HOKUGA 北海学園学術情報リポジトリ
学校法人北海学園
北海学園大学
北海商科大学

タイトル	活動基準予算管理システムの適用に関する一考察
著者	小野，保之；Ono，Yasuyuki
引用	北海学園大学経営論集，11(4)：45-63
発行日	2014-03-25

Hokkai-Gakuen Organization of Knowledge Ubiquitous through Gaining Archives.

活動基準予算管理システムの適用に関する一考察

小　野　保　之

I　はじめに

ヒルトン（R. W. Hilton）は，予算を「特定の期間に諸資源をいかに獲得し，また利用するかを数量的な用語で説明する詳細な計画である[1)]」と定義し，予算を展開するのに利用される手続きを予算管理システム（budgeting system）と名づけている。

予算管理システムは，1920年代の管理会計の成立の時点から，その主要なツールであった。そのことは，管理会計の初期的体系論であった技法別体系が，予算管理システムと標準原価計算を中心に展開されたことからもわかる。この伝統的予算管理システムは，現代の管理会計でも一定の機能を果たしているが，一方でその限界を指摘する声も多い。こうした伝統的予算管理システムに対する批判を受けて，近年，急激な経営環境の変化にともなって，予算管理システムの将来の方向性として2つのアプローチが提唱されている。

第1のアプローチは，予算管理システムの機能を高めることによって急速な変化に対応するために，「予算統制プロセスの内部的改善を信奉する[2)]」アプローチであり，第2のアプローチは，「より急進的で，代替的な種々の技術に（予算管理システム）を置き換える[3)]」アプローチである。前者の代表的なものが，ゼロベース予算システム（Zero-Based Budgeting，以下ZBBと省略する）や活動基準予算管理システム（Activity-Based Budgeting，以下ABBと省略する）であり，後者が脱予算システム（Beyond Budgeting，以下BBと省略する）である[4)]。しかし，予算管理システムに対するこのような新しいアプローチは，我が国において，積極的に受け入れられているようには思われない。

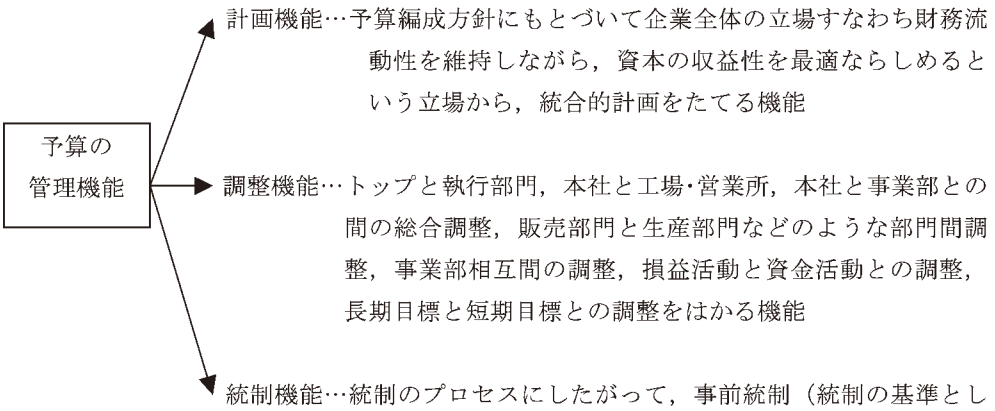
本稿では，第1のアプローチのひとつであるABBについて，その導入の現状を把握するとともに，適用の可能性を探っていきたい。

II　伝統的予算の問題点とABBの展開

1　伝統的予算の機能とその問題点

伝統的予算管理システムは，いくつかの目的ないし役割を果たすことが知られている。オトレイ（D. Otley）は，予算管理システムの目的として，①行動の意味づけの手段，②予測とプラニングについての中心，③伝達と共通認識のチャネル，④組織の構成員の動機付けの手段，⑤業績評価および統制についての媒介物（vehicle）の5つを挙げている[5)]。また，ワイアット（N. Wyatt）は，その役割として，①組織の目的への適合，②プラニング，③監視と統制，④調整，⑤業績評価，⑥業績改善，⑦マネージャへの動機付け，⑧マネジメント・コントロール，⑨伝達，⑩支出の承認と責任の委譲についての基準の提供，⑪希少資源の確認，⑫資源の配分，⑬良好な

図表Ⅱ―1　伝統的予算管理システムの機能 1



出所：内田昌利「ストレッチ・バジェッティングの発現形態 ── わが国企業における予算の統制機能をめぐって ──」『北海学園大学経営論集』第 10 巻第 4 号，北海学園大学経営学部，2013 年 3 月，79 ページ。

企業ガバナンスの例証と送達，を列挙している[6]。

こうした目的ないし役割を果たすために，伝統的予算管理システムは様々な機能を有している。内田教授はこの諸機能を，「大別して，計画（調整）機能と統制機能の 2 つの管理機能が一般に認められている[7]」として図表Ⅱ―1 のように描いている。

こうした目的ないし役割が達成され，諸機能が十分に働いているならば，伝統的予算管理システムには何ら改善の余地はないということになる。しかし，伝統的予算管理システムについて，種々の点で問題を含んでいることが，複数の論者によって指摘されている。

オトレイは，伝統的予算管理システムの弱点として，①予算は時間と費用がかかる，②予算は責任を強要し，またしばしば変化への障害となる，③予算はめったに戦略に焦点を当てず，しばしばそれと両立しない，④予算は作成するのにかけた時間ほどにはあまり価値を付加しない，⑤予算は原価節約に中心を置き，価値創造には中心を置かない，⑥予算は垂直的な命令と統制を強調する，⑦予算は組織が採用する新規のネットワーク構造を反映しない，⑧予算は「ゲーミング（gaming）」を推奨し，行動を阻害する，⑨予算は，めったに（通常年次的にしか）作成・アップデートされない，⑩予算は裏づけのない仮説と当て推量にもとづいている，⑪予算は知識共有を奨励するよりむしろ部門的障壁を強化する，⑫予算は人間を軽視しているように感じさせる，という諸点を指摘している[8]。

ワイアットは，伝統的予算管理システムを，次期の変動を予測して当期実績を修正する（しばしば 10％内外の増減を行う）増分予算（incremental budget）であるとし，このような予算は，当年度末に不測事態への対応のために保持していた予算の留保分を期末に使いきろうとする予算消費ラッシュ（the rush to spend money）を引き起こすとして批判している[9]。これは伝統的予算管理システムが部門マネージャの業績評価システムと結び付いていることから生じる問題といえる。

ホープ（J. Hope）やフレーザー（R.

Fraser)[10]らのBB論者からも伝統的予算管理システムに対する批判が行われている。伊藤教授はこれらを,「第1に,予算編成プロセスにあまりに時間と労力をかけすぎ,その結果としてコストをかけすぎていること。第2に,報酬算定と目標の達成が結び付いている場合には,真実の情報を開示するインセンティブが阻害されること。その結果として,組織内に流通する経営情報のなかには虚偽や欺瞞が蔓延することになる。第3に,資源配分を固定化し,環境の変化に対応するために不可欠な柔軟な適応行動がとれなくなってしまうこと。事前に設定される予算によって組織内の資源配分を固定してしまうことによって,変化に対して柔軟な対応ができなくなる。また,これと同時に,『いざという時』に備えて経営管理者に過大な予算請求をするインセンティブをあたえることにもなる。第4に,財務的な業績による管理を重視するために,企業の長期的な存続を左右する組織能力(インタンジブルズ)の蓄積が損なわれること。これは,短期的なつじつま合わせに走り,長期的な観点から組織能力構築のための努力を行わなくなってしまうことによってもたらされる弊害である。[11]」の4点に整理している。

また,ベリングポイントは,日本企業の予算管理システムが抱える問題点として,①予算編成プロセスへの人的,時間的負担,②企業の外部環境の変化による予算と実績の乖離が大きくなった結果による経営目標,経営規範としての機能の喪失,③予算が企業戦略や事業戦略と一致していないことによる,企業内部の複数の指針の存在,④予算の目標数値の設定が交渉によって決定されることによる,社内交渉の優先,⑤経営計画制度との整合性の欠如,⑥予算と業績評価の連動による消極的な予算編成,⑦ミドルアップダウン方式の日本の予算編成による抜本的な改革の不能,⑧根拠を持たない努力目標の設定が行われることによる目標の未達成を挙げている[12]。

これらの欠点は,伝統的予算管理システムの機能不全から生じているものといえる。もとより,予算の諸機能には密接な関連性があるため一概に特定することはできないが,あえていうなら,オトレイの③,⑨,⑩,BBの第3,およびベリングポイントの②,③,⑤,⑧の問題点は主として計画機能の,また,オトレイの②,⑥,⑪,ベリングポイントの④,⑦の問題点は主として調整機能の,そしてオトレイの⑤,ワイアットの問題点とBBの第2,第4,ベリングポイントの⑥の問題点は主として統制機能の不全から生じているものと思われる。上記以外の,過大なコスト(オトレイの①,④,BBの第1,ベリングポイントの①)と,組織への不適合(オトレイの⑦,⑫)は諸機能全般にかかわる問題と思われる。

2　ABBの展開と有効性

前節でとりあげた伝統的予算管理システムの諸問題を解決するために,新たな予算管理システムの構築が模索されるなかで提唱されたもののひとつがABBである。

ABBは,「計画された活動に基づく予算であり,活動基準原価計算(Activity-Based Costing,以下ABCと省略する)モデルを予算に転換した[13]」ものである。

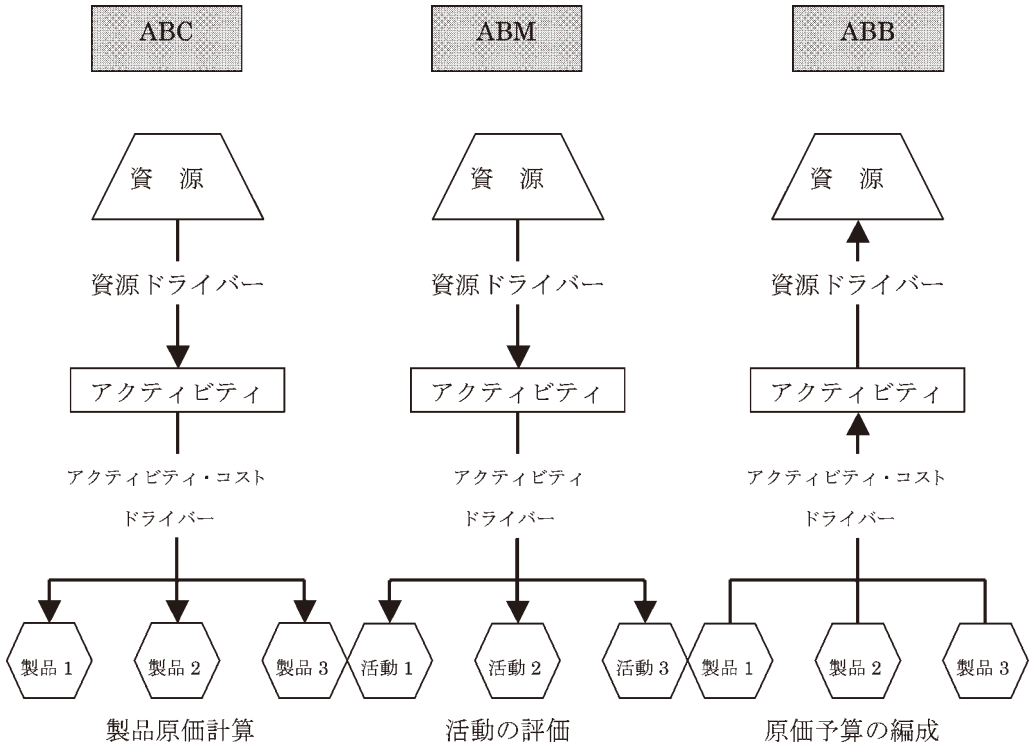
ABCに関する先行研究は1980年代初頭に見られるが,一般的には,クーパー(R. cooper)とキャプラン(R. S. Kaplan)が,1980年代中盤に,ハーバード・ビジネス・スクールで,間接費に対する活動基準アプローチを公刊して広めたと認められている[14]。また,よくABC/ABMと記されることの多い,活動基準管理(Activity-Based Management,以下ABMと省略する)の萌芽が,同時期に,実務家ベースの団体であるCAM-I(The Computer Aided Manufacturing-International,後にThe Consortium for Advanced Manufacturing-

Internationalと改称）のベルリナー（C. Berliner）＝ブリムソン（J. A. Brimson）に見られることが指摘されている[15]。

活動基準アプローチの適用が，ABC/ABMから予算へと拡大したのは，当然の帰結であったのかもしれない。ABBという用語が初めて使われたのは1991年のことであり，CAM-Iの中心メンバーであった，かのブリムソンとフレーザーによるものであった[16]。この論文はフレームワークを記した程度の短いものであったが，ABBはすぐに管理会計の主要な課題のひとつとなった。ABB研究をリードした初期の研究者のうちに，やはりクーパーとキャプランがいた。クーパー＝キャプランは，ABBのプロセスについてABCを逆転させたものとして描いている。ABC，ABM，ABBのプロセスを図示すると図表Ⅱ―2のようになる。

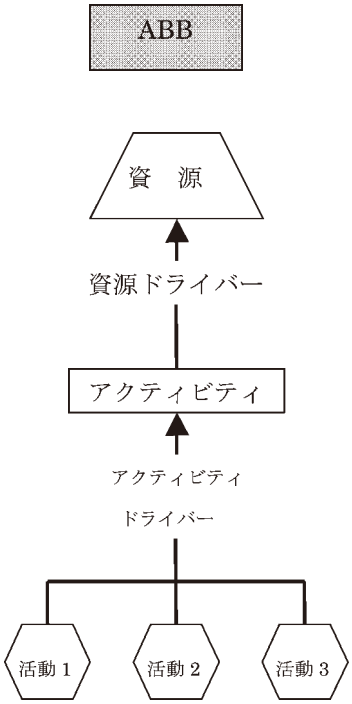
このように，ABBはABC/ABMの延長線上に生まれたものであったが，その後多方向に展開していった。この点について，広原教授は，ABBに①原価割り当ての視点と，②ABMのプロセスの視点との2つがあると論じている[18]。図表Ⅱ―2のプロセス図からわかるように，クーパー＝キャプランは，①原価割り当ての視点にたつものといえよう。これに対し，ワイアットは，次期にどんな活動を行うかを計画するかということと，どれだけ原価を節約できるかの問題のうち，マネージャの予算管理システムについての関心が，主として活動にある[19]とし，ABBの利点を主張する。これは，活動プロセスの改善を指向したものとして，②ABMのプロセスの視点にたつものに分類できよう。この2分類に対して，小菅教授は，ABBの発展過程を，「まず最初に，活動基準管理の一環と

図表Ⅱ―2　ABC・ABM・ABBのプロセス[17]



して検討された段階，次いでゼロベース予算との統合システムとして提唱された段階，そして株主価値を重視した価値創造型経営のための手法として提唱された段階[20]」の3段階に区分している。なお，②ABMのプロセスの視点からのABBを図示すると，ABCよりむしろABMを逆転したものとして，図表Ⅱ―3のように描くことができよう。

図表Ⅱ―3　ABMの逆転としてのABBのプロセス



こうした多くの論文が上奏されているということは，ABBの理論的有効性が認められているからであるといえる。たとえば，CAM-Iのハンセン（S. C. Hansen）＝トロク（R. Torok）は，ABBの潜在的ベネフィットとして，①詳細な業務モデルの利用により，業務的に実行不可能な計画のために行われる不必要な財務的計算を除去できる，②洗練された業務モデルは，キャパシティを均衡させるためのより有意義なツールを提供する，③ロワーレベルのマネージャと従業員は，財務的用語よりむしろ業務的に表現される情報をよりたやすく理解しうる，④活動基準アプローチは，伝統的な予算の垂直指向に対して，組織の水平的で，プロセスベースの視点を洗練させる，という4つを挙げている[21]。森本教授は，櫻井教授の論述[22]から，ABBでは，「①伝統的部門予算を活動別に積み上げることが可能になるため，全員の賛同が得られるような形で予算編成が行える，②アウトプッ

図表Ⅱ―4　ABBの特徴

伝統的予算管理	ABB
部門管理者を責任単位とする予算の編成と統制	活動を基準にした予算の編成と統制
責任会計にもとづく，伝統的な勘定科目による費目分類	活動とプロセスを基準とした費目の分類
前提：部門管理者を責任単位としての自律性	前提：組織横断的な部門間の相互依存性
部門予算として編成	活動別に予算を編成
縦軸組織の責任中心点の業績評価	組織横断的なプロセス指向の業績評価
大きな部門業績に焦点を当て，全社的利益の達成に膨大な時間を費やす	活動にまで細分化した分析により業務内容をより可視化できる
全年度実績にもとづく恣意的な編成（増分予算または積増予算になる傾向があり，横並び式に一律の予算削減となる傾向もある）	アウトプットとの関係にもとづき論理的に編成
自部門中心の予算原案を作成する傾向	組織横断的なプロセス指向で活動別に予算設定するため，自部門の都合だけで予算原案を作成することはできず，全員の賛同が得られる形で編成せざるを得ない

出所：小菅正伸「活動基準予算管理の新展開」『會計』第156巻第5号，森山書店　1999年11月，49ページ。

トとの関連で費用予算を編成・統制することが可能になり，予算編成においても業績評価においても，活動を基準にした予算の編成と評価が行える，③個々の付加価値を生み出さない活動にまで目が届くような細分化された活動分析が行えるようになるため，利益管理や原価管理に役立つ情報の提供が行える[23]」ことが可能になると論じている。

また，小菅教授は，伝統的予算管理システムに対する ABB の特徴を図表Ⅱ―4 のようにまとめているが，ここからも ABB の利点が見て取れる。上記表の 1 ～ 5 項目からは，①組織横断的で詳細な予算編成と統制（業績評価）ができることを，6 項目目からは，②従来のインプットからの非論理的な予算編成ではなく，アウトプットからの論理的な予算編成が可能となることが，また 7 項目では，③部門の枠をこえた全員参加型の予算編成が可能となることを，それぞれ ABB の利点として抽出することができよう。

これらの利点をみると，ABB は，前述の「伝統的予算管理システムの欠点」の多くを解消することができるといえよう。さらに，小菅教授のいう ABB の発展形態の第 2 および第 3 段階は企業戦略への ABB の適用を可能とするものとしてとらえることができる。小菅教授は，「活動別に予算を編成することにより，戦略の具体的な実行計画が立案しやすくなるとともに，…プロセス指向の業績評価を行うことが，統合的 ABB に対して期待されるのである。しかしながら，…真に戦略支援的であるためには，株主価値に指向した予算管理システムでなければならない[24]」としている。この発展型 ABB によって，戦略への焦点などの伝統的予算管理システムの欠点を解消し，予算管理システムの諸機能を高めることが可能となるのである。ABB のどの利点が，どの伝統的予算管理システムの欠点を解消するかは，1 対 1 で対応しているわけではないが，この点に関する筆者なりの見解を図表Ⅱ―5 で示しておく。なお，本図で網掛けとなっている部分は ABB でも解消できないと思われる伝統的予算管理システムの欠点である。

ABB で解消できないと思われる問題点のうち，オトレイの①と④，BB の第 1，およびベリングポイントの①は予算管理システムの高コスト性（人的，時間的なものも含む）を，また，オトレイの②と⑨，BB の第 3，およびベリングポイントの②は，予算管理システムの硬直性（非柔軟性）を示唆するものであるといえよう。

Ⅲ　実態調査からみた我が国の ABB 普及度 ── 文献調査 ──

1　各種実態調査の内容

前章で述べたような ABB の理論的優位性から，アメリカでは「ZBB や ABB のアプローチによって予算を有効に機能させようとしたが，日本では定着しなかった[25]」という認識がある。つまり，我が国では，ABB は，理論的成果が相応に蓄積されていながら，実務的には受け入れられていないというのである。三木教授が指摘するように，「ABB が優れた予算管理手法であることは多くの研究者・実務家が認めるところであるが，実際に実施することができなければ，それは絵に描いた餅である[26]」といえる。そこで，我が国の実務における ABB の現状がどうなっているのかを，いくつかの実態研究を通じて探っていきたい。

我が国の管理会計の実態研究は，様々な観点か行われており，予算管理システムに関するものも数多く刊行されているが，直接 ABB を取り上げたものについては，筆者は寡聞にして知らない。そこで，間接的ではあるが，ABC/ABM についての比較的最近（2000 年以降）の実態調査から ABB の普及度を知る手掛かりとしたい。

図表Ⅱ―5　伝統的予算管理システムの欠点の解消

伝統的予算管理システムの欠点	ABB の利点			
オトレイ	CAM-I	森本	小菅	ブリムソン他
①予算は時間と費用がかかる				
②予算は責任を強要し，またしばしば変化への障害となる				
③予算はめったに戦略に焦点を当てず，しばしばそれと両立しない				○
④予算は作成するのにかけた時間ほどにはあまり価値を付加しない				
⑤予算は原価節約に中心を置き，価値創造には中心を置かない				○
⑥予算は垂直的な命令と統制を強調する	④		①③	○
⑦予算は組織が採用する新規のネットワーク構造を反映しない				
⑧予算は「ゲーミング（gaming)」を推奨し，行動を阻害する		①	②	○
⑨予算は，めったに（通常年次的にしか)，作成・アップデートされない				
⑩予算は裏づけのない仮説と当て推量に基づいている	②③		②③	○
⑪予算は知識共有を奨励するよりむしろ部門的障壁を強化する	③	①	①	○
⑫予算は人間を軽視しているように感じさせる	③			○
ワイアット				
予算の留保分を期末に使いきろうとする予算消費ラッシュを引き起こす	①	②	②	○
BB				
予算編成プロセスにあまりに時間と労力をかけコストをかけすぎている				
報酬算定と結び付いている場合経営情報は虚偽や欺瞞が蔓延する	①	②	②	○
資源配分を固定化し，環境変化に対応する柔軟な行動がとれない				
短期的なつじつま合わせに走り，長期的な観点を見失う				○
ベリングポイント				
①予算編成プロセスへの人的，時間的負担				
②外部環境の変化の結果による経営目標，経営規範機能の喪失				
③企業戦略や事業戦略と一致していないことによる，複数の指針の存在				○
④予算の目標数値の設定のための社内交渉の優先	①	③	①	○
⑤経営計画制度との整合性の欠如				○
⑥予算と業績評価の連動による消極的な予算編成	①	②	②	○
⑦ミドルアップダウン方式の日本の予算編成による抜本的な改革の不能	④	②	③	○
⑧根拠を持たない努力目標の設定が行われることによる目標の未達成	①	②	①	○

ABC/ABM を取り上げたのは，その延長線上に ABB がうまれたこともあるが，とくにタイムス紙のトップ 1000 企業に対するイネス（J. Innes)＝ミッチェル（F. Mitchell）の調査[27]によれば，ABC/ABM 利用企業（約 20%）のうち約 76%の企業が ABB の利用に興味をもったことが示されているからである。

なお，本章で取り上げる実態研究は，それぞれの研究目的にしたがって，非常に詳細，緻密に行われているが，紙数の関係から，本稿の趣旨に沿う部分のみを論述し，ほかの部分を割愛することを付記しておく。

(1)谷武幸編『成功する管理会計システム――その導入と変化――』[28]

本書第 4 章第 2 節で ABC/ABM の実態調査研究が行われている。

調査対象として，ABC/ABM 導入が予想される企業，事業単位を 113 社抽出し，2002 年 4 月 10 日郵送，同月 26 日に回収した。回収企業は 44 社（38.9%）であった。ABC/ABM の実施企業は 31 社であり，次表のような内訳である。

図表Ⅲ―1　ABC/ABM の実施とその範囲

全社的実施	13(29.5%)
事業部や視点，工場，事務所などで実施	5(11.4%)
特定の商品や部門，業務プロセスに対して実施	13(29.5%)
実施していない	13(29.5%)
合　　計	44(100%)

出所：谷　武幸編『成功する管理会計システム ―― その導入と変化 ――』谷　武幸，吉田栄介，窪田裕一，梶原武久「ABC/ABM の導入の促進要因・阻害要因と成果（第 4 章 2 節）」中央経済社，2004 年，67 ページ。

なお，ABC/ABM 採用企業の業種は次表の通りである。

図表Ⅲ―2　ABC/ABM 採用企業の業種

建設	1(3.2%)
食品	4(12.9%)
化学	3(9.7%)
機械	2(6.5%)
電気機器	2(6.5%)
商業	4(12.9%)
金融・保険	4(12.9%)
倉庫・運輸関係	4(12.9%)
通信	2(6.5%)
電力・ガス	3(9.7%)
サービス	2(6.5%)
合　　計	31(100%)

出所：前掲書，67 ページ。

⑵高橋史安．新江孝．陳豊隆　他「訂正とお詫び　原価計算・管理会計実践の総合的データベースの構築 ―― 平成 13・14 年度共同研究成果報告について〔含　アンケート調査結果〕」[29]

東証 1 部上場企業の，製造業 824 社，サービス・非製造業 690 社，合計 1,514 社を対象に 2002 年に実施された。7 月 23 日と 12 月 3 日の 2 回に分けて発送し，それぞれ 8 月 25 日と 2003 年 1 月 15 日を回収締切日とした。回収結果は 2 回合計で，製造業 102 社（12.6%），サービス・非製造業 90 社（13.0%），合計 192 社（12.8%）であった，

ABC の実施状況および今後の動向については，図表Ⅲ―3 および図表Ⅲ―4 のとおりである。

また，ABC 導入企業の導入目的（複数回答）および導入による達成度は図表Ⅲ―5 および図表Ⅲ―6 に示されている。

そして，ABC を導入している企業の実施上の問題点および非導入企業の導入しない理由は，図表Ⅲ―7 および図表Ⅲ―8 のとおりである。

⑶高橋史安「わが国における原価管理の実証的研究 ―― 1994 年調査と 2002 年調査の比較を中心に」[30]

原価管理に関して，上記⑥の実態調査と 1994 年に行われた同様の調査を比較研究している。

このなかで，原価計算のコンピュータ化に関する調査の一環として，コスト・テーブルの利用目的のなかに ABC が含まれている。その部分だけを抜粋したものが図表Ⅲ―9 である。

また，原価管理の方法に関する調査表では，IE，VA/VE など各種の方法が列挙されているが，その一部分を抜粋したものが，図表Ⅲ―10 である。

⑷村田直樹研究代表，藤野雅史，浦田隆広，相川奈美，沼恵一『中小企業会計実務に関する動向調査』[31]

中小企業会計の実質的な担い手である全国の税理士を対象として 2007 年 4 月から 2009

図表Ⅲ―3　ABC の実施状況

	製造業		サービス業・非製造業		合　　計	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①知っていない	11	11.11%	26	31.33%	37	20.33%
②知っている	88	88.89%	57	68.67%	145	79.67%
a．実施していない	81	91.01%	45	76.27%	126	85.14%
b．実施している	8	8.99%	14	23.73%	22	14.86%

出所：高橋史安．新江孝．陳豊隆　他「訂正とお詫び　原価計算・管理会計実践の総合的データベースの構築――平成 13・14 年度共同研究成果報告について〔含　アンケート調査結果〕」『会計学研究．』日本大学商学部会計学研究所，17 号，2004 年 7 月，147 ページおよび 191 ページの表を統合。なお，合計は筆者が加筆した。

図表Ⅲ―4　今後の実施状況

	製造業		サービス業・非製造業		合　　計	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①現在実施しており，将来も実施する	8	8.89%	13	17.81%	21	12.88%
②現在実施しているが，将来は実施しない	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%
③現在実施しておらず，将来も実施しない	49	54.44%	29	39.73%	78	47.85%
④現在は実施していないが，将来は実施する	1	1.11%	6	8.22%	7	4.29%
⑤現在検討中	21	23.33%	14	19.18%	35	21.47%
⑥まったく関心ない	4	4.44%	9	12.33%	13	7.98%
⑦その他	7	7.78%	2	2.74%	9	5.52%

出所：前掲書，150 ページおよび 193 ページの表を統合。なお，合計は筆者が加筆した。

図表Ⅲ―5　ABC の導入目的

	製造業		サービス業・非製造業		合　　計	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①正確な製品原価の算定	8	34.78%	11	28.21%	19	30.65%
②原価企画	3	13.04%	4	10.26%	7	11.29%
③原価改善（原価低減）	3	13.04%	7	17.95%	10	16.13%
④原価維持（原価制度）	2	8.70%	1	2.56%	3	4.84%
⑤業績測定	1	4.35%	7	17.95%	8	12.90%
⑥非付加価値活動分析	1	4.35%	4	10.26%	5	8.06%
⑦品質原価管理	0	0.00%	1	2.56%	1	1.61%
⑧顧客情報の収集	0	0.00%	3	7.69%	3	4.84%
⑨財務諸表の作成	1	4.35%	0	0.00%	1	1.61%
⑩予算編成・統制	4	17.39%	1	2.56%	5	8.06%
⑪その他	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%

出所：前掲書，148 ページおよび 192 ページの表を統合。なお，合計は筆者が加筆した。

図表Ⅲ―6　ABC の導入による達成度

	製造業		サービス業・非製造業		合　計	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①十分に目的を達成	0	0.00%	3	23.08%	3	14.29%
②おおむね目的を達成	8	100.00%	9	69.23%	17	80.95%
③目的を達成していない	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%
④まったく効果がない	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%
⑤その他	0	0.00%	1	7.69%	1	4.76%

出所：前掲書，149 ページおよび 193 ページの表を統合。なお，合計は筆者が加筆した。

図表Ⅲ―7　ABC の実施上の問題

点	製造業		サービス業・非製造業		合　計	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①費用がかかりすぎる	1	11.11%	1	9.09%	2	10.00%
②コスト・ドライバーの選定が困難	6	66.67%	3	27.27%	9	45.00%
③各部門あるいは顧客との関係悪化	0	0.00%	1	9.09%	1	5.00%
④棚卸資産の評価ができない	1	11.11%	1	9.09%	2	10.00%
⑤内部相互補助ができない	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%
⑥従業員からの反発	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%
⑦その他	1	11.11%	5	45.45%	6	30.00%

出所：前掲書，149 ページおよび 193 ページの表を統合。なお，合計は筆者が加筆した。

図表Ⅲ―8　ABC を導入しない理由

	製造業		サービス業・非製造業		合　計	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
①費用がかかりすぎる	26	15.57%	13	14.44%	39	15.17%
②正確な製品原価を必要としない	2	1.20%	7	7.78%	9	3.50%
③計算が複雑	47	28.14%	19	21.11%	66	25.68%
④製品系列別直課を実施	15	8.98%	3	3.33%	18	7.00%
⑤配賦の精緻化より原価管理に関心	30	17.96%	15	16.67%	45	17.51%
⑥内部相互補助がなくなる	0	0.00%	1	1.11%	1	0.39%
⑦新製品の開発が阻害される	3	1.80%	0	0.00%	3	1.17%
⑧その効果性に疑問がある	13	7.78%	7	7.78%	20	7.78%
⑨データが集計できない	21	12.57%	14	15.56%	35	13.62%
⑩経費が少なく実施する意味がない	2	1.20%	7	7.78%	9	3.50%
⑪その他	8	4.79%	4	4.44%	12	4.67%

出所：前掲書，150 ページおよび 193 ページの表を統合。なお，合計は筆者が加筆した。

図表Ⅲ―9　コスト・テーブルの利用目的

コスト・テーブルの利用目的	1994 年調査		2002 年調査	
	企業数	%	企業数	%
ABC（活動基準原価計算）	4	0.51%	5	1.19%

出所：高橋史安「わが国における原価管理の実証的研究―1994 年調査と 2002 年調査の比較を中心に」『会計学研究』日本大学商学部会計学研究所，17 号，2004 年 7 月，15 ページ，図表 14 および表 15 から抜粋・統合して作成。

図表Ⅲ―10　原価管理の諸方法

原価管理の方法	1994 年調査		2002 年調査	
	企業数	%	企業数	%
実際原価計算	109	13.09%	63	19.44%
標準原価計算	101	12.85%	44	13.68%
直接原価計算	62	7.44%	25	7.72%
ABC（活動基準原価計算）	5	0.60%	4	1.23%
ライフサイクル・コスティング	5	0.60%	3	0.93%
品質原価計算	6	0.72%	3	0.93%

出所：前掲書，28 ページ，図表 31 から抜粋して作成。

図表Ⅲ―11　都道府県別回答数

東京都	福岡県	長崎県	愛知県	宮城県	北海道	広島県	長崎県
105	32	30	18	15	15	10	9
香川県	神奈川県	福島県	兵庫県	新潟県	熊本県，群馬県，千葉県，大阪府		
8	8	5	2	2	1		

出所：村田直樹研究代表，藤野雅史，浦田隆広，相川奈美，沼恵一『中小企業会計実務に関する動向調査（産業経営動向調査報告書第 33－ 2 号）』日本大学経済学部産業経営研究所，2010 年 3 月，1 ページ。

図表Ⅲ―12　管理会計・原価計算手法の導入状況

(%)	SC	DC	ABC	QC	LCC	BSC	TC	EVA	MPC
導入済み	9.9	16.4	0.8	1.1	1.1	3.4	3.0	0.4	0.4
導入予定	1.1	0.8	0.4	1.1	0.8	2.3	1.1	0.8	0.4
相談あり	14.8	12.6	5.3	4.6	6.8	5.7	7.2	3.0	3.8
いずれでもない	58.2	54.0	76.4	76.4	74.1	72.2	71.5	78.3	77.6

出所：前掲書，55 ページ。

年 3 月にかけて 3,012 通を郵送した。回収数は 263 通（8.7%）であった。都道府県別内訳は図表Ⅲ―11 のとおりである。

本書第 7 章で管理会計について取り上げられ，各種管理会計・原価計算技法の導入状況調査では，図表Ⅲ―12 にみられるように，ABC は「相談あり」を含めても 6.5%である。これは，調査された原価計算技法（ABC の他は，標準原価計算（SC），直接原価計算（DC），ライフサイクル・コスティング（LCC））のなかでもっとも低い値である。

(5)吉田英介，福島一矩，妹尾剛好『日本的管理会計の探求』[32]

東証一部上場製造業の全企業 851 社を対象として 2009 年 1 月 7 日に郵送し，同月 23 日に回収した。回答企業は，151 社（17.7%）であった。このなかで製造間接費の配賦に関

図表Ⅲ－13　製造間接費の配賦計算

製造間接費配賦計算の有無		配賦基準（複数回答）	
あり	143 社（94.7%）	複数配賦基準	103 社（72.0%）
		操業度基準	80 社（55.9%）
		ABC	8 社（ 5.6%）
なし	8 社（5.3%）		

出所：吉田英介，福島一矩，妹尾剛好『日本的管理会計の探求』中央経済社，2012 年，79 ページ。

する調査が行われ，ABC を採用している企業は 8 社（5.6%）である（図表Ⅲ—13 参照）。

2　実態調査からみた ABB の普及度

前節の実態調査によると，ABC の普及度には，調査ごとに大きな差がみられる。谷教授らの調査（図表Ⅲ－1 参照）では 70.5% であり，高橋教授らの調査（図表Ⅲ－3 およびⅢ－4 参照）では 12.88%（導入予定の企業も含めると 17.17%），村田教授らの調査（図表Ⅲ—12 参照）では 0.8%（導入予定を含めても 1.2%），またこのなかでは最新の吉田教授らの調査（図表Ⅲ—13 参照）では 5.6%である。谷教授らの調査については，調査対象が ABC を導入していると予想される企業であったことから非常に実施率が高くなったことが伺える。また，村田教授らの調査が中小企業（実際は税理士）を対象としたものであったことから，他調査に比べて非常に低いこともうなずける。ただし，高橋教授らの調査と吉田教授らの調査とで倍以上の開きがあることは留意すべきであろう。そのひとつの理由は，高橋教授らの調査が非製造業を含めたものであり，吉田教授らの調査が製造業のみであることが挙げられる。しかし，製造業に限ってみても，高橋教授らの調査では 8.89%（導入予定も含めると 10.00%）と少々開きがある。もちろん，回答した企業の相違もあるため，誤差の範囲ということもできるし，またここでは取り上げなかったが，1990 年代末の実態調査でも同様に多少の開きがあるところではあるが[33]，これらから類推して，ABC/ABM の実施率は，製造業（上場企業）で概ね 5 ～10%の間であるといえよう。

ここで注目したいのは，高橋教授らの調査でサービス業・非製造業の ABC/ABM 実施数および実施率が製造業のそれを大きく上回っていることである。製造業以外での ABC/ABM の利用は，谷教授らの調査（図表Ⅲ－2 参照）からも見てとれる。ABC/ABM は，非製造業や公的機関にも有用なツールとして広範に広まっているという認識がある[34]が，このことを示唆したものといえよう。このような ABC/ABM の幅広い業種への適合可能性は，ABB へと昇華することによってより高まる可能性があると思われるが，その一方で，ABC/ABM の普及率が 1990 年代から 2000 年代にかけてあまり進展していないことが，高橋教授の論文（図表Ⅲ－9 および図表Ⅲ—10 参照）からうかがえ，また伝統的な実際原価計算や標準原価計算そして直接原価計算に大きく差をつけられている（同図表Ⅲ—10 および村田教授らの図表Ⅲ—12 参照）ことは明らかである。

いずれにしても前述の，イネス＝ミッチェルの調査の ABB の普及度（20%）と比べると，我が国の ABC/ABM の導入率は半分程度と低く，したがって ABB の導入も進んでいないように思われる。

高橋教授らの調査で，もうひとつ注目すべきは ABC/ABM の導入目的（図表Ⅲ－5 参照）であろう。この表の項目⑦は「予算編

成・統制の目的」，すなわち，予算管理システムとしてABC/ABMを利用しているということである。これを言葉通りに解釈すれば，当該企業がABBを採用していることになる。もちろん，予算管理システムとしてABC/ABMを利用しているといっても，その程度は明らかではない。ABBを伝統的予算管理システムに代えて全面的に採用しているかは不明で，ABBを採用しながらも，それが補助的で伝統的予算管理システムを主としているかもしれない。または，1工場や1事業部などといった部分的な採用にとどまっているかもしれない。また，全面的な採用であったとしても，5社（8.08%）にすぎず，しかも複合的な目的のうちのひとつにすぎないことを考えると，やはり，ABBの普及を示唆する証拠としては不十分であろう。なお，ABC/ABMを採用している企業のABBの利用率は22.72%にすぎず，イネス＝ミッチェルの調査ほど（前述のようにABC/ABM採用企業の76%が関心を示したとされる）には至っていない。

ひとつ評価できるのは，ABBには限っていないが，ABC/ABMの採用企業のほとんどが，導入目的を達成していると回答している（「十分に達成」が14.29%，「おおむね達成」が50.85%（図表Ⅲ－6参照））ことである。このことは，ABC/ABMひいてはABBの有効性を示唆するものであろう。

Ⅳ　ABBの問題点と実務への適用

Ⅱ章でみたように，ABBが理論的には伝統的予算管理システムに対して優位性をもち，これに代わる新たな予算管理システムとして有効であることに疑いはないであろう。それにもかかわらず，Ⅲ章で検討した実態調査を見る限りでは，実務において普及していないことも明らかであろう。本章では，このような理論と実務の乖離が起こる原因がどこにあるのかを探っていきたい。

ABBにはいくつかの実施上の問題点があることが指摘されている。クーパー（R. Cooper）＝スラグマルダー（R. Slagmulder）は，①支出パターンと消費パターンの相違，②副次的アウトプットの存在，③代替可能な資源の存在，④詳細な情報の必要性，の4つを挙げている[35]。すなわち，①財等の消費量と取得量（支出額）は必ずしも同一とは限らない。ABCでは消費量のみを把握すれば良いが，ABBでは当然のこと取得量（支出額）も予測しなければならない。また，②活動には，生産に直接かかわる主活動と，それを支援する補助的な副次的活動がある。ABCでは副次的活動をあまり考慮していないが，ABBではその発生額についても詳細に見積もらなければならない。さらに，③ひとつの資源が2つ以上の活動にかかわる場合がある。ABCでは発生額を複数の活動に配賦することになるが，ABBでは活動ごとに見積もることになり，これを総合した時に実際の資源量と食い違う場合がある。最後に④については，上記①～③をみただけでも，ABBがABCよりも詳細な情報を必要とすることは明らかであろう。これらの詳細な情報を迅速に収集し，処理することは非常に困難であろう。こうした問題は，実務的には，時間とコストの増大としてあらわれてくるといえよう。

また，ABBはABCから展開したものであるから，ABCのもつ問題点をABBも有していると思われる。前節の高橋教授らの実態調査の図表Ⅲ－7とⅢ－8からは，ABCの問題点ないしは導入しない理由の2番目に「費用がかかりすぎる」ことが挙げられている。上述のように，ABBはABCよりもさらに高コストとなることは明らかである。伝統的予算管理システムの高コスト性がABBでも解消できない問題点であることはⅡ章で指摘したが，ABBは高機能な予算管理シス

テムであるがゆえに，上記のように伝統的予算管理システムよりむしろ高コストになると考えられる。このような高コスト性が ABB 導入の障害になっていることは確かであろう。

しかし，高橋教授らの実態調査からみた ABB の問題点の第 1 はその高コスト性ではない。ABC を実施している企業では「コスト・ドライバーの選定が困難」ということであり，非実施企業では「計算が複雑」ということである。ABB では，前述のように，ABC に比べて取り扱う範囲や情報がより多く，複雑性は当然増すと考えられる。また，コスト・ドライバー（ないし活動ドライバー）については，キャプラン＝クーパーは，20～50 種類の活動で ABC の目的は達成される[36]としているが，ABB ではより多くの活動を設定しなければならないことは明らかであり，コスト・ドライバー（ないし活動ドライバー）の選定もより困難さを増すと思われる。リュー（L. Y. Liu）＝ロビンソン（J. J. Robinson）＝マーチン（J. Martin）は，Scottish Courage Brewing 社が，資源や活動の多さゆえに ABB の導入を断念したことを指摘している[37]。

また，II 章でみた ABB で解決されない伝統的予算管理システムのもうひとつの問題点は，硬直性（非柔軟性）である。予算は，その計画機能から，達成すべき具体的な目標を示すものである。このことが企業行動を金銭面で制約し，環境変化への対処を遅らせることにつながる危険を生起する。予算が精密に算定されればされるほど，この制約は強くなる。したがって，前年度実績の単なる上乗せとして策定される大雑把な伝統的予算管理システム（増分予算）より，活動に細分化して緻密に予測する ABB の方が制約性が高く，硬直的（非柔軟的）となろう。

次に，ABB を実施する際の責任会計の問題がある。現在の企業では，職能別に部門組織が作られ，伝統的予算管理システムは部門にもとづいて行われている[38]。いわゆる職能別（functional）責任会計が行われているのである。伝統的予算管理システムは，業績評価と結びついて，予算消化のための駆け込み使用（ワイアット）や交渉による予算獲得（ベリングポイントの④）などの責任会計上の問題を生じさせる。ABB がこれらの問題の解消に有効であることは II 章で指摘したが，その一方，ABB は新たな責任会計上の問題を生じさせる。すなわち，ABB の導入によって，活動を基準としたプロセス別の責任会計を構築することが必要となるのであるが，この両者をどのように適合させるかが問題となる。

これについては，シャーマン（F. Sharman）のプロセス・オーナ（管理者），職能別オーナ（管理者）の提唱がある[39]。この場合，どちらの管理者が主となるのかが問題となるが，堀井教授は，「決算につながる職能をもとにしたより恒久的な部門の管理者が最終的に責任を問えるような責任会計が望ましいと思われる[40]」として，部門管理者を主，プロセス管理者を副とすることを主張している。しかし，主副の問題が解決するとしても，2 種類の管理者を置くことによる管理費用の増大は問題であろうし，モラルハザードの問題も生じると思われる。これらの諸点を避けるためには，企業組織を活動別の組織に転換し，ABB 責任会計に一本化することが考えられるが，「決算につながる職能別組織」を放棄することは実務的には受け入れられがたく，このような組織の大変革は事実上不可能であろう。

こうした実施上の問題点などから，櫻井教授は，「ABB の実行には手間とコストがかかる。そのため，ABB を実行することによって得られる便益がコストを上回ることを見極めてから実施すべきである[41]」という。この意味で，「ABB は伝統的予算を補完する形で適用するのが望ましい[42]」とする見解

がある。これは確かに，ABBの現実的な適用のひとつであろう。しかし，伝統的予算管理システムですら手間とコストがかかりすぎるという問題点が挙げられていることを考えると，補助的にABBを導入すれば，当然，予算管理システム全体の手間とコストが増大することになり，またABB導入の問題点を根本的に解決することにはならないと思われる。

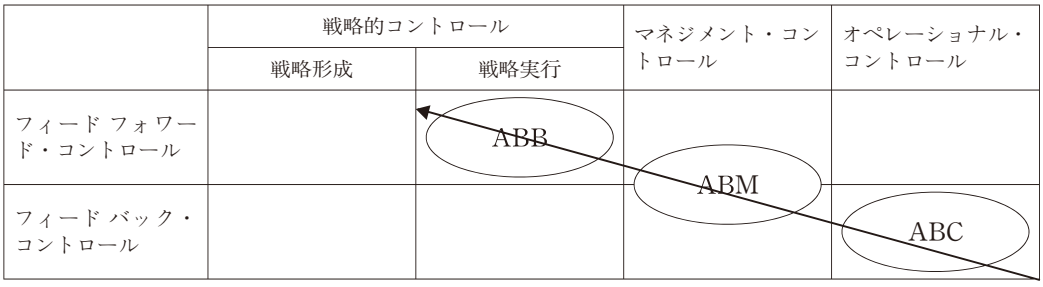
ABBの問題点を根本的に解決する方法のひとつとして，他の予算管理システムと組み合わせて，予算管理システム全体のコスト・パフォーマンスを高めることが提唱されている。そのひとつが小菅教授が第2段階とする統合的ABBシステムの提唱である。コノリー（T. Connolly）＝アッシュワース（G. Ashworth）は，ABBとZBBの統合により予算管理システムの機能を高めることができるとしている[43]。しかし，ZBBも，時間やコストがかかることなどから，我が国では受け入れられているとはいいがたい。また，ZBBとABBをどのようにすみ分ければ良いかも難しい問題である。したがって，統合システムによってより高機能な予算管理システムが構築されるとしても，そのコスト・パフォーマンスをどれだけ高めることになるかは，詳細な検証が必要となろう。こうした点から考えても彼等のいう統合システムは，我が国においてABBを普及させる決め手にはならないだろう。しかし，小菅教授が指摘するように，第3段階の企業価値の創造とともに，戦略との関係に注目したことは重要であるといえよう。

多くのABB研究は，「その対象が主に予算編成に限定されており，予算統制については，十分な検討がなされていない[44]」という指摘がある。しかし，「近年では予算の影響機能が注目され，事前統制機能に力点が移行していること[45]」を考えれば，ABBが統制機能を重視していないということにはならないだろう。その意味で，ABBを，事前予測によって目標値を統制するフィードフォワード・コントロールを行うものとして，戦略実行のツールとしてとらえる見解がある。こうした見解にもとづくABBの位置づけは図表Ⅳ―1のように描くことができる。

また，櫻井教授は，戦略的マネジメント・システムとしてのバランスト・スコアカード（Balanced Scorecard，以下BSCと省略する）の展開にはABBが必要であるとして，図表Ⅳ―2のようにその統合システムを描く。

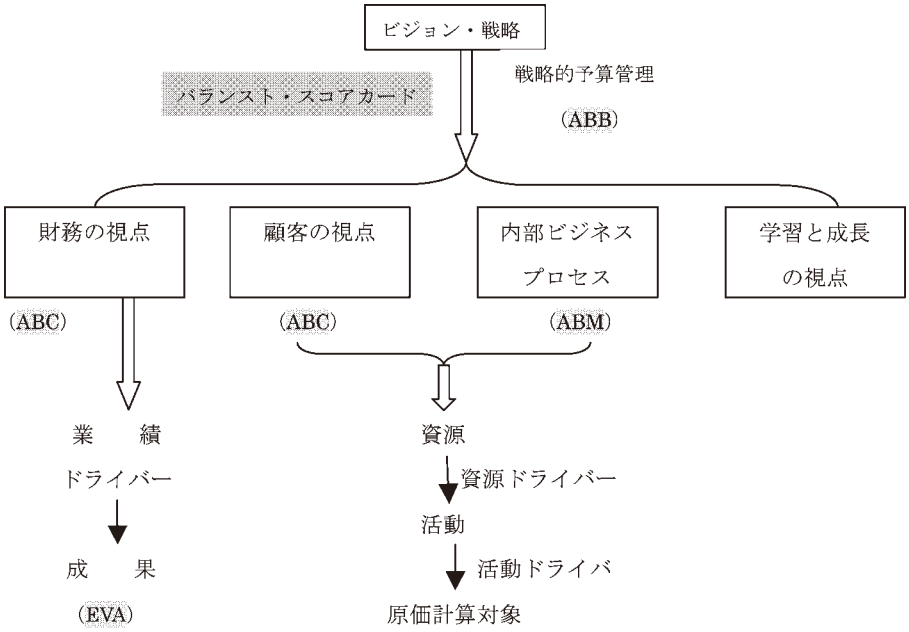
企業の戦略に対する関心は高く，BSCの導入もかなり進んでいると思われる[46]。したがって，戦略会計のツールとしてのABBの潜在的需要はあるものといえる。この点で，企業戦略への適用を進めることが，ABB普及のきっかけとなるといえよう。

図表Ⅳ―1　ABC/ABM/ABBの展開



出所：丸太起大「経営戦略とフィードフォワード管理会計」上總康行，澤邉紀生　編著『次世代管理会計の構想（第3章）』中央経済社，2006年，75ページ。

図表Ⅳ―2　ABB，EVA，BSC の統合モデル



出所：櫻井通晴『バランスト・スコアカード ── 理論とケース・スタディ ──（改訂版）』中央経済社，2008 年，444 ページ。

Ⅴ　むすびにかえて

ABB についての研究は，我が国では，1990 年代半ばから進められ，理論的な成果はかなり蓄積されているといえる。しかし，その一方，上述のように，実務においては大きな影響を与えているとはいいがたい。本稿では，企業戦略との関係からその実務への普及の可能性があることを示唆した。

しかし，ABB の企業戦略策定・実行への有用性が認められるとしても，ABB の高コスト性が解消されない以上，その普及には一定の限界があると思われる。実は，ワイアットは，欧米でも，ABC を利用している企業の極少数の企業で ABB が採用されているだけであると指摘している[47]。今後，ABB の実務における適用をはかるには，ケーススタディなどにより，その実務における有効性を確認する[48]とともに，根本的にコストを軽減する必要があると思われる。

また，ABB の機構上の複雑さ（コストないし活動ドライバーの選定も含む）も解消すべき問題点であるが，前章の統合システムや補助的ないし部分的導入などは，むしろ複数のシステムを採用することによって，予算管理システム全体をより複雑にしてしまっている感がある。

さらに，硬直性（非柔軟性）の問題もある。我が国企業は，予算の弾力性保持のための方策を積極的に採用し，対処してきている[49]が，最近の環境変化の激しさはその対処の限界を示唆しているようにも思える。もとより，ABB は，そのような環境変化を予測してこれを織り込んで緻密で正確な予算を編成するものではあるが，すべての変化を予測し，織り込むことは不可能である。逆に，緻密な予算編成をすればするほど，弾力性保持の方策をとるには時間やコストがかかることになり，

かえって硬直性を増すことになってしまう。

このような問題を解消する手掛かりとなるのは，BBである。BBは，ABBと異なり，予算管理システムそのものを廃止しようとするアプローチである。したがって，BBを採用するなら，当然，予算管理システムの欠点はすべて解消されることになる。しかし，我が国の企業の大半は，予算管理システム（伝統的予算管理システム）を採用しており，BBもABBと同様実務に受け入れられているとは思えない[50]。そこで，BBとABBを統合し，いわばハイ・ロー・ミックスにより新しい予算管理システムシステムを提唱しようという主張がある。

一見すると，予算管理システム改善論と予算管理システム廃止論に統合の余地はないように思われる。しかし，BBは，「組織の財務的な計画設定のために予算を作成することを否定していないから，この点においてABBとの接点を見出すことができる[51]」のである。しかし，この統合システムの具体的な構造は明らかではない。ABBによる高度な計画機能をのみを利用し，実行・統制についてはBBで行うということは考えられるが，このような統合システムがうまく機能するかは未知数であり，予算管理システムのコスト・パフォーマンスがどの程度改善されるかも不明である。しかし，筆者は，この統合システムがABBの実務での適用可能性を広げ，その普及をはかる上での，ひとつの重要な視点であると考えている。この統合システムの研究のためにも，BBに関する考察も含め，ABBの検討を進めていきたい。

注

1）Hilton, R. W., *Managerial Accounting 4th ed.*, The McGraw-Hill Companies, 2000, p.336.

2）Otley, D., “Trends in budgetary control and responsibility accounting,” A. Bhimani ed., *Contemporary Issues in Management Accounting*, OXFORD university press, 2006, p.291.

3）*Ibid.*, p.291.

4）こうした2つのアプローチは，我が国でも櫻井通晴（『管理会計　第5版』中央経済社2012年，215ページ），伊藤克容（『組織を活かす管理会計』生産性出版，2007年，219ページ），他多くの論者により認識されている。小菅正伸は，3つの研究方向を認識しつつ，これを「批判的享受」と「破壊と再構成」という2つのアプローチに集約している。つまり，「第1は，ゼロベース予算や活動基準予算管理に代表される，予算管理プロセスを改善しようとする努力である。第2は，行動的予算管理研究において典型的に見られるように，『予算管理本来の機能をより良く発揮させるための工夫』である。参加型予算管理の提唱やインセンティブと動機づけの重視等はその代表であろう。そして第3は予算管理それ自体を放棄するという見解である。…第1の方向での研究と第2の方向での研究はともに伝統的な予算を批判しながらも，予算管理それ自体を全面的に否定するものではなく，むしろその枠組みを維持しつつより良いものへと改良しようとする研究努力である。これらの両者の研究方向は『批判的享受』というスタンスを採用している。…第3の方向性は，…『破壊と再構成』という形での新たな方向性の模索であると言える」（小菅正伸「予算管理実務における2つの潮流」『同志社商学』第56巻1号，2004年5月，同志社大学商学会，109ページ）と論じているのである。

5）*Ibid.*, p.292.

6）Wyatt, N., *Budgeting and Forecasting*, Peason Education Limited, 2012, pp.4-5.

7）内田昌利「ストレッチ・バジェッティングの発現形態 ── わが国企業における予算の統制機能をめぐって ──」『北海学園大学経営論集』第10巻第4号，2013年3月，79ページ。

8）Otley, D., *op. cit.*, p.292.同様の問題点は，Hansen, S. C., D. Otley and W. Stede, “Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective,” *Journal of Management Accounting Research*, Vol.15, 2003，にもみられる。

9）Wyatt,N., *op. cit.*, pp.84-85.同様の問題点は，Kaplan, R. S. and R. Cooper, *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, 1998, p.302.（櫻井通晴訳『コスト戦略と業績管理の統合システム』ダイヤモン

ド社，1998 年，380 ページ），でも指摘されている。

10）Hope, J. and R.Fraser, *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School Press, 2003.（清水孝監訳『脱予算経営』生産性出版，2005 年）

11）伊藤克容，前掲書，222-223 ページ。

12）ベリングポイント編『将来予測重視の予算マネジメント』中央経済社，2004 年。

13）Wyatt, N., *op. cit.*, p.86.

14）Innes, J. and R. Kouhy "The Activity-Based Approach," M. G. Abdel-Kader ed., *Review of Management Accounting Research*, Palgrave Macmillan, 2011, p.243.

15）山田義照「ABC/ABM から ABB への展開に関する一考察 ── 生成期の関係フレームワークを中心に ──」『豊橋創造大学紀要』第 5 号，2001 年 2 月，豊橋創造大学，69 ページ。

16）Brimson, J. A. and R. Eraser, "The Key Features of ABB," *Management Accounting*, Vol.69, No.1, January 1991.

17）本図は，Cooper, R. and R. S. Kaplan "The Promise—and Peril—of Integrated Cost Systems," *Harvard Business Review*, July-August 1998,（堀切菜穂子訳「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），p.116., Horngren, C. T., G. L. Sundem, W. O. Stratton, D. Burgstahler and J. Schatzberg,, *Introduction to Management Accounting 14th ed.*, Peason/Prentice Hall, 2008, p.319.，および，Jiambalvo, J., *Managerial Accounting*, John Wiley & Sons Inc., 2004, p.209 より作成した。

18）広原雄二『活動を基準とした管理会計技法の展開と経営戦略論』創成社，2011 年，154 ページ。

19）Wyatt, N., *op. cit.*, p.87.

20）小菅正伸「活動基準予算管理の新展開」『會計』第 156 巻第 5 号，森山書店，1999 年 11 月，46 ページ。

21）Hansen, S. C. and R. Torok, *The Closed Loop: Implimenting Activity-Based Planning and Budgeting*, CAM-I, 2003.

22）櫻井通晴編著『ABC の基礎とケーススタディ』東洋経済新報社，2000 年。

23）森本三義「活動基準予算に関する一考察 ── James A. Brimson & John A. Antos によるモデルの検討を中心にして ──」『松山大学論集』第 14 巻第 4 号，松山大学総合研究所，2002 年 10 月，252-253 ページ。

24）小菅正伸，前掲書（1999 年），536 ページ。なお企業価値創造型 ABB を提唱するブリムソン（J. Brimson）＝アントス（J. Antos）は，ABB の価値創造型経営に対する効果として，①業績目標を達成するための個々人の活動の管理責任を明確にする，②現実的な作業負荷の提供，③活動に結び付くバリエーションの原因を示唆する，④製品・サービス別の個々の活動への需要を理解できる，⑤組織全体にプロセスの観点を浸透できる，⑥活動レベルでのモニタリングや統制ができる，⑦過不足のキャパシティを明示できる，の 7 つを挙げている（Bimson, J. and J. Antos, *Driving Value Using Activity-Based Budgeting*, John Wiley & Sons Inc., 1999, p.12）。

25）ベリングポイント編，前掲書，191 ページ。

26）三木僚祐「活動基準予算管理の実施に関する一考察」『経営情報研究』第 14 巻第 2 号，摂南大学経営情報学部，2007 年 2 月，77 ページ。

27）Innes, J. and F. Mitchell, "A Survey of Activity-Based Costing in The UK's Largest Companies," *Management Acciunting Research*, No.6, June 1995.

28）谷武幸，吉田栄介，窪田裕一，梶原武久「ABC/ABM の導入の促進要因・阻害要因と成果」谷武幸編『成功する管理会計システム ── その導入と変化 ──（第 4 章 2 節）』中央経済社，2004 年。

29）高橋史安．新江孝．陳豊隆　他「訂正とお詫び原価計算・管理会計実践の総合的データベースの構築 ── 平成 13・14 年度共同研究成果報告について〔含　アンケート調査結果〕」『会計学研究』第 17 号，日本大学商学部会計学研究所，2004 年 7 月。

30）高橋史安「わが国における原価管理の実証的研究 ── 1994 年調査と 2002 年調査の比較を中心に」『会計学研究』第 17 号，日本大学商学部会計学研究所，2004 年 7 月。

31）村田直樹研究代表，藤野雅史，浦田隆広，相川奈美，沼恵一『中小企業会計実務に関する動向調査（産業経営動向調査報告書第 33－ 2 号）』日本大學経済学部産業経営研究所，2010 年 3 月。

32）吉田英介，福島一矩，妹尾剛好『日本的管理会計の探求』中央経済社，2012 年。

33）たとえば，佐藤進らの調査（佐藤進編著『わが国の管理会計 ── 実態調査研究』中央大学出版部，1999 年）では 3.1%，日本会計研究学会特別委員会（日本会計研究学会特別委員会『ABC と

ABMの理論および実践の研究』日本会計研究学会特別委員会（吉川武男委員長）最終報告書，1999年）では8.11%である。

34）Innes, J. and R. Kouhy, *op. cit.*, p.245.

35）Cooper, R. and R. Slagmulder, "Activity-Based Budgeting-Part1," *Strategic Finance*, Vol.82, No.3, September 2000 and "Activity-Based Budgeting-Part2," *Strategic Finance*, Vol.82, No.4, October 2000.なお。これらの問題点については，堀井愃暢「活動基準予算管理に関する一考察 ── 予算設定の視点より ──」『香川大学経済論叢』第76巻第1号，香川大学，2003年5月，三木僚祐，前掲書，森本三義「活動基準予算の構造と問題点」『松山大学論集』第15巻第2号（通号272号）松山大学総合研究所，2003年6月，三木僚祐「活動基準予算管理の再検討」『地域研究：長岡大学地域研究センター年報／長岡大学地域研究センター編』第4号，長岡大学地域研究センター，2004年，などに詳しい。

36）Kaplan, R. S. and R. Cooper, *op. cit.*, pp.102-103.（櫻井通晴，前掲訳書，127-128ページ）

37）Liu, L. Y., J. J. Robinson and J. Martin, "An Application of Activity-Based Budgeting: A UK Experience," *Cost Management*, September/October 2003.

38）Wyatt, N., *op. cit*., p.87.

39）Sharman, P., "Activity/Process Budget: A Tool for Change Management," *CMA Magazine*, Vol.7 No.2, March 1996.

40）堀井愃暢「活動基準予算管理に関する一考察 ── 伝統的予算管理との関連で」『香川大学経済論叢』第76巻第3号，香川大学経済学会，2003年12月，550ページ。こうしたABBの責任会計に関する問題意識は，他に，小菅正伸「活動基準責任会計の展開 ── 活動基準予算管理を中心として」『商学論究』第48巻第2号，関西学院大学商学研究会，2000年12月，櫻井通晴『企業価値創造のためのABCとバランスト・スコアカード』中央経済社，2002年，などにみられる。

41）櫻井通晴，前掲書（2012年），348ページ。

42）藤崎晴彦「活動基準予算のマネジメント・コントロール・システムへの適用」『産業経営』通号24，早稲田大学産業経営研究所，1998年。

43）Connolly, T., and G. Ashworth, "An Integrated Activity-Based Approach to Budgeting," *Management Accounting*, March 1994.（吉川武男，ジョン・イネス，フォークナー・ミッチェル編訳『非製造業のABCマネジメント ── 金融・保険・電信電話の実践から学ぶ』（第14章「統合的ABC．予算管理モデル」）中央経済社，1997年）

44）藤崎晴彦，前掲書，176ページ。

45）内田昌利，前掲書，87-88ページ。

46）青木教授らによる調査によれば，BSCを導入している企業は18.7%（部分的導入を含む）にのぼる（青木章通，櫻井通晴「戦略，業績評価および経営品質に関する日本企業の経営行動：バランスト・スコアカードに関する郵送調査の分析」『東京経済大学会誌　経営学』第236号，東京経済大学，2003年）。また，谷武幸編，前掲書などには，日本企業のBSC導入事例が多く紹介されている。

47）Wyatt, N., *op. cit.*, p.88.

48）こうしたケーススタディとしては，Liu, L. Y., F. Mitchell and J. Robinson, "A Longitudinal Study of the Adoption of an Activity- Based Planning System in the Crown Prosecution Service of England and Wales, United Kingdom," *Journal of Accounting and Organizational Change,* 4(3), 2008.などがある。

49）三木僚祐，枡田弥久，鈴木研一によれば，「実行予算の短期化」，「予算の適時点検・修正」，「臨時的予算外支出の容認」などの各種方策が採られているという（三木僚祐，枡田弥久，鈴木研一「わが国予算制度の実態（平成14年度）－1　アンケート調査の集計結果とその鳥瞰的分析」『産業経理』63巻1号，産業経理協会，2003年1月，144ページ）。

50）前掲調査によれば，予算制度を利用している企業は98.5%であった（前掲書，137ページ）。

51）小菅正伸，前掲書（2004年5月），116ページ。