

# 戦略志向のマネジメントと会計の役割

## - 戦略実行のための情報の測定と利用 -

豊田 尊久

(関西学院大学大学院商学研究科博士課程後期課程)

今日、企業が価値創造を行う機会は、有形資産のマネジメントから無形資産（顧客関係、革新的な製品とサービス、質が高く応答性のすぐれた業務プロセス、情報技術とデータベース、従業員の組織能力、スキル、モチベーションといったもの）を活用した知識ベースの戦略のマネジメントへとシフトしている<sup>1</sup>。情報化経済の発展によって、企業と顧客との距離は縮まり、企業環境は急激な移り変わりを見せるようになった。このような環境においては、企業には戦略の実行が強く求められる。すなわち、企業はかつての戦術志向から脱却し、戦略志向へとシフトしなければならない。

戦略の実行においては、はじめに戦略の策定が行われ、それから業績の目標と尺度が設定される。その後、組織構成員によって目標達成に向けた行動がとられる。さらに、その行動から様々なフィードバックがもたらされる。その中で、創発型の戦略が生まれる。こうしたプロセスにおいては、人的資源（本報告でいう「人的資源」とは、物（物的資源）に対する人（人的資源）のことであり、企業が利用しうる資源としての人を意味する）を有効活用することが特に重要であると思われる。なぜならば、戦略を実行するのは物ではなく人だからである。その際、企業の経営資源を活用するのも人である。よって、「どのような情報」を「どのように利用」するのかという両面において、人的資源の有効活用が1つの重要な要素となる。

また、戦略実行において、無形資産をマネジメントする難しさの原因には以下の4つが考えられる<sup>2</sup>。すなわち、価値が間接的であること、価値が状況に応じて決まること、価値が潜在的なものであること、そして、資産はひとまとめで役に立つこと、である。つまり、ほとんどの無形資産は単独では価値を持たず、価値創造に結びつけることはできない。複数の無形資産が組み合わせられ、初めて価値を持ち、価値創造へと結びつけられるのである。この無形資産の組み合わせにおいて、必ずその中に含まれるものが人的資源である。なぜならば、戦略を実行するのは人であり、その際に無形資産を活用するのも人だからである。

このように、今日の戦略実行を考えるならば、人的資源の有効活用が欠かせないのである。この人的資源に影響を与えるものとして、マネジメント・コントロール・システムやそこを流れる会計情報の存在が考えられる。

マネジメント・コントロール・システムに関しては、かつての工業時代に設計されたものには問題が存在する。この時代には、現在ほど変革が求められることはなかった。よって、予算のよ

---

<sup>1</sup> Robert S. Kaplan, and David P. Norton, *The Strategy-Focused Organization*, Harvard Business School Press, 2001, pp.1-3. 櫻井通晴監訳『戦略バランス・スコアカード』東洋経済新報社、2001年、15-17頁。

<sup>2</sup> Robert S. Kaplan, and David P. Norton, *op.cit.*, 2001, pp.66-67. 櫻井通晴監訳、前掲書、2001年、96-98頁。

うな反応の遅い戦術的なマネジメント・コントロール・システムを利用しても、大きな問題は生じなかったのである。しかしながら、こうしたシステムは、今日のような急激に変化する企業環境には適さない。したがって企業には、戦術ではなく、戦略のマネジメントを行うためのシステムが求められる。

また、近年、会計情報に期待される役割は拡大している。たとえば、企業の成功や戦略の実行をより明確に捉えるためには、これまでの伝統的な有形資産を越えて、無形資産や知的財産、企業能力といったものがさらに重要視されるようになってきた。また、戦略を実行する中で、当初には意図していなかった新たな創発型の戦略が生まれることがある。しかしながら、従来の会計情報では、これらを明確にすることはできない。

よって、戦略の実行を踏まえるならば、既存のマネジメント・コントロール・システムや会計情報にはさらなる拡充が求められる。特に、戦略の実行を担う人的資源にとって、より有用な情報を提供する必要があると思われる。

こうした状況にあって、戦略の実行を有効なものとするためには、「プロセス」の思考を戦略のマネジメントに取り入れることが有用であろう。創発型の戦略を考えた場合、先に述べた戦略実行のプロセス自体に目を向けなければ、それらを有効に活用することはできないと考える。すなわち、戦略実行プロセスを管理（もしくは支援）することこそが、戦略の実行において重要となるのである。

こうした「プロセス」の管理については、近年、大きく分けて2つの傾向を見ることができる。1つは、ABC/ABM やバランスト・スコアカードに代表される「何らかの計数をもってプロセスを管理する」という思考である<sup>3</sup>。いま1つは、手段による経営（Management by Means）として知られる「組織化によってプロセスを管理する」という、計数によらないプロセス管理の思考である<sup>4</sup>。現実には、両者を織りまぜた形でマネジメントがなされるのであろうが、いずれの程度を増した方が有効かについては、製造業・サービス業といった業種、経済の状況、さらには国や文化の違いによって異なるように思われる。これについては、深い考察が必要とされよう。

本報告は、上述のような問題意識のもと、人的資源の有効活用という観点から戦略実行をプロセスとして捉え、その上で会計情報とマネジメント・コントロール・システムとの関わりについて考察を行うものである。この報告によって、将来、戦略実行のための管理会計に関する新たなモデルを構築するための基礎を得たいと考えている。そのために、まずは戦略実行というものを位置づけ、それがどのようなプロセスをもってなされるのかを明らかにする。その際、戦略の策定と遂行が不可分なものであることを確認し、創発型の戦略の重要性を見る。これらは、アンソニー（Robert N. Anthony）に代表される伝統的な枠組みでは十分認識されてこなかった領域である。続いて、戦略実行において種々の経営資源を活用するための人的資源の重要性について述べる。そして最後に、人的資源を有効活用するために、望まれる会計情報とマネジメント・コン

---

<sup>3</sup> これについて、代表的な文献には例えば以下がある。Robert S. Kaplan, and Robin Cooper, *Cost & 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。Robert S. Kaplan, and David P. Norton, *op.cit.*, 2001. 櫻井通晴監訳、前掲書、2001年。

<sup>4</sup> H. Thomas Johnson, and Anders Bröms, *Profit Beyond Measure*, The Free Press, 2000. 河田信訳『トヨタはなぜ強いのか』日本経済新聞社、2002年。

トロール・システムとの関わりを検討する。

今日の激変する企業環境において、戦略の実行それ自体をプロセスとして捉え、その上で会計情報の役立ちを考察することは、管理会計の現代的課題を克服するための大きなヒントになると考えるのである。

#### <主要参考文献>

1. AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association, 1966. 飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房、1969年。
2. Johnson, H. Thomas, and Anders Bröms, *Profit Beyond Measure*, The Free Press, 2000. 河田信訳『トヨタはなぜ強いのか』日本経済新聞社、2002年。
3. Kaplan, Robert S., and David P. Norton, *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, 1996. 吉川武男訳『バランス・スコアカード - 新しい経営指標による企業変革 - 』生産性出版、1997年。
4. Kaplan, Robert S., and Robin Cooper, *Cost & 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。
5. Kaplan, Robert S., and David P. Norton, *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in The New Business Environment*, Harvard Business School Press, 2001. 櫻井通晴監訳『キャプランとノートの戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報社、2001年。
6. Simons, Robert, *Levers of Control: How Managers Use Innovation Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, 1995. 中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』産能大学出版部、1998年。
7. Simons, Robert, *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*, Prentice Hall, 2000.
8. 伊丹敬之著『新・経営戦略の論理』日本経済新聞社、1984年。
9. 伊丹敬之著『場のマネジメント - 経営の新パラダイム』NTT出版、1999年。
10. 伊藤博著『顧客志向の管理会計』中央経済社、1994年。
11. 会計フロンティア研究会編『管理会計のフロンティア』中央経済社、1994年。
12. 清水孝著『経営競争力を強化する戦略管理会計』中央経済社、2001年。
13. 若杉明著『人間資産会計』ビジネス教育出版社、1979年。