法政大学学術機関リポジトリ
HOSEI UNIVERSITY REPOSITORY

PDF issue: 2025-07-12

<書評>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」

SATO, Yasuo / 佐藤, 康男

(出版者 / Publisher)
法政大学経営学会
(雑誌名 / Journal or Publication Title)
The Hosei journal of business / 経営志林
(巻 / Volume)
31
(号 / Number)
3
(開始ページ / Start Page)
147
(終了ページ / End Page)
153
(発行年 / Year)
1994-10-30
(URL)
https://doi.org/10.15002/00003409

Hosei University Repository

〔書　評〕

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 ——

佐　藤　康　男

は　じ　め　に

日本経済は依然としてかって経験したことがない不況のトンネルの中にいるが，94年3月期の企業決算をみると減益の幅はかなり小さくなってきていることがわかる。それは，企業がリストラあるいはリエンジニアリングと呼ばれるような手法によって，余剰人員を整理してスリム化を図ると同時に，ヒト，モノ，カネに代表される経営資源の最適配分に傾けてきた結果が出てきたといえよう。

これまでの日本企業は，これほどの事業の見直しに着手した経験はないといってもよいだろう。たとえば，家電メーカーを例にとってみてもわかるように，横並び意識が強いために不採算部門からの撤退という改革はあまりなされなかった。円高不況のときもコスト・ダウンによって克服してきたのであり，リストラのような大胆な手法を採用した企業は少なかった。したがって，この2，3年の企業の経営改革は，まさに米国流の経営戦略であり，その観点からするならば，日本的経営の終焉を感じさせた重要な時期であったともいえる。

よくいわれるように「管理会計は不況の申し子」であり，このような時期にこそ新しい革新的な管理会計手法が考案されることは，歴史が示している。好況のときには生産すれば売れるという状況にあるので，管理会計担当者の仕事はもっぱらいくら儲かったかの計算に終始することになり，どのようにすれば売上高が伸び利益が計上できるかという点には配慮されないし，またその必要性も感じられないのが通例である。

さて，管理会計の領域で最近数年間でもっとも議論が沸騰したテーマとして，Activity Based Costing（ABC）を挙げるのは異論のないところであろう。新しい原価計算手法としてのABCは，1980年代の後半アメリカの製造業において採用されていたものを，ハーバード大学のCooperとKaplanがケース・スタディとして採用し，その計算システムをABCと呼称したのが最初といわれているが，誰によって考案されたかは明確でない。

その後，これについての論文は欧米を中心として数え切れないほど発表されており，この数年間における学会発表も枚挙にいとまがない。わが国の企業では，アメリカのようなABCを見い出すことはできないが，研究者レベルあるいは学会レベルでは盛んに論議されている。その内容はアメリカの研究論文の紹介・吟味が中心であるが，日本企業でもABCと同じような手法が採用されているという事例も示されている。

さて，本稿でとりあげる吉川武男他著「リストラ／リエンジニアリングのためのABCマネジメント」は，これまで述べたような企業の実践活動と，管理会計の領域におけるトピックスの両方を含んでいるという点できわめて特色のあるものといえよう。とくに，ABCに焦点を当てて，これが単なる製品原価計算のひとつの手法ではなく，それを通じてさまざまな事業の再構築に役立つことを示していることは，今後の展望を占うのに役立つであろう。

著者の言葉を借りるならば，「本書は，ABCが持っているさまざまな可能性の中で，間接部門のコストダウンと組織のリストラおよびリエンジニアリングに照準を合わせ，書き下ろした書物である。ABCは，インプットである投入資源が，組織のアクティビティを通じ，付加価値を付けて最終生産物のアウトプットになっていく，そのプロセスを明らかにしてくれる。したがって，ABCは，コスト・ドライバーについて有益な情報を提

Hosei University Repository

供し，コスト・ドライバーを通じ，アクティビティを管理することを可能にする」――1頁，「まえがき」ということになる。これからも明らかなように，本書はアメリカにおけるABC研究をベースにしながらも，それに対してより広い視点から――Activity Based Management（ABM）――考察しようとしている。本書の内容を紹介し，私見を述べるゆえんである。

（1）

本書のベースになっているのは，3人の著者による英語版「Activity Costing for Engineers, Research Studies Press」であるが，これと本書は必ずしも重複していないという。この英語版はまだ出版されていないようであるので比較はできない。

本書は，吉川氏がエジンバラ大学などでこの数年間にわたって行ったABCに関する共同研究の成果である。それらは論文の形式でこれまでも発表されてきたので，評者も一部分は知っていたが，ここにその全体像が示されている。当初の研究テーマはコスト・マネジメントであったようであるが，それがABCの発祥地であるアメリカではないイギリスのスコットランドであることも興味深い。したがって，本書はイギリスの企業におけるABCの発展段階を示しており，イギリスの研究者の視点も入っているという点で国際共同研究の新たな展開といえよう。まず，本書の章別構成を示すことにする。

第1章　共通費の配分問題の萌芽とABCへの道
第2章　ABCシステムの誕生
第3章　ABCに基づくプロダクト・コストの計算
第4章　サービス業のコスト計算
第5章　ABCに基づくプロダクト・コストの利用
第6章　ABC情報に基づく予算管理
第7章　ABC情報に基づくアクティビティ・コストの分析
第8章　ABCに基づくコスト・マネジメント，リストラおよびリエンジニアリング
第9章　ABCと業績評価
第10章　ABCに基づく顧客の利益性分析
第11章　日本企業のABC
第12章　ABCの現状と展望

（2）

第1章はABCが誕生した直接的な理由が製造間接費の配賦問題にあるので，これまで会計の領域で生じた共通費の配分問題から出発している。そして，ここでは製造間接費・連結原価・本社費および事業部共通費・固定費の四つをとりあげている。

補助部門費を製造部門へ配賦する方法と，製造間接費を製品へ配賦する基準についてイギリスと日本企業の比較が示されている。とくに，後者の場合，イギリスで直接労務費法が日本と比較して多いのが特徴である。これはイギリスでは依然として時間給として支払われているケースが多いからではないだろうか。もし，そうであれば直接作業時間法であっても，直接労務費法であっても本質的には同じことになる。また，日本では素価法が多いのは意外であったし，イギリスでマシンアワーが多く採用されているのも興味のあるところである。

これ以外の三つの配分問題についても，その領域における重要な論文を掲げながら，論争の焦点を明らかにしている。とくに，固定費の問題における直接原価計算論争およびKaplanなどの固定費配分モデルの提唱などがコンパクトにまとめられている。

第2章はABCの誕生の経緯について述べられているが，本書ではABCの発案者が誰であるかは特定できないとしているが，原価計算ではSolomons，経営学の面ではDruckerを挙げている。しかし，本書でとりあげられているようなABCは80年代後半においてアメリカの製造業で生成し，それを開花させたCooperとKaplanであるとしている。

ところで，著者によればABCを議論するとき，少なくともつぎの二つの前提条件があるという。第1はアクティビティが生産資源を消費し，コストを発生させるということであり，第2はプロダクトがアクティビティを消費することである。

Hosei University Repository

ABCに関する論文に初めて接するとき，もっともイメージしにくいのは「アクティビティ」という概念である。伝統的な原価計算で用いられている「工程」ではなぜいけないのか，あるいはそれとどのように異なるのかということである。

本書では，数量レベルのアクティビティとは，製品の生産量の増減に伴って変動するものであり，バッチ・レベルのアクティビティは，生産方法がバッチ方式を採用するがゆえに発生するものであり，製造補助レベルや工場ないし設備管理レベルのアクティビティも同様に解釈できるとしている。そして，アクティビティのこれら三つの分類に相応して，第1のアクティビティに対するコスト・ドライバーは直接作業時間や機械運動時間，第2に対しては段取時間，段取回数，発注回数，材料の搬出入回数および移動回数などを例示している。しかし，第3のアクティビティに対するコスト・ドライバーは具体的に示されていない。

ABCの導入条件として，多品種生産・プロダクト・ラインの多様化・間接費の増大などをあげているが，これらは本章でも示されている伝統的原価計算とABCによる原価計算の比較を裏付けるものである。いくぶん皮肉に聞こえるかもしれないが，評者からみるとこのような二つの原価計算システムの比較は，その事例に含まれるデータによって，自己の主張に有利な結果をどのようにでも導くことができると思われるのだが……。

第3章はABCと伝統的原価計算システムの比較がなされている。これら両システムの共通点は，いずれも二つのステップを踏んで行われることである。伝統的原価計算における補助部門費の製造部門へ配賦は，ABCにおけるアクティビティ別コストの集計に相当し，これが第1ステップであるとしている。そして，伝統的原価計算における一定の配賦基準による製品への間接費の配賦は，ABCではコスト・ドライバー別による製品へのチャージであるとしている。このような比較は，両者の特徴を明らかにしている。

ABCの基本となるアクティビティの例が示されており，その中からいくつ選択するかを決定する基準として，つぎの三つを指摘している。管理目的と，どの程度の精度が要求されるかというコスト情報の正確度，そして各アクティビティとコストがどの程度ホモジニアスであるかに依存している。ただ，評者が懸念するのは，本書で示されている購買部門のアクティビティ・コスト分析の例（52頁）のようなコストの集計は可能なのかどうかである。たとえば，そこで示されている供給市場の調査，納入業者の調査，納入業者との交渉，納期の促進，仕様書のチェックなどのアクティビティは，現実の企業では同じ人間によってなされていると思う。それらのアクティビティ別にスタッフ費，占有費，減価償却費，消耗品費などに集計することが果たして可能なのであろうか。もし，これらの集計が客観的にみてあいまいであったならば，ABCそのものの目的が揺らぐからである。

ABCの第3ステップであるコスト・ドライバーの選択で考慮すべき事項として，つぎの三つをあげている。第1はさまざまな作業や業務活動を計量的に表現できるものであること，第2に経済的にコスト・データがとれるものであること，第3にコストの増減と相関関係がなければならないことである。このようなコスト・ドライバーの例として，段取回数・段取時間・発注回数・納入業者の数・部品点数・材料のサイズ・材料の移動回数・検査回数・検査時間などがあげられている。

第4章はサービス業の原価計算を扱っているが，これも最近とくに注目を浴びているテーマのひとつである。

サービス業にはメーカーの原価計算手法をそのまま適用することはできないが，著者によれば，イギリスではサービス業がABCを導入しはじめているという。本書では五つのケース・スタディを紹介している。

金融業におけるABCの事例としては，銀行における輸入信用状のコスト計算が示されており，輸送業ではアメリカのユニオン・パシフィック鉄道会社のABCを紹介している。後者では，これまで間接費の配賦をトン／マイル数で行ってきたが，それをつぎのような方法に改革したとしている。第1のコスト・ドライバーはトン／マイル数で，1トンの貨物を1マイル運送するためのコストがチャージレートになる。第2のコスト・ドライバーは貨車の入れ替えに要する時間であり，1分当たりのコストがレートである。第3のコスト・ドライバーは荷物のトン数であり，1トンの荷物

Hosei University Repository

を積み降ろしするコストがレートとなる。この企業では間接費のコストは比較的簡単に集計でき，これら三つのアクティビティごとにコストも把握できるという。なお，この事例はR. S. Kaplanのケース・スタディにもとづいている。

これら以外にも病院に関する事例が二つと小売業のそれが示されている。とくに後者は物流コストをいかにして各プロダクト・ラインに跡づけるかが焦点となっている。そこではさまざまな物流に関する作業を分析して，荷物数と荷物の荷解きの必要度合いという二つのコスト・ドライバーに加えて，荷物の大きさ，倉庫の空間スペースなどが使用されている。

ここでの事例をみると，ABCはメーカーよりも，このようなサービス業において適用範囲が広いように思える。それはサービス業の原価計算システムが確立していないために，どのような手法を導入しても伝統的な原価計算システムと比較する必要がないからである。つまり，これまでコストの計算はなされていなかったのであるから，“無いよりはまし”というプラスの評価を受ける傾向があるから，このような新しいシステムの導入にも抵抗は少ないであろう。

（3）

これまでは，製品原価計算，とくに間接費の配賦方法からみたABCを問題にしてきたが，第5章ではABCに基づくプロダクト・コストの潜在的利用方法について検討している。

本書では業績評価，意思決定，コスト・ビヘービアの構造とモデル化，設計担当者のコスト認識を高めるために役立つとしている。もちろん，ここでの前提はABCが伝統的な原価計算システムよりも製品原価の算定のためにはすぐれており，しかもアクティビティとコストの関係を結ぶ適当なコスト・ドライバーを見い出すことができ，それを数量的に測定できるということである。

ただ，ここで評者が指摘したいのは，第3章で示したABCと伝統的な原価計算の比較を用いて，「伝統的コスト計算システムは，製造間接費を一括して8円，と知らせてくれるだけである。したがって，なぜそのようなコストが発生したのか知るためにには，さらに一層の努力が必要である」（97頁）の記述である。ここでの事例は直接労務費法であるからそうであるが，一般に直接工数で配賦する場合には，間接費の配賦率はひとつではなく，工程（部門）ごとに決められており，いわゆるコスト・ドライバーは時間だけであるがABCと同じ情報が得られるのである。

第6章はABCにもとづく予算管理がとりあげられているが，ここでも前述のようにコスト・ドライバーはアクティビティとコストの関係を説明できるという主張がベースとなっている。伝統的な原価計算システムとABCを比較して，後者がすぐれているのは複数のコスト・ドライバー別に予算と実際の数量差異を求めることができるからであるとしている。つまり，伝統的な原価計算システムでは数量差異は生産量関連のアクティビティのみであるとしている。しかし，評者からすれば，段取回数や発注回数なども広い視点からすれば，生産量と関連していると思えるのだが……。

第7章はABCの基本であるアクティビティをどのように認識し，分析するかについて述べている。アクティビティを認識する方法として，アクティビティ・マッピング，ウォークフロー分析およびインタビュー方式の三つをあげているが，一般に企業内部で編成したチームによる特定の組織に対するインタビュー方式が広く用いられているようである。

アクティビティの分析方法としてつぎの三つをあげている。第1は主要アクティビティと副次的アクティビティに分析する方法，第2はコア・アクティビティ，支援アクティビティおよび付随的アクティビティの三つに分析する方法，第3は付加価値を生むアクティビティと付加価値を生まないアクティビティに分析する方法である。

第2の分析方法を営業部のセールスマンに適用すると，コア・アクティビティは最終的に顧客と販売契約を結ぶことであり，支援アクティビティは顧客の接待であり，付随的アクティビティはすでに販売し，引き渡した製品について顧客から苦情を聞くことなどであるという。したがって，第2番目および第3番目のアクティビティをいかに少なくするかが問題となる。

第3の分析方法は付加価値を生まないアクティビティを見い出し，それをいかに少なくするかに

Hosei University Repository

つなげることである。たとえば，ここであげられている例は，技術変更が頻繁に行われるために発生する生産の中断である。

ここでのアクティビティの分析方法が，現実にどの部門でも応用できるとすれば，これは企業のリストラ／リエンジニアリングに利用できることになる。本章はその意味からも，ABCの利点を理解するために重要な内容をもっている。

しかし，最近のリエンジニアリングのための手法では，これと類似した手法がコンサルタント会社によって導入されている多くの事例が示されている。たとえば，営業部門のリエンジニアリングは，営業活動を利益に直接結びつく活動と結びつかない活動に分析し，後者の割合をいかに少なくするかという問題である。これはまさに，ここで掲げられている第3の分析方法にほかならない。したがって，このような手法はABCとは直接的に関係がなくても，営業活動の効率化には当然に考慮されるのである。

前章のアクティビティの分析をうけて，第8章ではABCにもとづくコスト・マネジメントの事例をとりあげている。ひとつはエンジニアリング会社 —— しかし，この会社はエンジン・メーカーであって，いわゆるエンジニアリング会社とは違うようであるが —— のコスト・マネジメントの事例である。

この会社のイギリス工場ではコンサルタントに頼らず自前でABCを構築したようであるが，それによるコスト・マネジメントはつぎの三つの点で有効であるという。第1は，非財務的アクティビティ分析を，購買業務のアクティビティを再構築するさいに利用できることである。つまり，どのようなアクティビティに問題があるかをコスト・ドライバーの情報によって知ることができるという。第2は，ある部門の責任者はアクティビティのコスト分析を通じて，どの領域での原価管理が重要であるかの情報をもたらしたとしている。さらに，第3は，ABC情報を自製か購入かというような戦略的コスト・マネジメントのための意思決定に利用し始めていることである。

さて，本章の最後にABC情報にもとづくリストラとリエンジニアリングのための機能分析について述べられている。まず，付加価値を生むアクティビティと生まないものとに区分するために，現場の人達も含めて機能とアクティビティ表を作成する。たとえば，材料購入伝票を受け取るというアクティビティは，材料を調達するという機能のために10円，生産計画を守るという機能に10円，材料在庫を管理するという機能に10円のコストがかかるということを示す表である。

つぎに，このようなアクティビティ —— 本書の例では36個 —— の基本的な機能 —— この例では6個 —— を分類し，コストダウンを実行する場合には，これらの機能ごとに目標値を決定する。そのさい，問題となる機能は実際原価と目標低減額の比率 —— たとえば，ある機能の実際原価が800円で，低減目標額が700円であるときは，その比率は0.875 —— であり，その値が低い機能がコストダウンの対象となる。

しかし，評者は機能の実際原価はどのように算定するのか，あるいはそれぞれの目標低減額を，どのようにして機能別に決定するのかという疑問が生じる。この手法は，これらの算定が客観的に可能であるという前提にもとづいているからである。

第9章では，ABCと業績評価の問題を多くの文献を引用して述べているが，ここではつぎの二つに区分されている。第1は，ABCにもとづく非財務的業績評価基準によるものであり，Turneyによれば，購買アクティビティの適切な業務評価基準は1日当たりの発注回数，1発注に要する時間，発注エラー回数，1発注当たりコストなどであるという。

第2は戦略的業績評価基準であるが，これについてはPorterなどが主張する「バリュー・チェーン」に言及しているが，具体的な記述がないために内容は明確でない。ただ，本章を読むと，ここで掲げられているようなアクティビティのコスト・ドライバーの測定は正確になし得るのかという疑問である。現在でも，企業の原価計算担当者の悩みは，原価計算の基礎データとなる時間の測定・記録にあるバイアスである。現場の担当者は標準時間を知っているので，それに合わせたデータを作成してしまうのである。それが自己の業績評価に有利となることを知っているからである。

Hosei University Repository

（4）

ABCは主として製造領域を前提として論議されてきたが，第10章では営業領域に属する顧客の利益性分析をとりあげている。すなわち，ABCの手法を応用してどの顧客は利益を生み出すか，あるいはどの顧客は採算に合わないかを分析しようとしている。

このような分析をするさい，つぎのような項目で顧客ごとにサービスが異なるというBellis－Jonesの主張を引用している。配送頻度，発注プロダクト・ライン数，発注プロダクト・ライン当りの質，顧客の所在地，値引率，営業マンの訪問回数，特別注文などである。このような分析によって，ある卸売業者は「顧客の利益性を劇的に一変することができた」という例が掲げられているが，ここでもその方法の具体的な記述がないのでイメージすることができない。

企業における顧客の利益性分析は，このようなABC手法を採用しなくても――あるいは類似した手法を用いてもABCとは呼ばないが――行なっている場合が多いと思われる。そのさい，採用計算のベースとなるのは，ある営業マンが担当する顧客の売上高と売上利益である。これは売上高の内容を製品別に分類し，その売上利益を積み上げることによって得られる。そして，その営業マンの個別費――給料およびその他の人件費，交通費，自動車の償却費，維持費など――と共通費――営業部門および本社部門の費用の本人負担率――を計算して，それぞれの顧客ごとに採算を計算する。その場合，営業日報あるいはセールス日報などを分析して，営業活動の効率性を加味することもある。

これらは営業経理の担当であるが，本書で掲げられているような手法とは異なるが，顧客の値引率を決定するさいデータを提供することになる。

第11章では，日本企業におけるABCの事例として，山武ハネウェル社の湘南工場における間接費の配賦例を紹介している。それによると，主要製品であるコントロールバルブの間接費の計算体系は，つぎのようになっている。

間接費＝材料関連間接費$_1$×製品種類別ウエイト÷製品種類台数＋材料関連間接費$_2$×製品種類別配賦率＋材料関連間接費$_3$×直接材料費＋労務費関連間接費×製品種類別配賦率＋共通間接費×共通配賦率

ここでも「――関連間接費」の内容，製品のウエイト付けの方法，製品種類別配賦率の決定方法，共通配賦率の算定方法などについて具体的な記述がないので，まさに靴の上から足のかゆいところをかく感じを味わうことになる。しかし，はっきりしていることは，この原価計算は本書で述べられているようなABCではないということである。

この間接費の配賦方法のどこにアクティビティと費用の発生を媒介するコスト・ドライバーが用いられているのであろうか。著者も「コスト・プールから製品に製造間接費を配賦するとき，実務ではすべての製造間接費を必ずしも明確なアクティビティにもとづいて配分しているわけではない」（201頁）と書いているが，それではこの方法がABCであるという根拠はどこにあるのだろうか。

本章を読む限り，山武ハネウェル社ではこの方法をABCと呼んでいる印象を受けるが，それは事実なのだろうか。もし，そうであるならば――「まえがき」からすると，そのようであるが――ABCに関するわが国のパイロット研究者として，これはABCとは呼べないと明確にすべきだと思うが……。

これがもしABCであるならば，日立グループが採用している間接費の配賦方法――外注割，設計割，工場割――などはABCの典型的なものとなる。そうならば，ABCの誕生は80年代後半のアメリカではなくて，70年代の日本企業ということになるが……。

おわりに

本書の最終章である第12章ではABCの現状と展望について述べているが，著者は今後のABCの展望として，企業の過去の重要成功要因分析とバリュー・チェーンおよびABCの統合をあげている。つまり，ABCが単なる製品原価計算の手法としてよりも，さまざまな組織でバリエーションをしながら採用されてゆくだろうと主張している。

Hosei University Repository

評者はABCの専門的な研究者ではないが，かねがねABCに関する論文については疑問をもってきた。それはあまりにもフィクションに満ちた計算例から，伝統的な原価計算の欠点とABCの利点を比較しているからである。つまり，ABCにもとづく製品原価計算は正しいという前提から出発して，計算例をつくっているように思えたからである。

したがって，現実の企業でどのような効果をあげているのかという事例研究が多いので本書に期待したのであるが，まだ納得のゆかない点が多い。

それは本書で示されている事例は表面的なものであって，具体的に示されていないからである。もちろん，引用した論文をすべて紹介することは，紙幅の関係でできなかったからであろうが……。

それにもかかわらず，本書は最近において評者が読んだ管理会計関係の書物では，もっとも興味をもったもののひとつである。それはなによりも著者の精力的な研究活動に対して，日頃から敬意をもっていたし，本書のテーマの斬新さにもある。また，わが国ではめずらしい外国の研究者との共同研究であるという点も刺激的である。その意味でも，本書は多くの研究者・実務家に読まれるべきである。そして，この手法の導入がわが国の企業でも効果があるのかどうかを実証していただきたいと思っているのだが……。