

リストラ/リエンジニアリングと管理会計： 管理会計のカレント・トピックスとして

サトウ, ヤスオ / 佐藤, 康男

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

The Hosei journal of business / 経営志林

(巻 / Volume)

31

(号 / Number)

3

(開始ページ / Start Page)

65

(終了ページ / End Page)

81

(発行年 / Year)

1994-10-30

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00016074>

〔 論 文 〕

リストラ／リエンジニアリングと管理会計

— 管理会計のカレント・トピックスとして —

佐藤 康 男

はじめに

現在、日本経済は未曾有の不況の波に洗われている。不況の構造的な面からしても、その長さおよび規模からみても、これまで経験したことがなかったものである。したがって、それを克服するための処方箋もまさに百家争鳴の観がある。それほど、今日の日本企業が直面している不況の嵐は、根が深いし広い範囲におよんでいる。

テレビ・新聞報道などで人員削減のための希望退職や早期退職勧告などの記事が掲載されない日はないといってもよい。まさに、日本的経営の三種の神器のひとつといわれた終身雇用は、ここに至って崩壊の一途をたどっているようにみえる。

日本企業の業績を示す経常利益も、この3年間軒並み大幅な減少を余儀なくされてきたし、本稿が掲載される頃には95年3月期の決算予想も発表されていると思うが、3期連続の減益どころか、営業損益あるいは経常損益が赤字という企業が突出しているであろう。とくに、メーカーの場合、輸出主導型の企業が多いので為替相場に左右される企業は多いが、日米貿易交渉の決裂もあって、急激な円安になるという見込も薄い。

さて、このような時期に対処するために日本企業はさまざまなリストラクチャリング（事業の再構築）を行なっている。このトレンド的な響きをもつ用語は80年代後半にアメリカで誕生したようであるが、今日では和製英語のリストラとして、不況克服の唯一の手段のようにみられている。

リストラという用語がわが国に普及し始めた頃は、バブルもはじけていなく、日本企業はアメリカ企業の苦難をよそに、まさに世界最強の経済大国として“わが世の春”を謳歌していた。そして、その頃のリストラに対するイメージは、新しい事業戦略を模索することであり、そのための事業の

多角化であった。つまり、産業構造の変化——工業化社会から情報化社会への転換といってもよい——、顧客満足を前面に出す新製品の開発——現在のようなオーバークオリティを排した低価格製品ではなく高付加価値の製品——に対応するための新しいビジネスの開拓こそがリストラの代名詞であった。

しかし、現在ではこのリストラは不況のための人員削減や事業規模の縮小の意味にとられていることが多い。新聞などで“A企業の大膽なリストラ”というような見出しで報じられる内容は、不採算部門からの撤退であったり、あるいはそれらの部門の子会社化である。そして、当然にその結果として本体の人員削減が伴ない、そのスリム化こそがリストラの本質のようにみなされている。

このような日本企業の小手先とも思える戦略は、会計研究者からみれば不思議であり、その企業グループの再構築になるとは思われない。不採算部門を子会社にしても、急激に業績が向上し黒字になるわけではないし、本体をスリム化させるために人員を外向させれば、子会社の人件費は増大し、業績の悪化は避けられないからである。しかし、ここに現在の日本における企業の業績評価の特徴がある。

企業評価の結果は株価に影響を与えたり、その企業の格付けにもインパクトをもつ。欧米における企業評価のうち、財務・収益力などに関する指標は連結財務諸表にもとづいてなされるのが一般である。それに対して、わが国では単体の財務諸表によってなされる場合が多く、連結は現在のところ単（本）体の従たる地位にある。それゆえに、上述のような本体の業績を重視するような戦略がとられるのである⁽¹⁾。

すでに述べたように、現在、日本企業はリストラという名目のもとで経費の削減を行なっている

が、とくにその対象となっているのはホワイトカラーの人件費と情報技術コスト——情報収集インフラコスト——である。これら二つのコストは、バブルのときのリストラ、つまり事業の多角化戦略を推進するためには重要な要素とみなされたものである。すなわち、情報を広く、正確に収集・分析し、それにもとづいて将来の収益源となる新規事業を模索することが企業の存続・発展には不可欠であるとされたのである。そして、日本企業ではいわゆる“大企業病”を除去するために、社内ベンチャーを創設し、分権化を押し進めたのである。そして、その中心的な役割を果たしたのがホワイトカラーと呼ばれる中堅の管理職にであった人達である。

それがバブルの崩壊とともに、一転してこれらのコストが削減の標的となっているのはどのような理由からなのであろうか。これに対しては二つの見解に分かれるようである。第1は、従業員の熟練や知的訓練は長い時間とコストを要するものであるから、短期的な視点から人員整理したり、関連会社へ出向させたりすることは、社内にいるホワイトカラーのモラルの低下も含めて、将来に悔恨を残すというものである。もうひとつの見解は、いうまでもなくこの不況のなかで存続するためには、米国と同じようにスリム化、つまり人員削減は避けられないというものである。

さて、最近もっともトレンドなビジネス用語といえば、リエンジニアリング (Re-Engineering) であろう。これもリストラクチャリングと同様にアメリカで生れたものである。この造語の命名者であるマイケル・ハマー (Michael Hammer) とジェームス・チャンピー (James Champy) の著書「Reengineering The Corporation—A Manifesto for Business Revolution」は全米のベストセラーを続けており、その後このタイトルの書物の出版が相次いでいる。

わが国でもこの本の翻訳「野中郁次郎監訳・リエンジニアリング革命——企業を根本から変える業務革新——日本経済新聞社」がベストセラーとなっており、この解説本も多く出版されている。このリエンジニアリングの内容は必ずしも明確でなく、M・ハマー/J・チャンピーの著書をどのようにとらえるかによって、あるいはどこに力点

をおくかによって、かなり異なっているのが現状である。

しかし、現在のところ、このリエンジニアリングと管理会計を結びつけて論じたものは、あまり多くない。われわれ会計研究者は、一時的でジャーナリスティックなトピックスを追いかけることは厳に慎むべきであるが、このような経営者の関心を引きつける一連のビジネスの動きを看過することはできない。これらの問題を管理会計の研究者の視点からとりあげ、吟味することが本稿の目的である。

後述するように、リエンジニアリングあるいはビジネス・リエンジニアリングと呼ばれる手法——手法と呼ぶほど確固たるものではないが——は、現在ある事業の再建をめざし、ゼロからやり直すことであり、その意味から「業務の根本的革新」と訳されている。しかし、リエンジニアリングの本質には、そのようなプロセスのなかで情報技術をいかに利用するかという点が含まれているのを見過してはならない⁽²⁾。

したがって、本稿の最初で管理会計における情報システムの変遷について簡単に述べ、次いでリストラクチャリングおよびリエンジニアリングの内容と会計との関連について明らかにしたいと思う。これまでの流れを示すならば、MIS—DSS—ESS—SIS—リストラクチャリング—リエンジニアリングという構図になっていると思われる。

- (1) 一定の企業評価方法にもとづいた企業のランキングは定期的にくいつか発表されているが、もっとも権威のあるものは日本経済新聞のNEEDS—CASMAによるものである。これは財務データを中心としているが、そのデータ・ベースは単体の決算財務諸表である。

また、日本経済新聞社は94年2月に因子分析法による新しい企業評価システム「プリズム」によるランキングを発表した。これは財務データだけでなく定性データも含めた53項目の評価データの相関分析を行ない、①環境・公正 ②財務・収益力 ③大企業性 ④同族性 ⑤活力・開発力 ⑥法的リスクの六つの要素(因子)にまとめ、それらの総合点から優良企業のランキングをするというものであ

る。しかし、ここでも財務データはカスマと同じように連結財務諸表ではなく、単体のそれにもとづいている。

現在の企業評価データが単体の財務諸表に依存せざるを得ないのは、上述のような事情のほかにもうひとつの理由がある。それは、日本の優良企業の多くは欧米で資金調達を行っているので、SEC基準で連結財務諸表を作成している。しかし、そうでない企業は日本基準で作成しているため比較可能性という点で問題があり、単体の財務データを利用せざるを得ないのである。

- (2) 本稿を執筆するにさいしてリエンジニアリングに関する著書および論文にかなり目を通した。そのなかで、M・ハマーとビジネス上の関連があり、彼の所属するコンサルタント会社よりリエンジニアリングに関するデータを入手していたという次の著者の意見はとくに注目に値すると思われる。

M・ハマーの元来の定義は、「ビジネス・リエンジニアリングとは、劇的 (dramatic) なインフォメーション技術を駆使することにより、ビジネス・プロセスおよび組織構造を革新的に (radical) に再設計し、成果の飛躍的向上 (breakthrough) を達成するもの」であったのに、ビジネス・プロセスの根本的な見直しだけが強調されたというのである。

cf. 平田 周 (1994) 10頁。

1. 会計領域における情報システムの変遷

コンピュータの登場

わが国の大企業がコンピュータの導入に着手したのは1950年代の終りから60年代の初めにかけてであるが、その過渡期には会計領域にも算盤に代わる計算器が登場していた。とくに、1950年代には給料計算および原価計算——労務費・間接費の製品への配賦計算——などでは、「タイガー計算器」と呼ばれる乗除算専用器が広く普及していたが、スピードはともかくその騒音は激しかった。

日本の電算機工業は1960年代にスタートすることになるが、当初は米国企業と日本企業が個々に技術提携契約を結んでノウ・ハウを得る段階であ

り、生産実績も1967年には1,063億円を記録しているが、大企業の一部で試験的にレンタルで導入されていたにすぎない。したがって、この頃の経理事務はまさに人力によって行なわれており、算盤の得意な商業高校の卒業生が給料計算、原価計算、決算業務の主役を担っていた。

また、当時としてはかなり高価な電子計算機も登場していたが、その性能という点からすれば事務能力を画期的に高めるほどのものではなかった。その後パンチカード・システムの時代を経て、日本はコンピュータの時代へと移行することになる。

しかし、1960年代の頃はそれまで人力によって行なってきたデスクワークをコンピュータに置き換えるというものであり、EDP (electronic data processing) という名称のもとで、事務の効率化が盛んに論議された。

もっとも当時のEDP化は、算盤による人手作業をコンピュータによって置き換えることが主たる目的であった。したがって、コンピュータの導入によって人件費が削減されるか、あるいは事務処理のスピードアップが可能になればならなかった。そのためには、反復作業の多い給与計算・原価計算・在庫管理・固定資産の減価償却費の計算・債権債務の管理などの業務が対象となった。

たしかに、現在でこそこれらの業務はコンピュータ化され、企業規模の拡大と比較すれば人員の増加は少なかったし、人件費の削減は大幅になされたことは立証されている。しかし、60年代のコンピュータの性能およびレンタル料の水準を考えるならば、当初の目的を実現できた企業は少なかったといえる。それにもかかわらず、コンピュータの導入が大企業で活発になされたのは、この業界を育成しようとする国策もあったし、新しい未知のものへのあこがれがあったといえよう。このEDPの時代は、反復作業のコンピュータ化が中心であり、まだマネジメントのための情報を提供するという視点はなかった。

EDPのつぎに到来したのがMISであり、会計の領域でいえばAIS (Accounting Information System) の時代になる。このような用語はすべてアメリカで誕生してからわが国に入ってくるので、年代を厳密に区分することは困難である。EDPは60年代を過ぎても、会計の領域では「コン

「コンピュータ会計」と同じ内容で EDP 会計としてわが国では使用されている。しかし、一般的には60年代後半になると、MIS という用語が広く用いられるようになる。EDP が当初の目的を達成しないうちに、新しい概念が登場することになるが、それはこの分野の特長でもある。

EDP と MIS の違いは、単なるデータの処理・蓄積だけでなく、それらを総合・分析してマネジメントに役立つ情報を提供するという点にある。とくに、MIS の主たる対象は生産・販売および総務・経理などのミドルマネジメントであった。また、MIS の中心的役割を果たすのは、企業業績の測定のもとになるデータベースをもっている経理部門であるから、AIS ということになる。もちろん、AIS には含まれない人事情報・販売情報などの重要なものはあるが、日本企業は原価計算を含む会計情報システムの構築にコストを投入してきたといえる。

それでは、AIS を中心とする MIS の構築は成功してきたのであろうか。筆者が知る限り、日本企業の大部分——東証第1部上場企業——は大型コンピュータを導入して、ルーチンワークのコンピュータ化、つまり EDP 化から出発して MIS をめざしたが、ほとんど失敗に終わっているといえるだろう。もちろん、現在でも企業によっては MIS の構築を実行している最中であるというのものもあるので、すべて失敗したと断定するのは正しくないかもしれない。しかし、MIS が提唱されてから四半世紀が経過しているのであるから、その評価は下されたといってもよい。

それでは、なにゆえに MIS は失敗したのであろうか。二つの理由があげられると思う。第一は企業内のすべての情報を中央に集めて、それを分析・統合するというような作業は、膨大な労力とコストを必要とすることである。しかも、それから得られる情報を利用して、どのように意志決定に役立てるかというノウハウをもっていない企業が多く、情報だけが洪水のように流れてきても、そのユーザーは対応できなかったのである。もちろん、MIS は当初、IBM のようなコンピュータ・メーカーによって主導され、新しい手法が登場すると、それをビジネスに結びつけるのにさといコンサルティング会社が指導したのであるが、企業

にとって必要な情報は内部にいる人間がもっとも知っているのだから、外部からの助言は限界があったのであろう。

失敗のもうひとつの理由は、60年代、70年代のコンピュータの性能にあったと思う。当時の大型コンピュータでも、現在のパソコンにも及ばなかったのであるから、MIS の目的を達成させることは不可能であったのである。それもかかわらず、コンピュータのレンタル価格は当時の売上高と比較すればかなりのレベルであったので、コスト・ベネフィットの点からしても採算に合わないのは当然であった。

しかし、80年代に入るとコンピュータの性能は飛躍的に上がり、いわゆるダウンサイジングによって価格も相対的に下落することになり、MIS の構築のための環境は整ったことになる。しかしながら、85年のプラザ合意後の円高によって、日本企業はコスト・ダウンへの要請が強まり、それは事務コストの削減にも結びつき、MIS という用語はあまり使用されなくなってしまった。

それに代わって流行語となったのが OA (office automation) であり、ワープロ、ファクシミリ、パソコンが OA の三種の神器としてもはやされた。この OA は、MIS とは違って単なる事務の機械化であるので、それらの性能が良ければ失敗することはない。これは現在では企業にとって不可欠のものとなっており、急速に普及していったが、意思決定指向的なものではない。

DSS

MIS および AIS に代わるものとして、意思決定と結びついた新しい情報システムとして、70年代の DSS (Decision Support System) がある。すでに述べたように、MIS はミドルマネジメントが対象であるが、この DSS (意思決定支援システム) はトップマネジメントである。つまり、企業における重要な意思決定はトップマネジメントが行なうにもかかわらず、MIS はミドルのためのものであり、直接利用できない状況にある。そこで、トップの意思決定に役立つコンピュータ・ベースの情報システムをめざしたのが DSS である。

この DSS も70年代に入ってアメリカで提唱されたものであり、MIS がまだ完全に普及してい

ない頃であり、ここでもこの分野の“新しもの好き”があらわれている。しかし、このDSSは研究者の間ではとりあげられたが、わが国の企業には普及しなかったようである。もちろん、コンピュータ・メーカーは一時期このシステムを格好の宣伝材料としたが、ほとんどせんこう花火にすぎなかった。

DSSが普及しなかった理由は二つあると思われる。第一はトップマネジメントに役立つ情報を絞り切れず、その結果として効果的な意思決定プログラムを提供できなかったことである。MISと同じように、やはりここでも情報の洪水をもたらしたのである。第二の理由は、トップマネジメントはコンピュータの使用に苦手だったということである。これは今日でもいえることであるが、DSSの本来の目的である「トップが自分でデータベースから必要な情報を取り出して支援システムにインプットする」という構想は無理だったのである。

たしかに、DSSが提唱されてわが国に入ってきた80年代には、コンピュータのグラフィック機能も備えられたので、一部の企業での使用例なども報道されていたが、DSSと呼ばれるような内容ではなかった。したがって、これは現在ではもはや死語になっており、このシステムを構築する企業も筆者の知る限りない。

DSSとしての管理会計モデル

ただ、DSSは少なくとも研究者の間では一時期大変に脚光をあびたテーマであった。会計領域におけるわが国の代表的なDSS研究者である門田安弘教授は、1987年に「DSS会計の理論と実際」という書物を著しているが、その後も版を重ねているところを見ると、現在でも大学の教育界をはじめとして一部のソフトウェア会社ではDSSは依然として主要なテーマになっているのかもしれないので、その内容を簡単に紹介することにしよう⁽³⁾。

管理会計は管理者の意思決定に役立つ会計情報を提供することであるから、管理会計を「意思決定支援システム」として構築化する視点が生じる。周知のように、H. A. Simonは意思決定の局面を(1)情報活動 (2)デザイン (3)選択活動 (4)評価活動の四つのプロセスとしてとらえる。そして、

とくに最初の三つのプロセスが明確に識別できるような意思決定問題はstructured problemであり、最適解を選択できるようなアルゴリズムがあり、ORのような意思決定モデルとなり、容易にコンピュータ・モデルとなる。

それに対して、意思決定プロセスが明確になっていないものはunstructured problemと呼ばれるものであり、意思決定者の問題解決への発見能力に大きく依存せざるを得ない。しかし、このような意思決定問題を解決するためにもデータは必要であるから、それを側面からコンピュータで支援するのがDSSである。つまり、DSSの主体はあくまでも意思決定者であって、最適解が自動的に求まるものでもなく、人間の直観に依存せざるを得ない面がある。

門田教授によれば、DSSをつくり出すシステムである「DSSジェネレーター」の重要な柱となるものはデータベースとモデルベースの二つであるという。前者の特徴は、MISのような汎用目的の一元的データベースではなくて、マネジメント・コントロールのための「マネジメント・データベース」を作成することである。

また、後者のモデルベースは特定の問題を解くための前段階として使用するさまざまなサブモデルから成っている。つまり、構造が不明確な問題をDSSは対象とするのであるから、さまざまなモデルを使用しての試行錯誤にならざるを得ないので、各種の意思決定問題に共通に使用されサブモデル——データの検索モデル、操作モデル、多変量解析モデル、時系列予測モデル、最適化のORモデルなど——が必要となる。そして、現実の管理会計の意思決定問題を解決するための特定のモデルが必要となるが、門田教授の著書ではつぎのようなものを含んでいる。

- (1) 販売収益の予測モデル——指数平滑法
- (2) 構造行列による物流計画と原価計画のDSS
- (3) 投入産出分析による物流計算・原価計算・利益計画
- (4) DSSとしての短期総合利益計画システム
- (5) 標準原価計算による全社的予算編成システム
- (6) 予算編成過程と多目標計画
- (7) 差異原因調査の経済的決定モデル

- (8) SBU, PPM と長期利益計画
- (9) DSS としての長期総合利益計画システム
- (10) 長期利益計画と整合する資本予算
- (11) エキスパート・システムとしての DSS
会計

この最後のエキスパート・システムの項目は初版本（1987年）になく、新版に追加されたものであるが、これについては著者のつぎのような文章を引用することにしよう⁽⁴⁾。「意思決定支援システム（DSS）は、最近ではエキスパート・システムと呼ばれることが多くなった。両者の大きな違いは、従来の DSS ジェネレータが、扱う問題分野がたとえば主として財務問題であるなどと狭かったのに反し、エキスパート・システムの開発ツールは幅広い分野の意思決定アプリケーションに活用できる点にあるとされる」

さて、以上が管理会計と DSS の関係を扱った文献としては、わが国で唯一のものである門田安弘教授の著書の内容を紹介してきたが、これが現実の企業では使用されない——少なくとも筆者の知る限り、このようなモデルが DSS として採用している企業はないと思うが……——理由をあげるならば、つぎのようになるであろう。

第1は DSS はトップマネジメントの意思決定支援システムであるにもかかわらず、ここに掲げられているモデルはミドルマネジメントが主として担当するものである。もっと正確にいうならば、利益計画や販売計画のような決定には確かにトップも関わるが、ミドルも含めてあらゆる階層の人間が協同して行い、トップはむしろ調整の役割を果たしているのが現状である。したがって、トップマネジメントが、このようなモデルを使用してコンピュータと対話しながら、試行錯誤して問題を解決してゆくというイメージは、企業の現状とはほど遠いのである。

第2の理由は、このようなモデルを使用して、仮にトップが望ましい利益計画や PPM を得たとしても、会社全体は動かないであろう。これらの管理会計モデルはトップの重要方針を反映して、事業部（SBU）の策定がなされ、さらに下位の管理者によって細部の数字が積み上げられるという

「参加型意思決定」によって成り立っているのである。DSS の発想には、そのような組織的な考察が欠けているといえる。

第3の理由は最初のそれとも関連しているが、トップマネジメントがこのような意思決定問題に直接コンピュータで対応できるような時間はないだろうということである。たしかに中小企業であるならば、このようなシステムに関心のあるトップが使用できるかもしれない。しかし、そのような規模の企業で、このようなシステムを構築するメリットがはたしてあるだろうか。コスト／ベネフィットの点からいえば、このようなシステムの導入は、やはりある程度の規模の企業でなければ、採算に合わないであろう。

最後に筆者の印象を述べるならば、DSS はトップマネジメントが unstructured problem を解決するための支援システムと定義されているが、ここに示されているモデルはむしろ structured problem に属するものであるということである。以上のような理由から、わが国では DSS が企業に普及していないと思われる。しかし、本来の DSS の目的をはたすようなモデルが構築され、より簡単な操作によって利用できるようになれば、新たな展開が見込めると思うが……。

ESS と SIS

この DSS のつぎに登場したのが ESS（Executive Support Systems）であり、80年代の後半にわが国にもこの用語が入ってきた。これもトップマネジメントの意思決定のための支援システムであるが、DSS の失敗を教訓として経営者の意思決定に必要な情報を絞り込み、かつ OA 機器や電子メールとの結合をめざしたのである。

ESS は EIS（Executive Information Systems）とも呼ばれていたが、つぎのように定義されている。「ESS は、端末あるいはパソコンを介して、ほとんどの場合は直接アクセスする。日常的にあらゆる業務に利用するコンピュータ・システムである。ユーザーは、CEO 自身か、CEO に直接報告する役目を負う上級管理職である。ESS は、全社的にもあるいは事業部ごとにも導入できる」⁽¹⁾。

しかし、このような定義では DSS と ESS の区分は明らかでない。もっとも、DSS が現実の企業で使用されないので ESS が登場したのである

が、これらの定義そのものがさまざまだったのである。両者の違いはつぎのように整理される⁽²⁾。

- ・ESSはあまりシステムを利用しないユーザー（経営トップ）にも使いやすくなっているが、DSSはいつも利用するような現場にいるユーザー向きである
- ・DSSは特定の仕事向けのアプリケーションであるが、ESSはより広範囲である

たしかに、DSSもESSも80年代の後半にはコンピュータ・メーカーや研究者の後押しもあって、マスメディアでは流行語になったが、現実の企業で利用されている事例とか、あるいは経営トップのためのソフトウェアもわが国で一般的に販売されることはなかった。とくに、ESSはその用語さえ実務家の間に普及しなかったといってもよい。

SIS

80年代の後半にもうひとつの情報システムが登場してきたが、これはDSSやESSよりもはるかに日本企業にインパクトを与えたといえる。SIS (Strategic Information System; 戦略情報システム) と呼ばれるものがそうである。

このSISはDSSのような意思決定支援システムではなくて、コンピュータを社内あるいは社外にはりめぐらして、独自のシステムを構築し、他社よりも差別化した製品あるいはサービス——たとえば、アメリカン航空とユナイテッド航空が開発した空席予約システム——を提供することによって、営業チャンスを拡大することが目的である。したがって、単なる省力化ではなくてビジネスの開拓に結びつくゆえに、これまでとは違った感覚でとらえられたのである。しかし、これによって成功をおさめた企業の事例を筆者はあまり知らない。最近では、むしろSISという用語さえ使用されなくなっているのではないだろうか。

SISが経営トップの戦略的意思決定に焦点を当てているのに対して、工場あるいは生産レベルのコンピュータの導入もSIS的な発想といってもよい。それはME革命を経て、NC工作機械やマシニング・センターなどの革新的工作機械を誕生させ、自動搬送機、立体自動倉庫、産業用ロボット、制御用コンピュータなどからなるFAあるいはFMSと呼ばれる生産システムを構築したからである。

このような生産システムは供給側からすれば、他社よりも差別化したシステムを構築化したことになるし、ユーザー側からすれば、それによって品質およびコストの点で他社よりも優位に立るといふメリットがある。これはまさにSISの思想に立脚している。そして、このような生産レベルのコンピュータの利用は、わが国ではもっとも成功したもののひとつであり、JIT、MRPなどもそれに含まれるであろう。

以上述べたことからわかるように、会計領域と関連する意思決定およびSIS的発想をもつ分野へのコンピュータの導入は、わが国ではほとんど失敗に終わったといってもよいであろう。しかし、省力化とスピード・アップ化を主たる目的とするOAではかなり成功をおさめてきたといえる。また、生産部面へのコンピュータの導入は、わが国の製造技術を著しく向上させ、国際的競争力をもつ企業経営へと飛躍させた原動力となったことは周知の通りである。

- (1) Rockart, John F. & David W. De Long (1988) 吉川訳 (1989), p. 27.
- (2) 上掲訳書, pp. 28 - 37参照
- (3) 門田 (1990)
- (4) 上掲書, p. 241.

2. リストラクチャリング

リストラの特徴

リストラ（事業の再構築）は restructuring の省略語としてわが国に定着しているが、これは和製英語といってもよい。このリストラは1980年代の中頃にアメリカで使用されるようになった用語であるが、わが国ではこの言葉のイメージは人員の削減、事業の撤退や縮小というようなマイナスのものである——事業の拡大あるいは多角化をプラスのイメージとした場合と比較して——。

しかし、このリストラという用語が登場した80年代の中頃は、バブル景気の真盛りであり、このようなマイナスのイメージで使用されたわけではない。それどころか、発祥地アメリカでは日本やドイツに追いつくためには、どのように事業戦略を再構築するかという積極的なイメージに使用されたのである。その代表的なものがM&Aであり、

それによる事業の多角化・合理化である。

US スチールによるマラソン石油の買収、RJR によるナビスコの買収、その後アメリカの投資会社KKRによるRJR ナビスコ社の再買収などが代表的なものであるが、その手法はTOB (Take Over Bid) と呼ばれる株式の公開買い付けと、LBO (Leveraged Buy Out) と呼ばれる買収先企業の資産や収益力を担保にした借入金による買収が主である。

元来、日本ではM&Aのような手法はなじまないとされてきたが、ミネベアのようにM&Aで成長した企業もある——しかし、その後、半導体事業からの撤退を余儀なくされるなど、戦略の誤りから大きなツケを負わされているが……——。

80年代後半には日本企業も米国を中心として積極的なM&Aを展開している。87年、89年のソニーによる米国CBSレコード、コロンビア・ピクチャーズの買収は2社を合わせて9,000億円にもものぼった。また、同じ頃の松下電器産業によるアメリカの映画会社MCAの買収も日本企業としては最高額の7,800億円——当時の為替レート——であった。松下のMCAの買収額は当時、その資産および企業価値と比較して「高い買い物」ではないかと噂されたが、現在ではアメリカの映画ブームに乗って連結決算に貢献している。

ブリジストンによるアメリカのタイヤ会社ファイアーストーンの買収も3,300億と巨額であり、91年12月期には650億円の赤字を出したこともあり、そのM&Aは失敗であったと評価する向きも多かった。しかし、ブリジストンにすれば、アメリカのグッドイヤー、フランスのミシュランに次ぐ世界第3位のタイヤメーカーの地位を確保するという経営戦略からすれば、当然に避けられないものであった。その後、現地工場への巨額な合理化投資はブリジストン本体の金融収支の悪化をもたらしたが、アメリカ自動車産業の復活により業績は好転している。しかし、これだけの巨額の投資を回収することは容易でなく、このM&Aが成功であったかどうかは今のところ明確ではない。

同じ頃の90年にNKKは米国National Steelを買収したが、折からの鉄鋼不況もあって翌年から赤字を計上するなど前途は多難である。

このように、日本企業によるM&Aは現在のと

ころ、成功したかどうかは一概に評価できないが、80年代後半のM&Aはまさに事業の多角化、拡大化をめざした世界戦略としてもはやされ、これこそがリストラの典型的なものなのである。

それでは、わが国でリストラという用語が経営活動の縮小というマイナスのイメージでとらえられるのはどうしてであろうか。それはやはり新聞や雑誌などのマスコミの影響が強かったからである。上述したように、80年代の後半に日本企業はアメリカ企業を買収したが、そのときの報道はM&Aという買収手段だけが強調され、リストラという用語はほとんど使用されなかったのである。

日本経済がまだバブル景気に浸っていた80年代の後半、アメリカ企業は経営不振に陥っており、それから脱皮するためにM&A、レイオフや分社化による企業本体のスリム化などが盛んになされ、それらの方法がリストラクチャリングと呼ばれたのである。

91年後半頃から、わが国でもバブルがはじける一方、円高も加わって日本企業の長い不況のトンネルに入ることになる。業績の急激な悪化は、本業をスリム化させることが先決となり、関連会社への出向、そしてこれまでの日本の経営の特徴ともいわれたホワイトカラーの終身雇用を破る希望退職やレイオフを断行する企業も多くなった。また、本業とは関連しないような新規事業分野への進出なども、余剰従業員の活用という点から行われたし⁽¹⁾、あるいは同業他社との戦略的提携なども盛んになされるようになった。そして、企業がこのような計画を発表するたびにマスコミは、これらの決定をリストラと呼んだのである。とくに、希望退職や肩たたきという人員整理に対して、必ずといってよいほど、その企業がリストラを実行しているという報道を繰り返したのである。

しかし、この2、3年の人員整理は、バブル経済の時代における経営者の誤った意思決定のつけが回ってきた結果なのである。本業以外の特金やファントラなどの財テクへの投資、間接人員の大幅な肥大化、適正利益を無視したシェア拡大志向の輸出の増大、多額な土地投機取引などが、今日の不況をもたらしており、それが一般の従業員にしわよせされているのである。

経理部門でのリストラ

さて、すでに述べたようにリストラは人員削減というイメージをわれわれに与えているが、現在、とくにその対象となっているのがスタッフ部門のホワイトカラーである。本稿の対象となっている経理部門も例外ではない。そこで、ここでは経理部門のリストラとは、どのようなことを意味しているのかをとりあげることにしよう。

経理部門のリストラでまず考えられるのは、人員削減である。周知のように、経理・財務部はスタッフ部門であるから、ライン部門のように利益を産み出さないのだから、経営者からみれば利益を食い潰す「穀潰し」などと陰口をいわれた時代があった。したがって、総務および経理などの本社の間接人員は、できるだけ少ないのが良いとされ、そうした企業は優良企業のお手本のように見られてきた⁽²⁾。

しかし、日本企業の規模が拡大し、資金調達も多様化してくると、経理・財務部門の重要性は増大してきた。とくに、転換社債、ワラント債などのエクイティ・ファイナンスによる資金調達などは企業の金融収支にも大きなインパクトを与えるので——他人資本から自己資本への転換——業績にも影響する。また、現在では多くの企業が反省しているが、バブルの時代には特金およびファントラ、あるいは財テクによって本業を上回るような利益をあげていた企業も多かったのだから、経理・財務部門の会社における地位は飛躍的に上昇した。

こうした理由以外にも、企業規模の拡大およびグローバル化によって経理部門の職業がより専門化してきたということもあげられよう。たとえば、(国際)税務会計、連結財務諸表、移転価格、ダンプینگなどに対応するためには、それに関するより専門的知識が要求されるからである。

経理および財務部門の人員は、通常、売上高や業績とは関連なく増加する場合が多い。それはいくらかでも新しい仕事を造り出すことができるからである。したがって、どの位の人数が適正であるかは、まず現在の仕事内容を調査することから出発しなければならない。

また、最近ではホワイトカラーの業績評価が話題となっている。外資系の企業ではかなり一般的であるが、日本企業では現在のところ、一部の企

業で、しかも管理職を対象として導入されているにすぎない。このさい問題となるのは、どのようにして目標を設定するかということである。経理および財務部のようなスタッフ部門に所属する従業員の目標は、営業部門などと比較して設定が困難であることは容易に理解できる。それは、仕事の内容を数量化できないからである。したがって、目標を設定するさいには、定性的な仕事の内容をいかにして目標化するかが問題となる。たとえば、勤続年数の若い経理マンに対して「今年の目標は簿記検定2級に合格すること」というような設定の場合は比較的簡単である。ここで重要なのは、こうした目標の設定は、上司からの一方的なものではなくて、上司と本人の話し合いによって、合意されたものでなければならないということである。

経理部のリストラで考慮されなければならないもうひとつの視点は、コスト／ベネフィット(cost/benefit)、つまり費用—効果分析である。情報は多いほど意思決定に有効であるが、情報はコストがかかることを忘れてはならない。また、情報量が多くても、誤った情報を含んでいけば、間違った意思決定を導くことにもなる。たとえば、バブルの頃には残業時間の規制などはほとんど問題にならなかったが、現在では多くの企業で実施されている。生産現場では仕事量が減少すると、残業時間は当然に少なくなるのに、スタッフ部門は最初に述べたように、減少するどころか増大する傾向がある。

このように、スタッフ部門の残業時間にもメスが入った結果、あらためて経理部門などの仕事内容の分析がなされている。これまで多くの残業時間をかけてこなしてきた仕事は、残業なしでもできるのはどうしてなのか、仕事の一部は放棄されているのか、あるいはサービス残業でなされているのか——これは結構多いようである——、トップあるいはミドルマネジメントは資料不足を感じているかどうか、経理部の作業遅延によって企業全体に不都合が生じているのかわかるのか、などの分析から、経理および財務部門の効率化が進められることになる。ある企業の経理担当者は、「誰でも自分の仕事が一番重要と思っており、他人がやっている仕事は役に立っていないと考えている」と

話していたが、まさにこれはスタッフ部門のリストラが困難であることを示している。

- (1) たとえば、新日鉄が93年3月にミネベアの赤字半導子会社、エヌ・エム・ビーセミコンダクター (NMBS) を買収したケースなどはこれに相当する。このように、本業とあまり関連のない新規事業への参入に対して、アメリカの鉄鋼メーカーの経営者は批判的であるが、日本の場合、本業と新規事業の相乗効果をめざすリストラクチュアリングが多いといわれる。
- (2) たとえば、製鉄業界のアウトローと呼ばれる東京製鐵(株)は売上高が約2,000億円、従業員が約1,500名であるが、経理部門4人、財務部門3人しかいない。このような規模ならば、一般には両部門合わせて40~50人のスタッフをもっているのが普通である。現在では国内市場の落ち込みとスクラップ価格の上昇で営業利益は赤字を計上しているが、一時はスリムな本社としてもはやされた。

2. リエンジニアリング

リエンジニアリングの特徴

リストラのつぎに登場した「Reengineering」は、わが国で「業務の根本的革新」と訳されているが、今日ではリエンジニアリングという原語名で呼ばれているのが一般的である。これは本稿の最初でも述べたように、マイケル・ハマーとジェームス・チャンピーの著書によって、広く宣伝され、普及したものである。したがって、この著書の内容を紹介することから始めることにしよう。

ハマー & チャンピーの著書の最初で、アダム・スミスの分業論は今日の企業では妥当性を失っていると述べている。周知のように、スミスはピンの製造工程をいくつかに分け、それぞれの労働者をそのなかのひとつの工程に専門的に従事させることにより、ひとりですべての工程を担当するよりもはるかに高い生産性をあげることができるという経験的に見出したのである。

たしかに、このような分業の原則は生産領域では妥当する場合が多いが、管理部門である事務領

域では、これによってマイナス面が多く出ていると主張する。企業規模の拡大にともなって業務の数が増大するとともに、そのプロセスを管理することはさらに困難になっている。たとえば、顧客の注文を受けてから、それを配送するまではさまざまなセクションを経過するが、それらはすべて分業されている。それゆえに、企業全体から見れば、非常に効率が悪くなっているがゆえに、それぞれの仕事が専門化されているがゆえに、プロセス全体は把握しにくいのである。

ハマー & チャンピーは、現在の企業環境の特徴を三つの用語によって説明している⁽¹⁾。それらは3Cと呼ばれるものであるが、顧客 (Customer)、競争 (Competition)、変化 (Change) である。第1のCは、1980年代の初頭から顧客が売り手に代わって主導権を握っている状況を示している。今日、顧客はいくつもの選択肢をもっており、顧客としての消費者も企業も、ユニークで独特なニーズに合うようにデザインされた製品やサービスを要求するようになっている。つまり、市場での力のバランスはメーカーから消費者へと移っているのである。

第2のCは、市場競争が国際的規模のもとで展開されている状況を示している。同じような商品が、いろいろな国の市場で、さまざまな競争条件——価格、品ぞろい、品質、サービス——のもとで販売されている。そして、激しい競争に勝つためには、品質や価格だけでなく、革新的な競争の基準——誰もが考えなかったようなアイデア——を確立しなければならない。たとえば、ウォルマートはシアーズのイメージとは違ったものを考え出し、今日の成功につながった。

第3のCである変化は顧客とか競争などもそうであるが、製品のライフサイクルの短縮化のように企業をとりまく環境の変化のスピードが著しく早まったことを指している。

さて、リエンジニアリングの定義については「(リエンジニアリングとは) コスト、品質、サービス、スピードのような、重大で現代的なパフォーマンス基準を劇的に改善するために、ビジネス・プロセスを根本的に考え直し、抜本的にそれをデザインし直すこと」⁽²⁾としており、この定義にはつぎの四つのキーワードを含んでいるとして

いる⁽³⁾。

第1のキーワードは「根本的 (Fundamental)」である。これは現在の仕事の方法を基本から見直すことであり、現在の仕事のルールに疑いをもつことからリエンジニアリングは出発するということである。

第2のキーワードは「抜本的 (radical)」である。「リエンジニアリングでは、抜本的にデザインし直すということは、既存の構造と手続きをすべて無視して、仕事を達成するまったく新しい方法を発明することである」という文章からもわかるように、「根本的」と意味は同じであるが、ここでは仕事のデザインに対して使用している。

第3のキーワードは「劇的 (dramatic)」である。これも非常に刺激的な言葉である。つまり、リエンジニアリングとは単なる改善とか、改良なのではなく、これまでのものを取り壊し、新しいものにするを意味しているからである。リエンジニアリングに着手する企業には三つのタイプがあるという。第1のタイプはきわめて大きな問題に直面していると自覚している企業、第2は経営陣が将来、問題が起こることを予測している企業、そして第3のタイプは、現在の経営状態は最高で問題はないが、経営陣が野心的で、積極的であるという企業である。

このような三つのタイプに企業を当てはめると、後者の二つはすぐれた経営陣をもつ優良企業、最初のタイプも現在の経営状態が悪いことを認識し、それを「劇的」に解決しようとしている企業であって、やはり経営陣はすぐれているということになる。つまり、すぐれた経営陣をもつ企業ならば、リエンジニアリングに必ず着手することになり、逆にいえば、リエンジニアリングに着手しないような企業は、経営陣はすべて悪いということになる。まことにアメリカ的な見方であるが、リエンジニアリングが彼等の主張するようなものであったとしたならば、たしかに彼等のいうことは正しいことになるが……。

第4のキーワードは「プロセス (process)」であり、リエンジニアリングの定義でもっとも重要なものであるといい、つぎのように述べている。「仕事を最も単純な業務に分割して、そのそれぞれをスペシャリストに割り当てるというアダム・

スミスのコンセプトの影響で、現代の会社とマネージャーは、プロセスの個々の業務——すなわち注文を受ける、倉庫から製品を選び出すなど——を重視するあまり、注文した顧客の手にその商品を渡すという、もっと大きな目的を見失いがちである。このプロセスの個々の業務は重要であるが、もしプロセス全体がうまく機能しなければ——すなわち、商品がうまく配達されなければ——結局は顧客のことを考えているとはいえないのである」⁽⁴⁾

BPR (ビジネス・プロセス・リエンジニアリング)

リエンジニアリングの四つのキーワードのなかでも、「プロセス」がもっとも重要であるので、リエンジニアリングは、別名 BPR (Business Process Reengineering) と呼ばれることが多い。それでは、BPR は具体的にどのように行われるのであろうか。ハマー & チャンピーは、これまでのアメリカ企業におけるリエンジニアリング・プロジェクトを観察した結果、つぎのように BPR の特徴をまとめている⁽⁵⁾。つまり、これらは帰納法によって導かれたものである。

(1) 複数の仕事をひとつにまとめる

あまりにも細分化されている仕事や業務を統合し、それぞれの技術をもった人で構成されるグループ——ケース・チームという——で行うようにする。

(2) 従業員が意思決定を行う

リエンジニアリングを行う企業は、プロセスを統合するだけでなく、従業員に大幅に権限を委譲する。

(3) プロセス内のステップを、自然な順序で行う

いくつかのステップがあっても、それを順序通りにやる必要はない。もし、第1ステップの情報で第3ステップの仕事が可能であるならば、第2ステップの仕事が終わるまで待っている必要はない⁽⁶⁾。

(4) プロセスには複数のパターンを用意する

リエンジニアリングではプロセスを標準化しない。現在のような多様な環境ニーズに対応するためには、ひとつのプロセスに対しても市場や状況に合った複数のパターンが必要で

ある。

- (5) 仕事は最も適当と思われる場所で行う
仕事は組織という壁を超えて行われ、プロセス全体の効率を上げる。
- (6) チェックと管理を減らす
チェックと管理は付加価値を生まないで、最小限にして管理コストを大幅に減らすようにする。
- (7) 調整は最小限に抑えられる
この調整もまた付加価値をもたらさないで最小限にする。
- (8) ケース・マネージャーが顧客との接点となる
いくつかの仕事をひとつにまとめて小さなグループに任せるとき、「権限を委譲された」グループの責任者であるケース・マネージャーが顧客に対応する。
- (9) 仕事の集権化と分権化を組み合わせると効果的である
たとえば、データベースの共有は分権化であり、購買システムの標準化は集権化であるが、このような組合せはプロセスを効率的にする。

以上がリエンジニアリングの内容であるが、ここで疑問に思うのは、定義、キーワード、そしてBPRの手法のなかにコンピュータの役割について述べられていない。それにもかかわらず、彼等の著書にはつぎのように述べられている。「情報技術に関する従来の考え方にとらわれたままの企業は、リエンジニアリングを行うことはできない。情報技術は単なる自動化にすぎないと考えている企業も、まず問題点を探し、その後でそれを情報技術で解決しようとしている企業もまた、リエンジニアリングをすることはできない」⁽⁷⁾

このように、彼等はリエンジニアリングにはコンピュータの活用が不可欠と考えられていることは間違いない。

リエンジニアリングについてさまざまな観点から述べられているが、われわれ読者にはもう少し明確なイメージが浮かんでこない。それはすでに述べたように、成功した企業の観察から事実を導いているからである。

リエンジニアリングについての説明はさまざま

である。たとえば、「リエンジニアリングとは、簡単にいえばSISとリストラクチャリングをくっつけたものである」⁽⁸⁾とか、ハマー&チャンピーのプロローグに「リエンジニアリングは日本から輸入された考え方ではない」と述べられているにもかかわらず、「リエンジニアリングの本家本元は日本である。1980年代に競争力で後れをとった米国企業が、日本企業のプロセス重視の経営手法を徹底研究し、その結果を米国の経営者が体系化したものといえる。米フォードがマツダから効率的な購買プロセスを採用したのはその典型だ。源流はトヨタ自動車の「ジャスト・イン・タイム」にある。「多工程持ち」「1個流し」など日本企業にはもともとなじみ深い考えだ」⁽⁹⁾

このように、リエンジニアリングの定義および内容についてはさまざまである。とくに、コンサルタント会社の著書では独自の味つけをしている場合が多い⁽¹⁰⁾。それは、リエンジニアリングをビジネスの用具としているのであるから、「差別化した商品」に仕上げるためには必要なのであろう。しかし、それがゆえに、リエンジニアリングはどのように定義してもよいし、どのような方法をとってもよいことになる。観察の対象となる企業によって異なるのであるから……。

BPRと管理会計

さて、BPRに関するこれまでの考察を基礎にして、管理会計の領域におけるBPRの適用を問題とすることにしよう。もちろん、BPRは管理会計の研究テーマではなく、きわめて実践的な問題であるから、ここでは企業の経理・財務部がBPRにどのように取り組むかが考察の対象となる。そのようなさいには、経理（主計）企画、つまり管理会計担当者が中心となるであろう。

私見によれば、管理会計担当者がBPRを実施するさい、二つの対象領域あるいは方法があると思う。第1は経理・財務部のような部門内のリエンジニアリングである。そして第2は他の部門がBPRを実施するさい、会計データの提供を通じて行う支援活動である。これらはさまざまな手法が考えられるが、BPRの対象が異なれば、当然にそれらも違うものになる。本稿ではそれらの代表的なものについて述べることにしよう。

〈経理・財務部門内のBPR〉

(1) 会計データの見直し

部門内のBPRを行う場合、まず最初に行うべきことは、現在、作成している会計データの見直し作業である。法的に義務づけられている財務会計データはともかく、それぞれの管理者レベルに応じて膨大な会計データが毎月作成されていると思う。

通常、これらのデータの作成がルーチン化してしまうと、それを廃止するということはない。また、それを利用する各部門の管理者も、その必要性があまり高くなくても、経理部門への遠慮、あるいは自分がデータを利用しない管理者とみられるのを恐れるために、その廃止を主張することはない。そして、他方では新たなデータの要求は多くなる。したがって、経理部門の人員は多くなることはあっても減少することはないのである。

こうした悪循環を断ち切るために、現在の仕事の内容——ここでは会計データ——を根本から見直す作業をしなければならない。会計データのユーザーは企業内の管理者であるから、それらの人々に現在提供している会計データの利用率あるいは満足度について問うことから出発しなければならない。その場合、つぎのような方法が考えられる。

- ・現在、提供しているデータごとに質問表を作成する
- ・利用率あるいは満足度は5点法——1：ほとんど利用しない，5：非常によく利用している——を採用する
- ・利用率あるいは満足度が低い場合には、その理由を問う。たとえば、会計データのフォームが見にくい、データの提供のタイミングが悪い（遅い）、データが信頼できない、などの理由を挙げる
- ・管理者が提供を受けているデータの重要度をランクづけして貰う
- ・最終的に、これらを集計してデータの必要性を総合的にランクを決定する

こうした作業によって、現在、提供している会計データを見直し、あまり利用されていないデータの廃止、あるいは満足度の低いデータを改善し

て有効利用をはかる決定がなされるであろう。

(2) 作業の効率化・迅速化

大企業ならばどの会社も月次決算制度をもっている。したがって、月末に基礎データを締め切ってから翌月のできるだけ早い日に月次報告書——月次損益計算書、月次貸借対照表——を作成する。通常、6営業日か8営業日くらいの日数が標準である。しかし、メーカーの場合、原価計算が不可欠なので月次決算を短期間で行うことは至難の業である。そこで、これらの作業をいかにして効率よく行うかが問題となるが、CPM（Critical Path Method；最長経路法）が有効な武器となる⁽¹¹⁾。

CPMはPERT手法のひとつであるが、ネットワーク手法が基本となっている。この手法を使用できる前提は、(1)そのプロジェクト——ここでは月次決算——はどのような作業内容によって完成するかがわかっていること (2)その作業の順序づけが確定していること、の二つである⁽¹²⁾。

月次決算業務をネットワークと呼ばれるフローチャートにまとめ、さらにそれぞれの作業に要する時間、最早開始時間——それまでの活動が終了するもっとも早い時刻——、最遅完了時間——遅くともいつまでに終了しなければならないかを示す時刻——を求め、クリティカル・パスを完成する。これによって、つぎのようなことが明らかになる。

- ・どの作業が効率良くて、どの作業がネックになっているか
- ・どの作業に人員を投入すればよいか——残業時間やネックになっているかどうかによって——
- ・そのプロジェクトを完了するまでの最小時間が求められる
- ・プロジェクトのクリティカル・パス上にある作業を短縮すれば、全体の作業時間は短縮されるので、どの作業に重点をおけばよいか
- ・CPMを利用するさい、すべての経理業務を分析するので、どこに二重作業があるか

このような方法によって、経理・財務部門などのスタッフ部門のBPRは有効になるであろう。

〈会計データを通じての他部門の支援活動〉

経理部門はさまざまな会計の基礎データをもっているため、他部門——たとえば、製造部門——がBPRを実施するさい、その会計データを通じて支援活動を行うことができる。

(1) アクティビティの効率化

アメリカ企業で生まれた新しい原価計算ABCは、その効用があまりにも誇張されていて、筆者はあまりその有効性を認めていないが、BPRには役立つ可能性をもっている。

ABCではアクティビティ（作業）の分析を行ない、付加価値を生む有益なアクティビティと付加価値を生まない無駄なアクティビティを区別し、それらのアクティビティにどれだけの経営資源が投入されているかを明らかにすることができる⁽¹³⁾。

ここで問題となるのは付加価値を生まないアクティビティをどのようにして見い出すかということである。そのためには、それぞれのアクティビティの機能を分析し、それぞれの機能別に実際原価を計算する。機能分析する場合、あらかじめ対象となる部門の基本的機能を分類しておく。

購買部門を例にとると、材料や部品を調達するという職能は、材料購入伝票を受け取る、コンピュータにアクセスする、発注状況をチェックする、……のようにいくつかのアクティビティに分類される。さらに、購買部門の基本的機能、たとえば、生産計画を守る、材料の品質を保つ、材料の価格を安定させる、……を決定するのである。

つぎに、それぞれの機能別に目標原価を設定し、実際原価との比率を記入した「機能評価図」を作成し、機能の価値が低いところにBPRを実施するというものである。この手法は、それぞれのアクティビティの実際原価を機能別に測定できるという前提にもとづいているが、アクティビティをあまり細分しないで、フロー・チャートを作成し、その所要時間を測定すれば、原価は測定できるのではないかと考えられる。

(2) PPM への支援

企業にとっては、PPM（Product Portfolio Management）は経営戦略上、非常に重要なものである。とくに、今日のように製品のライフサイクルが短くなってくると、新製品の開発はもっと

も重要なテーマであるが、それはまた巨額の投資も必要となる。したがって、どのようなプロジェクトに経営資源を投入するかという企業戦略の決定には、やはり会計データは不可欠なのである。

PPMでは、たとえば、ボストンコンサルティンググループによって提唱されたものを想定すると、不採算部門である「問題児」から撤退し、成熟期で利益に貢献している「金のなる木」から得た資金を将来の「花形製品」に投入することを原則としている。したがって、どの製品がどれだけ儲かっているかの会計データを提供しなければならない。それが開発部門のBPRを正しく行わせることになる。

(3) 赤字顧客の整理

営業部員は、一般に目標額は売上高によって示される。したがって、売上高をいかにして増大させるかに関心が集中し、高い値引、セールス努力に合わない取引額などが生じることになる。つまり、売上目標だけでなく、利益面から顧客分析をしていわゆる「赤字顧客」の整理のためのデータを提供するのも経理部門の役割である。

管理会計のテキストでは、このような顧客分析を扱っているものはほとんどない。しかし、これは営業活動の効率化には重要なものである。顧客満足（CS）と、“どのような顧客でも断つてはいけない”とは同じではない。有限な経営資源——ここでは営業部員の数——を効率的に配分するためには、長期にわたる赤字顧客は、不採算事業と同じく切り捨てなければならない。もちろん、企業イメージをこわさない巧妙な方法で……。

(1) Hammer, Michael and James Champy (1993) (同邦訳、第1章参照)

ここに述べられている3Cによって特徴づけられる現在の企業環境に対応するためには“リエンジニアリング”が必要であるというのが彼等の主張であるが、ここにつぎのような文章がある。

「マネージャーも含めて、企業の問題は経営陣のせいであると考えの人がいる。経営さえもっとしっかりしていたら、成功していたらというのである。しかし、過去20年間の経営のトレンド——目標管理、多角化、セオリーZ、ゼロ・ベース予算、価値連鎖分

析, 分権化, QCサークル, 「エクセレンス」, リストラ, ポートフォリオ経営, 現場歩き回り経営, マトリックス経営, 社内起業家, 一分間経営——はどれ一つとして, アメリカ企業の競争力の低下をとどめることはできなかったのである。これらはただ経営陣の目を, 本当になすべきことからそらしただけなのである」(同邦訳, pp. 46-47)

ここに掲げられた管理手法はQCサークルを除くと, すべてアメリカの研究者とコンサルタントが提唱したものであり, 一時的にかなりもてはやされたものである。このリエンジニアリングも, これらと同じ道をたどることにはならないだろうか……。

- (2) 上掲邦訳書, p. 57.
- (3) 上掲邦訳書, pp. 57-81.
- (4) 上掲邦訳書, p. 61.
- (5) 上掲邦訳書, 第3章.
- (6) これを新製品開発にあてはめるならば, 日本企業が得意とした“ラグビー型開発”となる。つまり, 研究開発から製造までをリレー方法でなく, それぞれのプロセスで重複するようなラグビー方式で行うものである。これは「simultaneous engineering」とか, 「concurrent engineering」とも呼ばれるが, 社内のあらゆる事業本部や技術研究所, 生産技術などが一緒になって新技術や新製品の開発を同時並行的に進めるものである。
- (7) 上掲邦訳書, p. 128.
- (8) 日本能率協会編(1993年), p. 31.
- (9) 日本経済新聞, 1994年1月20日付。

「リエンジニアリング; 定着への課題(下)」の記事における梅沢 豊教授の談話より引用

- (10) たとえば, リエンジニアリングを企業間レベル, 企業内レベル, 部門内レベル, 部門間レベルの四つの領域に区分する考え方もある。そして, それぞれのレベルによってリスクの度合いが異なるので, 同じ方法でBPRを導入することができないという。

cf. 阿部禎監修, 監査法人トーマツ編(1994)

- (11) これについては, つぎの文献からヒントを得た。

cf. 神尾宏春(1994)

- (12) CPMの手法については, 佐藤康男(1944)の第10章を参照のこと。

- (13) この部分については, 吉川武男(1994)と小林哲夫(1993)に依存している。とくに吉川は購買部門の例を用いて, 非常に興味ある分析を行っている。

cf. 吉川武男(1994), pp. 154-161.

おわりに

リストラとか, リエンジニアリングという用語を新聞で見ない日はない。それにもかかわらず, その内容はもう少しはっきりしていない。それは, そのような用語を使用するときの状況がさまざまだからである。

また, リエンジニアリングのキーワードである顧客満足とか, マトリックス組織——原価企画はまさにそうである——は日本企業のもっとも得意としたものであったから, これは別に目新しいものではなく, アメリカのコンサルタント会社のビジネス戦略として, 誇大に宣伝されているという批判もある。MIS, DSS, リストラも, 今から考えるとそのような面があったことは否定できないので, BPRも同じようにとらえられる。

どのような結論になるかはまだ時間が必要であろう。あまり研究テーマとしてはふさわしくないかもしれないが, 管理会計研究者としてひとつの方向を示したかったのである。

参考文献

- (1) Carr, David K., “Managing for Effective Business Process Redesign”, *Journal of Cost Management*, Vol. 7, No. 3, Fall 1993, pp. 16-21.
- (2) Borthick, A. Faye and Havold p. Roth, “Accounting for Time: Reengineering Business Processes to Improve Responsiveness”, *Journal of Cost Management*, Vol. 7, No. 3, Fall 1993, pp. 4-14.
- (3) Gilmore, James H., “Reengineering for Mass Customization”, *Journal of Cost Management*, Vol. 7, No. 3, Fall 1993, pp.

- 22-29.
- (4) Simons, Robert, "Planning, Control, and Uncertainty: A Process View", Edited by William J. Bruns, Jr. and Robert S. Kaplan, "Accounting & Management: Field Study Perspectives" Harvard Business School, 1991.
- (5) Kaplan, Robert S. and David P. Norton, "The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance", HBR, Jan-Feb. 1992, pp. 71-79 (本田桂子訳, 「新しい経営指標“バランスド・スコアカード”」, DHBR 1992年4-5月号, pp. 81-90.
- (6) Hammer, Michael, "Reengineering Work: Don't Automate, Obliterate" HBR, July-August 1990, pp. 104-112. (坂本義美訳, 「情報技術を活用したリエンジニアリングの7原則」, D HBR 1994年12-1月号, pp. 4-13)
- (7) Hammer, Michael and James Champy, *Reengineering the Corporation: A Manifesto for Business Revolution*, Linda Michael Literary Agency 1993. (野中郁次郎監訳「リエンジニアリング革命」日本経済新聞社, 1993年)
- (8) Morris, Daniel and Joel Brandon, *Re-Engineering Your Business*, McGraw-Hill, 1993. (近藤修司監訳, 日本能率協会コンサルティング訳「実践リエンジニアリング」日本能率協会マネジメントセンター, 1994年)
- (9) Hronec, Steven M. & Arthur Andersen & Co., *Vital Signs: Using Quality, Time, and Cost Performance Measurements to Chart Your Company's Future*, 1993. (アーサーアンダーセン・オペレーショナル・コンサルティング・グループ訳「リエンジニアリングのための業績評価基準」産業能率大学出版部, 1994年)
- (10) Rockart, Jahn F. & Oavid W. De Long 「Executive Support System-The Emergence of Top Management Computer Use」 R. D. Irwin, 1988. (吉川武男訳「経営戦略支援システム」日経BP社, 1989年.
- (11) 門田安弘著「DSS 会計会計の理論と実際(新版)」東京経済情報出版, 1990年.
- (12) 吉川武男, ジョン・イネス, フォークナー・ミッチェル著「リストラ/リエンジニアリングのためのABCマネジメント」中央経済社, 1994年.
- (13) 小林哲夫著「現代原価計算論——戦略的コスト・マネジメントへのアプローチ」中央経済社, 1993年.
- (14) 日本能率協会編「リエンジニアリングがわかる本」日本能率協会マネジメントセンター, 1993年.
- (15) 平田 周著「リエンジニアリング VS リストラクチャリング」日刊工業新聞社, 1994年.
- (16) 内野健一著「企業リストラクチャリング——成長と破綻の分岐点」中央経済社, 1988年.
- (17) 阿部禎監修, 監査法人トーマツ編「ビジネス・リエンジニアリング」中央経済社, 1994年.
- (18) 関根憲一「リエンジニアリングのノウハウ」工場管理, 1994年3月号, pp. 24-61.
- (19) 吉川武男「リエンジニアリングとABC情報」企業会計, 1994年4月号, pp. 70-79.
- (20) 荒川圭基「間接部門の生産性をあげるための根源——スタッフ部門のリエンジニアリング」企業会計, 1994年4月号, pp. 80-86.
- (21) 平山賢二「リエンジニアリングの包括的アプローチ——工場間接部門の適用を例にして」企業会計, 1994年4月号, pp. 87-94.
- (22) 村松司叙「リエンジニアリング導入をめぐる問題点」企業会計, 1994年5月号, pp. 17-24.
- (23) 谷 武幸「リエンジニアリングと管理会計」企業会計, 1994年5月号, pp. 26-31.
- (24) 加護野忠男「リエンジニアリングのマネジメント——情報からの価値創造」企業会計, 1994年5月号, pp. 32-38.
- (25) 加登 豊「原価企画による製品開発リエンジニアリング」企業会計, 1994年5月号, pp. 48-54.
- (26) 岩淵吉秀「リエンジニアリングへのABMの適用可能性」企業会計, 1994年5月号, pp. 62-67.
- (27) 伊藤 博「顧客志向の管理会計——リエンジニアリング促進のためのアジェンダー」

企業会計, 1994年7月号, pp. 17-23.

- (28) 大沼長清「経理部の業務内容をリストラする」税経通信, 1993年6月号, pp. 42-48.
- (29) 小池 明「経理部は企業環境変化を読み」税経通信, 1993年6月号, pp. 63-68.
- (30) 神尾宏春「経理・総務・人事分野の日本型リエンジニアリング」旬刊経理情報, 1994年3月1日号, pp. 42-47.
- (31) 佐藤康男「管理会計——意思決定モデルの構築——」白桃書房, 1994年.