

ABB における予算管理単位

専修大学大学院博士後期課程

青山 剛

1. 伝統的予算に対する不満と ABB の出現

予算管理は、マネジメント・コントロールの中心的な手法とされてきたが、近年、伝統的予算に対する不満が高まってきている。例えば、(1)予算が戦略と結びついておらず、予算編成が数字の操作に過ぎなくなっている、(2)何をすれば原価低減に繋がるのかが明確でなく、予算が継続的改善を支援しない、(3)プロセスではなく、結果のコントロールに焦点を当てている、などが代表的な不満であり、いかに予算を戦略やタスクコントロールと結びつけるかが課題となってきた。

活動基準予算(Activity-Based Budgeting: ABB)は、こういった不満を解消することが期待された新しい予算管理の手法である。よく言われるのは、伝統的予算が、部門別という縦軸での管理しか行わないのに対し、ABB ではプロセスという横軸の管理を行うということである。

それでは、実際に ABB を導入した場合、部門とプロセスとの関係はどうなるのだろうか。また、誰が予算に責任をもち、予算を達成すべくさまざまな企業活動を行っていくのか。そこに本発表の問題意識が存在する。

2. 伝統的責任会計と活動基準責任会計

予算管理は、責任会計を基礎として行われる。そこで、まずは伝統的予算の基礎となっている責任会計と、ABB の基礎となっている責任会計を概観することにする。

本発表の問題意識からすると、伝統的予算の特徴は、(1)経営組織上の構成単位を責任センターとする、(2)管理責任が各マネジャー個人について明らかにされている、(3)管理可能費と管理不能費を区分し、管理可能費のみを集計するという3つがあげられる。

それに対し、ABB の特徴としては、(1)部門ではなく、活動に原価を集計する、(2)相互依存性をもつ活動の繋がりであるビジネス・プロセスの管理を重視し、マトリックス型のコントロール・チャンネルを前提とする、(3)活動を行う個人の業績ではなく、ビジネス・プロセスに関わる人によって構成されるチームの業績に焦点を当てるといった3つがあげられる。

3. 予算管理単位

上述のように、伝統的予算と ABB では異なる特徴をもつ責任会計に基づいている。それでは、それぞれの予算は責任会計のどのレベルまで、予算に対する責任を落とし込んでいるのだろうか。

伝統的予算では、事業部、工場、部、課、係、個人などの各組織階層ごとに責任セン

ターを設置している。実際、権限と責任が大幅に委譲されているような、いわゆる大会社では、部または課あたりまで管理単位を細分化できるが、権限がたとえ最下部まで分化している場合でも、予算管理単位が課以下にまで細分されることは少ない。

一方、ABBにはプロセス、活動、タスク、オペレーションという横軸を中心とした階層関係がありうる。ここで忘れてはならないのは、部分最適を図ることではなく、全体最適を図ることである。つまり、活動には相互依存性があり、個々の活動を別個に最適化しても、プロセス全体の最適化に繋がるとは限らないということである。当然、タスクやオペレーションにも相互依存性が存在するし、細分化されすぎていて手間がかかりすぎるといった問題がある。また、責任と権限との関係から見た場合、活動単位とすると、十分な責任と権限が与えられていない恐れがある。

したがって、コントロールという観点からすると、プロセス・オーナーを置き、プロセス・オーナーを予算管理単位とすべきである。

4. プロセス・オーナーと部門管理者の関係

ABBでは、上述のように、プロセスレベルまで、予算責任をもたせることになるが、部門をなくしてしまうわけではない。したがって、プロセス（横軸）と部門（縦軸）によるマトリックス型コントロールを行うことになる。この場合、垂直的コントロールと水平的コントロールのどちらを優先させるべきであろうか。

まず、ABBを特定の部門にのみ適用する場合を考えると、この場合プロセスは部門内で完結するよう設定することになる。つまり、「部門>プロセス」という関係となるわけである。したがって、部門管理者がプロセス・オーナーとなり、各プロセスをそれぞれコントロールするとともに、部門の持つ資源を最適配分するのが合理的であると思われる。

ABBを全社的に適用する場合には、部門内だけで完結するプロセスだけでなく、研究開発のように部門横断的なプロセスも存在するようになる。この場合、部門管理者が部門内で完結するプロセスのプロセス・オーナーのままだと、部門横断的なプロセスより、自分が責任を負うプロセスに有利になるように部門の資源を配分しようとする恐れがある。そのため、プロセス・オーナーと部門管理者を分離することが必要となり、プロセス・オーナーと部門管理者、すなわち水平的コントロールと垂直的コントロールの優位性の問題が生じる。

ABBで重視されているのは、部門の最適化ではなく、プロセスの最適化である。とすれば、ABBが機能するためには水平的コントロールをより重視することが必要である。したがって、ABBでは部門管理者よりもプロセス・オーナーにより大きな権限と責任を与える必要がある。