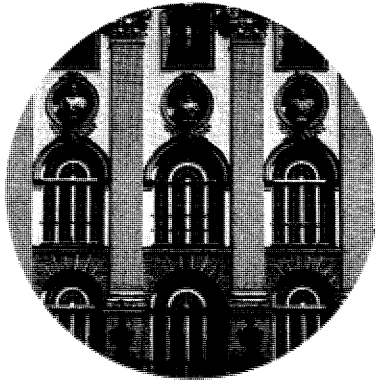


現代経営と管理会計：管理会計の発展とは何か (全3回)

大下, 丈平
九州大学大学院経済学研究院：教授：産業・企業システム部門

<https://hdl.handle.net/2324/21025>

出版情報：企業会計. 55 (4), pp.116-117, 2003-06. 中央経済社
バージョン：
権利関係：



現代経営と管理会計

—管理会計の発展とは何か(2)

九州大学教授

大下丈平

Oshita Johei

前回は、グローバリゼーションの進む現代経営において管理会計が担う役割を考えていくなかで、活動基準原価計算(ABC)への新しい視点を提示したが、今回は、管理会計領域での1つの論点であるバランスト・スコアカード(BSC)という手法を取り上げる。特に、BSCの構造とその役割をフランスの類似の手法であるタブロー・ド・ボールと対比しながら整理し、それを踏まえて、さらにもっと一般的に管理会計とマネジメント・コントロールとのかかわりについての考察を試みる。そして、そのことを通して、本シリーズの課題である「管理会計が発展するとはどういうことか」について改めて考えてみたい。

BSCの役割

まず、キャプラン=ノートンに素直に従えば、BSCとは経営トップに対して企業のビジョンや戦略を、一貫した業績指標集合に翻訳する仕組みとなる。もちろんBSCの中心概念は「戦略」であり、その下部への浸透である。そこで構想されている《戦略→コンセンサス→改善→次の戦略》という「戦略のマネジメント」こそ、BSCの真骨頂である。敷衍すれば、企業のビジョン・目的を達成するための戦略、すなわち彼らの定義によれば「原因と結果に関する仮説の集合」である戦略を、周知の4つの視点における財務的かつ非財務的指標を通して浸透させることにBSCの役割がある。したがって、BSCを効果的に運用するには、戦略と業績評価指標とのリンクをうまく行なう必要がある。

ところで、彼らによれば、この戦略と指標とのリンクに関して、3つの原則がある。つまり、①両者の因果関係の原則、②成果とパフォーマンス・ドライバーとの結びつきに関する原則、最後は③財務的なものへのリンクの原則である。この3原則を通して、企業組織階層の最上部から現場の従業員の最下層のレベルに至る道筋を戦略を実行するプロセスとして描き出すのである。つまり、これらの3原則がBSCの成功の鍵を握っている。こうしたリンクの探求が戦略策定場面で遂行される点が1つの新しいコントロール思考の表明であり、BSCを他の手法から峻別するメルクマールとなっている。

ところで、あらためてBSCのバランスとは何か。恐らく、長期と短期のバランスや企業組織の内外のバランス、さらには財務的・非財務的指標とのバランスなどが連想されよう。バランスすべき項目は他にも列挙できようが、論点はいえ、具体的な計画・予算を練る前に、目的達成のためのシナリオ(戦略)作成段階で事前のシミュレーションを遂行しておくことにある。最近の研究はかかる事態をフィードフォワード・コントロールという視点で説明する。戦略レベルでのコントロールの視点は、今後、ますます重要性を持ってくるであろう。そうした視点からBSCを捉えるならば、BSCは、コントロール論や管理会計論に新しい地平を開く可能性を秘めている。

BSCとタブロー・ド・ボール

一定の経済発展のもとにある国々の企業組織

においては、BSCに似た業績指標の体系をもつことは予測される。ABCの検討の場合と同じように、ここでもフランスの事例を取り上げ、さらにBSCの考察をすすめよう。

タブロー・ド・ポール (TB) のタブローとは板のことであり、ポールは船縁から転じて船、飛行機、自動車などを指す。このTBを説明する場合に、ピロタージュ (pilotage: 仏語で操縦の意) という言葉が使われるが、フランスの経営者は経営というものを、たとえば航空機内のコックピット内で計器盤を見ながら操縦するようなものとして考えている。TBがBSCと区別される点は、TBが予算と並行して用いられるように、業務遂行段階で活用される点にある。というのは、TBの場合、管理者は自分の管理責任範囲内で必要に応じて(5から10の)適切な指標を設定し、運用することで技術システムを制御し、それによって目標を達成することを求められるからである。またTBにおいては、情報が上下、左右に流れ、そのシステムは1つの「入れ子構造」になっている点に特徴がある。TBは、BSCで見たような因果関連を手掛りに戦略を下部へ浸透させていくといったものではない。確かに、TBの場合もモデルを作成する場合、指標の選択や期間の設定さらには実行可能性などにいくつかの原則はあるが、因果関連という属性は前面には出てこない。TBの場合には、管理者にとっての理解(制御)しやすさ、一覧性、視覚性などが優先され、刻々と変化する事態に対応したコントロールが行なわれる場面が想定されている。そして、TBにおいても、組織目的達成とその継続を確保するためには参加者の動機付けのための事後的な業績評価が欠かせない。

従来のTBが近代的なものへ再編されることでBSCとなり、企業の総体的なマネジメント手法となっていく。そして、その総体的なマネジメント手法の力点は、言うまでもなく実行以前の組織戦略の策定レベルで下部への戦略浸透のあり方を工夫させることにあり、その組織戦

略を担うすべての参加者が組織のよりすぐれた運営を進めるために自らを改善するのを支援することにある。そして、さらに実行後においては、事後的な業績評価によって動機付けがなされる。こうした意味において、人を介して目的を達成することになる企業組織のコントロールにおいては、事前の戦略策定を内包しながら、あくまでも事後的な形で行われるフィードバック・コントロールこそが本質的なものとなっているのである。



BSCは管理会計の発展をもたらすか

前回は、ABCを管理会計の発展、特にその内包的な発展の契機と見たが、ここでは管理会計の外延的な展開、つまり会計情報の運用上の問題(マネジメント・コントロールの問題)にたどり着く。従来、フランスに典型的に見られるように、伝統的なマネジメント・コントロールは、業績指標としてのTBや企業予算、経営比率、原価計算などの手法から構成されていたが、「管理会計の関連性喪失論争」を契機に、それは、組織、戦略、技術などこれまでマネジメント・コントロールでは暗黙の前提とされてきた要素を明示的に組み込んだ、より管理者支援志向のマネジメント・コントロール論に生まれ変わりつつある。そして今度は、そうしたマネジメント・コントロールの変質は管理会計に対して新たな要求を突きつけてくる。つまり管理会計をフローの跡づけによる単なる事実確認の手段から、ABCが可能とする原価の原因をモデル化する手段、さらにはBSCが典型的に求めるように、パフォーマンスの原因をモデル化する手段への変貌を求めるものとなっている。ここまできると、管理会計はその発展によってそうした要求に十分に答えることができるのであろうか。

今回は、企業組織マネジメントのパラドックス性の視点から、BSCがマネジメント手法として登場してくる意味を問うなかで、あらためて管理会計の発展のあり方を考えてみることにしよう。