

事業部門の業績管理における 知識と行動のギャップ

挽 文 子

1 はじめに

管理会計研究は、1980年代後半から再び技法開発の時代に入ったといわれており¹⁾、業績管理の分野においては、バランスト・スコアカード (balanced scorecard) および必ずしもまったく新しいものではないがEVA (economic value added)²⁾などのシステムが相次いで登場し、注目を集めている。

企業実務においても、そうした新たなシステムが普及しつつある。IMA (Institute of Management Accountants) は、1997年以降毎年CFOやコントローラーなど1,300人を対象に、業績管理問題についての実態調査を行なっている。2001年の調査では、過去3年以内に業績管理システムを見直した組織はおおよそ8割 (そのうち約3割は大幅な見直しを行ない既に新たなシステムを導入しており、5割は現在システムを変更している最中) にも及ぶ。Motorola, Bank of America および Searsをはじめ、回答者の約4割がバランスト・スコアカードを導入していると回答した³⁾。

さて、管理会計研究における技法開発への関心の高まりと、企業実務におけるそうした技法の導入が進みつつあるなかで、1990年代以降の管理会計研究においては、新たに設計されたシステムの妥当性、設計プロセスを含む新たなシステムの導入プロセスおよび導入による効果などの分析を目的とした研究が、日米欧において同時進行的に行なわれている⁴⁾。

企業は、一定の効果を期待して新たな業績管理システムを導入するものと思われる。たとえ、「流行しているから」、「ライバルの同業他社が導入したから」、

「世間で注目を集めている企業が導入したから」といった消極的な理由で導入したとしても、通常はある程度の効果を期待して新たなシステムを導入するのではないだろうか。なぜならば、新たなシステムの導入にはコストがかかるからである。コストがかかることを承知のうえでシステムを導入するからには、それを上回るベネフィットが得られることを期待しているに違いないと考えるのが普通である。

ところが、近年の研究成果によれば、導入によって意図した効果をあげたケースもあれば、実際には新たなシステムをうまく導入できない、導入したが必ずしも意図したとおりにシステムが機能しない、なかには導入したシステムの利用を断念したケースも複数あることが明らかになってきた⁵⁾。なぜ企業は新たなシステムを必ずしもうまく導入し、運用することができないのだろうか。なぜ知識と行動の間にはギャップがあるのか。

本稿では、業績管理会計の一領域である事業部門の業績管理に焦点を当て、新たなシステムとしてバランスト・スコアカードを取り上げて、この問題を考察することにした。まずバランスト・スコアカードに関する知識を明らかにするため、その誕生の背景、利用目的およびシステムの特徴について、その発展プロセスを踏まえて検討する。

次に、それらが実際にどのような目的で導入されているのか、またどの程度実務に普及しているのかを、一般に入手可能な文献を手がかりに概観する。

バランスト・スコアカードを導入した企業においては、その導入により意図した効果があがっているのだろうか。あがっていないとすればそれはなぜか。その利用を断念したケースはあるのか。最後にこれらの問題を検討する。

2 バランスト・スコアカードについての知識

2-1 バランスト・スコアカードの必要性

バランスト・スコアカード誕生の背景には、次のような問題状況があった。工業化時代(industrial age)の企業にとっては有形資産が企業の成功にとって重要なドライバーであった。そのため有形資産を会計モデルで測定・評価すること

により、それを管理してきた。工業化時代の企業は、ROCE (return on capital employed) のような財務的尺度を利用すれば、株主価値を高めるために、企業内の資本を最も生産的な用途に配分し、また事業部が資本を効率的に利用しているかどうかをモニターすることができた⁶⁾。

しかしながら、現代の情報化時代の競争で成功をおさめるには、高品質の製品およびサービス、動機づけられ熟練した従業員、迅速かつ適切に対応するオペレーティング・プロセス、満足感をもった誠実な顧客といった企業の無形資産の方が、有形資産以上に重要になった⁷⁾。価値創造の機会は、有形資産のマネジメントから、顧客関係、革新的な製品とサービス、質が高く応答性がすぐれた業務プロセス、IT とデータベース、従業員の組織能力、スキル、モチベーションなどの無形資産を活用した知識ベースの戦略のマネジメントに移行している⁸⁾。

無形資産が競争優位の主要な源泉となったのであれば、それを測定・評価するツールが必要である。有形資産同様、無形資産を会計モデルで測定・評価することにより、それを管理することは果たして可能なのであろうか。難しいと考える人もいれば、それは可能であると考える人もいるであろう。前者の立場をとる人物として、たとえば、Kaplan と Norton をあげることができる。彼らによれば、会計モデルに無形資産の測定・評価を組み込めれば理想的ではあるが、それは非常に困難であるとして⁹⁾、その理由を次のように説明している¹⁰⁾。

第1に、知的資産および技術のような無形資産は、収益および利益といった財務的成果 (financial outcome) に直接影響を与えることはあまりないからである。無形資産の改善は、いくつかの中間段階の因果関係の連鎖を通じて財務的成果に影響を与える。たとえば、①従業員トレーニングへの投資がサービス品質の改善をもたらす→②サービス品質がよくなれば、顧客満足度が高まる→③顧客満足度が高まれば、顧客のロイヤリティが高まる→④顧客のロイヤリティが高まれば、収益と利益が増大する。このように関係が複雑なため、無形資産を会計モデルによって測定・評価することは不可能ではないにしても難しい。

第2に、無形資産の価値は組織のコンテキストおよび戦略に依存するからである。無形資産を、顧客の成果および財務的成果に転換する組織プロセスと分離し

て評価することはできない。たとえば、ゴールドマンサックスのような会社の投資銀行部門のエグゼクティブは、顧客との関係を築いたり、管理する能力にたけている。しかし、業務能率、低コスト、技術ベースの売買を強調する E*TRADE.com のような企業にとって、そのエグゼクティブはあまり価値がない。

第 3 に、企業は無形資産を構築するためのコストを測定できるが、そのようなコストは、投資によって創出される価値の概算値とはいえないからである。無形資産には潜在的な価値があるが、それは市場価値でもない。無形資産の潜在的な価値を、有形の価値を有する製品およびサービスに転換するためには、設計、配送およびサービスといった組織プロセスが必要となる。

第 4 に、ブランドネームは販売できるので例外であるが、無形資産それ自体はほとんど価値がないためである。価値を創造するために、無形資産はその他の無形資産および有形資産と結びつけねばならない。たとえば、新たな成長を志向した販売戦略は、顧客に関する新たな知識、販売員の新たなトレーニング、新しいデータベース、新しい情報システム、新しい組織構造および新しい報酬プログラムを必要とする。これらの 1 つだけ、あるいは 1 つを除いてすべてに投資をするだけでは、新しい販売戦略は失敗に終わる。価値は個々の無形資産に帰属するわけではないからである。

かくして、後述するようなプロセスを経てバランスト・スコアカードが誕生・発展するわけであるが、バランスト・スコアカードは、会計モデルによる無形資産の測定・評価を企図したものではないことに注意すべきである。バランスト・スコアカードは、有形資産と無形資産を活用した価値創造の戦略を記述し、その実行状況を測定・評価するツールである。戦略は将来におけるあるべき姿（ビジョン）と、現状からそこにいたるまでのシナリオからなるが、バランスト・スコアカードは、事業戦略のシナリオを記述し、その実行状況を測定・評価するツールであるといえる。

バランスト・スコアカードは、4 つの視点、すなわち財務の視点、顧客の視点、内部ビジネスプロセスの視点および学習と成長の視点を設け、それぞれの視点か

ら、事業部門 (business unit) などの組織単位の戦略 (因果関係についての仮説) を、具体的な戦略目標→戦略目標の達成度を測定する成果尺度 (outcome measure) →ターゲット (成果尺度についての具体的な目標値) →その成果を導くドライバー (すなわちパフォーマンス・ドライバー) →イニシアチブを順番に設定する。定期的に検討会を設け、業績を測定・評価するとともに、バランスト・スコアカードのフィードバック機能を利用して、初期の仮説 (戦略) が適切であったかどうかを検証し、必要な修正を行なう。

2-2 バランスト・スコアカードの誕生：業績測定システムとしてのバランスト・スコアカード

1990年、KPMGの研究機関 Nolan Norton Institute をスポンサーとする「将来の組織の業績を測定する」研究プロジェクトが発足した。プロジェクトのメンバーは、ハーバード・ビジネス・スクールの Kaplan, コンサルタントの Norton および12の企業 (Advanced Micro Devices, American Standard, Apple Computer, Bell South, CIGNA, Conner Peripherals, Cray Research, DuPont, Electronic Data Systems, General Electric, Hewlett-Packard, Shell Canada) の財務・企画担当シニアエグゼクティブ達 (Senior financial and planning executives) である¹¹⁾。メンバーは、財務的尺度のみに依存した既存の業績測定アプローチは時代遅れになっており、現代の競争環境には不適切であると考えていた。そこで1年間にわたり、現代の環境に合致した新たな業績測定システムの設計に関する研究が行なわれた。

Kaplan は、ABCの研究を進めるために Analog Device の品質改善・生産性担当副社長 Schneiderman とコンタクトをとっていた。彼との会話から、同社ではシニアエグゼクティブ達が企業全体の業績および改善の進捗度 (rate of improvement) を評価するためにコーポレート・スコアカードを設計し、運用していることを知った¹²⁾。コーポレート・スコアカードは、伝統的な複数の財務的尺度に加えて、顧客の業績 (リードタイムおよび適時配送に関連するオペレーショナルな尺度)、内部プロセス (歩留り、品質およびコスト) および新製品開

発(イノベーション)に関する尺度が含まれる。

コーポレート・スコアカードの概念に興味をもった Kaplan の仲介により、研究プロジェクトの会合において、Shneiderman がコーポレート・スコアカードについてのプレゼンテーションを行なった¹³⁾。そこでもコーポレート・スコアカードはメンバーの関心を集めた。そこで、メンバー各社にコーポレート・スコアカードを実験的に導入することになった¹⁴⁾。一定期間の運用の後、多くのパイロット・サイトでコーポレート・スコアカードの概念はうまく使えることが証明された。コーポレート・スコアカードは、主としてオペレーショナルな改善のみに焦点を当てていたが、そのプロセスを通してこれをより発展させ、最終的な成果としてバランスト・スコアカードを完成させた¹⁵⁾。

パイロット・サイトの企業では、従来の測定システムと比較した場合、バランスト・スコアカードは次の点でマネジメントのニーズを満たしていることが明らかになった¹⁷⁾。

第1に、1枚のマネジメント・レポートの中に、顧客志向になる、レスポンス時間を短くする、品質を向上させる、チームワークを強調する、新製品開発時間を短縮する、長期的に経営を行なうといった、大きく異なる競争優位のアジェンダをまとめあげていることである。

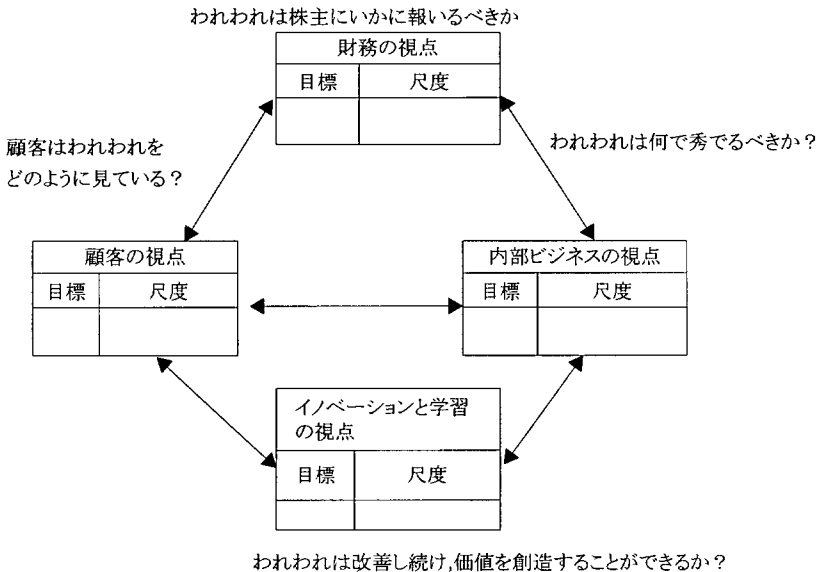
第2に、スコアカードは、重要なオペレーショナル尺度をすべて一緒に考えることをシニアマネジャーに強いるため、ある業績尺度の改善が他を犠牲にして行なわれるといったサブオプティマイゼーションを防ぐことである。

Kaplan らは1992年の論文において、次のように述べている¹⁶⁾。

「われわれは、トップマネジャーに早くしかも包括的な情報を提供する一連の尺度、すなわちバランスト・スコアカードを開発した。バランスト・スコアカードは、すでに行なった行動の成果を語る財務的尺度を含む。そして財務的尺度を、顧客満足、内部プロセス、組織のイノベーションと改善活動など将来の財務的業績のドライバーとなるオペレーショナルな尺度で補完している。」

ここで財務的尺度が有用でないといっているわけではないことに注意すべきである。実際、品質および生産性を向上させるために日次損益計算書を導入し、そ

図1 バランスト・スコアカードは業績尺度をリンクする



出所: Kaplan&Norton(1992), p 72

のフィードバック機能と権限委譲を通じて大きな効果をあげたケースとして、Texas Eastman の事例が紹介されている。

要するに、この時点におけるバランスト・スコアカードの特徴は、従来の業績測定システムが財務的尺度偏重であったのに対して、非財務的尺度を併用することによってバランスのとれた業績測定システムとなった点に求められる。コーポレート・スコアカードを発展させたものがバランスト・スコアカードであり、バランスト・スコアカードのアイデアは、ABC 同様、実務において生じたイノベーションから生まれた、と Kaplan (1998) は述べている¹⁸⁾。

既存の業績測定システムは、コントローラーなどの専門家によって設計され、監督されてきた。しかしながら、バランスト・スコアカードの場合はシニアマネジャーの関与が不可欠であるということが、パイロット・サイトのコントローラーおよび財務担当副社長 (the controllers and finance vice presidents) の経

験から明らかになったと指摘している¹⁹⁾。この点も注目されてよい。

なお、1992年の論文では成果尺度およびパフォーマンス・ドライバーという用語は使われていない。どのレベルでバランスト・スコアカードを作成するのか、すなわちコーポレート・レベル（全社で1つ）なのか、事業部制等を採用する企業では事業部別なのかについても、まだこの時点では明らかにされていない。

Kaplan らは、1992年の論文執筆後も、バランスト・スコアカードの導入を助けるべく、各社のシニアエグゼクティブ達にコンタクトを取り続けた。Rockwater (Brown&Root/Halliburtonの100%子会社) のCEO Chambers および多角化した大企業 FMC の上級副社長（後に社長となる）Brady は、スコアカードを単なる測定システム以上のものとしたい、つまり、バランスト・スコアカードを新たな戦略を組織に伝達し、組織をアラインさせるために利用したいと切望し、その目的のためにスコアカードを利用した²⁰⁾。そのアイデアは、1992年の論文において Kaplan らが想定していたバランスト・スコアカードの役割を超えるものであり、両社では、バランスト・スコアカードをイノベティブな目的のために利用し始めたことになる²¹⁾。

両社におけるバランスト・スコアカードの導入経験を踏まえて書かれたのが1993年の論文である。1992年の論文が各視点および各視点の業績尺度の説明に紙幅を割いていたのに対し、1993年の論文はバランスト・スコアカードの一般的な設計プロセスの説明および Apple Computer, Advanced Micro Devices, Rockwater におけるバランスト・スコアカードの導入目的および各視点においてどのような目的でどのような業績尺度が採用されたかが詳細に記されている。FMC のバランスト・スコアカードについては、同社の上級副社長に対して Kaplan が行ったインタビュー記事が5頁にわたって掲載されている。

前述したように、1992年の論文では、組織階層のどのレベルを対象にバランスト・スコアカードを設定すべきかが述べられていなかった。この論文では、市場の状況、製品戦略および競争環境が異なるならば、異なるスコアカードが必要であり、ビジネス・ユニットはそのミッション、戦略、技術および文化にフィット

するようにカスタマイズしたスコアカードを設計する、と指摘されている²²⁾
(注：傍点は挽)。

Kaplan (1998) は、スコアカードの設定に適した組織単位は、企業全体ではなく SBU (Strategic Business Unit) であることを FMC のシニアエグゼクティブ達から学んだという²³⁾。また、彼らから、従来は異なったプロセスであり、実質的に連結されていないプロセスとなっていた戦略計画プロセスとオペレーショナルな予算管理プロセスとを、バランスト・スコアカードによって一体化させることができるということも学んだと指摘している²⁴⁾。そのような事情から、Brady に対するインタビュー記事に頁数を大きく割いたものと思われる。

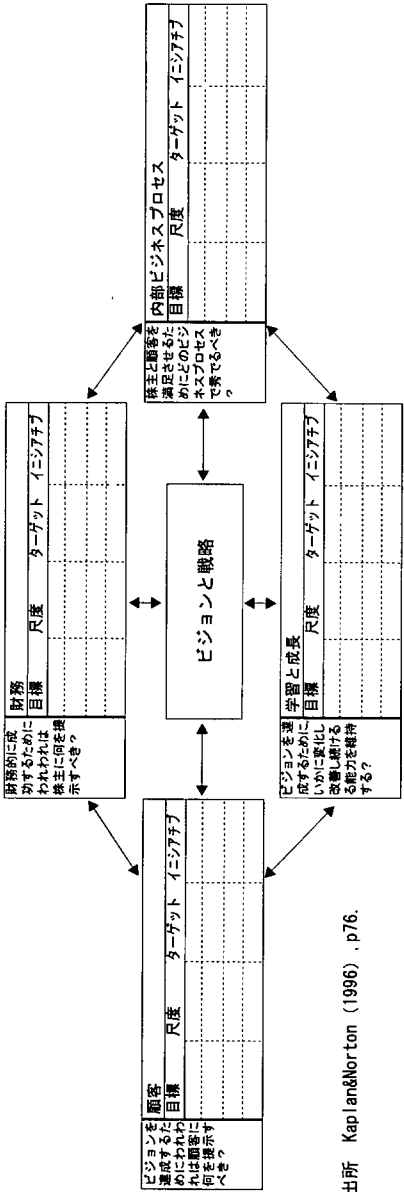
インタビュー記事は、Brady の次の発言で締めくくられている²⁵⁾。

「バランスト・スコアカードは、測定システムではなく、マネジメント・システムである。スコアカードを単なる実績記録のシステムとするか、並はずれた業績を導く戦略に焦点を当てるために使うかを決めるのは、シニアマネジャーである。」

なお、同論文において、Kaplan らは、バランスト・スコアカードが大きなインパクトを与えたのは、それがチェンジ・プロセスをドライブするために利用されたときであると述べている²⁶⁾ (注：傍点は挽)。AMD は単一の産業セグメントで競争しており、マネジャーはすでに当該セグメントにおけるマーケット、エンジニアリング、技術およびその他の鍵となるレバーに精通していた。スコアカードを導入する前にすでにミッション、戦略および鍵となる尺度についてコンセンサスが得られていたため、チェンジ・プロセスをドライブするために利用されたわけではない。生産部門ではオペレーションに関する重要な情報をすでにもっていた。そのため、スコアカードの導入は簡単で迅速に行なえたものの、マネジャーがすでに学んだ知識を単に要約したに過ぎない。バランスト・スコアカード導入による成功は限られたものである、と指摘している²⁷⁾。

バランスト・スコアカードは、チェンジ・プロセスをドライブするために利用

図 2 ビジョンと戦略を 4 つの視点に翻訳する



出所 Kaplan&Norton (1996) .p76.

されるときに大きなインパクトを与えると指摘されている点は注目されてよい。

2-3 戦略的マネジメント・システムとしてのバランスト・スコアカード

1993年、Norton はコンサルティング会社 Renaissance Solution (RSI) を発足し、CEO となった。Kaplan と Norton は、企業のリクエストに応じて、バランスト・スコアカードの導入の手助けをするようになった²⁸⁾。さらに、RSI と Gemini Consulting が提携したため、スコアカードをトランスフォーメーション・プログラムに統合する機会が得られた²⁹⁾。RSI は、たとえば Chemical Bank, Cigna Property & Casualty, Mobil Oil および大手アパレルリテイラーと契約を結んでいる³⁰⁾。コンサルタントとしての経験から、先進的な複数の CEO が、単に戦略を明らかにし伝達するだけでなく、戦略をマネジするためにバランスト・スコアカードを利用していることを知った³¹⁾。

1996年の論文では、図2に示したように、ビジョンと戦略が、図の中心に位置づけられていることに注意して欲しい。また、図1のイノベーションと学習の視点が学習と成長の視点に、内部ビジネスの視点が内部ビジネスプロセスの視点へと、名称変更されている。

前述したように、1993年の時点ですでに、FMC の Brady は、バランスト・スコアカードをマネジメント・システムと捉えており、そのことがインタビュー記事の最後に紹介されていた。しかしながら、バランスト・スコアカードのフレームワークとしては、依然として、図1が採用されていた。

1996年の論文では、バランスト・スコアカードを業績測定システムとして利用することによっても一定の効果は得られるが、その効果は限定されたものであり、むしろマネジメント・システム、しかも戦略的マネジメント・システムとして利用することを強調するようになった。

戦略的マネジメント・プロセスは、①事業部門の戦略を戦略目標に翻訳し、業績尺度を設定する、②戦略と戦略目標を事業単位内、コーポレート・ヘッドクォーターと取締役会に伝達し、教育を行なう、③事業計画を設定する、④フィードバックと学習という、4つのプロセスからなる³²⁾。この論文では、4つ

のプロセスそれぞれについて詳細に記述しているが、④のプロセスこそバランス・スコアカードの特徴であるとされた。

この論文では、戦略計画プロセスと予算編成プロセスとを統合させる役割をバランス・スコアカードが果たすこと³³⁾、期末における予算の検討はシングルループの学習であるが、バランス・スコアカードはダブルループの戦略的学習の機会を提供することなどを指摘している³⁴⁾。バランス・スコアカードは戦略の実行をマネジメントするフレームワークを提供するが、それだけにとどまらない。つまり、ダブルループのフィードバックを通じて、競争、市場および技術といった環境の変化に応じ、戦略自体を進化させる可能性を秘めていることを指摘したことに注意すべきである。

また4つの視点間および各視点内の業績尺度の因果関係が図示されており、パフォーマンス・ドライバーという用語が登場する。なぜそれが明確に考慮されるようになったのであろうか。Kaplanらは、事業戦略を因果関係についての一連の仮説と捉えるようになったからである。事業戦略に組み込まれた仮説を検証する役割を担うのが戦略的フィードバックシステムであり、バランス・スコアカードの尺度の因果関係を検証することの重要性を指摘している³⁵⁾。2000年の論文および著書では、新たに戦略マップというツールが登場する。戦略マップは、戦略（因果関係および相関関係についての一連の仮説）を可視化したものである。

3 バランス・スコアカードの採用状況

3-1 Balanced Scorecard Collaborative 社によるプロGRESS・レポート

Balanced Scorecard Collaborative 社が1999年春、会員を対象に web を通じて行なった調査では、企業およびパブリックセクター300社から回答があったが³⁶⁾、そのうち約半数がバランス・スコアカードを導入していた。調査結果は次のとおりである。

表1 バランス・スコアカードの採用状況

バランス・スコアカードのスポンサーは誰か

CEO31%，戦略計画部門の取締役22%，社内コンサルタント15%，ビジネス・ユニットのマネジャー12%，CFO11%，その他 9 %

BSC の導入目的

組織を戦略にアラインする66%，シナジーを高める61%，戦略的マネジメント・システムを構築する57%，戦略をプランニングおよび予算管理とリンクさせる54%，戦略ターゲットを設定する51%，戦略的イニシアチブの優先順位をつける50%，個人を戦略にアラインする47%

スコアカードの結果を報告する頻度

年次 4 %，四半期31%，月次54%，継続的に 8 %，報告しない 3 %

スコアカードに含まれる情報

BSC 尺度に関する業績データ42%，関連するオペレーショナルデータ19%，記述的な評価16%，イニシアチブの業績結果16%，その他 9 %

どこで BSC を利用しているか

単一のビジネスユニット35%，複数のビジネスユニット65%

スコアカードの結果を誰がシェアしているか

エグゼクティブ11%，上級およびミドルのマネジメント44%，全従業員40%，シェアしない 5 %

スコアカードの結果を報酬と結びつける計画の有無

無48%，有22%，すでにリンクさせている30%

何を通じて BSC の結果を報告することが多いか

印刷物36%，イントラネット（自社製）25%，EMAIL19%，BSC パッケージソフト10%，その他10%

出所：Downing (2000), p.8.

3 - 2 IMA 調査

冒頭で述べた IMA の調査では、バランスト・スコアカードの利用の有無に分けて、業績管理システムの有効性についての分析を行なっている。その結果は表 2 のとおりである。大いに役立っている（very good/excellent）と回答した比率は、いずれの質問に対してもバランスト・スコアカードを採用している企業の方が高くなっていることがわかる。

表 2 業績管理システムの有効性

	BSC を採用している	BSC を採用していない
事業目標とイニシアチブをサポートしている	52%	5 %
戦略を従業員に伝達する	48%	3 %
イノベーションをサポートする	22%	2 %

出所 : Frigo (2001), p.13

表 3 バランスド・スコアカードの業績尺度の有効性

	Poor/Less than Adequate	Adequate/Good	Very Good/Excellent
財務	25%	53%	32%
顧客	32%	50%	18%
社内ビジネス・プロセス	44%	44%	12%
学習と成長	56%	38%	6 %
イノベーション	50%	45%	5 %
従業員	37%	56%	7 %
IT ケーパビリティ	50%	41%	9 %

出所 : Frigo (2001), p.14.

しかしながら、バランスド・スコアカードの業績尺度の有効性に関する調査結果を見ると、学習と成長、イノベーションおよび IT ケーパビリティの業績尺度は（あまり）適切でないと過半数以上が回答している。バランスド・スコアカードは、会計モデルでは測定・評価できない価値を創造するための戦略を記述し、その実行状況を測定・評価するシステムである。財務的尺度で表現できないものを、非財務的尺度で補うことを企図している。しかし、満足のいく非財務的な尺度の設計に必ずしも成功していない。適切な業績尺度の設計・開発という点では、依然として問題が残されている。もっとも、そのことが即バランスド・スコアカードの価値を損ねるものではないことにも注意すべきである。バランスド・スコアカードは、単なるバランスのとれた業績測定システムから、戦略的マネジメント・プロセスを支援する戦略的マネジメント・システムへと進化しているからである。実際、ある企業では、バランスド・スコアカードの効果について次のように述べている³⁷⁾。

「経営陣の前で、基本的な枠組は同一であるが事業部門ごとにカスタマイズされたBSC計画書が審議されることにより、各事業部門の「中身」に関する経営陣の理解が深まり、各部門がおかれた環境や、市場に関する議論をオープンな場でできるようになった。」

4 バランスト・スコアカード導入の効果

組織行動研究者 Pfeffer は、スタンフォード大学の同僚で同じく組織行動研究者の Sutton に研究協力を求め、4年間を費やして知識と行動のギャップがなぜ存在するのか、その原因を明らかにするとともに、そのギャップを埋めるにはどうすべきか、どうすれば組織は最初から知識と行動のギャップを生じさせないようにできるかについて研究し、その成果を1999年に出版した (Pfeffer and Sutton 1999)。研究方法としては、文献研究、さまざまな業種の企業に対するフィールド・リサーチ (定性的調査と定量的調査) を実施したほか、この問題についてのスタンフォードでの教育経験を研究にフィードバックした。

その著書において彼らは、バランスト・スコアカードの理論は偉大かもしれないが、それは多くの問題を伴うとして、具体的に3つの問題をあげている³⁸⁾。

第1に、非常に多数の尺度を含むのでシステムが複雑になることである。

第2に、システムが主観的になることである。業績評価および報酬に結びつけることになれば、4つの視点さらには視点内の尺度に配点をつける必要が生じる。また、評価者 (上司) の主観が入るような業績尺度が採用され、被評価者 (部下) がそれに不満をもっているような場合が問題であるとして、金融機関の例が紹介されている³⁹⁾。

第3に、定量化が難しいが長期的な組織の成功にとって重要な業績尺度をしばしば見落としてしまうことである。

バランスト・スコアカードの導入に必ずしも成功しない企業があるということ、を、Kaplan 自身も指摘している⁴⁰⁾。彼らは、失敗の原因を1996年の著書では、①構造上の欠陥 (structural defects)、②組織的な問題 (organizational defects) の2つに分類していたが、2000年の著書では、①過度期の問題 (transitional

issues), ②デザインの失敗 (design failures), ③プロセスの失敗 (process failures) の 3 つに分類している。

構造上の欠陥およびデザインの失敗というのは、設計されたバランスト・スコアカードのモデル自体が妥当であるかどうかの問題である。たとえば業績尺度が少なすぎるあるいは多すぎる、戦略にリンクされていない場合などが失敗の例としてあげられる。

組織的な問題およびプロセスの失敗というのは、バランスト・スコアカードの設計プロセスを含む導入プロセス段階での問題であり、デザインの失敗よりも、プロセスの失敗によりバランスト・スコアカードの導入が失敗することの方が多いという⁴¹⁾。具体的には①シニアマネジメントの関与が不十分である、②設計に加わる人数が少なすぎる、③スコアカードを組織全体に十分に伝達できていない、④設計プロセスが長すぎる、⑤情報システムのプロジェクトとして扱っている、⑥経験の少ないコンサルタントを雇った、⑦戦略を考慮せずに設定された非財務的尺度と報酬を結び付けていることを、プロセスの失敗の例としてあげている。

過度期の問題というのは、バランスト・スコアカードの導入に成功をおさめていた企業が買収・合併され、その後バランスト・スコアカードの利用をやめるといった場合である。

前述した Pfeffer の指摘は、いずれも Kaplan の言う構造上の欠陥とデザインの失敗に関連する。業績尺度が多数になってしまう、あるいは戦略にリンクしていないという問題に対して、初期のバランスト・スコアカードはバランスのとれたスコアカードであったため、それを解決するためのツールがなかった。戦略的マネジメント・システムとしてのバランスト・スコアカードへの進化により、戦略（一連の因果関係に関する仮説）を重視するようになり、そのために戦略マップが提唱されるようになったが、それを通じて改善できるものと思われる。

5 むすび

本稿では、まず、バランスト・スコアカードに関する知識の発展プロセスを明らかにした。バランスト・スコアカードは、バランスのとれた測定システムから、

戦略的マネジメント・システムへと進化したこと、つまり、知識自体が発展を遂げてきたことに注意すべきである。また、その発展には、研究者が、企業へのバランスト・スコアカードの導入プロセスに直接関与した経験が大きく寄与したことにも注目したい。Kaplan は、バランスト・スコアカードを開発する際、新たな知識のほとんどは、企業へのバランスト・スコアカードの導入プロセスを通じて創出されたと述べている⁴²⁾。

本稿では、次に、米国におけるバランスト・スコアカードの採用状況を紹介し、最後に、それを導入しても必ずしも意図した効果が得られない理由を検討した。

財務的成果をあげるには、どのようなアクションが望ましい成果を生み出しているかを簡単に理解できるような、業績尺度の設計が不可欠である。もっとも、単なる測定システムとして利用した場合、たとえ尺度の設計に成功し、短期間で簡単にバランスト・スコアカードを導入できたとしても、その効果は限られたものになるかもしれない。バランスト・スコアカードが大きなインパクトを与えたのは、それがチェンジ・プロセスをドライブするために利用されたときであったことに注意を要する。導入の効果を測る際には、導入目的の違いを明確に考慮する必要があるといえる。

Sears などでは、最初から完璧なバランスト・スコアカードが設計されたわけではなかった⁴³⁾。新たな業績管理の知識と行動のギャップを埋めるには、バランスト・スコアカードを経常的なシステムとし、その実行プロセスを通じて知識を洗練させることが大切である。したがって、個別企業を対照として効果の測定を行う場合にも、一時点でスポット的に行うだけでなく、そのプロセス全体を考慮する必要があると思われる。

バランスト・スコアカードの導入の成否は、モデル自体の良し悪しというよりも、むしろ導入プロセスに依存すると指摘されていた。この点についても、更なる検討が不可欠であり、これらの研究については、他日を期したい。

(本研究は文部科学省科学研究費基盤研究(A)および奨励研究(A)に基づく研究成果の一部である。)

- 1) 廣本 (1993), 436-438頁.
- 2) EVA はスターンシュアート社の登録商標である.
- 3) Frigo (2001), p.13.
- 4) 日本会計研究学会特別委員会中間報告書 (2001)「管理会計システムの導入研究」では、米欧における管理会計システムの導入研究に関連する論文がサーベイされており、その結果が見やすい表にまとめられているので参照されたい (32〜35頁).
- 5) もっともこうした研究は、ABC / ABM の分野では進んでいるが、バランスト・スコアカードについては現段階では十分とはいえないという指摘もある。同上書、22〜23頁および31頁参照.
- 6) Kaplan and Norton (1996), p.3.
- 7) Kaplan and Norton (1996), p.3.
- 8) Kaplan and Norton (2000), p.2.
- 9) Kaplan and Norton (2000), p.7. 無形資産の問題は事業部門の業績管理のみの問題ではない。財務報告上も企業の無形資産の評価がホットなトピックとなっている。財務報告上オンバランス化が困難な理由について、伊藤 (2001, 43頁) は、ニューヨーク大学の Lev の見解を紹介したうえで、「無形資産の多くは、そもそも将来における経済的便益の発生可能性を見積もることが難しく、たとえ便益が発生した場合でも、それを独占的に享受できるとは限らない。またその資産価値を、十分な信頼性をもって測定することは困難である。」と述べている。
- 10) Kaplan and Norton (2000), pp.66-67.
- 11) Kaplan and Norton (1996b) p.xi , Kaplan (1998), p.101
- 12) Kaplan (1998), p 100.
- 13) Kaplan and Norton (1996b) p.vii.
- 14) Kaplan (1998), p 101
- 15) Kaplan and Norton (1996b), p.vii., Kaplan (1998), p.101.
- 16) Kaplan and Norton (1992), p.71.
- 17) Kaplan and Norton (1992), p.73.
- 18) Kaplan (1998), p 100.
- 19) Kaplan and Norton (1992), p.79.
- 20) Kaplan and Norton (1996b) p.ix.
- 21) Kaplan (1998), p.105.
- 22) Kaplan and Norton (1993), p.135.

- 23) Kaplan (1998), p.105.
- 24) Kaplan (1998), p.105.
- 25) Kaplan and Norton (1993), p 147.
- 26) Kaplan and Norton (1993), p.142.
- 27) Kaplan and Norton (1993), P.142.
- 28) Kaplan (1998), p.102.
- 29) Kaplan and Norton (1996b), p.ix.
- 30) Kaplan (1998), p.108
- 31) Kaplan and Norton (1996b), p.ix.
- 32) Kaplan and Norton (1996a), p.77.
- 33) Kaplan and Norton (1996a), pp.82-83.
- 34) Kaplan and Norton (1996a), p.84.
- 35) Kaplan and Norton (1996a), p.84.
- 36) 回答者のプロフィールは、地域別にみると北米47％、ヨーロッパ26％、アジア17％、中東・アフリカ 5 ％、企業の実務家73％（マネジメントあるいは取締役49％、副社長13％、CEO あるいは社長11％）、アナリスト11％、その他16％であった。Downing (2000), p.8.
- 37) 柴山慎一・正岡幸伸・森沢徹・藤中英雄（2001），192～203頁。
- 38) Pfeffer & Sutton (1999), p.148.
- 39) Pfeffer and Sutton (1999), p.150-151.
- 40) Kaplan and Norton (1996b), p.284, Kaplan and Norton (2000), p.357.
- 41) Kaplan and Norton (2000), p.361.
- 42) Kaplan (1998), p.96
- 43) Sears のバランスト・スコアカードについては Rucci et.al. (1998) を参照されたい。

参考文献

- 伊藤邦雄（2001）「無形資産会計の現状と展望」『企業会計』第53巻第1号，40～46頁。
- 柴山慎一・正岡幸伸・森沢徹・藤中英雄（2001）『バランスコアカード：ケースでわかる日本企業の戦略推進ツール』
- 日本会計研究学会特別委員会（2001）「管理会計システムの導入研究」中間報告書。
- 廣本敏郎（1993）『米国管理会計論発達史』森山書店。

廣本敏郎(2001)「変革の時代の管理会計：ABCとバランスト・スコアカード」
『企業会計』第53巻第1号, 160～167頁。

Downing, L. (2000), "Progress Report on the Balanced Scorecard : A Global User's Survey," *Balanced Scorecard Report*, Vol.2, No.6 (November-December), pp.7-9.

Frigo (2001), "The State of Strategic Performance Measurement : The IMA 2001 Survey," *Balanced Scorecard Report*, Vol.3, No.6 (November-December), pp.13-14.

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1992), "The Balanced Scorecard : Measures that Drive Performance," *Harvard Business Review*, January-February, pp.71-79.

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1993), "Putting the Balanced Scorecard to Work," *Harvard Business Review* (September-October), pp.134-147.

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1996a), "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System," *Harvard Business Review* (January-February), pp.75-85.

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1996b), *The Balanced Scorecard : Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S. (1998), "Innovation Action Research : Creating New Management Theory and Practice," *Journal of Management Accounting Research*, pp.89-115.

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2000a), "Having Trouble with Your Strategy? Then Map It," *Harvard Business Review* (September-October), pp.167-176.

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2000b), *The Strategy Focused Organization : How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press.

Pfeffer, J. and R.I. Sutton (1999), *The Knowing-Doing Gap : How Smart Companies Turn Knowledge into Action*, Harvard Business School Press.

Rucci, A. J., S.P. Kirin and R.T. Quinn (1998), "The Employee-Profit Chain At Sears," *Harvard Business Review* (January-February), pp.82-97.

(一橋大学大学院商学研究科助教授)