

戦略的管理会計の展開

——バランスト・スコアカードを中心として——

杉 山 善 浩

甲南経営研究 第53巻 第2号 抜刷

平成 24 年 9 月

戦略的管理会計の展開

——バランスト・スコアカードを中心として——

杉 山 善 浩

第1節 はじめに

周知のように、過去20、30年の間に「戦略的 (strategic)」という言葉は、経営管理の研究者ならびに実務家の間で有名かつ魅力的な形容詞となってしまった。この言葉によって既存の学問分野を「形容」することが流行となり、たとえば、「戦略的マーケティング (strategic marketing)」「戦略的人的資源管理 (strategic human resource management)」「戦略的ファイナンス (strategic finance)」「戦略的管理会計 (strategic management accounting)」といった新領域の学問が誕生した。それらはすべて既存の学問分野において「戦略的要素」を強調するものである。いまでは「戦略的または戦略」を冠するいくつかの学問分野が生まれ、米国はもとよりわが国においても大学で独立した講義科目として取り扱われるようになってきている。

「戦略 (strategy)」という言葉はもともと軍事用語でありその歴史は古いが、それが経営管理の領域に導入されはじめたのは1980年代になってからのことである。企業のあらゆる側面を「戦略」の観点からマネジメントするという思考が「激化するグローバル競争」と結びつき、市場における競争はやや誇張していえば戦争と同類にみなされることとなった。⁽¹⁾

こうした「企業間競争が戦争と同類」という考え方を取り入れ、戦略思考

戦略的管理会計の展開（杉山善浩）

をビジネス分析の最前線にもってきたのは、アングロサクソン系の米国ビジネススクールに所属する研究者やコンサルタントであった。1980年代、ビジネススクールの教育課程において、「ビジネス・ポリシー（business policy）」の名称のもとに、戦略概念を導入した最初の教育的フレームワークが提供された。⁽²⁾それまでは、会計、ファイナンス、マーケティング、人的資源管理などの既存の学問領域は、それぞれの分野を個別に取り扱っていた。というのも、それぞれの学問分野をほかの領域から区切るための明確な定義や概念が存在していたからある。

米国ビジネススクールの学生はビジネス・ポリシーという授業から「統合化された組織体としての企業を株主に理解してもらうためには、組織全体の政策をどのように策定したらよいか」を学んだ。したがって、戦略がもつ軍事的色彩を制度として教育するための最初の枠組みを提供したのは「ビジネス・ポリシー」という授業といえるであろう。その後、「ビジネス・ポリシー」の領域は「戦略的マネジメント（strategic management）」に取って代わられることとなる。

過去を振り返ると、ここ10年くらいが戦略的マネジメントの黄金期であった。グローバル競争が激化し、倒産リスクが増大する状況において、戦略的マネジメントは、経営管理にとって重要な役割を担い、その他のマネジメント分野と強い結びつきをもつようになった。そして事業を成功させるためには、的確な戦略を賢明に遂行することが不可欠であると考えられるようになった。事業の失敗は、「的確な戦略の欠如」または「戦略遂行の失敗」と理解された。組織、部門、機能分野の各段階において、効率的・効果的な戦略を策定・遂行することは、既存の学問分野すべてにおいてきわめて重要な目的

(1) たとえば、競争業者は打ち勝つべき敵とみなし、市場は占領すべき土地とみなし、顧客は降伏させるべき対象とみなすといった具合である。

(2) 詳しくは、Wickramasinghe and Alawattage (2007, p.239) を参照してほしい。

となったのである。

こうした流れを受けて、既存の学問分野はあまねく戦略的マネジメントの考え方に同調し、その発展に寄与することが求められるようになった。その結果、管理会計を含む既存の学問分野は「戦略的マネジメント」から多くの知識を吸収し、それぞれの領域に「戦略的色彩」を付加しはじめた。戦略的管理会計は、こうしたビジネス界における「戦略思考への変容」に対して管理会計が反応した結果と理解することができる。

以上に述べたように、戦略的マネジメントの理論、概念、ツールなどを管理会計と結びつけて、いまや戦略的管理会計と呼ばれる新しい学問分野が出現してきたのである。本稿の目的は第1に、戦略的管理会計のこれまでの進展のプロセスを明らかにすること、そして第2に、そのプロセスから生じた戦略的管理会計ツールの1つであるバランスト・スコアカード (balanced scorecard ; BSC) を取りあげ、その進化のプロセスを概観することである。本稿の最後の目的は、現在も進化し続けている BSC に若干の疑問を呈し、今後の BSC の発展方向を探ることである。

第2節 戦略的管理会計の進展

戦略的管理会計を正確に定義することはきわめて困難である。Coad (1996, p.392) は「戦略的管理会計はその境界が不明確な萌芽的分野である。それがどのようなものであり、それがどのように発展するかに関して統一見解は存在しない。この分野における諸文献はそれぞれ性質が異なり、まとまりを欠いている」と述べている。それゆえ本稿では、定義を与えるのではなく、これまで戦略的管理会計がどのように進展してきたかをみていこうと思う。

1 伝統的管理会計に対する批判

伝統的管理会計が今日の企業環境に適合していないという批判があり

戦略的管理会計の展開（杉山善浩）

（Johnson and Kaplan, 1987），その批判に応える形で戦略的管理会計が誕生した。1980年ならびに1990年代，Johnson and Kaplan の「リレバンス・ロス ト（relevance lost）」と題する，一世を風靡した著書とともに，伝統的管理会計に対する批判が数多く寄せられた。これらの批判では，伝統的管理会計はもはや時代遅れであり，そのため欧米企業はグローバル市場において競争優位を喪失し，とりわけ日本企業に後塵を拝しているといった記述が盛んに行われた。たとえば，Johnson and Kaplan（1987，前文）は次のように述べている。

企業で実践されている管理会計システムは今日の環境に適合していない。急激な技術変化，激化する国内外における競争，急速に拡大する情報処理能力などで特徴づけられる現代において，管理会計システムは，プロセス管理（process control），製品原価計算（product costing），業績評価（performance evaluation）などに対して有益かつ時宜にかなう情報を提供していない。

同様に，Johnson（1992，p.14）は次のように述べている。

1970年代および1980年代の米国企業は「競争」という観点から急激な不連続性を経験した。1970年代以前は，「手の内を知りつくした競争企業」と「言いなりになる顧客」が存在するきわめて恵まれた国内市場に身をおいていた。このため1980年代の米国企業は，新しい予期せぬグローバルな競争の渦に巻き込まれることとなった。残念なことに，今日，ほとんどの米国企業の経営情報はこうした新しい競争環境に適合していない。

さらにこうした見解は次の Shank and Govindarajan（1989，前文）の記述によって裏づけられる。

原価計算が米国企業を破壊している。米国企業がグローバル市場において競争的であろうとすれば，原価計算システムを変更しなければなら

ない。(中略)ほとんどの米国大企業は自社の原価計算システムが今日の競争環境に適合していないことを認識している。(中略)コストを製品に配賦するための手法はすでに陳腐化しているのである。

今日の新しい競争環境において、意思決定の問題に適切に対処できないという伝統的管理会計の深刻な問題は、Wickramasinghe and Alawattage (2007, pp.243-244)によると、次に述べる固有の弱点から生じているという。

- ・伝統的管理会計は過度に内部思考的であり、戦略的意思決定に必要な外部の市場情報を提供しない。
- ・伝統的管理会計は、ビジネスの「戦略的側面」を考慮しない。たとえば、損益分岐点分析 (break-even point analysis) などの伝統的管理会計の分析ツールは、そのほとんどが長期的な戦略決定ではなく短期的な業務決定に焦点を当てている。伝統的な資本予算技法 (capital budgeting technique) においても、それは初歩的な限界分析を多期間に延長したものにすぎない。すなわち伝統的な資本予算技法は経営意思決定における「戦略的側面」を完全に無視している。⁽³⁾
- ・伝統的管理会計は、意思決定から生じる「顧客便益 (benefit to customer)」を考慮していない。「顧客便益」は、株主に帰属する「財務的便益」(たとえば、キャッシュ・フロー) よりも企業が競争優位を獲得するための重要な要因と考えられる。
- ・業績の評価・コントロールは、企業が業務的かつ戦略的に成功するために重要である。しかし、伝統的な業績の評価・コントロールシステムは、もっ⁽⁴⁾

(3) ここで資本予算における「戦略的側面」とは、たとえば、当該企業の投資決定がマーケットシェアに与える影響、企業イメージまたはブランドイメージに与える影響、当該企業および競争企業の中核的能力 (core competency) に与える影響、当該企業のコスト構造に与える影響、および競争業者の予期される反応などをさす。

(4) これらのシステムは、おおむね予算 (budgeting) や差異分析 (variance analysis) に基づく責任会計システム (responsibility accounting system) である。

戦略的管理会計の展開（杉山善浩）

ばら業務的な結果のみに焦点を当て、当該企業の戦略的行動の相対的な成否を測定しない。したがって、伝統的システムは、企業が戦略的計画を遂行するうえで何らかのフィードバックを提供しないのである。伝統的システムの主たる目的は、企業の「アメとムチ構造（reward and punishment structure）」に一定の根拠を提供し、予算がどの程度順守されたかをみることである。

- ・ 伝統的な業績の評価・コントロールシステムは、財務的尺度に偏重しており、重要と考えられる非財務的尺度を考慮しない。すなわち伝統的管理会計の手続きが生み出す業績尺度は、製造・マーケティング戦略や企業戦略との関連性を直接的にはもたない。伝統的システムは主として成果尺度（outcome measure）のみを生み出し、ドライバー尺度（driver measure）を生み出す能力に本質的に欠けている⁽⁵⁾。

2 戦略的管理会計の登場

こうしたことから、戦略的管理会計という新しい管理会計のフレームワークにおいて、次に述べる事項を探求することとなった。

- ① 戦略的意思決定に必要な企業外部の市場情報を提供すること。
- ② 「戦略的コスト分析（strategic cost analysis）」を実行すること（Shank, 1996; Shank and Govindarajan, 1989）。これには次の内容が含まれる。
 - ・ 組織的なリソースおよびネットワークを新たに追加し、コストを価値創造活動（value-creating activity）と関連させること。
 - ・ 当該企業の経済的環境（企業規模、製品ラインの複雑性、垂直的統合の

(5) 業績測定システムは2種類の尺度つまり、成果尺度とドライバー尺度を提供するといわれている。成果尺度は事後指標であり、当該企業において過去に何が起こったかを物語る。これに対して、ドライバー指標は事前指標であり、成果尺度の目標値の達成を導くドライバーである（Anthony and Govindarajan, 1998, p.463）。

度合いなど)に関連するコストドライバーを明らかにすること。さらに当該企業のコストポジションに関連するコストドライバーを明らかにすること (Shank, 1996, p.194)。

- ・企業の戦略的ポジショニング (たとえば, コスト・リーダーシップ, 差別化, 集中のうちどの戦略を採用するか) に対応したコスト構造の意義を評価すること (Porter, 1980; Shank, 1996)。
- ③ 伝統的な製品原価計算から管理会計を切り離すこと (Bromwich and Bhimani, 1989)。これにより管理会計は「製品または品質の属性」関連のコストを計算することができる。この「製品または品質の属性」が顧客満足につながり, さらには長期的に企業が存続するための基礎となる (Bromwich and Bhimani, 1994)。
- ④ 戦略的意思決定を実施することでどんな結果を市場に及ぼすと予想されるのか, そして実際にどんな結果を市場に及ぼしたのかをトップ・マネジメントに報告すること。
- ⑤ 業績評価システムと当該企業のビジョン, ミッション, 戦略をリンクさせること。さらに, 財務的尺度と非財務的尺度 (たとえば, 製品品質, 顧客満足, イノベーション能力など) のバランスを考慮すること。このことは企業が長期的に成功するためにきわめて重要である (Kaplan and Norton, 1992, 1993, 1996a, 1996b)。

本稿では, とくに上記の⑤に焦点を当て, 業績評価システムと当該企業の戦略をリンクさせることを企図して開発されたBSCを取りあげる。なお, その他の①から④の項目について, 戦略的管理会計のフレームワークにおいてそれぞれどのような対応がとられ, 戦略的管理会計の進展が図られたかについては, 別稿に譲ることにしたい。

第3節 伝統的業績評価システムの特徴と欠点

管理会計においてもっとも広範に議論される近年のイノベーションは、活動基準原価計算（activity-based costing；ABC）とBSCであるといっても過言ではない。後者のBSCは当初、財務的側面と非財務的側面の統合ならびに業務的側面と戦略的側面との統合を企図して開発された業績測定システム（performance measurement system；PMS）であった。

周知のように、企業または企業内の部門の業績に関する情報を提供するためにPMSが存在する。ここで「業績」とは、主たる成功要因に関して企業（または企業内の部門）が事前に設定した目標をどの程度達成したかを表す指標のことである。したがって、PMSは基本的に「内部志向的」かつ「測定志向的」である。

一般に、組織のPMSは企業全体のマネジメント・コントロールシステム（management control system；MCS）のサブシステムを構成する。PMSの主たる目的は、企業の成功を左右するような重要な要因に関して、それを的確に反映する指標の値を計算し、伝達・報告することにある⁽⁷⁾。

前記の⑤により、管理会計は伝統的PMSに戦略的含意を与え、PMSを再構築するという研究課題に直面した。こうした流れを受けてBSCが登場することとなる。本節では、まず伝統的PMSの特徴と欠点について言及しよ

(6) ABCは製品原価をより正確に計算し、コストを効率的に管理するための手法として提唱された。詳しくは、櫻井（2009，第14章）、上埜（2008，第15章）、岡本他（2008，第8章）を参照してほしい。

(7) Anthony and Govindarajan（1998，p.162）によると、企業におけるPMSは自動車のダッシュボード上のメーター類に例えることができるという。自動車のコントロールシステムには、コントロールのためのツール（ハンドル、クラッチ、アクセル、ブレーキ、ギアシステムなど）と動作チェックのためのツール（ダッシュボード上のメーター類）がある。運転者はコントロールのためのツールを用いて自動車の動作を制御する。そして動作チェックのためのシステムを用いて、予期したとおりの動作が行われているかを確認するのである。

うと思う。

1 伝統的業績評価システムの特徴

ここ10年くらいの間、PMSは経営戦略論の文献だけでなく管理会計の文献においても注目される話題となっている。戦略的PMSと比較するために、ここでは伝統的PMSの特徴を3点述べることにしたい。

① 責任会計への依拠

伝統的PMSとは、企業活動の諸側面に関連した財務的な業績を報告するための管理会計技法の集合体である。こうした技法はおおむね責任会計 (responsibility accounting) の考え方に依拠するものであり、主たるものに、予算・差異分析 (budgeting and variance analysis)、部門別業績報告、振替価格 (transfer pricing)、財務諸表分析 (financial statement analysis)⁽⁸⁾ などがある。

② 財務的側面の強調

伝統的PMSは企業の財務的側面のみにも照準を合わせる。つまり、伝統的PMSは事業の「財務的健全性」を測定しようとする。したがって、伝統的PMSが企業の存続と成長のために重要と考える要因はおおむね財務的な性格を有している。

たとえば、上埜 (2008, 53~61頁) の「財務諸表分析」について解説した節 (第2章第3節) において、企業の業績評価において考慮すべき次元として「収益性」「活動性」「流動性」「安定性」「生産性」「成長性」をあげている。これらはすべて財務的側面をもつものであり、これらを要約すれば図表1のようになる。

(8) 財務諸表分析には、比較財務諸表分析 (comparative financial statement analysis)、比率分析 (ratio analysis)、趨勢分析 (trend analysis) などが含まれる。

図表1 伝統的業績評価システムの財務的側面

考慮すべき次元	測定内容	具体的な指標
収益性	利益を稼得する能力をみる	総資本経常利益率 経営資本営業利益率 自己資本利益率 売上高総利益率 売上高営業利益率 売上高経常利益率
活動性	効率性の指標として資産の回転速度を明らかにする	総資本回転率 売上債権回転率 たな卸資産回転率 固定資産回転率 売上債権回転期間 たな卸資産回転期間
流動性	企業が所有する支払手段と支払義務との短期的な関係、すなわち短期資金繰りを捉える	流動比率 当座比率 現金預金比率
安定性	財務安定性あるいは長期的な支払能力を捉える	負債比率 株主資本比率 自己資本比率 固定長期適合率 固定比率 売上債権対買入債務比率 買入債務対たな卸資産比率 インスタント・カバレッジ・レシオ
生産性	投入に対する産出の割合を意味する	労働生産性 資本生産性 付加価値率
成長性	企業成長を売上高、利益、純資産の伸びなどによって測定する	売上高成長率 各種利益成長率 純資産成長率

（出所）上埜（2008，53～61頁）から作成

③ 予算によるコントロールならびに投資利益率の強調

伝統的 PMS では、全社的な投資利益率（return on investment；ROI）に対して、企業内の部門または事業部（すなわち、責任センター）がどの程度貢献したかという点を強調する。したがって、伝統的 PMS の主眼は、「各

責任センターにおいてコスト、収益などに関する予算目標を設定し、各責任センターがこれらの予算目標を達成しようとすることで企業全体の ROI にどの程度貢献したかを測定する」ことにおかれる。

2 伝統的業績評価システムの欠点

これまで述べてきた伝統的 PMS に対して多くの批判が寄せられている。たとえば、Tangen (2004, pp.726-727) は、伝統的 PMS の欠点を次のように記述し、今後の改善が必要であるとしている。

- ① 伝統的 PMS は財務的側面のみに焦点を当てて業績を測定している。したがって伝統的 PMS は、製品品質 (product quality)、顧客満足 (customer satisfaction)、イノベーション能力 (innovation capability) といった非財務的側面を無視している。これらの非財務的側面は、企業が長期的な成功を獲得するための重要な要因である。
- ② 伝統的 PMS は主として成果尺度を提供するが、ドライバー尺度を提供する能力に欠ける。一般に、PMS は成果尺度とドライバー尺度という2種類の尺度を提供する。成果尺度は事後指標であり、「過去に何が起こったか」を経営管理者に知らせる。これに対して、ドライバー尺度は事前指標であり、「今後の発展のためにどの分野に注意を向けるべきか」を経営管理者に知らせる (Anthony and Govindarajan, 1998, p.463)。
- ③ 企業内の部門では時間の経過とともにそれを取り巻く環境が変化する。伝統的 PMS はこうした環境の変化に対応するために必要とされる柔軟性を有していない。
- ④ 伝統的 PMS がつくりだす財務的尺度は、製造、マーケティング、全社の戦略などと直接的に関連性をもたない。
- ⑤ 伝統的 PMS はきわめて短期志向的であり、このため長期的なビジョンや改善を阻害する。

戦略的管理会計の展開（杉山善浩）

- ⑥ 伝統的 PMS は企業内のプロセスや活動を別々に取り扱うことに重点をおいているので、企業全体を 1 つのシステムとして考えるという視点を欠く。このため部分最適（sub-optimization）に陥りやすい。

第 4 節 戦略的業績評価システムとしての バランスト・スコアカード

近年、ますます市場競争が激化しており、企業をマネジメントするうえでイノベーションや戦略的思考の重要性が叫ばれるようになってきている。こうした状況において、前節で述べた伝統的 PMS の欠点がさらに際立ったものとなってきた。これを受けて、PMS とビジネスの戦略的側面・非財務的側面を統合しようとするモデル、つまり BSC が登場したのであった。

BSC は Kaplan and Norton (1992) によって 1990 年代に提唱されたが、彼らの当初の意図は、財務的尺度と非財務的尺度の統合を行い、企業戦略と成果尺度をリンクさせることによって伝統的 PMS の欠点を克服しようとすることにあった。

Kaplan and Norton (1993, p.134) は BSC に関して次のような説明をしている。

バランスト・スコアカードは、企業の戦略目標を理解しやすい成果尺度に変換するフレームワークを経営管理者に提供する。単に「測定」という行為を行うだけにとどまらず、バランスト・スコアカードは、製品、プロセス、顧客、市場開発といった重要な領域における画期的な改善をもたらすマネジメント・システムである。

他方、彼らは「BSC とは何か」に関して、次のような記述をしている (Kaplan and Norton 1992, p.71)。

バランスト・スコアカードは、ビジネスに関する包括的な洞察力を即座に経営管理者に提供する手段である。バランスト・スコアカードは過

去の行動の結果を知らせる財務的尺度を取り込んでいる。加えて、バランスト・スコアカードは、顧客満足、内部プロセス、組織のイノベーション・改善活動などに関する非財務的尺度を取り込み、これが財務的尺度を補完している。なお、これらの非財務的尺度は将来の財務業績に重大な影響を及ぼす要因といえる。

1 バランスト・スコアカードの4つの視点

伝統的 PMS は財務的側面を過度に強調するのに対して、BSC は財務的側面と非財務的側面のバランスをとろうとする。そのため BSC では、財務の視点以外に、顧客の視点、業務プロセスの視点、学習と成長の視点を考慮する (Kaplan and Norton, 1992, p.72)。

① **顧客の視点** Kaplan and Norton (1992, p.73) は、「経営管理者は企業のミッションを、顧客が重要と考える要因を反映する成果尺度に変換しなければならない」と述べている。顧客の関心は、時間、プロセスの質、仕事ぶりとサービス、コストという4つのカテゴリーに分類される。したがって、時間、プロセスの質、仕事ぶりとサービスに関して、企業は目標を設定したうえで、これらの目標を何らかの成果尺度に変換しなければならない。これに加えて、顧客主導型の価格を設定するために企業は製品コストに対して十分に注意を払う必要がある。

② **業務プロセスの視点** Kaplan and Norton (1992, p.75) によると、顧客の期待に応えるために、経営管理者は顧客満足に重大な影響を与える業務プロセスを改善していかなければならないという。とりわけ、サイクルタイム、プロセスの質、従業員スキル、生産性などに影響を及ぼす業務プロセスを改善することが重要である。さらに市場での競争を優位に進めるために必要な中核的能力 (core competency) を明らかにし、どの業務プロセスと中核的能力において自社が優れていなければならぬかを決定し、

それぞれに対して成果尺度を設定する必要がある。

③ **学習と成長の視点** この視点は、変化する市場・技術環境に対応するために継続的に自身を変化・適応させる能力に関連している。企業が成長し、株主に価値を提供するためにこうした適応能力が必要である。継続的改善（continuous improvement）、製品・サービス・プロセスに関するイノベーション、従業員エンパワーメント（workforce empowerment）などは、学習と成長の視点に属する重要な要素である。

④ **財務の視点** 財務の視点に分類される成果尺度はいずれも、企業戦略が最終的な業績向上に結びついているか否かを示すものである。ここで業績向上とは、収益性、成長性、株主価値などが改善されることをいう。Kaplan and Norton（1992, p.77）によると、収益性や株主価値の改善がみられない場合、企業戦略の見直しが必要であるという。したがって、伝統的 PMS の成果尺度、とりわけキャッシュ・フロー、売上高成長率、営業利益、ROI、1株当たり利益（earnings per share；ESP）などは、BSCにおいても重要な役割を果たしている。

以上をまとめると、BSCはいくつかの次元においてバランスがとれていることが分かる。それは、成果尺度とドライバー尺度とのバランス、財務的尺度と非財務的尺度とのバランス、内部的尺度（internal measure）と外部的尺度（external measure）とのバランスである。これらのバランスを考慮しているので、BSCは戦略的な PMS であるということができるのである（Anthony and Govindarajan, 1998, p.463）。

2 戦略的業績評価システムとしてのバランスト・スコアカードの意義

初期の BSC の目的は PMS に戦略的な含意を付加することであり、その特徴としてもともと別々のビジネスの諸機能を「測定」という1つのフレームワークに統合していることがあげられる。

Kaplan and Norton (1992, p.73) によると、BSC では、戦略的課題に関連する多くの別々の要因が報告書という形で1つにまとめられるという。また彼らは、「こうした戦略的課題には、顧客志向の涵養、応答時間の短縮、品質の改善、チームワークの向上、新製品開発期間の短縮などがあり、これらは企業の収益性や株主価値を増加させる原動力となる」と述べている。さらに彼らは、「1つの領域における改善が他の領域の犠牲のもとに実現されたかどうかを総合的に判断できるので、BSC は部分最適を防止する」と論じている。

第5節 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

当初は財務的尺度と非財務的尺度をバランスよく取り入れた、戦略的な業績評価システムとして開発されたBSCであるが、その後、企業への普及が進むにつれて、その理論は発展し、現在では、BSCは単なる業績評価システムではなく、総合的な戦略的マネジメント・システムへと変貌している。つまり、企業における戦略のシナリオを記述・測定・評価するツールがBSCなのである。

1 戦略マップ概念の追加

Kaplan and Norton はBSCに関する第2冊目の著書 (Kaplan and Norton, 2001) において、組織が戦略志向になることを重視し、戦略マップという概念をBSCに追加した。これによりBSCの設計プロセスは、戦略マップの作成からはじまることになる。戦略マップとは、戦略を記述するための理論的かつ包括的なフレームワークのことである。戦略を記述することができないならば、組織内の従業員は戦略を理解することができない。理解されていない戦略は実行できないから戦略マップが必要となるというわけである

図表2 戦略マップとバランスト・スコアカードの関係

	戦略マップ	戦略目標	成果指標	02/上 目標値	パフォーマンス・ドライバー	02/上 目標値
財務の視点		・2003年単年度黒字化	・売上損益	- M¥	・契約人数	K人
		・2002年/上期受注高 M¥	・受注高	M¥		
		・2005年累積損失解消	・累積損失	- M¥		
顧客の視点		・ユーザーフレンドリーな機能開発	・試用版登録者数	K人	・追加機能数	個
		・用途開発の推進	・トップページアクセス数	M pv/月	・用途提案パターン数	個
		・カスタマーサポートの推進	・利用頻度	データ/ID/月		
		・カスタマーサポートの推進	・問合せ件数/利用者数 (ID数)	%	・24時間以内での返答率	%
		・効率的な広告法の活用	・試用版登録者数	K人	・メール配信数	K通
業務プロセスの視点		・プロシューマ型開発体制	・プロシューマ ドリ	件	・リンクしているHP数	件
		・社内コラボレーションの実現	・新規プロジェクト数	件	・訪問+打合せ回数	回
		・オープンコラボレーションの実現	・コラボレーション数	件	・訪問+打合せ回数	回
		・問合せデータベースの充実	・問合せ件数/利用者数	%	・FAQの見直し回数	回
		・問合せデータベースの充実	・1人当たり問合せ回数	回		
		・コミュニケーション能力の向上	・チームのコミュニケーション能力に対する直属上長の満足度	点 (10点満点)	・To-do懸案リスト報告リスト	回/週
学習と成長の視点		・専門知識の修得	・チームの持つ専門知識に対する直属上長の満足度	点 (10点満点)	・セミナー発表回数	回/人

(出所) 岡本他, 2008, 240頁

(Kaplan and Norton, 2001, pp.65-66)。

戦略マップとバランスト・スコアカードとの関係を、具体例により図示したものが図表2である。この図は、大手総合電機企業における社長直轄組織内の新規事業単位の戦略マップとバランスト・スコアカードを示している。この事業単位は、インターネットと音声の双方から操作が可能な有料・会員制のインターネット・セクレタリー・サービス事業を営んでおり、サービスの利用者は、WEBや音声を通じて、スケジュール管理、メールおよびFAX情報などのコミュニケーション管理、データ管理を行うことができる(岡本他, 2008, 238頁)。この図はBSCを作成するための基礎を提供しており、学習と成長の視点からはじまり、それらを顧客および財務の視点の成果へと転換していくための具体的なプロセス(因果関係)が記述されていることが分かる。

2 戦略的マネジメント・システムとしてのバランスト・スコアカードの意義

前節において、戦略的PMSとしてのBSCの意義を述べた。しかしながら、廣本(2001, 164頁)によると、BSCの意義を業績測定システムの観点のみに求めることは、的を射ていないという。彼は「バランスト・スコアカードは、当該事業のミッションからスタートして、戦略目標→成果尺度→パフォーマンス・ドライバー→アクションという、戦略からアクションへのリンケージを総合的、システムティックに構築するツールであるということを理解しなければならない」と述べている。こうした点がまさに戦略的マネジメント・システムとしてのBSCの意義であるといえよう。

第6節 バランスト・スコアカードに対する若干の疑問

BSCは以上に述べたような進化のプロセスをたどり、いまでは実務において、もっとも有名な戦略的管理・システムの1つとしてその普及が進んでいるようである。本節では、このようなBSCに対して筆者なりの素朴な疑問を投げかけてみたい。

1 トップ・ダウン方式による従業員の反発への対処

Kaplan and Nortonの一連の著作から判断すると、BSCの設計プロセスは強力なリーダーシップのもとで行われるようである。たとえば、経営コンサルタントなどの外部団体が戦略マップ作成のプロセスにおいて重要な役割を果たすものと思われる。要するに、戦略の策定と実施は基本的にトップ・ダウンアプローチをとる。戦略はトップ・マネジメントによって策定された後、下位組織に伝達され、組織全体として実施される。このような「トップ・マネジメント」の関与がきわめて大きい状況において、はたして第一線の従業員は一方的に策定された戦略を受容するのであろうか。トップ・マネジメントを中心に作成された戦略マップに対してすべての従業員が肯定的な態度で臨めるような何らかの「仕組みづくり」が必要であると考ええる。

2 戦略マップ上の因果連鎖への疑問

前出の図表2をご覧いただきたい。この戦略マップにおいて、「ユーザーフレンドリーな機能開発」「用途開発の推進」「カスタマーサポートの推進」が「2003年単年度黒字化」に影響を与えるという因果連鎖が設定されている。こうした因果連鎖はあくまでも事前の予想であり、実際は必ずしも予想どおりの因果連鎖が生じるとは限らない。加えて、事後的に「事前に予想した因果連鎖が適切であったどうか」を判断することは不可能である。たとえば、

仮に2003年度黒字化が達成されたとしても、それは上記の顧客の視点に属する3つの戦略目標が達成できたから黒字になったからだ単純に判断することはできない。その他の要因が作用して黒字化した可能性もあるからだ。どの要因が作用するかという因果連鎖を予想することはできても、事後的な仮説の検証はかなり難しいといわざるをえない。こうしたことから、過度に精緻な戦略マップを多大なコストをかけて作成・実行することの意義は、はたしてあるのだろうか。

3 因果連鎖におけるタイム・ラグの問題

戦略目標間の因果連鎖には必ずタイム・ラグがあり、その長さも取り上げる2つの戦略目標ごとに異なる。図表2から明らかなように、BSCは静的モデル (static model) として設計されており、こうしたタイム・ラグを明示的に考慮していない。Kaplan and Nortonの著作から類推すると、戦略の更新の際にタイム・ラグを考慮して因果関係の検証が行われると思われる。しなしながら、戦略更新の時点において、タイム・ラグがあるために戦略目標間の予期した因果連鎖がまだあらわれていないのか、あるいはもともとそのような因果連鎖は存在しないのかを判断することは至難の業といえるだろう。

第7節 おわりに

本稿では、まず第2節において、近年新しく登場した「戦略的管理会計」のこれまでの進展のプロセスを明らかにした。戦略的管理会計の展開方向の1つとして、1990年代のKaplan and NortonによるBSCの開発をあげることができる。第3節と第4節では、このようなBSCの展開について論じたが、これらの節で取りあげたBSCは初期の「戦略的PMSとしてのBSC」であった。その後、企業へのBSCの導入が普及していくにつれ、BSCは単

なる PMS ではなく、戦略的マネジメント・システムへと変貌を遂げた。第 5 節では、「戦略的マネジメント・システムとしての BSC」を取りあげ、その意義を検討した。

最後に第 6 節では、現在も進化し続けている BSC⁽⁹⁾ではあるが、この新しいツールに若干の疑問を投げかけた。これらの疑問に答えるためには、世界各国において数多くのケース・スタディを積み重ね、コスト・ベネフィットの観点から BSC の導入が望ましいかどうかを総合的に検討する必要がある。いうまでもないことであるが、Kaplan and Norton という著名人が推奨するという理由だけで BSC の導入が望ましいという結論には至らないのである。

参 考 文 献

- Anthony, R. N. and V. Govindarajan, *Management control systems*, 9th ed., Chicago, Illinois: Irwin McGrawhill, 1998.
- Bromwich M. and A. Bhimani, *Management accounting: evolution not revolution*, London: Chartered Institute of Management Accountant, 1989.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton, The balanced scorecard: measure that drive performance, *Harvard Business Review*, Vol. 70, No. 1, 1992, pp. 71-79.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton, Putting the balanced scorecard to work, *Harvard Business Review*, Vol. 71, No. 5, 1993, pp. 134-147.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton, *The balanced scorecard: translating strategy into action*, Cambridge, Massachusetts: Harvard Business School Press, 1996a（吉川武男訳『バランス・スコアカード——新しい経営指標による企業変革——』生産性出版, 1997年）。
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton, Linking the balanced scorecard to strategy, *California Management Review*, Vol. 39, No. 1, 1996b, pp. 53-79.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton, *The strategy-focused organization: how balanced scorecard*

(9) Kaplan and Norton は第 3 冊目の著書 (Kaplan and Norton, 2004) のなかで、学習と成長の視点は内部プロセスを支援するために存在し、レディネスという尺度で戦略実行支援の準備度合いを測定するというアイデアを紹介している (伊藤, 2007, 4 頁)。さらに、彼らは第 4 冊目の著書 (Kaplan and Norton, 2006) のなかで、いろいろなアライメント (連携, 戦略への方向づけ, 落とし込み) を取りあげている (伊藤, 2007, 4 頁)。

- companies thrive in the new business environment*, Cambridge, Massachusetts: Harvard Business School Press, 2001 (櫻井通晴監訳『キャプランとノートンの戦略バランス・スコアカード』東洋経済新報社, 2001年)。
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton, *Strategy maps: covering intangible assets into tangible outcomes*, Cambridge, Massachusetts: Harvard Business School Press, 2004 (櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川恵一監訳『戦略マップ』ランダムハウス講談社, 2005年)。
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton, *Alignment*, Cambridge, Massachusetts: Harvard Business School Press, 2006.
- Coad, A., Smart work and hard work: explicating a learning orientation in strategic management accounting, *Management Accounting Research*, Vol. 7, No. 4, 1996, pp.387-408.
- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan, *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*, Cambridge, Massachusetts: Harvard Business School Press, 1987.
- Johnson, H. T., *Relevance regained: from top-down control to bottom-up empowerment*, New York: Free Press, 1992.
- Porter, *Competitive strategy: techniques for analyzing industries and companies*, New York: Free Press, 1980.
- Shank, J. K., Analyzing technology investments: from NPV to strategic cost management (SCM), *Management Accounting Research*, Vol. 7, No. 2, 1996, pp.185-197.
- Shank, J. K. and V. Govindarajan, *Strategic cost analysis: the evolution from managerial to strategic accounting*, Homewood, Illinois: Irwin, 1989.
- Tangen, S., Performance measurement: from philosophy to practice, *International Journal of Productivity*, Vol. 53, No. 8, 2004, pp.726-737.
- Wickramasinghe, D. and C. Alawattage, *Management accounting change: approaches and perspectives*, New York: Routledge, 2007.
- アンダーセン編『バランス・スコアカードのベストプラクティス』東洋経済新報社, 2001年。
- 新江孝『戦略管理会計研究』同文館出版, 2005年。
- 浅田孝幸・伊藤嘉博編『戦略管理会計』中央経済社, 2011年。
- 廣本敏郎「変革の時代の管理会計——ABCとバランス・スコアカード——」企業会計, 第53巻第1号, 2001年。
- 伊藤和憲『ケーススタディ 戦略の管理会計——新たなマネジメント・システムの構築——』中央経済社, 2007年。
- 伊藤嘉博・小林啓孝編『ネオ・バランス・スコアカード経営』中央経済社, 2001年。
- 伊藤嘉博・清水孝・長谷川恵一『バランス・スコアカード——理論と導入——』ダイヤモンド社, 2001年。
- 加登豊・李建『ケースブック コストマネジメント 第2版』新世社, 2011年。
- 小林啓孝・伊藤嘉博・清水孝・長谷川恵一『スタンダード 管理会計』東洋経済新報社, 2009年。

戦略的管理会計の展開（杉山善浩）

中本映子・中本アンドアソシエイツ『バランス・スコアカード経営入門——迅速・正確な意思決定を実現する——』ダイヤモンド社，2001年。

岡本清・廣本敏郎・尾畑裕・挽文子『管理会計 第2版』中央経済社，2008年。

櫻井通晴『管理会計 第4版』同文館出版，2009年。

上埜進『管理会計——価値創出をめざして—— 第4版』税務経理協会，2008年。