

論文

非財務的尺度と財務的尺度の総合
—— 総合的マネジメントと管理会計 ——

浜田 和樹*

<論文要旨>

近年、市場競争に勝つための留意点の一つは、知的資産を高めたり、その効果的管理であるといわれている。知的資産は企業の生み出した技能、関係、知識、情報等の無形資産の集合であり、その大部分は財務諸表に明示されない「見えざる資産」である。知的資産は大きく分けて、顧客資産、構造的資産、人的資産から成り、有形資産以上に収益力の増大に有用である場合が多いと指摘されている。知的資産は多種多様であるので、それを高めるには、単一の財務的尺度で評価するよりも、多様な尺度で総合評価する方が有利である。

もう一つの留意点は、トップダウン型経営とエンパワーメント型経営を使い分けたり、融合することである。というのは、前者は市場の拡大・縮小や技術革新等の企業環境の構造的変化に対処するために適切であり、後者は顧客ニーズに敏感に反応するための「即応性」や「柔軟性」を持たせるために有利であるからである。近年、エンパワーメント型経営のためには非財務的尺度が有用であると、特に主張されているが、どちらの場合も非財務的尺度と財務的尺度の両者による総合的マネジメントが必要である。

これらの点を考慮した総合的マネジメントの具体的進め方として、バランス・スコアカードの手法があるが、本稿ではそれに類似した、いやむしろそれを進めた日本発の「TP(total productivity)マネジメント」について考察した。TPマネジメントは企業全体のベクトルを合わせ、マトリックス思考により、各種の目標や施策を理論的・体系的に考察するのに適した手法であり、また決定や実施の仕方を工夫することによって、全体目標と関連づけたエンパワーメント型経営にも役立つ手法でもある。そして、この手法を予算管理と組み合わせて用いることにより、予算のみの管理による問題点が克服されることを指摘した。

<キーワード>

知的資産、トップダウン型経営、エンパワーメント型経営、非財務的尺度、財務的尺度、TPマネジメント、予算管理

1999年11月 受付
2000年 2月 受理

* 西南学院大学 商学部 教授

1. はじめに

現在の市場競争を特徴づける言葉はいろいろあるが、基本的には、価格、品質、時間の競争であるといえる。これらの競争に勝つための留意点の一つとして、知的資産を高めたり、その効果的管理ということが挙げられる。知的資産とは、企業の利益を生み出す技能、知識、情報等の無形資産の集合である。具体的には、社員の能力や経験等の人的資産、商標や特許等の知的財産、顧客との望ましい関係、技術、ノウハウ、情報システム基盤、企業固有の業務手続き等である。ただ情報システム等のインフラは、知的資産形成のための触媒であり、知的資産そのものではないとする考え方もあるが、本稿では広く、それをも知的資産とする。これらの多様な知的資産の大部分は、財務諸表に計上されない「見えざる資産」である。この見えざる資産が、競争優位をもたらす重要な源泉になっている。

もう一つの留意点は、トップダウン型経営とエンパワメント型経営を使い分けたり、融合したりする必要があるということである。情報化社会では周知のごとく、顧客ニーズに敏感に反応するために即応性が重要であり、そのためには、素早く新規なものや異なることに取り組める能力である柔軟性が必要になっている。それ故、エンパワメントの重要性が指摘されている。エンパワメントとは、単なる現場従業員への権限の委譲ではなく、彼らに自らの知識と経験により、問題解決が可能となるような、より大きな自律性が与えられることである。また事前に委譲される権限の範囲も、フォーマルに詳細には確定されていない。ただ、近年、エンパワメント型経営のみの必要性が強調され過ぎているが、現実には、それとトップダウン型経営を使い分けたり、融合したりする必要があると思われる。またエンパワメント型経営といえども、全体的統制が重要である。

これらの留意点から判断して、知的資産の充実を図り、上記の両タイプの経営を効果的ならしめるためには、非財務的尺度と財務的尺度の両者を用いた、総合的マネジメントが必要であると思われる。その点の考察が、本稿の第1の特徴になっている。ここでの「総合」という意味は、「非財務的尺度と財務的尺度の総合」に加え、「多様な目標と施策の総合」、「従業員の全体」という意味が含まれている。また「総合的」という意味は、上記のような「総合という性質をもった」という意味で用いている。

このような総合的マネジメントといえは、バランスト・スコアカードによる管理がすぐに思い浮かぶが、この考え方は必ずしも新しい考え方ではない。古くは総合的マネジメントの方法として、目標管理、方針管理がある。近年では、それらを進めたTP(total productivity)マネジメントが考案されている。これらは、バランスト・スコアカードによる管理と多くの類似点をもっている。またこれらは、目標を管理するという点で、広い意味での目標管理であるが、重点を置くべき箇所が異なり、狭義の意味では区別される。本稿ではそれらを区別して扱うことにする。本稿では、TPマネジメントを「日本発のバランスト・スコアカード」と考え、異同点を考察すると同時に、それを予算管理と関係づけることにより、予算管理の問題点が解決できることを指摘したい。これらの点の考察が、本稿の第2の特徴になっている。

2. 知的資産の重要性と総合的マネジメントの必要性

企業が競争優位を確保するためには、当然のことではあるが、有形資産と無形資産を有効に

活用することが重要である。ただ無形資産として、貸借対照表に計上される無形資産に限らないで、広い意味での知的資産をも含めたものを対象とする必要がある。コカコーラ社やマイクロソフト社などは、簿価ベースの純資産に対する株式時価総額が20倍を越えていると報告されている（[4],19-21頁）。これは、見えざる知的資産の価値に依っている。また優良企業であるほどその価値が高くなるので、その増大を目指した管理が必要になる。

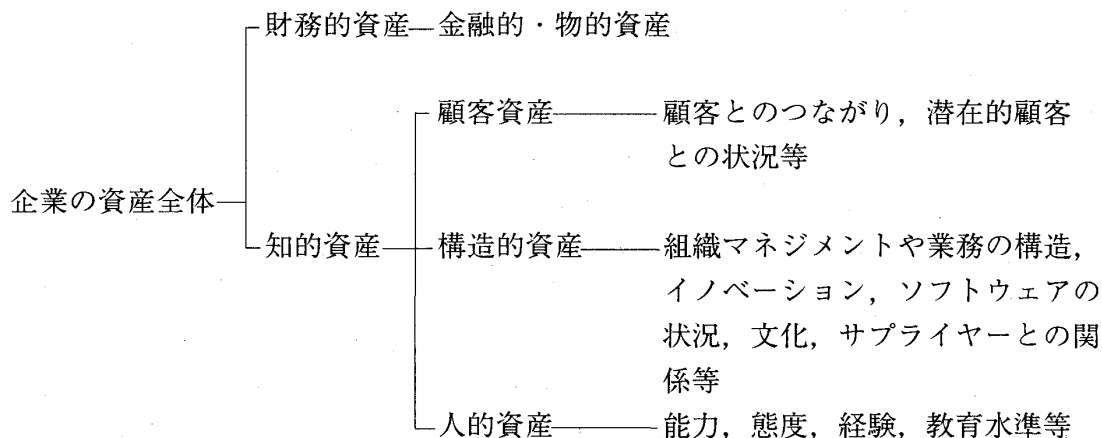


図1 企業資産の体系と知的資産

知的資産を資産全体の中で位置づけたものが、図1である。図1では知的資産を、顧客資産、構造的資産、人的資産の3つのものに区分している。知的資産のうちの人的資産については、その重要性を認識せしめ、適正配置、有効利用、管理保全等を目指した人的資源会計の分野があるが、現在は、知的資産に関する議論の中で、よく扱われるようになっている。

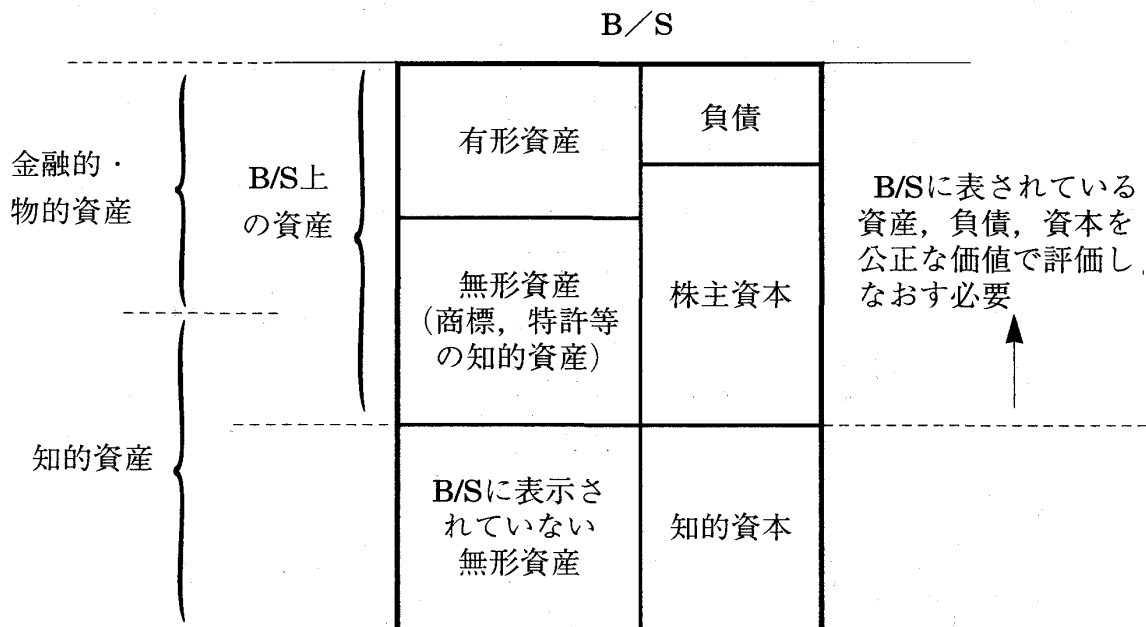


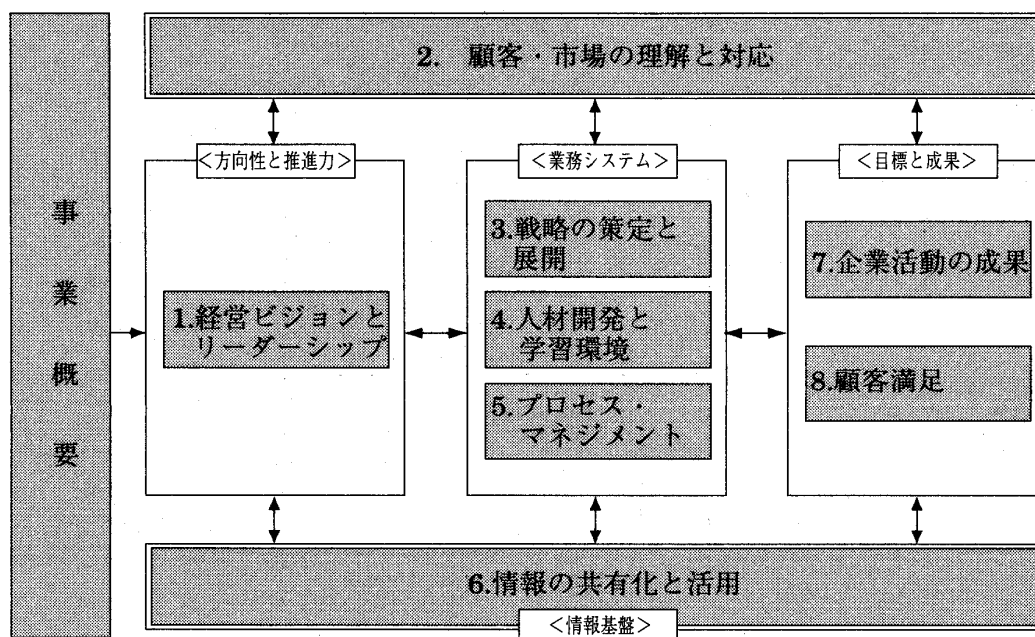
図2 知的資産を含む公正価値で評価後の貸借対照表

知的資産と知的資本についての議論は、会計上の資産、資本概念に対応していないものも多

くあるが、それらを整理したものが図2である。知的資本全体の評価法として、超過収益力の源泉をキャッシュ・フローを用いて評価する方法と、株式時価総額から公正価値で修正後の純資産額を控除して評価する方法がある。前者はフロー面からの評価であり、後者はストック面からの評価である。前者の方法を用いる場合、超過収益力の源泉は多様であるので、これら全てのものについて、キャッシュ・フローの額を評価することは不可能で、代表的なものをいくつか選んで評価することになる。後者の場合、純資産を公正価値で評価しないで、簡略的に簿価を用いることもある。理論上、フロー面から評価した値とストック面から評価した値は一致しなければならないが、實際上そうなることは殆どないと思われる。

知的資産の管理のためには、上述のような単一の貨幣金額による評価よりも、財務的尺度、非財務的尺度等の各種尺度による各種側面からの評価の方が有利である。というのは、知的資産は多種多様であり、単一尺度で直接的に測定できないものも多く、また仮に金額評価されたとしても、それだけでは何をすべきかわからないからである。各種尺度による管理法として、バランス・スコアカードによる方法がある。北欧の保険サービス会社であるスカンディア社は、スカンディア・ナビゲーターとよぶ一種のバランス・スコアカードを開発し、管理に利用すると同時に、外部にも公表している [4] [18] [21] [22]。その会社では、知的資産は、財務面、顧客面、社内プロセス面、人的側面、革新的側面に区別して示され、1997年度の報告では、総合評価も行っている。

「経営品質賞」も、企業に知的資産の管理を援助する手段を提供するために設置されたものとも解釈される。経営品質とは、審査基準書によれば、顧客の最終評価に影響を与えるすべての要素のことであるとして、狭い意味での品質と区別を図っている。この賞は、(財)社会経済生産性本部が1995年12月に、マルコム・ボルドリッジ国家品質賞を参考にして、「顧客・市場の求める価値を創り、長期にわたって競争力を維持できる体制づくり」を支援するために設けたものである [15] [19]。図3と表1は、日本経営品質賞のフレームワークと審査基準である。



(出典) 日本経営品質賞委員会：『日本経営品質賞審査基準書（1999年度版）』，1999年2月，14頁

図3 日本経営品質賞のフレームワーク (1999年度版)

表1 日本経営品質賞の審査基準 (1999 年度版)

< 審査基準一覧 >

1. 経営ビジョンとリーダーシップ	170
1.1 リーダーシップ発揮の仕組み	100
1.2 社会的責任と企業倫理	70
2. 顧客・市場の理解と対応	150
2.1 顧客・市場の理解	70
2.2 顧客への対応	40
2.3 顧客満足の明確化	40
3. 戦略の策定と展開	80
3.1 戦略の策定	40
3.2 戦略の展開	40
4. 人材開発と学習環境	110
4.1 人材開発の立案と学習環境の構築	20
4.2 学習環境	30
4.3 社員教育	30
4.4 社員満足	30
5. プロセス・マネジメント	110
5.1 基幹業務プロセスのマネジメント	50
5.2 支援業務プロセスのマネジメント	30
5.3 ビジネスパートナーとの協力関係	30
6. 情報の共有化と活用	80
6.1 情報の選択と共有化	30
6.2 競合比較とベンチマーキング	30
6.3 情報の分析と活用	20
7. 企業活動の成果	200
7.1 社会的責任と企業倫理の成果	40
7.2 人材開発と学習環境の成果	40
7.3 クオリティ活動の成果	60
7.4 事業の成果	60
8. 顧客満足	100
8.1 顧客満足と市場での評価	100

合計 1000

(出典) 日本経営品質賞委員会：『日本経営品質賞審査基準書 (1999年度版)』, 1999年2月, 19頁.

その特徴は,

- (i) 顧客, 市場への迅速な対応と社会的責任を果たすために, 顧客資産, 構造的資産, 人的資産等の知的資産を向上することが必要である.

- (ii) トップダウン型経営とエンパワメント型経営の両者の融合が重要である。(このテーマについては、次節で考察する。) 前者の重要性は、リーダーシップ、戦略展開の項目に示され、後者の重要性は、人材開発と学習環境の項目に示されている。
- (iii) 非財務的尺度と財務的尺度の両者が重要である。財務的尺度は事業の成果の項目のみに関係し、ウェイトが少ないと思われるが、各項目の中に分かれて含まれている。例えば、戦略の策定と展開の項目、プロセス・マネジメントの項目、情報の共有と活用等の項目等に含まれている。

これらの特徴は、序論で述べた競争優位をもたらすための留意点にも共通している。

以上、知的資産管理の重要性を指摘してきたが、筆者は、知的資産を高めるためには、財務的成果による評価だけではなく、知的資産を高めるためのプロセスの評価、その結果の評価を含めた総合的な評価を行い、常に知的資産の向上に努めるよう仕向ける管理が必要であると考ええる。しかし、知的資産の向上のみを目標と考えるのではなく、市場での成果を表す目標と同時に、あるいは関係づけて考察する必要がある。そのためには、両者の目標を非財務的尺度と財務的尺度を用いて具体的にバランスよく設定し、それらの達成を目指す総合的なマネジメントが必要となる。この側面に管理会計人が重要な役割を果たそうとすれば、財務情報のみを扱うものが会計だと考えないで、管理会計の対象範囲を、財務情報と非財務情報の両者の融合による管理まで拡大する必要がある。

3. トップダウン型経営とエンパワメント型経営の使い分け・融合の必要性

序論にも述べたように、近年、エンパワメントの重要性が指摘され、そのみで経営は可能というような主張もあるが、市場が著しく拡大・縮小したりしている時や、技術革新が急速である時など、企業環境に構造的変化が生じている場合には、リスクを賭けた戦略的判断を必要とし、トップダウン型経営が適している。すなわち、トップダウン型経営とエンパワメント型経営を使い分けたり、融合する必要があると思われる。

トップダウン型経営の利点は、全体の計画・目標が、目標相互間の関係を考慮しながら、下位に体系的に展開できるということである。また、下位部門は何をすべきかが明確に具体的に示されるので、従業員の目指す方向を一致させることができ、従業員の方も目標達成度を容易に知ることができるということである。施策も全体的立場から選ぶことができるので、一貫性のある対策が立てられ、適切な実行体制も組めるということである。

これらの利点を生かすためには、財務目標と同時に非財務目標を考慮することが必要になる。というのは、長期的に好ましい財務的成果を達成するためには、各種の非財務目標をバランスよく達成することが必要だからである。すなわち、非財務目標と長期的な財務目標との間には原因と結果の関係があり、長期的な財務目標を達成するための実施目標として非財務目標があると考えられるからである。それ故、財務目標のみを展開したとすれば、それを達成するために具体的に何を行えばよいかが不明確となるからである。逆に非財務目標のみを展開したとすれば、財務的成果の向上が疎かにされるからである。しかし、トップダウンの管理は目標展開があいまいだったりすると、思ったほど効果が上がらない場合もある。また、日々の環境変化に対応して微調整する方法としては不適切である。

これに対して、エンパワメント型経営の利点は、下位レベルの自主性や創造性が尊重され

るので、従業員のモラルが高くなるということである。また、目標は明確ではなく、統一性を欠くこともあるが、下位レベルの知識や経験が生かされ、素早い対応が可能となるという利点もある。

これらの利点を生かすためには、非財務情報が重要である。現場から得られる非財務情報を通じて直ちに問題が発見でき、問題解決の方策を採ることができるからである。エンパワメント型経営への非財務情報の有用性は多くの研究者が指摘しており、現場管理には財務情報は無用であるという研究者もいる。ただ非財務情報だけが示されると、従業員は利益を上げることではなく、非財務目標の改善だけを目指すことも生じる。それ故、従業員に利益の増大が目標であるという意識をもたせるためには、利益等の財務情報も有用となる。財務情報がエンパワメントを促進した例として、テキサス・イーストマン社の熱分解工場の日次損益計算書を利用した従業員の動機づけの例は有名である [2] [8]。この他にも、ナショナル・セミコンダクター社の活動基準の財務情報により、従業員を継続的に利益、時間、品質の改善へと動機づけた例 [23] [24]、ソニー美濃加茂工場の作業チームごとに日々の利益を計算させることによる現場効率化の例 [7]、岡山積水工業の係単位を一つの商店として行動させ、コスト意識の向上を図った例 [16] 等がある。

以上、トップダウン型経営とエンパワメント型経営の利点を中心に述べた。そしてどちらのタイプでも、非財務的尺度と財務的尺度の両者による管理が重要であることを述べた。ただ両タイプを融合するとすると、トップの戦略方針を受けて自らが設定した戦略実行目標で管理しようとする管理者と、現場の業績をリアル・タイムに反映するプロセス指標（非財務的尺度と財務的尺度の両者を含む）で行動の決定をしようとする現場従業員の間の目標間のギャップを、うめるような管理が必要となる。しかも現場従業員を目標の達成へと動機づけるような管理が必要となる。そのためには、目標間のギャップをうめる役割をミドルが担当し、ミドルを中心とした全ての従業員が上下左右に働きかけて、組織目標を実現していくような、ミドル・アップダウン・マネジメント [7] [17] が有用であると思われる。

4. 総合的マネジメントとしての目標管理と方針管理

2 節と 3 節では序論で述べた 2 つの留意点を詳細に述べたが、本節ではそれらの点に焦点を当てるために有効と思われる目標管理と方針管理について述べる。

目標管理(management by objectives)は P.F. Drucker が提唱し、E.C. Schleh によって具体化された管理法である。この管理法は、職場（組織）目標と個人の目標（欲求）の統合を目的としており、それを達成するために、目標設定への参画と自己統制が 2 つの基本的な柱となっている [13]。

目標設定への参画は、職場目標への参画と個人目標への参画がある。前者により、従業員が組織の一員であることを自覚し、職場目標達成のための努力すべき方向を理解するようになる。また後者により、目標に対する達成意欲がわいてくるようになる。この参加の過程での上司や同僚とのコミュニケーションを通じて、自分に期待される知識を明確にできる。また、現場に埋もれている知識を活用したり、現場に知識を蓄積することにも役立つ。即応性が重要であるなら、即応性の向上に合致した目標を設定すればよい。将来の収益力の増大に知的資産を増大することが必要であるなら、それらの資産の増大を積極的に目標に加えればよい。多様な知的

資産を考慮するとなると非財務目標が重要となるが、それだけでなく、意図的に財務目標も職場目標や個人目標として設定するようにすると、現場従業員に財務的効率や財務的成果の重要性を認識させることができる。自己統制は、上位によるチェックとは別に実施されるもので、目標に対する責任意識を生み、能力の開発と伸長に有用である。この目標管理は各個人の自律性を重んじた管理法であるので、エンパワメント型経営を全体から統制することに役立つと思われる。エンパワメント型経営といえども自律性だけでは不十分で、その自律性をもった行動を、全体的観点から統制することが必要であるからである。ただ職場目標は企業全体の目標から導かれたものであるとはいえず、目標管理では、基本的には職場目標と個人目標を直接の対象とするので、全体目標との関連が明確ではないという欠点がある。

目標管理と並んで、わが国でよく用いられている管理法として、方針管理がある。方針管理は、目標管理が結果を重視し過ぎていたことに対する反省として生まれたものであり、目標や施策が展開されるプロセスに重点を置いた管理法である。1960年代に目標管理が伝えられたが、この頃、目標管理がSQC (statistical quality control: 統計的品質管理) からTQC (total quality control: 全社的品質管理) への転換期であったこともあり、目標管理にこのTQC的問題解決法を適用した管理法が生まれた [6]。これが方針管理である。日本科学技術連盟TQC用語検討小委員会は、「方針管理とは、経営基本方針に基づき、長(中)期経営計画や短期経営方針を定め、それらを効率的に達成するために、企業組織全体の協力のもとに行われる活動([6], 4頁)」と定義している。方針管理の「方針」とは、目標とそれを達成する方策からなり、「管理」とは、PDCA(plan-do-check-action)サイクルを回すことを意味している。PDCAサイクルとは、前期の目標値と実績値、前期決定された方策と実施方策との比較を行うことにより、これを本年度の方針に反映させる一連のサイクルのことである。

表2 目標管理と方針管理の特徴

	目標管理	方針管理
実施上の狙い	自己啓発、モチベーションの向上、組織の活性化等のために実施	組織全体の目標に向かうよう従業員の方向を一致させる
目標の決定、目標展開	個人レベルを対象 部下の自主性を尊重 部下を職場目標と個人目標の設定に参画させる ノルマ管理ではない	組織レベルを対象 トップダウンでの方針展開 方針は目標と方策が対になっている。組織の階層に沿った系統的な方針の展開。TQCによる問題解決
結果の評価と改善	目標の達成度を基本的には自己評価し、その評価結果を上司との話し合いの中で、上司が評価する 目標が未達成の場合には自己と上司が原因の分析をし、次期の計画に反映させる	目標の達成度を、基本的には上司が定期的に評価する。 PDCAサイクルに従い、原因分析を行った後、改善方法考えられる

方針管理では、方針が組織のレベル（階層）に従って展開される方針展開が大きな特徴である。この展開は、上位レベルの方策は次の下位レベルではそれが目標となり、その目標に対する方策が考案されるというような展開である。方針展開では、知的資産を増大するための目標が目標の中に織り込まれ、また非財務目標と財務目標の両者がバランスがとれるように、同時に展開されることが必要である。その展開を通じて、トップの方針を下位レベルまで浸透させ、全従業員を同一目標へと向かわせたり、重点を置くべき箇所や実施状況の全体的な把握を可能ならしめることができる。目標管理と方針管理を比較して示したものが、表2である。この表を見れば、方針管理はトップダウン型経営に有用であることがすぐ分かるであろう。しかし方針管理は、反面、個人レベルの人間の側面をあまり重視しない管理法となっていることも事実である。

以上、目標管理と方針管理の特徴を述べ、エンパワメント型経営には目標管理が利用でき、トップダウン型経営には方針管理が適用できることを述べた。しかし、エンパワメント経営といえどもトップからの方針に合致すること必要があり、逆にトップダウン型経営といえども下位レベルへの権限の委譲と自律性の付与が重要である。すなわち現実の経営は、完全自律型経営と完全トップダウン型経営の中間にあり、各企業の差異はどちらの側にウェイトがあるかの違いである。

それ故、管理法としても、両者の長所を生かすように、方針管理と目標管理を連動する必要があると思われる。すなわち、方針展開を用いて目標を個人レベルまで展開するのであるが、職場目標と個人目標の決定と評価には、現場従業員の参加を求めるというやり方である。これにより、目標管理のよさを方針管理に導入できることになる。ただそれを、目標管理の改善よりも方針管理の改善として位置づける方がよいという報告もある [11]。その理由として、従業員が方針管理に慣れていると、目標管理の進め方に違和感をもち、受け入れられないことが多いからである、と述べている。両者の特徴を採り入れたTPマネジメントについて、次節で考察する。

5. 日本発のバランスト・スコアカード——TP マネジメント

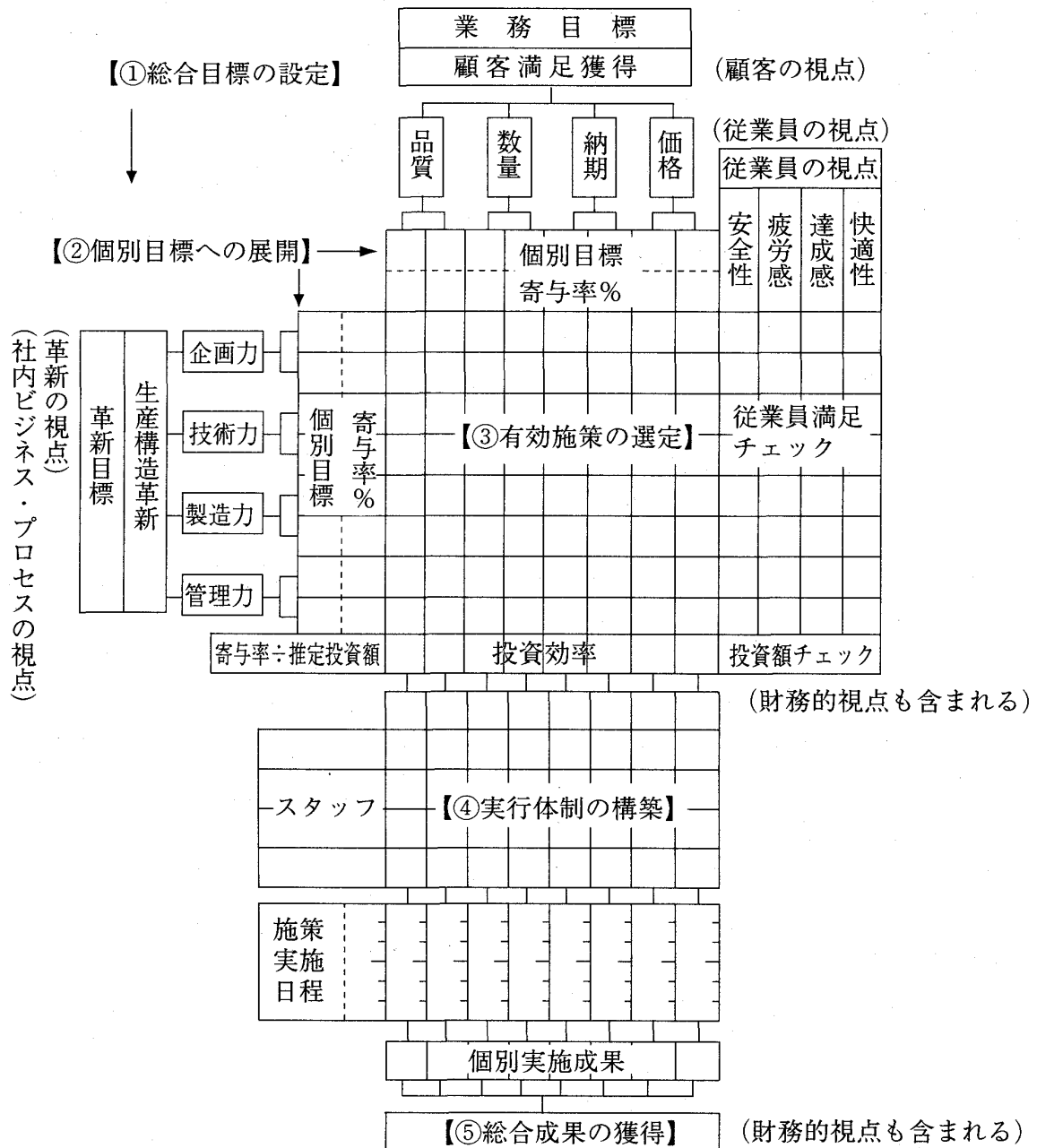
本節では、目標管理と方針管理をさらに進めたTPマネジメントについて考察する。TPマネジメントは、企業全体のベクトルを合わせ、生産の体質を革新的に伸ばし、目標を効果的に達成するための管理技術であり、秋庭雅夫教授が考案した管理法である [1]。その基本型は図4のような型である。そしてその図に示されるように、目標設定、目標展開、施策選定、組織編成、実施管理の5つのプロセスが中心となっている。

図中の寄与率とは、個別目標の達成が総合目標の達成に寄与する割合のことであり、総合目標を100%として、それぞれの項目に配分された目標が何%にあたるかを示す尺度である。算式で示せば、

$$\text{寄与率 (\%)} = (1 \text{ つの項目に配分された目標} \div \text{総合目標}) \times 100$$

である。寄与率によって、各個別目標の達成状況を見れば、総合目標の達成状況を知ることができるようになっている。寄与率は部分の貢献を総合化するとき有用で、これを利用して、日ごと、週ごと、あるいは月ごとの達成状況の総合評価が可能となる。すなわち、これにより現場の活動の総合目標に与える影響をタイムリーに知ることができる。財務目標が総合目標とし

て与えられていれば、非財務的尺度で測られた日々の現場の活動の財務目標への影響が求まることになる。



(出典) 秋庭雅夫：「TPマネジメントとは何か」JMAマネジメントレビュー、第2巻第6号、1999年6月、30頁を少し変え、4つの視点を付け加えている。

図4 TPマネジメントの体系

図4は、総合目標のうちの業績目標として顧客満足獲得が、革新目標として生産構造革新が設定された場合の例である。知的資産のうちの顧客資産に関する目標は業績目標の中に、構造的資産や人的資産に関する目標は革新目標の中に含まれている。また業績目標の中にも、革新目標の中にも、非財務的目標と財務目標の両者が、バランスよく含まれるのが望ましい。それらの総合目標は、階層図の形で体系的に展開されることになる。展開された最終の下位目標

が個別目標であり、これは総合目標達成のための部分目標である。その展開の過程で知識が蓄積され、総合目標の達成へ向けて、知識が体系化されることになる。業績目標と革新目標の両者の個別目標は、マトリックス図の形で示され、両者の個別目標を勘案して、施策が選定されることになる。施策選定にあたり、参考にできるような今までの事例やアイデアをプールしておくというような工夫をしている企業もある [10]。そして施策が選定されれば、これが従業員にどのような影響を与えるかが検討され、従業員満足度がチェックされることになる。満足度が満たされれば、具体的な実施目標となる。また実施目標の担当ラインが決定され、このラインへスタッフがどのように係わりあうかが考慮され、組織体制が決められる。この展開により、組織の壁を越えた協力の必要性がより認識されることになる。実施目標に対して実施日程が決定され、目標達成に向けての実施管理が行われる。

このようにTP マネジメントは目標、施策が論理的に、しかも具体的に展開されるので、ものが少なくなり、何を行えばよいか明確になる。また目標と施策等をマトリックスで展開するために、複数の項目と複数の項目の関係が明確になり、全体の構成を一目で把握できることになる。このことは全体的視点に立った考察をやり易くする。さらにマトリックスとマトリックスを関係づけることは容易であるので、展開においてもこの性質を利用できることになる。TP マネジメントは、目標のブレイク・ダウンという点で、方針管理にもよく似ているのであるが、組織全体の目標をバランスよく達成することを目標としており、バランスト・スコアカードによる管理にもよく似ている管理法である。というのは、バランスト・スコアカードによる管理は当初、戦略目標を達成する尺度を考案し、その達成を目指す管理法であったが、尺度が下位へ展開されるようになると、方針管理によく似たものになるからである。それ故、TP マネジメントを日本発のバランスト・スコアカードと名づけたい [3]。それ以上に、バランスト・スコアカードよりもTP マネジメントの方が、展開がより詳細で体系的であるので、目標の上下・左右の間の関係がより明確で論理的であると思っている。また、実行施策に関連した組織編成や実施管理がやり易いような工夫もなされている。図4には、R.S.Kaplan & D.P.Norton の提唱するバランスト・スコアカード [12] の4つの視点に対応させる意味で、それぞれの視点の位置を示している。

TP マネジメントの特徴を明確にするために、目標展開と目標の設定法について、方針管理と比較したものが、表3である。この表から、TP マネジメントの方がより総合的であり、問題解決型であるということが、よくわかる。

バランスト・スコアカードによる管理もTP マネジメントも、目標展開を個人目標まで行い、職場や個人レベルでの目標に関しては、それへの参画と自己統制のような目標管理のやり方を採用しているものもある。目標を個人レベルまで落としこむことにより、全体目標との関係が明確になり、従業員一人ひとりが全体目標の達成のためには何をなすべきかが明確になる。しかも、従業員を職場目標と個人目標の設定に参加させることにより、従業員の自律性を損なわないようにできるからである。このようなバランスト・スコアカードによる管理の実施例として、アメリカの石油会社の例が紹介されている [12]。この会社では、個人レベルの目標設定には目標管理が用いられ、いつでも持ち運べる個人用のバランスト・スコアカードを作っている。それには、全体的目標、ビジネス・ユニットの目標、個人の目標、業績評価指標、行動施策等が記入されている。これにより、全体目標と整合性のとれた個人目標の設定と、その達成を促進することができるようにしている。

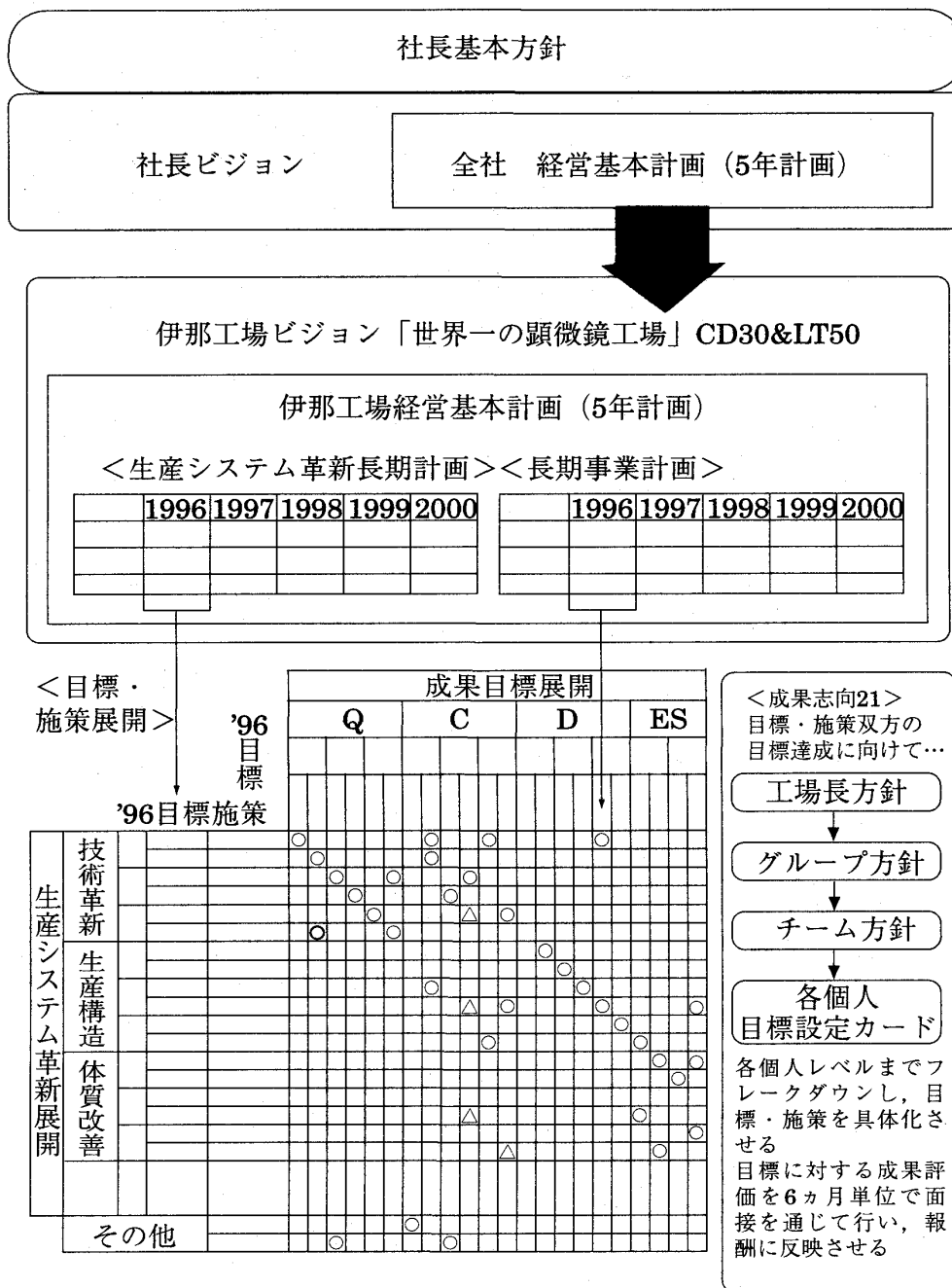
表3 方針管理とTPマネジメントの特徴

方針管理	TPマネジメント
組織階層に沿った方針展開	総合目標を設定し、これを個別目標へと展開し、目標間の相互関係を考慮しながら実施施策を決める。 (問題解決型) 基本的には、実施施策が決まった後で、組織階層を考慮した実行体制が決まる。組織階層に関係なく目標を先に決めるので、方針管理よりも重要な考慮すべき目標のヌケが少なくなる。
上司とその次の部下とのすり合せによる目標の決定	目標の決定・展開には、上司と必要であれば全ての下位の管理者が参加し、総合目標を決定し、総合目標を達成するための個々の目標が、目標相互間のトレード・オフを考えながら決定される。 (目標どうしのすり合わせ) 全社的、総合的に、関係者全員の協力の下に行われる。具体的な施策を実行体制や日程と関係づけることにより、各部門間の協力すべき箇所が明確になる。

またこのようなTPマネジメントの実施例として、オリンパス工業伊那工場の例がある [9]。この工場は、1995年にTPマネジメントが導入されたのであるが、目標と施策が個人レベルまで展開されるようになっている。その体系は、図5の通りである。

まず全社的な5カ年計画を受けて、5カ年の工場の基本計画が立てられる。その基本計画は、生産システム革新長期計画と長期事業計画から成り立っている。そしてそれらの1年分が、具体的に目標・施策展開されることになる。この目標・施策展開は細部にわたり詳細になされ、Q（品質）、C（原価）、D（納期）、ES（従業員満足）についての目標と、生産システム革新のための諸施策の関係がよく分かるようにしている。両者の関係を考えて、具体的な目標と施策が決定され、採用された目標・施策は、最終的には個人レベルまで展開される。

個人レベルでの実施の特徴は、「目標・施策はすべて担当部門でコンピュータに入力されており、進捗状況はパソコンでリアルタイムに管理される。財務データは月単位で更新されるが、個人レベルのデータは、改善が行われた時点で更新され、誰でもみられるようになっている。各人の目標・施策はグループ、チームの方針にしたがって設定され、重要度によってA～Dの4つに分けて管理される。設定された課題は、個人の『課題設定シート』や『業務目標設定カード』を使って展開される。方針や、目標・施策はそれぞれの上司との面接で設定されるが、上司との面接は期初（課題設定）、中間（活動の中間チェック）、期末（評価）の合計3回行われる。このなかの期末の面接では『業務設定カード』の自己評価・自己評価点をもとに改善活動への取り組みや成果について上司との話し合いが行われ、その結果は、『成果志向21』の評価・報賞システムにしたがって、賞与に反映されるようになっている。」である [9]。



（出典）梶 文彦「TPマネジメント推進特別賞，TP賞の受賞企業6社の戦略を探る」，JMAマネジメントレビュー，第2巻第6号，1996年6月，p.28
（許可を得て引用）

図5 オリンパス光学伊那工場の例

このような管理は，まさに本稿のテーマであるトップダウン型経営とエンパワーメント型経営を融合した管理であるといえる。ただ，現実の殆どの企業で，財務数値による全社管理である予算管理が実施されている。それ故，次節で予算管理とTPマネジメントの関係について考察し，両者を連動する必要性を指摘したい。

6. 予算管理とTPマネジメントの連動

前節まで非財務的尺度と財務的尺度による総合的マネジメントの必要性を述べたが、このことによって予算管理の意義を否定しているのではない。長期的に見れば、財務的成果の獲得が最も重要であるので、その獲得目標の毎期の財務的表現である予算編成と、予算目標と実績額との比較による予算統制は、財務的達成目標とその獲得状況を知る意味で重要である。また、予算目標を示すことで、従業員に対して、最終目標が財務的成果の達成にあるということを知らせることができる。以上より筆者は、予算管理を総合的マネジメントと連動させる必要性を主張したい。そしてそれにより、予算管理の問題点が克服されるということを主張したい。

その利点を述べる前に、まず予算管理の問題点を述べることから始める。予算は全社的目標を達成すべく各業務活動を計画、調整、統制するための手段であるが、戦略や課業統制の間の関連性が薄いという指摘がなされている。例えば戦略ビジョンをお互いに理解し、それを実行できる目標に落とし込むことが重要であるにもかかわらず、予算管理ではそれができないということである。すなわち、予算のみでは戦略について、経営者、管理者間で何をなすべきかの真の合意がなされない場合が多く、各自一人よがりの解釈をし、バラバラな行動を採ることが多いということである。それ故、資金管理や資本配分も、戦略の優先順位にリンクしていないことが多い。また予算システムにおいてフィードバックされる情報は、短期的でオペレーショナルな業績のフィードバックであり、しかも月次ないし四半期ごとの予算と実績の比較である。そのため、戦略についてのフィードバック情報を入手できないということである。これらのことは、戦略目標から行動目標までの整合性が必要であるにもかかわらず、予算管理のみでは目標間の整合性を保ち得ないこと、また編成された予算を統制する局面に入ると、財務情報のみが流れ、背後の活動を明確にできないということからである。すなわち、予算は全企業活動の一断面しか示すことができないということである。言い換えれば、予算が現実の不完全な写像であるということである。

予算にあまり依存し過ぎると、かえって多くのものを見えなくさせ、極端な場合には、部門は短期的な財務予算を達成することに集中し、長期的戦略目標を達成しようとしなくなることもある。そのため、予算差異の削減を目指した見かけだけの改善がなされることになり、その改善結果にもとづいた報酬制度は、さらにその傾向を強めることになる。また予算による管理は自部門についてだけ関心をもたせ、自部門だけの責任を果たせばよいという考え方を促進する。

予算管理の制度上の問題もある。すなわち、長期戦略の立案と短期的（年度）予算の編成を、別々の部門や担当部署で行っているということである。また、予算は個人レベルまでおろされないで、各部門の職場全体に与えられ、しかも予算と各個人の活動との関係が不明確である。そのため各個人が何を行ったらよいか分からないという問題もある。

このような問題点を解決するために、TPマネジメントにもとづき予算編成を行えば、長期の戦略目標と短期目標、さらには個人レベルまで目標を展開することによって、部門目標や個人目標との間での一貫性と、予算との間での整合性が確保されることになる。すなわち、予算の中に戦略的要因を導入できるし、課業統制との間の関連も明確になる。また予算とTPマネジメントを関係づけると、予算と非財務的な目標との間の関係がよく分かることになるので、非財務的目標の達成状況が変化すると、それが予算にどのような影響を与えるかも明らかとな

り、予算編成がやりやすくなる。また両者を連動することによって、予算が編成された背後の状況もよく分かるようになるので、従業員が予算目標を受け入れやすくなる。職場目標や個人目標の設定に目標管理のやり方が導入され、これにもとづき予算が編成されると、予算目標の受け入れはさらに容易になる。むしろそれ以上に、意欲的な予算目標を受け入れるように促すようにもなる。というのは、両者の連動により、個々の業績尺度を独立したものとみないで、関連する尺度全体をみることができるので、それらの改善によるプラスの効果の相互作用によって、意欲的な予算目標を達成する可能性が認められるからである。個人の活動が予算目標の達成にいかに関与しているかもよく分かるので、その面でのプラスの動機づけ効果も生じる。

TP マネジメントの展開表には目標と施策が示されるので、予算目標を達成するためには何をどの程度実施すればよいか分かり、期中統制がやりやすくなる。期中で予算と実績との乖離が生じれば、素早く対処できるという利点もある。期末に予算差異が発生していれば、展開表をたどることによって、それがどのような原因で発生しているのかを、非財務的成果との関係で明確に知ることができる。予算目標と目指すべき活動相互間の関係もよく分かるので、チームによる問題解決が可能になる。これにより、従業員全員を共通目標に向かわせることができ、共通目標へ向かうための学習をも可能ならしめる。また予算差異による評価のみでは、背後の状況が分からないので、評価や報酬決定が不公平になりがちであるが、連動させることにより、それらを公平に実施できることになる。従業員を納得させることも容易になる。しかもその評価や報酬決定は、短期的な成果にもとづいたものではなく、戦略とリンクしたものとなる。

ただ目標とすべき尺度を体系化し、目に見えるものにした場合には、その目標達成に役立つものだけが必要な知識と思い込んでしまう危険がある。そして、見えない知識を活用すること、学習によって得た新しい知識を蓄積することを忘れてしまったり、軽視することにもなる。これを防ぐためには、期中や期末の段階において、尺度間の因果関係の仮説の検証を繰り返すことである。もしずれていたら仮説を修正し検定を繰り返すことにより、新しい尺度を設定し、これをもとに統制するようにすることである。そうすることによって、体系化された知識は新しくなり、目標達成に役立つものとして有効に機能することになる。これにより新しい知的資産が企業に生じることになる。

TP マネジメントでは、上位目標は3年から5年くらいはあまり変わらないが、下位の個別目標は月次あるいは半期、または1年ごとに検証され、必要であれば修正されるようになっている。個人目標は常に見直され、必要に応じて修正されている。企業は予算を基本予算と実行予算のように複数もっていることが多く、予算とTP マネジメントと連動させる場合には、両者の予算とも連動させなければならない。基本予算は一般的には1年ごとに、実行予算は下位目標や実施案が変更されると、素早くそれに対応させ、修正されることが必要となる。

7. おわりに

近年、知的資産を増大することの重要性和エンパワメント型経営の必要性が、特に主張されるようになってきている。ただ知的資産について、抽象的な論述のみで、具体的管理法が示されていないなかったり、あまりにエンパワメント型経営の自律性を重視するために、全体的視点から統制する必要性を軽視しているものや、エンパワメント型経営のみで経営問題の全てを処理できると主張しているものがある。本稿では、これらのことを考慮して、業務目標の遂行と、

将来の利益増大に備えて知的資産を充実させ、さらにトップダウン型経営とエンパワメント型経営を使い分けたり、融合する総合的マネジメントが必要であるとして、それを実践している経営システムの特徴やその望ましい一つの方角について考察した。そして総合的マネジメントの代表的なものとしてTPマネジメントをとらえ、予算管理をそれと連動する必要性について検討した。

本稿では、非財務的尺度と財務的尺度の両者が、計画と統制のために必要であると繰り返し主張しているのであるが、両者の尺度を総合化する枠組みとして、まず、方針管理と目標管理について考察した。両者の管理における目標として、非財務目標と財務目標の両者を含めれば、総合的な視点から、多様な知的資産の充実を含めたバランスのとれた計画と統制が実施できると思われる。というのは、知的資産に関する目標は非財務目標が多くなるが、企業の最終的目標は財務的成果の獲得であるので、両者の関係を考慮した管理が必要となるからである。またエンパワメントには、非財務的尺度に加え、財務的尺度の有効性も指摘されている。そして、方針管理は基本的にはトップダウン型経営に有用で、目標管理はエンパワメント型経営に適用できると主張した。ただ、顧客への即応性が特に重要となる場合には、職場目標と個人目標の設定の仕方を工夫し、自主的問題解決を可能ならしめるような権限委譲が必要となる。目標管理の長所と方針管理の長所を生かすために、方針管理により目標と方策を下位にまで展開するが、職場目標の設定には現場従業員を参加させ、個人目標は上司との面談により決定させるというような目標管理のやり方を採用した管理法も可能である。

その一例として、目標管理と方針管理を連動させたTPマネジメントについて考察した。このTPマネジメントはバランス・スコアカードに類似した、いやそれ以上の、例えば、目標展開がより体系的でかつそれと実施目標を具体的・総合的に関連づけている等の望ましい特徴をもっていると思っている。理想的な組織とは、上位では全体の目標と施策が体系的に選択されるが、末端ではこの全体目標に合致するような活動が柔軟に実施されるという組織であると考えられる。その意味で、目標管理と方針管理の両者の利点をもつような管理を工夫することが必要であると思われる。

TPマネジメントはもちろん管理会計の分野で研究されたものではなく、経営工学の分野で研究されたものである。しかし、この手法を管理会計の分野に採り入れることによって、管理会計技法をより展開できる可能性をもっていると思われる。本稿は、予算管理とTPマネジメントを連動させることによって、予算を戦略と課業統制に真の意味で関係づけることができると指摘した。これにより、予算を単なる財務的表現ではなく、組織構成員全員の協力を可能にする総合的表現に高めることができるとと思われる。このことは今まで指摘されてきた予算管理の問題点の解決を意味している。

謝 辞

この論文の作成にあたり、2人の匿名のレフェリーの方から、貴重な改善のコメントを頂きました。ここに記して感謝の意を表します。

参考文献

- [1] 秋庭雅夫：『TPマネジメントの進め方』，日本能率協会マネジメントセンター，1994年。
- [2] 古田隆紀：『現代管理会計論』，中央経済社，1997年。
- [3] 浜田和樹：「予算管理における戦略的視点の重要性」，西南学院大学商学論集，第45巻第2号，1998年。
- [4] 榛沢明浩：『知的資本とキャッシュフロー経営——ナレッジ・マネジメントによる企業変革と価値創造』，生産性出版，1999年。
- [5] Hoffeecker, J. and C. Goldenberg : “Using the Balanced Scorecard to Develop Companywide Performance Measures”, *Journal of Cost Management*, Vol.8, No.3, Fall, 1994.
- [6] 飯塚悦功監修，長田 洋：『TQM時代の戦略的方針管理』，日科技連出版社，1997年。
- [7] 伊藤嘉博：「管理会計変革のトリガーとしてのエンパワーメント——組織的知識創造プロセスと管理会計の関連を中心とした考察」，会計，第153巻第3号，1998年，pp.29-30.
- [8] ジョンソン, H. T. 著，辻厚生，河田 信訳：『米国製造業の復活』，中央経済社，1994年。
- [9] 梶 文彦：「TPマネジメント推進特別賞，TP賞の受賞企業6社の戦略を探る（オリンパス光学工業伊那工場）」，JMA マネジメントレビュー，第2巻第6号，1996年，pp.27-28.
- [10] 神谷登志雄，白根悦司，井口 健，湯川晃宏：「『人と地球にやさしい高生産性工場づくり』をめざすTPマネジメント——デンソー・池田工場」，日本能率協会：『TPマネジメント 技術・事例集8』，日本能率協会，1998年，pp.70-82.
- [11] 金津健治：『目標管理の手引』，日本経済新聞社（日経文庫），1997年。
- [12] Kaplan, R. S, and D.P.Norton : *Balanced Scorecard*, Harvard Business School Press, 1996 ; 吉川武男訳『バランス スコアカード』，生産性出版，1997年。
- [13] 幸田一男：『最新目標による管理——その考え方と進め方』，産能大学出版部，1997年。
- [14] 門田安弘：「部門業務の改善：事務部門の生産性向上のための管理会計」，門田安弘，浜田和樹，李 健泳：『日本のコストマネジメント』，同文館，1999年，pp.47-59.
- [15] 日本経営品質賞委員会：『日本経営品質賞審査基準書（1999年度版）』，日本経営品質賞委員会，1999年。
- [16] 日本能率協会：「『商事経営・商店経営』方式でマネジメントへの参画意識を高める——岡山積水工業」，JMA マネジメントレビュー，第4巻第6号，1996年，pp.12-15.
- [17] 野中郁次郎：『知識創造の経営』，日本経済新聞社，1995年。
- [18] Ross, J. and G. Ross, N.C. Dragonetti and Edvinsson : *Intellectual Capital — Navigating the New Business Landscape*, Macmillan, 1997.
- [19] 社会経済生産性本部：『日本経営品質賞とは何か（1999年度版）』，生産性出版，1999年。
- [20] サイモンズ, R. 稿，宮下 清訳：「エンパワーメントを成功させる4つの方法」，ダイヤモンド・ハーバード・ビジネス編集部：『エンパワーメント成功の法則』，ダイヤモンド社，1996年，pp.93-115.
- [21] Sveiby, K.E : *The New Organizational Wealth — Managing & Measuring Knowledge-based Assets*, Berrett-Koehler Publishers, 1997.
- [22] 田中隆雄：「知的資本の測定と管理——潜在的収益力と企業価値」，日本大学商学集志，第68巻第4号，1999年，pp.1-9.
- [23] 谷 武幸，宮脇秀貴：「会計情報によるエンパワメント」，企業会計，第48巻第12号，1996年，pp.130-131.
- [24] Turney, P.B.B. : “Beyond TQM with Workforce Activity-based Management”, *Management Accounting*, September, 1993.

Fusion of Nonfinancial Measures and Financial Measures : Total Management and Management Accounting

Kazuki Hamada*

Abstract

Recently, one of the considerations for winning market competition is the enlargement of intellectual assets and their effective control. Intellectual assets are the set of intangible assets such as skills, relationships, knowledges and information, which are created by the company itself. Most of the assets are intangible ones which are not shown in the financial statement. Intellectual assets are generally composed of customer assets, structural assets and human assets. These are more useful than tangible assets to increase profit. Because intellectual assets are various, the total valuation by many various measures is better than by one financial measure.

Another consideration is to fuse top-down type management with empowerment type management properly. The former is well fitted in coping with the structural changes of a company such as the extension and the reduction of markets and technological innovations; the latter is well fitted in increasing the adaptability and the flexibility in responding to customers' needs sensitively. Recently, the nonfinancial measures are useful in empowerment type management have been especially emphasized; however, I think total management by using nonfinancial measures and financial measures is important in both cases.

We have had the management method by a balanced scorecard to execute total management effectively in consideration of these points; however, I will consider TP (total productivity) management, which is similar to that method, and is probably more advanced. than that. TP management was created in Japan. TP management is useful as a way of focusing all employees in a common direction by using matrix thinking and a matrix system when considering various goals and policies. I will point out that the method is also useful in empowerment type management connected with company-wide goals by deploying their goals into individual employee' goals. Moreover, I will point out that the problems of budgetary control can be resolved by the connection of budgetary control to TP management.

Key Words

Intellectual Assets, Top-down Type Management, Empowerment Type Management, Nonfinancial Measures, Financial Measures, TP Management, Budgetary Control

Submitted November 1999.

Accepted February 2000.

*Professor, Faculty of Commerce, Seinan Gakuin University