

ABC/ABMによる経営革新

川野 克典

はじめに

すでに米国においては原価計算と言えばABCというほど企業に浸透している。しかし、日本においては最近までABC (Activity-Based Costing: 活動基準原価計算) を積極的に導入しようとする企業は少なかった。その理由を日本企業の経理マンに聞くと以下のような理由のいくつかが返ってきた [川野, 1996]。

- ①日本企業は、すでに直課や複数の配賦基準を採用しており、製品やサービスの原価が適正に把握できていること。
- ②原価計算基準にABCが記載されていないため、税務会計上、財務会計上の不安があること。
- ③日本企業に事例が少ないこと。
- ④経理部門が体質的に保守的部門であること。
- ⑤ABCの実務への具体的導入方法がなかなか理解できないこと。

しかし、ABCがABM (Activity-Based Management: 活動基準管理) に発展し、日本企業の導入事例が紹介されると、にわかに注目を浴びるようになってきた。当初は製造業が敏感に反応した。しかし、その導入を進めたのは経理部門ではなく、企画部門や情報システム部門であった。すなわち、ホワイトカラーの生産性向上を目的として、ABMを導入したのである。そして、最近の傾向は、日本版ビックバンを控えた金融業や、流通革命が進んでいる流通業、物流業がABC/ABMの導入を開始あるいは検討していることである。

本論は、ABC/ABMの仕組みは簡単に紹介するに止め、製造業A社の原価計算としてのABC、物流会社B社のABC/ABMの事例をご紹介します。ABC/

ABMによる経営革新の方法について考えていきたい [吉川他 a, 1994年]。

1. ABC/ABM とは何か

CAM-I (Computer Aided Manufacturing - International) によると、ABCとは「アクティビティ (活動)、資源および原価計算対象の原価と業績を測定する方法論である」とし、ABMを「顧客によって受け取られる価値、およびこの価値を提供することにより達成される企業の利益を改善するための方法として、アクティビティ (活動) の管理に焦点をおく技法である」と定義している。すなわち、ABCとABMの本質的な違いは、ABCは原価計算、ABMは業績改善技法であり、ABCで問題点を発見し、その問題点をABMを使って改善すると考えると理解しやすい。

しかし、現実にはその両者を区分することは難しく、ABCで両者を総称したり、あるいはABC/ABMと併記されたり、また最近ではABCマネジメントやABC/ABMと呼ばれることも多い。

ABCの登場の背景には、企業のコスト構造の大きな変化がある。厳しい企業間競争に勝ち抜くため、多くの企業は、自動化や海外からの安い原材料や製品の輸入を推進し、また原価企画の成果として不要な機能を削減して、直接労務費や直接材料費等の直接費を大幅に引き下げた。しかし、その一方で機械の保守費用、設計開発費、コンピュータ費用、物流費用等のいわゆる間接費が増加することとなり、コスト構造が直接費から間接費へ大きく変化することになった。

しかし、これまでの伝統的原価計算は、その誕生の経緯から直接費に焦点を当てた方法であり、この結果、経営者が求める原価情報を提供することが困難となってしまった。このような状況の中で、1980年代後半にABCが体系化され、急速に米国企業の中に間接費管

理の方法としてABCが定着して行ったのである。

ABCでは費用をリソース・ドライバー（資源作用因）を使って、アクティビティ（活動）を基礎に区分した原価単位であるコストプールで集計し、コストプールに集計された費用は、アクティビティ・ドライバー（活動作用因）と呼ばれる基準を用いて、製品やサービスといった原価計算対象に割り当てされる。

ここでアクティビティ、リソース・ドライバー、アクティビティ・ドライバーの一般的な定義は以下のとおりである。

①アクティビティ（活動）

ABCにおけるアクティビティ（activity）あるいは活動とは、一般に組織の中で資源を消費してアウトプットに変換する行為や業務と定義される。（以後、本論では「アクティビティ」で統一する。）一般には、購買部門の価格交渉、発注、検収、営業部門の顧客訪問、見積もり、納品等がアクティビティの例として掲げられる。

②リソース・ドライバー

経営資源をアクティビティに集計する基準をリソース・ドライバー（資源作用因）という。これは、伝統的原価計算における第1段階の配賦すなわち部門共通費の計算と基本的に同じと考えてよい。例えば、建物の減価償却費は占有面積比、電気料は見積消費量、厚生費は人員比でアクティビティに配賦される。

③アクティビティ・ドライバーとコスト・ドライバー

アクティビティ・ドライバー（活動作用因）とは、アクティビティ・コストを原価計算対象に割り当てる基準を言う。一方、コスト・ドライバー（原価作用因）は、アクティビティの仕事量や原価に影響を及ぼす要因を言う。筆者はCAM-Iの定義に基づき、この両者を区分して定義しているが、両者を同一視する見解もあり、必ずしも統一されていない。筆者が区分する立場を採るのは、アクティビティの仕事量や原価に影響を及ぼす要因（コスト・ドライバー）を原価計算対象への割当基準（アクティビティ・ドライバー）として採用することが理想であるが、ABCの実務ではこれが困難であることが多いためである。

やや経理の専門的な話となってしまうが、伝統的原価計算との比較において、ABCは3つの特徴を持っている。第1は製造間接費を製造部門や補助部門の単位で集計せず、アクティビティを基礎にしたコストプールで集計していること、第2にコストプールに集計された製造間接費は製造部門に配賦されず、直接、原

価計算対象に割り当てしていること、第3に原価計算単位に割り当てする基準として、直接作業時間や機械稼働時間等の操業度を基準として原価計算対象に配賦するのではなく、アクティビティ・ドライバーを用いていることである。これらの特徴は製造間接費の相対的增加により、直接費とは独立して計算すべきであるという考えに立脚している。

ABCの企業への導入や研究が進むにつれ、単に問題喚起情報としてではなく、ABCを業績改善手法として活用するようになり、その結果、ABMが誕生した。ABMは、IE（Industrial Engineering）や職務分析等の従来手法との類似点も多いが、アクティビティのコストを計算する点がこれまでの手法と異なる点である。筆者は、日本にてビジネス・プロセス・リエンジニアリング（BPR）が話題になりながら定着しなかったのは、抜本的改革を行うための判断基準が不明確であったことが一因であると考えている。これに対し、ABMはコストという客観的判断基準により、社内のさまざまな力関係を排除することができるため、抜本的業務改善を推進するために有効な手法であると考えている。

ABMの手法としては、一般にアクティビティ分析、コスト・ドライバー分析、そして業績分析の3つがある[Raffish & Turney, 1991.]。

①アクティビティ分析

アクティビティ分析とは、顧客の視点から付加価値アクティビティと非付加価値アクティビティ、あるいは主要アクティビティと副次的アクティビティ等の区分を行い、非付加価値アクティビティや副次的アクティビティを取り除いたり、縮小化する方法を言う。

②コスト・ドライバー分析

コスト・ドライバー分析とは、非付加価値アクティビティや副次的アクティビティを発生させる要因を分析し、その要因を取り除くことにより、アクティビティのコストを引き下げる方法である。

③業績分析

業績分析は、アクティビティ分析、コスト・ドライバー分析をサポートするもので、アクティビティの問題点を明確化し、その改善に対する評価尺度、目標を設定して、モニタリングすることである。

2. A社の事例

(1) A社のABCの特徴

A社は日本を代表する電子部品メーカーである。A

社は外部生産の割合が高く、伝統的原価計算の方法により社内の直接作業時間や機械稼動時間を用いて配賦を行うと、相対的に社内生産の製品が高くなってしまいう問題を抱えていた。加えて、売上高の増大とともに多品種少量生産となって小ロット品の採算が問題になりつつあった。これらの問題を解決するため、ある事業部で実施したABCを原価計算システムの構築を機に全社に展開した。

A社のABCの特徴は以下のようにまとめることができる。

- ①組織に基づく責任単位・機能単位でアクティビティを設定していること。
- ②製造間接費の製品群への原価割当基準は、直接作業時間や機械稼動時間ではなく、「申告従事割合」と呼ぶアクティビティ・ドライバーを用いていること。
- ③一般管理販売費についても、同様の方法で製品群に割当・直課していること。
- ④ABCを財務会計にも適用する原価計算制度組み込み型で実施していること。
- ⑤原価計算システムとともに一挙に全社に導入を図ったこと。

(2) アクティビティ

A社では、直接部門（製造部門）だけでなく、間接部門（補助部門）を含む労務費、経費（減価償却費・諸経費 ただし外注加工費は除く）の最少集計単位を「コストセンター」呼んでおり、これがアクティビティに相当する。間接部門の場合、「コストセンター」は課やグループ単位で設定されている。しかし、これら課やグループが全く異なる複数の機能を有している場合には、細分化される。A社ではこのように組織機能分解により、「コストセンター」を設定しているが、結果的にはABCで言うアクティビティとは大差ないものとなっている。

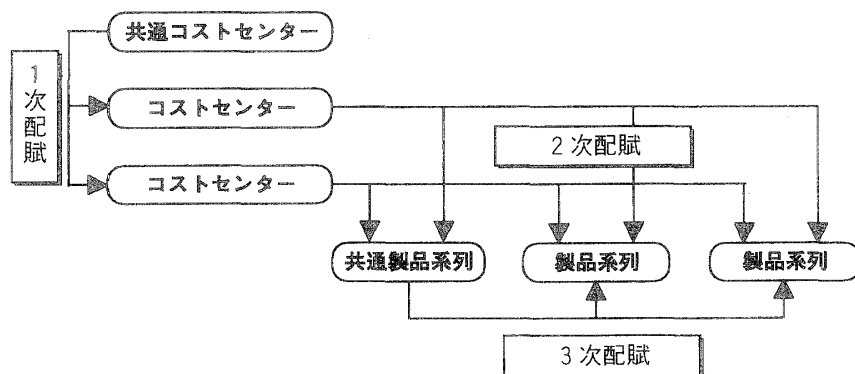


図1 配賦の仕組み（文中の「製品群」が「製品系列」に相当する）

間接費配賦の種類

配賦種類	A社の配賦内容	ABC用語による場合	例示
1次配賦	共通コストセンターからアクティビティへの配賦	アクティビティへの集計	福利厚生費・電力料・固定資産税・建物修繕費等の共通経費
2次配賦	コストセンターから製品群への配賦	アクティビティから原価計算対象への原価割当	設計部門費用・物流部門費用・生産計画部門費用他
3次配賦	共通製品群から最終的な製品群への配賦	ABCとは関係のないA社独自の配賦	共通部品の原価

(3) 間接費の割当方法

「コストセンター」に集計された労務費・経費は、3段階の配賦（A社では割当ではなく配賦と呼んでいる）と直課により製品群に配賦される。A社の間接費の配賦は間接費を製造部門に配賦する手続きを採らず、1次配賦により「コストセンター」に間接費を集計し、2次配賦により製品群に原価割当を行っている。

(4) 申告従事割合

A社の2次配賦で特徴的な点は、間接費の割当基準に用いられる「申告従事割合」で、これがアクティビティ・ドライバーに相当する。「申告従事割合」とは、「コストセンター」で発生した原価の製品群別の消費割合で、「コストセンター」の責任者から1カ月単位で人員比として報告される。人員比として報告させている理由は、経費は製品群直課となるものが多く、原価割当の半分以上が労務費となるためである。「従事割合」というように人に関連する言葉を用いているのも同じ理由である。

「申告従事割合」の設定の根拠は、「アクティビティ」の責任者に委ねられているが、技術部門は設計従事時間、倉庫部門は材料や部品の倉庫入出庫回数や在庫金額、購買部門は材料・部品の購入金額、生産計画部門は製品の生産高、総務部門は人員数とすることが多いようである。「申告従事割合」は、経理部門が設定するのではなく、その組織の業務内容やコスト構造を最もよく理解している責任者が原価割当基準を選択して、経理部門に報告している。A社では、この「申告従事割合」による原価割当の方法を本社

の一般管理販売費にも応用しており、製品群別に税引前利益の算出が可能となっている。

(5) 業績表

配賦(割当)計算を行った結果は、最終的に「業績表」と呼ぶ管理資料にまとめられ、毎月1回報告が行われる。「業績表」は、損益計算書と製造原価明細表を合体したもので、製品群別の損益(税引前利益)だけでなく、直接費と間接費に区分してアクティビティ別の原価明細も記載されている。

(6) ABC導入のメリット

A社ではABCのレポートを経営戦略の策定とその効果測定に活用している。

①不採算製品の特定

不採算となっている製品が浮き彫りとなり、縮小・撤退を含めた抜本的対策を打つことができた。

②価格決定

A社は価格が得意先単位で決定される受注生産が多いため、ABCにより適正な原価を計算することによって、価格決定に活用している。特に小ロット品の価格決定にABCが効力を発揮する。

③間接部門の資源配分

間接費の多くは固定費であり、短期的には削減が難しいが、間接費の資源配分を変えることは容易であり、ABCにより製品群別の間接費を把握し、成長が期待できる製品や事業に間接部門の経営資源をシフトしている。

④間接費の削減

他社との比較は難しいが、アクティビティのコストを他製品群や他事業部と比較することにより、ロスを生じている部門を特定化することができ、改善策を講じている。

3. B社の事例

次に導入手順を中心としてB社のABC/ABMの事例を紹介する [アーサーアンダーセン, 1997]。

(1) B社への導入の背景とABC/ABMの特徴

バブル崩壊以降、物流会社B社では荷量の減少に加え、親会社を含めた顧客(荷主)からの値下げ要求が厳しく、収益の改善は急務であった。しかし、B社には、収益に関するデータは制度会計に基づく部課別の損益計算書しかなく、これまでの仕組みには次のような欠点があった。

①損益計算書が部門や拠点別であり、荷主別や物流サービス(機能)別(運送、保管、構内荷役等)とい

った収益性が把握できない

②損益計算書は勘定科目別であり、具体的な改善活動に結びつかない

③運行データはあるが、コストとの関連づけをしておらず、さらに詳細の分析しないと内容がわからない

④サービス別のコストはどの勘定科目から構成されるかは分かるが、個々にその内訳を把握できないため、荷主との価格交渉時に標準的な価格や見積額を用いざるをえず説得力に欠けている

このような課題を解決するにB社はABC/ABMを導入を決断した。B社のABC/ABMの特徴は以下のようにまとめることができる。

①最初はABC/ABMを1営業所に導入し、ABC計算モデルを構築して、全社展開を図ったこと。

②ABC/ABMを特殊原価調査ではなく、月次決算として管理会計制度に組み込んだこと。

③4種類のABC損益計算書を作成し、多角的に分析を進めたこと。

④改善活動を継続的活動とするため、アクティビティに物量値を用いた業績評価基準を設定したこと。

(2) ABC計算モデルの構築

B社では管理会計の枠組みとそれを支援する情報システムがなく、現場で必要に応じ業務管理データを抽出、加工して業績管理や業務改善に使っていた。このためB社はABCを1回限りの原価調査ではなく、全社的な管理会計として月次決算に組み込んだシステムを開発することを計画した。

ABCの仕組みを詳細に構築すれば、業務改善に有用な情報が収集でき、より正しいコストを把握できる。ただ、詳細にするほど、情報インフラの整備やシステム開発のコスト、計算データの収集労力は膨大になり、月次運用は難しくなる。この問題を解決するために、B社では、全社展開を図る前に代表的な組織や拠点を選り出し、ABCの計算モデルを構築する方法を選択した。

B社では関東の比較的小規模な販売物流拠点の1つであるC営業所を選び、1カ月間のデータを用いモデルを構築した。C営業所を選んだ理由は、B社の主要業務である親会社の主要製品の販売・リサイクル物流を担当配送地区において一括して請け負っており、B社全般を類推できることにある。また規模が比較的小さく、ABC用のデータ収集が少ない工数で可能であったためである。

(3) ABC/ABM導入の手順

B社C営業所において、ABC/ABMは以下の手順で進められた。

①管理セグメントの決定

管理セグメントとは、収益性測定の単位である。B社では管理セグメントは以下のとおりとした。

- 物流領域別：調達、生産、販売、リサイクル（回収）
- 物流サービス（機能）別：保管、倉庫賃貸、運送、構内荷役、宅配便（販売物流）、廃棄（リサイクル）
- 製品別（荷姿別）：製品群A、B、C、D（主に親会社の製品分類）
- 荷主別：荷主の取引口座別

拠点別：物流拠点別

②アクティビティの定義

B社では担当者からのヒアリングと観察により、アクティビティの定義を行った。

最初に拠点の責任者に主要機能・サービス・業務の流れを聞いた後、業務担当者にさらに具体的な作業の流れをヒアリングした。

ヒアリング終了後、主要業務プロセスについては図表化し、さらに実際の業務を観察、実態に即したものであるか再確認した。この結果、C営業所でのプロセスとアクティビティは図2のようになった。

③リソース・ドライバーの決定

リソース・ドライバーは一般的に、建物面積（建

物）、実作業時間（正社員人件費、外注作業費など）、機械作業時間または直課（外注運送費、自動仕分機など）が考えられる。B社C営業所においては、構内作業は人手依存で、機械設備がなかったため、主に実作業時間と占有面積をリソース・ドライバーとして採用した。占有面積については各アクティビティが建物のどの部分をどれだけ使用しているかを測定し、実作業時間についてはデータを取るために作業日報を導入、アクティビティ別の作業時間を15分単位で記録し毎日集計した。作業日報は正社員、外注作業員、用車運転手を問わず全業務担当者に適用した。

④アクティビティ・ドライバーの決定

管理セグメントの内、物流サービス別/荷姿別のサービス提供がどのアクティビティから構成されているか明らかにした上、アクティビティ・ドライバーとして最適な計数を割り出した。この時、注意したことは、理論的に適切というだけでなく、入手容易性やコストも加味したことである。アクティビティ・ドライバーの決定も、アクティビティの決定と同様に現場担当者からのヒアリングを中心に行われた。

⑤ABC情報システムの開発

管理セグメント、アクティビティ、ドライバーが決定した後、ABC情報システムの開発を行った。C営業所の導入時には、PC用データベースソフトと弊社

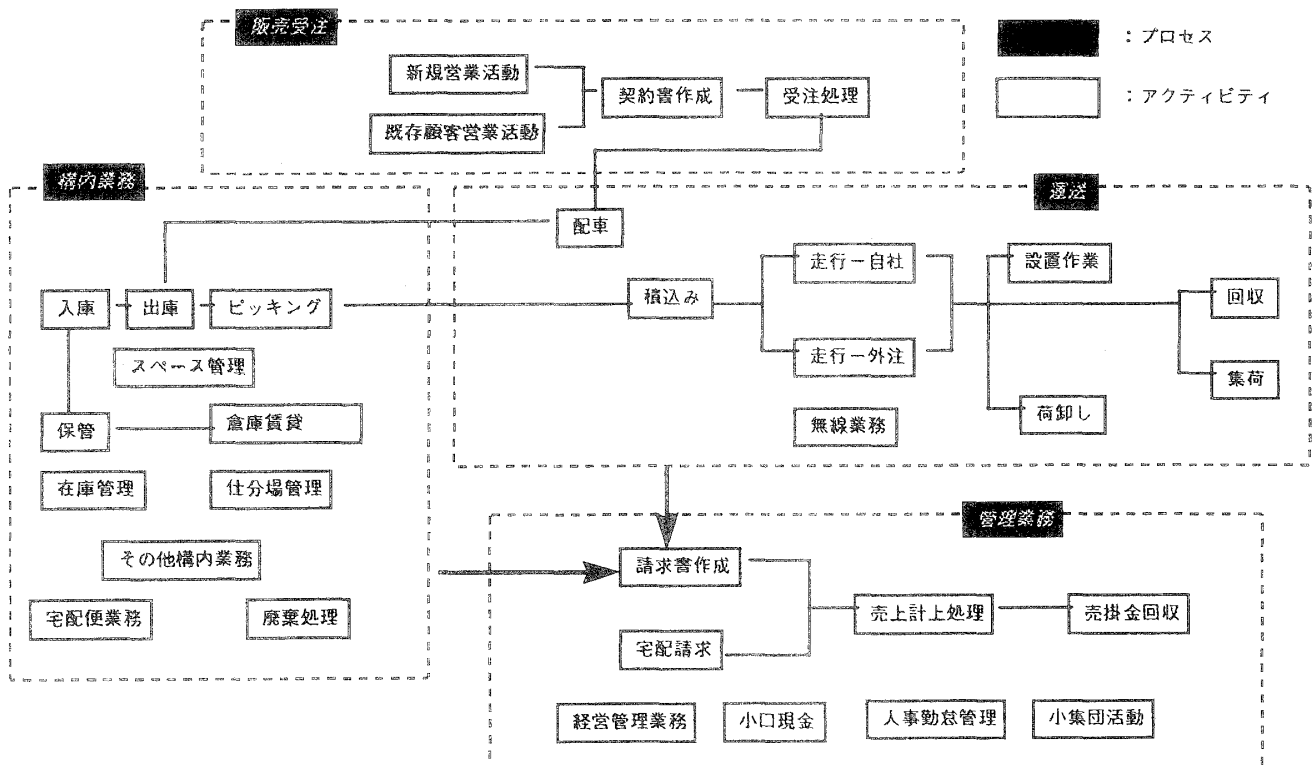


図2

が販売しているソフトウェア「Hyperion」を組み合わせて、ABC情報システムを構築した。

⑥損益計算書の作成

C営業所のモデル構築では、サービス別、製品別サービス別、荷主別、荷主別サービス別の4つの管理セグメント別のABC損益計算書を作成した。

(4) ABC損益計算書

4つの管理セグメント別損益計算書の内、最も重要なサービス別ABC損益計算書を例として取り上げると、この計算書から以下のことが判明した。

- ①保管サービスの収益性が悪い。これは倉庫面積に比して荷量が少ないことが原因である。従来から赤字だと思っていたが、具体的な数字で裏づけることができた。
- ②倉庫の賃貸は空きスペースを他社に貸すだけで、構内作業な請け負っていない。しかし、実際には「構内業務-その他」のアクティビティが存在し、コストが発生していた。このアクティビティのうち主要な資源コストは人件費であり、ヒアリングによって借り主の在庫の確認や調査をしていることが判明した。賃貸契約に従えば、業務サービスを行う必要はない。このサービスを継続するのであれば業務代行料の徴収を検討しなければならない。
- ③宅配便は従来、小口で手間がかかり赤字だと考えて

いたが、今回の計算では黒字だった。ただし、他のサービスに比べ、請求・回収アクティビティのコストが高目であり、業務処理効率の改善が必要であった。

- ④販売物流-運送全体では貢献利益を計上しているものの、製品群Cは赤字であることが判明した。製品群Bの収益性も良くない。アクティビティ・コストを見ると、製品群B、Cは構内業務コスト比率が他の製品群よりも高く、収益を圧迫していた。

(5) ABC/ABMによる改善の実施

サービス別損益計算書で収益性が悪いと判明した製品群B、Cの構内業務プロセスを調査したところ、作業員のピッキング方法が非効率であることが分かった。さらに、1階の仕分け場に出庫した後、運転手が再度、内容をチェックしており、積み込みコストが他の製品群に比べて高かった。この結果に基づき、ピッキングと積込作業の作業の簡素化が行われた。

製品群Cは荷役サービスについても赤字だった。製品群Cの入出庫が多いのにも関わらず、保管区が2階及び3階にあり、想定していたよりも作業時間がかかっていたためである。このように構内業務全般の業務コストが製品群B、Cに偏っていることがABC損益計算書によって判明したため、製品群B、Cの価格、さらには物流戦略そのものの見直しが行われた。

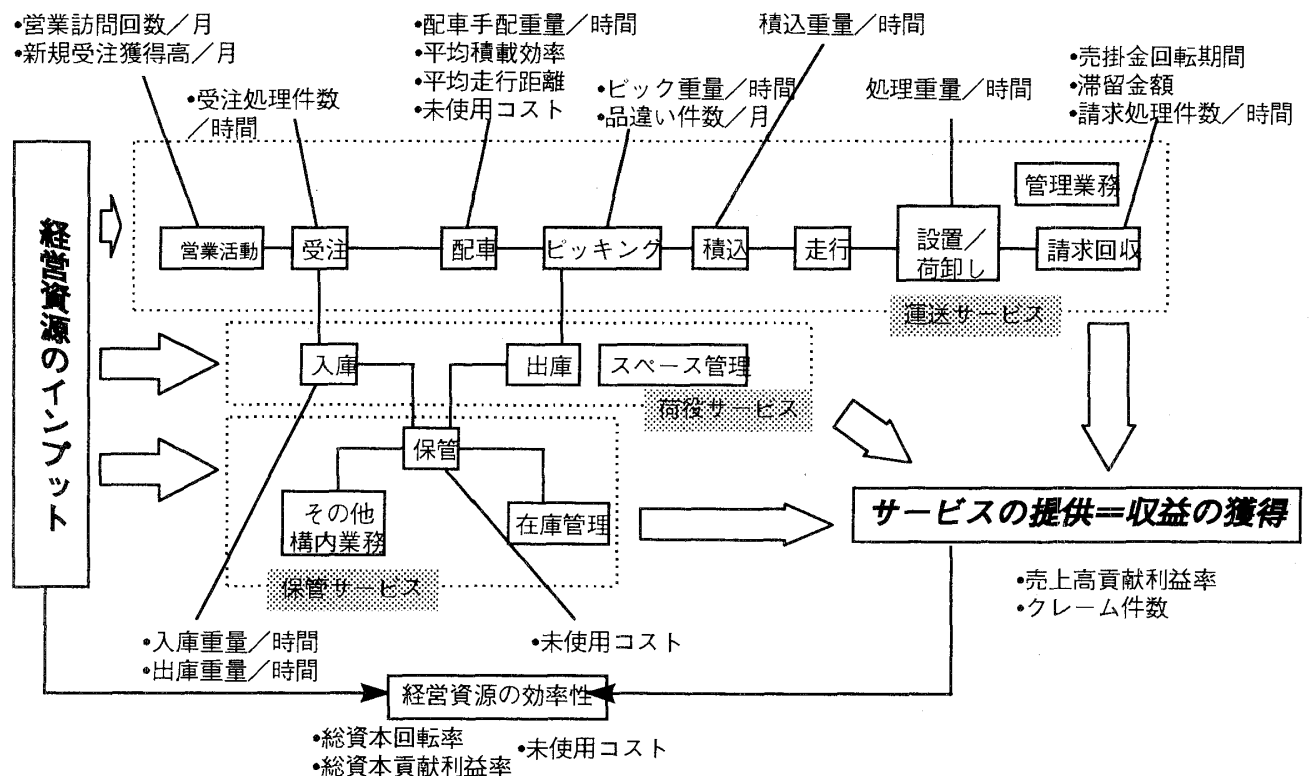


図3

(6) 業績評価基準の設定

B社では単にABC損益計算書を作成し、プロセスやアクティビティの改善を行うだけでなく、アクティビティに業績評価基準を設定した。業績評価基準とは、プロセス内のアクティビティやプロセス内のアウトプットがどの程度特定の目標を達成したかを数値化したものである。B社の場合、配車というアクティビティに対する業績評価基準としては、「配車手配重量÷時間」「平均積載率」、入庫というアクティビティには「入庫重量÷時間」が設定された。単に財務的な数字だけでなく、非財務指標すなわち物量値を用いて業績評価基準を設定し、その実績値と対比することにより、アクティビティやプロセスの改善を一時的なものではなく、継続的なものとするできるようになった。

おわりに

ABCは最初は、製造間接費の配賦方法の改善として誕生した。しかし、ABMの登場と共に、本社を含めた間接部門、サービス業へと適用範囲を広げていった[吉川他b, 1997][吉川, 1997]。今回の事例でも、ABC/ABMが経営戦略の見直しから現場レベルの業務改善に至るまで極めて広い範囲に適用可能であることが分る。すなわち、ABC/ABMは数字という客観的根拠に基づく、企業全体を対象にした経営革新の手法である。

最後に筆者のABC/ABM導入の経験から、ABC/ABMの導入を成功させるためのポイントについて、説明したい。

(1) 目標の明確化

ABC/ABMは経営革新の手法として発展し、極めて広い応用範囲を持つが、目的を明確にせずに導入を図ると、問題点が明確にならず、失敗することが多い。

(2) 最初は小さな単位で実施する

ABC/ABMを正しく理解し、全員がその手法を理解するためには、B社のように1営業所等の小さな単位で実施し、確実な効果を出すことである。

(3) トップの理解

小さな単位で確実な効果を生み出すことにより、トップの理解を獲得し、全社に展開する。ABC/ABMの成功には、現場からの情報収集等に際し、現場の抵

抗に遭遇することも多い。現場への十分な説明は当然であるが、最後はトップのバックアップがないと乗り切ることができない。

(4) 余剰人員の取り扱い

特にABMを実施すると、アクティビティやプロセスが効率化し、余剰人員が発生する。しかし、日本では終身雇用制が前提で余剰人員を解雇することは困難であるため、余剰人員を他部門に振り向けることが必要となる。この場合、予め新規事業への投入等、積極的な活用を決めて効率化を実施しないと、社員の士気の低下を招くことになる。

(5) パーソナルコンピュータによる開発

ABC/ABMが定着するまでは、計算システムも試行錯誤が繰り返される。これに対応するためには、パーソナルコンピュータで計算システムを構築することが望ましい。ABCの計算ロジックは決して複雑なものではないため、HDD(ハードディスクドライブ)の容量さえ確保できれば、十分に計算を行うことができる。

参考文献

- [1] 川野克典「管理会計の新しい動向について—実務の側から」『企業会計』Vol.48, No.10, 中央経済社, 1996年。
- [2] ABC/ABMの仕組みは、吉川武男, ジョン・イネス, フォークナー・ミッチェル著『リストラ/リエンジニアリングのためのABCマネジメント』中央経済社, 1994年に詳しく記載されている。
- [3] Raffish, Norm, and Peter B.B. Turney, editor, "Glossary of Activity-Based Management," Journal of Cost Management, Vol.5, No.3, Fall 1991.
- [4] B社の事例は、アーサー・アンダーセン『ABCマネジメント理論と導入方法』ダイヤモンド社, 1997年に詳しく記載されている。本論はその要約を掲載した。
- [5] 日本の製造業の事例は、吉川武男編著『日本型ABCマネジメント』生産性出版, 1997年に詳しく記載されている。
- [6] 非製造業の事例は、吉川武男, ジョン・イネス, フォークナー・ミッチェル編訳著『非製造業のABCマネジメント』中央経済社, 1997年に詳しく記載されている。