

マネジメント・コントロールを考慮した 経営計画の一手法

椿 本 晃 久

要 旨

組織目標を実現するために上位者が下位者に良い影響を与えるプロセスがマネジメント・コントロール（MC）であり、様々な経営管理制度を利用して上位者によってそれが行われている。本稿では、経営計画制度に階層化意思決定法（AHP）を援用することによって上位者と下位者の双方がお互いの考えを理解し、影響を確認できる方法になると考え、その利用可能性を考察している。グローバル化が進み、文化や言語、習慣や考え方の異なる人々が同一の企業で働く環境が増大し、相互理解が困難になる中、本稿の手法は上位者と下位者の相互理解に役立てられると考えられる。

キーワード：マネジメント・コントロール（Management Control）、階層化意思決定法（Analytic Hierarchy Process）、経営計画（Management Plan）、意思決定（Decision Making）、階層的
意思決定システム（Hierarchical Decision Making System）

I 序

マネジメント・コントロール（Management Control：以下 MC と略す）は、上位者が下位者に良い影響を与えることによって組織目標の実現に下位者を導くことと考えられており、経営計画の作成においても MC が重要であると考えられる。先行研究では、組織戦略を実行するためにマネジャーに影響を与えるプロセスという MC の考えから、企業や企業の各部門の業績を測定し、評価することによって経営者から各部門のマネジャーに影響を与

えようとする試みが数多く報告されている。

組織目標の実現に向けて上位者が下位者に影響を与えるには、上位者の組織内での目標や考えを下位者が理解しなければならない。本稿では、経営計画制度に階層化意思決定法（Analytic Hierarchy Process：以下 AHP と略す）を援用することによって、上位者の考えを下位者が理解し、下位者の経営計画を上位者が把握することで上位者と下位者の相互理解が進められることを示し、それが MC に有効に働くことを考察する。

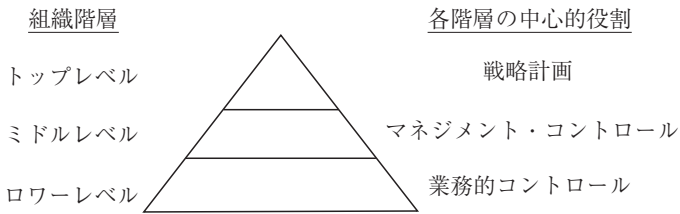
II マネジメント・コントロールとは

MC はハーバード大学のアンソニー（Anthony, Robert）によって提唱された概念であり、当初は「MC とは、マネジャーが組織の目的を達成するために資源を効果的かつ効率的に取得し、使用することを確保するプロセスである。」¹⁾と定義されている。

第1図で示したようにアンソニーは、経営管理活動を戦略計画、MC、業務コントロールに分け、戦略計画で示された組織の中心となる目的や方針を具体的な形にして実行していくプロセスを MC とし、業務的コントロールを特定の課業が効果的かつ効率的に実行されることを確保するプロセスとしている。すなわち、トップレベルで考えられた戦略を実行するためにトップレベルがミドルレベルを、ミドルレベルがローレベルを、というように直下に位置する下位のマネジャーを上位のマネジャーが戦略の実現に向けてコントロールすることが必要であると彼は考え、その仕組みをマネジメント・コントロール・システム（以下、MCS と略す）としたのである。各階層レベルの中心的役割は第1図のとおりだが、トップレベルは戦略計画、MC、業務的コントロールのすべての役割を行っており、ミドルレベルは MC、業務的コントロールを、ローレベルは業務的コントロールを担当していることを意味している。

1) Anthony (1965), p.17.

第1図 組織階層とマネジメント・コントロール



横田・金子 (2014) p.4, p.6 を参考に著者作成

アンソニーは20世紀半ばのアメリカで大規模化していく企業が増える中、トップマネジメント一人が企業内で働く多くの人々全員を把握して組織全体を同じ方向に導くことは不可能になっていると考え、それを克服して組織目標を達成するためにMCを提唱した。アンソニーが会計学の分野で活躍していたこともあり、会計情報を中心とした数値情報をマネジャーに提供することによってマネジャーの行動に影響を与えようとする研究成果が数多く報告されており、1990年代にはバランスト・スコアカード (Balanced Scorecard: BSC)²⁾などが示された。その後、アンソニーはMCに対する考えをまとめていき、2014年には「MCとは、組織戦略を実行するために上位のマネジャーが下位のマネジャーに影響を与えるプロセスである。」³⁾と定義している。

伊丹 (1986) は、経営の設計要素の決定を「(1) 何を組織の活動内容とするか、(2) だれにどのようにさせるか、(3) いかにか望ましい方向に導くか」⁴⁾を決めることであると述べ、(1) で基本方針となる戦略を決め、(2) で組織内での役割と権限を体系化する組織構造の決定をし、最後に (3) として、組織内の各個人の動機づけを行い、彼らの行動が組織目的に合致するようにまとめて率いていくための仕組みやプロセスが必要になることを示した。そ

2) Kaplan (1996)

3) Anthony (2014), p.4.

4) 伊丹 (1986)、p.7.

の(3)全体の仕組みをMCSと呼んでいる。

他人に任せた意思決定を導くことがこのシステムの基本的役割であり、「任せて、任せ放しにせず、任せた事柄をよい方向へ導いていく」それがMCの本質である⁵⁾、としている。上位者が考えている目標を達成するために下位者の目標や行動を上位者の考えの方向に動機づけること、すなわち、階層的意識決定システムにおける委譲された意思決定のコントロールがMCであり、それは組織の上位者が下位者である意思決定者に影響を与えることによって、つまり、他人の意思決定プロセスへの影響をとおして可能になると述べている。

組織を望ましい方向に導くためのMCSは、(a)責任システム、(b)業績測定システム、(c)目標設定システム、(d)インセンティブ・システム、(e)モニタリング・システム、(f)人事評価システム、(g)コミュニケーション・システム、(h)教育システム、という八つのサブシステムから成り、優れた企業は上記の八つを組み合わせた独自のシステムを形成している⁶⁾とされている。

Ⅲ 経営計画制度とマネジメント・コントロール

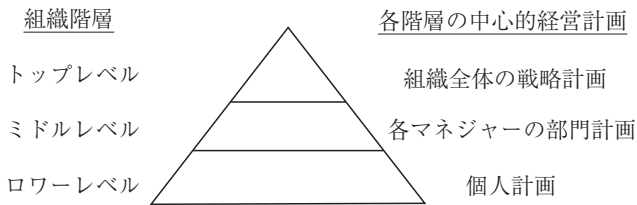
経営管理制度はいくつかのMCSのサブシステムの機能を複合的に果たしており、具体的な経営管理制度を利用して上位者は下位者に影響を与えMCを実施していると考えられている。

経営計画制度も経営管理制度のひとつであり、その形は企業によって異なるが、どの企業にも存在する。経営計画制度において各組織階層が担当する中心的役割を示したものが第2図である。トップレベルでは企業全体の戦略計画の作成が最も重要な計画であり、ミドルレベルにおいて各マネジャーが担当する部門計画を立て、ローレベルにおいては部署内で各個人計画が作成される。もちろん、トップレベルのマネジャーは、担当している部門があ

5) 伊丹(1986)、p.8.

6) 伊丹(1986)、pp.50-51.

第2図 各組織階層における中心的経営計画



横田・金子（2014）p.4, p.6を参考に著者作成

るならば部門計画も行い、自分自身の個人計画も作成する。

このように計画策定は分権的に行われるが自由に勝手に個々に計画をしていては組織目標を実現することは難しく、各部門、各個人から良い計画が出てくるように導き、コントロールするための仕組みとして、経営計画制度が必要とされるのである。

各企業によって具体的には多くの経営計画制度が存在するのは当然といえるが、典型的な計画編成プロセスは第1表のようなものである。

(1) は、トップレベルで作成された経営戦略に基づいた経営方針や目標となる業績の指標、今後の需要見通しや経済や社会の変化といった環境予測などが挙げられるだろう。

第1表は、トップと各部門責任者だけに適用されるのではなく、各部門責任者とその部門に所属する直近の部下、その部下とその下位に位置する部下というように入れ子のように行われていると考えられている。

第1表 経営計画の典型的編成プロセス

- (1) 計画編成方針のトップによる決定と各部門への示達
- (2) 各部門責任者による部門計画案の作成と本社への提出
- (3) 各部門計画案のトップによる検討・調整
- (4) 各部門計画案のトップによる承認あるいは改訂指示
- (5) トップ自身の計画作成と総合計画の作成

伊丹（1986）p.103を参考に著者作成

企業規模が大きくなればなるほど、細部にわたる計画をトップが集権的に作成できるような情報や能力を持つことは難しくなり、各部門計画の作成は各部門責任者に委ねられ、個人計画は個人にある程度の部分が任せられ、上位者がそれらに承認を与えることで成立する。また、実行者自身が計画することによって実行する段階でのモチベーションが勝ると考えられている。

経営計画の編成プロセスは第1表の(4)で示されているとおり、反復のプロセスであり、上位者と下位者の双方が納得いくまで繰り返されることになる。このように、計画編成プロセスは階層性を持ち、各計画がすべての組織構成員に影響を与えているといえるだろう。

IV AHP を援用した経営計画手法の考察

MCの目的は上位者が下位者に影響を与えることによって組織全体にとって良い方向に下位者の意思決定を導くことであり、経営計画制度を通してMCSの(c)目標設定システム、(e)モニタリング・システム、(g)コミュニケーション・システム、(h)教育システムなどを機能させることによって上位者は下位者を組織目標の実現に導く必要がある。

経営計画は第1表に基づいて行なわれるが、下位者の能力や環境によって(1)の形も大きく違ってくるだろう。経営方針や部門業績目標となる指標、環境予測などの情報を示すことで経験豊かな部門担当者は部門計画を立てられるが、新入社員に同じような情報を提供するだけで上位者が期待する個人計画を作成できるとは考えられない。前者に対してはMCSの(c)と(e)の機能を、後者に対しては(g)や(h)の機能をより強く上位者が発揮させて組織目標の実現に下位者を導かなければならない。

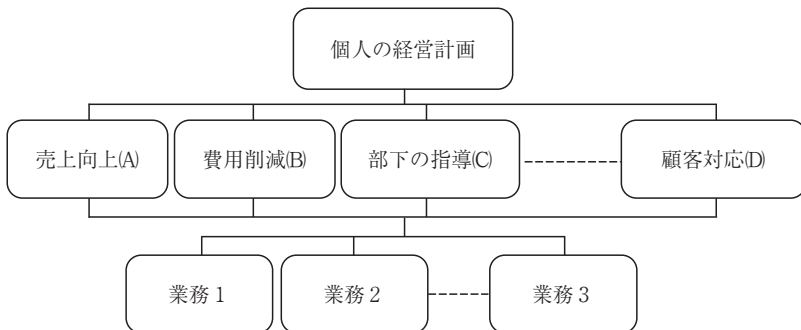
AHPは数値化困難な人間の主観をシステムアプローチに組み込むことができる意思決定手法として様々な分野の意思決定問題を解決するひとつの手段として利用されている。経営計画は、数値目標のように明確に把握することができる内容だけでなく、職場の人間関係を改善することへの取組や顧客との関係構築といった数値化困難な目標についての計画も含まれる。AHP

を援用することによって両者をひとつのシステムアプローチの中で取り扱うことができ、各要素の重要度が数値で示されるので、経営計画で示した項目について意思決定者の考えを上位者だけでなく第三者も数値でとらえることができる。すなわち、上位者が示した方針を下位者が理解することを容易にし、それを基に下位者が立てた経営計画を上位者が理解することも容易にすることができると考えられる。

AHPを援用した個人の経営計画を仮説事例として示し、それがMCの一助になる可能性について考察したい。個人の経営計画を想定し、最上位レベルに目的である「個人の経営計画」を置き、レベル2に個人の経営計画の細分化された目標となる「経営計画基準」を、最下層のレベル3に経営計画の対象となる具体的「業務」を設定する。

例えば、営業部門に所属する個人の経営計画について第3図で示したように、レベル2の経営計画基準として、売上の向上(A)、費用削減(B)、部下の指導(C)、顧客対応(D)の四つを挙げるとする。AとBは数値で把握することができるが、CとDを数値で表現することは難しい。AHPでは、主観的判断でこれらの評価基準のどの要素をどの程度重要としているのかを評価値として示すことができるので、同列に比較することができる。また、意思決定過程を階層構造で表すAHPを援用すれば、階層を増やすことでより詳

第3図 階層構造で表した個人の経営計画



細な評価基準の設定や分析も可能となる。

AHP では最下層に意思決定代替案が置かれ、各階層の評価値を総合して各代替案の評価値を表し、最大の評価値を示す代替案が選択されるという意思決定が行なわれることになるが、すべての代替案の評価値を示すことができることから、営業部門に所属する個人がすべき具体的業務を最下層に配置しておけば、各業務の重要度を明確にすることができる。

ここでは、レベル3に三つの業務が存在すると仮定して第3図のような階層構造になったとする。AHP を提唱したサーティ (Saaty, T.L.) は、比較の正確性などの観点から同一レベルに含まれる要素の数は最大9個までにすべきであると提案している⁷⁾。

第1表で示したように経営計画の作成は実行する本人に委ねられるが完全に自由に作成させては組織目標の実現に沿うかどうかかわからず、上位者による方針の示達が必要となる。しかしながら、下位者の能力や環境によって、どのような情報や影響を上位者が与えるべきなのかは異なり、与え方によっては下位者に良い影響ではなく、悪い影響を与えてしまうかもしれない。

ここでは、AHP を利用して経営計画を立てる初心者に対して上位者が望ましいと考えている下位者の経営計画を示しながら下位者に計画の立て方について指導すると想定する。

なお、AHP では同一レベルの各要素を一対比較によって計測し、べき乗法などで固有値と固有ベクトルを求めて各要素の重要度を測定するが、数学的手順が一般には理解されにくい部分もあるので、拙稿 (2013) の一対比較代替法を用いて各要素の重要度を求めることにする。AHP で一対比較に利用される基本的尺度は、9が最重要、5が重要、1が最も重要ではない、という9点尺度を基に作成されたものであるが、一対比較行列を作成することから一般に利用されている方法とは違うものである。本稿では、一般に利用されている9点尺度を基に分析を行う。基本的尺度を利用した評価値は意思

7) Saaty, T.L. (1996), p.54.

決定者の主観によるものなので、意思決定者が所属している部署や社会情勢などの環境や時期、意思決定者の性格や心境、考え方などを背景にして総合的に決められることになる。

個人の経営計画の到達目標とされる期間は半年や一年といったように期限が設定されて計画が実施される。例えば上位者が下位の営業担当者に対して第3図を基に、売上向上を9、費用削減を7、部下の指導を1、顧客対応を5という評価を示したとする。基本的尺度を理解していれば、売上向上が最も重要で費用削減もかなり重要、部下の指導はほとんど期待されておらず、顧客対応も重要だと理解できるだろう。このように評価値の内容を上位者と下位者の双方が理解することができれば、両者の考えに齟齬などがあった場合もコミュニケーションなどを通して両者が納得のいく評価値に落ち着かせることができるだろう。上記の評価に双方が納得したとして、この評価値に一对比較代替法を利用して評価値の合計に対する各要素の割合を求めると第2表のようになる。

第2表 レベル2の評価値と重要度

	売上向上(A)	費用削減(B)	部下指導(C)	顧客対応(D)	計
各要素の評価値	9	7	1	5	22
各要素の重要度	0.409	0.318	0.046	0.227	1
重要度 (%)	40.9	31.8	4.6	22.7	100

レベル2の評価値と重要度によって下位者は上位者の意図を理解することができる。しかしながら、上位者は下位者の具体的業務の詳細を理解しているとは限らない。そこで第3図の最下層に位置する各業務について、経営計画を立てる営業担当者の具体的な業務を例えば、業務1を新規顧客の開拓業務、業務2を競合企業が多く存在する顧客に対する業務、業務3を安定顧客に対する業務、と仮定する。

上位者は営業担当者の業務の詳細について完全に把握していることはないと考えられ、レベル2の各要素に対して各業務の評価値を下位者である営業

担当者が割り当てたとする。例えば、売上向上に対して新規顧客を獲得したうえで新規顧客に対する売上向上をはかろうと考え9、競合企業が多い不安定な顧客にはあまり力を入れる予定はないとして1、安定顧客にも更なる売上向上が期待できるとして7というように、営業担当者が第3表のように評価値を示したとする。上位者はこの評価値を見るだけで下位者の意図がある程度、理解することができる。

同様に費用削減について、第4表で示したように新規顧客の開拓には費用が掛かることが多いので3、不安定顧客に対しては費用削減に力を入れようと9、安定顧客に対しても費用削減は重要だとして5という評価をしたとする。

部下の指導については第5表で示されるように、新規顧客の開拓に対する

第3表 売上向上に対するレベル3の評価値と重要度

	(業務1) 新規顧客	(業務2) 不安定顧客	(業務3) 安定顧客	計
評価値	9	1	7	17
重要度	0.529	0.059	0.412	1

第4表 費用削減に対するレベル3の評価値と重要度

	(業務1) 新規顧客	(業務2) 不安定顧客	(業務3) 安定顧客	計
評価値	3	9	5	17
重要度	0.177	0.529	0.294	1

第5表 部下の指導に対するレベル3の評価値と重要度

	(業務1) 新規顧客	(業務2) 不安定顧客	(業務3) 安定顧客	計
評価値	9	7	5	21
重要度	0.429	0.333	0.238	1

第6表 顧客対応に対するレベル3の評価値と重要度

	(業務1) 新規顧客	(業務2) 不安定顧客	(業務3) 安定顧客	計
評価値	9	5	7	21
重要度	0.429	0.238	0.333	1

指導が最重要であると考え9、不安定顧客に対する対応もかなり重要であるとして7、安定顧客に対しても重要であるとして5という評価値を割り当てたとする。

自分自身の顧客対応については、新規顧客を9、不安定顧客を5、安定顧客を7というように評価値を決め、第6表のように示したとする。

上位者と下位者の間でこの手法に対する理解が得られていれば、評価値によって意思決定者がどのように考え、重要度が求まっているのかを理解することができる。両者に意見の相違があれば評価値に対して疑問が生じるのでコミュニケーションなどによる解決も容易になると考えられる。

AHPでは、各評価値の値を総合して最下層にある代替案の重要度を求め、最も大きい値を示した代替案を選択するということになるが、各業務すべてを下位者が担当していると仮定しているので、三つの業務それぞれをどの程度重要と考えて業務を行うのかを計画したことになる。

第7表 各業務の総合評価（計算式）

	売上向上(A)	費用削減(B)	部下指導(C)	顧客対応(D)	総合評価
業務1	0.409×0.529	0.318×0.177	0.046×0.429	0.227×0.429	0.390
業務2	0.409×0.059	0.318×0.529	0.046×0.333	0.227×0.238	0.262
業務3	0.409×0.412	0.318×0.294	0.046×0.238	0.227×0.333	0.348
計	0.409	0.318	0.046	0.227	1

第8表 各業務の総合評価（割合）

	売上向上(A)	費用削減(B)	部下指導(C)	顧客対応(D)	総合評価
業務1	0.2164 (21.6%)	0.0563 (5.6%)	0.0197 (2.0%)	0.0974 (9.7%)	39.0%
業務2	0.0241 (2.4%)	0.1682 (16.8%)	0.0153 (1.5%)	0.0540 (5.4%)	26.2%
業務3	0.1685 (16.9%)	0.0935 (9.4%)	0.0109 (1.1%)	0.0756 (7.6%)	34.8%
計	0.409 (40.9%)	0.318 (31.8%)	0.046 (4.6%)	0.227 (22.7%)	1

第7表で各業務の総合評価を求めたが、各列の左側が第2表で示したレベル2の評価による重要度であり、各列の右側が第3表から第6表で示したレ

ベル2に対するレベル3の各業務への評価による重要度である。各計算結果を行ごとに加算して総合評価が求められている。第7表の計算結果と割合(%)で示したものが第8表である。

第3図と第8表を同時に見ることによって、すべての要素の重要度とレベル2の要素に対するレベル3に位置する各業務の重要度も見て取ることができる。第8表において、レベル2の各要素の重要度は最下行に、レベル3の各要素の重要度は最終列に表示されており、表の内部には、細分化されたレベル2に対するレベル3の重要度が示されており、業務1の新規顧客に対する売上向上が最大の21.6%という重要度であり、営業担当者が最も力を入れて取り組むべきこととして計画していることが理解できる。

意思決定者の考えている経営計画の詳細を意思決定者本人はもちろん、上位者だけでなく第三者も理解することができ、上位者が下位者に対して考えていた通りの影響を与えられているのかどうかを確かめることも可能となる。AHPを援用した経営計画手法のみですべての経営計画が成り立つことはなく、他の経営計画制度と連動させるひとつの手法として企業や組織が導入すれば、MCSのひとつとしてMCに役立てられるのではないだろうか。

V 結

MCは、上位者が考えている組織目標を達成するために下位者の目標や行動を上位者の考えている方向に動機づけすることであり、それは組織の上位者が下位者である意思決定者に影響を与えることによって、つまり、他人の意思決定プロセスへの影響を通して可能となる。

企業が独自に導入している様々な経営管理制度はMCSを構築する一部であり、それぞれの経営管理制度が持つMC機能は副次的なものであると伊丹(1986)は述べている。AHPを援用した経営計画手法はMCSの一部を構成すると考えられるが、制度があっても機能するとは限らない。AHPを援用した経営計画手法も手法が持つMC機能は副次的であり、利用する人間が機能させなければMCに役立たせることはできないだろう。

グローバル化が進み、各国の労働者が同一企業、同一部署で働いていることも珍しいことではなくなり、文化や習慣、考え方の異なる人々を通して組織目標の実現に向けてMCを実行することが、今後ますます求められてくることになる。本稿で提案した経営計画手法は、上位者と下位者の間でお互いの考えを正確に理解することに役立てられ、上位者が導く方向に下位者を動機づけようとするMCに貢献することができると考えられる。しかしながら、汎用性の高い形に精緻化する必要があるなど、多くの改善すべき点があり、今後の課題としたい。

(筆者は近畿大学経営学部准教授)

<主要参考文献>

- Anthony, R.N. (1965), *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard Business Press. (高橋吉之助訳 (1968)『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社)
- Anthony, R.N., V. Govindarajan., F.G.H. Hartmann., K. Kraus., G. Nilsson. (2014), *Management Control Systems*, European ed. McGraw-Hill Education.
- Kaplan, R.S., D.P. Norton. (1996), *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press. (櫻井通晴監訳 (2001)『キャプランとノートンの戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報社)
- Saaty, T.L. (1980), *Multicriteria Decision Making-The Analytic Hierarchy Process*, RWS Publications, Pittsburgh.
- Saaty, T.L. (1996), *Decision Making with Dependence and Feedback: The Analytic Network Process*, RWS Publications, Pittsburgh.
- Saaty, T.L., Vargas, L.G. (2001), *Models, Methods, Concepts & Applications of The Analytic Hierarchy Process*, Kluwer Academic Publishers, Norwell.
- Saaty, T.L., Vargas, L.G. (2006), *Decision Making with The Analytic Network Process, Economic, Political, Social and Technological Applications with Benefits, Opportunities, Costs and Risks*, Springer Science+Business Media, LCC, New York.
- Siomons, Robert. L. (1995), *Levers of Control*, Harvard Business School Press.
- 伊丹敬之 (1986)『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店.
- 加藤豊 (2013)『例解 AHP (階層化意思決定法)-基礎と応用-』ミネルヴァ書房.
- 鈴木研一・石井宏宗 (2015)『低成長時代を生き抜くマネジメント・コントロール』創成社.
- 刀根薫 (1986)『ゲーム感覚意思決定法—AHP 入門』日科技連.
- 横田絵理・金子晋也 (2014)『マネジメント・コントロール』有斐閣.

椿本晃久稿（2003）「AHPにおける幾何平均法の整合性」関西学院商学研究 第53号, 23-35頁.

椿本晃久稿（2006）「階層化意思決定法の拡張」徳島文理大学研究紀要 第71号, 17-34頁.

椿本晃久稿（2013）「AHPの一对比較代替法についての考察」『商経学叢 経営学部開設10周年論文集』近畿大学商経学会, 449-461頁.