に基づいて部門内で取引先を審査して取引の可否を判断する業務がある。これは受注管理活動であり、信用調査業務ではない。むしろ、販売管理部門における信用調査業務と

表3 債権債務業務における活動の統制権限と責任の範囲

	販売管理部門	経理財務部門
信用調査業務	マーケティング活動	受注処理活動
代金取立業務	請求活動	経理活動

は、日常の販売活動における取引先との取引維持業務にある。たとえば、取引先への連絡や直接訪問による情報収集が該当する。これは取引先との関係性を維持するだけでなく、取引先の情報を獲得する役割も果たすと考えられる。このような販売管理部門での信用調査は、日常の販売管理活動の一部として考えることができるため、マーケティング活動として位置づけることができる。

それに対して、新規取引を実施する前に取引先の信用力を調査することは経理財務部門の業務となる。一般に信用調査は経理財務部門の業務であるが、活動としては受注処理に含まれる。

(3) 代金取立（売上債権管理）業務の分類

たとえば、ある期末時点で、自社の会計システムで管理している売上債権の金額と取引先が把握している売上債権の金額の整合性をチェックすると仮定する。その場合には、両者の売上債権の金額に差異があるかどうかをチェックするのは経理財務部門の業務となる。それに対して、そこで発生した差異の原因を追究するのは販売管理部門の業務となる。また、もし販売管理部門が取引先に請求していた金額の入金があったとすると、入金伝票を起票するのは販売管理部門の業務であり、その伝票のチェックや転記をするのは経理財務部門の業務である。

すなわち、販売管理部門における売上債権管理とは、売上債権の回収業務であり、いいかえれば請求業務である。一方、経理財務部門における売上債権管理はその請求業務を迅速かつ正確に実施するための補完業務と位置づけられるため、経理活動に該当する。

以上、信用調査業務と代金取立業務につい

て、販売管理部門と経理財務部門の活動を分類した。これらをマトリクスで整理すると、表3のように示される。

先に提示した注文履行費の定義である「物流費+信用調査費+代金取立費」について、信用調査費に該当する原価は、販売管理部門のマーケティング活動の原価である。また代金取立費に該当する原価は、販売管理部門の請求活動の原価である。

(4) 注文履行費へのABCの導入

表3のような分類によって、販売管理部門と経理財務部門がもつ資源をどの活動でどれだけ消費しているのかを明らかにすることができる。たとえば、経済的資源が販売管理部門の給料と経理財務部門の給料であり、両部門の従業員はそれぞれ債権債務関連の活動に従事したとする。その従事した割合を従事時間で測定すると仮定すると、ここでの資源ドライバーは従事時間になる。すなわち両部門の債権債務関連の活動に支出した従業員の給料の消費分を従事時間で決定することができる。この従事時間がかればかかるほどその活動に消費される。

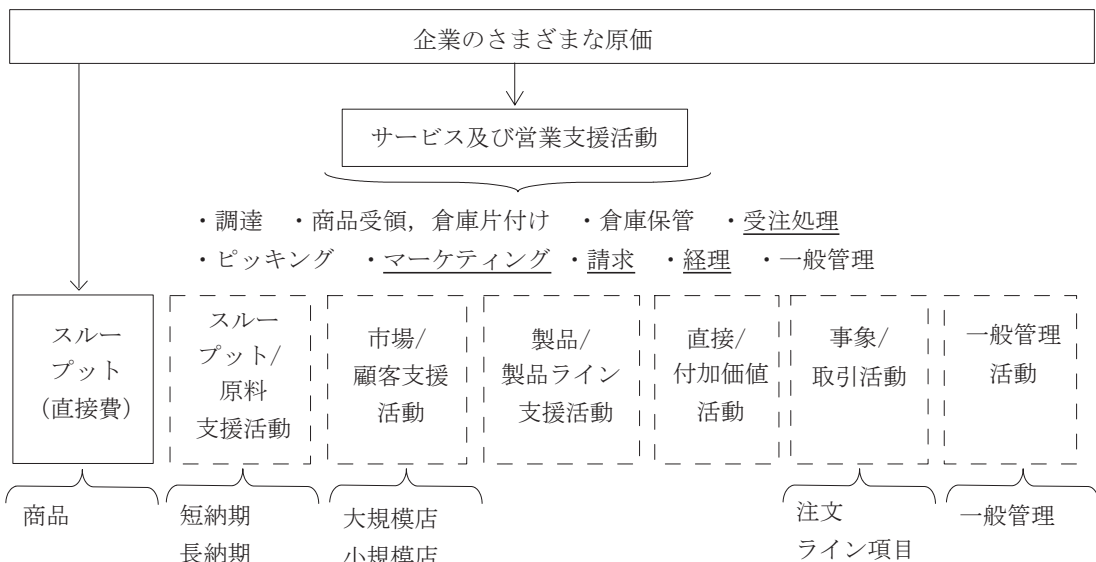
Hicksの考え方と表3での分類を踏まえて、注文履行活動における原価の内訳を示すと図13のとおりである。

サービス及び営業支援活動の分類の視点から、図10と図13を比較する。両者の違いは、図13の下線部分に見ることができる。これは、表3で販売管理部門と経理財務部門の債権債務業務における活動の統制権限と責任の範囲を示したことで、認識された活動原価が明確になったということを示唆している。これをABCコストフローダウンプロセスに組み込むと図14のように示される。

サービス 及び 営業支援活動	購入商品	× × ×
	調達	× × ×
	商品受領・倉庫片付け	× × ×
	倉庫保管	× × ×
	<u>受注処理 (経理財務部門の信用調査を含む)</u>	× × ×
	<u>ピッキング</u>	× × ×
	<u>請求 (販売管理部門の売上債権管理を含む)</u>	× × ×
	<u>マーケティング (販売管理部門の信用調査を含む)</u>	× × ×
	<u>経理 (経理財務部門の売上債権管理を含む)</u>	× × ×
	一般管理	× × ×
原価の総額	<u>× × × × ×</u>	

出典：Hicks (1999, p. 81) より一部加筆修正

図 13 注文履行活動における原価の内訳⁹⁾



出典：Hicks (1999, p. 83) より一部加筆修正

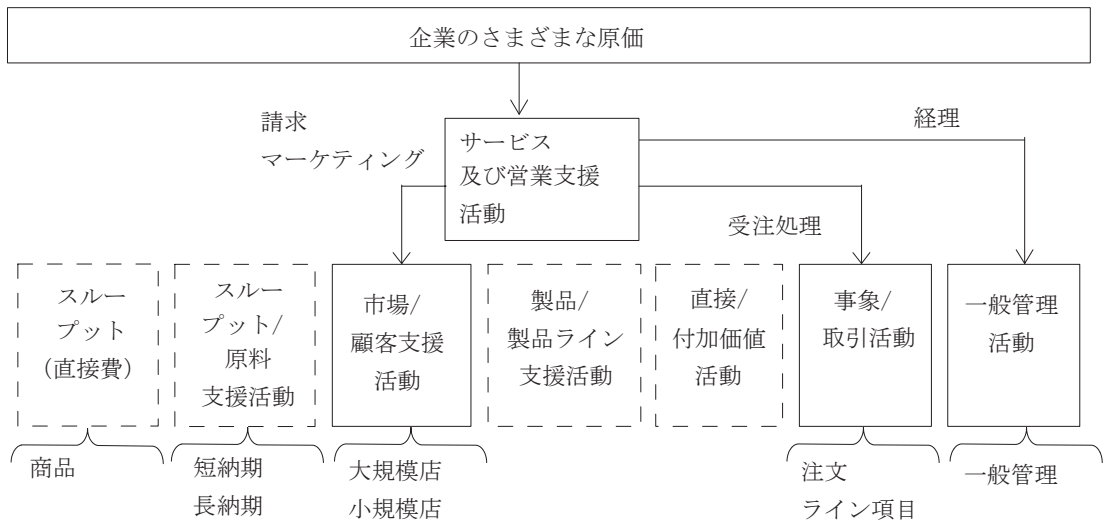
図 14 ABC コストフローダウンプロセス

図 14 では、図 13 の下線部を反映させた結果を示している。そして次のプロセスについては、Acme Distributors のケースを辿ると導出される。

「Acme では、サービス及び営業支援活動そ

れぞれで蓄積された原価を顧客と製品に関連づけることが可能な下流の活動¹⁰⁾ (downstream activities) へ割り当てることになる。」(Ibid., p. 82.)

つまり、現在組上に載せている受注処理、マー



出典：Hicks (1999, p. 87) より筆者作成

図15 活動間の原価配賦

ケティング、請求、経理の各支援活動に焦点を当て、これらの下流の活動へ原価配賦するプロセスを検討しなければならない。そのプロセスを示したのが、図15である。

ここで強調したいことは、業務上での活動の切り分けの明確化である。活動が明確に切り分けられなければ、次の問題が生じる。第一に資源ドライバーの測定に困難が生じる点である。これは、どの部門の従業員の誰がどのような活動に従事しているかが不明瞭であることから、時間比で活動へ経済的資源を割り当てるのが難しくなることを指す。したがって、これらの支援活動の原価は、支援している活動に跡づけることができない。第二に、Hicksの活動の分類は、切り分けが抽象的という点である。筆者の経験上、実務では、業務ごとに各部門が担当する活動が明確に切り分けられているか、切り分けられるように企業内で努力をしている。一方、Hicksのケースでは、活動分類は行われているものの、組織の視点から、部門ご

との活動の切り分けが曖昧である。実務でのABCの活用を考慮すると、活動の分類が曖昧な部分については、明確な分類基準を提示することが必要であると考えられる。

以上のことから、注文履行費にABCを導入する際には、一つの業務をどの部門で担当するのか、それが複数であるのか、その場合には業務を構成する活動の担当区分をどのようにするのかを明確にする必要がある。いいかえれば、企業内の経済的資源と活動の関係の明確化という視点から注文履行費のABCが求められているのである。

V. おわりに

本稿では、注文履行費へのABCの導入について、Hicksが提示するABCコストフローダウンダイアグラムを用いて検討した。注文履行費と物流費の範囲を考える場合、注文履行費は、物流費の他に債権債務業務関連の活動原価（信用調査費と代金取立費）を含む概念であること

を考慮しなければならない。しかしその活動は、販売管理部門で発生する活動であるのか、あるいは経理財務部門で発生する活動であるのか不明瞭であり、その活動の責任の所在が曖昧になっている。このような状況は、両部門がもつ資源をどの注文履行活動でどれだけ消費しているのかを管理するうえで問題が生じる結果となる。そこでこの問題を解決するために、筆者は、債権債務業務の活動の分類とそれを担当する部門を明示し、活動原価を配賦する手続を考察した。

注文履行費計算で ABC を機能させるためには、確立している物流 ABC と物流費以外の注文履行費における ABC の融合が必要である。後者では、一つの業務をどの部門で担当するのか、それが複数であるのか、その場合には業務を構成する活動の担当区分をどのようにするのかを明確にしなければならない。このように支援活動の分類に留意することは、資源ドライバーの測定と活動分類に対する実務に適用するに耐えうる具体性をもつことができる。

そして、注文履行費の ABC を考察することは、企業内の債権債務活動へ意識を向けることができる。実際に、近年、企業破綻が急増しており、与信管理・債権回収の巧拙が重要になっている。そのため、このような活動にどれだけの経済的資源を投入するかというのは、実務における関心事の一つといえる。したがって、注文履行費計算へ ABC を導入することは、現在の企業のニーズに対応するという点で意義がある。

また、本稿の主な目的ではなかったが、注文獲得費に目を向けると、現段階では、わが国における研究、実務ともに明確な指針が打ち出されているとはいえない。少なくとも本稿では、注文獲得費と注文履行費の原価計算では、同じ販売費の範疇にあるにもかかわらず、その進展に大きな差が見られるということを指摘しており、注文獲得費計算も重要な論点の一つであると認識している。先に述べた Farrall 社のケー

スには、注目すべき点がある。なぜなら販売・マーケティングの階層組織において、注文獲得費である広告費が上位の階層から下位の階層に多少恣意的ではあるものの、販売部門へ跡づけられているためである。特にこのような階層組織を用いた計算では、どのセグメントの原価を測定するかによって階層組織の数に調整を加え、それに対応するための顧客収益性モジュールの開発が必要となる。いいかえれば、このようなモジュールが開発可能であれば、注文獲得費の計算手法に一石を投じることができるのではないかと考えられる。このような注文獲得費の計算手法に関する課題については、また別の機会に検討したい。

注

- 1) GDP については内閣府 (2009) の名目 GDP を使用した。販売費・一般管理費については、経済産業省 (2009) の統計表の第 4 表を使用した。
- 2) 対象年度によって、調査企業数が異なるため、1 企業あたりの値を示した。
- 3) 経済産業省 (2009) より統計表の第 1 表、第 4 表を使用した。
- 4) 西澤 (1996, 370 頁) を参照している。西澤教授は営業費分析の分類として、単位機能別分析法、米国商務省法、ヘッカート=マイナー法をあげている。特に明示されていないが、ここでは米国商務省法を示していると考えられる。
- 5) 西澤教授は、物流コストと呼称している。本稿では、物流費と統一する。
- 6) 貨物 1 個あたりということを示す。
- 7) 製品供給原価は、「企業活動は、原材料の発地から顧客までの製品の流れに跨る機能を含む活動である」と定義される。詳しくは、米国管理会計人協会著、西澤訳 (1995, 40-41 頁) を参照のこと。
- 8) この例は、吉川他 (1994, 126 頁) を参考にした。
- 9) 経理活動と一般管理活動の定義は次のとおりである。経理活動は、「買掛金や現金支払い業務で供給物とスループットか直接商品 (direct items) の調達の支援、作業時間の記録と給料支払業務での会社の従業員の支援、簿記・現金管理・予算及び税金での業務の一般管理」(Hicks, 1999, p. 54.) を示す。一般管理活動は、「戦略計画、投資家・銀行関係の対応、帳簿の

締め、一般管理のような組織全体に対する一般支援を行う。」(Ibid., p. 54.) 以上のことから、経理財務部門の売上債権管理は、経理活動に分類されると判断した。

- 10) 下流の活動とは、①サービス及び営業支援活動、②スループットあるいは原料支援活動、③市場あるいは顧客支援活動、④製品あるいは製品ライン支援活動、⑤付加価値あるいは直接活動、⑥事象あるいは取引活動、⑦一般管理活動である。

参考文献

<洋文>

- Cooper, R. and Robert S. Kaplan, *The Design of Cost Management Systems: Text and Cases* (N.J.: Prentice Hall, 2nd ed., 1999).
- Cooper, R., Robert S. Kaplan, L. S. Maisel, E. Morrissey and R. M. Oehm, *Implementing Activity-Based Costing Management: Moving from Analysis to Action* (N.J.: IMA, 1992). (KPMG ピート・マーウィック, KPMG センチュリー監査法人訳『ABC マネジメント革命: 米国企業を再生させたコスト管理手法』日本経済新聞社, 1995.)
- Hicks, Douglas T., *Activity-Based Costing: Making It Work for Small and Mid-sized Companies* (N.Y.: John & Wiley, 2nd ed., 1999).
- Lewis, Ronald J., "Activity-Based Costing for Marketing," *Management Accounting*, Nov., 1991, pp. 33-38.
- Matz, Adolph, Othel J. Curry, George W. Frank, *Cost Accounting* (Cin.: South-Western, 1952).

<和文>

- 岡本清『原価計算 (六訂版)』国元書房, 2000年。
清水孝「販売チャネル戦略とチャネル別収益性」

- 『企業会計』1996年8月, 58-65頁。
陳豊隆「ABC/ABMのマーケティングへの適用」『産業経理』1996年1月, 97-106頁。
西澤脩『営業費の会計と管理 (三訂版)』白桃書房, 1992年。
西澤脩『経営管理会計』中央経済社, 1996年。
西澤脩「物流ABC/ABMで経営戦略はどう変わるか」『企業会計』1997年7月, 113-119頁。
米国管理会計人協会著, 西澤脩訳『IMAの原価管理指針』白桃書房, 1995年。(Institute of Management Accountants, *Statements on Management Accounting* (N.Y.: National Association of Accountants, 1989).)
- 矢澤秀雄『管理会計—スループットと物流費—』税務経理協会, 1997年。
吉川武男, ジョン・イネス, フォークナー・ミッチェル『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, 1994年。
松本雅男『営業費計算』国元書房, 1959年。
- <参考資料>
経済産業省『平成19年企業活動基本調査確報—平成18年度実績—』2009年。(http://www.meti.go.jp/statistics/tyo/kikatu/result-2/h19data.htmlより2009年8月19日取得)
中小企業庁『「増補版」物流ABC準拠による物流コスト算定・効率化マニュアルガイド1』2004年。(http://www.chusho.meti.go.jp/shogyo/shogyo/2004/040524butu_abc_zouho.htmより2009年5月28日取得)
内閣府『平成19年度国民経済計算確報』2009年。(http://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/h19-kaku/21annual-report-j2.htmlより2009年8月19日取得)

[きみじま みきこ 横浜国立大学大学院国際社会科学研究所博士課程後期]