
わが国企業のバランス・スコアカード導入に おける促進・阻害要因に関する研究

—A社のケースを通じて—

乙 政 佐 吉

Summary

本稿では、バランス・スコアカード (BSC) の導入プロセスにおける促進・阻害要因の関係を析出することを目的として、事例研究を行っている。結論として、既存システムの運用方法が促進要因にも阻害要因にもなること、および、Kasurinen(2002)によって提示された会計システムの変化モデルでは広義のBSC導入プロセスを把握することが困難であることを得ている。

Key Words

- ① バランス・スコアカード (BSC)
- ② 方針管理
- ③ 導入研究
- ④ 広義の導入プロセス
- ⑤ 促進・阻害要因
- ⑥ 会計システムの変化モデル
- ⑦ 事例研究

I はじめに

バランス・スコアカード (Balanced Scorecard, 以下BSC) は、イノベーション・アクションリサーチのサイクルに従い、提唱者であるKaplan & Nortonを中心に発展している。イノベーション・アクションリサーチは、新しいシステムの創出に大きな貢献を果たしている。

けれども、Kaplan and Nortonをはじめとして、BSCに関する研究の多くは、BSCの導入・実践による成功事例の紹介、スコアカード (戦略マップ) のデザイン、BSCの運用方法というような技術的な側面に焦点を置いている。現状において、BSCの導入を促進する要因および阻害する要因については必ずしも明らかになっていない。

近年、わが国においてもBSCを導入する企業が増加している。今後、わが国におけるBSCの定着を円滑に進める上で、BSCの導入プロセスを解明することは重要な研究課題である。

このことから、本稿は、事例研究を通じて、導入プロセスにおける促進・阻害要因の関係を析出することを目的とする。事例研究では特に、広義のBSC導入プロセスに着意しながら、既存システムの影響を検討する。このような目的を達成するために次の通り議論を進める。まず、

第2節において、BSCの導入に関する先行研究のレビューを行い、研究課題を提示する。次に、第3節では、事例研究を通じてBSCの導入プロセスを詳細に記述する。最後に、本稿のインプリケーションと今後の課題を提示する。

Ⅱ BSCの導入に関する先行研究のレビュー

1. BSC導入・実践の失敗

Kaplan and Norton (2001) は、BSCの導入・実践に失敗する原因として、大きく分けて、過渡期の問題、デザインの失敗、プロセスの失敗の三つを挙げている⁽¹⁾。しかし、Kaplan and Norton(2001)では、BSCを導入する際に、組織において実際にどのようなことが起こっている

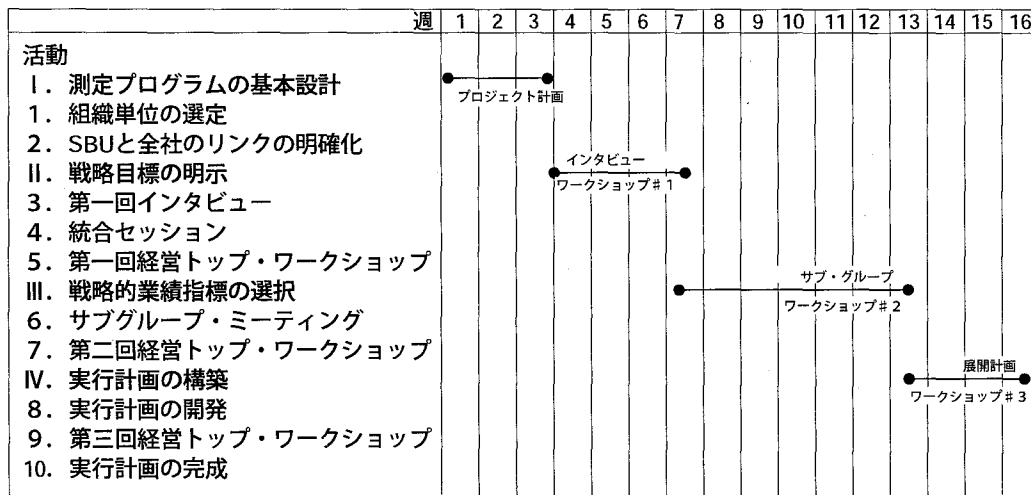
のかを必ずしも明らかにしていない。それゆえ、BSCの導入プロセスにおいて、どのような要因が影響を与えているのかについて検討する必要がある。

2. BSCの導入プロセス

BSCの導入プロセスにおける影響要因を検討する上で、BSCの導入プロセスに関して考察を加えておきたい。それは、BSCの導入プロセスが大きく分けて二つあるからである。

一つは、狭義の導入プロセスである。図表1に示すとおり、Kaplan and Norton(1996b)は、スコアカードを構築する単位の選定から実行計画の完成までを典型的なBSC構築プロセスとして提示している⁽²⁾。ここでの主な関心はスコアカードのデザインにある。

図表1 典型的なBSC構築プロセス



出典： Kaplan and Norton, 1996b, p.309

もう一つは、広義の導入プロセスである。Kaplan and Norton(1996a)は、最初から戦略マネジメント・システムを新たに構築する目的でBSCを導入した企業は皆無であるとして、National Insurance社のBSC導入プロセスを

図表2のように提示している。BSCは、イノベーション・アクションリサーチ (Kaplan, 1998)のサイクルに従って段階的に発展し続けている。その影響もあってか、実務においてBSCの導入・実践が段階的になされることを図表2は

表している⁽³⁾。広義のBSC導入プロセスでは、BSC導入から戦略マネジメント・システムとし

て組織に定着するまでのプロセスがBSC導入プロセスの対象となる。

図表2 広義のBSC導入プロセス

		単位：月
ステップ1：ビジョンの明確化	0	
	1	
	2	
	3	
	4	ステップ2A：ミドル・マネジャーへの伝達
	5	
ステップ3A：非戦略的投資の削除	6	ステップ2B：事業単位スコアカードの開発
ステップ3B：全社変革プログラムの着手	7	
	8	ステップ4：事業単位スコアカードのレビュー
	9	
	10	
	11	
ステップ5：ビジョンの精緻化	12	
ステップ6A：組織全体へのBSCの伝達	13	ステップ6B：個人の業績目標の設定
	14	
ステップ7：長期計画と予算の更新	15	
	16	
	17	
ステップ8：月次・四半期レビューの実施	18	
	19	
	20	
	21	
	22	
	23	
	24	
ステップ10：全成員の業績とBSCのリンク	25	ステップ9：年次戦略レビューの実施
	26	

出典：Kaplan and Norton, 1996a, pp.78-79

3. BSC導入における促進・阻害要因

BSCの導入に影響を与える要因に関する研究ももちろんなされている。以下では、コンテキスト要因と導入プロセス要因に分けて⁽⁴⁾、BSC導入における促進・阻害要因に関する先行研究を考察する。

(1) BSC導入を促進・阻害するコンテキスト要因

BSC導入を促進・阻害するコンテキスト要因は、BSCを導入・実践するか否かの意思決定に影響を与える要因である。

BSC導入を促進する要因としては、まず、組織規模と製品のライフ・サイクルが挙げられる⁽⁵⁾ (Hoque and James, 2000)。

二つに、BSCの普及である。Malmi(2001)は、フィンランド企業17社に対するインタビュー調査から、現在のBSCに対する人気の高まりは模倣行動によって最もよく説明されるかもしれないと推測している。

三つに、BSCの著作(Kaplan and Norton, 1996b)のレトリックの巧みさがBSCに対する関心を高めているという見解もある⁽⁶⁾ (Nørreklit, 2003)。

四つに、わが国企業においては、経済的業績の好調さ、コンサルティング会社の売り込み、他社のベンチマークがBSC導入の促進要因となっている(乙政, 2004)。

一方、BSCの導入を阻害する要因には、類似的手法の存在が挙げられる⁽⁷⁾ (乙政, 2005; Speckbacher et al., 2003)。

(2) BSCの導入プロセスにおける促進・阻害要因

BSCの導入プロセスを促進する要因は、まず、伊藤他(2001)において、リコーの事例研究から、業績評価の公平性および明瞭性を重視する組織風土、トップ・マネジメントのコミットメント、戦略およびビジョンの明確化がBSCの導入・実践を成功に導くための基本要件として指摘されている。また、リコーや富士ゼロックスの事例では、方針管理の実施経験および日本経営品質賞への取り組み実績が、BSC導入の促進要因になっている(伊藤他, 2001)。

さらに、リコー、宝酒造、伊藤ハムの事例では、BSCの導入を推進する経営企画室の存在が、

BSCの導入プロセスを促進する要因として挙げられている(柴山他, 2001)。なお、Kaplan and Norton(1996b)は、新しいシステムを効果的に導入するためには、変革期のリーダーとなるマネジャーを必要とするとともに、マネジャーには立案者、変革推進者、伝達者という三つの役割が求められることを指摘している(Kaplan & Norton, 1996b, p.287)。

BSC導入プロセスを阻害する要因としては、一つに、指標の選択・指標間の因果関係の設定・短期的ターゲット(意欲的な目標)の設定の困難さというようなBSCの技術的側面が指摘されている⁽⁸⁾ (Ahn, 2001)。

もう一つに、情報システムの開発コストがBSC導入プロセスを阻害する要因として挙げられる⁽⁹⁾ (Ittner and Larcker, 1998)。

図表3 BSC導入における促進・阻害要因の分類

		定義	内容
促進要因	動機付け要因 (Motivatoirs)	一般的な方法で観察された、変化に影響を与えている要因	市場のグローバル化、複雑な事業環境、成熟段階に達した製品のライフ・サイクル、財務的指標に関する問題
	推進要因 (Facilitators)	それ自体では変化を起こさない、必要だが十分でない管理会計変化に建設的な状況	より早期のBSC導入、戦略的に十分構築された状況
	触媒要因 (Catalysts)	変化に直接関係し、変化のタイミングに密接に貢献している出来事	事業単位のジェネラル・マネジャーの戦略的な作業の経験、戦略的分析の実施
	加速要因 (Momentum)	変化に勢いをつける要因	戦略分析プロセス、パートナーシップ・プロジェクト
	リーダー (Leaders)	変化におけるリーダーとしての個人の役割	事業部のジェネラル・マネジャー
阻害要因	混乱要因 (Confusers)	プロジェクトを混乱させる要因	組織におけるプロジェクトの将来的な役割に関する不確実性、変化に対するさまざまな見方
	抑圧要因 (Frustrators)	組織の変化への試みを抑える要因	現在の報告システム、組織文化
	遅延要因 (Delayers)	プロジェクトを遅らせる要因(主に、新しい経営管理ツールに関する技術的な要因)	明確な戦略の欠如、不十分な情報システム

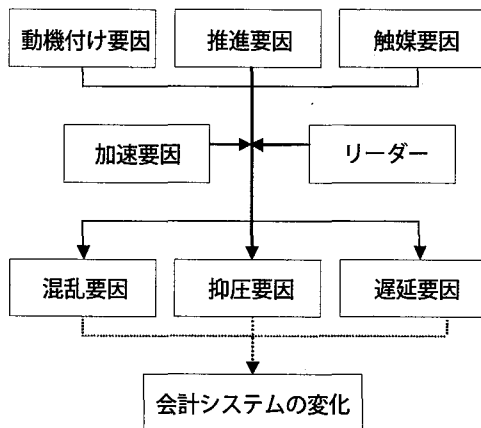
出典：Kasurinen(2002)での議論に基づいて筆者作成

4. BSC導入における促進要因と阻害要因の分類

先行研究において、BSC導入におけるさまざまな促進・阻害要因が指摘されている。しかし、促進・阻害要因間の関係については必ずしも明らかにされていない。

その中で、Kasurinen(2002)は、フィンランド企業の導入事例をもとに、図表3に示すように、BSC導入における促進・阻害要因を分類した上で、図表4の会計システムの変化モデルを提示している。

図表4 会計システムの変化モデル



出典：Kasurinen, 2002, p.338
(Figure7を簡素化して作成)

5. BSCの導入研究の課題

前項まで検討したとおり、BSCの導入に関する研究はなされている。とはいえ、BSCと類似の発展を遂げたABC/ABMと比べても、BSCの導入研究は少数である(谷, 2004)。

また、Ahn(2001)やKasurinen(2002)においても、わが国企業のBSC導入事例においても⁽⁹⁾、研究者の関心、あるいは、対象企業のBSC導入後の経過時間の短さから、狭義の導入プロセスが主な研究対象となっている。

さらに、BSC導入における促進要因・阻害要因に関する体系だった研究もほとんどない。現

状においては、Kasurinen(2002)に見られる程度である。

加えて、先行研究では、BSCの導入によって既存システムの何がどのように変わるのかについてほとんど触れられていない。わが国企業のBSC事例において、導入以前の既存システムの問題点に関する記述は見受けられる。とはいえ、どのように業績指標を利用していたのかについては記述されていない⁽¹⁰⁾。

以上のことから、BSCの導入に関する知見を蓄積していくための研究課題としては、第1に、広義の導入プロセスに着意しつつ、導入プロセスにおける促進・阻害要因間の関係を析出することが挙げられる。第2は、既存システムがBSC導入プロセスにどのような影響を与えるか検討することである。特に、わが国企業では従来から業績測定に非財務的指標を利用してきたといわれる(小林, 1998)。BSC導入によって、何がどのように変わり、いつどのような促進・阻害要因が現れるのかを追究する必要がある。このような研究課題を念頭に置いて、次節では、事例研究を行う。

Ⅲ A社のBSC導入に関する事例研究

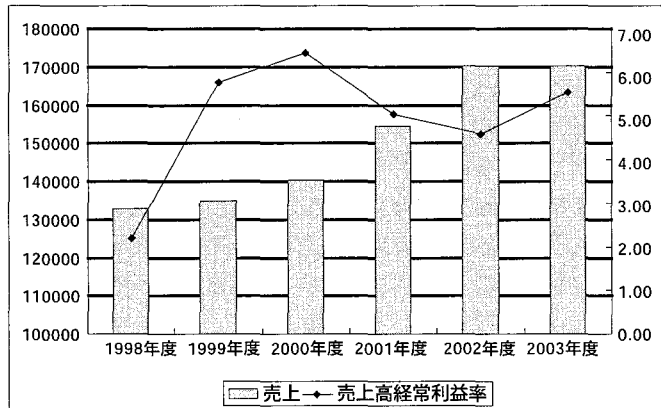
1. 調査の概要

事例研究の調査対象は、住宅設備機器メーカーA社である⁽¹¹⁾。インタビューは、BSCの導入推進者である経営企画室長に対して、計5回行っている⁽¹²⁾。

インタビューは半構造化された質問によって実施した。総時間はおよそ480分に及ぶ。インタビュー内容はテープ録音した。インタビュー後、内部資料、メモ、および、録音テープに基づいて早急に文書化を行った。

2. A社の現況とBSC導入の背景

図表5 A社の経営成績の推移



A社は、住宅設備機器の製造・販売事業を営んでいる。過去6年間の経営成績（連結）は、図表5に示すとおりとなっている。

組織構造としては、職能別事業部制が採用されている。すなわち、研究開発から生産までを担当する複数の製品別事業部と、地域別の支店を統括する営業本部、本社スタッフ部門から構成されている

なお、A社には、トップ・マネジメントから構成される経営会議体として、取締役会、経営会議、予算検討委員会、製販委員会、R&D戦略会議、環境会議がある。2001年からはCS経営会議が新たに設けられている⁴⁴⁾。

住宅関連事業を営む同社にとって、バブル経済崩壊後も新築家屋が増えている間は、海外企業の市場参入が困難なこともあり、それほど厳しい経営環境ではなかった。しかし、高齢化社会の到来とともに新設住宅着工戸数は減少し⁴⁵⁾、需要が低迷しだすことになる。需要の低迷は価格競争を引き起こし、販売台数が伸びない中で販売単価も下げざるをえない状況になった。

このような環境下で、98年度には当期純損失を計上している。98年度の業績が落ち込んだことにより、1999年度から2001年度の3カ

年計画において、売上を重視した経営から利益重視の経営へ体質を変換するよう画策された。それでも、3カ年計画の初年度に業績を回復したことから、体質変換の意識は薄れた。3カ年計画が策定されるとはいえ、単年度で経営を行う傾向にあった。

体質変換への取り組みが徹底されない中、2000年9月、同社製品を利用していた女兒2名に不幸な事故が発生した。さらに、2001年度の決算では、売上高を前年比10.2%増としたが、売上高経常利益率を大きく低下させた。

このような事態を深刻に受け止めた同社は、再度利益重視の経営を推進するとともに、顧客満足経営の基盤を作り上げるべく、2002年度からの3カ年計画を策定・実施している。

3. 従来の業績管理システム(2001年以前)

A社では、およそ10年前から方針管理を実施している。A社のBSC導入を検討する前に、ビジョン、中期経営計画、予算との関係のもとの方針管理の運営方法、およびに、その問題点について記述する。

(1) ビジョン

A社では、企業理念の下で10年後の到達イ

イメージを描いたビジョンが策定される。さらに、ビジョンを基にして具体的な施策を決定する。ところが、2001年以前に策定されたビジョンは企業活動を包括的にまとめておらず、ビジョンはビジョン、施策は施策として孤立していた。

(2) 中期経営計画

10年後の到達イメージを描いたビジョンのもと、3カ年を対象にした中期経営計画が策定される。中期計画においてスローガンや基本方針を掲げても、表現が長かったり、わかりにくかったりしたために飾り物となっていた。上述のとおり、ビジョンと中期経営計画とのリンクは十分に図られていなかった。また、トップ・マネジメントをはじめとして、売上が伸びれば利益がついてくるという考えが支配しており、何よりも売上が重視された⁶⁸。

(3) 方針管理

方針管理では、まず、予算編成と時期を同じくして、9～11月に経営企画室が主幹となって社長方針を策定する。方針策定の際に基本方針は検討されていたが、ビジョンや中期計画と明確にリンクしていなかった。

社長方針は、経営企画室の原案をもとに、経営会議にて合議の上で承認される。承認を得た方針は、12月の方針発表会にて課長以上を招集して伝達される。また、方針を従業員に伝達するために、冊子やカードが配布される。方針に対する従業員の理解度に対するフィードバックの仕組みはなかった。

方針発表会にて社長方針が伝達された後、各部門にて方針が展開されていく。全社としては方針を提示するのみで、どのように展開していくかに関しては部門任せであった。また、部門（水平）間のすり合わせは行われていなかった。さらに、社長診断が行われることもなかったため、社長方針と各部門の方針との間の整合性が十分にとれていなかった⁶⁹。

社長方針には重点課題と施策が記される。それらは主に品質（Q）、コスト（C）、デリバリー（D）の観点から、業務の仕組みの強化に集中していた。また、品質管理体制の強化というように定性的に表現されていた。定性的に表現された方針は事業部サイドで展開される。展開時の定量的目標と定性的目標の比率はおおよそ7：3であった。定量的に捉えられる指標については、目標達成度が毎月各部門から事業部長へ報告される。それを事業部長が報告書として本社に提出するとともに経営会議で全て報告する。

しかし、事業部から下位に展開する際に業績指標として管理できていたのは売上と利益と品質ぐらいであった⁶⁹。さらに、事業部長レベルで30～60の目標を抱えており、なすべき事項の焦点が絞れていなかった。このことから、方針の進捗を計画対実績との比較から十分に検討できていなかった。

(4) 方針管理と予算の関係

社長方針は予算と同時期に策定される。販売やコスト削減に関する方針が提示された場合、予算数値が方針管理にも用いられていた。また、金銭支出を伴う方策（施策）に対しての金額は明確に把握されていた。それにもかかわらず、予算編成時に、積み上げた予算が一律でカットされるため、施策と予算にギャップがあった。それゆえ、施策の実施は十分に管理されていなかった。

(5) 報酬とのリンク

昇給やボーナスに成果主義の要素は入っている。ただし、上位者（事業部長に対しては社長）が主に定性的な側面を主観的に判断しているため、何がどのように評価されるのについて明確にはなっていない。

4. 顧客満足経営確立に向けた取組

経営環境が大きく変動する中で、A社では既

存の業績管理システムの問題点を認識し、BSCの導入に向けた取り組みを開始している。

(1) 新しいビジョンと第一次中期経営計画の策定

2002年には、21世紀に向かって新しい長期経営計画⁽¹⁹⁾が発表された。長期経営計画では、BSCの考え方も取り入れながら、10年ビジョンを策定している。新しいビジョンには、顧客満足を重視する上で、社員、ビジネスパートナー、株主、社会の価値向上も視野に入れられている。

長期経営計画においては、10年ビジョンを実現するための第一次中期経営計画もビジョンとのつながりを考慮した上で策定された。中期経営計画では、「顧客」を中心としたスローガンや基本方針を提示している。

なお、ビジョン・方針の伝達に関しては、新しいビジョンおよび中期計画を浸透させるために、2001年と2002年は方針発表会が12月だけでなく7月にも実施された。2002年には、社長と副社長が全国拠点を巡回し、新しく策定された長期経営計画の説明を行っている。

また、長期経営計画を実施するに当たり、社長が積極的なサポートを行っている。2002年には、副社長の指揮下にあった経営企画室を分割し、社長室を設置するとともに、社長室を介して顧客満足経営を推進した。2003年には、経営企画室と社長室を合体し、新たに社長直属の経営企画室とした上で、継続的に顧客満足経営を推進している。

(2) 新たな業績指標の測定

A社は、顧客・社員・ビジネスパートナー・株主・社会という五つの価値向上を掲げた長期経営計画の進捗度合を把握するために、新たな業績指標の測定を開始している。

一つに、2001年から顧客満足度調査が実施されている⁽²⁰⁾。顧客満足度調査を実施する際に、

質問項目は自社で設定しているものの、データの集計は外部の調査会社に委託している。そのため、調査費用として毎年数百万円のコストがかかっている。

二つに、苦情件数である。A社は、顧客満足経営を推進する上で、顧客の声を聞くという目的から、2002年にお客様相談センターを一箇所に集約・拡大するとともに、全国フリーコールを導入している。お客様相談センターにかかってきた電話は内容に基づいて分類される。苦情に関しては、毎日部門長に件数と内容が報告されるとともに、苦情件数として毎月測定されている⁽²¹⁾。

なお、顧客からの情報を識別・分類するため、および、その情報を社内で共有するために、情報システムへの投資がなされている。相談センターの集約とそれに伴う情報システムの更新に約2億円、インターネットを通じた顧客登録システムの構築にも約2億円を投資している。さらに、全国フリーコールの導入によって年間数千万のコストが発生している。

三つに、社員満足度も測定されるようになった。顧客満足向上を図るためには従業員の満足が必要だという考えに基づいて、2001年から社員満足度調査が実施されている。調査は、外部の調査会社の用意した質問項目に自社の項目を付け加えて実施し、集計・分析は外部の調査会社に委託されている。社員満足度調査では、CS認知度の測定も同時に行われている⁽²²⁾。

(3) ビジョンに基づいた取組み

A社では、顧客満足経営を確立するために、新しく策定されたビジョンや基本方針に基づいて、さまざまな取り組みがなされている。

一つに、2001年から月に一度役員以上が出席してCS経営会議を実施している。2003年からは各部門においてもCS会議が実施されている。

二つに、2002年からCS研修が実施されている。従業員のあいだで顧客満足という言葉は知れ渡っていても、具体的に何をすれば良いのかを理解できていなかったため、全従業員を対象としてCS研修が実施されるようになった。

三つに、2002年1月にNPS研究会⁽²³⁾に再入会し、JIT(Just-In-Time)生産の強化に取り組んでいる⁽²⁴⁾。

四つに、将来のリーダーを育成する目的で2003年3月から40歳前後の人材を対象に経営塾を開催している。

(4) 方針管理の仕組みの変更

2002年からは方針管理の仕組みも変更している。まず、ビジョンおよび中期計画を改めたことから、方針策定時にビジョンや中期計画(基本方針含む)とのつながりが明確に意識されるようになった。また、方針策定の際に、経営企画室と社長との打ち合わせを綿密に行うことによって、社長方針に社長の意向をいっそう反映するようにしている。

さらに、年二回(6月と11月)の社長ヒアリングが実施されることになった。社長ヒアリングは事業部門ごとに約1時間から1時間半かけて行われる。このことにより社長と事業部長の意思疎通がうまく図れるようになってきている。

5. BSCの導入・実践

A社では、2004年からBSCが本格的に実施段階に入っている。

(1) BSCの導入プロセス

2001年に新しいビジョンや中期経営計画を策定する際、以前からつきあいのあるコンサルタント会社に企業価値に関する役員研修を依頼した。そのときにコンサルタント会社の会長からパフォーマンス・スコアカードという言葉聞いたのがBSCを知るきっかけとなっている。

この役員研修によって得たことを反映して、新しいビジョンや第一次中期経営計画にはBSCの考え方も取り入れた。しかし、ビジョンや中期経営計画を達成するためにどのようにPDCAのサイクルを回していくかと考えたときに、現状の方針管理においてトップと事業部との整合性の弱さが問題となった。そこで、経営企画室長は、インフォーマルながらも、BSCに関連する著作を読み、セミナーにも参加した。その結果、BSCが自社にも有用であることを認識した。

BSCの有用性を認識したとはいえ、当初は第二次中期経営計画からのBSC導入を検討していた。それでも、次期の中期経営計画からでは遅いと感じた経営企画室長(一時は社長室長)は、BSCの導入に向けた活動を開始した。2002年秋には、本社スタッフを召集してBSCについての勉強会を開催した。経営企画室、財務、情報システムから15名が参加している。

勉強会では、戦略マップおよびスコアカードの試案が作成された。このとき、BSCの利点として、①全社と部門および部門間のつながりが明確になること、②基本方針をBSCに展開する際に顧客の視点や学習と成長の視点に属する指標が抜けがちなことを改めて認識できたこと、③戦略マップを作成する際の議論において自社の長所短所が浮かび上がってくることを見出している。

同時に、BSCの導入に伴う困難も予測された。一つには、トップの決断によるBSCの推進ではなかったため、経営陣がBSCを理解できるか否か懸念された。もう一つには、社内に顧客満足を浸透させるには評価システムとしてBSCを利用するのが良いと考えるものの、評価によって格差をつけるという慣習がなかったため、大きな抵抗が想像された。この時点においては、このような困難への対策として、役員研修が必要であることを認識するとともに、多面

的目標管理という名称でBSCを運用することが検討された。

2003年1月には、前述のコンサルタント会社からBSCの研修を受けている。経営企画室・財務から10数名が出席した。A社ではBSCの導入に関して直接的にコンサルタントを利用していない⁽²⁵⁾。なお、BSCに関する研修は同年5月にも実施された。

BSCに関する最初の研修を受講した後、2003年2、3月に経営企画室内の5名で全社スコアカードおよび事業部（営業部門）スコアカードの試案が再度作成された⁽²⁶⁾。

経営企画室内で事業部スコアカードの試案を作成した際には、作成する人間や、事業部がもともと測定していた指標の数にもよるとはいえ、場合によっては半日ほどで作成可能であり、特に困難は感じられなかった。ただし、懸案事項として、①実際に事業部においてスコアカードを作成するにはガイドラインやフォーマットが必要であること、②ビジネス・プロセスの視点における成果指標についてはPDCAのサイクルを回しながら取捨選択する必要があること⁽²⁷⁾、③先行指標をどこまで押さえるべきかさらに議論が必要であること⁽²⁸⁾、④五つ目の視点と設定しようとした環境の視点の納まりが悪いこと、が認識された。

2003年4月にBSC導入に関する承認を社長から得た後、5月には経営会議において、BSCの導入が正式に承認されている。

正式承認を受けてから、9月には、経営企画室が講師となって、BSCに関する役員研修を実施している⁽²⁹⁾。このことにより、役員間でBSCの必要性が認識されるに至っている。さらに、11月には、実際にスコアカードの作成に携わる、事業部門の企画責任者および本社部長へのBSC説明会が開催された。

役員研修の実施や説明会の開催と平行しなが

ら、経営企画室では、9月から11月にかけて全社スコアカードが作成された。スコアカードを作成する際には、従来の方針策定時には行われていなかった、事業部門へのヒアリングを実施している⁽³⁰⁾。経営企画室が作成した原案は、経営会議での承認を受けた後、各事業部門においてスコアカードを作成するための雛形となっている。

なお、12月の方針発表会では、BSCの導入が全社的に発表された。これを受けて、12月から翌年1月にかけて、各事業部門においてスコアカードが作成されている。

(2) BSCの実践

BSCの導入によって、2004年から、社長方針は、戦略マップを用いながら重要成功要因と成果指標に置き換えられ、全社スコアカードとして提示されている⁽³¹⁾。

全社スコアカードとして提示された社長方針は、事業部門において事業スコアカードとして展開される。事業部門では、全社スコアカードの中の重要成功要因と成果指標を受けて、自部門に関連する成果指標に対して、先行指標および目標を達成するための施策（方策）を設定する。

業績のレビューに関しては、月次での事業部内の会議、四半期ごとの経営会議、年二回の社長診断にて、スコアカードを用いて方針の進捗度が議論されている。

なお、業績レビューでは、方針の進捗度の管理を図るとともに、BSCの精度の向上が検討されている。2月の経営会議では、BSCの実践上の問題点として、各部門間の調整ができておらず全社スコアカードとの整合性がとれていなかったこと、および、成果指標と先行指標の区別が十分になされていなかったことを認識している。第2四半期（7月）のレビューにおいては、先行指標が一部削減あるいは変更されるとともに、新たな問題点として、レビューの際に施策

の実施状況も合わせて検討することの必要性を確認している。

(3) 現時点で認識しているBSC実践の課題

A社は、BSCを導入することによって、既存の方針管理の問題点を改善している。とはいえ、PDCAのサイクルを回しながら、さらなるBSCの精度の向上を図っている。現時点においては、上述の問題点の他に、BSC実践上の課題として、①営業部門のBSC作成の困難さ、②製品の特性から派生する顧客ニーズの把握の難しさ、③環境の視点の納まりの悪さ、④生産部門と営業部門の調整、⑤本社スタッフ部門でのBSCの運用、⑥スコアカードに基づく資源配分の優先順位付け（予算との関係）、⑦スコアカードと報酬とのリンク、⑧3年を対象とする基本方針に対するスコアカードの作成、が認識されている。

図表6 A社におけるBSC導入に関する促進・阻害要因の分類

		A社
促進要因	動機付け要因 (Motivatoirs)	需要低迷による競争の激化、既存システム(社長・部門長方針のつながりの悪さ)
	推進要因 (Facilitators)	ビジョンの明確化、アドバイザーとしてのコンサルタント、スタッフによるBSC勉強会、役員研修、説明会、既存システム(QCDに関する指標の測定)、多面的な観点からの取組(JIT生産の強化、経営塾など)
	触媒要因 (Catalysts)	製品事故、財務業績の悪化
	加速要因 (Momentum)	社長のコミットメント
阻害要因	リーダー (Leaders)	経営企画室長
	混乱要因 (Confusers)	BSCに対する役員の理解
	抑圧要因 (Frustrators)	情報システム投資、指標測定に要するコスト、成果主義に対する風土
	遅延要因 (Delayers)	既存システム(顧客の視点や学習と成長の視点に属する指標の不足、予算との関係、水平間の調整)、BSCの技術的要因(成果指標と先行指標の区別・選定)

6. 考察

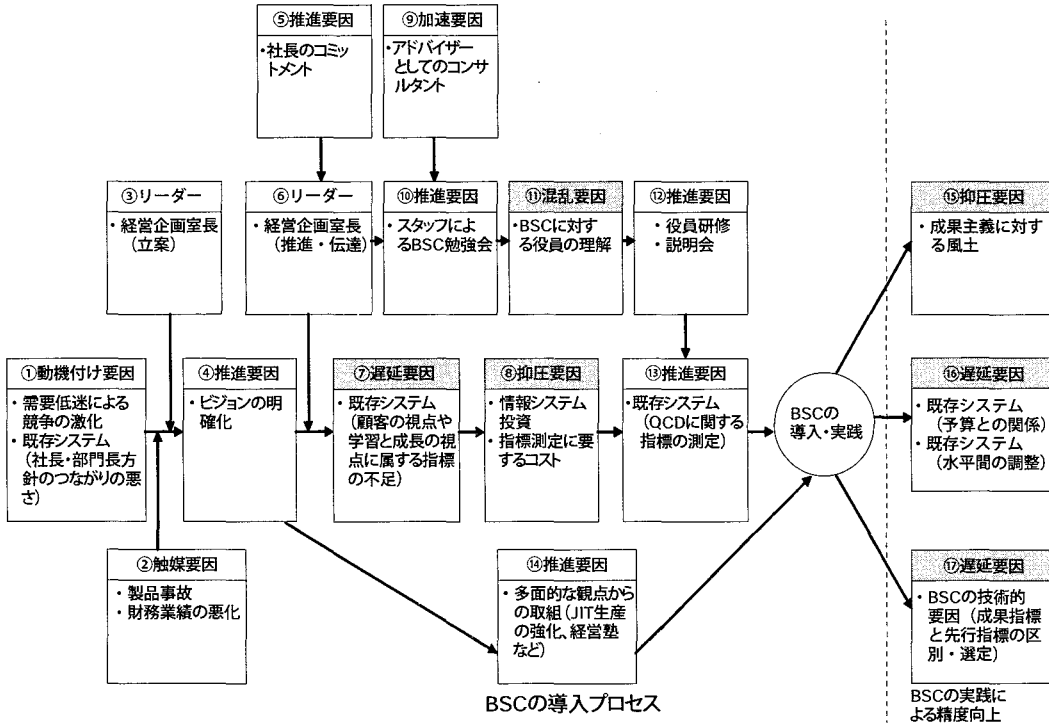
本節では、A社におけるBSCの導入プロセスを、従来の業績管理システムがどのように運営されていたのか、また、どのような問題点を抱えていたのかという点と合わせて記述してきた。ここで、以上の記述内容をKasurinen(2002)が提示した促進要因・阻害要因の分類に基づいてまとめると、図表6のように表される。図表3と図表6を比較すると、Kasurinen(2002)の事例とA社では、促進・阻害要因それぞれの内容は大きく異なっていることが見て取れる。

A社の事例を、Kasurinen(2002)によって提示された促進・阻害要因の分類、あるいは、会計システムの変化モデル(図表4参照)に当てはめて検討してみても、いつ、どのような促進・阻害要因が現れるのか、また、阻害要因をどのように克服していくのかについては明示的でない。このことから、図表7のようにA社のBSC導入プロセスを図示した。

まず、図表7において示す①、②、③、④それぞれの要因間の関係は、「需要低迷による競争の激化」が進む中で、「既存システム(社長・部門長方針のつながりの悪さ)」の問題点を認識したことをきっかけとして、「製品事故」と「財務業績の悪化」が拍車をかける形で「ビジョンの明確化」がなされたことを示している。「ビジョンの明確化」にあたっては、「経営企画室長」が立案者として大きな役割を果たしている。

次に、④→⑦→⑧→⑬、およびに、⑤→⑥として描かれている導入プロセスについて検討する。BSCの考え方も取り入れて「ビジョンの明確化」がなされたものの、BSCを導入・実践するには、「既存システム(顧客の視点や学習と成長の視点に属する指標の不足)」に不備があることから、早急なBSCの導入は見送られた。それでも、顧客満足度や苦情件数といった業績

図表7 A社のBSC導入プロセスにおける促進・阻害要因



指標の測定は開始されている。新しい業績指標を測定する際には、「情報システム投資」と「指標測定に要するコスト」を負担しなければならなかった。しかし、ビジョンの中で掲げられた顧客満足経営の確立に向けた基本方針やスローガンによって、これらの負担は承認された。新しく測定されるようになった業績指標は、「既存システム(QCDに関する指標の測定)」での実績とあいまって、BSCの導入・実践に結びついている。なお、この導入プロセスでは、経営企画室を直属の部署とする「社長のコミットメント」によって後押しされた「経営企画室長」が推進者としての役割を果たしている。

さらに、⑥→⑩→⑪→⑫、および、⑨に関しては、次のことを表している。「経営企画室長」は伝達者として、「スタッフによるBSC勉強会」

を開催した。BSCに関する基礎知識を得るために「アドバイザーとしてのコンサルタント」から研修も受けている。BSC勉強会においては、BSCを導入・実践する上での「BSCに対する役員の理解」が懸念された。そのため、BSCに関する「役員研修」を1日かけて実施するとともに、実際の実務を担当する企画責任者や本社部長に対して「説明会」を開催している。「役員研修」および「説明会」によってBSCの必要性を認識した役員や企画責任者は、「既存システム(QCDに関する指標の測定)」での経験を生かしながら、スコアカードを作成している。

加えて、④→⑭は、顧客や従業員を見据えて多面的な観点から「ビジョンの明確化」がなされたことに基づいて、CS経営会議やCS研修の実施、JIT生産の強化、あるいは、経営塾の

開催といった「多面的な観点からの取組」が実施され、このような取組がBSCを実践する上での施策として反映されていることを示している。

最後に、⑮、⑯、⑰の要因に関しては、今後BSCを実践する上での課題が書き表されている。すなわち、「成果主義に対する風土」がないこと、「既存システム（予算との関係、水平間の調整）」の手順がそのまま踏襲されていること、「BSCの技術的要因（成果指標と先行指標の区別・選定）」を克服すること、である。A社では、PDCAのサイクルを回しながら、さらなるBSCの精度向上を図っている。

Ⅳ おわりに

本稿では、BSCの導入プロセスに関する知見の蓄積に寄与することを目的として、事例研究を行っている。事例研究では、広義の導入プロセスに着意しながら、先行研究ではほとんど触れられていなかった既存システムの影響を視野に入れて導入プロセスを記述した。

本稿のインプリケーションとしては、次の二点が挙げられる。まず第1に、BSCの導入プロセスにおいて、既存システムのあり方（運用方法）が、促進要因にも阻害要因にもなっているということである。戦略マネジメント・システムとしてのBSCは、多面的業績測定システム、コミュニケーション・システム、目標管理、業績評価といった多様な側面から成り立っている。それゆえ、それぞれの側面において、既存システムがどのように運用されていたのかに応じて、既存システムは促進要因にも阻害要因にもなるのである。このことは、会計システムの変化という観点からBSC導入プロセスを検討していく必要があることを示している。

第2に、Kasurinen (2002) が提示した会計

システム変化のモデルは、促進・阻害要因を分類する上では有効であるとはいえ、広義の導入プロセスを研究対象とする場合、BSCの導入プロセスを促進する、あるいは、阻害する諸要因間の関係の把握を困難にするとということである。実践的なインプリケーションを得るためには、いつ、どのような促進・阻害要因が現れるのか、また、阻害要因をどのように克服していくのかを明示的にすることが不可欠となる。

ただし、ここで提示したインプリケーションの妥当性を確保する際に、本稿にはいくつかの限界がある。一つに、A社のBSC実践はまだ開始されて間もない段階である。BSCの組織への定着、あるいは、導入成果を検証する上で、さらに長期的な調査が必要となる。長期的な調査を行う場合には、導入ステージの活用も検討されなければならない。

二つに、今回の調査では、導入推進側に対してのみ聞き取りを行っている。被導入側にも調査を進めることによって、新たな促進・阻害要因が見出される可能性はある。特に、変化への抵抗という側面をとらえるために、被導入側への調査は避けられない。

最後に、本稿での事例研究は単一のケースであり、一般化できる事項はそれほど多くない。事実の追試、あるいは、理論の追試を行うためにも、さらにケースを蓄積していくことが必要である。とはいえ、本稿において示したA社のBSC導入プロセス（図表7）は、ケースの蓄積を進める上での基礎になると考える。

以上のような限界の克服に関しては、今後の研究課題としたい。

【注】

- (1)Nieven(2002)もまた、BSCの導入に失敗する原因を、BSC導入課題のトップ10として提示している。
- (2)図表1ではBSC構築に16週間かかるとしているが、

戦略マップを利用することにより、BSC構築プロセスに要する期間は半減するとされる(Kaplan and Norton, 2001, p.357)。

- (3)なお、Speckbacher et al.(2003)は、発展段階に応じてBSCを、タイプI（戦略的業績測定システム）、タイプII（タイプI＋因果関係）、タイプIII（タイプII＋目標・アクションプラン・報酬とのリンク）の三つに分けた上で、ドイツ語圏企業でのBSCの実施状況を調査している。
- (4)谷(2004)によって、管理会計システムの導入を促進・阻害する要因には、コンテキスト要因と導入プロセス要因の二つのタイプがあることが明らかされている。
- (5)Hoque and James(2000)は、豪州製造企業を対象としたサーベイ調査から、大規模な組織ほど、また、製品のライフ・サイクルが初期段階にあるほど、BSCを利用している程度が高いことを明らかにしている。Speckbacher et al.(2003)もまた、ドイツ語圏企業に対するサーベイ調査から、組織規模が大きいほど、BSCが導入されていることを示している。
- (6)Norreklit(2003)は、Kaplan and Norton(1996b)の修辭学的分析から、近年のBSCに対する大きな注目は、新しく納得させる(convincing)理論の結果ではなく、単に説得力のある(persuasive) レトリックの結果であるとする。
- (7)わが国やドイツ語圏企業に対するサーベイ調査の結果は、類似的手法の存在を理由にBSCを導入しないと回答している企業があることを示している。
- (8)Ahn(2001)は、ABB Industrie AG社のBSC導入プロジェクトに準教授として参加し、BSC導入の困難さを体験にもとづいて報告している。ただし、ABB Industrie AG社の事例では、戦略マップが用いられていない。
- (9)Iltner and Larcker(1998)には、Towers Perrin社の60社を対象としたサーベイに対する回答が示されている。そこでは、BSCの導入・実践を支援するために、44%が多方面にわたる情報システムを開発するという問題に遭遇している。Olve et

al.(1999)によれば、財務の視点以外の三つの視点（顧客、社内ビジネス・プロセス、学習と成長）の業績指標に関する情報の多くが、既存の管理システムからは入手しがたいとされる。それゆえ、新たに業績指標を設定するような場合、データを得るために手作業で集計したり、情報システムに新たな投資を強いられたりする結果となる(Olve et al., 1999, 訳書, p.250)。

- (10)わが国企業のBSC導入事例に関しては、主に伊藤他(2001)、柴山他(2001)、櫻井(2003)、Kaplan and Norton(2004)に記述されている事例を参照した。
- (11)たとえば、リコーにおいては、既存システムの問題点として、従来の「業績」の定義が「売上・経常利益」という幅の狭いものであったこと、組織の責任と権限の一部に不明確な部分があったこと、成果を挙げた人が適切な評価・処遇を受けていなかったことが指摘されている(柴山他, 2001)。しかし、既存システムをどのように運営した結果として、このような問題点が表われたのかに関しては記述されていない。
- (12)A社は、筆者が2001年6月に実施した郵送質問票調査において、「面接調査に応じてよい」と回答した企業である。A社がBSCの導入を検討している段階から面接調査を開始しており、その後、BSCの導入プロセスを解明すべく、進行状況に応じて継続的にインタビューを実施している。したがって、本稿で提示した二つの研究課題を考察する上で最適な事例であると判断する。
- (13)インタビューは、A社本社に於いて、2002年10月1日、2003年4月21日、2003年8月8日、2004年7月30日、2004年10月18日に行っている。多忙の折に、早くインタビューに応じてくださった経営企画室長には、ここで改めてお礼申し上げたい。
- (14)核となるのは取締役会と経営会議である。経営会議においてほぼ全ての事項が審議され、取締役会にて承認を受ける。R&D戦略会議と環境会議以外は月に一度開催される。

- (15)わが国の新設住宅着工戸数の推移に関しては、国土交通省の基礎統計資料 (<http://www.mlit.go.jp/toukeijouhou/chojou/>) を参照されたい。
- (16)顧客満足、従業員満足についても謳われることはあったが、それを実現するための具体的な施策は設けられなかった。人材育成に関しては、社員の教育プログラムを充実させていたが、結果を測定することはなかった上に、トップの関心も薄かった。なお、2001年以前のA社では、利益目標が未達成の場合でも、その責任が生産部門にあるのか販売部門にあるのかを明確にすることはできなかったこともあり、何よりも売上が重視されたのである。
- (17)方針展開において、事業部内では課レベルまではきちんと展開されていた。部門レベルまでは年二回上位者および担当者本人による診断も実施されていた。それにもかかわらず、全社と事業部の結びつきは弱かったのである。
- (18)QCDのうちDに関する指標は、診断的に用いられていた。たとえば、受注後N+1日で出荷という基準があれば、それを越えない限り問題とならなかった。
- (19)長期経営計画の素案は、経営企画室が事務局となり、他社の考え方やさまざまな文献を参考にしながら準備された。日本経営品質賞の考え方も採用している。
- (20)A社では、顧客のニーズを把握するために、毎年少しずつ調査対象を変えながら、顧客満足度調査が実施されている。なお、顧客満足度指標の主管は経営企画室である。
- (21)重要な苦情については各役員にもメールにて知らされる。顧客満足度調査の結果や、苦情への対応策のような、顧客に関わる事項はCS経営会議にて審議される。
- (22)CS認知度とは、会社の方針や施策をどのくらい理解し、それをどれほど実行しているかに関する個人の自己評価が集計され測定される指標である。
- (23)NPS(New Production System)研究会は受注から

出荷までのシステムを改善し、在庫を少なく、リードタイムを短く、無駄をはぶいて生産コストを下げることが目的とした研究会である。

- (24)A社は、1987年からJIT生産方式の導入に取り組んでいる。
- (25)それは、研修以外のコンサルタント会社の利用が好まない会社であったこともさることながら、BSCのコンセプト自体はさほど難解ではなく社内で導入できるという判断がなされたからである。ただ、社内で独自にBSCを作成していると、迷ってしまうことや疑問に思うことがでてくる。それゆえ、BSCについての基礎知識を得るために、コンサルタント会社に研修を依頼している。
- (26)経営企画室内において事業部スコアカードが検討されているのは、事業部スコアカードを各部門の担当常務に提示することによって、BSCを導入することに納得してもらうためである。
- (27)単にQCDに関する指標を記載すれば良いのかどうか疑問であったところ、コンサルタントからバリューチェーンをしっかりとるようアドバイスをもらい、このような認識に至っている。
- (28)たとえば、売上を成果指標とした場合に、人員の採用や物件への投資のような、時間を経て成果に結びつくような指標を記載するべきか否かということが挙げられる。
- (29)研修では、部門の方針書をベースにワークショップ形式でスコアカードが作成された。
- (30)従来、A社では各部門に経営企画室の担当者が配置されているため、各部門へのヒアリングを特に実施することはなく、経営企画室内で方針が策定された。
- (31)A社では、社長の要請により、基本的なBSCの四つの視点に加えて、環境共生の視点を五つ目の視点として設けている。

【参考文献】

伊藤嘉博・清水孝・長谷川惠一(2001),『バランスト・スコアカード理論と導入』,ダイヤモンド社。

- 乙政佐吉 (2004), 「わが国企業のバランス・スコアカード導入に対する促進要因の分析」, 『会計』, 第166巻第5号, pp.127-139.
- 乙政佐吉 (2005), 「方針管理とバランス・スコアカードの関係に関する研究」, 『環太平洋経営圏経営研究』, 近刊 (原稿提出済み)。
- 小林啓孝 (1998), 「管理会計変貌の視点」, 『会計』, 第153巻 第3号, pp.58-70.
- 柴山慎一・正岡幸伸・森沢徹・藤中英雄 (2001), 『実践 バランス・スコアカード』, 日本経済新聞社。
- 櫻井通晴 (2003), 『バランス・スコアカード—理論とケース・スタディー—』, 同文館出版。
- 谷武幸 (2004), 『成功する管理会計システム—その導入と進化』, 中央経済社。
- Ahn, H. (2001), Applying the Balanced Scorecard Concept: An Experience Report, *Long Range Planning*, Vol. 34, pp. 441-461.
- Hoque, Z. and W. James (2000), Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 12, pp. 1-17.
- Ittner, C. D. and D. F. Larcker (1998), Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 205-238.
- Kaplan, R. S. (1998), Innovation Action Research: Creating New Management Theory and Practice, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.10, pp.89-117.
- 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. (鈴木一功訳 「バランス・スコアカードによる戦略的マネジメントの構築」, 『D I A M O N Dハーバード・ビジネス』, pp. 92-105, 1997年2-3月)。
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1996b), *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Boston, MA: Harvard Business School Press. (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 (2001), *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Boston, MA: Harvard School Press. (櫻井通晴監訳, 『キャプランとノートの戦略バランス・スコアカード』, 東洋経済新報社, 2001年。)
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2004), *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Boston, MA: Harvard School Press.
- Kasurinen, T. (2002), Exploring Management Accounting Change: The Case of Balanced Scorecard Implementation, *Management Accounting Research*, Vol.13, No.3, pp.323-343.
- Malmi, T. (2001), Balanced Scorecard in Finnish Companies: A Research Note, *Management Accounting Research*, Vol.12, No.2, pp.207-220.
- Niven, P. R. (2002), *Balanced Scorecard Step-by-Step: Maximizing Performance and Maintaining Results*, New York: John Wiley & Sons, Inc. (松原恭司郎訳, 『ステップ・バイ・ステップ バランス・スコアカード経営』, 中央経済社, 2004年。)
- Nørreklit, H. (2003), The Balanced Scorecard: What is the Score? A Rhetorical Analysis of the Balanced Scorecard, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 28, No. 6, pp. 591-619.
- Olve, N., J. Roy and M. Wetter (1999), *Performance Drivers*, Stockholm: Cepro Management Consulting. (吉川武男訳, 『戦略的バランス・スコアカード』, 生産性出版, 1999年。)
- Speckbacher, G., J. Bischof and T. Pfeiffer (2003), A Descriptive Analysis on the Implementing of Balanced Scorecard in German-speaking Countries, *Management Accounting Research*, Vol. 14, No. 4, pp.361-387.

(神戸大学助手)