

# ABC/ABM（活動基準原価計算/活動基準管理）の 特質と実施上の留意点

坂 口 博

## 1. はじめに

バブル経済の崩壊以後わが国企業の経営環境は劇的に変質した。地球の温暖化や砂漠化現象とか異常気象等が人類の存続・繁栄を脅かすような危機的状況になりつつあるということで、今日では地球環境の保全に地球的規模で取り組むべきことが世界の共通認識となってきた。そこで、地球温暖化に関する京都会議以後、わが国でも地球環境の保全と復興のために省エネルギー、排気ガス規制等のさまざまな法改正や施策が打ち出されてきた。

しかし、環境の悪化を食い止めるためには、社会が単に資源の効率的使用（省資源・省エネルギー）に努力するだけでなく、資源消費や環境負荷を軽減するライフスタイルの実現とかそうした社会システムづくり、いわゆる「循環型社会」の構築が不可欠になっている。その試みは、現在、環境保護法や資源リサイクル法をはじめ各種環境保護法制の施行という形で進められつつある。そして企業サイドの努力としても、ISO14000 シリーズの資格を取得する企業が増えており、また資源利用のいっそうの効率化、廃棄物の減量化（ゼロエミッション）に取り組むとか、商品のリサイクル、リユース、また再生可能製品の開発に努力しているが、それよりも現下の緊要な課題は競争力を失った企業の構造改革であろう。

わが国の企業は、その肥大化し弱体化した経営体質を改善しようと、この10年間組織の抜本的改革（いわゆるBPR（Business Process Reengineering）またはリエンジニアリング）を行い、経営効率化に努めてきた。まさに失われた10年である。しかし他方で金融業界や自動車産業界等では、近年になって新たな技術革新やグローバルな事業展開を狙った大型合併や提携が相次いでいる。はたして企業にとって大きいことだけが発展の途なのであろうか。グローバル化時代にわが国企業がとるべき方向は、規模拡大を急ぐことではなく革新的経営を展開して経営体質の強化をはかることではなかろうか。このままでは、わが国の経済が回復したとき、企業活動がまた肥大化する危険は十分に予想しうる。そうなったときには、わが国企業はグローバルな市場経済からはじき出されてしまうことであろう。わが国企業がバブルの後遺症を払拭して、強靱で効率的な

経営体質を復活するためには、今後も経営構造のいっそうの厳しい見直し（BPR）が必要になるのである。

ところで、従来、企業経営（システム）の効率性や業績測定に会計や原価計算のシステムが有効に機能してきた。特に米国では、80年代後半よりの不況脱出策として、製造企業では原価計算システムが大きな役割を果たしたといわれている。それが活動基準原価計算（いわゆるABC（Activity-Based Costing））である。標準原価計算制度を例に出すまでもなく、もともと企業は原価計算制度を単なる計算用具として用いたのではなく、経営管理活動の一環、つまり製造部門・製造工程の管理法（能率向上策）として活用してきたのである。そこでは、効率の悪い企業組織（また製造工程）で生産された製品は製造コストが高いために企業利益への貢献度が低いということで、製造工程をカイゼン（改善）して原価低減をはかることで経営の効率化を実現してきた。つまり原価計算の目的の本旨は原価管理にあったのである。

しかし、今日、伝統的原価計算は、企業システムの効率性並びに正確な製品原価を測定する手法としては欠陥をもつと指摘されている。それは、企業の経営環境、特に製造環境が従来とは大きく変化してしまったからである。その顕著な点は、企業の製造部門やロジスティクス部門の自動化（CIM化）、省人化を意図したIT関連投資の飛躍的増大であった。わが国産業界のIT投資は今日事務部門にまで波及しており、新たなビジネス・システムの構築をめざすIT投資は今後いっそう増大することは確実である。とするならば、現代のそうした新しい経営構造に適合した新しい原価計算システムが求められて当然である。いつの世でも制度や思想、技術・技法といったものは時代の産物である。陳腐化した制度は修正をうけるか、新しい制度にとって代わられることになる。

わが国の高度経済成長期は大量生産・資源多消費型の重化学工業化全盛時代であったが、その時代には伝統的原価計算（全部原価計算）は企業の経営効率を判断する手法として有効であった。また経営活動の管理用具としては標準原価計算制度が威力を発揮した。

しかし、現代は省資源・省エネルギー時代であり、地球環境保全が共通認識とされる時代である。他方でわが国経済は低成長で、企業にはいっそうのスリム化が求められている。このような経営環境下で、わが国の企業には、一方で省資源・省エネルギーを追求する企業活動の一層の効率化の推進、他方では個人業績評価を追求する成果主義経営が求められてくる。そこでは、これまでよりも厳密かつ多様な側面からの原価算定が必要になる。つまり、製造間接費を総額で把握して製造工程に配賦するという伝統的原価計算の手法は、多品種・短命化時代の製品原価や部門原価について、その測定の正確性を主張することができなくなっていること、加えて現代では多元的な原価測定、例えば製品・サービス単位の、またセクション単位（活動単位）の、あるいは顧客別の、さらには個々人の経営効率といったきめの細かな原価測定が求められている。

また伝統的原価計算に対するもう一つの欠陥の指摘は、現代のように技術革新が激しい（スピード）時代には、一般に製品寿命が短かく、そうした製品を製造する企業では標準が短期間で用をなさなくなるので（標準を）設定する意味がないことから、標準原価計算は管理手段として有効性を失ったという主張である。このように現代の環境変化に対して、伝統的原価計算はほころび（不適合部分）が目立つようになってきたのである。

そこで、わが国でも、現行の原価計算制度を現実適応的な制度とするために、伝統的原価計算の欠陥を補正するかあるいはそれに代わる新しい原価計算システムの構築が要請されてくる。そうした要請に適合する原価計算システムとして、わが国でも提案されているのが活動基準原価計算（ABC）並びに ABM（活動基準管理）である。ABC/ABM は、個々の活動の分析を通じてビジネス・プロセスの非効率部分を明白にするから、経営のスリム化（BPR あるいはリエンジニアリング）および生産性向上にとって有効な技法であるとして 90 年代以降のアメリカ産業界に急速に受け入れられた技法である。

21 世紀の企業経営では、「グローバル市場」、「顧客価値の創造と向上」、「環境負荷の低減と資源消費の効率化」といったことがキーワードになり、グローバル企業競争はいっそう厳しくなるから、どの企業でも経営資源のいっそうの効率的活用と同時に業務活動ならびに組織構造の抜本的改革（BPR）が求められる。われわれは、そうした経営環境に有効な原価計算・原価管理手法として ABC/ABM の活用を検討する。それは、ABC が経営活動の細分化された組織単位（この単位を活動（アクティビティ）という）の効率を測定するのに優れた技法であること、またそれは単に原価計算の用具（ABC）としての役割を超えて、経営管理や経営戦略策定の用具（ABM）として有効性を持つこと、さらには原価計算技法としては伝統的原価計算制度の欠陥を補うシステムとなりうるということが、実績を通じて確認されてきたからである。たとえば、製造企業で有効な ABC による製造間接費の詳細な分析（間接費の直接費化の技法）は、非製造企業でのサービス原価の分析にも有効な技法であるとの認識が高まり、当該技法の適用領域がサービス産業の分野にも拡大されてきているという現実がある。

そうした期待にも関わらず、わが国の企業で ABC/ABM を採用しているものはごくわずかで、わが国産業界に根付いたとはいえない状況にある。吉川教授の実態調査によれば、その理由には、「活動、ビジネス・プロセスの分割が困難」、「コストドライバーや資源ドライバーの設定が困難」、「活動原価の割り当てが困難」等の回答が上位にある<sup>(1)</sup>。これらの問題は、ABC システムの特質を良く理解してひとたびシステムを設定してしまえば、そのあとは BPR のための見直しを行えば済むから、大きな問題ではなくなってくる。さいわい、近年そのための ABC/ABM の解説書や啓蒙書はいろいろ出版されている<sup>(2)</sup>。

こうしたいくつかの困難性があるにしても、ABC が伝統的原価計算を補完する技法として、

また ABC/ABM が経営戦略技法として大きな効果を持つことは、米国企業の復興が如実に証明しているところである。そうであるならば、わが国の企業経営に ABC/ABM の技法を定着させるために、その導入の留意点を検討することは意義のあることと考える。企業経営者が、ABC/ABM の実施手順およびその導入上の留意点について理解が充分でないために、その導入にかかる努力やコストについて不安を持ち、消極的になるのであれば、その実施上の留意点を詳細に検討しておく必要があるであろう。

そこで本稿では、ABC/ABM を活用することの利点、および ABM 実施にあたって留意すべき点、特に活動分析を行う際の留意点について検討し、その後 ABM の組織分析への活用としてワークフロー分析への応用の有効性を検討してみたい。

## 2. ABC 提唱の背景とわが国企業経営への ABC/ABM 導入の緊要性

ABC (Activity-Based Costing : 活動基準原価計算) は、1980 年代末葉にアメリカ産業界の生産効率向上策として提案され普及した会計技法である。アメリカの自動車、鉄鋼、化学といった重厚長大装置産業では、1980 年代前半に労働賃金の高騰と資本設備の老朽化から高コスト体質に陥り、日本、韓国をはじめとするアジア諸国の産業の追い上げを受けて産業の国際競争力を弱体化させた。そのため 80 年代後半になって、その失地回復と産業復興のために積極的に経営構造の改革 (BPR, つまりビジネス・プロセス・リエンジニアリング) を進めた。そのためには各製造工程の正確な製造原価を把握する必要がある、そこで正確な製造原価の算定技法として提案されたのが活動基準原価計算 (ABC) であった。

ABC は、製造工業の CIM 化の進展によって飛躍的に増大した製造間接費の発生とその製品原価への賦課問題に関して、間接費配賦の便宜性 (恣意性) を露呈した伝統的原価計算にかわる技法、すなわち、正確な製品原価を算定する技法として、1988 年に R. Cooper や R. S. Kaplan によって提唱されたものであった<sup>(3)</sup>。

その後、1990 年代の技術革新と情報技術 (IT) 革命という新たな経営環境の中で、ABC は単に原価計算技法の域を越えて経営改革や経営戦略のための技法として活用されるようになって、ABM (Activity-Based Management : 活動基準経営管理) へと拡張・発展していった。そして今日では両技法は ABC/ABM (活動基準原価計算・経営管理) と一体的に取り扱われて、その活用領域も製造現場 (製造業) だけにとどまらず、事務部門やサービス部門 (サービス業) 等までの幅広い産業部門で採用されて生産性向上策として貢献しているし、今日ではそれらの戦略策定分野での活用が期待されている。

IMA (米国管理会計人協会) の調査によれば、アメリカでは 1994 年当時でも ABM を採用する

企業は飛躍的に増えて3,000社以上になっており、98年には15,000社以上に増大したといっている<sup>(4)</sup>。このように今日ABC/ABMはアメリカの産業界に革新的技法として急速に浸透しつつある。しかしその一方で、最近ではABC/ABMの先進国、アメリカでもその具体的実施には組織的・技術的面でいろいろな困難があって必ずしも予期した成果をあげていないという研究が報告されていることは留意すべき点であろう<sup>(5)</sup>。

ひるがえって、1990年代のバブル経済崩壊後のわが国企業の経営環境は、いわゆる平成不況といわれる長期不況脱出策としていわゆる日本のシステムからの脱却、すなわち産業構造の転換（サービス・情報産業化）と、企業の経営構造の改革（リストラやBPRの推進）、そして雇用構造の変革（終身雇用の撤廃と成果主義の導入）が叫ばれ、国の経済政策や企業のリストラ策や過剰設備の廃棄策等さまざまな施策が試みられた。その多くは80年代の不況から見事に復活を成し遂げたアメリカ経済の復興に有効であったさまざまな施策・技法の移入であった。バブル崩壊後の90年代初期にはリストラチャリングの名目の下に希望退職、人減らしが行われたし、「リストラ＝首切り」のイメージが定着すると、その後はBPR（Business Process Reengineering）だ、リエンジニアリングだ、やれIT投資だと、組織の再編・スリム化と事業活動の見直し（不採算事業からの撤退）が進められた。おりしも同時期にABC/ABMの技法が紹介されたのであるが、これまでのところ、それがわが国の産業界に根付いたといえる状況にはない。むしろその導入に消極的な姿勢の企業が多いようである。

では、ABC/ABMシステムの導入が当初の期待にもかかわらず、その技法が普及定着しない要因はどこにあるのであろうか。

この点の疑問については以下の点を指摘しておこう。第1の疑問は、ABCシステムは、従来の伝統的原価計算（＝現行の原価計算）システムに比べてどれだけ正確な原価データを提供しうるのかという問題である。これには2通りの視点がある。1つは、企業は現実問題として原価データにどれだけ厳密な正確性を期待しているのかという疑問であり、もう1つは、「費用対効果」（コスト・パフォーマンス）を考えたとき正確な原価データを得ることにどれだけ優位性があるかという問題である。現実には企業経営者は、伝統的原価計算の手続きで得られた原価データに不満を持ちながら、（他に適切な方法がないために）やむを得ず使用してきたのであろうか。そうではなく、彼らはもともと原価計算にそれほど正確性を要求（あるいは期待）してこなかったのではないだろうか。むしろ経営意思決定の判断材料（選択基準）として継続的な比較可能性を重視してきたのではないだろうか。また「費用対効果」の点からいえば、原価計算あるいは原価管理のために大きなコストを掛けることは無駄である。正確な原価データを得る（知る）ために多大なコストを掛けたのでは自己矛盾に陥る。この点は、わが国の企業ではコスト・パフォーマンス（努力対効果）を考えて、（支障のない程度で）正確性を犠牲にすることを選択したのではないだろ

うか。以上の事情が、わが国の企業が ABC の導入に積極的でない理由であると推測される。

とするなら、わが国企業に ABC/ABM を活かすには、もう一つの疑問、すなわち、伝統的原価計算の原価データは、製品コストの低減やビジネス・プロセスの改善に有効であるのか、そしてそれは経営戦略策定に有効なデータ提供の用具となっているのかという疑問に答えられるかを検討することであろう。ABC による原価データを伝統的原価計算の原価データと比較したとき、もしも原価管理目的や経営戦略の策定にとってそれほど劇的な相違（変化）が見られないならば、企業は ABC システム導入にそれほどのメリットを感じることはないであろう。企業は、ABC/ABM が IT 革命時代の原価計算・原価管理・経営戦略技法として大きな利点（メリット）があること、およびその導入にさほどの困難やコスト負担を伴わないことを知ったときにその導入を真剣に検討するであろう。

われわれは、ABC/ABM 技法は原価計算技法としてだけでなくむしろ経営戦略策定や経営の効率化、特に経営システムの再構築（リストラクチャリングや BPR）に大きな威力を発揮する技法であると考えている。そして、現代のグローバルな企業環境の中で効率経営・スピード経営の確立が急務であるわが国の企業にとって、当該技法を活用することには大きなメリットがあると考えている。それゆえ、ABC/ABM をわが国企業に定着させることが必要であると考えている。そこで、こうした観点からわが国企業への ABC/ABM の導入を容易にするために、以下 IMA (Institute of Management Accountants) ステートメント No. 4CC (1998) を参考にして、ABC/ABM の問題点とその導入時の留意点について検討したいと思う<sup>6)</sup>。

### 3. ABC/ABM の基本構造とその特質

現代のグローバルな企業経営環境ではスピード（つまり時間）が勝負であり、その鍵を握るのは情報技術（IT）の活用である。それゆえ現代は IT 革命の時代といわれる。企業経営での IT 投資の急増は、当然のことながら IT 関連設備費や情報処理費、エンジニアリング費や研究開発費等の諸間接費の増大を伴う。しかし、伝統的原価計算は、間接費の処理については各製品ごとの発生額を適切に製品に負担させて「製品ごとの正確な原価」の算定する手続きをもっていない、つまり間接費管理に関して有効性を失っているという批判がなされてきた。そしてそうした批判（問題点）を解消する技法として提起されたのが ABC（活動基準原価計算）であり、またその戦略的活用法としての ABM であった。

ABC が適切な間接費管理を可能にし、IT 時代の企業体質の改善に適した会計技法であるならば、われわれはそのメリットを生かしてより活用しやすいシステムあるいはモデルに改善する努力をして普及に努めることは有益なことであると考えている。そこで本稿では、ABC システム導入

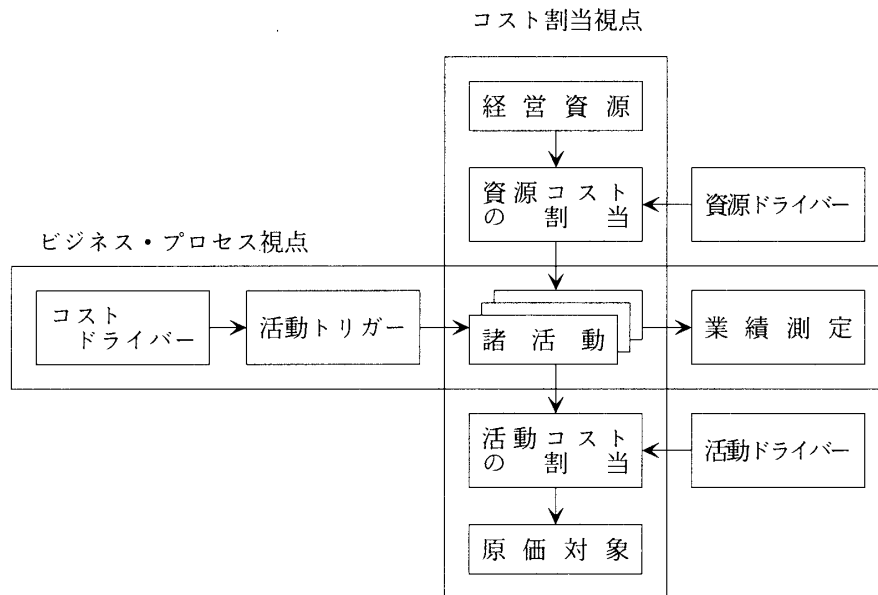
にあたっての問題点と、企業がABC/ABMを導入しやすくするための改善の方向性を探っていくきたいと思う。そこではじめに、ABCの基本構造とその特質についてみておきたい。

原価計算の本質は、異なる生産量の複数製品（群）を生産する場合に、各種製品の単位原価を計算する技法である。その手順は、まず(1)各投入資源ごとにその投入額（原価）を集計する、(2)各部門ごとに投入額（原価）を集計する、(3)産出される製品（群）ごとに投入額（原価）を集計する、(4)各製品の単位当たり原価を計算する。かつてはその計算手続きは生産活動のプロセスに対応し、原価の流れは生産の流れを反映した、つまり生産フローの写像といえるものであった。それが、企業規模が拡大して多品種製品が連続生産されるようになると、設備等製造工程が複雑になり、原価発生フローは生産のフローに対応しなくなった。多品種の製品に共通に利用される設備等の部分（間接費の発生）が増大したからである。間接費発生が増大は生産される製品と原価発生との因果関係を不明確なものにした。そこで製品への間接費の配賦、しかも一元的な配賦基準による配賦の技法がとられてきた。そうした状況が、CIM化時代の今日、「管理会計は経営意思決定にタイムリーな情報を提供できない」、「正確な製品原価の算定ができないのは間接費配賦の曖昧さにある」という『レレバンス・ロスト』の批判となって顕在化したのである。

ABCは、かかる伝統的原価計算の手順を見直して、現代の複合製造工程に対応したより精緻な計算システムを開発するための試みである。すなわち、ABC（の計算）の基本は、企業（工場）の一連の業務活動（製造活動）のプロセスを資源消費という側面から捉えて、いくつかの活動（アクティビティ）の連鎖に区切る。そして資源の消費量（コスト）をその消費要因（資源ドライバー）を基準にして「活動（アクティビティ）」に割り当てる。そして各活動単位別に集計した原価（活動原価（アクティビティ・コスト））について、原価対象（例えば製品、顧客等）ごとの活動消費量を、その消費要因（活動ドライバー）を基準にして各対象別に配分して、その原価を計算するという多元的原価集計の技法である（図1参照）。したがって、ABCは、はじめに企業の保有する経営資源を各活動（アクティビティ）に割り当て、次に活動の発生原価をその利用度に応じて原価対象に配分するという二段階計算をすること、および活動と密接な因果関係を持つ原価発生要因（コストドライバー）を選定して、それに基づいて活動原価（アクティビティ・コスト）を認識し配分することが重要なポイントである<sup>(7)</sup>。原価計算システムが活動（工程）を反映したものになれば、計算された原価も信頼されるものになるであろう。

またABCは、業務活動を各活動単位に分割する際に、活動の連鎖関係（ビジネス・プロセス）を検討して活動目的に照らして価値を生む活動（付加価値活動）と価値を生まない活動（非付加価値活動）とに分別して、後者の削減策を検討することでBPRを実現しコストの大幅削減に役立つ。ABCのこうした機能から、ABCはABMのための情報提供の源泉となり、またABMが戦略的に有効性を持つ。ABC/ABMと総称される所以である。

図1 CAM-I ABCモデル



出所：CAM-I.

次に ABM（活動基準経営管理）は、ABC データを経営戦略策定および活動業績の評価と分析に活用する管理技法であって、例えば経営戦略策定の際に活動やそのプロセス（連鎖）の管理に焦点を当てて、活動の選別（非付加価値活動の排除）をすることで経営の効率化をはかり、それによって顧客価値（Customer Values）を改善して収益性向上を実現しようとする管理技法である。この場合、ABM では、コストドライバー分析、活動分析、および業績の評価と分析等に重要なソースデータとして ABC データを用いる。

では、ABC と ABM にはその特質にどのような相違点があるであろうか。ABC は、‘あるものの原価はいくらか’（例えば顧客別とか製品別の原価等）を問題にする（コスト割当視点）のに対して、ABM は、活動のプロセスに着目して、‘各活動の業績向上に影響する要因はなにか’という点を重視する（ビジネス・プロセス視点）（図1参照）。すなわち、ABM の目的の第一は、ABC データを用いて顧客・その他の利害関係者にとっての経営資源の利用価値（顧客価値）を増大するように改善することにある。したがって、ABC は正確な原価測定とそのためコストドライバーの選定に主眼があるが、ABM のそれはビジネス・プロセスの改善策の検討とその実施による業績向上（顧客価値の創造）にある。また ABC は原価発生（過去原価）の原因の把握と原価のコントロールに効果的であるが、ABM は非付加価値原価（無駄）の発見（と排除）を可能にするから、経営意思決定、特に BPR や保有資源の最適利用にとって有効である。

さらに戦略的效果を考えるならば、ABC は業務活動の結果の報告（つまり活動原価の報告）という静態的、戦術的性格をもつが、ABM は顧客価値指向、つまり顧客価値の増大という視点から効率的資源配分の諸要因を検討するという動態的、戦略的性格をもつ。



#### 4. ABC/ABM の戦略策定への役立ち

近年、わが国でもベンチャー・ビジネス育成の掛け声が高く、新たな事業機会に挑戦する起業家 (initiator) が育っている。江戸時代や明治期、あるいは戦後の経済復興期を振り返ってみれば、いつの時代でもベンチャー精神をもった事業家が新しい発想で事業を起こしたのであり、いつの世でも事業機会を発掘しその成功のために努力するのが企業家 (entrepreneur) と呼ばれてきた者である。

ABC/ABM は、IT 関連の新規事業が花開いた時代のアメリカ産業界に、企業の経営戦略策定および戦略分析にとって有効な技法であるとして受け入れられた。それは企業の構造改革や不採算事業からの撤退のための分析手法として活用されてきた。

企業経営者は、企業の長期的発展をめざして戦略目標を設定し、その実現のために経営戦略を策定して新たな事業機会に挑戦する。その際、その成功可能性を予測する時に、新規事業に関する顧客や顧客階層別、製品や製品群別、あるいはチャンネル別といったさまざまなコスト分析や収益性分析（潜在的成長力予測）を行って戦略を決定する。ABC/ABM システムは、こうした時の諸代替案の比較やベンチマーキングの設定等の検討にあたって信頼性の高いデータを作成し提供することができる。

また ABC/ABM は、企業の業務活動を付加価値活動と非付加価値活動に識別することを特徴とするから、企業にとって、業務活動の収益性分析や操業度分析、あるいは活動プロセスの改善 (BPR)、製品・サービスの価格決定、アウトソーシングの効率性の判断等の分析にも威力を発揮するであろう。

#### 5. ABC/ABM の実施手順

そこで、ABC/ABM の実施にあたってまず強調しておかなければならないことは、トップマネジメントの同システムの実現への強い支持、それに IT、つまり高度経営情報システムの存在が不可欠であるということである。ABM の実施手順としては、はじめに中核となる事業プロセスおよびその活動の分析、並びにそれらに関するデータの利用について検討することが必要であると考える。そこで、ABC/ABM の実施手順の概要を示すならば以下のようなになる。

##### (1) 実施のための戦略経営計画を策定する。

この場合の経営計画は、全社員に ABM 実施の目的や期待、その進行状況等を周知させるため

に作成するものである。ABMに全社的理解を得るためには、当該プロジェクトの実施スケジュールを詳細に作成することが重要であり、この点で計画策定はABMの成功にとって大きな意味を持つ。ここでの検討事項には次のものがある。

- ① 企業のビジネス・プロセスと資源の流れの関連図（マップ）を作成する。
- ② 主要なビジネス・プロセスの活動の記録（リスト）を作成し検討する。
- ③ 活動分析を行う（第2段階）
- ④ 経営資源の分析を行ってネックとなる資源の補充を行う。
- ⑤ 設備投資等新規投資に必要なデータや情報の検討を行う。
- ⑥ 経営環境を分析して戦略的経営計画を策定する。
- ⑦ ABM実施の手順とタイムスケジュールを作成する。

(2) ビジネス・プロセスの活動分析を行う。

これは企業の現行のビジネス・プロセスおよびその活動の分析を行い、活動（activity）単位の業績データ・リストを作成して必要な活動（付加価値活動）と無駄な活動（非付加価値活動）とを識別して、BPRを実施するための資料を作成する過程である。この段階には次の作業が含まれる。

- ① 主要ビジネス・プロセスについて活動原価を試算する。ここでは特に間接費の活動への割当てがポイントになる。それを決定づけるのは、コストドライバーの選定である。
- ② 主要な活動について業績測定指標とコストドライバーを選定する。コストドライバーは、資源消費や活動の発生と合理的な因果関係が深く、かつ入手可能なデータであることに留意する必要がある。
- ③ 付加価値活動と非付加価値活動を分別して、各々の原価見積りを行う。および原価の大きな活動について活動内容の再検討を行う。
- ④ 戦略計画の観点から現行のビジネス・プロセス（活動連鎖）を検討して、非付加価値活動を除去し、活動システム（ビジネス・プロセス）の改善・再統合を行う（BPR）。
- ⑤ 最適な活動連鎖（ビジネス・プロセス）を構築する。

ABMでは活動分析が最も重要な課題であって、ビジネス・プロセスの検討、各活動の検討、ワークフローの検討、付加価値活動の選別分析、コストドライバーの選定、各活動の業績測定、およびこれら作業に関するリストの作成等、多くの作業が含まれる。

(3) 原価計算を実施する対象（原価対象）に原価活動を割り当てて原価計算を行う。

活動分析で最適な活動プロセスが構築されたならば、次は、活動原価（アクティビティ・コスト）の計算と、それを（製品、顧客等）原価対象に割り当てて対象別の原価を集計する過程である。

すなわち、

- ① ABC を用いて各活動単位に原価（＝活動原価）を配分する。
- ② 活動を消費する原価対象（cost object、製品やサービス等）別に原価を集計する。
- ③ 集計した原価から対象別の単位原価（例えば製品原価）を求める。

(4) 以上の各段階の作業手順を文書記録に残す、またはソフトウェア化する。

この作業プロセスは、ABC/ABM を実施した後に実績の分析および評価を行って問題点を発見すること、コストドライバーの見直し、そして次期の活動効率化のために活動の改善や変更を行ってBPRを推進すること、加えて管理者または活動の業績測定と評価を行う等の作業を文書化するとか、プログラミング化するプロセスを含む。この点は、予算管理のプロセスと同様で往々にして省略されがちであるが、ABM の効果的実施を期待するのであれば省略してはならないプロセスである。

(5) 以上がABC/ABM の実施手順の概要である。

(1)～(4)の一連のプロセスを効果的に実施していくためには、その前提として、企業は「データの収集と報告」のための優れた戦略経営情報システム（TMIS）を備えている必要があることは忘れてはならない。またこれらのプロセスのどの部分を強調するかは、プロジェクトがどの段階を重視しているかによって異なる。

## 6. ABC/ABM 導入にあたっての留意点

先に述べたように、ABC/ABM の実施については、誰もがその趣旨や目的を正しく理解して協力することが重要であるが、しかし皆がそのプロジェクトを正確に理解しているとは限らない。プロジェクト実現の過程ではさまざまな問題の発生が予想される。

そうした問題点についてあらかじめ知っておけば、それらを事前に回避する方法を見出したり、問題が発生したときに効果的に対処することができる。そこで最後にABC/ABM 実施の各段階で発生する可能性のある問題について検討することにする。

### 1) 経営計画策定段階での留意点

経営計画策定の段階では多くの問題点が考えられる。まず本質的に重要なことは、計画策定にあたってトップマネジメントのABC/ABM の実現に対する強い決意と熱心な支持を得ていることである。それによって、ABM 実施チームの意欲や動機づけが向上するだけでなく、ABC/

ABM 実施に対して全社的な理解と協力を得ることが可能になる。

現代企業の戦略目標は競争優位（業界で1位）を達成することにあるが、そのためには自社の弱みを克服して業界でのコストリーダーシップを確立しなければならない。ABC/ABM はそのための有力な技法であることが期待される。しかし、ABM の実施チーム自体に理解不足や能力不足の面があると、他の従業員に事前にプロジェクトの内容や実施手順について十分な説明が行われないうえ、計画の内容について全社的な理解と合意が得られないことがおこりうる。それを避けるには、トップは、ABC/ABM 実施チームに有能なチーム・リーダーをつけること、そしてその実施の詳細について従業員を教育訓練し全社的な理解が深まるように協力すること、さらには実施にあたって重要な活動（主要ビジネス・プロセス）から段階的・計画的に進める等、導入方法を工夫する等の支援が重要になる。

また、企業が経営計画を策定する意図は、企業が変化する経営環境に適応して成長発展していくために自己の経営構造を改善・改革すること（欠陥や不能率部分の除去）にあるから、それは戦略的活用、つまりビジネス・プロセスの改革（BPR）を伴うものでなければならない。ビジネス・プロセスの改革は、経営組織が経営資源をより効率的に消費し、そしてより大なる価値創造を可能にする方策を探求する努力であるが、そのために ABM は以下の点に効果を発揮すると考えられる。

- ① ビジネス・プロセス・モデリング、つまり BPR モデルの検討
- ② トータル品質管理（TQC）を実施する際の問題点の検討、
- ③ モデルと比較したビジネス・プロセス・リエンジニアリング（BPR）の実施領域の検討
- ④ アウトソーシングする方が有利な活動分野の検討

つまり、ABM は、現経営環境下で自己にとって最適なビジネス・プロセスを構築するために有益な技法であるといえる。

また、現代の企業活動ではスピード（時間）と品質と価格（コスト）が勝負になるから、どの企業も最適な活動（ベスト・プラクティス）の実現を目指すべきであり、それを達成するための有効な方法は、ベンチマーキングの活用と ABC/ABM の実施過程に従業員を積極的に参加させることである。ベンチマーキングは、従業員に客観的で説得力のある努力目標を提示することになるから、彼らの活動の慣行に反省を促すきっかけになるし、また ABC/ABM の実施過程に従業員の参加を求めることで従業員の改善への挑戦意欲を鼓舞し、その実施について全社的な理解と協力が得易くなるというメリットがある。

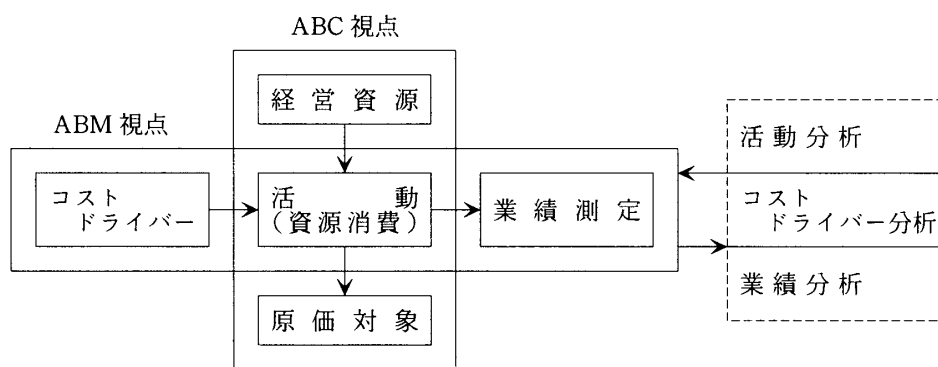
よって、ABC/ABM 実施における経営計画策定段階では、トップの強力な支持、最適ビジネス・プロセスの構築（BPR の実現）、ベンチマーキングの活用（時間、品質、コストに関して）、従業員の参加と支持等が重要な検討項目となる。

## 2) 活動（アクティビティ）分析段階での留意点

ABMでは、それがうまく機能するか否かは、実施プロジェクトに対して活動（アクティビティ）が適切に区分されて、各活動に経営資源が適切に配分され、かつ活動ごとにコストドライバーが適切に設定されているかどうか、さらにはそれに基づいて各活動の効率性が適正に測定されているかどうかによって依存する。これにはその活動の実施に必要な時間とか従事者の人数、およびそこで実施される仕事の質等が適切であるかどうか、つまり ABM 実施の有効性は最終的には各活動（あるいはプロセス）の業績測定が適正に行えるか否かによる。そこで、活動分析（activity analysis）では、各活動（アクティビティ）の有効性の測定—コストベネフィット分析—、および活動コストを発生させる根本要因（コストドライバー）の確定—コストドライバー分析—が重要になる。これが適正に行えれば、その後の活動プロセス全体の業績測定—業績分析—も適正に行えるようになるのである（図2参照）。

そこで、活動分析では、まずプロジェクトの構造を正しく理解したうえで、それがビジネス・プロセスのどの活動と関わりを持つかを十分に認識して、そのなかでどれが重要な活動（付加価値活動）であるかを確認してそれに適切なコストドライバーを選定することが重要になる。そのためには、現行ビジネス・プロセスのワークフロー分析を行って、当該プロジェクトにとって不可欠な活動とそのコストドライバーを選定し（そして非付加価値活動を排除して）、それらに経営資

図2 CAM-I ABM モデル



### (ABCの目的)

- 正確な製品原価の計算
- 製品開発設計の分析
- 顧客・サービス別収益性分析
- 顧客・サービス別原価の計算
- ライフサイクル原価の計算

### (ABMの目的)

- 競争優位戦略策定
- 顧客志向経営の徹底
- 規模志向経営→質志向経営へ
- 経営活動（ビジネス・プロセス）の分析
- ビジネス・プロセスの改善（BPR）
- 業務の継続的改善
- サイクルタイムの短縮化
- 品質原価の測定
- 原価低減策の検討

出所：CAM-I. モデルを一部修正

源を集中投入することがかなめとなる。

そこで、次に活動選定の過程（「活動分析」）で問題になる留意点について検討する。

活動分析は、現行のビジネス・プロセスの一連の活動（アクティビティ）を分析・検討して、各業務にとって不可欠な活動（付加価値活動）を選び出して、付加価値活動の連鎖からなるビジネス・プロセスを構築することで、経営の効率化を実現するために実施される。通常は各活動の重要性や改善の程度（コスト削減度）等を検討して、不必要な活動を除去して活動連鎖（chain）の短縮化をはかるのであるが、その場合に各活動をどの程度の大きさで細分すれば良いかが問題になる。活動分析の際に留意することは、まず「プロジェクトにとってこの活動は不可欠な活動であるか」を問い、重要な活動に焦点を当てるようにして活動連鎖の思いきった短縮化をはかることである。さもないと、通常活動の数が多くなって活動連鎖が長くなり BPR の効果があがらなくなってしまう。

したがって、活動分析では、まず「このプロジェクトの遂行にとって本質的に重要な活動は何か」という視点から分析を進めることが必要である。そのためには、ビジネス・プロセスの簡素化を前提に少数の活動に経営資源を集中すること、つまり「プロジェクトにとって不可欠な活動は何か」をチェックして、ビジネス・プロセスを重要性の高い活動（高付加価値を生む活動）でもって再構成すること（BPR）がまずもって重要になるが、それを容易に実行するために留意すべき事項をあげるならば、以下の点が考えられる。

- ① 活動数が多くなりすぎて瑣末な情報に振り回されないように留意するには、活動間の連鎖（相互関連性）をよく吟味して活動数とそのコストドライバーを少数の重要なものに限定するようにすること、およびもしプロジェクト実施中に不効率な活動（不適切な資源利用）が発見されたならば、その活動自体の排除を検討するとか、活動の効率性を高める改善努力をすること。
- ② そのためには、日頃から企業内部で活動分析の専門家を育てるための教育訓練システムの充実をはかっておくこと。
- ③ 実施メンバーがプロジェクトに疑問をもつと、それが遂行への拒否反応や防衛行動を引き起こす可能性があるから、当該プロジェクト実施の目的と効果を全社的に正しく説明して理解を得るようにしておくこと。
- ④ ABM の実施に際しては、独創力と指導力をもつ信頼されるリーダーを選任し、グループ・メンバーの支持を得て問題点を一歩ずつ解決しながら段階的に進めるようにすること。
- ⑤ 特に重要活動の選定では、実施グループでブレイン・ストーミングを十分に行ってメンバーの共通理解のもとに、策定された経営計画に基づいて活動数を限定すること。
- ⑥ その活動が重要であるかを識別する一つの方法は、活動を顧客の視点から見直しをするこ

とである。それは、自社の活動から顧客がいかなるベネフィットを享受するか、そして自社は顧客（あるいはステークホルダー）の要求に応えることで、自己の目的である競争力の強化と長期的成長を達成することが可能か、の2点から活動の重要性を判断しランク付けするのである。そのうえでそれら活動を以下のように付加価値活動と非付加価値活動とに区分して、前者を充実するとともに後者を排除（または縮小）するように努めるのである。

すなわち、以下の活動のうちで a), b) は付加価値活動、c) ~e) は非付加価値活動である。

- a) 外部の顧客価値を高めるのに必要な活動
- b) 自社の要求を満足させるのに必要な活動
- c) 自社の経営活動を健全化するためだけに必要な活動
- d) 自社内部の顧客価値を高めるだけに必要な活動
- e) 廃止しても支障のおこらない活動（無駄な活動）

- ⑦ 活動の選定が終わったならば、次にそれらに適切なコストドライバーを決定することになる。その場合にもその決定会議に実施メンバーを参加させて、ブレイン・ストーミングを行って合意を得たうえで決定することが重要である。会議は時には多くの時間と資源を消費し、プロジェクトの実施を遅らせたりすることにもなる。しかしそれでもそのほうが最終的には多くのメリットが得られるものである。

### 3) 原価対象（活動、製品、サービス、顧客等）への集計上の留意点

伝統的原価計算では、製品原価を算定する際に製造間接費を一定の配賦基準（例えば直接作業時間等）に基づいて一元的に製品に配賦する計算手続きがとられるが、現代の CIM 化および IT 環境のもとでは配賦の手続きは製品原価の算定を不正確なものにすると批判されている。しかも現代では計算対象は製品原価だけでなく活動単位、あるいは顧客、サービス単位の原価というように多様な対象別の原価集計が求められている。原価の計算対象が多様になれば、配賦基準も多様化しそれだけ原価配賦も複雑になる。そこで、多様な原価対象に適正に原価を割り付ける技法として提起されたのが ABC である。

そこで、次に原価対象に原価を割り付ける際の留意点を考えてみる。

- ① 原価対象に不正確な原価割付けが行われていないか、まず第1にこの点をチェックする必要がある。伝統的原価計算の欠陥はまさにこの点、つまり、配賦の恣意性の指摘にあったのであり、この点の克服が ABC を採用する最大のねらいである。
- ② それには、経営トップが「コスト配賦」という固定観念を払拭することが求められる。手続きとして伝統的「配賦計算」は計算の正確性を犠牲にして簡便性を選んだといえる。ABC 導入のコスト負担の大きさを考えると、簡便性を選択の方が有利と考えるかもしれない。

それゆえ、ABC/ABMの戦略的有効性を考えると、ABC/ABM導入に対するトップの強い信念なり心構えが重要な鍵になる。

- ③ 資源ドライバーや活動ドライバーを適正に設定することができるか。ABC/ABMでは、ビジネス・プロセスでの諸活動が経営資源を消費して原価を発生させると捉えるから、まず発生した資源のコストを（資源ドライバーを基準にして）活動に割り当て、次に各活動で発生した原価（アクティビティ・コスト）を（アクティビティ・ドライバーを基準にして）原価対象別に集計するという二段階計算の手続きをとる。したがって、計算にあたっては資源ドライバーおよび活動ドライバーとして何を設定するかが大きな問題になる。その場合、活動の範囲を細かく設定すれば、通常それらのコストドライバー（コスト発生要因）の選定数が多くなって、どのコストドライバーが本質的に重要であるかが不明確になってしまうし、また活動の把握が大雑把であれば適切な活動ドライバーを選定しにくいという困難にぶつかる。そのため、各活動についてその資源消費のコストと消費パターンを適切に反映しない活動ドライバーが選定されると、ABC自体が正確な原価能率を反映しなくなってしまう。
- ④ 各活動でのコスト発生の責任および管理可能性を明確に把握することができないときは、企業の生産能力（キャパシティ）や資源の潜在能力等を諸活動に適切に反映させて、活動効率とその管理責任とを適切に関係付けることが困難になる。

そこで、こうした危惧を払拭してABC/ABMの効果を高めるためには、プロジェクトにとって重要な活動は何かを決めてコアとなる活動を選びだす必要がある。その場合の留意点についてあげるならば以下の点が考えられるであろう。

- ① 各活動の内容を検討してその優先順位を考えて、順位の高い活動のデータを優先して収集すること。
- ② ABC/ABMデータは一般会計（財務会計）の勘定体系と連動させた形で集計すること。
- ③ ABC/ABMデータの活用は会計ツールだけに限定するのではなく、経営管理の技法として活用する姿勢が重要である。
- ④ ABC/ABMデータを経営意思決定やビジネス・プロセスの改善に活かす場合は各活動の総コストを比較すること。
- ⑤ 活動連鎖システムを設計する場合には、ベンチマーキングや目標原価計算等の会計技法を活用すること。
- ⑥ 活動にコストを正確に割り当てるできない場合はむしろ活動へのコスト配賦を避けること。
- ⑦ ABC/ABMを実施したら、必ず成果測定を行い、その結果を報償制度と直接関連づけること。



- ⑧ ABC/ABM システムの実施は継続的改善を前提にすること。
- ⑨ ABC/ABM 情報の利用方法についてプロジェクトチームの管理者を良く訓練すること。

#### 4) 「ABC/ABM データの分析と文書記録管理」段階での留意点

ABC/ABM の価値は、最適な経営意思決定のために必要な情報をタイムリーに提供することにあるから、ABC/ABM データの分析と文書記録を適切に管理することは重要な活動である。ABC/ABM データや情報は経営組織階層のあらゆるレベル（の管理局面）で有効に活用されるべきであるが、その場合に前提になるのはよく整備された経営情報システムの存在である。そこでABC/ABM 情報を活用する際の留意点について検討してみよう。

- ① ABC/ABM システムで必要とする情報が得られたとしても、経営者や部門管理者が直ちにその情報を活用して適切な行動をとるとはかぎらない。情報の利用ではタイムリー性が勝負になるが、管理者が獲得したABC/ABM 情報を正確に理解していない場合とかその内容に得心していない場合には、管理者は自己保身や防御の意味で消極的態度を取ることがある。特に自己にとって未知の情報に対しては不信感や不安感を抱いて忌避反応を示すことも多い。その場合は情報は適切に活かされず、システム化の効果も発揮されないことになる。

そこで、ABC/ABM 情報を経営意思決定に効果的に活用することができるようにするためには、ABC/ABM システムの設計や変更の場面に、メンバー当事者だけでなく関連部門の管理者を積極的に参画させること、つまり彼らにも決定への参画意識を持たせることと、教育訓練によってシステム導入の意図とその効果等について理解を深めることが何よりも重要である。

- ② ABC/ABM 情報は、通常は経営構造改革（BPR）のために利用される。たとえ活動システムの一部を変革した場合でも、その変更部分の有効性（効率）を判定するためにABC/ABM 情報は有効である。しかし反対に、何の改革も行わないで現状を固定化し、その正当性を根拠付けるためにABC/ABM 情報を使用するのは、適切な活用法とはいえない。

なぜなら、ABC/ABM 導入の真の目的は、企業の効率的な活動システム（最適価値創造プロセス）の構築とそのコスト管理にあるからである。ABC/ABM の導入にあたってはこの点を自覚して、構造改革（BPR、非付加価値活動の除去）に努めることが肝要である。

- ③ ABC/ABM 情報は組織のすべての階層の誰でもが自由に使用できるようにすべきで、またABC/ABM システムで報告された内容について論議する訓練や情報の検討を行う場（会議）を設けることが望ましい。それは、組織の構造改革や革新を行うと、たいていの場合どこからか批判が出たり、システムの不具合（リスク）が起こったりするので、関連する活動部門から問題点の指摘があるとか批判がなされたりしたときには、そのまま放置するのでは

なく直ちに検討会議を開いて問題点や批判点の解消に努めるようにして、関連部門あるいは組織全体の支持を得る努力をしなければならないからである。

- ④ 通常 ABC/ABM システムから得られる情報は、経営意思決定にとって新たな発想や洞察をもたらすが、それにはまず第1に、経営目的自体が ABC/ABM システムで得られる意思決定情報と直結するような形で設定されていることが必要である。そして ABC/ABM 情報を効果的に活用するためには、その担当者（管理者）の教育訓練に多くの時間をかけることが必要である。さらには、ABC/ABM 情報は、それが活用されなければ無用の長物になってしまうから、「データ分析・文書の記録管理」にあたっては、情報要求者が使いやすい形に加工して情報を提示できるような情報システムの管理をすることも忘れてはならない事柄である。

#### 5) 「データ収集と報告システムの開発」段階での留意点

ABC/ABM の実施に関して、経営計画策定から実施に至る一連のプロセスを段階を踏んで着実に進めることは、プロジェクト・メンバーにそのプロジェクトの実施手順についての理解を深めるとともに、実施へのモラルを高めてその成功に自信を持たせる効果をもつがゆえに重要である。ここでのキーポイントは、適切な「データ収集・報告システム」の存在である。このシステムには、個々の活動の問題点の分析はもとより、一連の活動のフレームワークの全体的効率の測定に関しても、適時適切な情報を提供することができ、かつシステムの全体状況の把握ができるシステムであることが求められる。そこで、ABC/ABM の実施に効果的な「データ収集・報告システム」を構築する際の留意点をあげると、以下の点を指摘することができる。

- ① データ収集に長い時間とコストをかけすぎないこと。また理解の困難な報告書は利用されないから、報告書は誰もが納得しやすい簡潔な形式にするよう努めるべきである。
- ② ABC/ABM システムは常に最新状態を維持するようにつとめ、そこでの情報は常に更新して最新のを提供できるようにしておくことが重要である。現行システムはあくまでも、企業が持続的競争優位性を獲得するために適切な情報を提供するマイルストーン（里程標）であって、システムの絶えざる革新が必要である。
- ③ ABC/ABM の実施に当たっては、事前にそのシステムの実施が経営意思決定にどんな影響を与えるかについて計画を練っておくことも重要である。
- ④ ABC/ABM 報告書はユーザに予測可能な情報を提供するように顧客指向で作成すること。
- ⑤ 報告の際には情報の質と適時性（タイムリー性）を重視すること。後者については E メールやインターネット、イントラネット等の普及でさほど問題ではなくなっている。むしろいま問題なのは情報量の過多と質の低下、つまり情報の洪水の中でいかにして必要な情報

を選別するかである。

- ⑥ ABC/ABM システムを成功に導くためには、経営管理者が経営意思決定の実現やその改善のために情報の積極的活用を努めることが肝要である。逆にいえば ABC/ABM データベースはユーザの意思決定支援ツールとしての役立ちを期待されているのであるから、ユーザは、同システムに対して、自身の関係部門の活動でどのような情報が必要であるかとか、また必要な情報について十分な説明（情報提供）を受けているか等を問うことが重要である。ABC/ABM システムは、経営意思決定支援プロセスの中核とならなければならない。
- ⑦ ABC/ABM システムは、そこから得られる情報を経営活動の成功（＝企業の発展）のために生かすことで、同システム自体も修正され改善されていくというように、動的で開放的な性格に設定すべきで、決して固定的・閉鎖的であってはならない。
- ⑧ ABC/ABM システムが実施されたならば、それによって機動的かつ重点的に資金供給（資源配分）が行われ、その方向で全業務活動が連係をもって、進められるようであればならない。
- ⑨ ABC/ABM の情報システムと報償制度を結びつけることは、業務活動に関するユーザの技術を高め特励するのに有効である。それとともに ABC/ABM をより効果的なものにするために、その実施結果についてメリットや問題点の分析を行って改善策を検討することも忘れてはならない事柄である。
- ⑩ ABC/ABM システムは、多元的に利用可能な普遍的システムとなりうる性格のものである。すなわち、ABC/ABM システムから得られる情報は、第一には企業の意味決定者の要求を充たすべきであるが、それだけでなくサプライチェーン、従業員、株主といった全ステークホルダーの価値創造に貢献することも可能なシステムである。

## 7. 経営基盤としての IT（Information Technology：情報技術）の存在の重要性

情報化時代の現代では、どの企業もインターネットで世界中から商品や部品の調達をすること（グローバル調達）が可能であり、ネット取引（電子商取引）活用の巧拙が企業発展の鍵を握ることになる。そこでは、企業間の技術開発競争も時間の勝負となっており、商品寿命は極端に短期化している。現代は多品種少量生産時代に加えて、まさにアジル経営の時代である。そうした時代の企業経営では、情報技術（IT）基盤の整備の度合いが成長の命運を分けることになる。ABC/ABM は、例えば、かつての職人技（熟練技能）が、職人（熟練工）の不足からコンピュータ・プログラミング化されてロボット生産技術に受け継がれたように、ビジネス・プロセスの各活動を IT を駆使してシステム化・標準化し、効率化のための技法として利用されるようになっている。

したがって、ABC/ABMの実施にとってITシステムの充実是不可欠な前提となる。

今世紀初頭、F. W. テーラーは製造現場の熟練技術を標準化することで、能率向上を図ろうとした。いわゆる時間研究、動作研究、教育訓練を柱とする科学的管理法である。それは労働者の搾取手段であると糾弾された一方で、熟練作業の分析は機械の発明を促し、20世紀のアメリカ機械工業並びに産業社会の急速な発展を可能にした。

わが国でも、戦後各種の産業が飛躍的成長発展を続ける過程で熟練した技能工（職人技）の不足が深刻に指摘されるようになり、今日では熟練技術の多くが産業用ロボットの生産技術に受け継がれるようになっている。そこでは熟練技術と作業工程の結びつきが詳細に分析され、そのプログラミング化が行われた。それによって80年代のわが国の製造企業は、製造工程のCIM化を一気に推し進め、高い生産性を実現することができたのである。

製造活動の分析とそのプログラミング化が産業ロボットによる効率的なCIM製造工程の形成を可能にしたのであれば、その発想を企業活動全体に及ぼせば効率的な企業活動が可能になる。ABC/ABMはかかる発想を実現する可能性を持つ技法である。その基盤はIT（情報技術）の整備であり、企業の業務活動の流れ（ワークフロー）を詳細に分析して、効率的な活動フロー（活動連鎖）を構築することである。ITの活用は情報連鎖を短縮し、経営組織のフラット化を促す。その効果的実施のために必要な支援技術（テクノロジー）としては、特にクライアント・サーバ・システム（C/S）やデータウェアハウス（DW）等からなる一般会計システムや原価情報システム、ABCモデリング・ソフトウェアや製品原価計算ソフトウェア等のアクティビティ・マネジメント・ソフトウェア、それにビジネス・プロセスないしワークフローの機能モデリング手法であるIDEF（Integrated computer aided manufacturing DEFinition）等が考えられる。IDEFは米国連邦情報処理基準（FIPS: Federal Information Processing Standards）となっているモデリング手法で米国空軍によって開発されたものである<sup>(8)</sup>。企業がABC/ABMを効果的に実施しようとするれば、その前提として統合情報システム（TIS）の整備とこれら各種の情報技術（IT）の技法を活用できるようになっていることが必須となろう。

わが国企業にとっては、今後も一層のBPRの推進、経営合理化は不可避であり、その対象領域は企業内の業務活動全体に及ぶことになる。それはABC/ABMを効果的に実施することで可能になるのであって、それはどれだけ思いきったIT化投資を行い、充実した情報システムを構築するかにかかっているといても過言ではないのである。

## おわりに

これまで、ABC/ABMの特質とその実施手順、並びにわが国企業がABC/ABMを実施する際

の留意点、およびその前提としての情報技術（IT）投資の重要性について検討してきた。

21世紀のグローバル経済競争の中で、わが国企業が欧米先進企業の効率的経営と対等に競争できるようになるためには、自己の現在の経営システムを抜本的に見直して、非効率・無駄な活動（非付加価値活動）を切り捨てて（BPR）、リーン（lean）で効率的な経営体質を造りあげることが緊要な課題である。ABC/ABMはそうした経営体質の改善策として有効であるとの一定の評価を得ている。

それは、現行のビジネス・プロセスの活動連鎖についてABCを活用して詳細な分析を行い、付加価値活動を確定して（非付加価値活動を除去して）ビジネス・プロセスの構造改革を実施し（BPR）、しかる後に戦略計画を策定する（ABM）という手順を踏むが、その準備段階としてワークフロー分析（＝活動分析）、つまり、ビジネス・プロセスのワークフロー連鎖（活動の流れ）についての価値分析（value-chain analysis）を行うことが重要になる。またABC/ABMを実施する際には、その導入段階で関連部門のメンバー（特にその管理者）を多く参加させることと、彼らに教育訓練を施すことで全社的協力を得るように努めることも忘れてはならない。そうすることで、組織メンバーの誰もがABC/ABM情報を共有することができ、そして実施意図が全社的に十分に理解された時に、革新的な組織の構造改革（quantum improvements）と効率的経営の実現が可能になるのである。

IT革命時代の今日、多くの企業ではIT（情報技術）が経営組織の伝統的報告システムにとって代わりつつある。しかしその場合でも、経営戦略決定から作業活動にまで至るマネジメント・プロセスをどうやって統合化するかという問題は依然として大きな問題である。そこでABC/ABMシステムを効果的に実施することができれば、そこから提供されるABC/ABM情報は、自己の強みと弱みの所在を明確にし、前者を強化し後者を改善する格好のきっかけを与えることになる。そこでそれは、重要な戦略事項や新たな事業機会の発見、経営のコア・コンピタンスの確定、戦略経営計画と業務計画の統合、活動の付加価値分析に基づくビジネス・プロセスの調整と改革（BPR）、あるいは活動と直結した業績測定・報償システムの実現等の多くの課題に効果的な解決策を提示する等多数の問題の解決に役立つものになるであろう。そしてそうした努力のたゆまざる積み重ねが、結果として効果的な「統合マネジメント・システム（TMS）」の構築につながることになるのであろう。

最後に、21世紀の企業経営を構想するとき、ABC/ABMの実施は、企業内の活動連鎖（value-chain）を対象とするだけでは十分ではない。次の時代の企業経営は、例えばインターネットを活用した部品・製品供給網、メーカー・販売店等といった複数の企業を結んだ広域サプライチェーン・マネジメント・システム（wide-area total management system, WATMS）にABC/ABMを適用することで、社会的視点から見て真に効率的な資源利用の経営システムを構築することが可能

になるのである。こうした企業間の効果的な供給連鎖 (サプライチェーン (supply-chain)) の基盤を構成するのは、あくまでも ABC/ABM を活用して効率的経営を推進する各企業の努力であって、それだからこそ、現代の企業には ABC/ABM システムの導入に積極的に取り組むことが求められているのである。IT 化の潮流、そのうねりはまさに 21 世紀企業経営にとっての新たな産業革命 (IT 革命) であり、ABC/ABM はわが国でもそうした経営環境下での重要な戦略原価管理技法に育てていかなければならないのである。

#### 《注》

- (1) 吉川武男代表『ABC と ABM の理論および実践の研究』(日本会計学会・特別委員会報告, 1999 年)によれば、わが国の企業についての 1998 年度調査では回答 330 社中 22 社 (6.7%) だけが「ABC を採用」と回答し、「近い将来採用予定」と答えた企業は 7 社 (2.1%) であった。
- (2) たとえば次の文献を参照。
  - IMA 日本支部 (研究報告 No. 2) 『米国管理会計の新しい潮流』(1991 年)
  - H. T. ジョンソン & R. S. キャプラン (鳥居宏史訳) 『レレバンス・ロスト』白桃書房 (1992 年)
  - IMA 日本支部 (研究報告 No. 3) 『販売・流通活動と管理会計』(1993 年)
  - R. クーパー, R. S. カプラン, L. S. マイセル, E. モリッシー, R. M. オーム (KPMG ピート・マウウィック, センチュリー監査法人訳), 『ABC マネジメント革命』日本経済新聞社 (1995 年)
  - 櫻井通晴『間接費の管理—ABC/ABM による効果性重視の経営』中央経済社 (1995 年)
  - 田中隆雄『管理会計の知見』森山書店 (1997 年)
  - 行田明司『ABC/ABM 原価システム構築法』同文館 (平成 9 年)
  - 松川孝一・宮副謙司『流通 ABC 革命』同友館 (1998 年)
  - G. M. コーキンス (伊藤武志訳) 『実践 ABC マネジメント—コスト計算と導入法—』日本能率協会マネジメントセンター (1998 年)
  - 岡本 清『原価計算 (6 訂版)』国元書房 (1999 年)
  - 松川孝一『図解 ABC/ABM』東洋経済新報社 (2000 年)
  - 飯塚 勲「ABC/ABM の目標と手段」『原価計算研究』Vol. 24, No. 1, 日本原価計算研究学会 (2000 年) 32-56 ページ
- (3) Cooper, R., "The Rise of Activity-Based Costing-Part 1", *Journal of Cost Management*, (Summer 1988) pp. 45-54.  
 Cooper, R., "The Rise of Activity-Based Costing-Part 2", *Journal of Cost Management*, (Fall 1988) pp. 41-48.  
 Cooper, R., "Implementing an Activity-Based Costing System", *Journal of Cost Management*, (Spring 1990) pp. 33-42.  
 Cooper, R., & Kaplan, R. S., "Measure cost right: make the right decisions", *Harvard Business Review*, (1988), Vol. 66, pp. 96-105.  
 R. S. Kaplan, *Measures for Manufacturing Excellence*, (1990) Boston, Harvard Business School Press.
- (4) Arthur Andersen, *Implementing Activity-Based Management: Avoiding the Pitfalls*, Statements on SMA-4CC, IMA (1998).
- (5) 例えば次の文献を参照のこと。  
 Anderson, S. W., "A framework for assessing cost management system changes: the case of

activity based costing implementation at General Motors, 1986-1993", *Journal of Management Accounting Research*, (1995) Vol. 7, pp. 1-51.

Malmi, T., "Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization", *Journal of Management Accounting Research*, (1997) Vol. 8, pp. 459-480.

(6) Arthur Andersen, Statements on SMA-4CC, IMA (1998).

(7) 活動原価の計算では、各活動の消費する経営資源コストの跡付け可能性を検討して、跡付け不能費(間接費)は資源ドライバーに基づいて活動に割り当て(跡付け可能費は直課)、次に活動ごとのコストを原価対象に(適切な活動ドライバーに基づいて)その単位レート(ドライバーレート)で(製品、顧客等)各対象に(実際消費量×レート)で割り当てることで(製品、顧客別の)原価を計算する。

(8) IDEFには16件の技法(「ファミリー」と呼んでいる)の開発が予定されているが、現在まだ開発中のものも多い。