

中小企業への業績測定システム導入試論

— バランスド・スコアカードを起点とした選択的枠組みとプロセス —

澤 根 哲 郎

はじめに

非財務指標を含む業績測定システム (Performance Measurement System, 以下 PMS とする) が管理会計の分野で注目を浴び始めてからすでに長い年月が経過している。その端緒のひとつは、Kaplan and Norton (1992) の バランスド・スコアカード (Balanced Scorecard, 以下 BSC とする) であった。BSC およびその他の PMS に対して多くの研究が実施されてきた。また、本論文が対象とする中小企業への導入についても、いくつかの論文が発表されてきた。しかし、その量は少なく、学術的にも、実務的にも十分な成果をあげているとはいえない。

本論文では、中小企業への導入に適した業績測定システムとは、どのようなものであるかということを中心にサーチ・クエスチョンとして、その問いにこたえるため、文献研究と実態調査を実施した。第 I 部では、文献研究を広範に行い、第 II 部では、実態調査を実施し、第 III 部で、これらの成果をまとめ、中小企業への導入に適した業績測定システムについての議論を展開した。

第 I 部 業績測定システムの論点整理

第 I 部は、本論文の理論的基礎を築くため、BSC と PMS を対象とした既存の研究を広範囲にレビューし、論点を探り批判的に考察した。

1. BSC の概要

第 1 章では、BSC を、提唱者たちの文献を中心にその概略と変遷を把握した。特に提唱者たちの記述の変遷をたどることで BSC の意味を知ることができた。BSC の原点は、財務と非財務の業績指標が 4 つの視点で整理され、統合されていることであった。そこに、発展の流れの中で、因果関係が加わったのである。

2. PMS と BSC の論点

第 2 章は、PMS と BSC に関する研究をレビューした。その結果、非財務指標を含む PMS は、現場における非財務指標測定の実践とトップのレベルにおける戦略的欲求などが結びついて生まれたことが示された。また、伝統的な PMS にはさまざまな欠陥が指摘されているものの、非財務指標を含む PMS にも同様に多数の欠陥があり、単純に非財務指標を含む PMS に代替したからといってそれらの欠陥が解消するものではないことも明らかになった。

PMS には、なんらかの形で業績への貢献が期待されており、それは報酬システムとの連動の結果として、あるいはコヒーレンス (coherence) の認識による社員の行動変革を通して、また、ホーソン効果を通してなどであった。

このように非財務指標を包含する業績測定システムには多くの期待が寄せられているのであるが、財務指標と非財務指標との関係については、非財務指標の向上と財務指標の向上が単純に結びつくわけではないことが示され、運用の方法が重要であることが理解された。

3. 指標間の関係

第 3 章では、因果関係について論考を進めた。因果関係は、PMS にとって重要な概念であることを示すとともに、その性質について議論した。PMS における因果関係は自然科学という因果関係ではなく、ファイナリティ (finality)、コヒーレンスあるいはヒューリスティック (heuristic) と呼ばれるものにより近い。原因を作っただけでは結果が生まれないこと、原因が結果を生むためには、マネジメントが必要であることを明らかにした。さらに、因果関係ということばは、戦略を実現するための戦略に沿った活動が必要であるということ、1 つのことばによって明快に表現した点でその貢献が大きいことを示した。

4. 4 つの視点の性格

第 4 章では、BSC の重要な特徴である 4 つの視点についての考察を行った。目標管理における 8 つの領域、価値連鎖の諸活動、マルコム・ボルドリッジ賞 (the Malcolm Baldrige National Quality Award) の カテゴリー、さらに財務における区分と比較し、4 つの視点の意味を示すことができた。すなわち、4 つの視点は、まず、財務と非財務に区分され、これが基本的な区分である。次に非財務の区分が、外部との接点であり、そこにおいて商品・サービスが外部に引き渡される顧客の視点と、それ以外の領域に区分される。最後にそれ以外の領域は、顧客の視点の活動に時間的感覚的に近く、いわば直接関係するといってもよい内部ビジネス・プロセスと、それに比して顧客の視点により遠く、比較的間接的な学習の視点に区分されることが理解された。

5. PMS における領域および領域間の関係

第 5 章は、非財務指標を包含する 8 つの PMS を比

較研究することで、PMSの類型を示すことができた。価値連鎖をその構造の中心とした価値連鎖型、ステークホルダーを核としたステークホルダー型、階層型の3類型である。これらを比較検討し、中小企業には、価値連鎖を構造の中心においたものが望ましいと結論づけた。

第Ⅱ部 BSCと戦略マップの導入実態

第Ⅱ部では、第Ⅰ部の研究を発展させるとともに、実際の導入と比較するために、戦略マップの役割について議論し、戦略マップとBSCが実際にどのように導入されているかを調査した。

6. 戦略マップ単独先行導入

第6章では、第Ⅰ部での研究を踏まえ、因果関係と4つの視点の重要性に焦点をおき戦略マップ単独導入の可能性を議論した。

7. 中小企業におけるBSCの導入実態

第7章でBSCを導入した中小企業の調査をインタビューによって行った。その結果、戦略マップ単独導入、およびBSC導入の効果がある程度認められたこと、戦略マップ単独導入の他に、BSCの多様な導入方法があることが示され、中小企業の多様性に対応するために選択的なPMSがよいのではないかとインプリケーションを得た。また、導入に際して商工会議所、中小企業診断士、税理士が大きな役割を果たしたことが判明した。

第Ⅲ部 選択的PMSの構築

第Ⅲ部は、第Ⅰ部、第Ⅱ部の成果を受け、中小企業に適した選択的PMSについての議論を展開した。選択の内容は枠組みと導入プロセスであり、いわばハードとソフトである。

8. PMS構築のための論点整理

第8章では、第Ⅱ部までの成果を概観し、PMS構築の基礎とした。まず、誤解を招きやすく、中小企業への用語としての浸透が困難と考えられた因果関係に「つながり」という仮称を与えた。次に、PMSにおいて重要な役割を果たす領域について考察し、活動の領域を顧客、業務、および学習に3区分する根拠を述べた。最後に導入の阻害要因と促進要因を整理した。

9. 選択的PMSの枠組み

続いて第9章においては、ミッション、ビジョン、メイン・システム、およびサブ・システムからなるPMSを構築した。メイン・システムは、サブ領域と指標の有無を軸とした4つの選択肢からなる選択的枠組みを内包している。この選択肢によって、導入を検討する中小企業が自社に適した枠組みを選択すること

が可能になり、選択肢のない状況から選択肢の存在する状況が生まれた。また、導入後、その選択した選択肢が自社に適さないことが明確になった場合には、他の3つの選択肢のいずれかに移行することが可能であり、PMSの継続可能性を高めた。

10. 導入プロセス

第10章では、PMSの成否の重要なポイントであるとされる導入プロセスについて考察した。文献と第7章のインタビューの成果に基づき議論を進め、4段階からなる導入プロセスを示すとともに、導入する際に選択すべきこととなる選択肢を示した。

おわりに

本論文の主要な学術的貢献の1つは、広範な文献レビューとBSC導入企業へのインタビューによって、中小企業への導入に適したPMSの可能性の1つを、枠組みと導入プロセスという2面から、選択肢を内包したシステムとして示したことである。枠組みは、PMSの特徴とされる目標を配置する領域におけるサブ領域の有無と、指標の有無という2つの要素によって構成される4つの選択肢を中心としたものであり、結果として中小企業の多様性に対応できる可能性のあるものとなっている。導入プロセスは、その全体像と明確にされていなかった選択肢を示した。

選択肢を内包したシステムは、BSCとPMSの変遷を議論し、多数の研究者の構築したPMSを検討した結果、選択的枠組みの可能性という示唆を得て構築されたものである。サブ領域の有無は、PMSの変遷の研究をとおり、非財務指標を包含したPMSの本質が、財務指標と非財務指標の対立であるという理解から示唆を受けた結果の区分である。指標の有無という軸は、戦略マップの有効性を論じた研究と、実態調査の結果を統合したところから成立した。

次に実務的貢献についてであるが、その1つは、従来存在しなかった選択的枠組みを、理論的考察によって構築することができたという学術的貢献から派生している。このことにより、かつて選択肢が存在しなかったときに、BSCの全体像を見ただけでは、自社にはこのような大きなシステムを導入できる実力が無いと考え、導入を見合わせた企業も、4つの選択肢の存在により、自社に適切と推測される選択肢をとることができることとなった。また、運用開始後であっても、うまく機能しないなどの理由で、選択肢がない場合には運用を中止していたときにおいても、他の選択肢への移行を検討することができる。

導入プロセスを理論と実態調査によって分析し、実務においてすでに存在する選択肢を明示することができた。このことによって、企業は導入方法を検討する際に、多様な方法を知ることができ、導入成功の可能性が高まることが考えられる。