

# 「ABC手法の意義と実践」

安部 彰一 氏

元亜細亜大学経営研究科 講師  
現きもの経営大学校 教授

ご紹介いただきました安部です。本日の報告は、ABC/ABM 研究部会の報告であります。この研究部会の目的は、一部上場会社であります(株)ツカモトコーポレーションのご協力をいただきまして、管理会計の最新の手法であります ABC 手法をコストの配分に適用をすることでございまして、幸い、これを制度化することができました。

そこで、まずは ABC/ABM とは何かをわかりやすく説明致したいと思います。碓氷先生も紹介しておられましたけれども、この ABC/ABM は単なるコスト計算の手法にとどまらないで、企業の戦略経営とかかわる戦略管理会計の最新の概念、あるいは手法であるということが言えるわけでございます。

ABC は、Activity Based Costing の略で、日本では活動基準原価計算と訳されております。80年代の後半、アメリカの企業が実践し、これを一部の学者が体系化して提示をしたわけです。現在、世界的に普及を見ているわけですが、欧米では大企業の大体40パーセントから50パーセントが何らかの形で対応をしていると言われております。日本では、調査した限りでは10パーセントそこそこという状況です。

また、意外に、この ABC/ABM に関心を持っているのはアジア諸国でございまして、台湾、韓国、あるいはインドネシア、こういったところの管理会計学者、あるいは企業家が、研究あるいは導入を進めているわけです。最近では、中国の学会あるいは実務界でも熱心に、この ABC/ABM についての取り組みがなされており、どちらかというと日本は取り残されているようであります。

ポイントは、新たな概念を使って、間接コスト、間接費を配分する手法であるということが言えるわけです。会計を専攻されている方にとっては当然の話なのですが、きょうは

それ以外の方が多いと思いますので、わかりやすく説明しますと、このコスト計算、あるいは原価計算の基本的な方法というのは、実は簡単なのです。コスト、費用がある。それを直接費と間接費にまず大きく分けるわけです。この直接費は、製品とかサービス別に直接把握ができるわけです。例えば、ある A という製品を作ろうとするときに、直接労働に当たっている人たちというのは、その製品に何時間作業をしたかということによって、その A という商品にどれだけの労務費がかかったかということが把握できるわけです。これを「直課」と言っているわけです。

一方、間接費があるわけです。これは製品・サービス別に直接集計できない、把握できないというコストです。例えば、工場の中の人事部門とか経理部門、あるいは管理部門、こういうところのコストというのは、製品別に把握することは不可能です。したがって、これを間接費、あるいは共通費と言って、何らかの基準で製品とかサービスに割り当てるとのことやっているわけです。これを「配賦」と言っているわけです。直接費は直課、間接費は配賦という言い方をして、この直接費と間接費を直課し配賦することによって、合算して製品とかサービスの個々のコストというものを導き出すというのがコスト計算、原価計算の仕組みです。そんなに難しいことではないわけです。

問題は、伝統的なコスト計算はどのような計算を行っていたかということです。このコストというのは、ある製品、あるいはある部門のコストですが、ある事業部の損益計算をするという場合には、部門が対象になるわけです。部門ごと直接後付け可能かどうか、つまり直接把握することができるかどうかという問題が、先ほどと同じようにあるわけです。後付け可能かどうかというのは直接費です。こ

の場合、製品やサービス、あるいは部門に直接集計していくことになります。

問題は、製品や部門に直接後付けできないという場合です。これは、先ほど申したように間接費ということになるわけです。この間接費をどのように製品ごと、部門ごとに割り当てるかという場合に、この伝統的なコスト計算、原価計算では割り当てる基準、これを配賦基準と言っておりますが、例えば製造業の場合で言うと、直接作業時間、あるいは直接労務費、直接材料費、あるいは機械の運転時間というような直接の現場で消費された物量単位によって間接費を製品、あるいはサービスごとに割り振るわけです。また、本社の費用とか、あるいは研究費は、部門とか製品の「売上高」で割り当てるとか、「人員」で割り当てる、あるいは事業部ごとの「資産」の大きさを割り当てるとか、これをやるわけです。そこで、こういう伝統的な原価計算のやり方は、果たしてどうなのかという問題が提起されることになったわけです。

この ABC の生まれてくる背景について考えなければならないことは、生産環境あるいは経営環境が大きく変わったということです。1900年代の初期、工場生産が産業革命後、本格化しました。その段階で何が起きているかという、労働集約的な生産です。しかも大量生産という生産環境、経営環境があったわけです。したがって、先ほどの伝統的な原価計算に見られますように、間接部門のコストは、直接部門で費やされた作業時間とか材料費で割り振っておけば、おおよそ間違いなだろうという考え方があったわけです。

ところが、その後、FA 化とか IT 化ということがどんどん進んで、しかも多品種少量生産に変わっていくと、生産環境としては直接作業がどんどん減少し、逆に、間接、管理業務が増大することになります。中国

は、まだ労務コストが安いですから、機械化するよりは人手を使ったほうが安いということです。これも最近、また変わりつつありますけれども、多くの先進国では、FA化・IT化が進み、直接作業が減少、つまり、人件費コストは高いコストだという考え方があるわけです。

IT化する、FA化するということは、その設備をメンテナンスするための間接業務、あるいは多品種になりますと、それをコントロールするための管理業務というのがどんどん増大してくるわけです。要するに、直接コストに対して相対的に間接コストが増大するという現象が起こってくるわけです。したがって、直接作業量、先ほど言ったような作業量を基準とした間接コストの配分方法というものは、次第にその合理性を失ってきます。別の言い方をしますと、伝統的なコスト計算の陳腐化が急速に起こったということです。

この問題に早くから警鐘を鳴らしたのは、アメリカの管理会計学者のジョンソンとキャプランで、1987年に『Relevance Lost (管理会計の盛衰)』という著書を出しております。これはアメリカの会計学会で賞をもらった非常に新しい提案の内容です。その中で、間接費の単純、恣意的な尺度による配賦、つまり伝統的な原価計算の配賦の方法を批判しているのです。従来の配賦方法は、原価情報を不正確にし、歪め、さらには、誤った意思決定を導いてしまうということです。実証的な研究も行われ、その結果、従来の伝統的な原価計算によるコストは正しくないということが明らかになり出したわけです。

さらに興味深いことは、現代経営学の祖とも言われるドラッカーが、1990年の論文の中で、労働集約的な1920年代の現実に基礎を置き、間接費を恣意的に配賦する伝統的な原価会計の欠陥、これを厳しく批判しているのです。会計学者でない経営学者が、伝統的な会計に対して批判的な考えを持っていたのです。また、「競争優位の戦略」を著したポーターも、その論文の中で、伝統的な会計を批判しています。

そこで、ジョンソンやキャプランが提起したABC (Activity Based Costing) の基本概念というのは何なのかということですが、まず、伝統的な原価計算では、わかりやすく言いますと、製品やサービスというものが資源を消費する、例えば人の労働、機械利用、あるいはいろんなサービス、そういう「資

源」を消費する。したがって、原価とは消費された資源を集計する、その価値を集計するという考え方です。これが伝統的な原価計算の考え方です。ところが、ABCでは、製品やサービスとは、「活動」を消費している。この「活動」は、わかりやすく言うと、作業とか個々の業務、そういうものを消費し、その活動が「資源」を消費している。この資源の消費によって原価が発生し、それを集計する。この違いというのは、伝統的原価計算というのは資源の消費というところに視点を当てているわけです。ですから、人が働いた、その労務費は原価として集計されるという単純な考え方ですね。ところが、ABCでは製品やサービスが活動を消費している。その活動というものが資源を消費して原価を発生させるというもので、活動の消費、アクティビティというところに基本的な概念を置いているのです。

わかりやすく、伝統的な原価計算方法とABCではどのように概念が違うのかを例示したいと思います。ある技術部門のコストを集計することをイメージしてください。給料とか旅費・交通費とか、減価償却費とか家賃・地代、これはいずれも、もう資源が消費された、その消費額として集計されているわけです。ところが、ABCで同じコストを報告しようとすると、個々の活動別に把握することになります。同じ技術センターの中でも様々な活動がある。その活動を個々にとらえて、その活動がどれだけ資源を消費しているかというとらえ方をするわけです。

そこで、具体的にある活動についての間接コストの割り当て計算の事例を、ここで例示したいと思います。この活動作業、いろんな製品をつくっていく上で、もう無数の活動があるわけですが、それをまず識別しなければいけないわけです。ある例として、購入先への発注ですが、多くの企業には購買部とか資材部とかがあって、そういう間接部門が活動をしているわけです。その中で、購入先へ発注するという活動、これをとらえてみたいと思います。そうすると、この活動にどれだけのコストがかかっているかと言いますと、人件費・経費を合わせて800万円かかっているとしましょう。

次に、その活動の量を示すものは何か。これを「コストドライバー」と言っているわけですが、例えば4,000件の発注件数が総量としてあるとしますと、活動単位当たりのコス

トは、4,000件あって800万円かかっているわけですから、下請けへ部材を発注するのに1件当たり2,000円のコストがかかっていることになります。これは例ですけれども、実際にABCをやった場合の購買部の発注伝票1件当たりの金額とは、皆さんの想像を超えるぐらいの大きい金額です。それはもちろん人件費をはじめ、様々なコストを含みますけれども、特に最近大きいのは情報処理コストです。作業のほとんどがIT化されており、そのコストが非常に大きいわけです。

すると、製品・サービスへの割り当てはどのようなかと申しますと、A製品とB製品という例示ですが、A製品が大量生産品で、直接作業時間が600時間である場合、発注件数では1,500件あったということであれば、1件当たり2,000円ですから、合計300万円のコストがA製品に関する発注のためにかかっているということになる。B製品は、注文生産品で、直接作業時間は400時間である場合、発注件数が2,500件あったとすれば、これも1件当たり2,000円で計算すると発注コストは500万円となるわけです。

さて、ここで比較していただきたいのですが、大量生産と注文生産という違いがあります。そうすると、この部材は注文生産であるB製品の場合は数が多くなる。従って、発注の件数も2,500件と多くなる。一方、大量生産のA製品の部材発注は1,500件で済んでいるわけですが、直接作業に当たっている人は、A製品の大量生産のほうが600時間と多いわけです。かつての伝統的な原価計算であれば、直接作業時間は、この600時間と400時間を合わせ、1,000時間です。そうすると、伝統的な原価計算は、間接費の配賦に、この直接作業時間を使いますから、A製品への配賦は、800万円のうちの6割、480万円になるはずですが、ABCでは、300万円で済んでいる。B製品の配賦額は、従来の伝統的原価計算では800万円の4割、320万円で済んでいたが、ABCでは逆に500万円に増えるわけです。これがABCの特徴です。伝統的原価計算では、間接作業と直接比例関係にない直接作業時間を恣意的に配賦基準として便宜的に使っているわけです。それは、労働集約的な生産が行われていた時代を反映した考え方だったわけです。大量生産で直接作業時間が多い場合には、間接コストが大量生産製品にしわ寄せされていくわけです。これは、その後のジョンソンやキャプラン、ノートン

などの実証的な研究によって証明されているのです。

従って、多くの日本企業は伝統的な原価計算を行っていますから、明らかに原価計算のコスト、原価が誤っている、ゆがめられているという現実が今日あるわけです。それで儲かった、損をしたという意味決定、判断をしているわけですから、大きな誤りを犯しているということがあるわけです。

また、販売費や一般管理費、あるいは本社費をどのように製品や部門に割り当てるかということの問題も大きいわけです。こういったコストは、典型的な間接コストです。本社の「活動」を発注件数のように直接的に製品とか事業部別に把握することは不可能です。かつてアメリカの会計学会で、本社費は「会計上の孤児」と表現されたときがありました。一般に、本社費とか、一般管理費については、会計学者もあまり研究していません。しかも、この伝統的な原価計算は、実はどんぶり勘定なんで、ジョンソンやキャプランも、その問題点を指摘しているわけです。

皆さんご存じのとおり損益計算書を見ると、製造原価とか仕入れ原価があって、下のほうに今度は一般管理費、販売費が出てくるわけです。そうすると、一般管理費、販売費というのは、製造原価とか仕入れ原価に関係なしに、一括してコストとして計算されていくわけです。従って、伝統的なコスト計算の方式で言うと、製品ごとに、トータルコスト、総コストがどのくらいかかったかということがわからないわけです。

また、事業をベースに損益計算を行うとき、本社費、一般管理費をどのように割り当てるのでしょうか。従来は、売上高とか、人員とか、資産を基準に割り振っていくわけです。明らかにどんぶり勘定です。ジョンソンやキャプランは、こうした状況から、「工場以外で発生するコスト」を製品に配賦することが非常に重要なことだと主張した。もしそれが曲がりなりにでもできれば、劇的な改善につながるだろうということを論文で述べているわけです。実は、20世紀の初めに、チャーチという研究者もそういうことを唱えていたのです。つまり、一般管理費であれ、本社費であれ、販売費であれ、全部それは製品別に計算されるべきだと言っているわけです。財務会計上、そういうコストは、どんぶり勘定になって配賦されてないというのが現状です。企業によっては、事業ベース単

位に損益計算するとき、本社費を配賦していますが、多くの企業は、売り上げや人員や資産といった単純で恣意的な規模基準で配賦しているわけです。

実は、私自身、グループ会社で事業部の損益計算を行っているときに、本社費を売り上げとか人員で配賦していましたが、事業部長が、計算根拠がおかしい、何で売り上げとか人員を基準にするのかと問い出して問題になり、当時、私が経理の責任者でしたので、検討の上、本社費の配賦基準をABC基準で行ったわけです。

ABC基準に変更した結果、AからKまでの事業部について旧基準（売り上げとか人員による配賦額）に対する新しいABC基準配賦額の増減割合、すなわち、どれだけ旧基準に対して配賦額が増減したかを調べてみました。そうすると、一番増えたところのAという事業部は34パーセントも配賦額が増えてしまったわけです。つまり34パーセントの誤りがあったわけです。逆に、Kという事業部は、26パーセントも減ってしまったわけです。つまり、いままで26パーセントも余計に取られていたわけです。実は、このABCを適用することによって、赤字事業部だった事業部が黒字に変わってしまったのです。これは大変な意思決定につながっていくわけです。赤字事業部を廃止せよと言っていたのが、実はABC手法で本社費を配賦してみたら、そこそこ黒字だったということが、現実に起こっているわけです。

それから、このABCというのは、単なるコスト計算の手法ではないんです。従来のコスト競争力のアプローチというのは、製造コスト中心で、工場で、幾らで作られたものが、市場で幾らになるかと、先ほど申しましたように販売費や一般管理費、研究開発費、これらの経費をどんぶり勘定にしているのです。ポーターは、そのことを鋭く批判しているわけです。『競争優位の戦略』の中で書かれていますから、関心のある方は読んでいただきたいと思います。

それからもう一つは、今日、「選択と集中」という言葉が盛んに使われているわけです。戦略経営の時代ですから、多様なセグメント、例えば、製品とか顧客・市場、部門、あるいは事業、それからSBU（戦略的な事業単位）、そういうセグメントごとに収益性を分析し、戦略的な意思決定をしていくという必要性が増大しているわけです。そういう

状況の中で、課題としては、ABC手法を使って、セグメントにコストを適切に配賦するというセグメント会計の推進が、非常に重要であろうと考えられます。

さらに、ABCと関連してABM、これはコスト計算の問題ではなく、マネージメントの問題、Activity Based Managementがあるわけです。従来、本社とか、間接部門のコスト管理とは、ほとんど有効な管理手段を持たなかったのです。そのため、ブラックボックス化していく、どんどん肥大化していくということがあったわけです。ABCは、活動別にコストを捉えるわけですから、それを使って間接部門のコスト・マネージメントに役立てるということが、その考え方なのです。

例えば購買部門の活動にコストがどれだけかかっているかは、コストドライバー、すなわち活動量を測定するドライバーによって把握可能で、請求書1枚当たり1,000円かかるとか、発注1回ごとに2,000円かかるかということがわかるわけです。これはABCの特徴です。この情報を使うわけです。例えば、活動ごとに過年度のコストが把握されれば、今年度の目標コストを活動ごとに置くことができるわけです。それを実際集計してみると、どれだけ目標を達成したか、達成できなかったかということがわかってくるわけです。つまりABCというコスト計算のツールを使って、間接部門の効率化が可能になるということです。

大体ご理解いただけたと思いますので、本論でありますツカモト・グループへのABCの導入事例に移ります。ツカモトコーポレーションは、ホールディングカンパニーで、各分社で本来行う業務を一括集中処理しており、本論は、そのコストをどう適正に各分社に割り振っていくかという問題です。このたび、この問題をツカモトコーポレーションが取り上げていただき、ABCの導入に挑戦したわけです。また、ABCの導入によってABM、すなわち、ツカモトコーポレーションというホールディングカンパニーの間接活動の効率化を実施することが可能になってくるわけで、これからやっていただけるものと期待しております。

この後、ツカモトコーポレーションの経営企画本部の部長である荒木さんに具体的な苦勞話を含めて、ご報告をしていただきたいと思います。どうぞご清聴、ありがとうございます。