

# 企業予算研究

— アクティビティ基準予算の構造と問題点 —

伊藤 博

## A Study on Business Budgeting

— The Structure and Problems of Activity-Based Budgeting —

Hiroshi ITO

In recent years, the severity of business circumstances has caused many organizations to track the way of transforming their business management practices. Business budgeting is the one of sphere that can not avoid such a transformation. However general agreement does not exist about how traditional budgeting practices should be renewed at the present time.

Brimson & Antos [1991] have pointed out the defects of traditional budgeting and proposed their activity-based budgeting(ABB). ABB is a model which makes budgets for each activities and processes of business organization, not for departments. This paper reviews principles and characteristics of ABB, and examines the case of ABB in EZ Money Bank.

Although those authors provide many interesting suggestions, but their plan can not beyond a kind of variable budget for cost control. Readers will be able to find reviewer's more detail comments at the rear section of this paper.

### 1. 序

今日における企業経営の課題の最たるものは、時代の変革に伴い、企業がどのような変革を遂げなければならないか、ということである。

それは、バブル崩壊後遺症に呻吟する日本企業のみならず、全世界の企業が例外なく直面する課題でもある。

こうした課題は、企業活動のグローバル化、製品志向経営の終焉、IT革命を超えるeビジネスの進展などからもたらされたと考えられ、したがって、課題の解決には、すこぶる多角的な配慮・思考を必要とするといえよう。

そうした事情は、これまで企業経営の支援システムとして機能してきた管理会計、とりわけ企業予算において深刻な状況を呈しているといえる。

それはほかでもない、従来そのままでは、企業予算がもはや経営の厄介者になりかねないというところまできているからである<sup>1</sup>。

今日、利用可能な企業予算に関する文献は、この状況を回避する有効な手立てを明確には提示し得ていない。

筆者もかねてから企業予算の変革に関する若干の試論を展開してきたが、それらも同類であることに変わりはない。そうした反省に立ち、筆者は、企業予算の新しい枠組みについて、これまで以上に具体的な議論を試みようとしている。今回は、企業予算の革新について議論を展開する若干の文献のうち Brimson & Antos [1999] のアクティビティ基準予算論をテキストとして取りあげ、まずはその一助としたいというのが本稿執筆の動機であった。Brimson たちの著作を選んだ理由は、後に明らかとなろう。

もちろん、この作業から直ちに企業予算の新しい枠組みが導けるというものではない。この後も、今回同様の試みを続けていかなければならないと、筆者は考えているのだが、とりあえずは、企業予算に関する議論が、現在どのような水準に達したといえるのか、いうところの「新しい枠組み」を獲得するのに、とりあえずなにをしなければならないかを、ここでは見極めたい。

## 2. 伝統的予算に関する Brimson & Antos の批判

さて、Brimson & Antos のいうアクティビティ基準予算 (activity-based budgeting) という書名であるが、これはほかでもない、アクティビティ基準原価計算 (activity-based costing) に倣って名づけられたものである。そこで本稿では、以下では、後者、すなわち、アクティビティ基準原価計算を ABC、アクティビティ基準予算を ABB と略称するので了承されたい。

そもそも ABC は、伝統的間接費計算における部門別 (場所別) の間接費プール計算と、時間などによる単一の配賦基準の利用を批判して、異なるアクティビティとそれぞれのアクティビティにふさわしい配賦基準を利用する新しい間接費配賦計算として提唱されたものであった<sup>2</sup>。

本書の著者の一人である Brimson は、ABC そのものに関しても *Activity Accounting* という一書 [Brimson, 1991] を著している<sup>3</sup>。これに対し本稿のテキストとなった Brimson らの著書は、ABC の基本的な考え方の企業予算への拡張・適用を目論むものである。この後者は、伝統的企業予算に対する著者たちの批判を出発点としている。

すなわち、Brimson らは、伝統的な企業予算のアプローチを、以下のような、はなはだ多岐にわたる視点から批判する。 [Brimson & Antos, 1999, p.9]

① 伝統的企業予算は、部門、サプライヤー、および顧客の間の相互依存関係よりも、職能

部門に焦点を合わせている。

- ② それは、しばしば過去を参考にし、そのリニアな延長線上に将来を描いているに過ぎない。
- ③ それは、継続的改善に必要な差異の根本原因や源泉を識別するより、無駄や不能率を埋没させてしまう。
- ④ それは、正式な基準で業務と業務量との関係を考えない。
- ⑤ それは、しばしば、異なるサービスレベルにおける原価と便益のトレードオフを考えない。
- ⑥ それは、業務部門からのコミットメントを欠いた結果、経理の問題と見られがちである。
- ⑦ それは、業務を特定のアクティビティ基準でなくて、総額でいくらというような基準で評価しがちである。
- ⑧ それは、従業員の活動に関する経営戦略に明確につながっていない。
- ⑨ その結果、伝統的予算は、財務的用語で綴られるだけである。予算は、業績評価基準である基本的業務プロセスに対する抽象的な関係を表しているに過ぎず、予算を導くのに肝要な計画前提は、付属文書に含まれるか省略され、予算プロセスに活かされることはない。
- ⑩ 伝統的予算は、しばしば一組の仮定に基づく静止画程度のものとなる。

以上にみる伝統的予算に対する Brimson らの批判の中心は、伝統的予算が機能部門を中心として、そこに投入される資源に焦点を合わせているという点に求められる。経営資源の消費は、本来はアクティビティが遂行されることから生じるのであって、機能部門という場所の存在は、資源の消費それ自体とは直接的な関連はない。これは、つとに ABC の立論の根拠となった考え方である。

経営資源の投入量が過去の単純な延長線上に求められることとなったり、総額的な評価なり見積りが許容される。あるいは、業務の改善に必要な差異の根本原因や源泉が識別できず、無駄や不能率を埋没させてしまう。業務と業務量との関係が疎かにされ、おそらくその結果であろうか、業務部門からのコミットメントが十分に得られずに終わってしまう。これらは、すべてが伝統的企業予算の論理が災いする欠陥とはいえないまでも、アクティビティを正視する努力を欠くことの結果であることは、間違いない。そして、その結果として、業務プロセスに潜在するさまざまな原価と便益のトレードオフを考える機会を逸してしまうということになりかねないのである。

Brimson らは、さらに別な箇所 [Op.cit., pp.16-17] で以下のような批判も試みている。

- ① 伝統的予算は、価値創出を支援しない。
- ② 前期実績の恣意的割合を適用する計算表作業 (spreadsheet exercise) である。
- ③ アウトプットよりインプットに焦点を合わせる。

- ④ 差異の原因である製品と顧客の特徴を識別ないし理解していない。
- ⑤ 継続的改善を支援しない。
- ⑥ 業務プロセスの改善よりも原価中心点に焦点を合わせる。
- ⑦ 成長過程の原価を管理しない。
- ⑧ アクティビティ業務量を考えない。
- ⑨ 業務プロセス財務諸表を作らない。
- ⑩ サービスのレベルを明確にしない。
- ⑪ 無駄を明確にしない。
- ⑫ 予算編成を経済的価値や戦略に関連させない。
- ⑬ 固定費・変動費に注目するだけで、未利用のキャパシティには注目しない。

上記は、多分に先行する伝統的企業予算批判と重複するが、価値創出支援，継続的改善，とりわけ業務プロセス改善，および予算と経済的価値・経営戦略との関連という視点にかかわらせた批判には注目する必要があると思われる。

ともあれ，そうした伝統的企業予算の抱えている問題が，Brimson らの提唱する ABB においてどこまで解消できるものであろうか。その点を，節を改めて検討してみることにしよう。

### 3. ABB の基本的前提と構造

前節に考察した Brimson らが指摘する伝統的予算の欠陥は，彼らが提案する新しい予算を実践することでどのように改善されるのであろうか。早速，(1)ABB の基本的前提の考察，次いで(2)ABB の構造の考察という順序で，その点を吟味してみよう。

#### (1) ABB の基本的前提

伝統的予算に対する Brimson らの批判から十分に窺い知れることであるが，ABB は，活動ないしアクティビティ (activity)<sup>4</sup>およびプロセス (process) から出発する。この著者たちによれば，プロセスは，アウトプット産出のために資源を消費するアクティビティの構造化されたセットであって，プロセスは，部門の境界を超えているとされる。[Op. cit., p.53]

また，アクティビティは，主要アクティビティ，二次的アクティビティ，プロジェクト・アクティビティ，およびサブ・アクティビティに区分されている。主要アクティビティは，直接的に部門の目標に関連するアクティビティである。二次的アクティビティは，主要アクティビティを支援するアクティビティで，管理・監督，訓練，秘書的作業などであるが，かならずしも非価値付加的でもなければ重要でないわけではない。端的にいえば，それは主要アクティビ

ティの効率を向上させる役割を担うアクティビティである。プロジェクト・アクティビティは、一時的アクティビティともいわれ、決まった開始日と終了日を持つとされている。最後にサブ・アクティビティは、特定アクティビティをさらに細分した場合、細分された個々のアクティビティをいう。

ABBを理解する上で重要なもう一つの前提的概念は、feature costing といわれる原価計算である。Feature costing は、製品／サービスの feature を基礎として行われる原価計算を指すとされている。“Feature” とは、Brimson らによれば、自動車を例にとるなら、それは、ガソリン車かディーゼル車かというサブ・カテゴリーで分けられ、さらにガソリン車がシリンダー数によって分けられるという具合に、製品／サービスを特徴づけるカテゴリーを表している。こうした feature は、最後には、それ以上プロセスがサブ・カテゴリーで変わらないところまで分割される。いわば、feature costing は、製品／サービスの上記のような特徴ないし特色、すなわち、feature に基づいて原価計算目的を設定し、原価の配分を行う手続きを指している。Brimson らは、feature costing は、管理可能原価に生じる差異の最小化や正確な業務計画設定に有用であるとしている [Op. cit., pp. 88-89]

Brimson らにしたがって feature costing がどのように行われるかを示すなら、以下のようになる。[Op. cit., pp. 96-99]

#### 段階1：製品／サービスの feature の決定

例えば縫製業（ジーンズなどの衣類製造業）では、製品スタイル（長ズボン、短パンなどのサブ・カテゴリーに分けられる）、小ポケットおよびボタン隠し（ジッパーかボタンかのサブ・カテゴリーに分けられる）などが feature として識別される。

#### 段階2：各 product feature に伴うアクティビティ手順の決定

上記中の小ポケットについては、裁断、縁かがり、および取り付けの手順が決定される。

#### 段階3：アクティビティ原価の決定

上記中の取り付けでは、人件費、材料（織地）費、機械費その他が実際原価に基づき決定される。

#### 段階4：プロセス変化の原因となる製品特性（characteristics）の決定

縫製プロセスにインパクトを与える特性には、材料カラー、厚さ、製品サイズ、ウエスト・サイズ、および縫糸カラーなどがあげられる。

#### 段階5：プロセス変化の原因となる製品特性がどれだけかを決定する。

織地の厚さで、プロセスで生じる無駄ないし損失発生割合が決定され、調整が行われる。

#### 段階6：feature と特性とが製品に組み合わせられる。

製品の feature としては、長ズボン、小ポケット付き、ジッパーなど。

製品特性としては、織地カラー：ブルー、厚さ：.08 吋、サイズ：34、縫糸カラー：標準な

ど。

段階7：製品の feature と特性を基礎にしたアクティビティ原価の調整

段階5で調整されたデータが基礎となる。

以上、ABBの基本的前提とされるアクティビティ、プロセス、および feature costing に触れたが、注意すべきは、最後者の feature costing は、文字通り原価計算であって、それだけでABBの構造を決定するものではあり得ないということである。それにもかかわらず、当該手続きがABBではかなりのウェイトを持つことにBrimsonらのABBの特徴が求められるといえよう。その点については、あらためて後述するとし、つぎにはABBの構造について一瞥しておこう。

## (2) ABBの構造

ABBは、およそ以下のような要領で展開される。

- ① 経営戦略の策定と企業予算への関連づけ。
- ② 収益、営業量、および業務量の予測
- ③ キャパシティ管理
- ④ アクティビティ予算編成
- ⑤ 予算案の再吟味と仕上げ

上記のうち、「経営戦略の策定と企業予算への関連づけ」は、ABBにかぎられないというのは、いまさら付言を要しまい。Brimsonらは、この作業は、経営ビジョンの定義→ミッションの定義→組織目標の定義→組織の主要プロセスの識別→経営戦略とアクティビティの関連づけという順序で進行するが、それほど変わり映えするものではない。その際、戦略とアクティビティとを関連づける具体的な手続きは、現行業務のアセスメントや業績尺度の定義などが必要とされ、業績尺度については、彼らは、さらに財務的および非財務的尺度の必要性を示唆し、バランス・スコアカード (balanced score card: BSC) についても言及している。その過程でBSCに関しては興味ある見解が披瀝されている [Op. cit., p.59] が、これに関しては、あらためて後に触れることとする。

「収益、営業量、および業務量の予測」については、顧客ニーズの調査に基づく製品コンセプトの明確化、多年度利益・原価目標の設定、およびそのための feature costing を下敷きとした営業量の予測に関する叙述が展開されているがいずれもさしたる議論が見受けられない。

第三の「キャパシティ管理」では、まず、キャパシティ管理自体が、経営資源が可能な限り無駄なく利用できるようにアクティビティに割り当てることで、価値創造の一翼を担うプロ

セスと定義される。[Op. cit., p.78] Brimsonらは、固定費・変動費という原価の分類は止揚すべきで、代わって稼働 (used)・未稼働 (unused) キャパシティという概念が有効であるという。[Op. cit., p.80] 後者は、ほかならぬ不働 (idle) キャパシティを指している。いずれにせよそれは、キャパシティ管理の先のような定義からすれば、当然関心の的になるといえよう。

なお彼らは、かかるキャパシティ管理は、以下のようなステップを経て展開されるという。

ステップ1：管理対象としての経営資源を決定する；財務的重要性や限定的資源か否かが判断基準とされる。[Op. cit., p.81]

ステップ2：キャパシティ基準を定義する；実質的には不働キャパシティ (idle capacity) 算定の基準を定義することであり、理論キャパシティ、実際キャパシティ、予算キャパシティ、正常キャパシティなどの代替の基準が想定されている。[Op. cit., p.82]

ステップ3：サージ・キャパシティ (surge capacity) を定義する：サージ・キャパシティとは、季節的ないしは営業循環の変動で予測不能な需要に応えるためのキャパシティである。[Op. cit., p.83]

ステップ4：キャパシティを管理する：Brimsonらは、ボトルネックとアクティビティの浪費に対する関心が、この段階では重要であると指摘している。[Op. cit., pp.83-84]

ステップ5：キャパシティを創造する：キャパシティの創造といっても、このステップは、さらなるキャパシティの有効利用を模索する段階と考えてよいであろう。注目すべき議論は見出せない。

第四の「アクティビティ予算編成」に関しては、次節でEZ銀行貸付部門の事例として考察するので、ここでは割愛する。Brimsonらがもっとも力を注いでいる部分、そしてABBの特質がもっとも鮮明に記述されているのがこの部分で、したがって、紙幅の許すかぎり詳しく検討を要すると判断されるからである。

最後の「予算案の再吟味と仕上げ」では、あらためてABBのパイロット予算の編成から、その再吟味と、その経験を全社的に拡大する道筋が述べられている。上記のパイロット予算については、運営委員会 (steering group)、パネル (panel)、計画単位管理者、およびパイロット・チームという組織上の機構によって、どのような要領でそれが検討されるかが問題視され、全社的予算編成に際しては、ビジネス・プロセス、部門、および上級管理者のそれぞれにおける検討の要領が記述されている。

さて、以上までに考察したかぎりにおいていえることは、BrimsonらのABBは、原価の削減を主要な関心事とした予算システムであるということが出来る。なぜならば、そこには、企業の収益<sup>5</sup>ならびに資金に関するABBとしての記述が認められないからである。この点に関しては、今一度後に言及するので以上にとどめるが、それでは果たしてABBが原価削減にど

のように有効足り得るか、これを次節で検討することとしよう。

#### 4. EZ 銀行貸付部門の事例

前節後半では、ABB の構造について考察したが、ABB のやや詳細な手続き、しかも、ABB の ABB たる最も特徴的な部分、すなわち、原価削減を企図した ABB にどのようなメリットが認められるか、これを以下に EZ Money Bank（以下では EZ 銀行と略称する）なる仮設企業の貸付部門の事例 [Op. cit., pp. 109-136] を追いながら、追っていくことにしよう。

問題の貸付部門では、年間 1,000 件の貸付を予測している。その内訳は、標準貸付 400 件 (227,000<sup>ドル</sup>以下)、大口貸付 100 件 (227,000<sup>ドル</sup>以上)、および自動車ローン 500 件である。こうした予測を前提として、Brimson らは、当該部門の予算を、人件費予算と（オフィス）賃借料、設備費、消耗品費、および電話料を含む管理費予算とに区分して論じている。

まず人件費予算に関しては、3 人の従業員（内 1 人は管理職）が、以下のようなアクティビティを展開する。

1. 電話での問い合わせの対応
2. 借り入れ申込書の受付
3. 査定
4. 貸付
5. 貸付業務管理

人件費総額は、以下のとおりである。

職 種	給 料	員数	給料合計	手 当 <sup>6</sup>	総合計
貸付担当従業員	32,000 <sup>ドル</sup>	2	64,000 <sup>ドル</sup>	16,000 <sup>ドル</sup>	80,000 <sup>ドル</sup>
管理者	40,000 <sup>ドル</sup>	1	40,000 <sup>ドル</sup>	10,000 <sup>ドル</sup>	50,000 <sup>ドル</sup>
			104,000 <sup>ドル</sup>	26,000 <sup>ドル</sup>	130,000 <sup>ドル</sup>

以上から、Brimson & Antos は、電話対応アクティビティ、申込受付アクティビティ、査定アクティビティ、および管理者の貸付アクティビティの別に人件費予算を計上する手続きを説明している。

##### (1) 電話対応アクティビティの予算

電話対応アクティビティは、年間 3,000 回、1 回当たり所要時間 15 分としてアクティビティ合計が 45,000 分 (3,000 回×15 分)、時間に換算して 750 時間 (45,000 分÷60 分) が見積もられる。また、貸付担当従業員の 1 人当たり給与は 40,000<sup>ドル</sup> (80,000<sup>ドル</sup>÷2 人) であり、ここで

新たに1人当たり年間勤務時間を2,000時間と見積もると、1人当たり時間コストは20<sup>ドル</sup> (40,000<sup>ドル</sup>÷2,000時間)となるので、これらに基づき、予算額は、つぎのとおりとなる。

電話対応アクティビティの予算額：750時間×20<sup>ドル</sup>=15,000<sup>ドル</sup>

## (2) 申込受付アクティビティの予算

申込受付アクティビティに関しては、先に予測された1,000件の貸付というアウトプットを達成するには、過去の経験からすると貸付実現率は、標準貸付で.889、大口貸付で.909、自動車ローンで.926となっているので、以下のように合計1,100件の申込受付が必要とされる。

標準貸付： 400件÷.889=450件

大型貸付： 100件÷.902=110件

自動車ローン：500件÷.926=540件

合計 1,100件

新たに申込1件当たり所要時間を2時間と見積もると申込アクティビティの時間は合計で2,200時間 (1,100件×2時間)、したがって予算額は44,000<sup>ドル</sup> (2,200時間×20<sup>ドル</sup>)となる。

## (3) 査定アクティビティ予算

第三のアクティビティである査定アクティビティ予算は、まずアクティビティの作業負荷量を見積もることからはじまる。その場合、製品業務量は、一般貸付および自動車ローン別と一般従業員および部門管理者という職位別で予測する。

一般貸付・一般従業員では、年間申込件数560件 (標準貸付450件+大型貸付110件)とすで見積もられている。1件当たりの査定所要時間は、新たに.893時間と見積もられ、したがって一般従業員数(2人)の査定アクティビティ業務量は、1,000時間 (560件×.893時間×2人)となる。同様に一般貸付・部門管理者の業務量は、500時間 (560件×.893時間×1人)となる。

自動車ローン・一般従業員では、年間申込件数が540件で、1件当たり査定所要時間を.463時間と見積もると、500時間 (540件×.463時間×2人)。自動車ローン・部門管理者では、250時間 (540件×.463時間×1人)と計算される。ちなみに、部門管理者の時間当たり人件費は、25<sup>ドル</sup> (50,000<sup>ドル</sup>÷2,000時間)である。

一般従業員査定アクティビティ予算額 30,000<sup>ドル</sup> (1,500時間×20<sup>ドル</sup>)

部門管理者査定アクティビティ予算額 18,750<sup>ドル</sup> (750時間×25<sup>ドル</sup>)

#### (4) 部門管理者の貸付アクティビティ予算

部門管理者の貸付アクティビティは、一般貸付の500件（標準貸付400件+大口貸付100件）についてその業務量が見積もられる。まず、標準貸付は平均100,000<sup>ドル</sup>で、全体で40,000,000<sup>ドル</sup>。これを1,000,000<sup>ドル</sup>ごとのバッチ（束）としてくくり、各バッチごとに50時間のアクティビティを見積もり、合計で200時間（4バッチ×50時間）のアクティビティ業務量が計上された。これに、部門管理者の時間当たり人件費25<sup>ドル</sup>（50,000<sup>ドル</sup>÷2,000時間）を乗じると5,000<sup>ドル</sup>（200時間×25<sup>ドル</sup>）が得られる。

他方大口貸付は、1件が平均300,000<sup>ドル</sup>として合計で30,000,000<sup>ドル</sup>、これを3,000,000<sup>ドル</sup>を1バッチとして10バッチにくくり、1バッチ当たり30時間をアクティビティ業務量とし、7,500<sup>ドル</sup>（10バッチ×30時間×25<sup>ドル</sup>）を見積もった。

上記のように見積もっていくと、一般従業員の労働時間は、電話対応アクティビティで750時間、申込受付アクティビティで2,200時間、および査定アクティビティで1,500時間となり、合計で4,450時間となる。これは、当初の見積1人当たり2,000時間の2人分、つまり4,000時間を上回ることになる。他方、部門管理者は、査定アクティビティで750時間、貸付アクティビティで500時間、および部門業務管理アクティビティで400時間<sup>7</sup>、合計で1,650時間が見積もられることとなっている。これは、1人当たり2,000時間という当初の見積より350時間少ないこととなり、そこで一般従業員と部門管理者との間で、労働時間の過不足調整が行われるとされている。調整の結果は、一般従業員の労働時間は、4,000時間が堅持され、部門管理者が450時間をオーバータイムとして引き受けることとなった。ただし、部門管理者であるためかそれによって割増賃金が支給されないで、彼の時間当たり賃率は、50,000<sup>ドル</sup>÷2,100時間で、時間当たり23.81<sup>ドル</sup>となる。

上記の、人件費に関するアクティビティ予算計上については、あるいはわが国企業の慣行といささか異なり、奇異な感があるかもしれないが、それはさておき、これまで縷々述べたアクティビティ予算編成は、以上で完了する。これをまとめると、次表のようになる。

#### 貸付部門人件費アクティビティ予算

アクティビティ	一般従業員		部門管理者		給与金額	合計
	作業時間	賃率	作業時間	賃率		
電話の対応						
アクティビティ	750	20 <sup>ドル</sup>			15,000 <sup>ドル</sup>	15,000 <sup>ドル</sup>
借入申込の受付						
アクティビティ	1,750	20 <sup>ドル</sup>			35,000 <sup>ドル</sup>	
			450	23.81 <sup>ドル</sup>	10,714 <sup>ドル</sup>	45,000 <sup>ドル</sup>

査定アクティビティ					
一般貸付	1,000	20 <sup>ドル</sup>		20,000 <sup>ドル</sup>	
			500	23.81 <sup>ドル</sup>	<u>11,905<sup>ドル</sup></u>
					31,905 <sup>ドル</sup>
自動車ローン	500	20 <sup>ドル</sup>		10,000 <sup>ドル</sup>	
			250	23.81 <sup>ドル</sup>	<u>5,952<sup>ドル</sup></u>
					15,952 <sup>ドル</sup>
貸付アクティビティ					
一般貸付			200	23.81 <sup>ドル</sup>	4,762 <sup>ドル</sup>
大口貸付			300	23.81 <sup>ドル</sup>	7,143 <sup>ドル</sup>
業務管理アクティビティ			400	23.81 <sup>ドル</sup>	<u>9,524<sup>ドル</sup></u>
合計	4,000		2,100		130,000 <sup>ドル</sup>
					130,000 <sup>ドル</sup>

[Op. cit., p.117: 引用者が多少変更している.]

Brimson らは、上記の人件費予算に続いて、賃借料、事務用機器費、事務用消耗品費、および電話料などについての予算編成手続きを例示しているが、いずれも作業時間当たりのレートを見積もり予算額としている。それは、既述のように一見してこれまでわれわれが関知している変動予算を大きく隔たるとは思われない<sup>8</sup>。いったい、ABB のどこに革新性が認め得るというのであろうか。これを次節で論じよう。

## 5. ABB の視界と限界

すでに見たように、Brimson らは、伝統的企業予算批判を多岐にわたって展開している。しかし、前節末尾において指摘したように、ABB は変動予算の延長線上に位置づけられる手続きで、それだけをもってしたのでは、とても伝統的予算の問題点を解消できるものではない。

Brimson らは、伝統的企業予算が職能部門を重視し、部門、サプライヤー、および顧客の間の相互依存関係を等閑視したと批判するが、それは、Porter [1985] の価値連鎖 (value chain) という考え方に裏打ちされた批判であり、職能部門という静的な概念から、アクティビティやプロセスという動的な概念に乗り換えた ABC もまた同じである。したがって上記のような批判は、まさに的を射たものといえるが、それにもかかわらず ABB がそうした伝統的企業予算の問題を克服できる可能性は、少なくとも著者たちの記述からは、看取できない。

すなわち、顧客との関係を考えた場合、ABB には顧客価値の創造と収益改善とをリンクするシステムないしモジュールがビルトインされていない。サプライヤーとの関連も同様のことがいえる。とりわけ——内部のそれは別として——外部サプライヤーおよび顧客との間の価値連鎖ないしアクティビティなりプロセスがほとんど ABB で問題にされないかぎりにおいて、

ABB も批判を免れることはできない。

また、Brimson らは、伝統的企業予算が経済的価値や戦略に関連していないと批判している。しかしながら、後者の戦略に関しては、ABB がどこまで伝統的予算を越えることになるのか決して明快ではない。彼らの説くところは、従来からいわれてきたのと大差ない。

経営戦略とのかかわり合いで興味があるのは、著者たちが BSC<sup>9</sup> に触れながら、次のように述べている点である。

「このアプローチ（BSC：伊藤）は、業績の複数の側面に焦点を合わせているが、複雑で、紛らわしく、維持するのに費用がかかる。業績尺度の数が増せば、それだけ尺度の若干が改善される場合が出てくる。ABB は、かなりプロセスおよびアクティビティの原価および非財務的業績目標を考える。（ABB における：伊藤）業績尺度は、プロセスおよびアクティビティに関して、以下のような事項について問いかけながら設定される。

- \* 顧客および/または組織に価値をもたらすか？
- \* 原価とはなにか？
- \* 顧客特性は、変化しつつあるか？もしそうなら、いかに変化しているか？
- \* 製品特性は、変化しつつあるか？もしそうなら、いかに変化しているか？
- \* それを行うにどれだけの（リードおよびサイクル）タイムがかかるか？
- \* アクティビティは、どれだけよく行われたか（品質）？」[Op. cit., p.59]

Brimson らは、おおむね以上のような語り口で BSC 批判を展開しているのだが、ABB としての対案は、一瞥するだにそれほど明快ではない。BSC は、財務的戦略目標および尺度と非財務的それをリンクさせるための一つの提案として評価できるが、彼らはその意味での対案を提示しているわけではない。

さらに価値創造ないし創出という視点からも、ABB についての Brimson らの論述は、不十分である。第一に、「価値」がどのような価値を指すのかが明確でない。顧客価値にかかわらせてはすでに述べた。彼らが「経済価値」という場合、伝統的企業予算は批判を免れないとしても、資金ないし財務予算に関する配慮を欠いた ABB が、たとえばキャッシュフロー経営という次元で目下問題視されている企業価値あるいは経済的付加価値にどうかかわろうとしているのか、これはまったく見えてこない。

ABB は、伝統的企業予算におけるコストマネジメントのための変動予算と大差ないとすでに述べたが、以上に鑑みて多少とも付言すれば、ABB は、ABC と同じように、文字通りアクティビティ、そしてプロセスを予算編成単位として、伝統的変動予算の改良を試みた産物ということができよう。しかし、仮に単なる事例に過ぎないとはいえ、EZ 銀行貸付部門の予算が、すべてアクティビティの時間にのみ関連づけられて設定されているのは理解しがたい。まずは、アクティビティの業務量尺度は、時間だけしかないのか。著者たちのいうアクティビティの質

(quality) の側面は、そこではどう斟酌されるのか。そも、アクティビティという次元に細分された場での無駄の排除に、事例のような財務データを利用する場合、Brimson & Antos がいう「原価と便益のトレードオフ」がどこまで現実的な意味を持ちうるのか。原価計算ならびにコストマネジメントにとって、この「原価と便益のトレードオフ」は、永遠の問題<sup>10</sup>である。われわれの関心から発するいかなる議論も、この問題をそれなりにクリアすることによって、初めて実践的な意味を持ちうるのである。

以上、あれこれ ABB に関する批判を呈したが、彼ら自身の伝統的企業予算に対する批判は、おおむね妥当なものであり、それが現場的なコストコントロール志向の予算に偏し、数ある問題についての十分な議論が尽くされていないくらいがあるとはいえ、この時期において企業予算の変革に真正面から取り組もうとした気迫に、筆者は、敬意を表したい。本稿のテキストとして彼らの著作を取り上げた動機も、そこに求められるとあってよいであろう。

## 6. 小括

本稿は、Brimson & Antos [1999] の ABB 論を批判的に検討することから、企業予算の新しい枠組への筆者なりのアプローチの一助として目論まれた。第 1 節では、本稿の執筆動機に触れ、第 2 節では、ABB に関する固有の議論に先立つ Brimson らの伝統的企業予算批判を考察した。続く第 3 節では、ABB の基本的前提と構造について概観し、第 4 節で、ABB の基本的な考え方を表す EZ 銀行貸付部門の事例を取り上げた。直上の第 5 節は、第 2-4 節での考察の過程で筆者が得た発見事項を、やや批判がましく書き留めたものである。

これまでとは別な表現を用いるなら、Brimson らの ABB は、損益予算・資金予算の区別がなく、あたかも変動予算——この言葉は、すでに使用している——といえるような、もっぱらコスト・マネジメントのための予算にかかわり、いわゆる包括的予算 (comprehensive budgets) にはなりきっていない。そこに前節で述べたような、幾つかの困難の源泉が求められるといえるのである。しかしながら、このことはネガティブに捉えられてはならないであろう。今日における企業予算の変革は、簡単に論じきれないきわめて複雑な側面をもっているからである。むしろ、彼らの ABB 論は、あらためて問題の規模の大きさを教えてくれ、当該問題にアプローチする場合の不可欠で可能なチャンネルについて、いくつかのヒントを与えてくれたものと評価したい。そのヒントを筆者がどう活かすか、それは、今後の拙論に期待していただきたい。

## 注

- 1 最近では、バランスト・スコアカード (BSC) がらみで、企業予算不要論まで提示されている。その是非は別として、そうした議論が横行するのは、偏に企業予算がこの新しい時代に即応しないという危惧が原因と考えられないだろうか。なお、企業予算不要論に関しては、長谷川 [2002年] を参照されたい。
- 2 ABC の提唱の動機および理由等については、伊藤博・伊藤嘉博 [1989年, (一)・(二)] を参照されたい。著者たちは、そこで ABC の発想が Porter [1985] に源泉を持つことを示唆している。
- 3 Brimson [1991] に関する私見は、拙稿 [1991年] を参照されたい。
- 4 「アクティビティ」は、特定の目的を担った業務活動であり、これに対して「活動」という用語は、やや漠然とした響きを感じさせるという意味で、拙稿では区別した。
- 5 収益に関しては、まったく記述を欠くわけではない。しかし、経営戦略にかかわらせて顧客ニーズを戦略目標に変換する必要性に言及し [Brimson & Antos, 1999, p.38], 業績尺度に関連づけて顧客満足に触れる [Op. cit., p.60] という程度では、収益にからむ予算問題を論じたことにはならない。
- 6 手当では、一律給料の 25% である。
- 7 部門管理者の業務管理アクティビティデータは、やや唐突に提示されている。内容は、業務自体の管理と人事にかかわる管理業務と想定される。 [Op. cit., p.115]
- 8 Brimson の activity-based accounting でも、それが以下のような段階を経てすすめられるとしているが、そのかぎりにおいては、それはあくまでも原価計算であり、「会計」という言葉を用いるのは羊頭狗肉の感を免れない。Brimson & Antos の今回の著作も、それと同じタイプといえよう。  
 アクティビティ会計のすすめ方 [Brimson, 1991, pp.58-65] :
  - 段階1 アクティビティ分析
  - 段階2 ライフサイクル分析
  - 段階3 アクティビティ原価の決定
    - a 因果関係に基づいた組織諸資源のアクティビティへの跡づけ
    - b アクティビティ尺度の決定
    - c アクティビティ当たり原価の決定
  - 段階4 業績尺度の決定
  - 段階5 経営プロセス原価の決定
  - 段階6 報告目的への原価の跡づけ
  - 段階7 製品原価の計算
- 9 BSC は、財務的戦略目標と非財務的戦略目標とを調整し、相互にバランスのとれた状態に導くための手段として発展させられた。より詳しくは、伊藤 (嘉) ほか [2001年 a, b] やキャプラン・ノートン著、桜井監訳 [2001年]などを参照されたい。
- 10 古くから、原価計算の分野では、“Cost of Costing” なるフレーズが専門家の間で使われてきていた。「原価計算の原価」。なんと示唆的な言葉であろうか。アメリカにおける近代的原価計算の推進者の一人 Nicholson は、早くから (1909年) この点をアピールした。また、予算にあっても、ゼロベース予算 (zero base budgeting: ZBB) の煩雑さと実行のための原価を慮って、部分的に ZBB のアイデアを活

かすゼロベース方式を Anthony & Dearden が提唱したのも、同じ趣旨からであった。詳しくは、拙著『管理会計の世紀』[1992年]を参照されたい。

<参考文献目録>

Brimson, James A., *Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach*, John Wiley & Sons, Inc., 1991.

Brimson and John Antos, *Driving Value Using Activity-Based Budgeting*, John Wiley & Sons, Inc. 1999.

Porter, Michael E., *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, 1985 (土岐坤ほか訳『競争優位の戦略：いかに好業績を持続させるか』ダイヤモンド社, 1985年)

伊藤 博 [アクティビティ基準原価計算の可能性]雑誌『会計』, Vol.140, No.6, 1991年12月, pp.1-15.

——『管理会計の世紀』同文館, 1992年

伊藤博・伊藤嘉博「競争優位の原価計算(一)」雑誌『会計』, Vol.135, No.5, 1989年5月, pp.1-11.

——・——「競争優位の原価計算(二)」雑誌『会計』, Vol.135, No.6, 1989年6月, pp.1-14.

伊藤嘉博・清水孝・長谷川恵一『バランスト・スコアカード：理論と導入』ダイヤモンド社, 2001年 a.

伊藤嘉博・小林啓孝編著『ネオ・バランスト・スコアカード』中央経済社, 2001年 b.

キャプラン・ノートン著, 桜井通晴監訳『キャプラン・ノートンの戦略バランスト・スコアカード』東洋経済, 2001年.

長谷川恵一「バランスト・スコアカードと予算管理」雑誌『会計』, Vol.161, No.5, 2002年5月, pp.68-82.