

BSC 研究の新たな方向性

New Directions in Balanced Scorecard Research

澤 根 哲 郎
Tetsuro Sawane

要 約

本稿では、先行論文のレビューを行い、バランスト・スコアカード（以下 BSC）研究の新たな方向性の発見を試みた。レビューは、4つの視点、因果関係、非財務尺度と財務尺度の関係という BSC の特徴に関するもの、BSC の成果、戦略マップに区分して行った。その結果、BSC を構成する部分の研究ではなく、フレームワークとしての BSC をホリスティックに研究する方向の重要性が示された。

キーワード：バランスト・スコアカード

はじめに

財務尺度と非財務尺度を統合した業績評価のためのツールとして BSC が発表されたのは1992年である。本研究の目的は、BSC 研究をレビューし検討を加えることによって、新たな方向性を発見することである。

BSC は、諸外国あるいは日本においてもすでに普及し、定着期に入ったといわれる。BSC の論理的背景が問われているものの (Nørreklit 2003)、BSC はすでに社会的会計的現象・実践となっている。実際の会計現象を研究することは管理会計の課題のひとつであり (Ittner and Larcker 2002, 788, 以下 IL), 理論としてだけでなく、管理会計実践としての BSC も研究対象となる時期が来ている。

BSC の新たな研究の可能性を探るための先行研究のレビューを、特徴、成果、戦略マップの区分に分けて行う。

1. BSC の特徴に関連して

1.1 4つの視点

Lipe and Salterio (2002 以下 LS) は、評価の際多数の尺度が負担になるという指摘 (IL 1998a, 226) に対し、尺度数は7程度とされる認知の限界 (Miller 1956) を超えているが、4視点に区分

することで、評価の情報処理限界を緩和させると述べた。この主張は、Miller (1956) の考えと一致する。

Grojer (2001) は、会計における無形資産の分類の重要性を指摘した。財務会計にとっても分類は未解決の問題であり、マネジメントコントロールの観点からも重要である。既実施の分類は、研究されるべきであり、BSC はその出発点となる (Grojer 2001, 710)。

以上、評価の対象を区分する方法の研究が重要な課題であることが判明した。

1.2 因果関係

因果関係は、BSC の特長のひとつである (Grojer 2001, 707)。Nørreklit (2000) は、ヒュームの定義する厳密な意味で因果関係 (ヒューム, 訳書, 430) を用いるべきであると批判する。しかし、社会科学の領域では、厳密な意味で用いることのできる環境は非常に限られたものである。一方 Luft and Shields (2003) と Malina and Selto (2003, 以下 MS) は、因果関係をより広義にとらえるべきであると述べている。同概念の明確化が今後の研究課題であると考えられる。なお、本稿では以後因果関係は広い意味で用いる。

個々の因果関係の検証だけではなく、構造としての因果関係が組織に与える影響についても研究

する必要がある。たとえば、認識の対象を秩序付けることにより、認識能力が高まるとする指摘 (Miller 1956) があり、BSC の因果関係が、戦略の認識能力を高めるかどうかの研究も視野に入れたい。

1.3 非財務尺度と財務尺度の関係

非財務尺度が財務の先行指標であるとの考えは広くある (IL 1998b)。しかし、非財務尺度が財務尺度の先行指標となる場合、非財務尺度に何を取るかによって結果が変わってくる (Sedatole 2003, Banker et al. 2004a) 場合、立地その他の条件により結果が変化する (IL 1998b) 場合等、非財務尺度が財務尺度の先行指標であると一般的に述べることは困難である。

財務成果に影響することが概念的に明白な非財務尺度は複数あると考えられる。しかし、特定の非財務尺度・財務尺度間の関連性が判明したとしても、それだけでは、一般的な関係を主張することは困難である。なぜならば、非財務尺度と財務尺度の間に関係があるがごとく見えたとしても、それは、無数の相互関係が連続した結果なのであって、その関連性を安易に述べることはできないからである。さらに、調査の対象とならない無数の潜在的尺度の相互関係を無視したもの (IL 2001, 373) でもある。したがって、ある組織の特定の尺度間の関係は、それだけでは、当該組織における特定の尺度間の事後的に観察された関係にすぎない。尺度間の関係だけでなく、他の視点、よりホリスティックな観点からの研究が必要となる。

2. BSC の成果

2.1 財務成果

BSC と財務業績の関連については、Davis and Albright (2004), Hoque and James (2000), MS (2001) らの研究がある。しかし、BSC と業績との関係の研究には一貫した成果は認められなかった。好業績組織にしても、BSC がその原因であるのか、あるいは好業績組織が BSC を採用したのかの別は明らかではない。BSC によって財務成績が向上したかどうかは、たとえば、Davis and Albright (2004) のように、同一組織に属する複数のサブ組織を対象とし、これらの環境の記述を含めて検討されるべきであろう。

財務成果に関しては、先に述べた非財務尺度と財務尺度の問題、さらに戦略が正しく立てられていない場合の問題 (清水=長谷川 1997, 49) がある。BSC と財務成果の関係を把握する方法論の確立は、重要な課題である。

2.2 戦略・マネジメントとの関連

BSC は、戦略実施あるいはマネジメントのツールとして語られることが多いが、これらを対象とした研究は少ない。

MS (2001) は、戦略目標の伝達とマネジメントコントロールのデバイスとしての役割についての調査を実施、BSC の効果を認めた。

Kloot and Martin (2000) は、BSC が有効な戦略的フレームワークであると述べたが、今後の成果は運用にかかっていると述べている。

しかし、Nørreklit (2000) は、BSC が階層的かつトップダウンであり、またインタラクティブではないため、戦略マネジメントツールとして有効に機能しないと結論している。

管理会計の研究テーマとして「目標、戦略、組織デザインは同時に決定されるか」(IL 2001, 367) があるが、このテーマと BSC との関連は、重要なテーマとなろう。研究方法の模索も重要な課題であり、単なる意識調査ではない、ホリスティックな調査が望まれる。

2.3 業績評価との関連

財務指標偏重による近視眼的なインセンティブを避けるため (Banker et al. 2004a, 424)、あるいは財務尺度のみでは十分ではない (IL 1998a, 205, Banker et al. 2004a, 424) との考えから非財務尺度を採用する動きが広がっている。

部門マネジャーの評価に際して各部門に共通、固有の尺度がある場合、共通の尺度だけが使用される傾向があるとの問題提起 (LS 2000) があり、それに対して、評価者が戦略の詳細な情報を知っている場合には、戦略にリンクした尺度を重視し、共通尺度に偏った評価は行わない (Banker et al. 2004b)、評価を正当化するレポートの提出を要請された評価者、勅許会計士の監査証明書を提供された評価者は、共通尺度のみに基づいて評価する傾向が減少した (Libby et al. 2004) との研究が行われた。

IL (1998a) は、公式によって計算される客観的評価と主観的評価の優劣について研究したが、

結論は出なかった。

評価に用いられる非財務尺度の諸問題、それらの対処法も徐々に明らかになっているといえよう。特に実験による研究の成果は顕著である。しかし、測定という作業と、測定される活動との基本的な関係についての研究も行われる必要がある。これらは、行動分析学の領域に関連するが、研究の必要性は大きい。行動分析学の必要性は、管理会計技術の最近の潮流に一致する (Atkinson et al. 1997, 88) ところでもある。

2.4 まとめ

財務成果、戦略・マネジメント、業績評価の関連から検討してきたが、共通していえることは、BSC に関しては、その導入、あるいは活用が重要である (Ittner et al. 2003a, 754) ということである。たとえば、導入の際の従業員参加 (de Haas and Kleingeld 1998, 235) である。したがって、今後の研究方向としては、導入研究が重要となる。

3. 戦略マップ

Luft and Shields (2001) は、同じ事実でも表現方法によって判断が異なることを述べ、表現形式の重要性を示唆した。戦略マップは、表現方法として視覚を重視したツールである。Oliva et al. (1987) は、戦略マップをテーマとしているが、BSC のそれとはまったく異なる。しかし、戦略を図形の使用により視覚的に表現した点が共通しており興味深い。

図形については、Glenberg and Langston (1992) あるいは Kourlsky and Wittrock (1987) が明らかにしたように、言語と併用することで、理解と記憶の能力が向上する。その点、二つの異なる戦略マップが同じ認識論的根拠を有していることが伺える。

以上のように戦略マップの重要性を示唆する証拠は存在するものの積極的な研究はない。戦略マップの役割、あるいは効果についての研究が必要である¹⁾。

1) Kaplan and Norton (2004) には、戦略マップのこのような視点からの研究はない。

おわりに

BSC は、多様なマネジメントツールを組み込むことのできるフレームワークである (Banker et al. 2004b)。先行研究をレビューしつつ、BSC 研究の方向性を探求してきたが、その中で、BSC の成果に関する研究の結果が一定しないことが明らかになった。理由は二つある。ひとつは、先に述べたように導入の態様による影響が多いこと。次に、BSC がフレームワークであり、組み込む内容によって成果は変化することである。

フレームワークとしての BSC の特性は、内包可能性の大きさにある。すべての環境に適した普遍的なコントロールシステムは存在しないのであるが、BSC は、フレームワークにすぎないため、適切なコントロールシステムを組み込むことにより、コンティンジェンシーな状況に対処することも可能かもしれない。

さらに BSC のフレームワーク構造が、組織の価値観によって選択された主要成功要因を因果関係で秩序付けたものであるため、BSC は組織の特徴を表現した²⁾ものになり、また組織の内在価値とアイデアのパターンを表現したもの (Bhimani 2003, 526) であるため、組織のカルチャーを表現したものである。

BSC のフレームワークは、組織と会計との関連においても重要な課題のひとつである。

参考文献

- Atkinson, A. A., R. Balakrishnan, and P. Booth, J. M. Cole, T. Groot, T. Malmi, H. Roberts, E. Uliana and A. Wu. 1997. New directions in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research* (9): 79-108.
- Banker, R. D., H. Chang, S. N. Janakiraman, and C. Konstans. 2004a. A balanced scorecard analysis of performance metrics. *European Journal of Operational Research* 154: 423-436.
- Banker, R. D., H. Chang, and M. J. Pizzini. 2004b. The Balanced I, S. Janakiraman, and C. Konstans. 2001. *Balanced Scorecard: Judgmental*

2) Atkinson et al. (1997, 88) は、組織構造は組織が目標達成のために資源を方向付ける方法であると述べている。BSC は、その方向付けた資源の有様を表現したものであるため、組織の構造を表現したものとなる。

- effects of performance measures linked to strategy. *The Accounting Review* 79(1): 1-23.
- Bhimani, A. 2003. A study of the emergence of management accounting system ethos and its influence on perceived system success. *Accounting, Organizations and Society*. 28: 523-548.
- Davis, S., and T. Albright. 2004. An investigation of the effect of Balanced Scorecard implementation on financial performance. *Management Accounting Research*. 15: 135-153.
- Glenberg, A., and W. Langston. 1992. Comprehension of illustrated text: Pictures help to build mental models. *Journal of Memory and Language* 31: 129-151.
- Grojer, J. 2001. Intangible and accounting classifications: in search of a classification strategy. *Accounting, Organizations and Society*. 26: 695-713.
- de Haas, M., and A. Kleingeld. 1998. Multilevel design of performance measurement systems: enhancing strategic dialogue throughout the organization. *Management Accounting Research*. 10(3): 233-261.
- Hoque, Z., and W. James. 2000. Linking Balanced Scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research*. 12: 1-17.
- Hume, D., edited by T. H. Green and T. H. Grose. 1776, 1777 *The philosophical works of David Hume*. 4 vols., London. 「人生論」『世界の名著 27』:403-532, 1986, 中央公論社.
- Ittner, C. D., and D. F. Larcker, 1998a. Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications *Journal of Management Accounting Research*. 10: 205-238.
- Ittner, C. D., and D. F. Larcker. 1998b. Are non-financial measures leading indicators of financial performance?: an analysis of customer satisfaction. *Journal of Accounting Research* 36: 1-35.
- Ittner, C. D., and D. F. Larcker. 2001. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32: 349-410.
- Ittner, C. D., and D. F. Larcker. 2002. Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice? *The European Accounting Review*. 11(4): 787-794.
- Ittner, C. D., D. F. Larcker, and M. W. Meyer. 2003. Subjectivity and the weighting of performance measures: Evidence from a Balanced Scorecard. *The Accounting Review* 78(3): 725-758.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton. 2004. *Strategy Maps*. Harvard Business School Publishing Corporation, Boston.
- Kloot, L. and J. Martin. 2000. Strategic performance management: A balanced approach to performance management issues in local government. *Management Accounting Research*. 11: 231-251.
- Kourlsky, M., and M. C. Wittrock. 1987. Verbal and graphical strategies in the teaching of economics. *Teaching & Teacher Education* 3(1): 1-12.
- Libby, T., S. E. Salterio, and A. Webb. 2004. The Balanced Scorecard: The Effects of Assurance and Process Accountability on Managerial Judgment. *The Accounting Review* 79(4): 1075-1094.
- Lipe, M.G., and E. S. Salterio. 2000. The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Common and Unique Performance Measures. *The Accounting Review*. 75(3): 283-298.
- Lipe, M. G., and E. S. Salterio. 2002. A note on the judgmental effects of the balanced scorecard's information organization. *Accounting, Organizations and Society* 27(6): 531-540.
- Luft, J., and M. Shields. 2001. Why does fixation persist? Experimental evidence on the judgment performance effects of expensing intangibles. *The accounting review*. 76(4): 561-587.
- Luft, J., and M. Shields. 2003. Mapping Management Accounting: Graphics and Guidelines for Theory-Consistent Empirical Research. *Ac-*

- counting, *Organizations and Society*. 28: 169-249.
- Malina, M. A., and F. H. Selto (2001): Communicating and Controlling Strategy: An Empirical Study of the Effectiveness of the Balanced Scorecard *Journal of Management Accounting Research*. 13: 47-90.
- Malina, M.A., and F. H. Selto 2003 Causality in Performance Measurement Model SRN_ID554742_code16432. pdf. May 8. 2004 visited.
- Miller, G. A. 1956. The magical number seven, plus or minus two some limits on our capacity for processing information. *The Psychological Review*. 63(2): 81-97.
- Nørreklit, H. 2000. The balance on balanced scorecard-a critical analysis of some of its assumptions, *Management Accounting Research*, Vol. 11, No. 1, March: 65-88.
- Nørreklit, H. 2003. The balanced scorecard: What is the score? A rhetorical analysis of the balanced scorecard. *Accounting, Organizations and Society*. 28(6): 591-619.
- Oliva, T. A., D. L. Day, and W. S. DeSarbo. 1987. Selecting competitive tactics: *Try a strategy map*. *Sloan Management Review* 28: 5-17.
- Sedatole, K. L. 2003. The effect of measurement alternatives on a nonfinancial quality measure's forward-looking properties. *The Accounting Review*. 78(2): 555-580.
- 清水孝・長谷川恵一. 1997 「戦略遂行のための経営管理システム」『早稲田商學』374: 37-57. 早稲田商學同攻会

(2005年1月11日受付)