

新しい原価計算制度の構築について

産業社会と人間講師 岸川 彌生 商業科 手塚 雅之

第Ⅰ章 はじめに

営利企業や非営利企業であれ、すべての経営は、社会生活を営むうえにおいて必要とする財・サービスを提供することで貢献している。このような企業が財・サービスを提供するのに、おのおのの原価を計算し記録する必要がある。これを原価計算という。この原価計算において最近の動向を活動基準原価計算という観点からその内容を検討してみた。

第Ⅱ章 活動基準原価計書の概念

活動基準原価計算 (activity based costing 以下ABCと略称する。)の概念は今からまる20年前確立されてきたけれども、その現今における普及と実施形態は、1980年代中葉における少数の米国の企業での実際のシステムの展開にたどることができる。そうした企業の経験は、一連のハーバード・ビジネススクール・ケースとクーパー、キャプラン (cooper, r. ckoplanrs) 両教授によって公にされた論文を通して特に広く知れ渡るようになってきた。ABCは、管理者も会計担当者も、伝統的な原価計算システムが経営政策の策定者を極めて誤った方向に導いてしまうほどにしばしば不正確な製品原価情報をもたらしてしまうといったことを認識することに照応して、こうした会社において日の目を見たのであった。その問題は、3つの複合的要因により引き起こされた。

第1は、多くの同時代に存在した企業における製品原価の構造が、製造間接費と非製造間接費とが直接費に比して相対的に増大し、したがってそれらの重要性もまた増大した反面、オートメ化の増大による直接労務費の劇的な減少に伴って、変わったことであった。

第2は、製造間接費の製品への主要な配賦基準として直接労働時間数や機械時間数が依然として採られてきたことであった。これらの配賦基準のいずれも製造量にかなり密接に関わっており、つまりはこれらの間接費行使は間接費の発生が実際の操業に基づくという仮定に依拠している。さらに、製品へはその製造原価に比例して非製造間接費がしばしば帰属せしめられてきた。つまり、

依然として広く用いられてきた一種の間接費製品化法なのだが、やはりその手法の妥当性も、非製造間接費の発生が往々にして製造原価とは密接な関連性がないだけに疑わしいと言わざるをえない。

第3は、単に生産量によってというよりは、むしろ主としてはあたかも生産それ自体の多様性と複雑性によって影響を受けるコストであるかのように製造間接費の性格に徐々に変化が見られていることである。1)

製造業務の価値費消の主たる核をなすものが一原価要素たる製造間接費であるということは、論をまたない。かかる業務が総じてもたらした結果は、確かにこの原価要素は、間接費の方がむしろ(a) 製造原価の主要部係であり、(b) 前からの往々にして採られてきた配賦基準である操業度関連のそれら (配賦基準) によって製品に帰属せしめられているものの、(c) 生産量には大して影響されないコスト要素から主になっている、といった実状にそぐわぬ状況となってきた。こうした事情から見合うと、報告される製品原価を大々的に歪曲しかねないことになり。例えば、例示12)は、伝統的な間接費と伝統的配賦法の採用が (事情が変わった後も依然として続けると当のその方法は不適当となってしま)ういかに高度にオートメ化された製品と労働集約的な製品への間接費の配賦を誤らしめてしまう可能性を如実に示している。例示23)は、大量のバッチ製品も少量のバッチ製品も共に生産している企業で伝統的な製造間接費と配賦基準を用いた結果を示している。

これらの例で伝統的原価計算法の採用は、高度にオートメ化された製品で少量のバッチ製品が、労働集約的製品で量産型の製品の原価によって逆補填されてしまう。こうした例は、不適当な方法の継続使用に依拠した結果としての製品情報が、いかに製品系列中の各品目の相対的原価について一様に不正確な見方を管理者に与えてしまうかを明らかにする。かような不備な情報を用いることは、製造上の業績評価、製品別の収益性測定及び戦略的政策決定を明らかに阻害することになる。

第Ⅲ章 従来型活動基準原価計書とその欠陥

第1節 従来型活動基準原価計書とは

伝統的な原価計算への批判を背景にしてABCは登場してきた。ABCの提唱者によると、伝統的な原価計算は正確な製品原価を計算しておらず、伝統的な原価計算からえられる原価情報に基づいて意思決定を行うと誤った決定をしてかしてしまうおそれがあるというのである。それに対して、ABCによれば正確な製品原価が計算でき、意思決定を行うのに有用な原価情報が得られると主張されている。ABCの主要な提唱者にクーバーやキャプランがいるが、この同人は、ほとんどすべての製品関連の意思決定は長期的なものであり、ABCによって製品のより正確な全部原価情報を得ることにより戦略的なオプションを考えることができるようになると述べている。それらの戦略的意思決定とは、製品価格の決定、プロダクト・ミックス、顧客ミックスにかかわる決定、製品の設計変更にかかわる決定などである。ABCによる製品のより正確な全部原価情報を得ることは製品の収益性をより正確に把握することにつながり、上で述べた意思決定に有用であると想到したわけである。クーバーらのこのような主張の背景には、ABCを提唱し始めたころはこれを支える3つの考えがあったものと思われる。

1つは、間接費の製品原価に占める割合が増大した現在の企業環境下では、製品に関する意思決定を行う際の情報として直接原価計算の提供する情報は妥当性を持っておらず、全部原価情報が必要であるということである。これは、①製品に関する意思決定は長期的な影響を持ち、長期的な期間を視野に入れるべきである、②変動費はそれぞれの製品が固定的な経営資源に対して有する需要の違いを反映していない、という考えに基づいている。

その2は、従来の伝統的な全部原価計算は、生産量基準の配賦基準のみを採用していることから歪んだ製品原価を計算してしまうということである。

その3は次の様な考えである。製品原価は、長期的な期間を視野に入れ、それぞれの製品が固定的な経営資源に対して有する需要の違いを反映したものでなければならないが、製品が固定的な経営資源に対して有する需要を調べるということは、間接費がなぜ生じるのかということにつながる。間接費を生じさせるものは取引であり、間接費は、取引関連の配賦基準によって配賦されるべきである、というものである。

ここで紹介した第1の考え(即ち直接原価計算の提供する原価情報は製品関連の意思決定に適切でないという考え)について、若干のコメントを加えておく。直接原

価計算は(P7を参照)、全部原価計算(即ち現在の制度会計として行われている原価計算)が批判の矢面に立たされた1930年代に登場し、第二次世界大戦後の1950年代に大きな関心を集めた。直接原価計算では、製品原価を計算するにあたって製造間接費の中の固定費はこれを製品に配賦しない。これに対し、全部原価計算ではすべての製造間接費を製品に配賦する。直接原価計算と全部原価計算のどちらが優れているかをめぐって論争⁴⁾があったが、短期利益管理(利益計画・統制など)のためには直接原価計算が有用であるというのが、管理会計の分野の通説となっていた。クーバーらは、このような通説を批判して、製品に関連した意思決定は長期的な視点に基づいて行われるべきであり、そのような意思決定のための原価情報は製造間接費などが配賦済みの全部原価情報である、と主張した。同人たちは、製品に関連した意思決定のためには全部原価情報が必要だと指摘する一方、伝統的な全部原価計算の提供する全部原価情報は歪曲化されており(製造に手間のかかる製品が低い原価で評価されてしまうというふうに)適切でない、と主張している。その歪曲化の原因は、先の第2の考えのなかで記述したように全部原価計算では製造間接費の製品への配賦にあたり、量基準の配賦基準が採用されているからだというのである。そこで彼らは、第3の考えに示したように製造間接費を製品に配賦するにあたり取引関連の配賦基準を採用すべきだとした。しかし、後には取引関連という用語は使用しなくなり、活動(アクティビティ)という言葉が前面に出てきてアクティビティ・ベースド・コストリングという名称が日の目を見るに至ったのである。²⁾

第2節 従来型活動基準原価計書とその大体像

伝統的な原価計算は、生産に投入された諸資源の集計、産出された製品1単位当たりの投入額の計算という視点に立脚した計算機構だった。しかし、ABCは、それも本来のABCだが製造のプロセスと原価の測定、原価の測定単位、測定対象といった視点から構築された計算機構であり、伝統的な原価計算の発想を根本的に覆したものである。伝統的な原価計算では、inputとoutputの関連性は希薄である。すなわち、その第一段階では、直接材料費以外のinputは、製品とのかかわりがほとんど考慮されずに、投入資源の属性に基づいて区分され集計される。第二段階でそれが最終段階であればであるが、そうしたインプットが、はじめて製品との関連が問題にされるというようなわけで、inputの段階で製品との関連が第一義的に考慮されていないので、製品との関連をつ

けがたい費用がかなり多いわけである。かくて正確な製品原価の計算を阻害することになる。ABCでは、アクティビティを軸にして、input と output が有機的に関連づけられている。すなわち、ABCでは製造の過程および原価が次のように認識され、測定される。

- (1) 製造過程は、有機的に結合したアクティビティ(基本的な作業単位)の連続ないし集合である。
 - (2) この様な製造過程は、価値過程としてみるならば、アクティビティが価値を消費し、その結果として価値を生産する過程である。
 - (3) したがって、価値の測定、それも消費価値の測定にとどまるが、アクティビティを単位として行われる。
 - (4) 生産された価値、すなわち製品の価値はいうまでもなく、それを生産するために消費された価値に等しい。したがって、製品の=は、アクティビティの集合が消費した価値として測定される。
 - (5) アクティビティは価値過程の推進力であり、それを測定する尺度はドライバーである。
- このように、ABCでは、生産過程(狭義のそれ、即ち製造過程-以下同様)にしたがって、アクティビティが消費した価値と生産した価値が測定され、対応させられる。つまり、どれだけの資源の消費に対して、どれだけの価値が生産されたかが生産過程の流れにそくして把握されうる。生産という物理的な過程の進行にともなう、価値がどのように消費され、どのように生産されたが、アクティビティごとに、把握可能となる。つまり、input された価値とoutputされた価値の量的対応関係は、伝統的原価計算では、総額でのみ測定可能であるのに対して、ABCでは、アクティビティレベルで、すなわち生産の具体的工程毎に測定可能となる。かくして、会計システムとしてのABCは、アクティビティの効率・非効率を判定する有益な情報を提供することができる。
- ブルムリン6)5) (j.a.Brimson)によれば、効果的な活動会計システムは要旨以下のような手順で行われるという。ちなみに、彼はABCを activity accounting system (つまりは活動会計システム)と称している。
- (1) 企業の諸活動の決定
 - (2) 活動原価と活動成果との決定
 - (3) 活動からのアウトプットの測定
 - (4) 活動原価の原価客体への跡づけ
 - (5) 活動の有効性と効率性との綿密な検討

その(1)については、冒頭、企業の諸業務の正確な記述とそうした業務の原価並びに成果の決定のための基盤確立上、企業の重要なもろもろの要素活動への分解・確定が遂行される、と解説されている。ついでその(2)についてであるが、さしあたり同人は、活動5)の中身について規定している。その要点を抄出すれば、活動の遂行のために個別にか共通にか取り入れられ、したがって直接的にか間接的にか跡づけの可能な生産要素(ひと、機械、コンピュータシステム、消耗品及び諸他の資源)がその内容ということになる。活動成果は、生産物1単位当たりの原価、活動を遂行するための時間及び生産物の質として測定されるという。

さて、かの(3)についてはどのような解説が試みられているのであろうか。骨格的な記述と思える箇所を抽出して次に示すこととする。

「活動原価は、ある所与の過程の原価をこのうえもなく直接的に変動せしめるところの活動量(たとえば仕入注文回数とか仕入先数)からの測定値として表わされる。仕入注文回数とか仕入先数とかは、活動尺度(activity measure)としてわれわれの知るところである。活動の選定は、かかる尺度が活動量とその結果としての原価とを導出する要因を明白ならしめるところから、きわめて重要なことである。」

前出の(4)に相当する「活動原価の製品、得意先ないしは諸他の原価客体への跡づけ」なる標記のもと、まずABCは、活動が資源を消費するに対して、そうした原価客体が活動を消費するという原理に根ざす、と説く。転じて、原価計算が活動原価計算化されることで強化される謂の見解を示す。すなわち、原価計算は、製品を作り上げる原価、顧客やほかの諸原価客体を維持する原価たちの(そうした原価客体への)より画然たる跡づけによって、このこと(より画然たる跡づけ)の実施がほかならず(原価の)跡づけ可能な活動という活動の確認→各活動のアウトプットが原価客体に専用されている多量の測定によるわけだが、強化せられるのである。

これは、現在及び将来における製品組合わせからもたらされる長期的収益性を企業に判断せしめうる、と彼は主張する。また、補助部門費配賦とは異なり、活動(たとえば仕入注文活動)をその使用量(たとえば仕入注文回数)にもとづきその使用者(たとえば製品)に跡づけることは、活動を大量に費やす使用者と少量しか費やさぬ使用者とを弁別する、とも主張する。それに、かように跡づけることで原価の製品への正確な跡づけが達成される旨の例示も目される。

第3節 従来型活動基準原価計算の欠陥

イネス、ミッチェル両人は、ABCに関する文献の大多数が製造間接費をもっぱら扱っているのに対して、かかる技法は全間接費に適用されるアプローチである、と述べる6)。ついで、両人は、ロスらによる倉庫業務(活動)へのABC適用例(1991年)やクーバー、キャプランによるいわば流通経路原価計算(1991年)やリーブの説く、受注量、受注内容の複雑さなどといったコスト・ドライバーを利用して販売・管理間接費を(アクティビティに)帰属せしめる方法を挙げている7)。もとより、製造間接費のみや非製造間接費のみを対象として、ないしはもっと極端にそれらの1部を対象として、ABCを実施してみるのも決して無益なことではないが、より望むことはいわば全社的なABCを実施すべきであろう(全社的なABCを一応トータルの意のTをABCに冠してTABCと称することにする。)。TABCであってこそ、最適製品ミックス(optimal productmix)、最有利顧客ミックス、最有利営業量(売上高)などをしかと決定しうるからである。

かつては、ドイツでも(ABCが)かのMABCにすぎなかった、と断言しえそうだが、しかしながら、昨今では、その逆にTABCであることの蓋然性が高い。というのも、「プロセス原価計算8)は、その根本思想からして全部原価計算9)である」との見方が少なくともその国の学会などでは一般的であるように推察されるからである。ついでながらも1点指摘しておく、その国では、ABCのアメリカからの導入当初(1990年代当初と推察される)から、すでにそれはいわば計画プロセス原価計算とイコール視されていたときめつけうる文献史的史実がある。アメリカ型ABCがこうは同視していない点に、その原価計算機構とドイツ型ABCとの一つの大きな差異を見てとることができそうである。

なお、1990年代をABCの第3発展段階と規定している例のリチャードらであるが、その初頭におけるABC(これはまさしくTABCにほかならない)に関連してとくに次の2点を指摘している。

- (1) ABCの目的と進め方がとりわけ認識されるようになってきたこと。
 - (2) ABCと伝統的な原価計算との違いがいつそう十分に明確にされ、よりいつそう理解されていること。
- そして、彼らは次のように結論を下す。第2段階から第3段階へのシフトに伴って予想される最も大きな変化は、ABCが戦略的に見抜く能力を(当事者に)与え、かくてはおのずとそれが現行の原価計算制度にとって代

わる技法というよりはむしろ意思決定手段として(とりわけ戦略的意思決定手段として)行使されるようになる、と認識された点にあると9)。

これまでABCプロパーにおける中核的な概念としてアクティビティとコスト・ドライバーの2概念を取り上げ述べてみたい。

アクティビティは、活動とも言われ、企業において遂行される基本的な作業単位なのである。ハンセン(D. R. Hansen)らによれば、アクティビティをもって計画、統制のうちおよび意思決定上管理者にとって有用な企業の裡における行為の集合と定義することができる、としている。そして、このあとアクティビティとはなにかについて、多分私たちになるほどと思わせる(同人らの)アドハイスが披見される。

「活動は起動動詞(たとえば支払うとか設計するとかといったような)でもって表現され、当該行為の享受を意味する目的語(たとえば勘定被請求額とか製品とかといったような)でもって表現されることに注目する。10)」

アクティビティには製品設計、材料の購入、段取り(工作機械などへの)、マテリアル・ハンドリングに属する各種の作業(ものの移動、包装、貯蔵などの作業)、製品検査、労(働)力管理、品質管理、仕入代金の支払、信用調査・供与、売渡し代金の回収、技術的顧客サービス、設備保全等々がある。アクティビティは、月並みに大別すれば購買、製造、販売、全般管理というふうになろうし、他方たとえばストープス流にこれまた大きく分ければ、取得活動、内部活動、内部活動以後の処理活動、保有活動11)ということになろう。正反対に、際限がないほどに細別することもあながち不可能ではなかろう。アクティビティは、ABCでは原価(それは実務上は必ずしも絶対に間接費と限定されているわけではないが12))が集計される単位であり、集計された原価(コスト・プール(cost pool)という)が製品(サービスも含む)のみならず顧客や流通経路や販売区域たる(最終)原価対象へも配分されることになる単位でもある。つまり、アクティビティはそれこそ「重要な原価対象」13)であるわけである。上述のことわりをABCの実施にききだちまっさきに銘記のうえ、アクティビティ分析14を通じて、それに活動(の)階層化15をも考慮に入れて、当の企業にとって全体としてしかるべき数のアクティビティを体系的に設定すればよいであろう。ちなみに、活動の階層化とは、端的にいえば製品単位レベルのアクティビティ、バッチ・レベルのアクティビティ、製

品維持アクティビティ、設備維持アクティビティの体系的な設定をいう。16

第4節 従来型ABCの補完

さきに標記したMABCからTABCへということは、内実、従来型ABCの補完を意味する。けれども、その意味内容を必ずしも徹頭徹尾説述していないので、以下述べることにする。従来型ABCの補完という、つい総原価計算16的補完と思ってしまうがちだが、全くの思い違いである。というのも、総原価計算的補完ではなくいわば間接費(製造間接費・販売間接費・一般間接費)22)計算的補完にとどまるからである。

さて、給付(注22参照)に製造アクティビティ・コストを対比せしめるMABCよりは(給付に)販売アクティビティをも対比せしめるTABCのほうがまさっていることは論をまたない。繰り返すようだが、TABC化してはじめて最適製品ミックス・最有利顧客ミックス等々の確定が可能となるからである。

もとより、TABC化という保管作業にはそれなりの手間暇がかかる。まず、販売領域においてなされてきた、そして何後もなされるであろうアクティビティを取り出してみる。23) ついで微細なプロセス24) に集約して、遂に大容量のプロセスであったならしかるべき分別を試みて、要は適当な活動量のアクティビティを確定する。次にご参考までに販売領域でのアクティビティを試み的に一覧表示したものととどまるが、示しておく。

市場調査活動

苦情処理活動

消費者モニター活動

販売金融活動

販売計画・統制活動

保管活動

販売計画・統制活動

発送活動

訪問販売活動

配送活動

通信販売活動

売上代金回収活動

店頭販売活動

販売終了サービス活動

試供品配賦活動

一般会計業務活動

出品・陳列・実演活動

信用調査・供与活動

第IV章 結び

アクティブティ・ベイスト・コストイング(ABC:活動基準原価計算)は、従来の原価計算と異なり、活動(アクティビティ)別にコストを振り分け、製品・サービスの原価を明確にする考え方である。不況の長期化とともに、日本企業の多くがこのABCを導入しはじめている。

ABCは、“儲かる”製品と“儲からない”製品を明確にし、最適なプロダクト・ミックスは何か、を示すこともできるため、製品戦略や事業のリストラクチャリングに活用が可能である。さらに、最近、ABCが目されるのは、各アクティビティのコスト、非付加価値を検討し、生産性向上のためのファクターを探り出すことにより、それを強化、改善することができるからです。つまり、製造の現場、事務の諸活動、サービス、物流などに適用して活動を分析し、原価低減に役立てようというものである。

こうした考えは、アクティビティ・ベイスト・マネジメント(ABM:活動基準原価管理)及びアクティビティ・ベイスト・バジット(ABB:活動基準原価予算)と呼ばれ、リエンジニアリングの手法のひとつとして、実際に取り組む企業も現れ、かなりの成果をあげてきています。最近では、流通業やサービス業へも適用されつつあるのが現状である。

参考文献

- 現代原価計算の基礎 角谷光一著
予算統制の基礎 角谷光一著
現代原価計算 角谷光一著
原価計算用語辞典 角谷光一編
原価計算の展開 角谷光一編
経営論集「原価計算の新展開」 角谷光一
経営論集「プロジェクト・コスト・コントロール序説」
角谷光一
Product Costings : One Set of Books
Management Accounting Handbook
Activity-Based Cost Management Robin Bellis-Jones
Activity-Based Budgeting:ABB
Activity Flexible Budgeting
How Activity-Based Costing Helps-Journal of Cost Management
管理会計論ガイダンス 田中隆雄・小林啓孝編著
ABC マネジメント ジョン・イネス・フォークナー・ミッチェル 吉川武男 編訳書
非製造業のABC マネジメント ジョン・イネス・フォークナー・ミッチェル 吉川武男 編訳書
日本型ABC マネジメント 吉川武男 編著
ABC マネジメント理論と導入法 アーサー・アンダーセン
会計経理用語辞典 新井清光 編
Cost Management

脚注

- 1) このたぐいの製造間接費は、ミラー、ボルマン兩人により次の4つの類型のトランザクションに入れられるものとして簡潔にまとめられてきた。
 - (1) 材料や諸他の資源の製造工程を通じての流れを系統立てることに関わるアクティビティ
 - (2) 資源の需給の調和に関わる均衡化
 - (3) 仕様書類どおりに操業がなされているかどうかの確認に関わる品質指示・指図の変更、製品設計の変更などに対処するようにする事に関わる変更のそれ。
- 2) 例示1
2品目の製品が同一内容の直接材料と同じ1,000単位という量で製造されると仮定しよう。各品目とも同じように市場に出され、輸送され、そして販売に供される。1品目のものは労働集約な製造法で作られるに対して、もう1品目のものは資本集約的な製造法により作られる。資本を労働に置き換えても、現に等しい原価となる。すなわち、労働を資本設備に置き換えても、製品原価の総額は変わらない。その会社の(製造)間接費のほとんどは、後者たる製品品目(資本集約的製品)の自動生産工程にかかわる費用である。
- 3) 例示2
総数量としては等しい製品XとYが生産されている。製品Xは一個のプロダクションランで1,000単位全部が製造されるに対して製品Yはそれぞれ100単位分のプロダクション・ランで、つまり都合10個のそれら(プロダクションラン)で、生産されている。各製品ともその直接材料とその直接労働は一樣である。製造間接費は総計3,300ポンドでありその内訳はプロダクション・ランに関わる段取費2,200ポンドと品質検査費1,100ポンドである。段取業務と検査業務は各プロダクションともその製造量のいかんにかかわらず一樣である。
- 4) 角谷光一編 原価計算用語辞典より P222
- 5) この会計システムは、この章の次節を一読するや即座にお気づきになられるであろうが、従来型ABCの域を越えてともかくもTABC(トータルABC)の体裁をなしている。この様な訳で本節で紹介するのは些か妥当を欠くかもしれないが。
- 6) j. a. Brimson: activity Accounting An Activity-Based Costing Approach
- 7) かかる原価は単なる費消原価としての活動にほかなるまい。これに対して、かつてストーパスが唱えた活動原価は、機会原価とも解しもしたそれなのである。

8) かかる原価は単なる費消原価としての活動にほかなるまい。これに対して、かつてストーバスが唱えた活動原価は、機会原価とも解しもしたそれなのである。

9) イネスとミッチェルの共著“Overhead Cost”の60頁

10) イネスとミッチェルの共著“Overhead Cost”の60頁

11) ABCは、ドイツではプロセス原価計算といわれている。ちなみに、クリスティアナらによれば、ABCはcost driver accountingともいわれているという。

12) (Vollkostenrechnung)

13) B. T. Richard/M. G. Weber; “The Evolution of Activity-Based Costing” -Cost Management p15

14) D. R. Hansen/M. M. Mowen; Cost Management P308

15) 角谷光一著「現代原価管理の基礎」149頁

16) イネスによるとABCアプローチをもって直接活動をも、事実上の製造工程をも、構成するアクティビティをも包摂するよう拡張した会社もあるとして、そのうちの一時例として直接労務費がごく少額であるうえ製造が一連の逐次的なアクティビティであるエレクトロニクス産業部門の会社では、加工費それぞれがアクティビティ・コストとされたとある。

17) D. R. Hansen/M. M. Mowen; Cost Management P38

18) 原価計算用語辞典 角谷光一編 (activity analysis)

アクティビティ基準原価計算やアクティビティ基準管理の設計・分析の基礎データをえるため、組織におけるアクティビティを識別し記述することである。アクティビティ分析は次のような内容を含む。すなわち、ある部門でどのようなアクティビティが行われているか、そのようなアクティビティに彼らはどれだけの時間を費やしているか、それぞれのアクティビティを実行するためにどのような資源が必要か、どのような業務データがそれらのアクティビティの遂行を最も適切に反映するか、そしてそのアクティビティは組織にとってどのような価値をもつか、などである。アクティビティ分析はインタビュー、質問票、

観察、そして工場の物理的記録の点検によって遂行される。

19) 角谷光一著「原価計算用語辞典」

20) コストドライバー(cost driver):原価計算用語辞典 角谷光一編アクティビティ基準原価計算(ABC) 基礎概念の1つであり、原価作用因ともいわれる。ABCでは、原価(おもに間接費)はまず資源の消費事実にもとづい

てアクティビティに割り当てられ、ついてアクティビティに集計された原価(コスト・プールといわれる)はアクティビティの消費事実にもとづいて製品またはサービスに割り当てられる。その際、資源の原価をアクティビティに、アクティビティの原価を製品に割り当てるために用いられる概念がコスト・ドライバーであり、原価を製品に正確に割り当てるために、資源およびアクティビティの消費事実を的確に反映するかたちで個々のアクティビティごとに設定される。なお、コスト・ドライバーは、ラフィッシュ(Raffish, N)とターニー(Turney, B)のように、資源の原価をアクティビティに集計するためのリソース・ドライバー(resource driver: 資源作用因ともいわれる)と、アクティビティの原価を製品に集計するためのアクティビティ・ドライバー(activity driver)活動作用因ともいわれる)とに区別され、後者の意味に限定してコスト・ドライバーという語が用いられることがある。

21) ご存知よりの通り、製造・販売のために、加えて全般管理のために発生する=を総原価といい、こうした原価を計算の一翼の対象とする原価計算を総原価計算というわけである。なお、一翼の対象とすると形容したのは、原価計算はすべからず原価および給付計算でなければならぬからである。ここで給付とは、販売に供される算出財の価額をいう。これを要するに、総原価計算は総原価のみならず如上の価額をも対象とする原価計算機構であるわけだ。

22) 一般管理費目はそれぞれの原価の態様からして当然のことながら間接費として扱われているものの、ABC(広義)以下個別アクティビティ・コストとされることは、きわめてまれのようなものである。

23) 材料調達関係の諸活動費はご存知よりの通り、材料副費を形成し、最終的には材料購買原価の一部とされる。それかあらぬか、如上の諸活動も工業企業にとって重要な活動であり、したがってMABCないしTABCの俎上にのせる要はおおいにあるにもかかわらず、くだんの会計処理が文献上(そしておそらく実務にあたって)黙殺されているのが大方の現状のようである。

24) ここではドイツの類書によく見かけるようにアクティビティの意に用いている。

25) 田中隆雄・小林啓孝編著 中央経済社『管理会計論 ガイダンス』第二章ABC提唱の理由(P27~29)を引用抜粋した。