

予算管理を超えたBSCマネジメント・ コントロール・システム

町田 耕一

目次

- I はじめに
- II 予算とその批判
- III BSC マネジメント・コントロール・システム
- IV 結語

I はじめに

予算は組織の計画・統制をする組織内の公式制度として、営利・非営利組織と個人の集まりである組合の多くの組織で用いられている。予算は計画・統制の機能だけでなく、合議手段、組織の下位の者に支出権限を与える手続きを持ち合わせている。ジョンソン（H. Thomas Johnson）とキャプラン（Robert S. Kaplan）は『レレバンス・ロスト（Relevance Lost: The Rise and fall of Management Accounting）』を1987年に著した。この書は、伝統的管理会計はもはや陳腐化したと指摘して、新しい管理会計を待望する内容であった。この書で批判された伝統的原価計算は、この書を契機として、その後に活動基準原価計算を生成している。

予算研究の体系化はウェルシュ（Glenn A. Welsch）によってなされた。その後、アンソニー（R. N. Anthony）は分権的組織の計画と統制を推し進めた¹⁾。さらに、彼はマネジメントシステムへの発展を抱いていた。アンソニーの計画と統制は次に示す²⁾。

[論文] 予算管理を超えた BSC マネジメント・コントロール・システム (町田)

戦略的計画：企業の諸目的，これら諸目的の変化，それら諸目的を達成するために利用される経営諸資源，およびこれら経営諸資源の獲得，利用，処分を管理しようとする方針に関する決定の過程。

マネジメント・コントロール：企業の諸目的達成のために，効率的かつ能率的に経営諸資源が獲得，利用されているのを管理者が確保する過程。

業務執行的統制：特定の課業が効率的かつ能率的になし遂げられることを確保する過程。

アンソニーが組織階層の3つの機能に戦略的計画，マネジメント・コントロール，オペレーショナル・コントロールを示したことは良く知られている。予算化にあたって，戦略的計画は経営者の「予算編成方針」として示される。この方針はトップダウンとして示されるが，現場の下位の者が戦略的計画を反映して予算案を作成できるかは疑問がある。マネジメント・コントロールの予算利用の管理は予算金額と実際金額との差異分析を通じて，この差異が大きき場合に，その問題点を発見して改善を進めることにある。経営活動を財務の費用の科目で行うが，実際の活動を金額のみで正しく評価ができるかという問題がある。今日，経営活動の評価には非財務指標の利用も奨められている。オペレーショナル・コントロールは業務的執行統制をするものであるが，今日の内部統制をする観点から，予算執行に際して「不正・誤謬・無駄」の排除が求められている。

予算論についても，2003年にホープ (Jeremy Hope) とフレーザ (Robin Fraser) の『脱予算経営 (Beyond Budgeting)』によつて，伝統的予算の批判がなされた。次に伝統的予算管理の問題点のいくつかを事例で示す。

ある特殊化学品メーカーは計画策定・予算編成プロセスは6月に始まり6か月間を要していた。計画・予算は過去の実績からの推定に基づいており，当事者意識は向上しなかった。さらに，計画や予算と戦略との明確な関連性もなかった²⁾。この事例について，予算を扱える財務会計システムで行うならば，今年度の決算金額を来年度の予算として設定することで足りてしまう。下手に予算金額を操作して，労力をかけて予算編成をした予算より，昨年度実績の予算の

方が当該年度の実績を評価することを可能にして、マネジメント・コントロールに役立つのである。

ある石油化学工業の会社では「原材料市況（インプット）も製品市況（アウトプット）もほとんど価格のコントロールが効かず、業界内での業績予測は“宝くじ”を当てるようなものだった。翌年の予算を書き上げてインクが乾くか乾かないかのうちに原材料価格や製品価格が激変し、一連の予算編成作業がまったくの時間の無駄になってしまうのであった。従来の予算編成プロセスが現実にはほとんど価値を生み出さず、廃止すべきものであることは、Borealisの誰にとっても論を待たないところであった。」³⁾と。予算は計画を金額で表したものであり、材料費は数量と予想市場価格から求め、市場価格は需給と投機資金とから目まぐるしく変化している。市場価格の変化は管理不能費と考えられており、この事例では計画や統制には非財務数値が適合性している。さらには、次期の予想である予算の不要論まで惹起している。

近年、国際会計の導入により、会計構造も大きく変化した。キャッシュフロー計算書の導入は総合予算の体系を再考させている。また、資産評価に減損会計を適用することは、経営管理者が固定資産の購入に際して、注意喚起を促進してくれる。退職給付会計は発生労務費を100%当該の会計期間に対応することを求め、慎重に損益計算をすることを促している。経営の営みは予算目標に設定され、統制され、執行され、会計評価を経て、財務諸表としての貸借対照表、損益計算書、キャッシュフロー計算書に経営結果として表示される。その会計情報の目的には次の4項目がある⁴⁾。

1. 限りある資源の利用に関する意思決定で、危機の意思決定領域と目的目標の決定を確認することを含んでいる
2. 組織の人的、物的資源を有効に発揮すること
3. 資源管理について報告し、保全すること
4. 社会的な機能および統制を容易にすること

本稿は管理と会計との融合物としての予算を超えた統合物、すなわちマネジメント・コントロール・システムを探求し、経営組織の評価としての会計情報

の4つの目的を目指し、従来型予算の発展を次章で考察して、Ⅲ章で今日的情報化を基盤とするマネジメント・コントロール・システムを探求するものである。

Ⅱ 予算とその批判

A 経営機能と予算

経営は機能であるのか、経営は人であるのか、という議論がある。経営の機能には計画する、組織する、人事と人的資源を管理する、指導し人間を誘導し、統制するといった5つがある。ウエルシュ (Glenn A. Welsch) ら著『予算管理 (Budgeting)』の中で引用したこれらの経営機能は次のものである⁵⁾。

- 1 計画は企業の目的を発展する過程であり、その目的を達成する行動の将来の道筋を設定することである。計画は(a)企業の目的を設定すること、(b)企業が達成することになっている環境についての前提を発展すること、(c)その目的を達成(d)計画を行動に転換するのに必要な活動の開始、(e)現在の計画不足を正すために再計画。
- 2 組織化は従業員とその仕事が企業目的を成し遂げるためにお互い関係し合うことによる過程である。
組織化はグループ間と個々人の仕事を分業することと、個々人とグループ間を調整することからなる。また、組織化は経営の権威を創ることを含んでいる。
- 3 人員配置と人的資源管理は、企業の目的を成し遂げるために、有能な従業員が選択され、能力開発され、報償されることを請け負う過程である。また、効果的な人員配置と人的資源管理は従業員が満足をする仕事風土を確立することを含んでいる。
- 4 指導と人間誘導は個々人 (同僚、上司、部下、非部下)、または企業の目的を達成するのに喜んで・仲良く支援してくれるグループを動機づける過程である。(また、指揮または号令と呼ばれる)

- 5 統制は企業の目的を達成するために効果的な運営を確保する過程である。統制は(a)目標と標準を設定すること, (b)設定した目標と標準に対して測定した運営を比較すること, (c)資源を補強し不足を正すこと。

予算は短言すれば、計画を金額で表したものとされているが、予算は経営機能を具現化した管理技法といえる。経営機能の計画は利益計画としての損益計算書予算の策定をするものであった。このため経営者は「予算編成方針」を示し、そして、下位の部署から個別予算案が上程される。個別予算案は予算委員会で経営機能2の調整を経て損益計算書予算としてまとまる。予算編成にはトップダウンとボトムアップが形式的で、計画には戦略計画を織り込む必要と、予算には戦略計画の検討と従業員へのこの浸透とが必要であるが、決して十分ではない。

組織化は経営資源の調整を経て統合することを意味する。小林健吾『体系予算管理』には調整は水平的調整、垂直的統制、構造的統制などが述べられている⁶⁾。水平的統合は製造部門と販売部門とのがある。製造部門は製造プロセスの改善、販売部門は販路の拡大や販売量の拡大の課題があるが、調整を経て組織の販売利益としての利益予算が策定される。近年、国際会計による連結財務諸表の開示の影響は、連単比率の子会社の業績不良の問題の解消として、子会社も本社なみの労働条件にしたうえで調整している。企業間競争が厳しくなると、不採算部門は切り捨てたうえで、組織の再編成をおこなうようになってきた。まさに、中期計画との次年度計画に基づく経営者による調整である。

調整は業務活動でも行われる。ある部署と隣の部署でコピー機を1台ずつ調達する予算申請に対して、予算委員会では共用場所にコピー機1台を承認する。このレベルの予算要求に対して、限られた資金に対する効果を高めるにはゼロベース予算の手法での調整が望まれている。様々な調整をへて、基本3表の貸借対照表予算、損益計算書予算、キャッシュフロー計算書予算へとまとめられるのである。

経営機能3の人員配置と人的資源管理は内部統制の目的の1つである「業務の有効性と効率」に関わると同時に、革新的予算編成に関わっている。図表1

は人的資源が有する仕事能力を資産とみて、この人的資源の利用対価を負債と観た貸借対照表である。貸借対照表Aはある組織の現状を仮定し、貸借対照表BはそのAに対する相対的人員配置である。貸借対照表Aの現状は仕事能力が限界で、この能力が高まれば売り上げも伸びる状況にあることも仮定している。容易な作業で労働集約的作業はアルバイトや短期期間雇用で人員配置すると正社員より賃金が低いゆえに利益の向上が見込める。高度な技能を要する仕事は社内にはないかもしれない。高度な技能としてシステム開発の例をあげれば、社員の素人的知識では1年をかけても出来ないプロジェクトでも、この知識に長けた人材を外部より長期に派遣してもらうと、短期間で完了してしまう。社外へのアウトソーシングは社内の仕事能力が高まり、成果を上げることにより利益をうむのである。

社内の仕事能力を高める方法は社員を人的資源と捉え、社員研修の予算をつけることである。また、社員の資格取得に報酬をともなって評価することである。最近の予算研究では環境変化に対応した技能研修の機会を創出する予算が欠けていると指摘されている。

図表 1 人的貸借対照表

(借方)	人的資源貸借対照表A	(貸方)	(借方)	人的資源貸借対照表B	(貸方)
人的自社資産	人的自社資本		人的短期資産	人的短期負債	
				人的長期負債	
			人的長期資産	人的自社資本	
			人的自社資産	人的利益	

経営機能4の動機づけは、これまで予算論で行動科学の応用として探求されてきた。「行動とは指揮それ自身の方法である。上級管理者は他の管理者や従業員の仕事でこの行動について配慮していなければならない。このことは管理者が行動修正の問題をしばしば遭遇することを意味している。」⁷⁾と。行動科学は社会心理学とも言われて、政治学や経済学へも広範に考究している。予算に

についても、行動科学は経営機能を演ずる人たちを考察して、経営機能の各要素を次のとおり取り上げている⁸⁾。

- | | | |
|---------|---------------|----------------|
| 1. 計画 | ・参加対不参加 | ・計画過程 |
| | ・計画の対話 | ・計画と標準の利用 |
| 2. 組織化 | ・組織のデザイン | ・権限と責任の委譲 |
| | ・職位明細書 | ・ラインとスタッフの葛藤 |
| 3. 人員配置 | ・雇用過程 | ・給与等級 |
| | ・人事考課 | ・仕事能力向上／キャリア形成 |
| 4. 指導 | ・リーダーシップの型 | ・従業員への態度 |
| 5. 統制 | ・目標と業績標準の設定 | ・目標と標準の意味 |
| | ・業績評価の方法 | ・改訂行為 |
| | ・賞と罰 | ・追跡活動 |
| | ・管理者のリスクのある態度 | |
| | ・管理可能運用に基づく評価 | |
| | ・目標に合致する達成 | ・誘因を準備する |

経営機能4の指導性について、ウェルシュらは上に示したように管理者のリーダーシップと従業員の態度との関係を指摘している。従業員の計画として予算を受け入れて、これを達成しようとする動機づけは、他の4つの経営機能それぞれが行動学的アプローチに関係している。従業員は編成された計画予算額にたいして不満を抱くかもしれない。自分の職位明細項目に対する俸給に対して不満と感じているかもしれない。日々の統制より仕事を完全に委譲してくれた方が意欲的になるかもしれない。予算と行動科学については後述する。

経営計画を立案しても、計画実現技法が伴わなければ、計画倒れに陥るであろう。経営機能5は統制で、「統制は企業の各組織的構成部署の実際の業績を測定し評価する過程、そして企業の目的、目標、方針と標準の効果的遂行を確保することを必要とするときに正しい行動を開始することと定義することができる。」⁹⁾と。統制は伝統的な管理過程、すなわち計画、実行、測定・評価を通じて目標通りに経営行動をし、もし目標通りでなければ改善行動を通じて目標

に近づけることである。統制の種別には次の3つがある¹⁰⁾。

- | | |
|--------------|---|
| 1. 事前統制 | 資源と人的資源が準備されることと活動を始める準備を確保して行動する前に用いられる |
| 2. 現行統制 | 行為中に、目標が合致していること、方針に手続きが従っていることを確保する現行のモニタリング |
| 3. フィードバック統制 | 将来の活動を統制するために過去の結果に焦点を置く行為後からの統制 |

事前統制は現行統制の不適切な事態発生を軽減する。現行統制は経営行為中の不適切な事態の発生を抑制する。フィードバック統制は発生してしまった事態を再行為して問題を解消することであり、フィードバック統制を不要とするように、事前統制と現行統制を確実に起こすことが大切である。

経営の機能の5つに対して予算の機能は計画・調整・統制と言われている。統制と人間には人間疎外の問題があり、ここにあげた経営機能4を次に考察する。

B 統制と行動科学

管理思考の歴史はテイラーの出来高払制にさかのぼる。管理思考がなく従業員の怠惰が横行していた時代には、テイラーの作業標準に応じた報酬は生産性が向上した。出来高払に味をしめた経営者は作業標準を引き上げた。やがて、労働者の反駁をかい、労働者はより高く設定された作業標準を達成しようとする意欲を示さなくなった。さらに、この出来高払制は社会問題となりテイラーは議会の公聴会に呼ばれた。多かれ少なかれ予算の統制に対して、人間は縛られているという意識を持っている。

1951年「予算における人間的要因」という発起書にたいして、アーギリスは調査研究を行った。そして工場の管理者は次のような予算批判をしていた¹¹⁾。

- ① 予算報告書は結果だけを示し、その理由を示さない。
- ② 予算は過去の業績を強調するが、工場監督者は現在の日々の状況に関心がある。
- ③ 予算は硬直的で、一度設定されると非弾力的な基準とされる傾向がある。
- ④ 予算を設定する人は決して満足することなく、不断に変わる目標達成へ

と向けて圧力をかけ続けようとする。

- ⑤ 財務部門の人々は予算を工場監督者のための目標設定装置として考え、予算が監督者を業績改善へと動機づけるものであるとみなしているが、工場監督者は、予算がなければやる気をなくすような人間であると自分たちが見られていることに憤慨している。彼らは予算の動機づけ機能を認めない。予算を動機づけ要因として認めることは、彼らが自分たちの職務に対して十分な関心を持っていないことを意味するからである。
- ⑥ 予算は現実的でなく、達成がほとんど不可能な高い水準に設定されているものもある。非現実的な予算を監督者の発奮のために用いたとしても、それは有効には機能しない。

①について、損益予算はいくつかの戦略的計画を織り込んだとしても、勘定費目で示される。一度様々な計画、管理活動や業務活動を統合した科目金額は、この金額から諸計画へさかのぼることは困難である。②について、予算策定にあたって、過去の業績を踏まえない予算担当者は皆無である。監督者から予算をみると、それは年度末の費目金額であり、優秀な管理者は昨年の作業に改善活動をして予算を下回る原価低減を可能にするであろう。これに対して、予算に拘束された管理者は予算範囲内でも生産は昨年を下回らせてしまうかもしれない。現場の管理者は現場で取りかかっている生産活動の品質の維持と作業効率に注意を払っている。③について、予算執行の段階で予算がないということで、重要な経営行動に支障をきたすことがしばしばである。予算の非弾力性に対して弾力性原則があるが経営者の決定なしには予算流用はできない。④について、予算は計画を織り込んでいると言っても、予算設定者は予算の計画性に満足することはない、しかし一度予算設定した、収益や費用には達成目標として従業員を拘束する。予算には独り歩き現象がみられる。⑤について、予算編成に関わった財務部門は、本来は経営改善や再編成により経費削減を図るのであるが、予算どおりに執行させようとする。工場監督者達には創意工夫をして管理意欲ある者と、ただ紋切り型に働いている者がいる。後者には予算は有効である。しかし、前者の管理者には予算は動機づけにもならない。創意工夫の

新たな作業には、導入時には経費がかさみ、軌道に乗れば経費を従来作業費より削減できるものである。予算は期中の変革にはブレーキをかけるものである。⑥について、W. F. テーラーの管理手法時代、出来高払いの基準を経営者達が高くして、従業員が高すぎる基準を顧みなくなってしまった。予算も厳しくすると、生産活動を停滞せざるを得ないのである。

アージリスの予算の行動科学的調査は予算を管理や労働の動機づけに用いると、管理者間の葛藤、管理者と作業員間の葛藤が生じることを指摘している。予算編成への参加も次の事例を取り上げている¹²⁾。

われわれは監督者を迎え、率直な意見を聞きたい旨を話す。しかし、すわってうなずくだけの人がほとんどだ。われわれは彼らがどう感じているか正確に話そうとしないのを知っている。予算がおびえさせるのだと思う。…彼らのうちには教育を十分受けてない者もいる。…そこで、ライン監督者へ新予算に署名するよう求める。そうすると、これに受入れないときり出すことはできないのだ。

アージリスはこのような予算への参加を「まやかしの参加」としているものの、「予算参加の重要性を指摘しただけでなく、予算変更に対する監督者の受容を獲得することの重要性、監督者の会合での理解と承認の必要性、学校および産業界での人間教育の必要性などを提唱している」¹³⁾と。

予算参加をさらに賛美したホフステイドは、予算および標準の水準と同様、参加についても実態調査の結果から、次のようないくつかの示唆に富む結論をまとめている¹⁴⁾。

1. 人々の予算編成における参加への反応は、技術的標準設定に参加するそれとは異なる。
2. 予算編成への参加は、多くの場合、上位の管理者層に見受けられる。これに対して、技術的標準設定への参加はすべての管理階層で等しく見受けられる。
3. 予算編成における参加は、予算達成へと高度に動機づける。予算編成への参加は、動機づけ要因としての予算の課業に対する適合性認知と管理者

の態度に正の効果をもつ。

4. 標準設定に際して、企業外部の状況と比較することは、予算責任者がそれらを妥当と認めるかぎり、動機づけに重要な役割を果たす。
5. 予算が正当でないという感情は、予算の課業に対する適合性認知には影響しないが、予算責任者の態度要因に影響を与える。
6. 客観的尺度としての標準は、ある程度主観的および恣意的権威にとって代わる。
7. 予算編成における参加が予算の適合性に及ぼす効果は、権威主義者に対してよりもそうでない管理者に対してより強いものがある。
8. 通常、予算編成に参加しない者は、ほとんど参加を望まない。参加は、それか経験されたのち、はじめて魅力的となる。
9. 比較的仕事に不慣れな者、年齢の若い管理者は、予算編成への参加を希望する傾向にある。
10. 技術的標準設定にあまり参加しないことは、より多く参加することを希望するようになる。
11. 多くの場合、予算編成への参加を第一線管理者まで下げることは有利である。
12. 標準設定はゲームである。このことは、各プレーヤーがほぼ同じ力をもつかぎり、積極的な利点として体験される。

1と2は予算への参加と技術的標準への参加で、アンソニーのマネジメント・コントロールの階層に予算は関わり、オペレーショナル・コントロールに技術的標準が関わって、管理者が技術的標準を定め、日々従業員が目標として労働している。工場では月産生産台数の目標と実際生産台数が掲げられている。3は予算編成への参加は予算達成を動機づけるというものである。売上予算に対して販売部門の営業員達でベテランと新人との能力に応じて売上目標が割当、営業員達が納得した販売額であるならば、予算達成の動機づけとなる。4の外部ライバル企業の状況と比較することは競争意欲を駆立て、動機づけとなる。5予算が正当でないということは、オペレーションをする人への影響は

少ないが、管理者へは強く影響する。この事は、予算は管理用具で管理者評価に利用されていることを意味する。以下仔細な予算と行動科学の知識である。ホフステイドの研究成果は予算の弊害を軽微にするものであり、予算を行動科学的に接近したところで、なんら予算自体の変革は進展するものではないのである。予算の会計目標の純資産を増加する活動ではないからである。

C 予算の批判

予算そのものの批判的研究はホープ (J. Hope) とフレーザー (R. Fraser) による『脱予算経営』である。この研究書の観点は「予算管理には根本的な欠陥があると考えていた。今日の状況を前提とすれば、あるべきソリューションは、予算管理の改善ではなく、予算管理を完全に捨て去り、代替的なマネジメント・モデルを構築することだと確信するようになっていた」¹⁵⁾ということにある。

予算の批判の一説は「予算管理プロセスには解決しなければならない問題がたくさんある。長時間を費やし、コストを浪費し、そしてほとんど価値を与えないことは明らかである。また、大多数のマネジャーは、競争的環境に予算が適応しないことを認めている。さらに、おそらく表に出ることはない、危険極まりない効果をさえもつことがある。」¹⁶⁾と観ている。

予算管理プロセスのコストについて、「予算編成に費やされる時間は、平均で4～5ヵ月間である。人でも多数要し、シニア・エグゼクティブおよび財務担当マネージャの時間の20%から30%も占有している。計画策定と予算編成の手続き全体にどのくらいの費用がかかっているかを推計した企業もある。Ford Motor Companyでは、予算関連費用は年間12億ドルにたつると見積もられた。」¹⁷⁾との調査がある。

競争的環境に予算が適合しない理由に、不確実性が增大していることがある。この書には「1980年代以降、不確実性は増大し、企業業績に対する圧力はさらに厳しくなった。株主は、主要な業績尺度で業界のトップあるいは先頭集団を維持することを求めた。ブランド、ロイヤルティのある顧客、有能なマネジメント・チームなどの知的資本が、株主価値の主なドライバーとして浮かび

上がってきた。製品のライフサイクルや戦略のスパンも短くなり、絶えず革新する必要性が強調された。」¹⁸⁾とあり財務利用の計画から、財務は企業が如何に顧客価値を創造し、如何に企業価値を上げたかの評価の機能に変化したのである。

また、組織内においても前年度の計画数値より経営環境変化に即応した対応に迫られて、「販売価格や利益は、絶えず下方に押し下げられる圧力を受け、構造的なコストの大幅削減や官僚制を取り払う施策が要請された。顧客は簡単に他社に乗り換える傾向が強まったために、最前線の従業員が変化する顧客のニーズに対応できるように組織を分権化することが必要となった。」¹⁹⁾とある。官僚・機能主義では変化適応の指導は管理者独自の意思決定であるが、日本のQC活動のように下位の作業員も改善に貢献している。自社の顧客の価値変化の情報は下位の販売従業員にあり、上級管理者とに情報の不均衡がある。日本の2014年4月からの消費税8%に対応して、高額品、長期の消費期限の食糧品などを事前に多く仕入れて販売増のあった企業は、4月よりの増税による売上減少にあっても年度利益を確保できる。目標利益を獲得できるかどうかはビジネス・ゲームの様相を呈している。環境変化に如何に対応して管理して行動するかが大切で、もはや、前年に立案した計画予算による金額統制の時代は終わっているのである。

J. ホープらの調査研究で、予算を廃止することで、「戦略をオープンで、継続的で、そして変化適応型プロセスとすることによって、現場チームは価値創造に集中し、機会と脅威を予期し、変化する顧客の要求に対応できるようになった」²⁰⁾としている。管理者にとって管理可能なKPI (key performance index) という重要業績評価指標が予算に代わって利用される。自社製品がどの店で顧客に何台給付されているかはKPIの事例である。旧来の生産計画は1時期に可能な限り多量に生産し製品原価を下げようとしていた。顧客給付のKPIにより売れた数だけ生産することにより、製品在庫や原材料の過剰棚卸がなくなる。ある製品の外部給付が少なくなれば、顧客価値のある製品を企画するのである。結果として収益対費用率のKPIが向上してゆくのである。そして「共有と協働を促進し、(お金を支払う) 外部の顧客に継ぎ目のないソリュー

ションや卓越したサービスを提供することに関心を向けさせる」²¹⁾と本来の経営行動がなされるのである。

ホープらの『脱予算経営』には予算に代わるものを明確には書いていない。しかしながら、管理システムに必要な要件として、6つの原則を示している。

1つ目は、「相対的改善を狙ったストレッチな目標の設定」²²⁾である。従来の予算設定は固定目標である。これに対して、チーム構成員の最も高い向上心に依拠した、予算の固定設定以上にストレッチした目標を目指すのであり、ストレッチ目標をさまたげてはならないのである。

2つ目は「相対的改善契約に基づいて事後的に評価し報酬を決定する」²³⁾ことである。業績と報酬との関係は実際の組織ではまちまちであるが、業績に報酬を関連づけるとインセンティブを改善活動に与える。少なくともセグメントごとの業績一覧は同僚間のプレッシャーを生じ、やがて組織全体にとって良い結果へと導くのである。稲盛のアメーバー経営は最少単位のセグメントの利益管理を通じて業績改善を図ろうとするものである。ここでの課題は比較可能な業績測定にある。

3つ目は「アクション・プランの策定を継続的プロセスにする」²⁴⁾ことである。会計年度の予算とその差異分析とアクション・プランのサイクルとは異なっている。調査によると「マネジャーは事業環境変化に対して敏感になり、あり得る様々なシナリオに対し周到に備えるようになる。」²⁵⁾と。行き当たりばったりの管理者は疲労し、成果をえることはすくない。良い成果の原因を創るのはアクション・プランであり、適切なサイクル期間で評価し、さらなる改善を加えてアクション・プランを続けることが大切である。

4つ目は「求められる資源を利用可能にする」²⁶⁾ことである。資源の有効利用は会計の目的である。予算計画は前年に策定されている。資源利用は前年度予算に拘束されないことである。1年前に予算見積もりした物品でなく、新製品購入を許可する。大規模なプロジェクトも迅速に承認する。情報システムの改変は利用しているクライアント・サーバーからクラウド第一として推進する。

5つ目は「最新の顧客ニーズに対応する社内横断的行動の調整」²⁷⁾である。C.

I. バーナードの協働システムをひきあいに出すまでもなく、顧客あつての企業である。予算を廃止した企業の調査では「市場に接するビジネス・ユニットは、上流プロセスや本社業務の顧客となり、外部顧客に商品やサービスを提供する供給者となった。究極の目的は、現在の顧客ニーズと資源需給を整合させることである。」²⁸⁾と。生産業では push 生産から pull 生産へ転換することで、無駄のない価値連鎖へ近づけるのである。この業績評価指標として顧客別収益性がある。

最後の6つ目に「効果的ガバナンスと一連の相対的業績評価指標に基づいてコントロールを行う」²⁹⁾というのがある。多面的コントロール・システムは「効果的ガバナンス、迅速な財務実績報告、動向分析、ローリング方式予測、KPI、業績ランキング、例外管理といった要素のうちのいくつかまたはすべてが使用される。」³⁰⁾と、多くの人が管理に関わることで経営が強化されるのである。

形骸化した予算に代えて、環境の変化に対応可能なマネジメント・コントロール・システムへの探求が今日的課題である。

Ⅲ BSC マネジメント・コントロール・システム

経営の事務系部門へのコンピュータ化は EDP (electronic data processing) として知られている会計システムから始まった。簿記構造はコンピュータ化への問題解決をして、上手に適合した。その後、経営情報システム (MIS: management information system) なるものが叫ばれたが、経営管理をなんでも扱えとの幻想を抱かせて、MIS は返り見られなくなった。H. A. サイモンが述べているように定型的意思決定はコンピュータ化できて、非定型的なものはコンピュータ化し難いのである。R. N. アンソニーの管理者に委譲されているマネジメント・コントロールの階層はサイクルがあり、定型的なのである。最近この新しい管理手法の有効性が支持され、予算に取って替わろうとしている。まず、マネジメント・コントロールの本質を明らかにする。

アンソニーらはコントロール・システムには、次の4つの要素があるとして

いる³¹⁾。

1. 検知者または感知者, その人はコントロールされている過程で実際に起こったことを確認する装置を測定する。
2. 確認者, この人は何が起こったかの重要性を決定するための装置である。通常, この重要さは生じるとされるある標準か予想と実際に起こったこととの情報を比較することによって評価される。
3. 訂正者, これは, もし確認者がそうするための必要性を示すならば, 行動を変更する装置 (仕組) である。この装置 (仕組) はしばしば “フィードバック” と呼ばれている。
4. コミュニケーション・ミットワーク, これは測定者と確認者間, 確認者と訂正者間の情報を伝達する。

人工衛星をロケットで打ち上げる場合のロケットのコントロールは予定の軌道がある。予定軌道に対して実際軌道を測定することが必要である。そして, 予定と実際の軌道のズレがないかを確認することが必要である。もし, ズレがあればエンジン噴射を調節して, 軌道修正することが必要である。そして, 三者間の情報ネットが必要である。ロケットの場合には3者と通信ネットの要素のどの1つが欠けても, 衛星を軌道に乗せることは困難である。

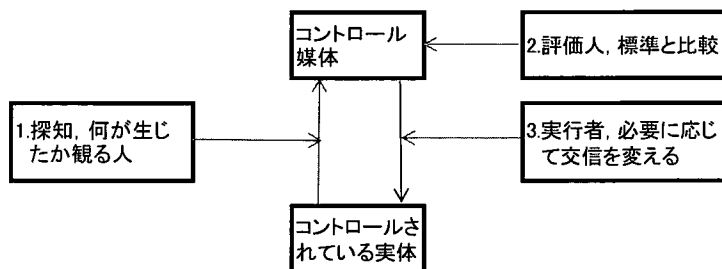
経営組織にあって「検知者は組織のなかで実際に起こっていることを報告する。確認者はこの情報を望まれる状態と比較する, この状態とは戦略の遂行である。訂正者は, もし実際の状態と望まれる状態との間で重要な差異があるならば, 訂正する行為をする。そしてコミュニケーション・システムの存在で, これは関係者たちの役割を支援して組織構成員達と対話をする。」³²⁾と。コントロール機能は管理者固有のものか, 業務担当者にもあるのか, これは組織のデザインによる。製造ラインの停止権限は米国の特定企業では管理者にあり, 日本の特定企業では作業員にもあるとしている。コントロール機能は, その権限の大小の違いがあるが, 作業員にも管理者にも経営者にも付随していなければならない。そして, 感知者としての構成員の情報はコミュニケーション・システムを通じて関係者に伝達されなければならないのである。

経営管理の活動について、「経営管理は様々な活動を内包していることを明らかにすべきである。このいくつかは前に述べた簡単なコントロール状態で提示していないものである。これらは(1)組織が行うべき計画、(2)組織のいくつかの部門の活動を調整すること、(3)情報を伝達すること、(4)情報を評価すること、(5)もし(正すべく事象が)あったなら、取るべき行動を決めること、(6)行動を変える当事者に影響を与えること。マネジメント・コントロールは、行為が予算のような計画と一致することを意味する必要はない。」³³⁾と。

予算はロードマップにたとえられる。予算は地図へ旅のコースを記したもので、マネジメント・コントロールは目標地点へ向かって現地の状況から最適コースの選択余地を残している。経営管理は予算の計画主義か、マネジメント・コントロールの現場主義かで、環境変化が大きくなればなるほど現場主義が大切となる。

今日の情報化もマネジメント・コントロールに多大な影響を及ぼしている。コンピュータシステムはコンピュータ言語によるプログラミングでアプリケーションを構築する。このシステムの特徴は「プログラムより几帳面さに欠けている；システムの指示はあらゆる偶発事項を扱っていない、システムの利用者はどんな偶発事項が生じても判断を下さなければならない。多くの経営管理活動はシステムティックではないのである。」³⁴⁾と。システムティックな構造は図表2コントロール過程でしめされている。作業なり活動なりの業務には実体があり、業務実体の動きは絶えずデータとしてシステムへ伝達されていなければならない。このデータはコントロールの探知者、確認する評価者、訂正する実行者の3者にコントロール情報として伝わる必要があり、3者とその機能を演ずることでコントロールモジュールが組織に付加されるのである。

図表2 情報システムのコントロール過程



出所) R. N. Anthony, V. Govindarajan. *Management Control Systems*, IRWIN, 1995, p.4.

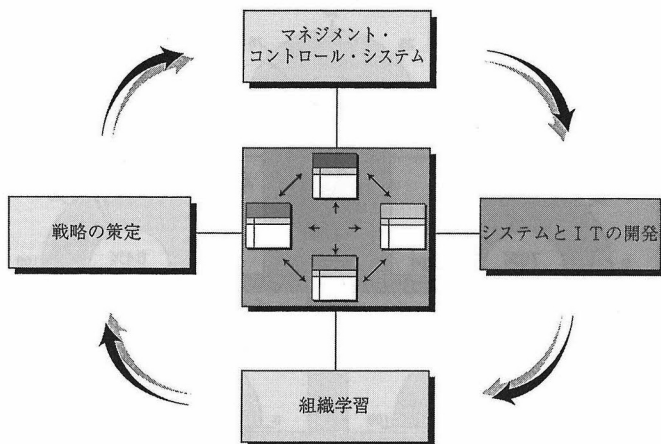
在庫管理システムは良くコントロール過程を内包しているシステムである。販売業務のデータと仕入業務のデータの入出庫量から絶えず現在庫を把握できている。販売時に現在庫数と発注点とを比較して、発注点割れ商品があれば、発注点割れ商品情報を管理者に伝える。この情報で在庫管理者は訂正者となり商品を仕入れて、在庫を増やす。しかしながら、在庫管理システム自身では新規商品の追加の判断はできない。システムは限られたマネジメント・コントロールの意思決定支援をするだけである。トヨタ生産システムの現場主義による在庫管理の人間による取組は驚きである。在庫がなければ在庫管理者もバックヤードも不要となり、生産効率を見事に向上させた。しかしながら、無在庫はカンバンシステムの依存なくしては実現できないのである。システムについて、「もしシステムがあらゆる状況に対して正しい活動を提供するならば、人間の管理者は不必要となるだろう」³⁵⁾と述べているように、知識創造をする人間の管理者がマネジメント・コントロールの主役である。

近年、管理会計分野で予算の代替としてバランス・スコアカード (balanced score card: BSC, 以下 BSC) が組織に浸透している。この BSC は予算の代替となるものであり、「少なくとも学会などでは、バランス・スコアカードは、硬直性と時代遅れで官僚的マネジメント・コントロールの代表である。仮に予算管理を各費目の限度額を事前に固定する管理手法ならば、バランス・スコアカードが予算管理の代替であるという考え方も成り立つ可能性がある」³⁶⁾と

言われている。真にBSCが予算の代わりになるためにはBSCをマネジメント・コントロール・システムへと発展させる必要がある。

図表3-1はBSCマネジメント・コントロール・システムの概念図である。このシステムはまず「システムとITの開発」である。この開発は「企業の実践でバランス・スコアカードを利用可能にするためには、業績評価指標はユーザー・フレンドリーで、しかも簡単でなければならない」³⁶⁾とIT化はコミュニケーション機能を演ずる。「組織学習」について、「バランス・スコアカードの第1機能は、企業の業務プロセスをコントロールすることである。このことは企業の期待と成果を具体的に表す言語を用意することである。換言すると、組織の構成員が、企業のビジョンを実現するために、いかに貢献できるかを議論するためのルールを敷くことを意味している。」³⁸⁾と、IT化されたBSCシステム自体を知ること、そして、戦略作成して、BSCマネジメント・コントロール・システムを運用し、このシステムに不都合な点があればその点を改善するのである。

図表3 BSCマネジメント・コントロール・システム



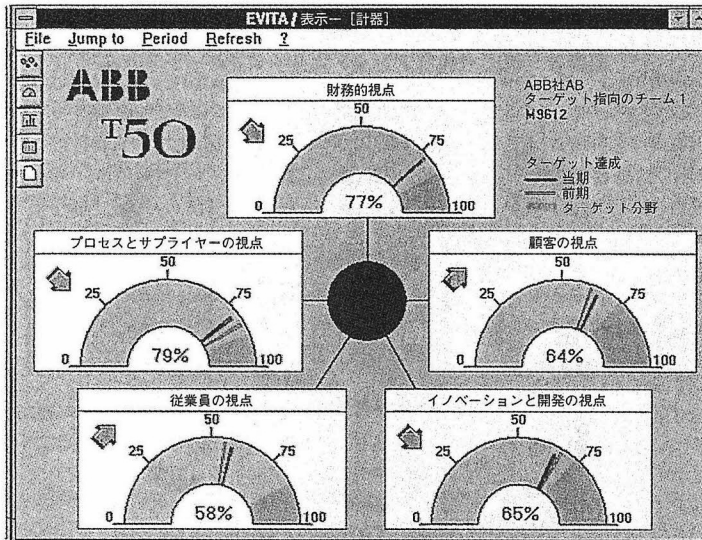
出所) 吉川武男訳, オルブ, ロイ, ウェッター『戦略的バランス・スコアカード』生産性出版, 2002, 156頁。

[論文] 予算管理を超えた BSC マネジメント・コントロール・システム (町田)

BSC 情報システムの事例は図表 4 のとおりである。この情報システムは財務の視点、顧客の視点、内部プロセスの視点、学習と成長の視点の戦略目標、業績評価指標と戦略プログラムを扱い、それらの定量を測定する。業務担当者は戦略プログラムを実施する。業務チームは情報システムに支援されて、業績評価指標が目標値とズレているかを検知する者、そのズレの原因を確認する者、ズレの原因を排除し訂正する者がいてオペレーショナル・マネジメントが成立する。

BSC の構造は良くデザインされた管理用具である。BSC の情報システム化は図表 4 のような可視化情報を経営管理者と業務担当者に提供する。予算はロードマップであったが、BSC 情報システムはカーナビゲーションである。他の人はこのシステムを飛行機の操縦機のコックピットになぞらえている。カーナビを導入しても車を走らすには運転者が主役である。

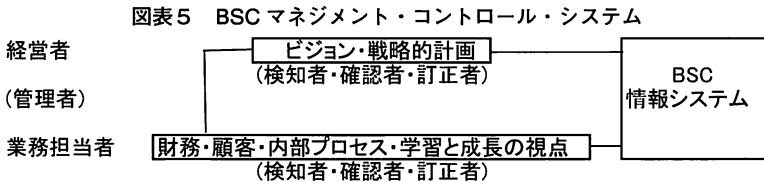
図表 4 BSC 情報システム



出所) 吉川武男訳, オルブ, ロイ, ウェッター『戦略的バランス・スコアカード』生産性出版, 2002, 255頁。

図表4のBSC情報システムは4つの視点の集約でこの基礎データは多くの業績評価指標の測定がある。この図では従業員の視点の達成度が58%と最も良くない。このメータに集約された従業員の視点、すなわち学習と成長の視点の様々な業績評価指標を見れば、議論の余地なく、悪い項目がヒートスケールの赤色で示され、訂正者が改善を進めることとなる。

BSC情報システムと人間との結合がBSCマネジメント・コントロール・システムである。H. A. サイモンはこの事をMM (man-machine) システムと称している。BSCの有効性はBSC情報システムと経営組織人との協働で高められるのである。図表5はBSCの情報システムと組織人との関係を示したものである。



情報システムがないときは業務担当者と経営者とでは情報の非対称が存在し、経営者に必要な意思決定情報は管理者からの、バイアスのかかった意見とも言うべき情報に依存していた。BSC情報システムの導入により、業務活動の推移が総体的情報として、また詳細な情報として伝達されるので、経営者の意思決定情報として管理者は不要となる。経営者は基本的、長期的、戦略的経営計画を検知・確認・訂正機能でもって経営コントロールするのである。

経営組織は業務活動の上に形成されている。業務の遂行には権限委譲された管理者が必要である。この管理者は業務を指揮し、調整して、業務を遂行することに加えて、コントロール機能としての検知・確認・訂正機能を演ずるのである。日本ではこの訂正の実際はKAIZENと称されている。BSC情報システムと経営組織人のコントロール機能を発揮することで、BSCマネジメント・コントロール・システムが形成されるのである。

IV 結語

人類の歴史年表を見れば、過ちの繰り返しである。しかし、確実に変化していることも事実である。ヤスパースは、人間は「途上存在」として説いている。経営はエクセレント企業を目指して、その途上にある。

予算による計画・統制は無計画よりはるかに良い。しかし、今日の予算管理は目的適合性の喪失状態である。今日の経営環境は大きく変化している。環境適応は月次計画でも図られる必要がある。日常的コントロールには月次決算すら待ってはられない。非財務の業績評価指標が多面的経営行動の評価に用いる必要がある。日常的統制には、まずは非財務指標を測定し、後追いで財務指標を測定するのである。稲盛和夫の説くアメーバ経営 (micro profit center management) は各種業務の利益性を指向し、この利益性により管理しようとするものである。業務は最終的には財務指標で評価し、目標財務指標に近づける努力が払われるのである。

経営者の本来的機能である戦略的計画の具現化は BSC マネジメント・コントロール・システムに落とし込まれるのである。まさに、BSC マネジメント・コントロール・システムは組織の戦略的計画の実現ツールであるとともに、経営者の意思決定は管理者の助言ではなく、このシステムによる情報により意思決定されるのである。そして、BSC マップの利用により戦略的計画が立案されるのである。経営者の投資家への経営計画説明も BSC マネジメント・コントロール・システムからの原因情報から財務結果を報告・説明するようになるのであろう。

管理者無用の情報システム論にあつて、管理者は業務の最適化を目指す役割を演ずるのである。知識創造に満ちたこの活動は機械システムでは不可能である。シュマーレンバッハの晩年の功績である最適有効数も改善やイノベーションを見据えての指標である。未来へ向かっての経営管理、そして予測価値を探索することこそ、今を営む企業に必要なことである。

注

- 1) 鳥居宏史訳, ジョンソンとキャプラン著『レレバンス・ロスト』白桃書房, 1994年, 155頁参照。
- 2) 清水孝監訳 J. ホープ・R. フレザー著『脱予算経営』生産性出版, 2005年, この段落より59頁参照。
- 3) 同上書, 66頁。
- 4) 飯野利夫訳, AAA『アメリカ会計学会基礎的会計理論』国元書房, 1975年, 5-6頁。
- 5) G. A. Welsch, R. W. Hilton, P. N. Gordon, *Budgeting*, Prentice-Hall, 1988, p.3.
- 6) 小林健吾『体系予算管理』東京経済情報出版, 2002, 24-26頁。
- 7) G. A. Welsch, R. W. Hilton, P. N. Gordon, *Budgeting*, Prentice-Hall, 1988, p.17.
- 8) Ibid., pp.17-18.
- 9) Ibid., p.15.
- 10) Ibid., pp.15-16.
- 11) 小菅正伸『行動的予算管理論』中央経済社, 1997, 60頁。
- 12) 藤田忠監訳, G. H. ホフスディド著『予算統制の行動科学』ダイヤモンド社, 1976年, 27頁。
- 13) 小菅正伸, 前掲書, 62頁。
- 14) 伊藤博『管理会計』実教出版, 1985, 130-131頁。
- 15) 清水孝監訳, J. ホープ, R. フレザー『脱予算経営』生産性出版, ix 頁。
- 16) 同上書, xx 頁。
- 17) 同上書, 6頁。
- 18) 同上書, 9頁。
- 19) 同上書, 9頁。
- 20) 同上書, 29頁。
- 21) 同上書, 32頁。
- 22) 同上書, 84-85頁。
- 23) 同上書, 87頁。
- 24) 同上書, 92頁。
- 25) 同上書, 93頁。
- 26) 同上書, 98頁。
- 27) 同上書, 99頁。
- 28) 同上書, 100頁。
- 29) 同上書, 101頁。
- 30) 同上書, 102頁。
- 31) R. N. Anthony, V. Govindarajan, *Management Control Systems*, IRWIN, 1995, p.3.
- 31) Ibid., p.6.
- 33) Ibid., p.7.

- 34) Ibid., p.7.
- 35) Ibid., p.8.
- 36) 吉川武男訳, オルブ, ロイ, ウェッター『戦略的バランス・スコアカード』生産性出版, 2002, 182頁。
- 37) 同上書, 44頁。
- 38) 同上書, 45頁。