

フランス付加価値単位（UVA）手法の構造と その歴史的意義

——活動基準原価計算（ABC）との比較の視点から——

大 下 丈 平

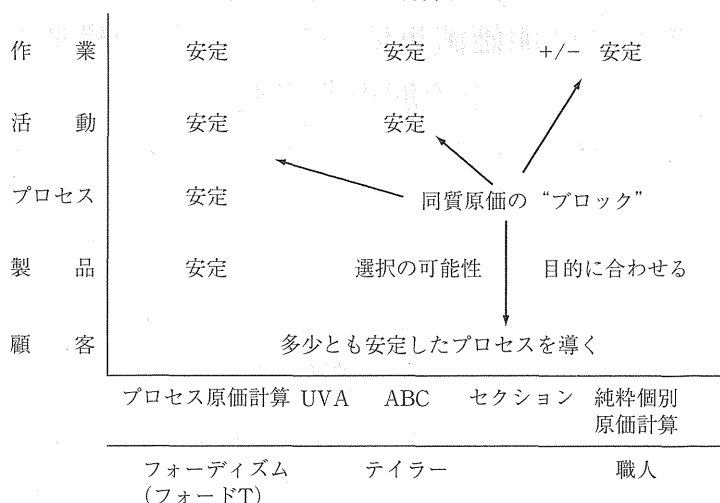
I はじめに——考察の対象と方法

フランス管理会計は『レバンス・ロスト』論争を契機とした活動基準原価計算（Activity-Based Costing，以下 ABC と略）の出現によって大きく旋回してきた。本稿で取りあげるフランスに固有の原価計算方法の一つであるフランス付加価値単位法（La méthode des Unités de Valeur Ajoutée，以下 UVA 法と略）も例外ではなく，ABC の出現が一つの転換点となってきた（Levant et Villarmois [2004] p. 5）。

それでは，まず，ここで UVA 法を考察の対象とする理由を明らかにしておかねばならない。それは，一つにはフランス管理会計の第一人者であるブッカン（H. Bouquin）の管理会計のフレームワークにおける位置づけと関連している。UVA 法はそこで重要な位置を占めているからである。それは，次頁の第 1 図のブッカンの技術と会計方法の地図（Bouquin [2004] p. 99）からも窺い知ることができる。

にもかかわらず，不思議なことに，ブッカンはこの UVA 法に対して補論程度の解説しか与えていない。なぜであろうか。というのは，この図において UVA 法が ABC や同質セクション法（La Méthode des Sections Homogènes，以下 MSH と略）と同次元に位置づけられていることから，MSH に代わって UVA 法がベースとなってフランス管理会計のフレームワークが構築され

第1図 技術と会計方法の地図



出所: Bouquin [2004] p. 99.

ていても不思議ではないと思われるからである。まずは、こうした疑問が本稿を執筆する動機となっている¹⁾。

さらにもう一つの動機は、やはり UVA 法と ABC との関わりの解明にある。MSH の場合もそうであったが、北米生まれの ABC との関連を抜きにフランス管理会計の最近の議論の意味を考えていくことはできない。そこで、本稿では、いま焦点の一つとなっているこの UVA 法の構造と機能をフランスの MSH はもとより、北米の ABC と比較検討することによって、それが担った歴史的意義を明らかにすることを目的としている。そのことは、フランス管理会計の特質を描き出す手掛りとなるだけでなく、ABC をも含めた原価計算・管理会計の一般的な原理を探る契機ともなっている。

こうした目的を達成するため、本稿では UVA 法と従来の研究成果（拙稿

1) 同質セクション法を中心とした分析会計の制度化をめぐる議論は Lemarchand et Roy [2000] が参考となる。本稿は、多くの同質セクション法に関する研究成果に基づき、それらとの比較で UVA 法の歴史的役割を改めて整理しようとしたものである。

[2003], [2006] など) のなかから抽出されたフランス管理会計の特質との関わりを明らかにする方法を採用している。いま UVA 法の分析に必要な限りで、フランス分析会計・管理会計の特質を示せば次のようになる。

まずフランスでは、分析会計が誇る MSH の同質性原理が原価の一般原則として普遍性を持つと考えられてきた。こうした立場からすれば、同質性原理と本質的に変わらない ABC の原理を高く評価することになり、ABCこそ管理会計研究に一つの変革をもたらしたと結論づけることができる。そこから MSH や ABC が教えるように、管理会計の発展・進化は、まず企業組織の経済的モデル化の次元で考えねばならないということであった。そこから、本稿での UVA 法に関する考察は、原価の一般原則に関わる特徴、つまり企業組織の経済的モデル化の次元の問題に絞られることになる。

その場合、フランスでは管理会計とマネジメント・コントロールとを概念的に峻別しており、ここでもこれに沿って論述を展開する。つまり、考察の対象をいわゆる管理会計の領域の問題に絞り、マネジメント・コントロールの領域には踏み入らないことにする。

以上のような目的と方法から、本稿は次のような構成をとる。次節では、ABC の登場を契機に最近のフランス会計学界で一つの争点となっている UVA 法をめぐる議論を紹介する。第Ⅲ節では、UVA 法の起源とその歴史的発展過程をこれまでの研究成果から跡づける。次いで第Ⅳ節では、簡単な計算例によって UVA 法の計算構造を明らかにし、ABC との比較分析を行う。最後の第Ⅴ節では、以上の分析を踏まえ、UVA 法を MSH, ABC (そして「時間駆動の ABC」) などとの関連で歴史的かつ技術的に分析した結果を整理することで、フランス管理会計の特質に関する幾つかの帰結を再確認し、結論としている。

II 最近のフランス会計学界での UVA 法をめぐる本質論争

ABC の登場を契機としたフランス管理会計の展開は、最近になって UVA

法の本質論争を引き起こしている。UVA 法とは何か。それは現実的に有効性をもつのか。それが有効に機能するにはどのような条件が必要なのか。UVA 法は MSH や ABC (およびその発展形態としての「時間駆動 ABC」) とはどのような関係をもつのか、などの疑問が提示されている²⁾。

本節では、後の議論のために、現時点における UVA 法に対する幾つかの代表的な評価を紹介しておきたい。

まず、ブッフエらによると、「UVA 法は一つの会計的配賦方法ではない。それは一つの測定尺度と特定の分析アプローチに基づく。そこから、顧客サービス原価およびこれまでと違ったマネジメントの視点が導き出される。」(Buffet et al. [2005] p. 97) そして、「UVA 法は商業取引の収益性分析に基づく意思決定支援手段である」(Buffet et al. [2006] p. 1) と結論する。つまり、彼らは、UVA 法を取引の次元での収益性分析に基づく意思決定支援手段と捉えていることになる。さらに、彼らは1998年に UVA 協会 (Association UVA) を創設し、これを基点として UVA 法の普及に熱心に取り組んできた³⁾。

一方、本稿でもしばしば登場するブッカンの評価は、次のようなものである。つまり、「大きな塊で原価を捉えることを避けながら、なお単純であろうとするという意味で、UVA 法は逆説的な目的を追求しようとしている。」(Bouquin [2004] p. 115) 先の彼の管理会計のフレームワークにおける UVA 法の位置づけからすれば、ここでも比喩的な意味での会計「工場」における情報の産出の方法に焦点が定められている。

また、最近の UVA 法に対する問題提起者の一人であるジェルベによれば、

2) ちなみに、昨年度 (2005年度) のフランス語圏会計学会でも、UVA 法に関して幾つかの報告がなされている。Buffet et al. [2005] と Gervais 報告などが注目される。後者の Gervais 報告については、筆者は、現在、報告要旨しか手にしていない。

3) ちなみに、インターネット上で UVA 協会のホームページから簡単に UVA 法に関する重要な情報を獲得することができる。本稿で引用するいくつかの論稿も当協会のホームページからダウンロードしたものである。また、一つ注意しておかねばならないことは、UVA 法は当協会の登録商標となっており、本来ならば UVA の右肩に R のマークを付ける必要があるが、本稿では省略している。ご了承願いたい。

「この技法は多様さのもつ収益性 (la rentabilité de la variété) を分析するためにはうまく設置されるとしても、原価を生み出すものには興味がない」(Gervais [2005] p. 206) という評価になる。この指摘は本質的なものである。というのは、これまでのフランス分析会計・管理会計が保持してきた特質である企業の経済的モデル化、その核心である原価のモデル化の視点よりも、UVA 法が「取引」の次元で多様さのもつ収益性に焦点を当てていることに注目しているからである。この点にこそ、MSH や ABC とは一線を画する UVA 法の特徴が存在するのである。後述するが、UVA 法が実際原価の計算から離れ、相対的な付加価値計算を志向していることに注視しておきたい。

ともかくも、UVA 法はMSHの限界を乗り越えようとする一つの試みであるが、次節においてみるように、UVA 法はMSHのようにフランスの会計基準である『プラン・コンタブル・ジェネラル』のなかに取り入れられることなく、ほとんど不問に付されたままになってしまう。しかし、1980年代における『レバンス・ロスト』論争を契機とした ABC の出現において、MSH とともに、再度、議論の俎上に上げられてきたということができよう。

次節では、改めてフランスでの UVA 法の起源を探り、その歴史的な発展の過程を明らかにしてみたい。それを踏まえて、次節以降では、MSH や ABC (さらに「時間駆動 ABC」) との関わりを探ることにしよう。

III 一つの原価計算方法としての UVA 法の起源とその歴史的発展過程

1 UVA 法の起源

まず、UVA 法は GP 法として生成したということから話を始めよう。ジョルジュ・ペラン (Gorge Perrin) というエンジニアが開発したことから、その名前の頭文字をとって最初は GP 法と呼ばれていた。彼の死後、GP 法は発展的に UVA 法へと名を変え、今日に至っている⁴⁾。前述したように UVA 協会

4) 製造現場での原価計算の問題に関心をもった彼は、GP 法を開発し、それを普及させようと、1950年代に GP 法相談事務所を創設した。彼の死後は妻のサザンナがあとを継ぎ、著作の出

が設立されるなど、UVA法の普及活動が鋭意進められたが、以下の幾つかの理由からMSHほどには普及しなかった(Villarmois [2004] p. 9)

まず两大戦間期においては、当時の戦争経済体制を維持する視点から、統一的な会計・原価計算が要請されたことは周知のことである。統制的な経済体制を維持するために、会計・原価計算の領域では『プラン・コンタブル・ジェネラル』といった会計の制度化・標準化の動きが活発化しつつあった。こうしたきわめて困難な制度的状況のもとにあって、分析会計・管理会計の領域においても多くの産業・企業が実践的に利用することになる参照枠(*la référence*)を作り出そうとする機運が高まってきていた(Villarmois [2004] p. 87)。こうしたなかで、会計領域での社会的な制度設計においていち早く勝利を得たのはUVA法ではなく、MSHのほうであった⁵⁾。

第2次大戦後においても、UVA法に不利な状況は基本的には変わらなかった。急速に変化する経済的環境のなかで、UVA法は静的な視点を持ち続けたことによって、MSHほどには一般に広く浸透することはなかった。その理由としていろいろなことが考えられるが、フィラルモアらはUVA法の生みの親であるペランの誤りと弱点を次のようなものだと考えている(Villarmois [2004] pp. 96-102)。それは、一つには彼の人的なネットワークの弱さであり、その躊躇したネットワーク政策であった。彼の性格は、そうした人的なネットワークを作り上げるのに障害になっていたのである。さらに、フィラルモアらは会計士の世界でのエンジニアの地位の問題を取り上げている。通常、

、版と事務所の運営をおこなった。1960年代頃、約150社がこの方法を採用していたといわれている。しかし、ペランの死後は、事務所の経営はうまくいかなかった。その後、1970年代初め頃には、事務所の活動はほとんど停止状態であった。しかし、1975年、『同人エンジニア (Les Ingénieurs Associés: LIA)』と協定を結んだことで、新しいUP (Unité de production) という名前(そして1995年以後はUVA法という名前)で、手法を普及させるという目的を達成することができた(Villarmois [2004] pp. 9-10.)

5) MSHがUVA法に勝利した理由を『プラン・コンタブル・ジェネラル』との関わりで考えると、『プラン・コンタブル・ジェネラル』の財務会計領域に付加価値計算が組み込まれていることと関連がありそうである。当時、MSHが実際の原価計算を担当し、付加価値計算は『プラン・コンタブル・ジェネラル』の財務会計領域において行うという制度設計が選択されたとも考えられる。こうした点の解明は、今後の課題である。

フランスでのビジネス社会ではエンジニアの地位が強調されることが多いが、ここでは逆に会計士の世界でのエンジニアの地位の弱さが述べられている。要するに、この点はエンジニアと会計士の地位の高さの比較の問題というよりも、UVA 法が時間とお金をかけて原価の発生の様子を捉えることよりも、より単純な収益性計算を志向したことに原因があるのであろう。いみじくもジェルベが述べているように、UVA 法は多様さのもつ収益性を分析するためにはよいが、原価を生み出すものには興味がないのである。

最後に、UVA 法が情報技術を考慮することを怠った点が指摘されている (Villarmois [2004] p. 101)。これは、UVA 法が、上述したコスト便益の問題とかかわって、一定の情報処理能力を前提としなくとも計算システムとして十分に稼動する設計になっていることに原因があるのであろう。しばしば指摘されるように、これは、UVA 法が中小の企業に向けた意思決定支援システムとなっていることを示唆している。他方、MSH はさておき、MSH の発展形態となる ABC の場合は、まさに高度の情報処理能力を前提にするかたちで生み出されてきたことは周知のことである。

さらに付け加えるならば、後述する UVA 法の計算構造から判断して、UVA 法においては企業間比較に関心が向けられなかったことが考えられる。両大戦間期、当時の統制的な経済事情が資源の効率的な配置・運用を強く要請したのであれば、能率の悪い企業から良い企業へと資源を移す客観的な根拠として、おそらく原価に関する企業間比較データが必要とされたであろう。その視点からすれば、UVA 法より MSH のほうが有効な技法として活用されたであろう。けだし、UVA 法は企業毎に基準となる期間を決め、さらに当該企業にとって典型的と考えられる基礎項目 (製品・サービス) を選定し、それを起点として企業全体を基準尺度 (UVA 値) を使って統合化する仕組みとなっているからである。UVA 法が最初から企業間比較の視点を持ち合わせていなかったことは明らかである。こうした特性が、その後の“制度化競争”において不利に作用したことは間違いない。

2 分析会計・管理会計、とりわけ MSH との関連

UVA 法のその後の展開過程をみる場合、分析会計・管理会計、とりわけ MSH との関わりを検討しないわけにはいかない。前述したように、当時の経済的環境のもとでの計算技法としての競争を超えて、UVA 法が、MSH の特徴である同質性原則が抱える困難性の解決を課題として掲げているからである。

フィエヴェスら (Fievez et Staykov [2006]) によると、UVA 法は2つの点で MSH の問題点を克服していると主張している。以下、フィエヴェスらの論点整理に従って、解説を加えていこう。

① 同質性問題の克服

② 顧客レベルでの製品販売の収益性の分析

以上の2点について、以下検討を加えよう。まず、同質性問題の克服という点に関しては、MSH との対抗という視点から無視できない。UVA 法は、MSH の同質性原理のもつ困難性、つまり同質セクション（現代風に言えば分析センター）の設定に関わる困難さに注目する。MSH では、同質セクションを構成している要素作業が資源を比例的に消費するという前提を必要とするため、その前提が満たされるまで現状の同質セクションをさらに分割していかねばならないからである。この分割には2つの問題がある。1つは、その分割を進めるなかで過剰な数の同質セクションを生む可能性があることである。正確な原価を得ようとするれば、どうしても分割を繰り返していかねばならない。分割が細くなればなるほど、マネジメント・システムとしての UVA 法はいっそう複雑になっていく。2つ目は、分割を進めても、同質セクションを構成する要素作業がすべての資源を比例的に消費するという前提を満たさない場合があるからである。

こうした問題を克服するために、UVA 法は次のようなアプローチを取るのである。つまり、「手段」と「手段の利用」を区別するのである (Fievez et Staykov [2006] p. 16)。どういうことかといえ、ここで「手段」とは「資源の全体」であり、この「資源の全体」は UVA 法独自の用語では「UVA ポ

スト (Post UVA)」と呼ばれる。つまり、UVA ポストとは、「常に同じやり方で消費される資源の全体」(Fievez et Staykov [2006] p. 16) ということになる。また「手段の利用」とはその資源の使い方であり、これまた UVA 法の用語で「操作範囲 (Gammes opératoires)」と呼ばれる。つまり、定義すれば、「所与の時間で UVA ポストにおいて実現される一連の操作」(Fievez et Staykov [2006] p. 16) ということになる。

次節で計算例を使い詳しく解説するが、UVA 法では、まず資源の同質的集合としての UVA ポストを決定し、次にその UVA ポストによって資源消費を描き出すのである。その描き出されたものが「操作範囲」と呼ばれるのである。MSH の示唆する同質原理を遵守しつつ、なおシステムが複雑にならないようにする工夫に UVA 法の特徴がある。その逆説を解く鍵は、相対的価値を採用するところにある。その基盤とするところは、仮に t 時点において、ある UVA ポストが 100 を消費し、別の UVA ポストが 200 を消費するならば、2つの UVA ポスト間での資源の配置が変化しない限り、1:2 の比率はその期間内では安定しているというものである (Fievez et Staykov [2006] p. 20)。そこで、ある一つの基礎項目の業務様式である「操作範囲」を決定し、そこから UVA 値 (基礎比率) を算出する。そして、その UVA 値 (基礎比率) をベースとして諸 UVA ポストの価値を計算する。それを前提に、計算対象となっている製品・サービスの「操作範囲」の価値を UVA 値によって計算 (表現) しようとするのである。それは、まさに UVA という単一の製品を製造・販売している企業を想定することを意味する。同質性原則を遵守しながら、なおシステムを複雑にしないという UVA 法の計算の仕組みは、以上のようなものである。

さて、UVA 法の MSH に対する第 2 の優位点は、顧客への製品販売の収益性を分析する点にあると考えられている。端的に言えば、それは製品志向から取引志向へと思考を転換することで、間接費配賦の問題を解決する意図をもっている。UVA 法論者によれば、製品志向をとれば当然に間接費の配賦基準の

第1表 管理会計とUVA法の比較

管 理 会 計		UVA 法	
企 業 全 体 管 理 顧 客 管 理 販 売 管 理 ロジスティックス 構 想 産 業 化 アフターサービス	間 接	間 接	企 業 全 体 管 理
生 産		直 接	顧 客 管 理 販 売 管 理 ロジスティックス 構 想 産 業 化 アフターサービス 生 産
製 品		取 引	

出所：Fievez et Staykov [2006] p. 60.

問題を解決しなければならないし、さらに言えば顧客収益性をほとんど無視することになるからである。UVA法はこれらの問題を解決するために、上の第1表に示すように、「製品」分析に代えて「取引」分析を計算構造の基軸に据えるのである。

1取引は内部であろうが外部であろうが企業と顧客とのすべての交換の合計であり、これが1販売となる。顧客⇒注文⇒製品⇒配送⇒送り状⇒キャッシュ・インフローという流れは、企業をめぐる基本的な横断的プロセスである。この利点はどこにあるかといえば、間接費配賦の部分を大幅に減じることができる点にある（Fievez et Staykov [2006] p. 26）。それは、先の第1表のUVA法の箇所に見るように、生産から顧客管理までが取引に対して直接的な費用として認識されていることに示されている。要するに、UVA法は各取引の収益性の分析に注目した手法といえることができる。

それでは、1取引の成果はどのように計算するのであろうか。それは単純に、取引によるキャッシュ・インフロー額から取引の原価を差し引くことによる。ここでは、次節の計算例を理解する準備として、UVA法の核心をなす取引の構成要素について解説を加えておこう。まず、繰り返すならば「UVAポスト」は資源の同質的集合であり、「操作（operation）」は一つのUVAポスト

の作業単位の正確な利用数を指し、また、「操作範囲」は諸 UVA ポストにおいて実行された操作の総計をいう。そして、その「操作範囲」の合計が取引を構成するのである。前述したように、この取引の原価をそのキャッシュ・インフロー額から差し引くことによって取引の成果が獲得されるのである（Fievez et Staykov [2006] p. 27）。

IV UVA 法の計算構造と機能：ABC との比較分析の視点

さて本節では UVA 法の構築と運用の手続きを具体的な計算例によって示そう。以下では、Fievez [2003] による例を示すことにする⁶⁾。そして、その後、ブッカンによる歴史的な管理会計研究の視点に基づいて、フィラルモア（Villarmois [2004]）がおこなった UVA 法と ABC の比較分析を跡づけてみたい。

1 UVA 法の計算構造と機能

UVA 法の計算構造の説明に入る前に、UVA 法で利用される用語について、UVA 法の構築と運用の場面とを分けて提示しておきたい。読者はこれらの用語に注目しながら、以下の計算例を読み進めていただきたい。

UVA 法の構築の場面

- ① UVA ポストの認識
- ② 基礎項目（製品・サービス）の業務様式（操作範囲）
- ③ UVA ポスト率
- ④ 基礎比率
- ⑤ UVA ポスト指標
- ⑥ 製品・サービスの UVA 換算値
- ⑦ 販売の UVA 換算値

6) この計算例は、インターネット上で利用可能な文書である。本稿ではそこで UVA 法を簡潔に紹介した文書からそのまま引用している。

第2表 1つの UVA ポストの認識

UVA ポスト 10			
直接労務	×	ガス料	
間接労務		維持費	
監督者作業	×	道具消費額	×
電力料	×	床面積費用	×
水道料		資産費用	×
圧縮空気料	×	技術的減価償却費	×

出所：Fievez [2003] p. 6.

第3表 UVA（基礎項目）の業務様式（作業範囲）

基礎項目のプロセス	時間 (h)	基礎項目のプロセス	時間 (h)
UVA ポスト 10	0.25	UVA ポスト 40	0.15
UVA ポスト 30	0.20	UVA ポスト 60	0.10

出所：Fievez [2003] p. 7.

UVA 法の運用の場面

- ① 生み出された付加価値の測定
- ② UVA 原価の計算
- ③ 1 販売の原価とその成果の計算
- ④ 販売の収益性の分析
- ⑤ 一つの管理システムの創造

さて、フィエヴェス（Fievez [2003]）に従い UVA 法の簡単な計算例を示すことにしよう。

まず初めに、計算例は UVA ポストを認識することから始まる。第2表は1つのポスト（ここでは UVA ポスト 10）の様子を示している。ここで注目しておきたいことは、この計算例の UVA ポストを見ると、その中に通常の付加価値要素（人件費など）に加えて、企業が買入れた道具や燃料資源などの要素に関わる費用が含まれていることである。とすれば付加価値単位（UVA）といいながら、計算の仕組みはともかくとして、かならずしも付加価

第4表 UVA ポスト率の計算 (€/h)

	UVA ポスト 10	UVA ポスト 20	UVA ポスト 30	UVA ポスト 40	UVA ポスト 50	UVA ポスト 60
直接労務	×		×	×		×
間接労務		×	×		×	
監督者作業	×	×	×	×	×	×
電力料	×	×	×	×		×
水道料		×		×		
圧縮空気料	×					×
ガス料			×			
維持費			×	×		×
道具消費額	×					×
床面積費用	×	×	×	×	×	×
資産費用	×	×	×	×	×	×
技術的減価償却費	×	×	×	×	×	×
UVA ポスト率	35 €/h	20 €/h	50 €/h	15 €/h	40 €/h	30 €/h

出所：Fievez [2003] p. 9.

値計算を行っているわけではないことになる（ゆえに、UVA という名称については、今後、検討を要する課題である）。

さて、第3表は基礎項目となる作業範囲である。作業範囲とは「所与の時間で UVA ポストにおいて実現される一連の操作」であることについては前述した。さらにこの基礎項目の作業範囲が UVA 計算の基礎となるのである。ここでは作業範囲は4つの UVA ポストから構成されていることが分かる。

第4表では、存在する UVA ポストの時間当たり€（ユーロ）の計算（これを UVA ポスト率という）が行われている。第5表では、この UVA ポスト率を使って基礎項目のプロセスを経済的に評価している。その結果、基礎項目の比率（基礎比率）が 1 UVA=24€ と計算されている。

さらに第6表では、基礎比率を用いて各 UVA ポストの UVA ポスト率

第5表 基礎比率

基礎項目のプロセス	時 間 (h)	UVA ポスト率 (€/h)	操作の価値 (€)
UVA ポスト 10	0.25	35	8.75
UVA ポスト 30	0.20	50	10.00
UVA ポスト 40	0.15	15	2.25
UVA ポスト 60	0.10	30	3.00
基礎比率：		1 UVA =	24.00

出所：Fievez [2003] p. 9.

第6表 UVA ポスト指標

ポスの例	UVA ポスト率 (€/h)	基 礎 比 率	UVA 指標 (UVA/h)
UVA ポスト 10	35	24.00	1.46
UVA ポスト 20	20	24.00	0.83
UVA ポスト 30	50	24.00	2.08
UVA ポスト 40	15	24.00	0.63
UVA ポスト 50	40	24.00	1.57
UVA ポスト 60	30	24.00	1.25

出所：Fievez [2003] p. 12.

第7表 製品 A の UVA 換算値

製 品 A	時 間 (h)	UVA 指標 (UVA/h)	UVA 換 算 値
UVA ポスト 10	0.10	1.46	0.146
UVA ポスト 40	0.05	0.63	0.031
UVA ポスト 50	0.15	1.67	0.250
製品Aの UVA 換算値：			0.427

出所：Fievez [2003] p. 12.

(€/h) を UVA 指標 (UVA/h) に転換している。UVA ポスト率 (€/h) から UVA 指標 (UVA/h) への転換が示すように、各 UVA ポストごとに時間当たりの€から時間当たりの UVA 量 (これを UVA 指標という) へと転換しているのである。

そして、第7表、第8表、第9表において、ようやく製品・サービスごとの

第8表 製品BのUVA換算値

製 品 B	時 間 (h)	UVA 指標 (UVA/h)	UVA 換 算 値
UVA ポスト 20	1.00	0.83	0.833
UVA ポスト 40	0.20	0.63	0.125
UVA ポスト 60	1.00	1.25	1.250
製品BのUVA換算値：			2.208

出所：Fievez [2003] p. 12.

第9表 サービスCのUVA換算値

サービス C	時 間 (h)	UVA 指標 (UVA/h)	UVA 換 算 値
UVA ポスト 10	1.00	1.46	1.458
UVA ポスト 30	2.00	2.08	4.167
UVA ポスト 60	2.00	1.25	2.500
サービスCのUVA換算値：			8.125

出所：Fievez [2003] p. 12.

第10表 1販売のUVA換算値

	UVA 換算値 (UVA)	数 量	総 計 (UVA)
製 品 A	0.427	120	51.250
製 品 B	2.208	5	11.042
サービス C	8.125	—	8.125
1販売のUVA換算値：			70.417

出所：Fievez [2003] p. 12.

UVA ポスト換算値の計算が行われている。ここで換算値とはUVA指標による各ポストの評価値を意味している。

以上の計算を踏まえ、第10表に見るように、1販売のUVA換算値の計算が可能となった。ここでの数値は、製品Aが120個、製品Bが5個販売され、それに伴ってサービスCが必要となった場合のものである。

さて、1販売のUVA換算値が計算された後は、UVA法の運用の場面に入る。前述したように、UVAの運用の場面では、まず（ここでは月間に）生み

第11表 付加価値の測定（月間の製造製品）

	UVA 換算値 (UVA)	製造数量	製造 UVA (UVA)
製品 A	0.427	1,200	512.40
製品 B	2.208	2,200	4,857.60
製品 P	9.080	537	4,875.96
製造 UVA 総計			10,246.00 ^(注)

出所：Fievez [2003] p. 16.

注：小数点以下を四捨五入している。

第12表 月間に発行された送り状数

	製造 UVA (UVA)
管理 UVA	70
商品 UVA	380
ロジスティックス UVA	800
サービス UVA 総計	1,250

出所：Fievez [2003] p. 16.

出された付加価値（製造 UVA 総計という）の測定がなされ（第11表、第12表）、それに基づいて UVA 原価の計算が行われる。

UVA 原価の計算は、次のように進められる。まず UVA 原価を計算するために月次の費用（《間接費用（原材料と原価対象に賦課可能な費用以外のもの）》を、仮にいま 297,970€ とする。

$$\text{UVA の原価} = \frac{\text{UVA の計算のために準備された費用}}{(\text{€/UVA})} \div \frac{\text{UVA の総生産量 (月間)}}{(\text{UVA})}$$

$$= 297,970 \div (10,246 + 1,250) = 25.92 (\text{€/UVA})$$

したがって、UVA 原価は、1 UVA 当たり 25.92€ となる。

次に、販売の UVA 換算値 70.417 と UVA 原価 25.92€/UVA を獲得したところで、第13表に見るように 1 販売の原価を計算できる。これまで付加価値計算ということから、計算から排除されていた参入可能な仕入れ部分(d)と顧客に特定の支出部分(e)を加えて、第13表において販売原価が算出されている。

第13表 1 販売の原価

1 販売の UVA 換算値 (UVA) a	UVA の原価 (€/UVA) b	販売による 付加価値額 (€) $c = a \times b$	参入可能な 仕入れ (€) d	顧客に特定 的な支出 (€) e	販売原価 (€) $f = c + d + e$
70.417	25.92	1,825.18	450.23	63.78	2,339.19

出所: Fievez [2003] p. 16.

そして、最後に、販売の成果が以下のように計算される。いま、製品 A 120 個が 1 個当たり 17€ で勘定計算され、製品 B 5 個が 1 個当たり 95€ で勘定計算されるとすると、総計は 2,515€ となる。したがって、販売成果は

$$\begin{aligned} \text{販売成果 (€)} &= \text{送り状金額 (€)} - \text{販売原価 (€)} \\ &= 2,515 - 2,339.19 = 175.81 \text{ となる。} \end{aligned}$$

この金額は送り状金額の $6.99\% \left(= \frac{175.81}{2,515} \right)$ となり、販売の収益性が分析されることになる。

以上が UVA 法の簡単な計算例である。

参考までに、UVA 法の計算の仕組み（ここでは販売原価の計算の仕組み）を一般化すれば、(1)式のようなになる (Villarmois [2004] p. 41)。ちなみに、 t は期間、 i は製品、 j は費用、 p はポストを指し、 m が原材料数を意味している。

そこで (1) 式は、まさに UVA 法による原価（期間 t における製品 i の原価: CP_{it} ）を示している。つまり、(1) 式の右辺の前項が付加価値部分の原価であり、右辺の後項が原材料の原価部分である。注目すべきは、諸ポストの UVA 指標 ($iUVA_{pt_0}$) と期間 t における UVA の原価 ($cUVA_t$) にみられるように、基礎項目の UVA 値が計算の要素をなしていることである。ちなみに、 $iUVA_{pt_0}$ の値は (2) 式の値（つまり UVA 指標）として計算されるが、言うまでもなく分子が UVA ポスト率、分母が基礎比率である。ちなみに、(1)、(2) 式で記号に 0 の添え字の付いたものは、基準となる期間にもっぱら収集される情報であることを意味している。例えば、 $\sum_p nbUO_{i_0pt_0}$ は基準となる期間

(t_0) において、基礎項目 i が消費した諸ポストにおける作業単位数の合計である。

$$CP_{it} = \left(\sum_p nbUO_{ipt} \times \left(\sum_j ch_{jpt_0} / nbUO_{pt_0} \right) \right) \times cUVA_t + \sum_m (QMP_{imt} \times cMP_{mt}) \quad (1)$$

$$\frac{\left(\sum_j ch_{jpt_0} / nbUO_{pt_0} \right)}{\sum_p \left[\left(\sum_j ch_{jpt_0} / nbUO_{pt_0} \right) \times nbUO_{ipt_0} \right]} \quad (2) \quad \frac{\sum_j ch_{jt}}{nbUVA_t} \quad (3)$$

ちなみに、 $nbUO_{ipt}$ は期間 t において製品 i によって消費されたポスト p の作業単位数を指し、 $nbUO_{pt_0}$ は基準となる期間 (t_0) におけるポスト p の作業単位数を指す。また、 $\sum_j ch_{jt}$ は期間 t での《間接費用》の合計を指す。(3)式は、この間接費用を $nbUVA_t$ (期間 t における UVA 総生産量) で除したものである。他方、原材料に関しては、 QMP_{imt} が期間 t において製品 i によって消費された原材料数を表わし、 cMP_{mt} が期間 t における原材料 m の原価を表わす。

次節では、上記のフィラルモアの一般式によって表された付加価値計算の仕組みを ABC のそれと比較しながら、UVA 法の特質を明らかにしていきたい。

2 UVA 法とABCとの比較分析

本項で取り上げる UVA 法と ABC との比較分析については、フィラルモア (Villarmois [2004]) が UVA 法の立場から詳細な考察を行っており、ここではその研究成果に依拠しながら簡単な解説を加えることにしよう。もっとも、前述したように、フィラルモアは比較分析の基本的なメルクマールとしてブッカンの管理会計の歴史的視点を基盤に据えており、ここではブッカンの研究視点をも考慮に入れながら UVA 法と ABC の比較分析を行なうことにしたい (Bouquin [2004] pp. 63-65)。

まず、ブッカンの管理会計の歴史的視点は特徴的であるが、それは4つのメルクマールを基礎に据えている。つまり ① 情報捕捉、② 間接的にかつ固定的な原価の配賦、③ 原価パフォーマンスのモデル化、④ 原価の原因の理解、

の4つである(逆に、ブッカンは常にこの4つに視点をメルクマールとして管理会計の歴史的展開を捉えているということになる)。これらの4つの基準は、ほぼこの順番で歴史的に認識されてくるが、今では複雑に絡み合い複合的なかたちで4つの層を成していると考えられている(Bouquin [2004] p. 63)。この4つの評価基準をもとに特記されるべき点を幾つか書き留めておきたい。

まず情報捕捉に関しては、UVA 法の特徴として、配賦計算が基準期間のみに対してなされるので、実際の実価を知ることはできない(というより目的としていない)点があげられる。他方、ABC は活動、プロセス、製品など、どのレベルでも実際の実価と標準の実価を比較できる。もっとも、UVA 値自体も1つの優れた活動指標となっていることは言うまでもない。

さらに、UVA 法は基準となる期間を決め、そのうえでその企業を代表する基準となる基礎項目(製品・サービス)をベースとするために、ABC よりも“より精緻な(fin)”計算が可能となると考えられている。一旦、基準となる基礎項目(製品・サービス)を決めると、その項目についての UVA 値をベースとしてその後の様々なケースについて容易に計算シミュレーションを行うことができるからである。つまり、販売取引ごとの収益性をシンプルな形で判定することができる仕組みとなっているのである。

その意味では、UVA 法においては、先のブッカンのメルクマールの一つである実価のパフォーマンスのモデル化はかなり達成されているといえる。しかし、UVA 法が ABC と同様に、実価の原因のモデル化となっているのかという疑問である。したがって、フィラルモアは、この点について、UVA 法は予算統制システムに補われる必要があると考えている。

最後に、ABC から展開された「時間駆動 ABC」(Kaplan and Anderson [2004])との類似性と相違点を考えてみよう。紙幅の関係で十分には展開できないが、「時間駆動 ABC」は ABC を導入するうえでのコスト便益分析から出たものであり、その単純な管理システムへと向う論理は UVA 法と類似性をもつ。ともに時間をベースに相対的な価値計算をする点で同じ論理に立つか

らである。さらに、もともと ABC が活動を機軸とし、さらにそこから顧客原価の計算にまで至るように、UVA 法は資源の安定的集合である UVA ポストを機軸に、そこから取引 (transaction) の重要性に注目していく点でも、両者はきわめて類似性をもっていると考えることができる。こうした点で、UVA 法は早くから先進的な特徴を備えていたと言えるのである。

V む す び

以上、UVA 法を素材に、それと MSH、ABC そして時間駆動の ABC などとの関連を歴史的かつ技術的な視点から検討を加えてきた。そのなかから、幾つかの結論を得ることができる。

まずは、UVA 法の場合にも、フランスに特徴的な会計計算思考の展開が見られることが確認される。フランスでは、分析会計が誇る同質性原理が原価の一般原則として普遍性を持つと考え、その視点から ABC の原理が高く評価されてきた。フランスでは、ABC が管理会計研究に一つの変革をもたらしたと言える。MSH の重要性を認める視点から ABC の革新性に否定的なブッカンでも、その研究方法において ABC から多大な影響を受けていることは、彼の著作を見れば明らかである。要するに、彼が UVA 法を MSH や ABC と同じレベルに置いていることは、UVA のポスト、MSH のセクション、ABC の活動のそれぞれの設定の議論がそのまま同質性という理論的次元で行われることを意味している。

筆者のこれまでの乏しい研究成果からみても、フランスにおける MSH 研究や ABC の登場とそれへの対応などから垣間見えるものは、管理会計の発展・進化は、まず企業組織の経済的モデル化の次元で考えねばならないということであった。そして、本稿で取り上げた UVA 法の生成・展開、計算の仕組からも理解されるように、そのことはそのまま UVA 法にも妥当するように思われるのである。

冒頭の第1図におけるブッカンの UVA 法の位置づけは、両大戦間期以降

のフランス管理会計史の物語の一齣を象徴的に暗示しているだけでなく、フランスに特徴的な会計計算思考（フローの構造化と原価のモデル化）を体現していると思われる。ここからまた、筆者はフランスの特殊性が原価計算・管理会計の一般的原理の解明の鍵を握るという確信を強くするのである。

参考文献

- Bouquin, H. [2004] *La Comptabilité de gestion*, 3^e éd., Paris, Economica.
- Buffet, V., Fievez, J. et Staykov, D. [2005] *Méthode UVA : quelles réalités?*, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 11, Vol. 1, mai, pp. 97-119.
- [2006] *La Méthode UVA : Quelles réalités?*, Présentation mise en ligne sur le site de L'Association UVA . (www.association-uva.org)
- Fievez, J. [2003] Présentation de la Méthode UVA , *Journée Pédagogique "L'actualité comptable en débat"*, Cachan, 18 septembre 2003.
- Fievez, J. et Staykov, D. [2006] Les concepts de la Méthode UVA, Présentation de la Méthode des Unités de Valeur Ajoutée. (http://odlv.free.fr/documents/recherche/photos_GP.htm)
- Gervais, H. [2005] *Le Contrôle de Gestion*, 8^e éd., Paris, Economica.
- Kaplan, R. S. and Anderson, S. R. [2004] Time-Driven Activity-Based Costing, *Harvard Business Review*, November 2004, Vol. 82, pp. 131-138.
- Lemarchand, Y. et Le Roy, F. [2000] L'introduction de la comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion, *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 3, No 4, décembre 2000, pp. 83-113.
- Levant, Y. et de la Villarmois, O. [2004] "The Implementation of the UVA Method : a Comparison with ABC," *6th International Management Control Systems Research Conference*, Edinburgh, July. (http://odlv.free.fr/documents/recherche/photos_GP.htm)
- de la villarmois, O. [2004] *La Méthode GP/UVA : une méthode d'évaluation des coûts des petites organisations et les structures atypiques de grandes groupes*, Mémoire présenté en vue de l'obtention du diplôme d'expertise comptable, Session de Mai 2004.
- 大下丈平 [2003] 「フランス管理会計の方法とその展開」(西村明・大下丈平編『管理会計の国際的展開』九州大学出版会) 259-293ページ。
- [2006] 「フランス分析会計・管理会計の基本思考——国際比較管理会計の視点から」『原価計算研究』日本原価計算研究学会, 第30巻第1号, 1-9 ページ。