



組織構造とビジネス・プロセス

— 管理会計における2つの立場 —

小 菅 正 伸

概要 本稿は、管理会計職能に変容が求められているという問題意識にもとづき、階層組織とビジネス・プロセスに着目し、それらが管理会計とどのように関連しているのかを明らかにしている。伝統的な管理会計が専ら垂直型の階層的な組織構造を前提として展開されてきたことを論じ、そのような立場の限界を明らかにしている。そして、現在求められているものはプロセス的な見方を前提とした、水平型のビジネス・プロセス中心の新しいマネジメントであることを、ダベンポートのプロセス・イノベーション論にもとづいて論じている。これらの検討を通して、BPM（ビジネス・プロセス・マネジメント）を支援する管理会計の理論構築を目指している。

Abstract This paper argues that the traditional management accounting is now too restrictive as it is based on a context of large, hierarchically structured organizations. These organizations are in relative decline. Based on the theory on Process Innovation by T. H. Davenport, we conclude that the business process perspective lead researchers and practitioners to find financial and/or non-financial metrics which monitor the process across the organizations.

キーワード BPM（ビジネス・プロセス・マネジメント）、プロセス・イノベーション、プロセス改善、ビジネス・プロセス管理会計論

論文提出日 2012年6月29日

1. はじめに

ビジネス・プロセス・マネジメント (BPM) は、ビジネス・プロセスを構成する各要素に分解し、それぞれを標準部品化することによって組織やシステムの柔軟性を高めることに貢献できる⁽¹⁾。組織やシステムの構築にとって必要な各要素が、あらかじめ部品化されていることから、組織変更やビジネス・プロセスの組み替えが必要となった場合に、迅速な対応が可能となるからである。所要時間の短縮は開発コストの低減を実現する。また、部品化の過程において各要素の明確な定義づけが行われるから、ビジネス・プロセスの最適な組み合わせや簡素化等の実現も迅速に実施することができる。わが国の企業がその競争優位性を維持・向上するためには、組織横断的なビジネス・プロセスの革新と管理が必要であり、そのことによる企業経営のスピード化、スリム化、社内外の連携等の促進が重要である。

このようなBPMではあるが、これを支援する会計に関しては、米国のIMA (Institute of Management Accountants) が管理会計実務指針として公表した SMA No.4NN しか、これといった体系的な研究成果は存在しない [IMA, 2000]。しかも、これを他の管理会計技法と比較した場合、それは今なお発展の初期段階に位置づけられる。

そこで、本論文では、管理会計職能の変容という観点から、BPM を支援する会計を捉え、伝統的な管理会計が垂直型の階層組織を前提とした理論体系を持つのに対して、BPM を支援する会計が水平型のビジネス・プロセスの見方を前提にしていることを明らかにする。その際、特にダベンポート (Thomas H. Davenport) が提唱したプロセス・イノベーション論に着目し [Davenport and Short, 1990; Davenport, 1993]、彼の所説を咀嚼することによって、BPM への支援という新たな管理会計構築への示唆を得たいと考えている。

具体的には、以下の点を明らかにすることが、本稿の目的である。

1. 組織構造とビジネス・プロセスは管理会計にどのように関係しているのか。
2. 垂直型の階層的な組織構造と水平型のビジネス・プロセスは管理会計に対して如何

(1) ここで採り上げている BPM とは、従来の企業内外の壁を破り、情報や資源を共有し、業務をくくって連結・結合させて、その流れをプロセスとして捉え管理する一連の行為を意味する。BPM は、企業内部の機能や部門の壁を乗り越えて行われるプロセス管理 (企業内部の BPM) と企業間あるいは国境の壁を乗り越えて行われるプロセス戦略 (企業外部のビジネス・プロセス戦略) からなる [李・小菅・長坂, 2006]。

なる影響を与えてきたのか。

3. 管理会計職能に変容をもたらしてきた要因には一体何があるのか。
4. プロセス志向の見方は、一体誰によって提唱され、どのような内容のものとして押し進められてきたのか。
5. ダベンポートによるプロセス・イノベーション論は、われわれ管理会計研究者に対して一体どのような示唆を与えてくれるのか。

そこで、順序として、まず管理会計職能の変容に着目し、階層組織とビジネス・プロセスについて、その意味内容を明らかにし、続いてプロセス的な見方が何時、どのような形で管理会計に影響を及ぼすようになってきたのかを明らかにする。次に、それらの検討を踏まえて、ダベンポートが提唱したプロセス・イノベーションを考察する。これらの一連の考察が、わが国企業における企業価値創造のための、新しいマネジメント・システムを構築することへ、そしてさらに新たな管理会計システム構築への一助としたい^②。

2. 管理会計の2つの立場—階層組織とビジネス・プロセス—

(1) 管理会計職能の変容の必要性

周知のように、会計は、それを取り巻く環境の変化や時代の要請に応える形で、その発展を遂げてきている。管理会計もそれと同様で、管理会計の役割も、新しい技術（たとえば ERP に代表される情報技術）や組織の変化（規模の拡大や、集権的な組織からアウトソーシングやシェアードサービスといった広範な分権的組織への変化など）によって、今日まで変化し続けてきた。この点に関して、シール（Will Seal）とハーバート（Ian Herbert）は次のように論じている [Seal and Herbert, 2011, p.3]。

「組織というものは、複雑性を管理し、コストを削減し、そして当該組織の財務部門の専門家たちが最高の価値を当該組織に対して付加することができるような領域において彼らを有効活用する、といった圧力の下に置かれている。管理会計職能は、取引の処理を中心としたものから、高度の意思決定支援のためのケイパビリティを兼ね備えた、完全に一人前の『ビジネス・パートナー』へと、変貌を成し遂げることが期待されている。」

② BPM に関する調査研究は、すでに日韓の主要企業に対するアンケート調査を実施しており、日中韓の代表的企業での現実も事例研究を通して明らかにしてきた [李・小菅・長坂, 2006; Kosuga, Asakura, and Toyoda, 2006; 小菅・朝倉・木村・豊田, 2006; Kosuga, 2007; 小菅, 2007a, 2007b; Lee, Kosuga, Nagasaka, and Sohn, 2009; 小菅, 2009b, 2011b]。本稿は、これらの研究成果を踏まえた、いわば理論的研究編の一部として作成したものである。

そこで、以下本節では、上記の問題意識をもとに、高度に競争的なグローバル市場における新しい戦略上の位置（strategic positions）を支援するために組織がその構造とプロセスを適応させる方法に着目する。シールとハーバートは、この点に関して次のように論じている [Seal and Herbert, 2011, p.3]。

「あらゆる組織は、それぞれ異なる挑戦を行っている一方において、そこには一般的に、グローバルな視野とローカルな差別化を申し出て、最小のコストで最適な品質を提供し、絶えず変化する顧客のニーズと競争業者の脅威に対して継続的に適応するためにケイパビリティを維持する必要性が存在する。新しい戦略を支援するためには、企業は、その構造とプロセスの両者を変更し続けており、そしてこのことは、管理会計職能に関して次のような問題を提起するのである。すなわち、管理会計職能は何を為す必要があるのか、それをどのように為すのか、そして、…（中略）…だが、どこでそれを行うのか。」

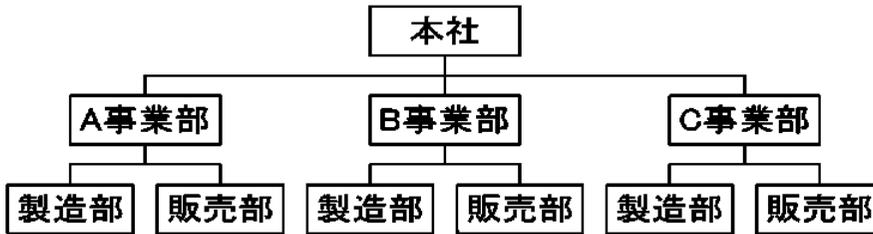
周知のように、伝統的な考え方では、管理会計実務は組織の目標、技術、事業環境等々の要因によってさまざまに変化するものとして理解されている。この点に関して、シールとハーバートは、組織構造とプロセスという2つの要因が管理会計実務の状況を説明するために用いられる、と論じている [Seal and Herbert, 2011, p.4]。それでは、組織構造とプロセスは管理会計とどのような意味において関係するのであろうか。

(2) 組織の階層構造—管理会計の組織的な文脈の形成—

管理会計において、組織の構造は責任会計（responsibility accounting）の問題として展開されてきた領域である。シールとハーバートが言うように、管理会計の役割は、階層構造をなす分権的組織においてより一層明確であり、そのような組織においては管理会計上の責任によって、概ね組織の権限と責任とが名実ともに具体的かつ明確に規定されるからである。すなわち、組織における各セグメント（部門や事業部をはじめとする各種の下位組織単位）は、組織において付与される責任と権限の範囲に応じて、原価センター、利益センター、あるいは投資センターへと区分されるからである [Seal and Herbert, 2011, p.4]。

次頁の図表1は、典型的な事業部制組織の概念図である。事業部制組織における予算管理制度が明らかに示しているように、かかる組織における責任会計では、階層構造を前提とした垂直型のマネジメント・コントロールと報告のシステムがその中心となる。

図表 1 階層的組織構造の例：事業部制組織



上記の事業部制組織の管理会計では、権限と実行の責任とが一致していることを前提として、組織目標を下位の組織単位の目標へと分割することができること、換言すれば、下位目標の加法性（すなわち、各下位目標を達成すれば、そのことが全体の目標の達成に繋がること）を仮定している [小菅, 1997, p.32]。このような立場に立つ限りにおいて、管理会計の強調点は常に階層的な組織構造であって、その組織の中を流れている各種のビジネス・プロセスではなかったといえる。事実、シールとハーバートも、「伝統的な階層的組織では、分析の焦点は部門、（生産、販売、財務といったような様々な）職能領域（functional area）、そして（事業部のような）事業の種類別セグメント（business segment）である。したがって、管理者は、組織の変化という事態を事業単位と地理的なロケーションとの間での職能や活動の推移・異動として話し合う、と言っても差支えないであろう。」 [Seal and Herbert, 2011, p.5] と述べている。

(3) プロセスという見方

組織構造が垂直型の階層組織を志向するのに対して、プロセスに注目する立場は水平型の組織観である。顧客満足を向上させるために、低コスト・高品質、そしてスピードと納期遵守が求められている時代にあって、それらを実現するための手段として、企業では企業内部と企業間での組織横断的なビジネス・プロセスのあり方が最重要課題として認識されている。ビジネス・プロセスに関して、シールとハーバートは次のように論じている [Seal and Herbert, 2011, p.5]。

「実務に携わっている管理会計担当者もまた、ビジネス・プロセスというものの見方に次第に気づくようになってきた。ビジネス・プロセスとは、ある事業において何らかの課業を遂行するために従事される一連のステップである。慣行的な階層的組織では、注文履行というある1つのプロセスは、部門横断的にバラバラにされ、官僚制組織においてそうであるように統制されるかもしれない。誰もその全体のプロセスに対して責任を負うことはない。なぜなら、企業は垂直的な構造を待った職能別の塔状建築物（functional silos）として構築されており、その各構成要

素はある1つのプロセスの一部にしか過ぎないからである。」

垂直型の階層組織という構造ではなく、水平型のビジネス・プロセスを重視するというものの見方は、最終顧客に至るまでの価値連鎖のすべてにわたって、製品／サービスを提供するための一貫した流れとしてビジネス・プロセスを描き出し、それらを「見える化」することに努めることになる。これに関して、シールとハーバートは次のように論じている [Seal and Herbert, 2011, p.6]。

「ビジネス・プロセスという視点は、顧客に対してサービスを提供し、その結果として価値を創造するという当該組織全体に亘るプロセスをモニターするための測定規準 (metrics) を見つけ出すよう、管理者の関心を喚起させる。部門組織および事業部制組織の経営管理において利用されてきた会計上の測定規準と手続きは、非常に長い間現役として存在し、管理会計と経営管理のテキストにおいては積年のトピックスである。これに対して、ビジネス・プロセス・マネジメント (BPM) は、特に西欧のビジネスにおいては比較的新しい。… (中略) …その基本的な考え方やモデルは、最近20年ばかりの間に普及してきたものである。」

本稿の冒頭でも述べたように、BPM は職能や企業間・部門間の壁を破り、情報や資源を共有し、業務を括って連結・結合させ、その流れをプロセスとして管理する技法である。BPM が重視される理由として、一般に次の3つが考えられている [IMA, 2000, § 6]。

- ① 作業フローの組織横断的・水平的統合は応答性、弾力性、業績等を改善するためのカギである。
- ② 水平的な調整の欠如は、コミュニケーションの誤り、遅延、補修・手直し、納期の遅れ、種々のムダの発生といった結果をもたらす可能性が高い。
- ③ 価値は顧客のために組織横断的に創造されるものであり、BPM はそのような事実を可視化する。

そこで、次節において、プロセスを重視する見方が、どのような意味において管理会計に影響を及ぼすようになったのかについて明らかにする。

3. 管理会計の変容を誘発した要因としてのプロセス

別の機会でも既に明らかにしたように、階層構造を中心とする考え方からプロセスを中心とする考え方への移行 (変化) は、1980年代後半の米国におけるマルコム・ボルドリッジ国家品質賞や1993年にハマートチャンピー (M. Hammer and J. Champy) が提唱した

ビジネス・プロセス・リエンジニアリング (business process re-engineering, BPR) によって触発されたと考えられている^③。このことは、たとえば、オトレイ (David Otley) によるマネジメント・コントロールの再検討を論じた論文での、次のような言及からも明らかである [Otley, 1994, p.289]。

「本論文は、マネジメント・コントロールの範囲と実務に関する伝統的な定義が今や余りにも限定的であることを議論する。この伝統的なマネジメント・コントロールは、1960年代半ばに展開されたものであり、それは大規模で、階層的に構築された組織という文脈にもとづいたものであり、そのような組織は今や相対的に凋落傾向にあるからである。このような衰退は、事業環境と社会環境における変化によって引き起こされてきたものである。これらの変化は、昨今の経営管理上の考え方に関する用語法、すなわち、“de-layering”、“right-sizing”、“business process re-engineering”、“outsourcing”、“value chain analysis”において反映されている。伝統的な定義は、会計にもとづく統制装置 (accounting-based controls) の強調へと、これまでずっと導いてきたが、会計にもとづく統制装置は現代の組織の根本的なニーズに対して次第に末梢的なものになってきている。組織は今なおマネジメント・コントロールの諸システムを必要としているけれども、近い将来において、それらのシステムは過去において適合的であると思われていたものとは非常に異なるものである可能性が高い。… (以下略) …」

オトレイの議論で注目に値する点は、彼がアンソニー (Robert N. Anthony) のマネジメント・コントロール概念を伝統的アプローチであると位置づけていることである。周知のように、アンソニーの理論では、トップ・マネジメントを中心とした戦略的計画、ミドル・マネジメントを中心とするマネジメント・コントロール、そしてローワー・マネジメント主体のタスク・コントロール (あるいは、オペレーショナル・コントロール) というように、階層組織を前提とした体系化が行われている [Anthony, 1965]。なお、アンソニーの体系では、予算管理を中心とする管理会計がマネジメント・コントロールの中核に位置づけられたことは言うまでもない。

オトレイは、1990年代前半において伝統的なマネジメント・コントロールが、以下の要因によってその根底そのものが激しく揺さぶられていることを明らかにしている [Otley, 1994, pp.289-293]。

- ① 不確実性 (uncertainty) : 技術, 社会, 政治, そして倫理観の変化
- ② 組織の規模 : 事業単位の規模 (従業員数) の縮小化
- ③ 集中 (concentration) と提携 (alliances) : 持続的競争優位の獲得のためにコア事業へと集中・特化

③ 米国でのこれらの動きに関しては、小菅 [2003, pp.232-236] を参照されたい。

④ 製造の重要性の低下：経済のサービス化の加速

オトレイの見解によれば、これらの要因が事業組織の構造における変化を促し、かかる組織構造の変化がマネジメント・コントロールの実務に対して影響を及ぼさずにはおかない、という [Otley, 1994, p.293]。このような理解のもと、オトレイは次の項目を取り上げ、説明している [Otley, 1994, pp.294-296]。

- ① マネジメント・コントロールの存在 (existence of management control)
- ② ビジネス・プロセス志向 (business process orientation)
- ③ BSC (バランスト・スコアカード)
- ④ 競争 (competition)
- ⑤ 弾力性 (flexibility)

ここでわれわれが注目するのは上記②のビジネス・プロセス志向である。この点に関して、彼は次のように論じている [Otley, 1994, pp.294-295]。

「現代のマネジメント関連の文献において繰り返し取り上げられるテーマは、ビジネス・プロセスが水平的であるのに対して、コントロール・システムが垂直的な次元においてのみ運用される傾向がある、というものである。このことは必ずしもすべてのコントロール・プロセスに当てはまるものではないが（特に製造関連のコントロールにおいては）、会計にもとづく統制装置についてはそのことは一般的に当てはまる。そのような統制装置は、組織を職能ごとに、かつ階層的な構造としてみなす傾向にあり、しかも価値連鎖分析 (value chain analysis) のようなビジネス・プロセス・リエンジニアリング・アプローチの実施に対抗・緩和する傾向にある。」

オトレイは、ビジネス・プロセス志向実現への試みの1つとして、CAM-Iによる Advanced Budgeting に関するプロジェクトを挙げ [Newing, 1994]、そこで議論された「プロセス志向の予算管理」(process-oriented budgeting) というアプローチ（5つの主要領域、すなわち、①戦略の首尾一貫性 (strategic coherence)、②資源の合理性 (resource rationality)、③継続的改善 (continuous improvement)、④整合的な行動 (congruent behaviour)、⑤付加価値 (added value) が明確に定義) に注目してはいるが、かかる動きに対して次のように言及している [Otley, 1994, p.295]。

「それにもかかわらず、予算管理のようなコントロール・プロセスがそれらの垂直的な志向性を喪失することはない。多分、われわれが期待できる最善のものは、より均衡の取れた方法で垂直的な強調と水平的な強調の両者を結合するような、そのような予算管理プロセス (budgeting process) である。さらに言えば、コントロールが主として予算統制 (budgetary control) のメカニズムを通して達成されるであろうことを期待するよりは、むしろ、その他のマネジメント・プロセスが適応される必要があるかもしれない。したがって、予算管理のような

財務的コントロールのメカニズムに過度に傾注することは誤りであろう。財務的な統制装置と非財務的な統制装置の両者を統合的なフレームワークへと統合することもまた、バランスト・スコアカード・アプローチという形態において一般的に普及してきている。バランスト・スコアカード・アプローチは、垂直的な職能よりは、むしろ水平的なビジネス・プロセスのコントロールにもとづいている。」

このように、ビジネス・プロセスという見方を管理会計と関わらせることの意義を説き、さらに BSC へと議論を展開するオトレイの所説は、われわれにとって非常に興味深い。特に、プロセス重視という見方において財務的な側面だけを強調することの限界を明らかにしている点は注目に値する。

そこで、以下では、IT を中心としてプロセス・マネジメントを展開した先駆的研究者の一人であるダベンポートを取り上げ、彼の所説を考察する。彼の理論展開を咀嚼することを通して、BPM を支援する会計の理論構築を図りたい⁽⁴⁾。

4. ダベンポートのプロセス・イノベーション論

(1) ダベンポートの問題意識

ダベンポートは、1990年代に大規模企業が強烈な競争等の諸圧力に直面した結果、それまでの漸進的なプロセス改善の努力だけでは不十分となり、根本的な変革、すなわち業務の基本的なリデザインを容易にするための新しいツールが必要であると説いた [Davenport, 1993]。ここで彼が主張した考え方こそが、われわれが注目する「プロセス・イノベーション」⁽⁵⁾である。彼は、次のように主張した [Davenport, 1993; 訳書, p.9]。

「そこで必要となる革命的アプローチには、ビジネスを構造化するアプローチと改善の方法が含まれていなければならない。ビジネスを部門、事業部あるいは製品の観点から見るのではなく、キー・プロセスの観点から見なければならない。キー・プロセスにおいて非常に大きなレベ

(4) 1990年代における米国での BPM の展開に関しては李 [2003] と小菅 [2003] を、2000年に公表された SMA No.4NN の概要とそれ以降の動向に関しては小菅 [2006] を、それぞれ参照されたい。また、BPM を支援する会計に関する理論構築については、小菅 [2008, 2009a, 2011a, 2011c] を参照されたい。なお、本稿でダベンポートの所説に注目する理由は、1990年代前半の理論と SMA との間隙を縫うためである。

(5) ダベンポートは、「プロセス・イノベーション」という用語に関して次のように解説している。「根本的なプロセス変革の活動は、今までにいろいろな名前と呼ばれてきた。たとえば、ビジネス・プロセス・リデザイン、ビジネス・リエンジニアリングなどである。いくつかの理由から、我々はビジネス・プロセス・イノベーションという用語がふさわしいと思っている。リエンジニアリングは、新しいプロセスのデザインに対して特に言及する用語であり、プロセスの根本的変革において必要なことの一部分にすぎない。プロセス・イノベーションという用語は、新しい仕事の戦略の立案と、実際のプロセス・デザイン活動、および複雑な技術的、人的、組織的側面での変革の実施など、すべてを含んでいる。」 [Davenport, 1993; 訳書, p.10]

ルの改善を達成することは、革新的な技術と組織上の資源を駆使して、キー・プロセスの始めから終わりまでをリデザインすることを意味している。

我々がプロセス・イノベーションと呼んでいるアプローチビジネスに対してプロセス的な見方をすることによって、キー・プロセスに対するイノベーションを実現しようとするものである。その新しさと特徴は、どのような組織でも、プロセスのコストや時間の大幅な削減が可能になり、品質、柔軟性、サービス水準などでも大幅な改善をもたらすことができるという潜在力の大きさにある。」

上記の引用からも明らかであるように、管理会計が伝統的に依拠してきた「部門、事業部あるいは製品」といった計算対象ではなく、プロセスの観点を新たに取り入れ、プロセスのコストや時間の削減に注目することの重要性と、品質、柔軟性、サービス水準などの大幅な改善に対する潜在力の大きさを、ダベンポートは強く主張している。このような彼の主張は、われわれが BPM を支援する会計を構想する動機と、まさに同根である。

では、ダベンポートが主張するように、プロセス・イノベーションというツールに注目し、それを促進することで一体何が結果として実現されるのであろうか。この点に関して、彼は次の点を上げている [Davenport, 1993, Chapter 1; 訳書, pp.9-32]。

- ① プロセス時間の短縮による、より多くの顧客の獲得
- ② 低コスト戦略の支援
- ③ 財務上の業績改善（収益性の改善と大幅な費用削減）
- ④ 職能間の相互依存関係の調整と管理（たとえば、製造、マーケティング、販売の連携によって、顧客が買いたいモノだけを作成することが可能となる)⁽⁶⁾

ダベンポートは上記③に関して次のように論じている [Davenport, 1993; 訳書, p.13]。

「私企業組織がプロセス・イノベーション活動に乗り出す動機の多くは、財務上の業績改善にある。プロセス・コストの削減は、その目的に直接応えるものである。時間短縮、品質と顧客サービスの改善など、その他のプロセスの目的は、より高い売り上げとより少ないコストによる生産と言い換えることができる。従業員の学習と権限委譲など非財務的な目標でさえも、満たされた従業員はより生産的になるという前提のもとで、最終的に財務上の業績改善に結びつく。プロセス・イノベーション活動は既存の資源をより有効に使うことになるので、当然、財務的利益を期待できる。しかしながら、財務上の業績改善がプロセス・イノベーションの唯一のビジョンあるいは目的となることには、問題が多い。非財務的目的の方が通常、仕事改善への旺盛な努力を鼓舞しやすいものである。」

(6) ダベンポートは、この点に関して次のように論じている。「高度な相互依存関係を作り上げ、職能横断的な問題解決を容易にするために、組織がプロセスの見方を採用するとともに、積極的にプロセス・イノベーションを模索することが必要になる。顧客ニーズへの適合を目指すという目的は同じでも、既存のアプローチは職能単位ごとの見方をしているために、漸進的な改革は可能でも、職能間の高度な相互依存関係を生み出すことは決してない。」 [Davenport, 1993; 訳書, p.13]

上記の彼の説明は、今日の BSC の議論と重なり合っている部分が多い。彼がプロセスの見方を取ることに意味に関して、次のように論じている点は非常に興味深い [Davenport, 1993; 訳書, p.19]。

「プロセスの見方をとることは、プロセスをより良く改善しようとする決意を示すことである。ビジネス変革の目的として、時間短縮が最近注目を浴びてきた。コスト削減および品質改善もよく知られている。しかし一つの目的だけでは、プロセス・イノベーション活動を果敢に始めるには不十分である。多くの企業が、各プロセスにイノベーションを起こすことによって、複数の目的を達成できることに気がついた。彼らは、顧客からサイクルタイムの短縮とアウトプット品質の改善を迫られ、さらに一方では、厳しい競争環境と財務状況に取り巻かれており、これらが同時にプロセス・コストを実質的に削減することを要求している。」

(2) ビジネス・イノベーションの理論的枠組み

ダベンポートによる「プロセス志向」の理論を解明するためには、以下の要素を理解する必要がある。

- ① プロセスの意味：プロセスとは「特定の顧客あるいは市場に対して特定のアウトプットを作り出すためにデザインされ構造化された評価可能な一連の活動」であり、「時と場所を横断し、始めと終わり、および明確に識別されるインプットとアウトプットを持つ、仕事の活動の特定の順序」、すなわち「活動の構造」（組織が顧客に対して価値を創造するために、必要なことを実行する構造）を意味する [Davenport, 1993; 訳書, pp.14-16]。たとえば、製造業における典型的プロセスとしては、製品開発、顧客獲得、顧客要求の識別、製造、統合ロジスティクス、受注管理、販売後のサービスといった「業務プロセス」と、業績のモニタリング、情報管理、資産管理、人的資源管理、計画と資源配分といった「マネジメント・プロセス」とがある [Davenport, 1993; 訳書, p.17]。
- ② プロセスの構造：垂直型の階層的組織構造は、責任と報告の関係を時分割でみる見方であるが、プロセス構造は組織がどのように価値を創造していくのかという動的な見方である。しかも、階層構造を絶対評価で測定し改善することはできないが、プロセスはそれ自体にコスト、アウトプットの品質および顧客満足という要素を内包する。コストの削減や顧客満足の向上のためには、プロセスそのものを改善する必要がある [Davenport, 1993; 訳書, p.15]。
- ③ プロセス・アプローチの焦点：プロセス・アプローチは、製品やサービスに対してではなく、仕事の仕方の改善を強調する。組織が成功するためには、高品質の製品・

サービスを提供するとともに、それらを製造・販売する効果的で効率的なプロセスを採用しなければならない。プロセス的見方を採用することは、製造現場以外の仕事の活動にも注目して、製品とプロセスに対する投資のバランスをとることを意味する [Davenport, 1993; 訳書, pp.15-16]

④ プロセスの評価尺度：構造が明確化されたプロセスは、さまざまな局面で評価が簡単にできる。実行に必要な時間やコスト、それらのインプットやアウトプットに関する一貫性、有用性、可変性、欠陥のなさ等、多くの要因によって評価可能である。しかも、これらの評価尺度は、イノベーション活動の価値の評価、および進行中の改善プログラム確立のための基準となる [Davenport, 1993; 訳書, p.16]。しかし、最も大切な点は、プロセス・アプローチをとることが、実は顧客の視点に立つことに他ならないことを認識する必要があることである。その場合、プロセスの最重要な評価尺度は、プロセスのアウトプットとしての顧客満足である。顧客がプロセス・デザインとプロセス業績の最終的な審判者であり、組織はプロセス・マネジメント・プログラムのすべての段階にわたって顧客を考慮に入れなければならない。

⑤ プロセスのオーナーシップ（権限と責任）：プロセスは、そのデザインと実行、および顧客ニーズに応えることに責任をもった、明確に設定されたオーナーを必要とする。プロセスは既存の組織上の権限と責任に応じたものではないだけに、プロセス・オーナーの権限を設定することは簡単なことではない。ここで大切なことは、プロセス・オーナーの権限は、既存の組織構造に追加するもの、あるいは既存の組織構造を代替するものとみなされるべきであり、根本的なプロセス変革の最中には他の構造よりも優先されなければならない。そうでなければ、組織図や既存の仕事のルールを犯してプロセスをデザインするのに必要な権限あるいは合法性を、プロセス・オーナーは持つことができなくなるのである [Davenport, 1993; 訳書, p.17]。

典型的な職能横断的プロセスの1つとして、製品開発のような主要プロセスを考えてみると、そこにおいてはさまざまな職能上のスキルが不可欠である。たとえば、研究開発によって新製品が設計され、マーケティングによって市場性が確認され、技術あるいは製造によって製造可能性が評価される。この場合、プロセスで組織を見直した上で、プロセス・イノベーションを採用すれば、必然的に職能横断的、組織横断的な変革が可能となる。

ダベンポートは、自身が提唱する見方に関して、次のように論じている [Davenport, 1993; 訳書, pp.17-18]。

組織構造とビジネス・プロセス（小菅）

「我々のプロセスの定義は、顧客に奉仕するすべての活動を組み合わせるといった大きなプロセスにも、顧客の苦情に応えるといった小さなプロセスにも適用できる。しかしながら、プロセスが大きければ大きいほど、利益を生み出す潜在的な可能性は高くなる。プロセス・イノベーションの鍵は、広く包括的なプロセスに焦点を当てることである。…（中略）…プロセスの見方は組織を横断する水平的見方であり、製品のインプットに始まり製品のアウトプットと顧客で終わる。一般的に、プロセス志向の構造を採用することは、ビジネスの職能的構造をあまり重要視しないことを意味している。今日、ほとんどすべての大規模なビジネス組織では、技術、マーケティング、製造、販売、顧客サービス、その他のビジネス職能間を、製品およびサービスが順番に移動していくという特徴を持つ。このアプローチはコストがかかり、かつ時間を浪費するばかりでなく、顧客に良いサービスを提供できないことが多い。職能志向の組織では、職能間の連携があまり取られていない。その結果、研究所から市場へ、あるいは顧客の注文から納品まで、製品を移動させるのに必要な時間とコストを測定したり管理することに対して、誰も責任を持っていない。プロセス・イノベーションは、職能単位間あるいは製品単位間のインターフェイスを改善あるいは除去する。さらに、情報の迅速で広範な伝達によって、各職能を横断する順次的流れを、可能なかぎり並行的なものにする。」

(3) プロセス改善とプロセス・イノベーション

次に大事な点は、プロセス改善とプロセス・イノベーションとを明確に区別して理解することである。ダベンポートによれば、「プロセス・イノベーションは、目に見える劇的な成果を得るために、仕事の構造を変える。そのためには、プロセスのビジネス目的を問い直し、創造的で根本的な変革を行い、その目的を達成できる方法を駆使して大きな改善を実現しなければならない。」[Davenport, 1993; 訳書, p.20] と論じ、このようなものとしてのプロセス・イノベーションは、より低いレベルの変革を目指すプロセス改善とは異なると主張する。彼によれば、一方のプロセス・イノベーションは根本的に新しい方法で仕事を行うことであり、もう一方のプロセス改善は従来と変わらないビジネス・プロセスで、僅かに効率や有効性を向上させることを目指すものである、という。

ダベンポートが示した両者の相違は、組織変革への参画、プロセスの安定性と統計的尺度、変革のイネーブラーと変革の性質、組織におけるリスクの程度などである。それらを示したものが次の図表 2 である [Davenport, 1993; 訳書, p.21]。

図表 2 プロセス改善とプロセス・イノベーション

	改 善	イノベーション
改革の程度	漸進的	根本的
開始点	現行プロセス	白紙
変革の頻度	単発的／継続的	単発的
参加	ボトムアップ	トップダウン
典型的な範囲	狭い、職能的	広い、職能横断的
リスク	普通	高い
主要なイネーブラー	統計的管理	情報技術
変革の型	文化的	文化的／構造的

前頁の図表2で示されているように、プロセス・イノベーションはトップダウン型のアプローチであり、トップ・マネジメントの強力なリーダーシップが必要である。なぜなら、大規模企業の組織構造は職能横断的なプロセスを反映していないので、広範な職能横断的な観点から複数の職能を見渡せる地位にいる者だけがイノベーションの機会を発見することができるからである。このような立場にあるのはトップ・マネジメント以外にはない。

また、ダベンポートによれば、プロセス・イノベーションには独自の変革ツールが必要である、という [Davenport, 1993; 訳書, p.24]。すなわち、IT (情報技術) がビジネスを変える最も強力なツールであり、コンピュータと通信の劇的な能力はプロセス・イノベーションの強力なイネーブラーである、というのである。

ここで、われわれが注目すべき点は、ダベンポートがプロセス改善とプロセス・イノベーションのための手法を体系化していることである。次の図表3がそれである [Davenport, 1993; 訳書, p.35]。

図表3 ビジネス改善のアプローチ

	プロジェクト/単発的	継続的改善/漸進的
漸進的な改善	活動価値分析 間接業務価値分析 プロセス価値分析	総合的品質管理 (TQM) ビジネス・プロセス改善 活動基準原価計算
根本的な変革	プロセス・イノベーション (リエンジニアリング, ビジネス・プロセス・リデザイン)	—

次の図表4は、各アプローチの概要を示したものである [Davenport, 1993; 訳書, p.173]。

図表4 ビジネス改善の諸アプローチの概要

アプローチ	目 標	ツール/手法	起 源
活動基準原価計算	コスト削減	プロセスの付加価値分析にもとづくコストの積み上げ	製品ライン選択のための会計
プロセス価値分析	1つのプロセスの合理化/コストと時間の削減	プロセスの各々のステップでの価値分析	コンサルティング・アプローチ
ビジネス・プロセス改善	コスト・品質・時間から、1つまたは全部のプロセスの継続的改善	プロセスの各ステップの価値分析	総合的品質管理 (TQM)
情報エンジニアリング	プロセス・ラインに沿ったシステム構築	現行と将来のプロセスの図式化	システム分析
ビジネス・プロセス・イノベーション	キー・プロセスの根本的改善への変革の梃子の使用	変化の梃子 将来ビジョン	競合分析

(4) ダベンポートによる主張の核心

ダベンポートの主張の中心は、以下の6つにまとめられる [Davenport, 1993, Chapter 14; 訳書, pp.351-357]。

- ① プロセス・イノベーションは、組織変革と業績改善をもたらす新しく望ましいアプローチである。
- ② プロセス・イノベーションでは、系統だった明確なアプローチが重要である。
- ③ 情報と IT は、プロセス・イノベーションを可能にし、実施するための強力な武器である。
- ④ 企業の組織と人的資源へのアプローチの仕方が、革新的なプロセスの設計と実施のために重要である。
- ⑤ プロセス・イノベーションは、戦略にもとづき、プロセスの将来ビジョンによって導かれるべきである。
- ⑥ イノベーション活動は、あらゆる種類のプロセスに利益をもたらす。

特に上記③に関して、ダベンポートは、プロセスを効率的で効果的なものにするために、情報が以下の点で大きな役割を果たすことを明らかにしている [Davenport, 1993; 訳書, pp.93-103]。管理会計が経営における重要な情報システムであることを考えると、これらの指摘は重要である。

- ① プロセス業績の即時的なモニタリング
- ② 情報によるプロセス統合 (プロセス内活動とプロセス横断的活動の調整と統合)
- ③ プロセス・カスタマイゼーション (プロセスの成果、たとえば有形・無形の製品・サービス、情報、製品およびそれらの組み合わせ、を顧客のニーズに適合させること)
- ④ 情報指向のプロセス (経営者の意思決定や経営管理者の行動のために設計されたプロセスと、日常業務のために設計されたプロセス)
- ⑤ 情報指向のマネジメント・プロセス (プロセスの最適化)

以上、ダベンポートの理論の吟味を終えるにあたって、ダベンポートがプロセス・イノベーションの究極の存在理由に関して次のように論じていることを、われわれは強く心に留めておく必要がある [Davenport, 1993; 訳書, p.14]。

「プロセス・イノベーションの究極の存在理由は、プロセス・イノベーションそのものが欧米のビジネス文化によく適合することである。欧米企業がたとえ漸進的な改善によって財務的問題を解決し、顧客を満足させ得たとしても、イノベーションに対する彼らの欲求は抑えられないであろう。おそらく米国の企業が必要としているものは、根本的なイノベーションと持続的改善を

組み合わせたプロセス・アプローチである。欧米では、プロセスと同様、成果にも焦点を当てていくべきである。米国企業は、プロセス変革の人的イネーブラーと、ここ三〇年以上にわたってビジネスを変革してきたツール、すなわち情報技術イネーブラーの両方を包含するプロセス・マネジメントのアプローチを必要としている。欧米企業は、プロセス的思考と技術的および人的イノベーション・イネーブラーの組み合わせによってのみ、既に長年にわたってプロセスを最適化し、その流れを正してきたグローバルな競争相手に追いつき、追い越す希望を抱くことができる。』⁽⁷⁾

5. 残された課題と今後の展望—むすびに代えて—

ダベンポートは、新しい組織構造とシステムの導入に関して、次のように論じている

[Davenport, 1993; 訳書, pp192-193]。

「今日、企業や組織は新プロセス・デザインの成功を期するには程遠い構造を持っている。多くの組織構造が職能や製品に基礎を置き、プロセス志向の傾向はほとんどない。職能別に組織された企業は、顧客ニーズに対し、一貫して応えることは困難である。なぜなら、顧客の要求を満たすために時間やコストがどれくらいかかるかという問題を誰も「抱え込む」ことをしないからである。新製品開発や受注管理のようなプロセスがその典型であるが、ある種の重要なプロセスの中には、あまりにも多くの組織をまたがるため、その関連活動の報告先がCEOしかないというケースがある。」

以上のような問題提起の後、彼は次のように論じている [Davenport, 1993; 訳書, pp.194-195]。

「プロセスを組織構造の唯一の基準にすることはお勧めできない。プロセス志向にとっては、戦略的ビジネス・ユニット事業の運営やプロダクト・マネジメントの仕事のような職能的スキルが重要なのである。多くの企業は、プロセス遂行の責任を中心としながらも多次元的なマトリックス構造を採用した方がよいだろう。プロセス志向の観点から利益を得ようとする組織は、調整活動と会議に費やされた過度の時間、曖昧な責任、不明確な命令系統など、マトリックス構造にまつわるよく知られた問題を許容する用意ができていなければならない。… (中略) …

我々が知る限りでは欧米の組織でプロセス志向の組織構造への劇的な変革を果たしたところはない。実質的なプロセス・イノベーションに着手したほとんどの企業が、単に職能的責任や製品責任を持っている管理者に、プロセス・オーナーの権限と責任を付与することによって、現行組織の諸次元を置き換えることなく、その上へ追加する新しい次元としてプロセスの管理を導入し

(7) ここで言う競争相手とは明らかに当時の日本企業を指している。ダベンポートは当時の日本企業に関して次のように論じている。韓国や台湾、中国の企業に苦戦を強いられている今日の現実を考えると、隔世の感のある記述である。「欧米諸国が日本企業の世界的な経済成功の原因に気づくずっと前から、日本企業はプロセス・マネジメントの重要性を発見し、あるいは少なくとも実践していた… (中略) …。日本では、プロセスの改善と管理が何十年も前から企業の文化として根づいており、多くの業界の企業が、製品開発、ロジスティクス、販売とマーケティングのような鍵となる分野で、迅速で効率的なプロセスを開発した。これらの非常に洗練されたプロセスの中には、先進技術や人的資源管理への根本的アプローチを経ないで導入された例もある。それらは単に論理的で、バランスがとれ、流れを重視しているだけである。このようなプロセスを開発した日本の企業が、欧米の競争業者にとって、プロセス・イノベーションを採用する主要な促進要因となっている。」 [Davenport, 1993; 訳書, p.11]

ただけなのである。ほとんどの企業では、プロセス責任が組織的な正当性と調和しているわけではない。」

シールとハーバートも、管理会計の観点では、BPM に関する議論の中で、特に「プロセス・オーナーシップ」が重要な問題領域であると論じている。なぜなら、プロセス・オーナーシップがプロセスに対する責任の設定という問題に関連するからである [Seal and Herbert, 2011, p.6]。オトレイが既に指摘したように、予算に代表される伝統的な管理会計システムでは、ビジネス・プロセスにもとづくのではなく、部門や事業部にもとづいて組織化されてきたからである。現実の企業の実務では、われわれが調査した限りにおいては、そのほとんどがマトリックス型の管理体系を採用している。BPM を支援する会計の理論構築にあたっては、かかる現実を直視する必要がある。

今後の理論構築に際して、ダベンポートの次の言葉は意味深い [Davenport, 1993; 訳書, p.31]。

「幅広く研究されてきたにもかかわらず、プロセス・イノベーションは未だ科学よりはアートの世界に留まっている。我々が調査してきたプロセス・イノベーション活動の多くが、最近始まったばかりであった。」

このような状況は、こと管理会計領域においては今でも当てはまる。管理会計が公式組織を前提とした公式の情報システムである以上、企業がプロセス志向を強めてきているという現実を直視し、プロセス志向の組織において管理会計は一体どのような形で貢献できるのかについて、われわれ管理会計研究者は真摯に研究を積み重ね、BPM を支援する会計の理論と実務の構築のために、さらに研究を継続して行く必要がある。

参 考 文 献

- Anthony, R. N. 1965. *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston, Massachusetts. Division of Research, Harvard Graduate School of Business. 高橋吉之助訳『経営管理システムの基礎』, ダイアモンド社, 1968.
- Davenport, T. H. 1993. *Process Innovation: Reengineering Work Through Information Technology*. Boston, Massachusetts. Harvard Business School Press. 卜部正夫・伊東俊彦・杉野周・松島桂樹共訳『プロセス・イノベーション』, 日経 BP 出版センター, 1994.
- Davenport, T. H. and J. E. Short. 1990. "The New Industrial Engineering: Information Technology and Business Process Redesign," *Sloan Management Review*. 31(3): 11-27.
- Hammer, M. and J. Champy. 1993. *Reengineering the Corporation: A Manifesto for Business Revolution*. New York. Harper and Row. 野中郁次郎訳『リエンジニアリング革命』, 日本経済新聞社, 1993.

- Institute of Management Accountants. 2000. *Statement on Management Accounting No.4NN*, "Implementing Process Management for Improving Product and Services."
- Kosuga, M. 2007. "The Relationship between Strategies, Organizational Design, and Management Control Systems at Matsushita," in Y. Monden, M. Kosuga, Y. Nagasaka, S. Hiraoka, and N. Hoshi, eds., *Japanese Management Accounting Today*. Singapore, World Scientific Publishing Co. Pte. Ltd.: 35-48.
- Kosuga, M., Y. Asakura, and T. Toyoda. 2006. "The Influences of Competitive Environments on Process-Based Management in Japan," in Y. Monden, K. Miyamoto, K. Hamada, G. Lee, and T. Asada, eds., *Value-Based Management of the Rising Sun*. Singapore, World Scientific Publishing Co. Pte. Ltd.: 383-396.
- Lee, G., M. Kosuga, Y. Nagasaka, and S. Sohn, eds. 2009. *Business Process Management of Japanese and Korean Companies*. Singapore, World Scientific Publishing Co. Pte. Ltd.
- Nagasaka, Y., K. Sakate, and A. Kimura. 2006. "IT and Process Innovation in Japanese Enterprise," in Y. Monden, K. Miyamoto, K. Hamada, G. Lee, and T. Asada, eds., *Value-Based Management of the Rising Sun*. Singapore, World Scientific Publishing Co. Pte. Ltd.: 397-410.
- Newing, R. 1994. "Out with the Old, In with the New," *Accountancy*: 49-50.
- Otley, D. 1994. "Management Control in Contemporary Organizations: Towards a Wider Framework," *Management Accounting Research*, 5(3/4): 289-299.
- Seal, W. and I. Herbert. 2011. "Organizational Change and the Transformation of the Management Accounting Function," in M. G. Abdel-Kader, eds., *Review of Management Accounting Research*. Hampshire, UK, Palgrave Macmillan: 3-21.
- 李健泳, 2003. 「ビジネス・プロセス・リデザインと業績管理」, 門田安弘編著『組織構造と管理会計』, 税務経理協会, 207-229頁.
- 李健泳, 小菅正伸, 長坂悦敬, 2006. 『戦略的プロセス・マネジメント—理論と実践—』, 税務経理協会.
- 小菅正伸, 1997. 『行動的予算管理論 (増補第2版)』, 中央経済社.
- 小菅正伸, 2003. 「管理会計におけるプロセス志向の意義」, 門田安弘編著『組織構造と管理会計』, 税務経理協会, 231-250頁.
- 小菅正伸, 2006. 「米国のプロセス・マネジメントの理論」『企業会計』第57巻第5号, 26-32頁.
- 小菅正伸, 2007a. 「日韓企業におけるビジネス・プロセス・マネジメント」『産研論集』(関西学院大学産業研究所)第34号, 1-10頁.
- 小菅正伸, 2007b. 「日本企業におけるビジネス・プロセス・マネジメント—バイオニア®の事例を中心として—」『商学論究』(関西学院大学商学部)第54巻第4号, 1-29頁.
- 小菅正伸, 2008. 「プロセス指向の管理会計理論の構想」『商経学叢』(近畿大学)第55巻第1号, 131-139頁.
- 小菅正伸, 2009a. 「ビジネス・プロセス管理会計論の基本問題」『商学論究』(関西学院大学)第56巻第4号, 1-29頁.
- 小菅正伸, 2009b. 「日本企業におけるビジネス・プロセス・マネジメント—パナソニック®の事例を中心として—」『商学論究』(関西学院大学)第57巻第3号, 27-59頁.
- 小菅正伸, 2011a. 「BPMによる管理会計の再構築」『大阪簿記会計学協会会報』, 第55号, 8-9頁.
- 小菅正伸, 2011b. 「中国企業におけるビジネス・プロセスの革新—ハイアールの事例を中心として—」『商学論究』(関西学院大学)第58巻第2号, 13-53頁.
- 小菅正伸, 2011c. 「BPMを支援する会計」『産業経理』, 第71巻第2号, 59-67頁.
- 小菅正伸, 2011d. 「管理会計の回顧と展望—記念事業に寄せて—」『企業会計』第63巻第10号, 4-10頁.
- 小菅正伸, 朝倉洋子, 木村麻子, 豊田尊久, 2006. 「日本企業のプロセス・マネジメント—実態調査と事例研究にもとづいて—」『会計』第170巻第2号, 25-38頁.