

業務改善としての ABM

陳 豊隆

1. ABC から ABM への変貌

最近の新聞や雑誌などでよく ABC/ABM の話が取り上げられている。ABC は、Activity-Based Costing の略で、活動基準原価計算とも呼ばれている。また、ABM は Activity-Based Management の略で、活動基準原価管理と訳されている。

ABC は製造間接費の発生する原因である活動を選択し、この活動に基づき、設定したコスト・ドライバーを通じて、諸資源と活動（原価の発生源）と原価計算対象（原価負担者である製品や顧客など）との原価負担関係を明確に把握できるように設計されたものであり、従来の伝統的な原価計算よりも正確な製品原価情報が得られるとされている [吉川, 1994]。

しかしながら、このような ABC はもっぱら活動とコスト・ドライバーとの間の論理的な関係を追求し、結果として、ABC は単に製造間接費の配賦計算を正確に行うだけで、原価管理には役に立たないという批判がしばしばなされている [Ostrenga & Probst, 1992] [櫻井, 1995]。このような欠点を克服しようとして登場したのが ABM である。

ABM とは顧客価値を高め企業利益を改善するために、コスト・ドライバー分析や活動の価値分析などを通じて業務プロセス（ある特定の目的を遂行するためにつながる一連の活動のことをいう）の見直しやリエンジニアリングなどを実施し、継続的な原価改善に結び付けようとするものである。ABM は主たる情報源として ABC を利用する [Raffish & Turney, 1991]。

例えば、顧客からの苦情処理プロセスを考えてみよう。まず、処理プロセスはその苦情を受理してから、苦情を解決するまでに、苦情電話の受理活動、修理担当者への連絡活動、修理部品の調達活動、修理活動と

いった活動から構成される。そして、その苦情処理に投入される処理プロセスの時間を測定し、それぞれの活動の付加価値を分析する。仮に、苦情処理が顧客満足にとって欠かせないものであれば、1件当たりの苦情処理プロセスの処理時間を短縮化できるかどうか、品質の落ち度がないかどうかを検討し、プロセス全体のトータル・コストを低減させるなど、継続的な原価改善を行う。このような活動のシステムが ABM である。

2. ABM の導入ステップ

企業の業務プロセスは、究極的には顧客（内部と外部を含む）に価値を加える一連の連鎖活動としてとらえられる。ABM はこの事実を認識し、経営者が活動と原価を理解することによって、業務プロセスをいかに改善すべきかの糸口を提供してくれる。一般に、業務改善を目的として ABM の導入を検討している企業では、次の4つのステップを考慮する必要がある [Burch, 1994]。

●第1ステップ：付加価値活動および非付加価値活動の識別

付加価値活動とは、顧客に価値をもたらして、最終的には企業の利益を貢献する活動のことをいう。ここでいう顧客とは、企業や組織の外部にいる一般消費者といった意味での外部顧客と、企業や組織内部の顧客、すなわち、後工程などのような内部顧客も含んでいる [吉川, 1996]。

非付加価値活動は企業と顧客にとって不要な活動（浪費）である。これらの非付加価値活動は削られても、あるいは減少されても企業の競争力に影響はなく、顧客の需要を満たすことができる。

例えば、仕入先から購入した原材料の点検は企業あるいは顧客にとって価値を減らさないで削ることができる非付加価値活動である。顧客は点検活動を高く評価はしないが、高品質は高く評価する。もし原材料の

仕入先が高品質の材料を供給する責任を持つなら、点検は必要とされない。その結果、この点検活動を削除することによって、点検設備の購入・保守費用や、点検工の労働時間・賃金を浪費しなくて済む。その余剰設備や時間などは、付加価値を生む他の活動や新規事業のために有効に活用することができるようになる。

この第1ステップでは、改善対象となる業務プロセスからすべての活動を洗い出して、組織的なニーズおよび顧客満足への貢献に照らして、業務活動を付加価値活動と非付加価値活動とに分類することが肝要である。

●第2ステップ：業務プロセスのリエンジニアリング

企業のリエンジニアリングは遂行される活動そのものをリエンジニアリングするものでなければならない。したがって、活動の観点から考えたリエンジニアリングとは、業務プロセスを構成する諸活動を再設計することである。リエンジニアリングを実施する際によく使われる手法は、プロセス・マッピングである。プロセス・マッピングとは、企業内で問題となっているプロセスを取り上げ、このプロセスに包括されるすべての活動のフローチャートを描くことである。リエンジニアリングの主な狙いは業務プロセスの単純化である。一般的に、フローチャートが複雑になっている部分は費用が発生しやすく、改善対象が多く潜んでいる可能性が高い [アーサー・アンダーセン, 1997]。例えば、改善の対象としては、(1)仕入先の数が多くなっていないか、(2)注文書が多くないか、(3)設計や生産スケジュールの変更が頻繁に行われていないか、(4)オプションやアクセサリが極端になっていないか、(5)複雑で旧式の生産活動になっていないか、などが考えられる。

ところで、図1は、材料の購買と運搬のプロセスが、(1)製造スケジュール、(2)材料倉庫、(3)注文処理、(4)材料点検、(5)納入業者への支払、(6)材料発送によって構成されているものとして描かれたものである。そして、リエンジニアリングされた材料の購買と運搬プロセスの結果が、図2で示されている。図2で表示した新しいプロセスは、製造スケジュールと納入業者への支払を除いたすべての非付加価値活動が排除され、原価を低減させることが可能になっている。

●第3ステップ：付加価値活動のベンチマーク

付加価値活動だからといっても、それを能率的に、効果的に行わなければ、その存在の意味がなくなる。したがって第3ステップの目的は、このような付加価値活動をベンチマーキングすることにある。ベンチマーキングとは、製品やサービスおよびプラクティス（業務の遂行）を企業の内部の部門同士、ライバル企業、他業種の一流企業、および世界レベルの一流企業のベスト・プラクティスに照らして比較・分析するアプローチである。過去20年間に台頭した経営手法の中でも最も人気を集め、効果を発揮している手法である。

ベスト・プラクティスは、特に異業種からベスト・プラクティスを探すことによって、斬新な業務プロセスを改善する新しい考えが得られることもある。例えば、ゼロックスは顧客注文プロセスを改善するために、第1位の通信販売会社であるL・L・ビーン (L. L. Bean) をベンチマーキングした。しかし、ここでいうベンチマーキングは単にまねやコピーすることを意味しない。すなわち、実際にベスト・プラクティスに自社の業務プロセスを合致させようとしても、労働者の技術、作業環境、訓練計画、文化などの相違によって、うまく行かないことが多い。その場合、たとえそのプロセスをベストに合致させることができなくても、ベストに学びながら、それをフィードバックし、別のプロセスやジャンルでベンチマーキングを実施することによって成果は上げられる。継続的なプロセス改善と個々の積み重ねでトータルな成果を得られるのがベンチマーキングの大きな特徴である [ダイヤモンド・ハーバード・ビジネス, 1996]。

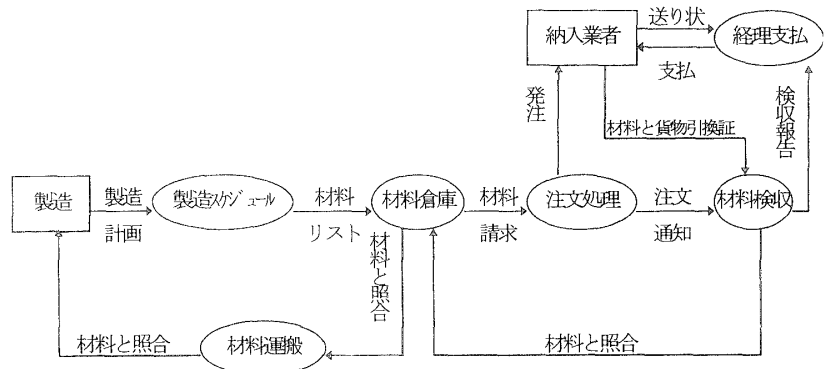


図1 材料の購買と運搬プロセス（リエンジニアリング前）

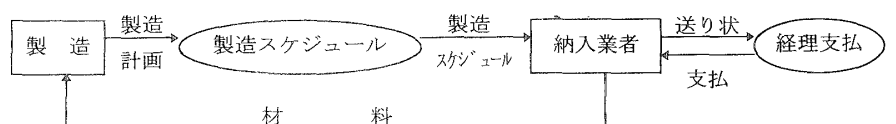


図2 材料の購買と運搬プロセス（リエンジニアリング後）

●第4ステップ：継続的な原価改善のための業績尺度

1987年に実施されたIMA（当時NAA）とCAM-Iの共同調査によれば、60%の財務担当者と営業担当者が会社の業績評価システムに不満をいっていることが報告されている。従来の業績尺度はあまりにも財務的な数値を重視しすぎており、理解するのが複雑で難しく、活動の測定尺度と企業戦略上の目的との関係が不明確であり、顧客満足度に対する評価がまったく行われていないなど、多くの問題点が指摘されていた。

ABMによる継続的な原価改善を行うためには、適切な業績評価を行う必要がある。そのためには、(1)納入業者の業績尺度、(2)時間ベースの業績尺度、(3)生産性の業績尺度、(4)顧客満足度の業績尺度、という4つの指標を定義し、それを継続的にモニターし、評価しなければならない。

(1) 納入業者の業績尺度

図1と図2からも理解できるように、納入業者からの協力がなければ、このようなドラスティックなリエンジニアリングを成功裏に行うことが不可能であろう。ゼロックスは、納入業者を評価することによって、従来5,000社の納入先から400社までに減らし、納入業者へのトレーニングや製品設計・生産スケジュールの提供などで、年間の製品製造原価を10%低減させ、欠陥品を93%減少させた。

納入業者の業績尺度は、(1)財務的な指標 VPI(vendor performance index) と、(2)非財務的な指標に大別される。VPIは次のような式で求められる。

$$VPI = (\text{材料の購入原価} + \text{非付加価値活動の原価}) / \text{材料の購入原価}$$

VPIは1に近づくほどよい。例えば、納入先Aは部品1個当たり100円(VPI=1.4)で提供するのに対して、納入先Bは部品1個当たり110円(VPI=1.0)で提供できると仮定する。確かに納入先Aは低価格で部品を提供できるが、トータルの評価では $(100 * 1.4) - (110 * 1.0) = 30$ 円がB社より高くなっているため、B社の方が全体的に高い価値をもたらすのがわかる。

業績評価尺度は、できる限りすべての活動やプロセスについて測定可能な数値で集計すべきである。しかし、場合によっては、原価だけではなく、品質の向上、在庫の圧縮、納期の短縮化、弾力性などの非財務的な指標も考慮に入れなければならない。

(2) 時間ベースの業績尺度

時間ベースの業績尺度の使用は貨幣等価物、生産性、

品質と資源等が時間として識別されることを意味する。しかも、組織において、時間がすべての活動から共通的に発生している利点もある。したがって、遂行するまでに長い時間を必要とする活動はそれだけ多くの資源を必要とする。時間ベースの業績尺度として、よく使われるのがリードタイムである。従来、リードタイムとは、部品発送の要請から現場に到着するまでの期間のことをいう[櫻井, 1995]。しかし、その後、いろいろ拡張された意味でのリードタイムが用いられるようになった。第1は、新製品の設計から製造までの設計エンジニアリング・リードタイムである。第2は、製造工程までに材料を手に入れる納期リードタイムである。第3は、材料から完成品までの製造リードタイムである。第4は、完成品を顧客までに配達するという顧客配達リードタイムである。

リードタイムをそれぞれの活動に細分化し、各活動の単位当たりの作業時間を分析・評価することによって、無駄の時間（いわゆる非付加価値活動）を排除し、継続的な原価改善を達成することができる。

(3) 生産性の業績尺度

一般に、生産性の業績尺度は、製造されたアウトプットを消費されるインプットで除して計算される（生産性=アウトプット/インプット）。さらに、生産性の業績尺度は、インプットの直接作業時間、直接材料数量、活動との関連で3つの指標に細分化される。1つは、作業員指標(work force)である。これは単位時間当たりを示される製造単位で求められる（作業員指標=1日に製造された単位/1日に消費された直接作業時間）。もう1つは、直接材料産出高(direct materials yield)であって、これは次の式で計算される。

$$\text{直接材料産出高} = \text{1日に製造されて完成した単位} / \text{1日に投入された直接材料の数量}$$

最後に、活動の生産性指標(activity productivity)であるが、活動生産性の業績尺度とは、活動がどれほど効率的に行われているかを示すものである。同じ期間において、活動生産性は必要とされる活動に対するインプットをそのアウトプットで割ることによって求めることができる。例えば、1日150,000単位を製造するために、5,000の加工活動(機械時間)を必要とすると仮定すれば、加工活動の生産性は1日に製造された単位(150,000)を1日に消費された加工時間(5,000)で割って計算される(30単位/1時間)。

(4) 顧客満足度の業績尺度

顧客満足の指標は、企業がどれほど顧客のニーズ、必需、期待に答えているかによって決定される。企業の大部分の活動は顧客によって定義される。成功したビジネスは、顧客が何を要求するかを知って、そしてそれらの要求を満たす最も良い方法を打ち出すことである。例えば、納入業者によって提供された高品質の原材料が時間通りに配達されるならば、高品質の完成品がタイムリーな方法で製造される。したがってより短い段取時間と製造リードタイムが顧客の配達リードタイムを減らして、そして製造業者にいっそう柔軟で、顧客ニーズに素早く対応することを可能にさせる。

顧客満足は次のような業績尺度で確立される必要がある。1つは配達時間の指標 (on-time delivery) であり、もう1つは注文履行の指標 (complete order filling) である。配達時間の指標は、完成品ないしサービスを、顧客に指定された時間内に配達できるかどうかによって決定される。これは、週間で顧客に配達された製品数を週間で顧客から実際に依頼された製品数で割って計算される。

注文履行の指標は一定の期間内にどれほどの注文が完全に履行されるかによって決定される。これは次のような式で計算される。注文履行指標 = $1 - (\text{注文残高} / \text{注文数量})$ である。例えば、顧客からの注文が1,000個に対して、950個しか履行していないとすれば、注文履行の指標は95%ということになる。

3. まとめ

冒頭にも述べたように、ABMの初期の形態ともいえるABCは、1987年にクーパーとキャプラン教授によって発表された以来、アメリカのみではなく、欧州やアジアでもブームとなった。当時、正確な製品の原価計算にしか役に立たないとされていたABCは、様々な改良が加えられて、今日のような業務プロセスの改善を目的とするABMに成長してきた [吉川, 1997]。しかしABMは現在でも進化しており、その内容も日進月歩である。本稿は、ABMの利用法の1つである継続的な業務改善に焦点を絞った。

ABMによれば企業の業務プロセスに潜む無駄を抉りだし、無駄の排除が可能になるのみではなく、ドラスティックなりエンジニアリングの実現も可能である。したがって、ABMによって余剰資源が見いだされる可能性が大きい。しかし、その余剰資源が人間である時、簡単に人減らしをすべきであるとは言えない。そのような態度では決して従業員の協力は得られないし、

企業の長期的な繁栄は望むべくもない。ABMの実施によって生じた余剰人員は、技術開発や新規事業に回すなどして、従業員に夢と希望をもたせたりエンジニアリングが行われなければならない [陳, 1997]。

また、ABMは決して1回限りのプロセスではない。ABMは業績を評価し、改善活動を行い、さらにその結果を追跡するという絶え間ないプロセスである。もちろん、時折、企業の環境変化に伴って、再測定を行う必要がある。この再測定のためには活動を再分析し、できる限り追加のリエンジニアリングを実行し、新しいベンチマーキングを行い、そして業績の評価基準を修正することが必要である。

参考文献

- アーサー・アンダーセン『ABCマネジメント理論と導入法』ダイヤモンド社、1997年、pp.97-101。
- Burch John G., *Cost and Management Accounting — A modern Approach* —, West publishing Company, 1994, pp.495-539。
- ダイヤモンド・ハーバード・ビジネス編集部『ベンチマーキングの理論と実践』ダイヤモンド社、1996年、pp.15-18。
- Howell Robert A., James D. Brown, Stephen R. Soucy, Allen H. Seed III, "Management Accounting in the New Manufacturing Environment," Joint Project by NAA and CAM-I, National Association of Accounting, 1987。
- Ostrenga Michael R. and Probst Frank R., "Process Value Analysis : The Missing Link in Cost Management", *Journal of Cost Management*, Vol.6, No. 3, Fall 1996, pp. 14-13.
- Peter B.B. Turney, *Activity Based Costing*, Kogan Page, 1996, pp. 139-156.
- Raffish, Norm & Peter B.B. Turney, "Glossary of Activity - Based management", *Journal of Cost Management*, Vol.5, 2 No.3, Fall 1991, pp. 57-58.
- 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、pp.103-130, pp.143-146。
- 櫻井通晴監修、陳豊隆著『ABC・ABMの基礎テキスト』日本能率協会マネジメントセンター、1997年、p. 171。
- 吉川武男等『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、p. 19。
- 吉川武男『固定費の管理』中央経済社、1996年、pp. 112-128。
- 吉川武男編著『日本型ABCマネジメント』生産性出版、1997年、pp. 1-21。