

論 壇

間接費配賦の再考

丸田起大

<論壇要旨>

間接費配賦というテーマは、管理会計・原価計算の研究・実務を問わず、古くて新しい基本問題であり続けている。理論の進展の面では、ABC、TDABC、資源消費会計などの新たな手法が提唱されてきた。実務の解明の面では、分析的研究や学術的調査の蓄積が進められてきた。しかし果たして、理論と実務のギャップは埋められてきたのだろうか。原価計算の適用領域は、サービス業や非営利組織へと拡大している。ビジネス環境、戦略、ビジネスモデルの変化のもと、様々な業種において、原価計算目的や原価計算対象がどのように変化しており、原価計算の知見にどのような再考を促しているのか。あらためて、なぜ配賦するのか、そしてどのように配賦するのか、について考える機会とすべく、「間接費配賦の再考」を統一論題テーマとさせていただいた。

<キーワード>

間接費配賦, ABC, TDABC, 銀行原価計算, 病院原価計算, アイドル・キャパシティ

Rethinking Cost Allocation

Okihiro Maruta

Abstract

The topic of indirect cost allocation continues to be an old and new basic problem in both research and practice of management accounting and cost accounting. In terms of theoretical development, new methods such as ABC, TDABC, and Resource Consumption Accounting have been proposed. In terms of practical research, analytic models and academic surveys have been accumulated. However, has the gap between theory and practice really been bridged? The application area of cost accounting has been expanding to service industries and non-profit organizations. Under the changes in business environment, strategies and business models, how are the objectives of cost accounting and the subjects of cost accounting changing in various industries, and what kind of reconsideration is urged to the knowledge of cost accounting? In order to provide an opportunity to think again about why and how to allocate costs, we have chosen "Rethinking Cost Allocation" as a theme.

Keywords

Cost allocation, Activity-based costing, Time-driven activity-based costing, Bank costing, Hospital costing, Idle capacity cost

1. はじめに

間接費（共通費も含む）配賦というテーマは、管理会計・原価計算の研究・実務を問わず、古くて新しい基本問題であり続けている。理論の進展の面では、ABC、TDABC、資源消費会計（Keys and Merwe 2001; 小菅 2005 など）などの新たな手法が提唱されてきた。実務の解明の面では、分析的研究や学術的調査の蓄積が進められてきた（高橋 2004; 片岡 2011; 清水 2014; 目時他 2016 など）。しかし果たして、理論と実務のギャップは埋められてきたのだろうか。我々の研究成果は、実務家に届いているのだろうか、そして実務で活用されているのだろうか。

間接費の配賦と管理をめぐる知見の到達点は、例えば次のように整理できるであろう。

〈間接費の配賦〉

- ・ABCによるコストの階層性の導入により、ユニットレベル、バッチレベル、および製品系列レベルで、間接費の一部は直接費化できる。
- ・振替価格設定においては、市価基準もしくは変動費基準が望ましいとされ、固定費の配賦の必然性は否定されている。
- ・間接費の配賦基準は、変動間接費は因果基準（能力消費基準）を、固定間接費は便益基準（能力供給基準）もしくは負担力基準を、それぞれ選択する。

〈間接費の管理〉

- ・固定間接費の配賦により、影響システムとしての機能を期待することができる。
- ・固定間接費は、拘束固定費と裁量固定費という分類の導入により、意思決定のタイプごとの管理を可能にする。
- ・TDABCにより、未利用キャパシティコストの測定が可能となる。
- ・混雑コストの実証研究により、未利用キャパシティコストの存在意義が主張されている（安酸 2021）。
- ・未利用キャパシティコストの活用について、市場性やネットワークという視点の意義が主張されている（高橋 2019, 2020）。

一方、原価計算の目的として、管理会計目的と財務会計目的を分けるのか、それとも財管一致の会計を標榜して両目的を満たせる原価計算を目指すのか、立場によって直接原価計算の評価も異なってくる（高橋 2008, 2019）。管理会計目的において、固定費を配賦すること、および単位当たり全部原価を算定すること、などの必然性はどこにあるのか。

原価計算の適用領域は、サービス業や非営利組織へと拡大している。ビジネス環境、戦略、ビジネスモデルの変化のもと、様々な業種において、原価計算目的や原価計算対象がどのように変化しており、原価計算の知見にどのような再考を促しているのか。あらためて、なぜ配賦するのか、そしてどのように配賦するのか、について考える機会とすべく、「間接費配賦の再考」を統一論題テーマとさせていただいた。

2. 統一論題報告

2.1 谷守報告

谷守氏は、実務家として長く経験された銀行業をフィールドにして、銀行原価計算の実務を理論化するというアプローチで実績を上げている。谷守報告では、銀行業において、ビジネス環境や戦略の変化に応じて、原価計算目的や原価計算対象がどのように変化を遂げ、そのなかで間接費配賦の方法がどのように変化してきたのかという視点から、銀行業におけるABCの普及と衰退、そしてポストABCとしての顧客関係性基準配賦についてご報告いただいた。

谷守報告では、銀行における顧客別原価計算が取り上げられた。実態調査にもとづき2000年代には5割を超える採用率であったABCは、2010年代になると有効性を失い、活動やドライバーがメンテナンスされないまま適用されつづける状態（凍結ABC）にあるか、新しい原価計算方法（ポストABC）に取って代わられたことが示された。ABCの問題点の一例として、銀行での原価はほとんどが固定費であるため、リレーション（顧客関係性）の強化を図れば図るほど、取引量に比例してコストが配賦されることになり、営業店での納得感が低いことが指摘された。ポストABCとしての顧客関係性基準配賦（Relationship-Based Costing）は、原価計算対象である顧客別に必要なサービスの許容量（キャパシティ）を推定し、サービス許容量の維持に必要な人件費等の費用を各顧客に応分に割り当てるという計算構造になっている。この流れについて谷守氏は、複数基準配賦法における消費能力基準配賦の考え方に回帰したのではないかと分析している。顧客関係性基準配賦への変更により、事務を手間や原価ととらえずに、収益機会拡大や積極的な情報収集につながる顧客関係構築のための前向きな投資ととらえ、行員の行動変化が期待できるとの指摘がなされた。

2.2 足立報告

足立氏は、病院を研究対象としながら、とくに米国の病院原価計算の研究を丹念にレビューし、病院原価計算の理論モデルがどのように実践されているかを考察されてきた。収益の管理可能性に特有の制約を持つ病院において、間接費の配賦がなぜ必要なのか、そしてどのように配賦するのが適切なのかについて、欧米での病院TDABC研究のレビュー結果や、わが国において提唱され実践されているモデルを紹介していただいた。

足立報告では、伝統的原価計算からABC、そしてTDABCへという流れに合わせて、病院原価計算においてもRVU法（診療報酬算定の基礎となる標準業務量）から病院TDABC（キャパシティ費用率）への展開がみられ、個々の診療サービスの実際消費量の反映に焦点が当てられてきたことが指摘された。病院におけるTDABCの導入には経営トップのサポートと臨床スタッフの協力が不可欠であること、そして病院TDABCが貢献できる意思決定としてタスク・シフティングが取り上げられた。我が国における近年の病院原価計算モデルとして、平井モデルと水野モデルが紹介された。平井モデルは、部門別損益計算に必要な部門別の収益を算定するために、医師・看護師から構成されるワークショップで、診療報酬獲得に対する各部門の貢献度を評価して、診療報酬を各部門に割り付ける考え方に特徴があった。水野モデルは、患者別原価計算のための間接費配賦において、アクティビティである診療行為と損益計算書上の費目とを結びつける作業の過程で、現場の医療従事者の意見を反映するところに特徴が見られた。さらに、コロナ禍での病院原価計算の利活用という点についても意欲的に言及され、合理

的な作業負荷予測にもとづく雇用の確保、および診療報酬改定による原価補償、といった役立ちが指摘された。

2.3 高橋報告

高橋氏は、直接原価計算の研究を踏まえて、そもそも間接費は配賦すべきでないという立場を紹介いただいたうえで、市場性とネットワークをカギとするキャパシティコスト・マネジメントの知見をご報告いただいた。

高橋報告では、20世紀の間接費管理は、一企業や一組織のレベルでの管理であったが、21世紀の間接費管理に必要なのは、企業や組織の境界を越えてメゾレベルでキャパシティを管理する発想であることが主張された。まずABCの登場による理論的貢献は、経営資源の複雑性、および規模の経済性による単位原価低減の限界であったことが指摘された。1940年代にキャパシティコストの概念が登場し、CAM-Iによってアイドル・キャパシティの類型化が進められたが、そのうち市場性のないアイドル・キャパシティをどのようにして市場性のあるアイドル・キャパシティへと転換するかという問題に対する方策が議論された。市場性がないという経営判断の背景には、営業力の不足、サイズの不適合、イノベーション力の不足、およびケイパビリティの不適合という問題があることが整理された。解決策として、東大阪市の仲間型取引ネットワーク・東京都大田区の仲間回し・京都の試作ネットといった面による集積や、フランスや熊本県の産業クラスターを通じたマッチングといった立体による集積によって、アイドル・キャパシティを解消できることを、具体的な事例で論証された。

3. 統一論題討論

3.1 なぜ配賦するのか

今回は、銀行業や非営利組織が研究対象であるため、財務会計目的や棚卸資産評価目的は想定されない。そのため、間接費の配賦がおこなわれているのであれば、管理会計目的での配賦の理由が問われる。そこで求められているのは、意思決定支援機能なのか、それとも意思決定影響機能なのか。また間接費を配賦しないという立場では、管理会計目的での間接費の配賦もまったく不要なのかどうか、といった論点で議論いただいた。谷守氏は、銀行業における顧客関係性基準での固定費配賦の目的は、各顧客へのキャパシティの割当であり、全部原価計算によって固定費の回収への貢献を意識させることが役割であると主張された。足立氏は、病院原価計算における間接費配賦の目的は、職員の原価管理意識の向上および原価補償であり、そのために費用収益対応計算の信頼性が追求されてきたことを指摘された。高橋氏は、配賦しなくても管理はできるという立場を前提にしながら、間接費配賦計算は、制度原価計算ではなく特殊原価調査にとって、また影響アプローチとして議論されてきた動機づけにとっても、重要な役割を持っていることが主張された。

3.2 どのように配賦するのか

間接費を配賦する目的があるとして、因果基準・便益基準・負担力基準や能力消費基準と能力供給基準といった配賦方針から何を選択すべきなのか、しかし配賦方法の選択はどのような問題を引き起こすのか、といった観点で、それぞれのお立場から議論いただいた。谷守氏は、かつて銀行においてABCは、間接費配賦基準に対する「ドライバー」という命名がゆえに、固定費をあたかも変動費のように見せてしまっていた問題の反省から、割り当てのための係数や比率といった発想への転換が重要であることを指摘された。足立氏は、配賦基準の選定にあたって、医療従事者の納得性や配賦計算にかかる時間と労力の負担軽減の重要性を指摘された。高橋氏は、影響を与えるためには原価計算の写像性が重要であり、配賦の哲学として正義の役割を主張された。

3.3 どのように管理するのか

各報告では、間接費は配賦しなくても管理はできるという立場と、配賦を通じてこそ管理ができるという立場がみられた。どのような管理を期待して配賦を工夫するのか、といった観点から議論していただいた。谷守氏は、意思決定段階でのキャパシティの割当計算により、固定費の回収に対する牽制機能や資本コストの意識づけといった効果が期待されていることを指摘した。足立氏は、TDABCの導入プロセスで、医師や看護師が参加するチームを編成して関与されることで、管理におけるコスト情報の必要性を認識させ、変化への抵抗を最小限に抑えることが必要であるとの主張がなされた。高橋氏は、単位当たり全部原価の危険性を指摘し、間接費配賦後の単位当たり計算が、操業度差異の意味や混雑コストの存在意義を見えにくくしていることが主張された。

3.4 ABC/TDABCをどのように評価しているのか

間接費の配賦をめぐる提唱されてきたABCやTDABCは、進展か後退かの評価については様々な見解が示されてきた。またABCやTDABCは、間接費を直接費化できていると言えるのかどうかについても意見が分かれており、間接費とはなにか、ひいては直接費とはなにか、という基礎概念にも再考を促していると思われる。それぞれのお立場から、ABCやTDABCへの評価について議論いただいた。谷守氏は、TDABCは銀行では未利用キャパシティの認識による資産活用の意識づけという貢献をもたらしたとの評価を示された。足立氏は、TDABCにもとづくタスク・シフティングの推進により、医師の未利用キャパシティの活用による診察可能患者数の増加が期待できる一方で、システムの維持更新の負担増といった問題点も指摘された。高橋氏は、ABC/TDABCは、間接費配賦の理論の見直しの過渡的役割を果たしているが、TDABCの発想自体は新しいわけではなくABCが進化したとは言えないとの見解を示された。

4. おわりに

30周年記念大会という節目にあたって、原点に戻ろう、初心に戻ろう、という気持ちを込めて、間接費配賦の再考というテーマを取り上げさせていただいた。今回のご報告の通り、様々

なフィールドで注目すべき研究成果が上がっており、我々はこの豊かな研究成果を、実務家に届けて、実践で活用してもらえるように、少しでも理論と実務のギャップが縮まっていくように、学会としてその努力を粘り強く続けていくことの再確認の機会になったと信じた。

謝辞

2021年度日本管理会計学会全国大会統一論題の場を設けていただきました準備委員長の宮地晃輔先生、ならびに報告者の高橋賢先生、谷守正行先生、足立俊輔先生、および質問を頂きました先生方に御礼申し上げます。

参考文献

- 足立俊輔. 2019. 『アメリカ病院原価計算—価値重視の病院経営に資する時間主導型コストインゲ・システム—』同文館出版.
- 片岡洋人. 2011. 『製品原価計算論』森山書店.
- Keys, D. E. and Merwe, A. 2001. The Case for RCA: Excess and Idle Capacity, *Journal of Cost Management* 15(4):23–32.
- 小菅正伸. 2005. 「資源消費会計の意義」『商學論究』52(3):1–19.
- 目時壯浩・庵谷治男・新井康平・妹尾剛好・福島一矩. 2016. 「間接費配賦の理論的基礎—文献レビューを通じた検討—」『武蔵大學論集』64(1):67–75.
- 清水孝. 2014. 『現場で使える原価計算』中央経済社.
- 高橋賢. 2008. 『直接原価計算論発達史：米国における史的展開と現代的意義』中央経済社.
- 高橋賢. 2019. 『管理会計の再構築：本質的機能とメゾ管理会計への展開』中央経済社.
- 高橋賢. 2020. 「ネットワーク組織におけるアイドル・キャパシティ・マネジメント」『横浜経営研究』40(3/4):37–49.
- 高橋史安. 2004. 「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』17:1–47.
- 谷守正行. 2015. 「関係性をもとにした顧客別原価計算研究—銀行リテール・ビジネスにおける顧客別ABCの課題への対応—」『原価計算研究』39(2):1–12.
- 谷守正行・吉田康英. 2018. 『金融機関のためのマネジメント・アカウンティング—IFRSとRAFによる統合リスク管理の進化—』同文館出版.
- 安酸建二. 2021. 「混雑コスト」『企業会計』73(6):18–22.