

〔論 説〕

## ABM・ABCにおける管理目的観

吉 田 康 久

### 要 旨

ABMおよびABCという管理手法は、数多くの組織体に導入され、周知のものとなった感がある。しかし、そのすべてがABMとABCの異同を明らかにした上で導入されているとは言い難い。現況は、未必ではなく善良なる過失の例が多いようである。今、再びABMおよびABCの本質を捉える必要があるのではないだろうか。

本稿では、ABMとABCの本質を捉えるために、双方の管理目的観を整理・検討する。始めに、ABCの論理思考を検討し、次にABMにおける目的観そして管理特性を概観する。そして、最後にABMの価値創造について考察する。なかでは、双方の異同を明らかにすることに注視している。議論の過程において、ABMとABCの活動に対する認識の違いは、管理手法としての適用範囲の相違に直結し、また潜在的能力の高低までも左右することが明らかになる。

### はじめに

ABM (activity-based management) は、人的な活動を主体として経営管理を行うための手法として広く認知されている。ABC (activity-based costing) も、また、製品等の原価対象の原価管理を行うための手法として認識されている。ABMとABCは、共に活動という客体を管理の起点とすることから、双方においてそれぞれの活動概念が互いに混在しているようである。ABMおよびABCのいずれが上位概念か、あるいは個別的なものであるのかという解釈において、統一の見解はない。しかし、ABMおよびABCの双方における管理機能をみれば、異なる機能を持ち合わせていることは明白である。ただ、相互補完的な関係にあることも確かである。ABMとは如何なるものであるのか、またABCとは何であるのかを再考する必要がある。不明瞭な認識によって、組織体にABMおよびABCを導入することになれば、それぞれの優位的機能を見失い、管理モデルとしての運用意義を欠いてしまう恐れがある。ABMとABCが、それぞれに機能が違うとするならば、その導入設計において機能別の展開を図らなければならない。

昨今は、ABMとABCを個別表記することなく、ABC/ABMと一括表記する例が多くなっている。これは、ABMとABCとを一連の管理形態において、別段に区別しないことを意味

している。ABMとABCを、不確実な理解のもとに設計・導入・運用を実施していることが明らかである。革新的な管理手法として、ABMとABCを認知し、それぞれにおいてさらなる論理展開を実現するためには、内在する管理目的観を整理・検討する必要があるだろう。

## 1. ABCの論理思考

ABMは、ABCの理念を準用し拡大解釈を図ることで、活動における管理の視点をさらに展開および深化させた管理手法である。ABCでは、製品等の原価対象における原価計算を命題とするが、ABMは活動それ自体の管理を命題とするものであるといえる。ABMとABCの総称において、原価管理（management）と原価計算（costing）の相違があることからして、異同を解することができる。ABMとABCは、活動を管理対象の核とすることにおいては近似する。しかし、双方における活動に対する管理目的が異なることを理解しなければならない。

ABCは、従来における原価計算制度の問題点を解決するための1つの策として提唱された。その問題点とは、従来の原価計算では計算過程において組織的なセグメント（部門・工程）を設定し、それにコストセンターとしての機能を与えることによって、計算構造を確立している。しかし、その計算構造に従っていたのでは製品原価情報が否められ、誤った意思決定を招く危険がある。また、従来における製造間接費の配賦は、製品等の原価対象に跡付ける場合に、配賦基準として採用する基準そのものに不確実性が内包され、恣意的なものにならざるを得ない。また、コストプールするセグメントに相関性が希薄であってもあえて原価配賦を敢行し、提供される原価情報は誤り原価構造そのものが崩壊しているというものである。

従来の原価計算制度における製造間接費の配賦は、原価対象に直接跡付けることが困難であるため、何らかの配賦基準を用いて配賦する。何らかの基準ということは、製造間接費を配賦するのに適していると考えられる尺度を選択することにおいて、恣意性を完全に排除することはできない。このような問題を解決するためには、適正な原価配賦を行うためのセグメントが不可欠である。JhonsonとKaplanは、それを実現するためには活動を主体とした取引をセグメント化すれば、最良な配賦基準（コストドライバー：cost driver）を見出すことができ、適切な原価情報を得ることができると提示した<sup>1)</sup>。

また、Cooper and Kaplanも、従来の原価計算制度を採用している多くの企業は、2段階による配賦の際、第1段階では、複数の配賦基準を用いて配賦を行っているが、第2段階では、直接作業時間といった単一の配賦基準を用いて配賦を行っている<sup>2)</sup>。現代のように自動制御された企業では、直接作業時間のような単一尺度、しかも現状を反映しないような配賦基準を用いていることに問題がある<sup>3)</sup>。これらを解決するためには、活動（アクティビティー：activity）

というコストセンターを中心とした2段階の配賦に代える必要性があると提起したのである<sup>4)</sup>。

これらの議論のなかで、資源を消費するのは活動であり、活動を消費するのは製品等の原価対象であるという思想が普遍となり、ABCでは資源を活動が消費し、製品等の原価対象が活動を消費するという理念が確立されるに至った<sup>5)</sup>。それにより、原価配賦の第1段階では、活動の資源消費部分のコストを配賦し、第2段階では、製品等の原価対象の活動消費部分のコストを配賦するという原価配賦の流れがABCのなかに構築されたのである<sup>6)</sup>。ABCは、従来と同様に2段階配賦でありながらも、配賦における配賦原価の対象が供給資源ではなく消費資源となる。すなわち、供給された資源から活動への配賦は、活動による資源の消費量に応じた配賦基準でコストを配賦する。活動から製品等の原価対象への配賦は、製品等の原価対象による活動の消費量に応じた配賦基準で配賦することになる<sup>7)</sup>。その根底は、資源を消費する客体との相関性の追及である。

従来の原価計算制度では、製品等の原価対象の生産過程で発生する経済的価値の消費額を追跡し、それらを測定し集計する。生産過程で発生した経済的価値の消費額の算定は、資源の支出額をもとに計算する。ABCも製品等の原価対象の生産過程で発生する経済的価値の消費額を追跡し、それらを測定し集計することは同様である。しかし、生産過程で発生した経済的価値の消費額の算定は、資源の支出額をもとにするのではなく、資源の消費額をもとにして計算する。ABCでなければ資源の消費額をもとにした計算が行えないわけではない。ただ、従来の原価計算では、配賦の画一的な適正さを考慮するあまり、この可能性は見逃されがちであった。

ABCは、従来の原価計算でいわれる計算過程におけるコストセンター（部門・工程等）を、人的行動を主体とした活動という定量的概念に変更し、コストセンターから製品等の原価対象へコストを跡付ける方法を、従来の原価計算における単一的な操業度基準を用いず、活動に固有の配賦基準を用いる。そして、活動のコストの測定と集計にキャパシティーという概念を採用することで、資源の消費と遊休活動能力を明らかにする。

ABCは、従来の原価計算方法における問題点を解決するために提唱され、その中心課題は製品等の原価対象の適正な原価計算である。活動というコストセンター、活動に固有のキャパシティー、そして資源消費観という新規的な概念をABCは採用することで、その有用性を大きく高めたのである。ABCは、従来の原価計算制度にはない革新的な管理観点を提供する手法として、現在は周知のものとなっている。

## 2. ABMの目的観

ABMは、ABCの生成過程を背景に、派生的な論理展開および深化によって新たな論理思考

を獲得し、行動工学的な見地に立脚した管理手法として発展した。ABMは、Raffish and Turneyによって「顧客が受ける価値と、価値の提供により得られる利益を改善するために、活動の管理に焦点をあてた管理手法」<sup>8)</sup>であると定義付けられ、また、ABCについても「活動、資源、原価対象の原価および業績を測定する管理手法」<sup>9)</sup>であると定義付けされている。

ABMとABCは、活動という客体を管理対象とするため、それぞれの活動概念の相違を認識することが必要である。それは、ABMとABCにおけるそれぞれの活動の異同を認知することである。Raffish and Turneyは、「ABMは主たる情報源として、ABCの情報を活用する」<sup>10)</sup>とし、Cooper and Kaplanは、「ABMは、ABCによる情報をもとに、成し得る行動の全体系である」<sup>11)</sup>としている。これによって、あたかもABMにおいて管理対象となる活動とABCにおいて管理対象となる活動を同一視するかのようである。しかし、ABMとABCでは、活動における管理目的志向が異なることを追認しなければならない。

## 2.1 活動認識の相違

ABCでは、活動を製品等の原価対象の原価計算をするためのコストセンターとして位置付けている。活動は、その計算過程におけるコストプールのためのセグメントである。これは、製品等の原価対象の原価計算において、消費される資源原価を相関性を維持しながら適正に賦課することを意図するものであることは、前述によって明らかである。ABCにおける活動分析と定義における様を概観すればさらに理解が深まる。

ABCにおける活動認識において、Brimsonは企業における活動を5つの職能に分類している。それは、活動における機能(function)、ビジネスプロセス(business process)、アクティビティー(活動: activity)、タスク(task)、オペレーション(operation)である<sup>12)</sup>。これらの分類によって、活動概念を捉えようとしている。そのなかで、機能を共通の目的をもつ活動の集合体であるとし、ビジネスプロセスを、関連する活動あるいは独立した活動のネットワークであるとしている。そして、タスクを、活動を構成する個々の作業(work)またはオペレーションの集合体であるとし、オペレーションはプランニング(planing)やコントロール(control)のための最も小さい作業単位(unit of work)であるとしている。具体的に、機能はマーケティングとセールであり、ビジネスプロセスは製品の販売過程、アクティビティーはジョブ(job)の提案活動、タスクは提案書の作成行為、オペレーションは提案書のタイプ作業などである。活動に関して直接記述するものではないが、活動の位置関係は捉えることができる。また、Cooper and Kaplanによって、工場の製造に関わる活動を例として、対応する工場経費との関係を階層的に考察し、活動概念を捉えようとする。設備維持活動(facility-sustaining activity)、製品支援

活動 (product-sustaining activity)、バッチレベル活動 (batch-level activity)、単位レベル活動 (unit-level activity) の4つに分類している。具体例として、設備維持活動は工場管理、製品支援活動は製品仕様書作成、バッチレベル活動 (batch-level activity) は段取り、単位レベル活動 (unit-level activity) は直接作業などを挙げている。これらの、Brimson と Cooper and Kaplan による活動概念の把握は、製品等の原価対象の原価計算過程で要請されるコストプールをするためのセグメントとして認識しようとすることに他ならない<sup>13)</sup>。

それに対して、ABMにおける活動認識は、単なる原価計算過程におけるコストセンターではなく、活動は相互に有機的に価値連鎖しているエレメントとして解している。ABMにおける活動分析と定義をみればそれが分かる。Raffish and Turney は、活動分析において次の6つを重視している。①活動遂行の発生場所、②活動遂行の人数、③活動遂行の時間、④活動遂行の消費資源、⑤活動評価のためのデータ、⑥活動遂行による企業価値である<sup>14)</sup>。一見すれば、ABCの活動分析と同様であると捉えがちであるが、ABCではあくまでも原価計算過程におけるコストセンターを識別するために行うものである。しかし、ABMでは遂行される活動のプロセスを含めた業務全体を価値連鎖の観点から分析・定義する。

ABMは、活動を業務改善や活動能率、資源消費効率、そして経営効率を高めるための価値要素として対象化する。さらに、ABMの活動分析と定義においては、パレート分析法や活動のプロセスマッピングを行うことが平準化されている<sup>15)</sup>。よって、ABMでは活動を製品等の原価対象の原価計算過程における単なるコストセンターという機能に着目した分析志向ではないことが明らかである。ABMは、あらゆる活動を柔軟的に解釈し管理の対象とする許容性を有している。それは、ABCでいう活動を対象にすることもあれば、他の機能を持ち合わせた活動をも対象にすることがあるといえるのである。

ABMで対象とする活動は、特定の職務に特化するものではなく、生産・販売・流通・管理などの様々な活動に適用される。ABMにおける活動は、ABCでいう活動とはその範囲までもが大きく異なる。ABMが、活動における原価管理を行うために適用されるならば、活動原価の原価低減がその目標となるであろうし、活動の効率性を高めるために適用されるならば、活動の遂行における資源消費とアウトプットとの関係が課題となるであろう。また、効果性であれば、活動の遂行によって経営上にどのような価値の波及効果を及ぼすかが焦点となろう。そして、品質管理であれば品質を維持あるいは高めるために、活動プロセスを注視することになるであろう。ABMは、活動を原価管理、効率性、効果性、品質管理などの多岐の側面から管理対象とする。経営効率を高めるために、あらゆる側面から活動を捉えるのがABMの大きな特質である。ABMは、ABCにおいて分析・定義された活動のみならず、他の活動をも対象と

することから、ABMとABCでは活動における管理認識が異なることが認識できよう。

## 2.2 ABMの活動対象

ABMにおいて対象とする活動は、Cooper and Kaplanによって大きく2つに大別されている。Cooper and Kaplanによると、ABMは「2つの相互関連性を有する適用領域によって目的を達成する。その適用領域は、業務ABMと戦略ABMである」<sup>16)</sup>という。業務ABMは、「活動原価のコストを低減し、効率を高めて資源の消費効率を高めるために行う。そして活動需要を所与として、わずかな資源の消費をもってその遂行を達成しよるとするもの」<sup>17)</sup>である。戦略ABMは、「活動効率が一定であるという仮定のもとに、収益性を高めるために活動需要を改変しようとするもの」<sup>18)</sup>である。

業務ABMは、原価管理の観点から活動が消費する資源を最小限に抑え、そのなかで活動の使命を完遂させることを前提とする。これは、活動原価の原価低減を中心課題とするものであり、原価管理に焦点を置いている。この原価管理のなかで、プロセス改善やリエンジニアリング、レイオフ、活動の改廃、活動のリミックスといった施策が施される。ABMにおいても、資源を消費するのは活動であることをその理念としているため、活動原価が管理対象の中心となることは変わらない。

戦略ABMは、「収益性の低い活動を、収益性の高い活動に転換する」<sup>19)</sup>ことを志向する。戦略ABMは、活動効率が一定であるという仮定に立脚しているため製品などの価格政策や顧客政策、そしてサプライチェーン、製品設計といった施策が施される。これは、一般的な区別として考えられるものであるが、業務ABMで行われ得るプロセス改善やリエンジニアリング、レイオフ、活動の改廃、活動のリミックスといったものを排他するものではない。ただ、業務ABMでいう原価低減は含有されないことになる。すなわち、業務ABMは、活動原価の低減を核とするが、戦略ABMは収益性の改善を核とする。よって、業務ABMは内的志向であり、戦略ABMは、外的志向であるといえる。業務ABMそして戦略ABMによって、原価低減と収益性改善という相互補完的な適用領域によってABMが成立していることが認識できる。

業務ABMと戦略ABMのいずれが上位概念であるかを考察すると、戦略ABMが業務ABMを内包するものと考えられる。戦略ABMは、収益性の改善を核とするが、収益性の改善のためには、原価低減を図ることも1つの施策として必要である。しかし、戦略ABMは、活動効率を不変としているため、活動原価の原価低減による直接的な収益性改善を狙うものではない。なぜなら、活動原価の原価低減を達成する試みこそが、それは業務ABMの施策として識別されるからである。しかし、戦略ABMは、原価低減を施行しないことを意味するものではない。

原価低減の施行は、業務 ABM でいうプロセス改善やリエンジニアリングとは意義の異なるプロセス改善やリエンジニアリングによって施行される。また、戦略 ABM は、原価低減に依拠する収益性の改善だけではなく、付加価値活動を創造することによる新たな価値連鎖や収益獲得機会を生み出し、収益性の改善を図ることをも狙うものである。ゆえに、戦略 ABM が業務 ABM を内包する様相が想像し得るであろう。戦略 ABM と業務 ABM による活動対象が、ABC という活動対象と完全一致するものではないことがここに明らかである。

### 3. ABM の管理特性

ABM は、大別して3つの視点から成立する。それは、活動分析とコストドライバー分析、そして業績評価である。これらは、抽象的ではあるが ABM における管理特性を端的に類別している。

活動分析は、当然に管理対象とすべき活動を認識するが、同時に不必要な活動をも認識しなければならない。組織活動は、人的行動すなわち個々の活動によって維持されている。組織活動は、諸々の活動の集合体である。ここで、組織活動における個々の活動のすべてが付加価値活動であるとはいえない。なかには、非付加価値活動が存在するのも事実として認められる。組織活動には、多種多様な活動がありその数も膨大に上る。ABM によって、すべての活動を管理対象とすることは現実的ではない。それは、不可能に近いであろう。よって、管理対象とすべき活動を適切に抽出しなければならない。一般的には、管理すべき重要な活動は全体の約2割とされているが、それは、管理目的と管理実態に照らして抽出すべきであることはいうまでもない。

コストドライバー分析は、活動によって資源が消費される原価作用因を識別する。コストドライバーは、資源を活動が消費する過程における資源消費作用因と、アウトプットの提供により活動が消費される過程における活動消費作用因の2つを区分している<sup>20)</sup>。これは ABC において展開されている議論であるが、ABM においても、その作用因の概念は継承される。しかし、ABM では別段にそれを区別することなくコストドライバーとして総称している。元来、2つの作用因を類別して考察することは重要である。なぜなら、消費過程・形態が異なることは、それにおける解釈が異なるからである。よって、ABM においても、原価作用因の過程における異なる意義を認めながらその分析を行うことが要請される。コストドライバーは、いずれにおいても活動に帰属するが、活動遂行における物理的な要因によるものと、人的な能力の要因によるものがある。物理的な要因には、活動遂行のための環境条件が主となる。地理的に不備な条件のもとに遂行される活動は、その地理上の不備によって活動遂行の非能率が発生し活

動原価が高騰する。また、空間的に不備な条件であれば、活動の遂行において人的な行動障害として表面化し、結果として活動原価が高騰する。勘案すれば、環境条件の如何が活動原価に与える影響は大きいものと認識しなければならない。対して、人的な能力の要因によるものは、物理的要因が不変のもとで具現化する。活動遂行能力の優劣は、人的な活動を管理対象とすることにおいて、本質的な原価作用因である。しかし、ABMにおいては、このことを十分に議論していないが避けるべき問題ではない。有効的なコストドライバー分析を行うには、不可欠であるといえる。

業績評価は、活動における原価管理、効率性、効果性、品質管理などのいずれを目的とするのかによって異なるが、ABMにおける管理特性のなかで、それは重要課題である。業績評価は、総括的かつ個別的に活動における使命を達成度の点で分析評価する。業績評価に用いる基準には、多くの指標が採用可能である。基準指標としてコスト、スループット、リードタイム、達成度などが一般的である。業績評価においては、活動に帰属する特性と管理目的とを相関させながら、適切な基準指標を採用しなければならない。ただ、指標の採用においては財務的に数値化が成され得るもの以外に、非財務的なものも検討しなければならない。顧客満足や価値連鎖効果、改善効果といった、計数化が困難なものが考えられよう。ABMの汎用性と柔軟性が、そこに存在するのである。

#### 4. ABMによる価値創造

昨今、経営管理における思想が目まぐるしく変遷している。なかでも、コーポレートガバナンスやコアコンピタンスといった統治観が普遍化し、経営管理における内向・外向の双方において、目的指向や倫理指向が変容している。これは、経営価値の創造という新たな評価・価値観を誘引した。経営価値の創造は、組織活動のあらゆる場面でその施工が総体化されて具体化する。これまでの経営価値観は、内向的な経営管理を試行し、結果としての収益の拡大を狙うものであった。その意味においてABCの評価が急速に高まったといえる。しかし、新たな経営価値の創造は、ABCのみに頼って達成することができない。ABCは、原価計算機能を備えた革新的な管理手法であるが、中心課題が製品等の原価対象の原価管理にある限りにおいてその限界は低い。

新たな経営価値の創造のためには、汎用性・柔軟性が高い管理手法が求められる。ABCにおける限界の低さゆえ、時の流れのなかで汎用性・柔軟性を高めるべくABMという管理手法が展開され深化してきたのであろう。ABMは、もはや内向・外向のいずれをも掌握する管理手法として認知されるに至ったといっても過言ではない。経営価値を高めるための手法に、一



般にいわれる EVA (economic value added) やキャッシュフロー、株価収益率、ROE (return on equity) といった計数化を前提にした様々な測定尺度がある。これらは、経営効率を測る尺度として有用であるが、しかし現在は、経営におけるブランド価値や開発力、社会的価値といった無形の価値を含めた多面的経営価値の創造が求められている。無形の価値を築くためには、組織力が要である。組織力を構成するのはやはり人である。組織は人なりという経営哲学があるが、それは真である。経営価値を内向・外向を含め、総体的に確立していくためには、目的を達し得る潜在能力を持った管理手法が必要となるのである。ABMは、その要求に応え得る資質を備えた管理手法として是認できよう。

## おわりに

時の要請に従って ABC という管理手法が登場し、時の流れなかで経営観が変遷し ABM という汎用性・柔軟性の高い管理手法が展開したことの意義は自明である。ABM と ABC では、論理思考や活動認識、そして活動対象が相違し、しいては適用範囲や目的性の違いまでもが明らかである。しかし、根源的な活動を布石とした理念は異ならない。ABM と ABC の違いを端的に表現すれば、管理目的観の違いであるといえる。

本稿では割愛したが、ABB (activity-based budgeting) という活動を同様に主体とした予算管理の手法がある。あらゆる管理分野において活動を中心にした管理手法が開発されている。現行において、ABB を含めて ABC と ABM は、その存在的役割と存在的位置を不動にした。今後、さらなる展開が期待されるのは ABM である。それは、あらゆる管理分野において活動を中心にした管理手法が開発されようとも、ABM における活動の認識観がコアとなるのは間違いないからである。

経営価値の創造については、ABM の手法のみで達成し得るものではない。無形の価値を含めた多面的経営価値の創造を、内向・外向の両側面から施行し、総体的に確立していくためには、ABM の管理手法を導入することは不可欠である。しかし、それは、単独導入ではなく他の管理手法と有機的な連携のもとに実施される必要がある。近接的には、ABC の原価算定機能のもとに ABM を関連付けることで管理活動の連携を図るといったことが端的である。他の管理手法との関係においても同様である。ABM の有する潜在能力は、今現在において測り得るものではない。

【注 釈】

- 1) Johnson, H. Thomas and Kaplan, S. Robert, *RELEVANCE LOST The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1987, p. 187, p. 237.  
鳥居宏史／訳『レレバンス・ロストー管理会計の盛衰ー』白桃書房 1992年を参照。
- 2) Cooper, Robin and Kaplan, Robert S., “How Cost Accounting Distorts Product Costs”, *Management Accounting*, Vol. 69, No. 10 (April 1988), p. 21.
- 3) Cooper, Robin, “When Should You Use Machine-Hour Costing”, (Cooper Robin and Kaplan Robert S., ed.), *The Design of Cost Management System*, Prentice-Hall International, Inc., 1991, pp. 157-164.
- 4) Cooper, Robin, “The Rise of Activity-Based Costing-Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need and How Do You Select Them?”, *Journal of Cost Management*, Vol. 2, No. 4, (Winter 1989), pp. 34-46.
- 5) Turney, Peter B.B., “Using Activity-based Costing to Achieve Manufacturing Excellence”, *Journal of Cost Management*, Vol. 3, No. 2 (Summer 1989), pp. 23-31.
- 6) Cooper, Robin and Kaplan, Robert S., 1991, ditto, op. cit.
- 7) Raffish, Norm and Turney, Peter B.B., ed., “Glossary of Activity-Based Magnagement”, *Journal of Cost Management*, Vol. 5, No. 3 (Fall 1991), pp. 53-63.
- 8) Raffish, Norm and Turney, Peter B.B., ed., 1991, ditto, op. cit., p. 57.
- 9) *ibid.*, p. 57.
- 10) Kaplan, S. Robert and Cooper, Robin, *Cost and Effect*, Harvard Business School Press, 1998.  
櫻井通晴訳『コスト戦略と業績管理の統合システム』ダイヤモンド社, 1998年, p. 173.
- 11) *ibid.*, p. 173.
- 12) Brimson, James A., *Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach*, John Wiley & Sons, Inc., 1991. 活動を職能別に分解することによって把握するものである。
- 13) Cooper, Robin and Kaplan, Robert S., “Profit Priorities from Activity-Based Costing”, *Harvard Business Review*, May-June 1991b, pp. 130-135. 活動を機能別に分解し, 理解を図っている。
- 14) Raffish, Norm and Turney, Peter B.B., ed., 1991, ditto, op. cit., p. 57.
- 15) Player, Steve and Roberto, Lacerda, *Arthur Andersen’s Global Lesson in Activity-Based Management*, 2000.  
アーサーアンダーセン訳『ABM のベストプラクティス』東洋経済新報社, 2000年。
- 16) Kaplan, S. Robert and Cooper, Robin, 1998, ditto, op. cit.  
櫻井通晴訳1998, p. 173.
- 17) *ibid.*, p. 173.
- 18) *ibid.*, p. 173.
- 19) *ibid.*, p. 173.
- 20) Raffish, Norm and Turney, Peter B.B., ed., 1991, ditto, op. cit., p. 53.  
資源と活動との過程における作用因をリソースドライバーとし, 活動と製品等の原価対象との過程における作用因をアクティビティードライバーとしている。