

早稲田商学第 369 号
1996 年 7 月

資 料

企業成長における経営管理要因の探求

清 水 孝

I はじめに

日本経済の成長がバブル崩壊とともに失墜し、早くも 7 年あまりが経過しようとしている。政府は景気の底入れを平成 6 年以来再三発表してきてはいるが、実態は、ここのところ消費動向も活発化し、ようやく回復の兆しが見えてきたところにある。翻って、企業はどのような状況にあるのか。これもまた、消費動向の上昇と足並みを揃えて売上高、利益の増加が報告されるとともに、最も大きなコスト要因である賃金に関して、その賃上げも昨年を上回る状況となってきた。平成不況に入るとともに、わが国でもその経営管理に関して、リストラクチャリングやリエンジニアリングといった、いわばダウンサイジングのための管理手法が数多くとられてきた。リストラクチャリングは本来の意味とは異なり、経営資源を一方的に切り捨てる手法として使用された。また、リエンジニアリングも、プロセスに目を向けることによって様々な業績基準を根本的に改善しようとしたが、結局は、プロセスを単純化し、組織をフラット化することによって生ずる余剰人員を切り捨てるのではなく、いかに有効に利

用するのかについて言及しなければ、人員削減の道具になってしまう。換言すれば、不況期においては、無駄を排除することによって費用を抑えると同時に、新たな事業領域を探し出し、余剰人員の有効利用を促すとともに次のステップとしての成長の機会を探索しておくこともまた必要である⁽¹⁾。成長機会の探索は、主たる事業領域が成熟化し始めた企業にとっても同様に必要である。それでは、新たな事業領域を探し出すために必要とされる能力およびその源泉は何であるのか、また、優れた成長機会を見出す企業の経営管理はどのようなになっているのか。このような観点から、筆者等は企業成長の要因を求める研究を行ってきた⁽²⁾。研究はふたつの領域からなっており、一つは企業成長の原動力ともなる企業ビジョンを生み出す力の追求に関するものであり、今一つは企業成長をサポートする経営管理能力の問題である。ここでは、後者、すなわち企業成長における経営管理要因を探求するものとして、1995年に実施した実態調査から、企業の成長性に対して経営管理の手法の違いが影響を与えるか否かという考察を行う。すなわち、経営管理手法が成長性の高い企業と低い企業で異なっているかどうかを調査し、それが何に起因するかについて推論を行うものである。さらに、次のステップとしてその推論をもとに仮説をたて、それを実証することが本研究の最終的な目的である。

II 調査の概要

調査は、上記の目的意識に基づいて、企業の成長性、とくに新規の事業を創造する企業が有している成長要因を抽出し、さらに、当該企業で実施されている経営管理の手法を特定するために実施した⁽³⁾。そこでは、経営管理の相違が企業の成長に何らかの影響を及ぼしているかという観点からの質問がなされている。具体的には、使用されている予算の種類、業績評価の方法および管理の重点などを質問している。

調査は、1995年2月に東証一部上場企業のうち、金融、保険、運輸等を除く、

1,058社に質問票を郵送する形で行われた。回収された回答は163社に上り、回答率は15.4%であった。多忙な中、調査にご協力いただいた各社には衷心より御礼申し上げる次第である。

回答を分析するにあたっては、これからの企業の存続・成長基盤を顧客満足に求め、実際の自社製品における顧客満足によって売上高が増加していくと考えることで、顧客満足の結果を売上高成長率に表章させた。また、顧客満足のための潜在的な能力としては、総資産成長率をとった。売上高が増加することによって、総資産も増加していくことは事実であるが、一方で、売上高を増加させるための投資によって総資産が増加していくという方向性がここで求められているものである。単一の事業をとってみれば、両者には、タイムラグがあると考えるのが妥当であるが、理想を言えば、企業内における複数の事業がバランス良く存在し、PPMで考察されるように事業を構築していくことが望ましいとされている。さて、ここでは、回答企業の売上高成長率と総資産成長率をとり、いずれかのみが高い(あるいは低い)企業を除いて両者ともに高い企業をグループⅠ(60社)、ともに低い企業をグループⅡ(61社)としてその値を比較している⁽⁴⁾。

Ⅲ 新規事業の展開のための戦略・組織

新規事業を創出するためには、長期的な戦略の策定が必要になる。この点を示しているのが、第1表に示された質問である。

質問1から、殆どの企業が戦略・長期経営計画を策定しており、さらに多くの企業は所定の手続が存在していることが明らかになっている。ただし、グループⅠとグループⅣでは顕著な相違が見られている。グループⅠでは、毎年、所定の手続に従って作成している企業が半数にのぼっているのに対して、グループⅡでは、毎年作成している企業は27.9%にすぎず、およそ半数の企業は数年毎に所定の手続に従って作成しているとしている。今日のように環境変

第 1 表 戦略・長期経営計画の策定手続き

質問 1 貴社では、公式化された手続に従って戦略・長期経営計画を策定されておりますか						
	全体		グループ I		グループ IV	
①毎年、所定の手続に従って作成	58	35.6%	30	50.0%	17	27.9%
②数年毎に所定の手続に従って作成	71	43.6	16	26.7	29	47.5
③手続は定めていないが作成	29	17.8	11	18.3	14	23.0
④作成していない	5	3.1	3	5.0	1	1.6

化の大きい時代にあつては、3 年あるいは 5 年に一度の戦略・長期経営計画の見直しでは十分な対応ができないことを表している。このことから、戦略・長期経営計画は常に見直しをしながら、毎年作成することが望ましいといえよう。

ここで、戦略策定方法に関する方法について質問した結果が第 2 表である。

第 2 表 戦略策定の手法

質問 2 戦略策定に関して、貴社では次にあげる手段を利用されていますか						
	全体		グループ I		グループ IV	
① SBU	46	28.2%	18	30.0%	17	27.9%
② PPM	37	22.7	13	21.7	18	29.5
③ GEの事業スクリーン	12	7.4	4	6.7	6	9.8
④ シナリオによるコン ティンジェンシー計画	29	17.8	9	15.0	15	24.6
⑤ その他	35	21.5	18	30.0	9	14.8

第 2 表によれば、グループ I では、グループ IV と比較して PPM やシナリオによるコンティンジェンシー計画が比較的少ないという結果が出ている。これらはいずれも全く新しい事業の創設のための戦略というよりは、むしろ既存の

事業の構築に関するものであって、新規事業あるいは大きな成長の源泉を探索するための手法としては適切性を欠いていると考えることも可能である。その内容は不明であるにしても、グループⅠではその他としている企業がグループⅣの倍、18社に昇っていることから、その内容について追跡すべきである。

ところで、戦略策定については、公式な手法から生まれるというよりも、むしろ混沌としたアイデアの中から生まれるといった方が適切であろう。それは、企業によって戦略の創発のために作られた「場」の中から生ずることもあれば、特定の個人—特に経営者—によって生ずることもある。そこで、次には新規事業の源泉として、何を重視しているかを質問した。

第3表 戦略策定の手法

質問3 新規事業、新製品のアイデアの源泉として最も重視されているのはいずれの方法でしょうか。		全体		グループⅠ		グループⅣ	
①	経営者などの個人的な経験から生まれたアイデアを生かす	16	9.8%	8	13.3%	0	0.0%
②	経営者などが個人的に偶然見つけたアイデアを生かす	2	1.2	1	1.7	0	0.0
③	社内で組織的に調査、分析し、そこからビジネス・チャンスを見出す	130	79.8	43	71.7	51	83.6
④	他社の動向を見ながらアイデアを反復または修正する	3	1.8	2	3.3	1	1.6
⑤	その他	11	6.7	4	6.7	4	6.6

原則として、新規事業や新製品のアイデアは、特定の個人によってもたらされるものではないし、また、企業という組織体を運営するにあたっては、そうあってはならない。このような戦略の創発は、企業がその企業の能力として保持することが必要であって、そうでなければ特定の個人の力が企業の能力を左右してしまうことになる。調査の結果も、この点を十分反映しており、社内で組織的に調査、分析し、そこからビジネス・チャンスを見出すとする企業が突

出して多くなっている。しかし、グループⅠの企業では、経営者などの個人的な経験から生まれたアイデアを生かすと答えた企業が8社あり、グループⅣでは0社であったのと際立った相違を見せている。以前、我々は経営者要因を企業成長の要因のひとつであるとしたが、企業成長に関しては、このような要因をまったく否定することができない⁽⁵⁾。

ここまです総括してみれば、相対的に高い成長を遂げている企業は、環境変化に臨機応変に対応するべく、毎年、戦略・長期経営計画を見直している。組織的な力を中心とするものの、経営者等の個人的な経験から生まれるアイデアも重視している。逆言すれば、先に指摘したように経営者の強力なリーダーシップが強い企業力となることもある。

ところで、今、企業が行わなければならない課題として何を認識しているのだろうか。

第4表 当面の経営における課題

質問4	現在実施されている、また、実施予定のある重要な課題は何でしょうか					
	全体		グループⅠ		グループⅣ	
①CⅠ	22	13.5%	8	13.3%	6	9.8%
②リストラクチャリング	110	67.5	34	56.7	46	75.4
③社内ベンチャー	21	12.9	6	10.0	7	11.5
④顧客満足経営	87	53.4	37	61.7	31	50.8
⑤リエンジニアリング	68	41.7	26	43.3	23	37.7
⑥原価企画	37	22.7	12	20.0	13	21.3
⑦ABC	8	4.9	1	1.7	4	6.6

全体に見れば、リストラクチャリングが最も重要な課題であるとされている。次いで顧客満足経営も半数以上の企業が重要な課題としてあげている。また、一時ほどの勢いはないにしても、BPRも重視されている。ハメル・プラ

ハラドの指摘にもあるように、企業の収益性に関する業績評価の尺度としてしばしば使用される ROI は、利益を投資額(資本)で除して求められる。このため、ROI を上昇させていこうとすれば、分母である資本を絞り込んでいくか、または利益を増加させていく他はない。とすれば、リストラクチャリングおよびリエンジニアリングと顧客満足経営は、ある意味では相反する方向性を有しているともいえよう。リストラクチャリングは、本来の意味とは離れて事業の縮小や切り捨てによって、企業の効率性を取り戻そうとするものであり、リエンジニアリングも、プロセスを再構築することで無駄を排除していこうとするものである。吉原教授が指摘するように、成長あるいは多角化を目指す場合には一時的な集中化を図る必要があることも確かである。集中化することで多角化に必要な経営資源を蓄積できるからである⁽⁶⁾。しかし、現象としてみるならば、リストラクチャリングおよびリエンジニアリングは先の式における分母を減少させていくことに主眼があるのであって、重大な経営資源が流出する可能性があるにも関わらず、それによって生じた人的資源の余剰をいかにするかという議論は生じていない。一方、顧客満足経営は、顧客の満足に働きかけることによって、収益を増加させ、それによって利益を増大させていこうと考える、つまり、分子の増大を志向するものである。もちろん、リエンジニアリングは顧客満足を前提とするものと考えられるから⁽⁷⁾、本質的には顧客満足と相反するものではないと考えているが、企業がリエンジニアリングをそのようにとらえてないことも事実であろう。

さて、個別に見ると、グループⅣと比較してグループⅠで重要な課題とされているのが顧客満足経営(61.7%)とする企業が最も多かったのに対して、グループⅣではリストラクチャリングが重要な課題とする企業が最も多かった(75.4%)。グループ間で企業が志向する方向性が異なっている点には注目に値しよう。その因果関係は明確ではないにせよ、成長性の高い企業では顧客満足を重視し、さらに、リストラクチャリングを行うことで経営の効率性をあげ

ていこうとする傾向があるが、成長性の低い企業では、成長を直接狙いに行くと言うよりは、むしろ費用の削減による利益の確保を重視しているように考えられるのである。これは、経営管理の手法を調査した点でもう一度考察してみたい。

IV 各グループにおける予算管理の方法

次に、各企業に予算のタイプ、その編成方針を尋ねた。予算を「トップ・マネジメントが管理者の活動を企業目標に向けて統合化し、そしてこの意味において集権的な管理を実行するための、総合的な利益管理の手段」[小林, 1989, 14頁] であるとすれば、その実施の基準となるものは、企業目標でなければならない。企業目標が異なれば、予算管理のタイプも異なってくるはずである。成長を志向する企業あるいは実際に高い成長をしている企業では、予算はそれほど重視されない可能性が高い。重視されるとすれば、売上高予算であって、このようなタイプの企業では売上高の増加によって利益は確保されていきがちなので、費用予算には注意が向きにくいといった傾向がある。このため、いったん成長が止まってしまうと、費用に対する管理の手が入るのが遅れてしまうことがある。一方で、成長がないところで利益を確保していくためには、売上予算と費用予算がともに重視され、予定された売上を確保するとともに、予算化された費用は守られなければならないものとなっていく。その意味では、後者の予算の方がタイトとなることが予想される。

そこで、まず、企業において使用される予算の種類を伝統的増分式の予算、ゼロベース予算(ZBB)のいずれをとっているかを質問した。

ゼロベース予算とは、「ゼロから出発して計画を立て、採用された計画についてのみ予算をつける」予算編成の方式である [西澤, 1996, 44頁]⁽⁸⁾。厳密な意味での ZBB を使用しているか否かは別として、予算の主流は前年の予算に単純に積み増していくタイプではなくなっていることが明らかになっており、

第5表 使用される予算の種類

質問5 貴社の予算はどの種類にあてはまりますか						
	全体		グループⅠ		グループⅣ	
①伝統的増分式予算	64	39.3%	19	31.7%	26	42.6%
②ゼロベース予算(ZBB)	10	6.1	6	10.0	3	4.9
③伝統的増分予算だがZBB 的発想を取り入れている	66	40.5	27	45.0	22	36.1
④その他	14	8.6	5	8.3	6	9.8

その傾向はグループ I の方に強く見られている。ZBB の本質が業務計画に基づいて必要とする活動に資源を割り当てていくところにあるとすれば、成長のために必要な業務に対して積極的な企業が、当該業務に資源を割り当てることが容易になる ZBB が適切であると考えすることは可能である。しかし、一方で、成長性が低い企業では、そもそも必要な業務と不必要な業務との見直しを行ったり、これによってリエンジニアリングの遂行を必要とするのであるならば、それと並行して予算管理についても伝統的増分予算から ZBB に移行していかなければならないはずであって、むしろ、これらの企業にとって必要な手法であると考えられていた。しかし、一歩進んで考えるならば、限りある資源を利用する場合には、より効果のある部門あるいは業務に投資を行うことが望まれるのであるから、そのような思想が成長を求める企業にとって妥当するのは明らかであって、ZBB にも、リエンジニアリング時に並行利用されるものと、企業拡大時に利用されるものの2種類が存在するのかもしれない。前者は、現状の成果を生むために最小のコストで済むように予算を編成するものであり、後者は、一定のコストで最大の成果を生むように予算を編成するというような形になるのであろう。なお、その他の方法として、具体的回答があったものの多くは、企業独自の予算制度を設けているというものであった。

さて、次に環境変化が存在する場合の予算の見直しについて質問を行った。

第 6 表 予算の見直し

質問 6 貴社では、環境変化が会ったとき予算はどうなりますか

(1) 企業全体

	全体		グループ I		グループ IV	
① 必要があれば年に何回でも変更	35	21.5%	18	30.0%	9	14.8%
② 四半期に 1 回程度見直しをする	22	13.5	8	13.3	8	13.1
③ 半年に 1 回程度見直しをする	80	49.1	26	43.3	36	59.0
④ オイルショックのようによほど のことがない限り変更しない	22	13.5	7	11.7	6	9.8
⑤ 見直しは全くしない	4	2.4	0	0.0	2	3.3

(2) 新規事業

	全体		グループ I		グループ IV	
① 必要があれば年に何回でも変更	41	25.2%	20	33.3%	13	21.3%
② 四半期に 1 回程度見直しをする	20	12.3	6	10.0	9	14.8
③ 半年に 1 回程度見直しをする	61	37.4	20	33.3	28	45.9
④ オイルショックのようによほど のことがない限り変更しない	18	11.0	6	10.0	6	9.8
⑤ 見直しは全くしない	8	4.9	2	3.3	1	1.6

この質問は企業全体に適用される方針と新規部門に関する方針に分けて実施されている。

全体では、半年に一回程度の見直しをするという企業が最も多く、約半数であった。次いで、必要があれば年に何回でも変更するとした企業が 21.5%であり、4 半期に一回程度の見直しをするという企業までを含めれば約 84% の企業が少なくとも半年に一度は予算の見直しをしている。予算が硬直的になりすぎると、その実態と現状が乖離することになるため、予算は少なくとも半年に一回は見直すことが望ましい。

ところで、グループ I とグループ IV では、企業全体の予算の見直しに関しては際だって異なる結果が出ている。グループ I、IV に共通して半年に一回程度

の見直しが最も多く、次いで必要に応じて何回でも見直しという企業が多かったのだが、その割合は、グループⅠでは何回でも変更する企業がグループⅣの倍(Ⅰ18社、Ⅳ9社)であり、半年に一回の見直しはグループⅠで26社であったのがグループⅣでは36社にのぼっている。成長している企業では、経営環境の変化に応じてフレキシブルに対応する姿勢が見られるが、成長性の低い企業ではこのような傾向はそう大きくはない。ただし、逆に考えれば、成長があるからこそ、予算編成時に予想された状況と異なる成長の大きさがあき、それが予算を見直しさせる原因になっていることも考えられる。

次に、企業全体ではなく新規事業に限って同じ質問を行ってみた。その結果、必要があれば年に何回でも変更するとした企業はグループⅠで18社→20社、グループⅣでも9社→13社と増加している。また、半年に一回程度見直しをするとした企業はグループⅠで26社→20社、グループⅣで36社→28社へと減少した。新規事業については、過度な見直しをすることなく、政策的に立ち上げからしばらくの間は予算による統制や利益率を使用した業績評価は行わない方がよいとする考えもあるが、調査の結果は、既存事業と比較して予算の柔軟性は異なっており、より柔軟な姿勢が求められて必要があれば何回でも変更することによって、予算が実態を十分反映した努力目標となるように設定されていることが伺える。ただし、グループⅠとグループⅣの間の差については企業全体の場合と同様に大きく、成長企業の一つの特性と考えることができると思われる。

さて、予算は、利益管理の具体的手段であるから、利益管理についても関連して調査しておく必要がある。予算のベースとなる利益目標の見直しについて、同様に質問を行った。

利益目標については、予算の見直しとは全く反対の結果が出ている。グループⅠでは、年初に設定された目標は全くかほとんど変更されないが、グループⅣでは、基本的にはグループⅠと同様であるけれども、変更することがよくあきと回答した企業が多かった。利益目標のような企業目標の最上位概念につい

第 7 表 利益目標

質問 7 貴社では、利益目標についてどのように設定されていますか						
	全体		グループ I		グループ IV	
① 年初に設定された 目標を厳密に実行	56	34.4%	22	36.1%	17	27.9%
② 本社が年数回見直しを行うが、 変更されることはほとんどない	46	28.2	17	27.9	14	23.0
③ 本社が年数回見直しを行い、 変更されることがよくある	52	31.9	18	29.5	24	39.3
④ 各部門の長に任せ て対応させている	9	5.5	2	3.3	6	9.8

てはなるべく変更することなく、環境変化や予測の誤差については、行動指針となる予算で対応していこうとする傾向を見出すことができるが、成長性の高いグループ I で変更する企業が少なかった理由は、この結果のみを見る限り合理的な説明を行うことができない。

V 各グループにおける経営管理の目標

IV では、予算管理に焦点を当てて議論を進めてきたが、以下では、主として経営管理の目標について調査結果の考察を続けていく。

まず、経営活動の業績評価を考えた場合、業績評価の尺度として何を重視しているかを質問している。

様々な調査で同様の結果が報告されているように⁽⁹⁾、企業全体では利益金額あるいは売上高利益率をベースとした数値が重視される傾向にある。グループ I 及びグループ IV では、予算の達成度を重視する傾向も強く、全体の平均よりもかなり大きい値を示した。両グループを比較すれば、グループ I では利益金額あるいは売上高利益率を、また、グループ IV では予算の達成度をより重視する傾向がある。このことは、予算管理でも述べた予算の固定性とも関連があるように思える。

新規事業に限定してみれば、いずれも全社的な評価尺度よりも低い重要性し

第8表 業績評価の指標

質問8 業績評価について5：全くその通りである～1：全く違うの5段階でお答え下さい。

(1)企業全体

	全体	グループⅠ	グループⅣ
① 予算の達成度を最も重視している	3.431	4.000	4.150
② 利益金額あるいは売上高利益率をベースとした数値を最も重視している	4.019	4.102	4.083
③ ROI を最も重視している	3.068	3.356	2.967

(2)新規事業

	全体	グループⅠ	グループⅣ
① 予算の達成度を最も重視している	3.432	3.373	3.600
② 利益金額あるいは売上高利益率をベースとした数値を最も重視している	3.241	3.186	3.350
③ ROI を最も重視している	2.698	2.847	2.700

か与えられていない。予算の見直しについては、質問6の結果にもあったように新規事業に関しては相当頻繁に見直しがなされている。しかし、これは、おそらく新規事業の担当者に対する目標整合性を促進させるという、いわば調整の機能が強く働いているからであり、予算による統制の機能は、強く認識されていないということなのであろう。新規事業の場合には、これらの会計数値だけでなく、その成長性、市場の有望性、マーケット・シェアなどを加味して評価されなければならない。また、立ちあげ時には、上記の指標はいずれも良好とはならないことが予想されるが、短期的な業績指標によって評価することは、必ずしも長期的経営活動にとって良い結果をもたらすものではなく、総合的な評価がなされることが要求されている⁹⁹。なお、グループⅠでは、ROIによる評価以外はグループⅣよりも低い重要性しか見出していない。しかし、ROIに関してその有用性を積極的に否定はしないという程度に留まっている。

次に、全社的管理の重点について質問を行った。この点は、直接成長を志向

しているのか、それとも、原価・費用の削減を志向しているのか、単に収益あるいは費用のいずれかをみるのではなく、両者のバランスを考慮した効率性を重視するのかについてなされたものである。

第 9 表 全般的管理の重点

質問 9 貴社では、全社管理の重点はどこにありますか。			
	全体	グループ I	グループ IV
①売上高の成長	4.177	4.300	4.180
②原価・費用の削減	4.479	4.441	4.607
③生産・販売における効率性	4.362	3.643	4.393
質問10 貴社では、新規成長部門の管理の重点はどこにありますか			
	全体	グループ I	グループ IV
①売上高の成長	4.370	4.407	4.508
②原価・費用の削減	3.748	3.700	3.934
③生産・販売における効率性	3.736	3.800	3.770

全社管理の重点としては、全体では原価・費用の削減が最も重視されているが、その程度はグループ IVの方が強く、グループ Iでは売上高の成長に管理の重点がかかっている。この結果は、サンプル特性から明らかであろう。ただし、ここでは、売上高の成長のための管理が何であるかを特定するには至っていない。次項で述べるように、今後の企業の主たる課題のひとつとして、レブニュー・ドライバーの管理が考えられる。したがって、このための具体的な管理の手法について追跡調査を行う必要がある。

次に、新規成長部門では売上高の成長のための管理が強く求められており、原価・費用面の管理の重要性を大きく上回った。グループ IVでは、生産・販売における効率性は、全社管理の場合よりもはるかに小さい値をとっており、成長性の低い企業ほど新規事業への期待が大きいことが伺える。これが、質問 8

(2)で、新規事業にも予算達成度の重視度が高いことにも表れていると考えられるが、一方で、新規事業の成長を阻害しかねないことも指摘できよう。

最後に、現在重視されている管理会計の手法および今後重視すべき手法を尋ねた。

第10表 現在重視されている管理会計の領域

質問11 現在、管理会計の手法の重視の程度についてお答え下さい。			
	全体	グループⅠ	グループⅣ
①長期利益計画	3.644	3.667	3.574
②短期利益計画	4.401	4.467	4.45
③資金計画	4.000	4.117	4.049
④予算管理	4.433	4.500	4.361
⑤設備投資の経済性計算	3.957	4.000	3.967

まず、全社的管理会計の領域に関しては、グループⅠ及びⅣの間に顕著な相違はみられなかった。そこで、もう少し焦点を絞って、コストダウンに関する個別の領域について質問を行った。また、それに関連させて管理の手法についても質問を行っている。

ここで、最も顕著な相違は研究開発費の扱いである。グループⅣでは、その重視の程度がグループⅠに比較して、絶対的な重視の程度は低いものの、相対的にはかなり高くなっている。研究開発費が多額になりつつあるところに歯止めをかけようとする姿勢が、グループⅣにはより顕著であることになるのだが、これは、成長しようとする力にブレーキをかけることにもなりかねない。製造原価や物流費などには、コストダウンを行き届かせることが必要であるが、必ずしも研究開発費についてはコストダウンのみを志向すべきではない。また、各領域別に適用されるべき管理会計の手法について、直接原価計算、標準原価

第11表 今後重視すべき領域

質問12 貴社で今後コストダウンについて重視する費目をお答え下さい

	全体	グループ I	グループ IV
①研究開発費	3.281	3.103	3.410
②物流費	4.292	4.339	4.317
③製造原価	4.46	4.448	4.508
④販売費	4.031	4.068	4.082
⑤本社費	4.13	4.068	4.279
⑥モノの流れに即した上記のトータル・コスト	4.344	4.424	4.426

質問13 貴社では、以下の管理会計の手法について今後どの程度重視されていきますか

	全体	グループ I	グループ IV
①直接原価計算	3.854	3.732	3.900
②標準原価計算	3.799	3.789	3.817
③ABC的発想	3.268	3.429	3.328
④原価企画発想	3.561	3.691	3.541
⑤リエンジニアリング的発想	3.620	3.643	3.667

計算といった伝統的手法から ABC 等の最新の手法までの重要性を尋ねたが、大きな相違は見られなかった。相対的にみれば、まだ、伝統的手法の重視度が高いと言わざるを得ない。

VI 企業成長のための経営管理要因

経営管理のために計数化された情報やこれを作成するプロセスが管理会計であるが、管理会計とは何か、あるいは管理会計は何に貢献できるのかという疑問点を探ることは意義のあるところであろう。管理会計の定義として最も新しいものとしては、1981年に IMA が発表したものであろう。ここでは、「経営管理者が組織体内部において、計画・評価および統制を行い、かつ当該組織体

の経営資源を適切に使用し、その会計責任を果たすために使用する財務情報を認識・測定・集計・分析・作成・解釈および伝達する過程」としている〔IMA, 1981: 邦訳, 1995, 7頁〕。定義からは、管理会計が企業目標の遂行のために行われる計画および統制に関して実施される財務情報の収集と加工であるということが読みとれる。企業目標の遂行のための計画・統制は、きわめて幅広い概念であって、文字どおりの解釈をすれば、管理会計は、企業の長期的な行動指針を決定していこうとする戦略策定から日常の業務までを対象とすることになる。ところが、従来の管理会計は、明らかに戦略が策定された後の段階に適用されている。予算に関して言えば、収益予算よりは費用あるいは原価予算を遵守することが重視されているし、近年ではABMにみられるようにコストの発生源泉そのものに遡って原価管理あるいはプロセス・マネジメントを行おうとしているのに対し、収益に対して直接働きかける、いわばレブニュー・ドライバーのといった概念やこれを管理するための手法は議論されていなかったように思えるのである。管理会計が安定的環境のもとでルーティン・ワークを行っている際にはきわめて有効に作用する一方で、新たな経済環境に向かいつつある今日、本稿でとりあげたような成長あるいは事業創造を志向する企業の場合にはどのように貢献していくべきかを考えなければならない時期にきているといえよう。

具体的には、戦略の策定に対する管理会計の貢献がいかにあるべきかという点に集約される。また、収益管理の具体策があるのかという点も考慮しなければならない。これについては、たとえば、原価企画に関する議論が注目される。小林哲夫教授によれば、「製品の企画・開発のためのマネジメント・システムの構築は、経営理念・経営戦略に沿った仕組みを作り上げることを意味」しており、そこでは、経営理念あるいは経営戦略との直接の関連を重視せざるを得なくなっている。さらに、その中で会計情報が果たす役割は、「その仕組みを強化する触媒」であると示唆している〔小林, 1994, 8頁〕。「触媒」としての

役割をより明確にした岩淵助教授によれば、原価企画のためのプロジェクト・チームは、原価企画を行うために設定された場であるとし、場を置くことで新たな戦略を創発するためのトリガーとすることを指摘している [岩淵, 1994]。つまり、マネジメントのあり方が、戦略を生み出すきっかけにもなりうるということである。

戦略は、かつてはその策定プロセスが重視されていた。しかし、現在では、プロセス型ではなく、複雑かつ急速な環境変化のもとで問題解決の基礎となる外部環境あるいは内部要因に関わる人々の相互作用に基づく策定が課題となる。原価企画でも、その中心は、「機能別部門間の境界を超えた組織的な知識創造」 [野中・永田, 1995, 31頁] であって、それは単なる管理手法ではなく、機能間の相互作用によってイノベーションを導いていこうとする。

もちろん、従来の管理会計が適用すべき領域は数多くあり、その有用性が全て失われたとは思わない。しかし、戦略が相互作用重視型になるにつれて、管理会計も単に管理情報作成のためのものから、戦略を創発するための新たな情報発信型への道を模索していくこと、つまり、「革新のための管理」が求められていくことになる。そのためには、コスト・ドライバー管理による原価管理だけでなく、レブニュー・ドライバー管理による収益管理をどのように進めるか、あるいは、両者を関連させたシステムをどのように設定するかといった概念を組み上げていくことが必要であろう。

注(1) ハメル・ブラハラドの議論が、これに妥当する [Hamel and Prahalad, 1994]。また、最近の日本経済新聞の特集「リストラを超えて」にも、「製造業で顕著になってきた経営は、足手まといの事業部門の縮小だけで実現したのではない。低迷期でも雇用維持に目を配りながら成長分野を取り込み、人材をつぎ込んだ」ものであるという記事が報告されている [日本経済新聞, 1996.4.14朝刊 1 面]。

(2) 企業成長の要因を求める研究として [安西・清水, 1994ab], [安西・清水, 1996] を発表している。

(3) 本調査は、福島大学経済学部安西幹夫教授と共同で実施し、その前半部分は企業ビジョンあるいは経営戦略が企業の成長にどのように関わっているかという観点からなされている。企業ビジョンの形態、その作成時期・動機・内容、戦略策定の手段などが問われている。後半部分が、

本稿の内容となる。前半の内容－経営戦略と企業の成長－については本稿でも若干触れてはいるが、その詳細及び企業ビジョンに関しては安西教授により近日中に発表される予定である。

- (4) 『日経経営指標』[日本経済新聞社, 1994]の業種平均をいずれも上回る企業がグループⅠ、いずれも下回った企業をグループⅣとしている。ただし、両者の関係などについての統計的關係について検出するには至っていない。以下の記述は、あくまで主観的な判断に終わっているが、これは、今回の調査が、今後実施される実証研究のための仮説発見型調査の性格を有していることによるものである。
- (5) しかし、より重要なのは、いわゆる暗黙知を形式知に変換するかあるいは暗黙知として他の組織成員と共有していくことであって、単に経営者のみが暗黙知として保有する状態では組織としての知識創造が進むことはない。この点については、[野中・竹内, 1996]に詳しい。
- (6) これについては、吉原他 [1989, 247～262頁]を参考にしている。
- (7) ハマー・チャンピーのいう BPR の目的は、コスト、スピードのような評価基準を根本的に変えていこうとするものであって、これによって顧客の満足を高めることにあると考えるのが適切である。本来は、単に企業の側面にのみ立った原価の削減ではなく、顧客の視点を優先しながらビジネス・プロセスを改革していくものと考えている。
- (8) より正確には、ゼロベース予算は「企業の間接部門において、現場のマネジャーがゼロから出発してデジション・パッケージを作成し、管理者は新旧パッケージを同一の基準で評価し、その結果に基づいて経営資源を割り当てる任務別予算の方式である。費用効果分析を主要用具とし、経営思想の発想の転換によって、経営資源の適正配分を計る計数管理の一用具」であるとされている [西澤, 1996, 299頁]。定義に明らかのように、ZBB は間接部門で使用する予算形態であるが、その発想は、従来の行動や予算にとらわれることなく資源を必要とところに必要なだけ配分しようとするものであって、全社に概念的に導入しうるものである。
- (9) たとえば、西澤教授の実施された調査によれば、企業で最も使用されている業績評価の指標は利益金額目標であった [西澤, 1995, 37頁]
- (10) これに関連して、以下のような質問を行っている。

第12表 会計数値の利用法

質問14 貴社では、意思決定において会計数値をどのように利用されていますか	全体		グループⅠ		グループⅣ	
	14	8.6%	6	10.0%	7	11.5%
①すべての資料より優先的に利用	14	8.6%	6	10.0%	7	11.5%
②他の資料と並行して利用し、重視する	143	87.7	52	86.7	52	85.2
③他の資料と並行して利用するが、あまり重視しない	6	3.7	1	1.7	2	3.3
④資料として作成はするが、ほとんど見ない	1	0.6	1	1.7	0	0.0
⑤資料として作成することもない	0	0.0	0	0.0	0	0.0

ほとんどの企業が会計数値を利用し、それを重視していることが理解できるが、中でも他の資料と並行して利用している企業が圧倒的多数にのぼっている。この結果のみからは特定することは不可能であるが、その中でもケースによって会計数値が意思決定に対して及ぼす影響の程度は異なってくると考えられる。また、会計数値を具体的な活動にまで落としこんでいくことが、特

に新規事業のような場合には必要となってくる。

第13表 会計数値不利用の理由

質問15 質問14で③④⑤とお答えになった場合、その理由は次のいずれでしょうか	
①先行き不透明のため、作っても精度が低い	1
②会計の数値では具体的活動の指針とならない	4
③各種活動は行うか否かがおらかじめ決定されているため数値による評価は意味がない	1
④その他	1

参考文献

- ・安西幹夫・清水孝「企業経営における成功要因を探る(上)」『旬刊経理情報』No. 711, 中央経済社, 1994a
- ・安西幹夫・清水孝「企業経営における成功要因を探る(下)」『旬刊経理情報』No. 715, 中央経済社, 1994b
- ・安西幹夫・清水孝「日本企業は未来をめざしているか」『企業会計』第48巻第4号, 中央経済社, 1996
- ・Hamel, G and C. K. Prahalad, *COMPETING FOR THE FUTURE*, Harvard Business School Press in Boston, 1994. (一條和生訳『コア・コンピタンス経営』日本経済新聞社, 1995)
- ・IMA, *Statement on Management Accounting: 1A, Definition of Management Accounting*, 1981. (西澤脩訳『IMAの管理会計指針』白桃書房, 1995)
- ・岩淵吉秀「原価企画における場のマネジメント」『会計』第146巻第3号, 森山書店, 1994
- ・小林健吾『予算管理の基礎知識—改訂増補版』, 第三出版, 1989
- ・小林哲夫「環境変化のもとでの管理会計研究の課題」『会計』第146巻第4号, 森山書店, 1994
- ・日本経済新聞社『日経経営指標』日本経済新聞社, 各年
- ・日本経済新聞「リストラを超えて」, 朝刊1面, 1996, 4, 14.
- ・西澤 脩『日本企業の管理会計』中央経済社, 1995
- ・西澤 脩『経営管理会計』中央経済社, 1996
- ・野中郁次郎・永田晃也『日本型イノベーション・システム—成長の奇跡と変革への挑戦』白桃書房, 1995
- ・野中郁次郎・竹内弘高『知識創造企業』東洋経済新報社, 1996
- ・吉原英樹・佐久間昭光・伊丹敬之・加護野忠男『日本企業の多角化戦略』日本経済新聞社, 1989