

戦略的管理会計のフレームワークに関する考察

仲尾次洋子

Considerations for a Framework for Strategic Management Accounting

Yoko Nakaoji

要 約

本稿は、コーペティション戦略、バランススコアカードおよび実行力の観点を管理会計システムに取り入れた「戦略的管理会計のフレームワーク」を考察し、戦略的管理会計の特徴を明らかにすることを目的としている。考察の結果、伝統的管理会計と比較した戦略的管理会計の特徴として、情報収集内容の拡大、戦略分析手段と内容の充実、管理会計機能の拡大が明らかにされた。

キーワード： 戦略的管理会計，コーペティション戦略，バランススコアカード，実行力

Abstract

In this paper, I examine a framework for strategic management accounting that introduces the three elements of co-opetition, balanced scorecard and execution. The results of the examination clarify the characteristics of strategic management accounting. These are the expansion of information, an enriched strategic analysis method, and the expansion of the function of management accounting.

Key Words; strategic management accounting, co-opetition, balanced scorecard, execution

1. はじめに

近年、管理会計の分野において、経営戦略と結びつけた研究が盛んに行われている。企業が価値を創造していくためには、適切な経営戦略の策定と実行が不可欠である。経営戦略が重視されるにつれて、管理会計がマネジメントにとって有効なツールとして機能していくためには、経営戦略の策定と実行に際しどのように貢献できるかが課題となってくる。

このように、経営戦略との関係を重視した、いわゆる戦略的管理会計研究の一つとして、許恩得（台湾大学会計博士・東海大学会計系主任）による「戦略的管理会計のフレームワーク」（許恩得2005a, 2005b）が挙げられる。このフレームワークは近年、実務界において盛んに

導入されているコーペティション（co-opetition）戦略、バランススコアカード（balanced scorecard）および実行力（execution）の観点を管理会計システムに取り入れたものである。本稿は、許の提唱する「戦略的管理会計システムのフレームワーク」を考察し、戦略的管理会計の特徴を明らかにすることを目的とする。

2. コーペティション戦略、バランススコアカードおよび実行力の関係

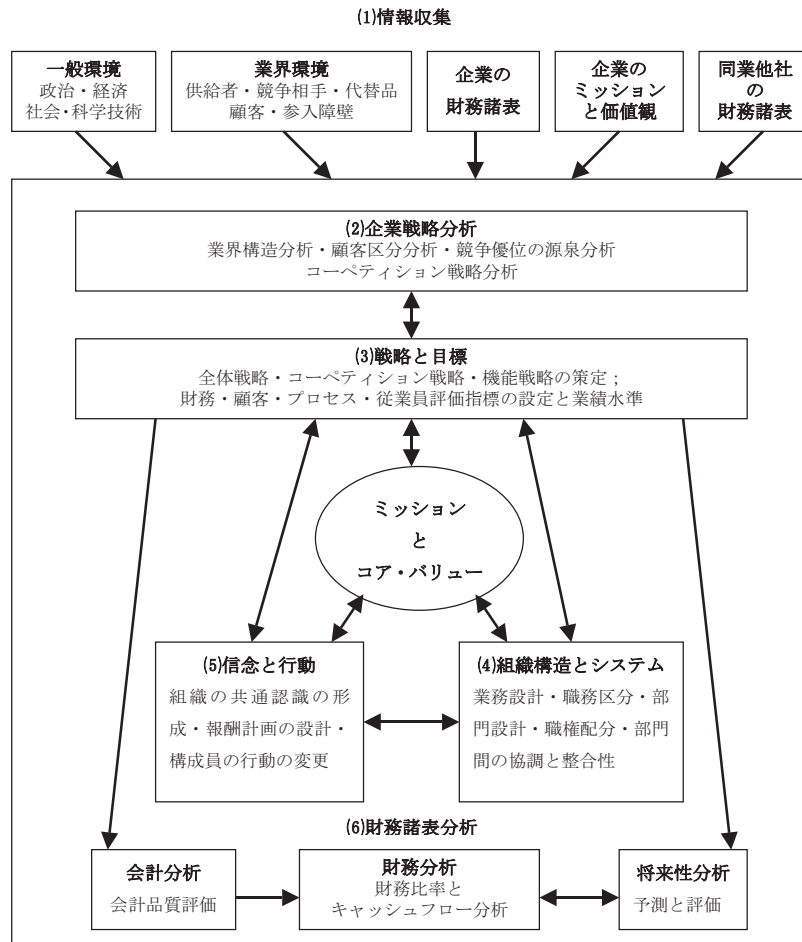
戦略的管理会計のフレームワークを提示する前に、許は、コーペティション戦略、バランススコアカード、および実行力の相互関係を、それぞれの代表的な著作（Brandenburger, A.M. & Nalebuff, B.J. 1996. Kaplan,

名桜大学国際学部経営情報学科

〒905-8585 沖縄県名護市為又1220-1

Department of Management and Information Sciences, Meio University, 1220-1 Bimata, Nago, Okinawa 905-8585, Japan

E-mail: y.nakaoji@mail.meio-u.ac.jp



出所：許恩得（2005）「戦略性管理会計之架構與特色（上）」『会計』財團法人中華民國會計研究發展基金會237号，91頁。

図1. 戦略的管理会計のフレームワーク

R.S. and Norton, D.P. 1996. Larry Bossidy and Ram Charan and Charles Burck, 2002) を用いて次のように述べている（許 2005a, pp.89-90）。

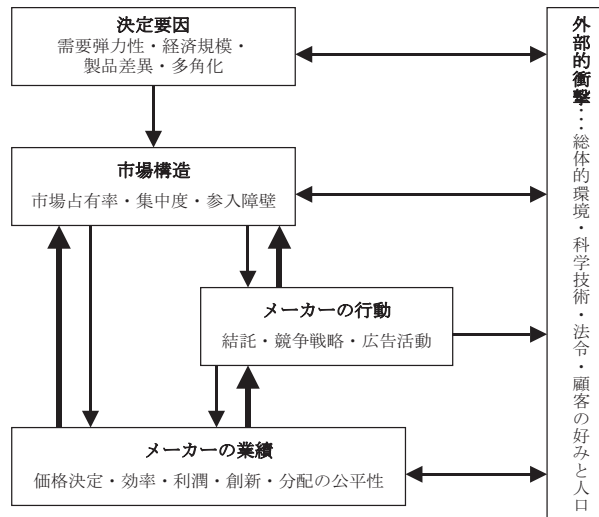
「コーペティション戦略」は、プレイヤーが互いに勝者の関係を作ることが正しい戦略であることを強調する。そして、競争と協調が同時に存在する場合、プレイヤーはすべて競争者であり補完的生産者（complementor）であるとみなす。企業経営モデルとして Porter（1980）が提唱した競争戦略モデルが価値連鎖的思考を強調するとしたら、コーペティション戦略は補完的生産者の役割を取り入れ、価値連鎖を価値連鎖のネットワークへと拡大したといえる。

「バランススコアカード」は、業績を根拠にした報酬制度を重視することと、財務、顧客、プロセスおよび従業員の視点を業績評価に組み込むべきことを強調する。バランススコアカードは、企業の業績評価指標を、財務から非財務、短期から長期、内部から外部、有形から無形、業務から戦略へと拡大し、また戦略と目標

にもとづいて企業の資源配分と改善方向とのバランスを図る。

「実行力」は、戦略の実行を重視し、戦略プロセス、人材プロセスおよび業務プロセスを連動させなければならないことを強調する。これまでの経営学は経営者の重点的な業務として戦略策定を重視しているが、実行力は過去の戦略策定を実行にまで拡大し、戦略策定を実行の一部分とみなす。

コーペティション戦略、バランススコアカードおよび実行力において、いずれも統合的な価値を強調することに共通点が見出される。コーペティション戦略は企業と顧客、供給者、競争相手間の競争と協調の関係を強調し、バランススコアカードは戦略と財務、販売、生産、人材の機能的整合性を強調し、実行力は戦略プロセス、人材プロセスおよび業務プロセスの整合性を強調する。すなわち、コーペティション戦略は組織の外部資源の整合性を図る手段であり、バランススコアカードは組織の内部資源の整合性を図る手段であり、実行力は理想と実際と



出所：許恩得（2005）『戦略性管理会計之架構與特色（上）』『会計』財團法人中華民國會計研究發展基金會237号，92頁。

図2. 「構造・行動・業績」モデル

の整合性を図る手段である。したがって、三者は相互に補完的な関係を有する。

3. 戦略的管理会計のフレームワーク

戦略的管理会計のフレームワークは図1に示すように、(1)情報収集、(2)企業戦略分析、(3)戦略と目標、(4)組織構造とシステム、(5)信念と行動および(6)財務諸表分析の6つの部分から構成される（許 2005a, pp. 90-95, 2005b, pp. 88-91）。以下で許の説明を引用する。

(1) 情報収集

戦略的管理会計システムにおいては、一般環境、業界環境、企業自体の財務諸表、同業他社の財務諸表および企業のミッションとコア・バリューの5つが基本情報とされる。

一般環境

一般環境とは、企業が戦略を策定する場合に全面的にまたは間接的に影響を及ぼす外的な作用であり、政治、経済、社会、科学技術等の情報を含む。一般環境とその変化を分析することによって企業が将来長期的に直面する機会と脅威を把握することができる。

業界環境

業界環境とは、企業が戦略を策定する場合の、特定のまたは直接的に影響を及ぼす外的な作用であり、供給者、競争者、代替品、顧客、参入障壁に関する情報であり、業界の変化を分析することによって企業の収益性やリスクを把握することができる。

企業自体の財務諸表

企業の財務諸表には、外部公表財務諸表と内部財務諸

表がある。外部公表財務諸表は損益計算書、貸借対照表およびキャッシュフロー計算書であり、内部財務諸表は特定の需要に応じた業績報告書である。企業の数年の財務諸表を分析することによって企業自身の資源と能力を把握することができる。

同業他社の財務諸表

企業は、上場している同業他社の損益計算書、貸借対照表およびキャッシュフロー計算書等の外部公表財務諸表を収集し、競争者の数年の財務諸表を分析することによってのみ、競争者の資源と能力を把握することができる。さらに、自社と競争者の財務諸表を比較することによって、自社が優勢か劣勢かを把握することができる。

企業のミッションとコア・バリュー

ミッションとは企業の存在理由を指し、コア・バリューは企業が最も重要だと認めるもので企業の社会的責任も含む。企業はミッションとコア・バリューに相応しい戦略と目標、構造とシステム、信念と行為を立案しなければならない。

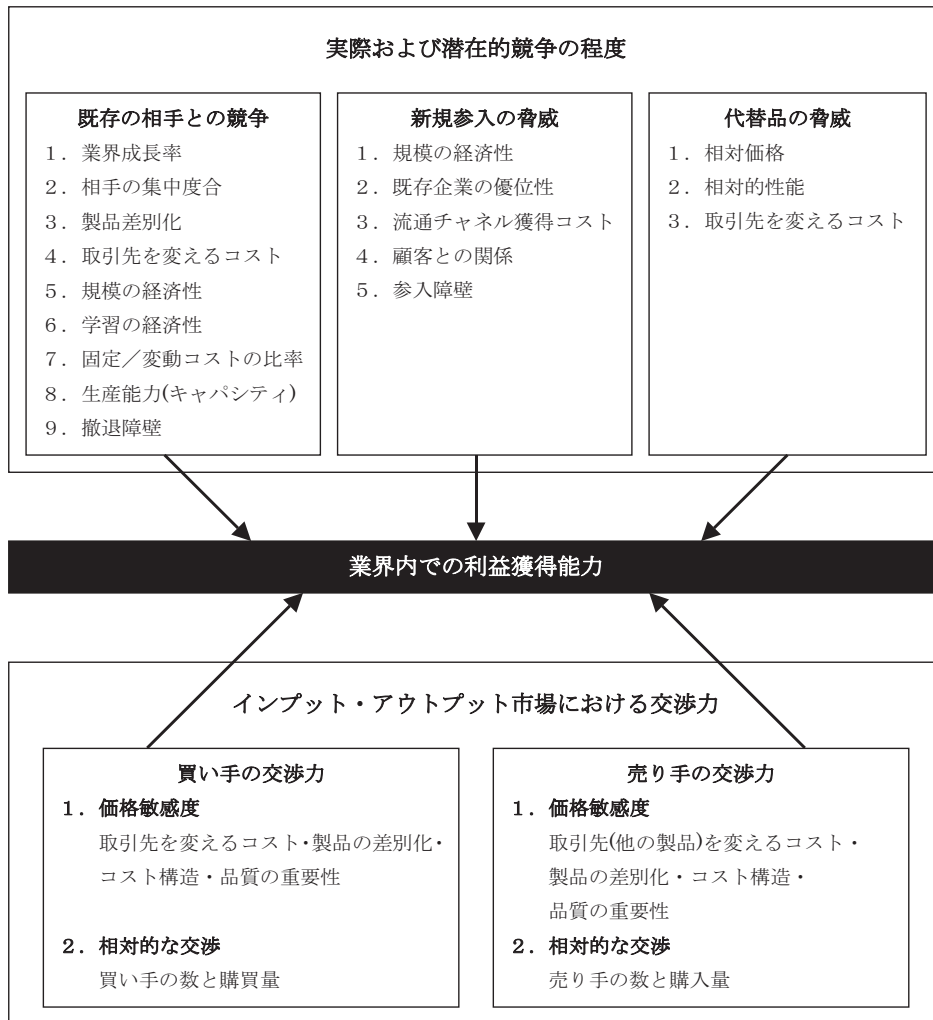
(2) 企業戦略分析

企業戦略分析は定性的分析 (qualitative analysis) に属し、その主目的は企業の利益獲得に関する成功の鍵やリスク要因を確定することにある。企業戦略分析によく用いられる手段は、業界構造分析、顧客区分分析、競争優位の源泉分析とコーペティション分析である。

業界構造分析

業界構造分析は、企業が参入する業界を決定する。業界構造分析は主に「構造・行動・業績 (structure-behavior-performance)」モデルと競争環境分析を用いる。

「構造・行動・業績」モデルは、伝統的構造主義者



出所：許恩得（2005）『策略性管理會計之架構與特色（上）』『會計』財團法人中華民國會計研究發展基金會237号，94頁。

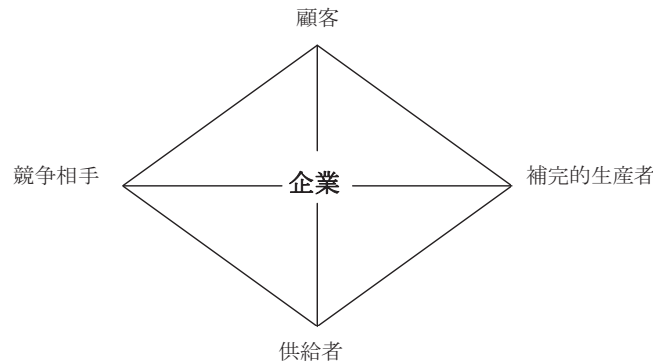
図3. 業界競争環境の分析フレームワーク

(structuralist) と新シカゴ学派 (The New Chicago School) が主張するモデルに分かれる。前者は、市場構造がメーカーの行動や業績に影響を及ぼすと仮定する。これに対して、後者は各企業の効率が市場構造におけるポジションと採用された行動の真の決定要因であると主張する。「構造・行動・業績」モデルの因果関係は図2のように示される。図2の細線矢印は伝統的構造主義者の主張を表し、太線矢印は新シカゴ学派の主張を表す。

業界競争環境分析のフレームワークは主に業界における利益獲得能力要因の分析であり、実際および潜在的な競争程度（企業が超過収益を獲得できるか否かの決定）とインプット・アウトプット市場における交渉力（実際利益額を決定する）を包括している。このモデルを用いる際には、業界を明確に定義しなければならない。業界競争環境分析のフレームワークは図3のように示される。

顧客区分分析

顧客区分分析によって企業の目標とする市場が決定される。目標市場を分析する方法には、顧客の観点とメーカーの観点がある。顧客の観点からは、異なる顧客グループにとっての製品特性は異なる重要性を有し、その上、異なる顧客グループに対して企業は異なる競争相手を有する。メーカーの観点からは、異なる顧客グループに対するサービスのコストは異なっており、顧客グループにアプローチすることにより競争優位性を生み出すことができる。実務上よく見られる顧客区分の4つの変数は業界形態（病院とコンビニのコンピュータ需要は異なる）、顧客位置・居住地（都市と田舎ではコンピュータ需要が異なる）、顧客形態（学生と社会人ではコンピュータ需要は異なる）、顧客の製品使用能力（専門家と専門家以外ではコンピュータ需要が異なる）である。



出所：Brandenburger, A.M. & Nalebuff, B.J. (1996). Co-opetition. Bantam, Doubleday Dell Publishing Group, p.17.

図4. 価値相関図

競争優位の源泉分析

競争優位の源泉分析によって、企業は競争優位な方向を決定する。もっとも有名なのは、Coyne & Subramaniamの発展的業界モデルであり、このモデルはPorterの競争戦略モデルにおける競争優位の源泉を補完したものである。Porterは、企業がプレイヤー間の競争にアプローチすることを強調し、構造的優位性を強調する。これに対して、Coyne & Subramaniamは、相互依存システム (co-dependent system) と特許関係 (privileged relationships) とを区別し、両者の構造・行動、洞見と見通し、現場の実行力を競争の基礎とする。相互依存システムとは、業界の同盟とネットワークのことであり、特許関係とは、企業間で共通の財務上の利益、友好関係、信仰および政治関係をいう。

戦略プロセスの評価・管理に対する戦略的会計システムに基づけば、経営者は環境に適応した資源と調整能力の整合性を図り、定期的に次の項目を検討しなければならない。

- ・企業が決定した経営範囲（多角化の程度と類型）は合理的であるか。
- ・企業の競争上のポジショニングは適当であるか。
- ・企業の成功の鍵とリスク要因が変化していないか。

コーペティション戦略分析

80年代において、競争が価値を創造するということが通説であった。その最も典型的な理論はPorterの競争戦略モデルである。Porterは、企業と顧客、供給者、競争相手の相互作用を強調し、企業は価値連鎖の観点から競争戦略の基礎を策定しなければならないとし、3つの基本戦略として、コスト・リーダーシップ戦略、差別化戦略、集中戦略を挙げた (Porter 1980)。

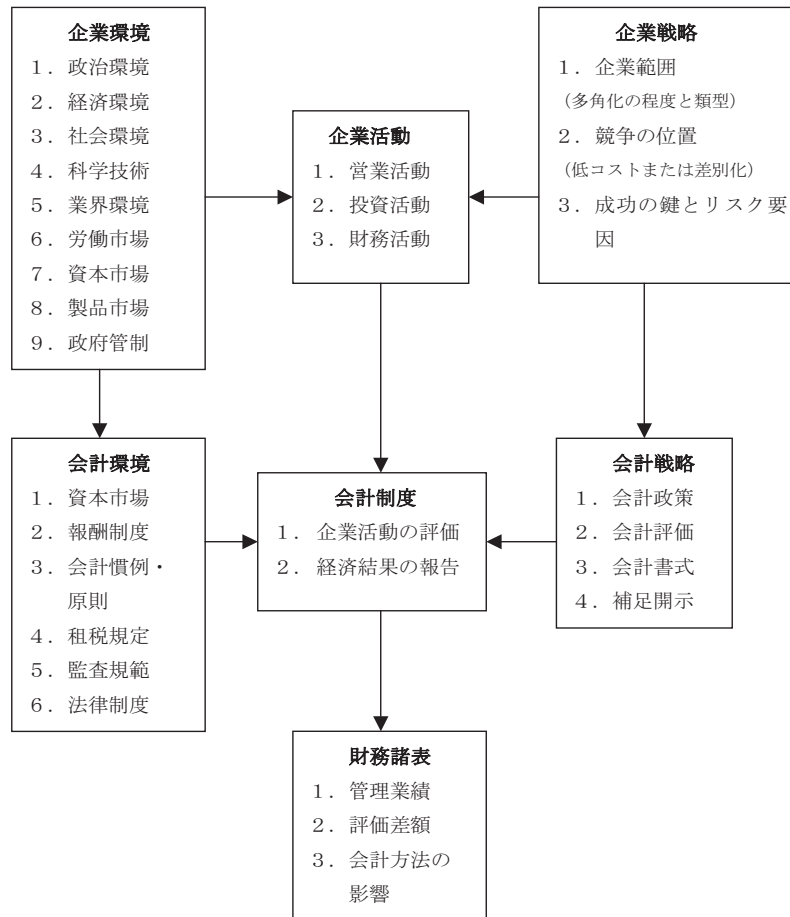
さらに、90年代になると、企業は、原料、流通チャネル、資金、従業員、技術が欠乏しないよう確保し、長期的な競争優位性を創り出すために、戦略的提携やネット

ワーク知識の共有を盛んに行ってきた。

そして、ナレッジ経済の時代においては、価値創造の知識が大幅に改変された。2000年代には、市場の競争、また提携がますます盛んになったのは明白である。しかしながら、提携関係はある状況下では競争関係ともなりうる。例えば、企業と川上の供給者、あるいは川下の顧客は協調関係にあるが、価格決定の際には互いに競争の現象が現れる。競争戦略モデルは、競争をその主軸とするが、ある状況下では協調関係も存在しうる。例えば、企業と競争相手は競争関係にあるが、政府が業界に対する規制を制定する際には、しばしば協調行動をとる。したがって、現在の市場の競争と協調関係の他に競争と協調の新たな関係ができあがる。単純な競争または協調の理論は現実の市場関係を説明するのにもはや十分とはいえない。

そこで、brandenburger, A.M. & Nalebuff, B.J. がナレッジ経済時代における競争と協調を説明した「コーペティション戦略 (co-opetition)」は企業が経営戦略を策定するための重要な思考モデルとなりうる。コーペティション戦略の理論は、あらゆる関係者の競争状況と相互依存関係を描写する価値相関図 (value net) を分析手段とする。この手段はPorterの価値連鎖 (value chain) における関係者の相互依存関係をさらに理解しやすくしたものである (図4参照)。価値相関図と価値連鎖の相違点は、価値連鎖が、企業、顧客、供給者、競争相手のみを分析するのに対して、価値相関図は、企業と顧客、供給者および競争相手の相互作用を強調するほか、さらに補完的生産者 (complementor) の役目を取り入れている。

この理論によれば、企業が価値を創造する場合には、顧客、供給者、従業員その他多数の人と協調しなければならず、創造された価値を獲得する場合には、その他の人と競争しなければならない。つまり、パイを生み出す



出所：許恩得（2005）「策略性管理会計之架構與特色（下）」『会計』財團法人中華民國會計研究發展基金會238号，91頁。

図5. 企業環境，戦略，目標，営業活動，会計制度と財務諸表の関係

ときには協調し，そのパイを分けるときには競争するということである。

（3）戦略と目標

管理会計の主たる顧客は経営者であり，管理会計の価値は経営者の意思決定に必要な情報を提供することにある。換言すれば，経営者の意思決定が管理会計情報によって改善された場合に，管理会計は有効に機能したと言える。したがって，戦略的管理会計の第1の任務は，経営者が戦略と目標を策定することを支援することである。戦略は，全体戦略，コーペティション戦略，機能戦略の策定を包含し，目標は，財務，顧客，プロセス，従業員の4つの層の業績水準の設定を包含する。戦略的管理会計の主要な手段は戦略マップとバランススコアカードである。戦略マップによって企業の戦略内容と相互関係が描写され，バランススコアカードによって業績が評価される。

会計情報は日増しに透明化し，時代のニーズに適しつつあるが，単に会計が提供する過去の数字を根拠に

して企業の戦略や将来の方向性を理解することはできない。バランススコアカードは，戦略と財務，販売，生産，人事管理との整合性を図り，このような欠点を解決するのに有効である。

（4）組織構造とシステム

戦略と目標が企業の未来を決定する。外部環境と内部資源が企業の戦略を決定し，企業の戦略が目標と企業活動を決定する。企業活動が業績を決定し，業績は財務諸表によって表される。会計制度は財務諸表の信頼性を決定づける。このような企業環境，企業戦略，企業目標，営業活動，会計制度と財務諸表の関係は図5に示される。

企業の戦略と目標が決定された後，戦略的管理会計は第二の任務として，経営者が組織構造とシステムを組み立てるために必要な情報を提供しなければならない。組織構造とシステムの設計は，業務設計，職務区分，部門設計，職権配分，部門間の調和と整合性のメカニズムを包含する。

(5) 信念と行動

戦略的管理会計の第三の任務は、経営者が組織の共通認識を形成し、構成員の行動を変更することを支援する情報を提供することである。これについて、管理会計担当者は信念モデル (belief model) と管理会計情報の関係を理解しておかなければならない。信念モデルは次の4つの関係を説明している。

経験は行動の基礎であり、各人は将来の行動を選択する際に過去の経験を根拠にする。

行動は信仰を生み、行動が伴わない主張は他者を信用させることができない。

信仰は価値観を形成する。

価値観が意思決定を導き、経験を形成させる。

戦略的管理会計システムは、意思決定 行動 経験 信仰 価値観 意思決定のサイクルを調整するために必要な情報を提供しなければならない。意思決定 行動 経験の段階においては、管理会計システムは当事者の過去の業績に関する情報を提供しなければならない。信仰 価値観 意思決定の段階においては、管理会計システムは、キータスク、目標、計画、望む将来およびミッションなどの将来的な情報を提供しなければならない。

(6) 財務諸表分析

財務諸表分析は定量分析 (quantitative analysis) であり、主な目的は現在の業績の持続性を適切に評価し、現実に適合した将来の業績の発展性を予測することであり、会計分析、財務分析、将来性分析を含んで。会計分析の目的は、会計政策が戦略と真実の状況を反映しているか否かを評価し、成功の鍵とリスク要因の評価値が適切であるかを判断することである。財務分析の目的は、企業の目標と戦略に基づき業績を評価することであり、比率分析とキャッシュフロー分析を含む。比率分析の目的は財務諸表の科目の関係を評価することであり、キャッシュフロー分析の目的は企業の換金能力、営業、投資、財務意思決定を評価することにある。将来性分析の目的は現在と将来の企業価値を評価することにある。

4. 戦略的管理会計の特徴

3で検討した戦略的概念フレームワークに基づき、コーペティション戦略、バランススコアカードおよび実行力の観点を取り入れた戦略的管理会計の特徴を明らかにする。

(1) バランススコアカードによる情報収集内容の拡大

伝統的管理会計システムのもとで収集された情報は主に内部情報であったが、戦略的管理会計システムのもとで収集された情報は、一般環境、業界環境、同業他社の

財務諸表等の外部情報をも含んでいる。また、戦略的管理会計システムの収集した情報は定量化できる財務情報のほか、企業のミッションや価値観など定量化できない非財務情報も含んでいる。

(2) コーペティション戦略による分析手段・内容の充実

戦略的管理会計システムは、伝統的な業界構造分析、顧客区分分析および競争優位の源泉分析に加えて、コーペティション戦略分析を取り入れている。コーペティション分析の内容としても、顧客、供給者、競争相手に補完的生産者の相互依存関係を加えている。また、競争と協調の組み合わせを強調し、企業が価値を創造する場合には協調し、創造された価値を獲得する場合には競争しなければならないとする。

(3) 実行力による管理会計機能の拡大

伝統的管理会計は意志決定面を重視し、実行面をなおざりにしがちであった。これに対して、戦略的管理会計のフレームワークのもとでは、管理会計の使命は、意志決定を支援する情報を提供することだけではなく、情報システムを戦略プロセス、人材プロセスおよび業務プロセスと連動させ、組織構成員が適切な行動目標を用いるためのインセンティブを設計することにまで発展している。換言すれば、その目標は意志決定を支援したり、意志決定に影響を与えるばかりでなく、組織構成員の行動を変えさせることも含む。

5. おわりに

以上、コーペティション戦略、バランススコアカードおよび実行力の観点を管理会計システムに取り入れた、許の提唱する戦略的管理会計のフレームワーク考察してきた。その結果、伝統的管理会計と比較した戦略的管理会計の特徴として、情報収集内容の拡大、戦略分析手段と内容の充実、管理会計機能の拡大が明らかにされた。

引用・参考文献

- 許 恩得. 2005a 「策略性管理會計之架構與特色 (上)」 『會計』財團法人中華民國會計研究發展基金會237号。
- 許 恩得. 2005b. 「策略性管理會計之架構與特色 (下)」 『會計』財團法人中華民國會計研究發展基金會238号。
- Brandenburger, A. M. & Nalebuff, B.J. 1996. *Co-opetition*. Bantam, Doubleday Dell Publishing Group (嶋津祐一・東田啓作訳. 1997. 『コーペティション経営』日本経済新聞社)。
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. 1996, *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*,

Harvard Business School Press (吉川武男訳.
2003. 『バランススコアカード』 生産性出版).
Larry Bossidy and Ram Charan and Charles Burck.
2002. *Execution: The Discipline of Getting Things
Done*. Crown Business (高遠祐子訳. 2003. 『経営

は「実行」』 日本経済新聞社).
Porter, M.E. 1980. *Competitive Strategy: Techniques
for Analyzing Industries and Competitors*. Free
Press. (土岐 坤・中辻萬治・服部照夫訳. 1995.
『新訂競争の戦略』 ダイヤモンド社).