
活動基準原価計算と 時間主導型活動基準原価計算について

会 田 富士朗

要約

活動基準原価計算は、伝統的な原価計算が持つ製品原価の歪みを是正するために提唱された原価計算手法である。その手法は理論的に精緻な分、実務において膨大な作業量を必要とする事となった。それゆえ、実務になかなか受け入れられない部分が存在した。そのような活動基準原価計算を実務において導入しやすくするための方法が提唱された。それが時間主導型活動基準原価計算である。時間主導型活動基準原価計算は、活動基準原価計算が必要としていた間接費を活動ごとにコストプールに集計する詳細で膨大な活動の分析を回避できるとしている。そこで必要なのは、活動1単位を処理するのに必要な時間だけである。そこが、この時間主導型活動基準原価計算の批判が集中する点である。また、時間主導型活動基準原価計算においては、未利用のキャパシティの存在を明らかにする事ができる。活動基準原価計算は、単一の操業度基準による間接費の配賦計算の歪みを是正するために提唱された原価計算手法であるが、時間主導型活動基準原価計算では、諸資源を諸活動に割り当てるのに時間のみを使用する。それゆえ、時間主導型活動基準原価計算は伝統的な原価計算への回帰ではないかという批判が存在する。しかしながら、活動原価から原価計算対象への割り当てに複数の原価作用因を使用する事は伝統的な原価計算への回帰とは言えないのではないかと思われる。

キーワード：活動基準原価計算，時間主導型活動基準原価計算，コストプール，活動，原価作用因

1. はじめに

活動基準原価計算（Activity-Based Costing）は製造間接費の配賦問題を解決するために提唱された原価計算手法である。しかしながら、活動基準原価計算はわが国においてそれほど普及していないのが現状のようである。（伊藤, 2007, p. 22）かつては活動基準原価計算を行っていた企業においても、その後従来の原価計算手法に戻した企業も存在しているとのことである。本稿では、まず、活動基準原価計算とはいかなる原価計算であるかを確認することから始めたい。さらに、2004年にはキャプランとアンダーソンによって、活動基準原価計算をより実務的に適用しやすくした時間主導型活動基準原価計算（Time-Driven Activity-Based Costing：TDABC）が提唱されるにいたっている。はたして、時間主導型活動基準原価計算は今までの活動基準原価計算とどのように異な

り、活動基準原価計算をさらに発展させたものであるのであろうか。本稿において、その検討を行っていききたい。

2. 活動基準原価計算の素描

活動基準原価計算 (Activity - Based Costing ; ABC) は、活動、資源および原価計算対象の原価と業績を測定するためのツールと理解されている。(櫻井, 2004b, p. 24) その主目的は、製品原価の合理的な算定を通じて製品戦略と原価分析に活用することである。活動基準原価計算は、当初、製造間接費の正確な配賦計算を行なおうとして考案されたものであると言われている。そこでは、伝統的な原価計算によって提供される原価情報が歪んだものであり、その歪んだ原価情報によって行なわれる意思決定が誤りを導くとの批判がなされていた。すなわち、伝統的な原価計算では製造間接費を直接作業時間などの操業度基準による配賦が行われるため、少量生産の製品にはより少ない製造間接費が配賦され、多量生産の製品により多くの製造間接費が配賦されるというのである。

伝統的な原価計算においては、製品やサービスの原価は特定の製品に直接的に跡づけることが出来る直接費と、直接的に跡づけることが出来ない間接費とにまず区分される。直接費は、特定の製品やサービスに正確に跡づけることが可能であるので各製品に集計 (賦課) される。一方、間接費は特定の製品やサービスに直接的に跡づけが出来ない費用であるので、何らかの基準を設けて各製品に配賦されることとなる。その際使用される基準として、生産量、直接作業時間、機械作業時間などの操業度に関連した基準が使用されてきた。特に製造間接費の配賦計算では、部門別の計算が行なわれているので、この製造間接費の部門別配賦計算によって計算される製品原価が歪められ、その結果その信頼性、正確性が損なわれていると批判されているのである。

伝統的原価計算では、製品やサービスの原価は、通常次の計算段階を経て計算される。

- (1) 原価の費目別計算
- (2) 原価の部門別計算
- (3) 原価の製品別計算

まず最初に、製品製造のために何がいくら消費されたのかを認識、測定する手続きが行われる。これが費目別計算である。製品製造に関して発生した原価は、その発生形態によって、材料費、労務費、経費に分類される。この発生形態による分類は、もっとも基本的な分類であり、通常原価の三要素と呼ばれる。そしてさらに、この分類に基づいて直接費と間接費とに分類される。すなわち、直接費は、直接材料費、直接労務費および直接経費に、また間接費は、間接材料費、間接労務費および間接経費に分類される。

直接費は、どの製品製造に関して発生をしたのかが直接的に認識できる原価であるから、当該製品に賦課 (直課) される。また、間接費は製造間接費として、適切な配賦基準によって各製品に配賦される。通常この配賦計算は、部門別の計算が行われる。この製造間接費の部門別計算は、(ア) 正確な製品原価を計算するため、(イ) 原価管理に役立たせるため、に行われると説明される。

部門別の計算は、通常、以下の手続きによって行われる。

- (a) 各部門費を集計する。

①部門個別費は各部門に集計する。

②部門共通費は適当な配賦基準によって各部門に配賦する。

(b) 補助部門費を製造部門に配賦する。

(c) 製造部門費を各製品に配賦する。

このような手続きを経て、各製品の原価が計算されることになる。

このような製造間接費の配賦計算によって、計算される製品原価がそれによって歪められ、情報精度の低い原価情報が提供されると批判されているのである。すなわち、この部門別計算はその意図するところとは異なり、多段階的配賦計算が製品原価への信頼性を喪わせる原因となっているのである。

また、製造間接費の配賦基準として、操業度に関連した配賦基準が用いられるため、操業度の高い製品やサービスに対してより多くの製造間接費が配賦される。逆に、操業度の低い製品やサービスには少ない製造間接費が配賦されることとなる。現在の複雑な経営環境においては、多品種少量生産やF A化が進展した製品製造が行なわれている。そこでは、様々な生産支援活動が必要となるが、そのような活動によって発生する費用は、必ずしも操業度に比例して発生するわけではない。逆に数多くの段取替が発生するという事は、多くの少量生産が行われているということであり、伝統的な原価計算によって行なわれる製造間接費の配賦計算が、その基準を操業度に求めるとすれば、生産量の大きな製品に過大な製造間接費が配賦され、生産量の小さい製品には過少に配賦される結果となる。このようにして伝統的な原価計算によって提供される原価情報は、歪んだ原価情報であり、その結果、経営管理者の意思決定に重大な誤りを惹き起こしていたと批判されているのである。

そのような伝統的な原価計算の欠点を克服する計算手法として、活動基準原価計算が登場してきた。周知のように活動基準原価計算は、1980年代後半、ハーバード・ビジネス・スクールのクーパーとキャプランのフィールドスタディの研究成果として発表された。(Cooper et al., 1988, pp. 10-22) この活動基準原価計算は、その中心的要素として活動の計算を行なっていることに、その特徴を見出すことが出来るであろう。そこでは活動から製品に原価を割り当てる。すなわち、生産過程において製品は活動を必要とするからである。また、活動は経済的資源を消費する。それゆえ、経済的資源は活動によって消費され、製品は活動を消費する。活動基準原価計算においては、この連鎖を基本的な理念として原価を計算する原価計算方法である。「活動基準原価計算においては、製品が活動を消費し、活動が資源を消費するという基本理念で原価が計算される。そのため活動基準原価計算では、資源の原価を活動に割り当て、次に各製品の活動をもとに原価計算対象に原価が割り当てられることになる。(櫻井, 2004a, p. 329)」そして、活動基準原価計算が伝統的な原価計算と異なる点として、以下の2点が挙げられている。この点が活動基準原価計算の本質であるとしている。

(1) 伝統的な原価計算では、原価が発生するとそれらはすべていったんコスト・プールとして部門に集計していたが、活動基準原価計算では部門ではなく活動に集計される。

(2) 活動から原価計算対象に原価を割り当てるのに、配賦とは構造的に異なる原価作用因 (cost driver) が用いられる。原価作用因とは、原価を発生させる要因のことである。伝統的な原価計算では、製造間接費は操業度に関連した配賦基準によって製品に配賦されていた。この配賦

計算がこれまで批判されてきた点である。活動基準原価計算によれば、原価と製品との結びつきを因果関係によって合理的に行なうことができる。

また、岡本清教授によれば、活動基準原価計算の主目的は、「戦略的プロダクト・ミックスを決定することにあり、その計算方法は、まず、原価（間接費）を、経済的資源を消費する活動へ跡付け、その原価を、活動から生み出された原価計算対象（製品・顧客・サービス・販売チャネル・プロジェクトなど）へ割り当てる計算を行なう（岡本, 2000, p. 892）」ものであるとされている。ここに、活動基準原価計算の最も基本的な目的は、「製造間接費の製品への集計手続きに着目し、その精度を高めることにより正確な製品原価を算定する（櫻井, 2002, p. 30）」ことにあるとすることができるであろう。

活動基準原価計算は、その後、1992年前後から ABM（Activity - Based Management）へと発展してきた。ABM は、活動基準管理と称される原価低減のツールである。これは、顧客が受け取る価値を改善し、また価値の改善によって原価を低減し、究極的には利益をも改善するためのツールとして登場してきた。ABM の主目的は、活動やプロセスの改善による原価低減にあると言える。

活動基準原価計算は活動分析と結びつくことによって、業務改善を支援することができる。ABM では、詳細な活動分析を行なうことによって、組織が遂行する活動を顧客にとって価値を生む活動とそうでない活動とに識別し、価値を生まない活動を排除することを試みる。また、原価そのものよりも、原価を発生させる原因であるコスト・ドライバーをコントロールすることを重視する。さらに現行プロセスの改善を行なうだけでなく、業務プロセスの抜本的な再構築を支援することがその眼目である。（吉田, 2005, p. 176）

活動基準原価計算と ABM との関係は、どの様に理解すればよいであろうか。この点について、櫻井通晴教授は、活動基準原価計算は製品原価算定中心で測定の見点の技法であるのに対して、ABM はプロセスの見点に立脚する点が異なるとしている。すなわち、活動基準原価計算は製品原価算定が目的であり、ABM はリエンジニアリングがその目的である。（櫻井, 1995, p. 107）つまり、活動基準原価計算と ABM は、その目的とするところが異なっており、目的に合わせて使い分けられるべきものであると言えよう。

3. 伝統的な原価計算と活動基準原価計算の計算例

ここでは、簡単な計算例を使って伝統的な原価計算と活動基準原価計算がどのように異なるのかを確認したい。（浅田他, 2005, pp. 68-71）

この工場では、製品Aと製品Bを製造している。製品Aは90個を、製品Bは10個をロット単位として製造が行われている。また人件費などは同じレベルと仮定されている。

ある月の製造数量は、製品Aが900個、製品Bが100個であった。製品A、製品Bを作るために必要な直接工の直接作業時間は、1個当たりともに0.1時間である。ロットサイズがそれぞれ90個、10個であるので材料受入等の作業回数は以下の表のとおりである。

上記の数値例に基づき、伝統的原価計算と活動基準原価計算によってそれぞれ製品原価を計算してみよう。

	製品 A	製品 B	合計
生産個数	900 個	100 個	1,000 個
直接材料費	90 万円	20 万円	110 万円
直接労務費	90 万円	10 万円	100 万円
製造間接費			200 万円
直接作業時間	90 時間	10 時間	100 時間
直接作業時間/個	0.1 時間/個	0.1 時間/個	
材料受入回数	10 回	10 回	20 回
段取回数	10 回	10 回	20 回
品質検査回数	10 回	10 回	20 回
梱包回数	10 回	10 回	20 回

伝統的原価計算では、製造間接費を直接作業時間を配賦基準として配賦する。その結果、製品 A に配賦される製造間接費の金額は180万円となり、製品 B に配賦される金額は20万円となる。それゆえ、製品 A の製造原価は360万円（90万円+90万円+180万円）となり、製品 1 個当たりの製造原価は4,000円と計算される。同じく製品 B の製造原価は50万円（20万円+10万円+20万円）となる。製品 1 個当たりの製造原価は5,000円である。

それに対して活動基準原価計算は、製造間接費の配賦において活動を基準として各製品に配賦する。ここにおいて製造間接費を発生させた活動は、材料の受け入れ活動、機械の段取り活動、製品の品質検査活動、製品の梱包活動である。それぞれの活動に携わっている人件費等が同じレベルと仮定されているので、製造間接費200万円を4等分すればそれぞれの活動原価は50万円となる。これに基づいて各製品への配賦額を求めれば以下の表ようになる。

製造間接費		配賦基準		配賦量		配賦額	
				製品 A	製品 B	製品 A	製品 B
材料受入活動原価	50 万円	材料受入回数	20 回	10 回	10 回	25 万円	25 万円
段取活動原価	50 万円	段取回数	20 回	10 回	10 回	25 万円	25 万円
品質検査活動原価	50 万円	品質検査回数	20 回	10 回	10 回	25 万円	25 万円
梱包活動原価	50 万円	梱包回数	20 回	10 回	10 回	25 万円	25 万円
計	200 万円					100 万円	100 万円

その結果、製品Aに配賦される製造間接費の金額は100万円となり、製品Bに配賦される金額も100万円となる。それゆえ、製品Aの製造原価は280万円（90万円+90万円+100万円）となり、製品1個当たりの製造原価は3,111円と計算される。製品Bの製造原価は130万円（20万円+10万円+100万円）となる。製品1個当たりの製造原価は13,000円となる。

この計算結果からも明らかのように、伝統的な原価計算では製品Aに80万円多く製造間接費が配賦されている。逆に製品Bには80万円少なく配賦されている。その結果、1個当たりの製造原価では、製品Aは889円高く、また製品Bにおいては8,000円安く計算されている事になる。この金額の相違は製造間接費の配賦額の違いによってもたらされているが、活動基準原価計算の方がより精度の高い計算結果といえるであろう。

すなわち、伝統的な原価計算では直接作業時間という製品生産量に比例する操業度基準を採用する事により多くの生産量の製品により多くの製造間接費が配賦される事となるのである。それゆえ、少量生産の製品Bには、少ない製造間接費が配賦され実態から遊離した原価情報もたらされるのである。

しかしながら、活動基準原価計算はその導入に時間とコストがかかりすぎるという指摘もある。それに対しキャプランとアンダーソンが実務への導入のしやすさを意図した原価計算を提唱した。それが時間主導型活動基準原価計算（Time-Driven Activity-Based Costing：TDABC）である。それでは次に、時間主導型活動基準原価計算について概観することとする。

4. 時間主導型活動基準原価計算

時間主導型活動基準原価計算（Time-Driven Activity-Based Costing：TDABC）は、2004年にキャプランとアンダーソンによって提唱された原価計算手法である。（Kaplan, 2004, pp. 131-138）ここでは時間主導型活動基準原価計算の構造を確認するために、キャプランとアンダーソンが用いている顧客サービス部門の例を取り上げることとしよう。（Kaplan, 2007, pp. 7-13；前田, 2008, pp. 7-13）

そこではある顧客サービス部門が想定されている。この部門では四半期当たり567,000ドルの固定的費用が発生している。この費用には、顧客サービス担当の従業員およびその上司の人件費、IT関連費用、通信費、建物などの関連諸費用が含まれる。またこの費用は、顧客サービス部門の作業量によって変化しないと仮定されている。

（1）従来型活動基準原価計算

従来型の活動基準原価計算では、当該部門で行われている活動がどのようなものであるかを把握するためにその部門の従業員やその上司にインタビューが行われる。この例においては、以下の3つの活動が行われていたと仮定されている。

- ・顧客からの注文の処理
- ・顧客からの問い合わせや苦情の処理
- ・顧客の信用調査の実施

次に活動基準原価計算を行う際に最も重要となる作業が行われることとなる。すなわち、どの活

動にどの位の時間を費やしたのかを問うインタビューを行ったり、実際に調査を行う段階である。この段階は最も時間がかかるステップであり、最も回答が難しいものとなる。なぜならば、顧客サービス部門の従業員に行われる質問は「あなたは昨日どのような活動をどの位の時間行いましたか」ではなく、「この3ヶ月あるいは6ヶ月の間に行った平均的な作業の割合をベースにして、さらに将来の予測を加味して回答してください」というものだからである。

このインタビューの回答が妥当なものであるかどうかを判断するために、活動基準原価計算チームは従業員がどのような活動にどの程度の時間を費やしているか、実際に数週間の時間をかけて観察しなければならない。

この例においては、インタビューと実際の調査によって、顧客からの注文の処理に70%、顧客からの問い合わせや苦情の処理に10%、顧客の信用調査の実施に20%である事が判明したとしている。

次に行われる作業は、消費時間の割合に基づいて顧客サービス部門で発生した567,000ドルを各活動に割り当てる作業である。これにより、顧客サービス部門で発生した費用567,000ドルは顧客からの注文の処理に対して396,900ドル、顧客からの問い合わせや苦情の処理に対して56,700ドル、顧客の信用調査の実施に対して113,400ドル割り当てられることとなる。次に、活動基準原価計算チームはそれぞれの活動の四半期当たりの実際（または予測）作業量（コスト・ドライバー量）のデータを収集する。この例においては、顧客からの注文件数は49,000件、顧客からの問い合わせや苦情の件数は1,400件、顧客の信用調査の実施件数は2,500件であったと仮定されている。これらのデータにもとづき、活動1件あたりのコスト率（コスト・ドライバー率）を計算することができる。以上の事をまとめると以下のように示す事ができる。

活動	単位時間	数量	総時間(分)	費用合計
顧客注文の処理	8	49,000	392,000	352,800ドル
顧客問い合わせ	44	1,400	61,600	55,440ドル
顧客の信用調査	50	2,500	125,000	112,500ドル
利用されたキャパシティ			578,600	520,740ドル
未利用キャパシティ			51,400	46,260ドル
合計			630,000	567,000ドル

このようにして、3つのコスト・ドライバー率を利用することにより、顧客サービス部門の費用を顧客注文の処理件数、顧客問い合わせ件数、顧客の信用調査件数を基礎として、個々の顧客に割り当てる事が出来るのである。キャプランとアンダーソンの例示においては、顧客への配賦は省略されている。

（2）時間主導型活動基準原価計算

以上見てきたように、従来型の活動基準原価計算では、どのような活動が行われているかの識別、またその消費割合を見積もることから計算がスタートした。それに対し時間主導型活動基準原価計算では、そのような作業は省略されている。そこでは、部門のキャパシティ・コスト率と当該部門で処理された個々の取引のキャパシティ利用度合いの見積もりを行うだけで、時間主導型活動基準原価計算を行う事が出来るとされる。

キャパシティ・コスト率は以下のように定義されている。

キャパシティ・コスト率＝供給されたキャパシティのコスト÷供給資源の実際的キャパシティ

これまでの例示では、供給されたキャパシティのコストは567,000ドルである。また、供給資源の実際的キャパシティは次のように見積られる。当該部門には28名のフロントライン現場従業員（監督者と支援スタッフは含まれていない）が働いている。各々のフロントライン現場従業員は1ヵ月平均20日（四半期で60日）働き、1日平均7.5時間の作業を行っている。したがって、各現場従業員は四半期で450時間つまり27,000分働いていることとなる。しかしながら、この27,000分すべてが生産的な作業に充てられているとは限らない。当該部門の現場従業員は、1日に75分を休息、訓練、教育に充てていると仮定されている。そうすると、現場従業員の実際的キャパシティは四半期で22,500分と見積られる事になる。これらのデータから、顧客サービス部門の実際的キャパシティは630,000分（375分×60日）と計算される。

それゆえ、当該部門のキャパシティ・コスト率は、0.90ドル/分（567,000ドル÷630,000分＝0.90ドル/分）と計算される事になる。

実際的キャパシティの推定は、簡単な計算方法のものがよいとキャプランとアンダーソンは述べている。これらの数値は厳密である必要はなく、数%の誤差は何の問題も無いと述べている。例えば、現場従業員の場合であれば、1ヵ月平均の労働日数と1日あたりの平均労働時間をもとに計算される。その場合、休息時間、教育訓練時間、その他の遊休時間等を差引き、実際の作業を行う時間が求められる。

キャパシティ・コスト率が求められたら、次に必要な見積もりは、個々の取引の遂行のために必要とされるキャパシティ量（この例の場合は時間であり、ほとんどの場合も時間）である。この個々の取引の時間の推定値はインタビューや観察調査によって入手することができる。このキャパシティ量も厳密な正確性は求められておらず、大体正確であれば十分としている。

キャプランとアンダーソンの例では、顧客サービス部門の各活動について次のような平均単位時間の推定値が仮定されている。

- ・顧客からの注文の処理については、8分間
- ・顧客からの問い合わせや苦情の処理については44分間
- ・顧客の信用調査の実施については50分間

それゆえ、顧客からの注文の処理と問い合わせについては、7.20ドルと39.60ドルかかる事が計算できる。さらに信用調査が行われればさらに45.00ドルかかることとなる。

このデータにもとづいて、以下のような計算を行う事ができる。

活動	消費時間割合	配賦費用	コスト・ドライバー量	コスト・ドライバー率
顧客注文の処理	70%	396,900ドル	49,000件	8.10ドル
顧客問い合わせ	10%	56,700ドル	1,400件	40.50ドル
顧客の信用調査	20%	113,400ドル	2,500件	45.36ドル
合計	100%	567,000ドル		

従来型の活動基準原価計算によって計算されたものと比べて数値が低い事が見取れる。これは、従来型の活動基準原価では、未利用のキャパシティが含まれているためである。個々の活動を行う

ために必要な平均単位時間を使う事によって、その期間の間に顧客に提供された資源量を測る事が出来たからである。この例の場合には、630,000分のうち578,600分が顧客サービスに費やされ、未利用のキャパシティが51,400分存在している事が明らかにされる。

このように、時間主導型活動基準原価計算は、従来型活動基準原価計算では明らかにできなかった未利用キャパシティの存在を明らかにする事ができ、その量、またそのコストも明示的に示す事ができる。

キャプランとアンダーソンは、時間主導型活動基準原価計算の利点を以下のようにまとめている。（Kaplan, 2007, p. 18；前田, 2008, pp. 24-25）

- ①簡単かつ迅速に精緻なモデルを設計することができる。
- ②ERP と顧客関連経営管理システムから即時に入手できるデータとうまく統合できる。
- ③コストを、それぞれの注文、業務プロセス、仕入先、および顧客に関連する特別な性質を反映したドライバーを用いることにより、取引や注文に割り当てる。
- ④直近における操業の経済性をとらえるために毎月計算しなおす事ができる。
- ⑤業務プロセスの効率性とキャパシティの利用度を可視化できる。
- ⑥注文量と注文の複雑性の予測にもとづいた資源キャパシティに関する予算の編成が可能となり、資源必要量を予測できる。
- ⑦会社全体に適用可能なソフトウェアおよびデータベース技術を通じて全社モデルを容易に設計できる。
- ⑧迅速かつコストがかからないモデルのメンテナンスが可能になる。
- ⑨利用者が問題の根本原因を識別するための、有用できめ細かい情報を提供することができる。
- ⑩顧客、製品、流通チャンネル、セグメント、および業務プロセスなどが複雑な産業や企業にも、また多数の従業員がいて多額の資本支出を行っている産業や企業にも使用することができる。

5. おわりに

これまで見てきたように、活動基準原価計算を導入することによって、色々なメリットを享受することができると思われる。しかしながら、そのメリットを享受するためにかかるコストと時間は膨大なものとなる。また、活動の見直し、更新等の手間も看過できないほどの作業量となる。それゆえ、時間主導型活動基準原価計算が提唱されているのである。

両者の一番大きな相違点は、消費される資源を活動に割り当てる際に時間を単一の作用因として用いるかどうかであろう。

活動基準原価計算においては、消費される資源を活動に割り当てる際に複数の種類の作用因を使用している。それゆえ、諸資源が諸活動に適切に割り当てられるのである。それに対して時間主導型活動基準原価計算においては、諸資源を諸活動に割り当てるのに時間のみを使用される。この事が時間主導型活動基準原価計算を伝統的な原価計算への回帰と考える人々を生み出しているのである。（伊藤, 2007, p. 31）

また、時間主導型活動基準原価計算は未利用のキャパシティの存在を知らしめることができる。

活動基準原価計算では未利用のキャパシティを考慮せずに諸資源を活動に割り当てるのであるが、時間主導型活動基準原価計算では、未利用のキャパシティを考慮に入れて諸資源を活動に割り当てることができる。この点は、時間主導型活動基準原価計算が進化した部分であると言っていいであろう。

しかしこの点でも、単に未利用のキャパシティが存在するという事を明らかにするだけで、その未利用のキャパシティをどのように有効活用するのかについて何ら有効な情報は得られないとする指摘も存在する。(伊藤,2007,p.30-31)

諸資源を活動に割り当てる際に時間のみを使用する事によって、時間主導型活動基準原価計算が伝統的な原価計算への回帰とする事は、一面正しいように見受けられる。しかし、活動基準原価計算が行おうとしてきた事は、原価計算対象に単一の操業度基準によって製造間接費を配賦する事の不正確性であったはずである。であるとすれば、活動原価から原価計算対象に配賦する際に複数の原価作用因を考え、活動原価を配賦するという手続きのメリットは存在するのではないかと考えられる。今後さらなる検討が必要であると思われる。

(あいだ・ふじお つくば国際大学非常勤講師)

【参考文献】

- 浅田孝幸, 頼誠, 鈴木研一, 中川優, 佐々木郁子 (2005) 『管理会計・入門〔新版〕』有斐閣
- 伊藤嘉博 (2007) 「20年目のレレバンスロスト」『産業経理』第67巻第3号, 産業経理協会, 22-33頁。
- 岡本清 (2000) 『原価計算〈六訂版〉』国元書房。
- 櫻井通晴 (1995) 『間接費の管理 ABC/A BMによる効果性重視の経営』中央経済社。
- 櫻井通晴編著 (2002) 『企業価値創造のためのABCとバランスト・スコアカード』同文館。
- 櫻井通晴 (2004a) 『管理会計〈第三版〉』同文館。
- 櫻井通晴 (2004b) 「ABCの意義とその経営管理上の役立ち」櫻井通晴編著『ABCの基礎とケーススタディ 改訂版』東洋経済新報社。
- 櫻井通晴 (2009) 『管理会計〈第四版〉』同文館。
- 廣本敏郎 (2008) 『原価計算論 (第2版)』中央経済社。
- 吉田博, 梶原武久 (2005) 「行政サービスの外部委託と自治体ABC」『商学討究』第55巻第4号, 176頁。
- Cooper, Robin & Robert S. Kaplan (1988) "How Cost Accounting Distorts Product Cost," *Management Accounting*, April 1988, pp. 10-22.
- Kaplan, R. S. and S. R. Anderson (2004) "Time-Driven Activity-Based Costing" *Harvard Business Review*, Vol. 82, No. 11, November, pp. 131-138. (スコフィールド素子訳 (2005) 「時間主導型ABCマネジメント」『DIAMOND ハーバード・ビジネス・レビュー』第30巻第6号, ダイヤモンド社, pp. 135-145)

Kaplan, R. S. and S. R. Anderson (2007) *Time-Driven Activity-Based Costing*, Harvard Business School Press.

（前田貞芳，久保田敬一，海老原崇監訳（2008）『戦略的収益費用マネジメント』マグローヒル・エデュケーション。）

On a Activity-Based Costing and Time-Driven Activity-Based Costing

Fujio AIDA

The activity-Based costing performs an allocation of indirect manufacturing expense on the basis of activity. However, there are too many activities to use for business. Then, Time-Driven Activity-Based Costing appeared as cost accounting which changes to activity based costing. This Time-Driven Activity-Based Costing has criticism that it is the homecoming to former cost accounting. The criticism is not appropriate. Because, the foundation of activity-based costing is allocation of the factory expenses based on activity. Similarly, Time-Driven Activity-Based Costing has allocated factory expenses on the basis of activity. So, Time-Driven Activity-Based Costing is not old former cost accounting.

Keywords: Activity-Based Costing, Activity driver, Time-Driven Activity-Based Costing