

目標管理の展開

中 善宏

Oscar Wilde によればかつて、Tuner が絵に描いてそれをロンドンの住民にみせるまで、テムズ河には蛙はいなかったのである。同様に、その存在を明らかにし、かつそれを測定するクロマトグラフィー、その他の分析技術が現れるまで、100万分の数個といった微量な有害物質がわれわれをとりまく大気のなかに含まれているとは、見なされなかった。DDT は鷹の卵や魚の体内にそれが存在することがわかるまで、まったく有益な殺虫剤であった。もしリンゴを食べてよし悪しの本質がわかるくらいなら、近代的な分析装置でわれわれは時・空における微量のなかにもまた遠隔の地でも、いかにしてよし悪しを見出すかを知るであろう。

……ハーバート・サイモン『新版システムの科学』, p.250.

経営管理のための情報システムである管理会計において、その体系化の試みは管理者職能の分類に従ってなされることになる。今日、一般に参照される職能分類として Anthony (1965, 1988) の「戦略的計画」と「マネジメント・コントロール」の区別がある¹。ここで戦略的計画とは、「組織の目的を決定し、

¹ Anthony, R.N., *Planning and Control System*, 1965. 高橋吉之助訳『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社, 1968年。Anthony, R.N., *The Management Control Function*. Harvard Business School, 1988. Anthony は管理者職能として、もう1つタスク・コントロールを挙げているのであるが、これは、管理会計の観点からは、マネジメント・コントロールとの区別が明瞭でないために、両者を一体として解釈することが多い(溝口一雄著『入門利益計画』中央経済社, 1980年)。

その目的を達成するための戦略を形成するプロセス」であり、後者のマネジメント・コントロールは、「戦略的計画に続いて、組織の戦略を実行するために、管理者が他の組織成員に影響力を行使するプロセス」であると定義される。両者の間には、情報の探索が行われる分野、依拠する科学的分析の理論と技法、意思決定者の所属する組織階層などにおいて相違があるとされる。たとえば、戦略的決定に際しては、企業の外部情報が圧倒的に重要であり、その分析用具はおもに経済学に求められ、さらには市場調査のノウハウ、技術動向などの探索に依存し、個人的願望を離れた客観的で現実妥当なモデルによる予測が求められる。これに対して、マネジメント・コントロールの領域では、組織成員の行動を組織目標の達成に向かって導くために、その伝達と受容、説得と鼓吹あるいは動機づけなどのきわめて人間的で、個人の価値・信念あるいは態度を配慮した対人的な相互作用が主要な部分を占めることになる。したがって、戦略計画とマネジメント・コントロールは、同じ管理職能に属しながらも本質的に異なる性質をもつプロセスであるから、それぞれに適合した管理会計システムが考えられた。前者のための管理会計は意思決定会計とされ、後者のための会計は業績管理会計と名づけられている。

ここでの関心はマネジメント・コントロールと、そのための業績管理会計にある。戦略的計画のための会計の重要性が叫ばれるようになったのは比較的最近のことであり、その歴史的発展過程をたどれば、今日みられる管理会計の理論と技法の基礎的な部分は、マネジメント・コントロールの中で展開されてきたといつてよいであろう。業績管理会計としては原価管理および予算管理である。これらの会計的管理技法は、官僚制組織（階層的組織）の管理手段として20世紀の初頭に、企業の組織管理の中に導入され、その後ひろく普及していった²。そして、管理会計の揺籃となった予算管理あるいはとくに標準原価計算

²ここで、簡単に原価管理と予算管理の区別に触れておく方がよいであろう。原価管理は、その適用の主たる領域を生産現場として、原価情報を通じて、そこでの作業能率の向上のための統制手段として展開されてきた会計であるのに対して、予算管理は、一定期間における企業活動の全体を相互に矛盾なく遂行するための手段としての企業の全般管理に関わる会計である。それゆえ、管理過程を計画、調整、統制に区分

に基づく原価管理は、よく知られているように Frederick Taylor の「科学的管理法」にその起源を持っている。ここで管理会計と科学的管理法との関係について概略的に触れておきたい。そうするのは、これから述べようとする管理会計情報の有用性と限界に関する議論の底流にあるその固有の管理思考を明らかにできるからである。

近代管理論の基礎を築いた創始者としての Taylor の偉大な業績は、左右の立場の相違を越えて誰もが認めるところである。Drucker は、Taylor を評価して、そのおよぼす影響は、「西欧思想に対するアメリカの（連邦主義者の綱領以来の）偉大かつ腐朽な貢献である」と言っている³。彼はそれまでの直感と慣行の、時として素朴な強制の場であった生産現場にはじめて科学的計算に基づく経済合理性が浸透する水口を切り開いた人であった。

Taylor の開明的な専制主義は、……「イデオロギーの終焉」政治論として知られるようになった初期の官僚主義の形態である。それは資本主義の自然さを前提とし、その目的を受容し、社会的財を生産性の成長と能率によって定義し、会社の支配を価値から開放すると仮定し、没政治的なエリートが経済合理性の科学的計算に基づいて意思決定を行うべきであると主張する。そしてさらに、従業員は、特定な役割に従い遂行する義務を持つ臣

するときに、予算は、これら3つを同時にその機能として担っているために、予算管理の支援する管理機能の方が広いことになる。予算の計画機能についてはいくぶんの議論があるけれども、予算管理における調整は、とくに米国の管理会計文獻では、予算も原価標準もともに利益目標から導かれるのであり、それゆえ、それらの基準値の達成は、同時に調整の機能を果たしうると考えられている。このような解釈では、調整は、統制機能のうち含まれることになる。そうであれば達成目標の名称が予算であろうと、原価標準であろうと、両者は統制機能において共通している。それは制御の一般理論であるフィードバック・コントロールの公式組織への適用形態として、本質的に同じものであるといえる。それゆえ、ここでは予算管理と原価管理の用語を区別せずに互換的に用いることにしたい。これから紹介する管理会計における行動研究の分野では、そのような意味での予算管理の文脈の中で議論が展開されてきた。

³Drucker, P.F., *The Coming Rediscovery of Scientific Management*, Conference Board Record, 1976, 13, 6, 23-27, cited by E. A. Locke, *The Ideas of Fredrick W. Taylor: An Evaluation*, *Academy of Management Review*, 1982, 7, 1, 14-24.

下であると仮定する。テイラー主義は、集権と専門化に対する関心の増大を効果的に表現したから、アメリカの管理者社会はそれをただちに支持した。彼らは、それを近代企業における管理者に勧めて官僚制の管理科学的研究を行わせようとした、新たに設立されたビジネススクールの教育者による専門的なアジェンダの作成に役立ったからである⁴。

経営管理に対する「科学的」アプローチは、多くの管理専門職を生み出した。それらのなかで管理会計は、とりわけ科学的管理法と密接な関係の下に展開された分野であった。

「科学的管理法」は、直接には標準原価計算を通じて管理会計に取り入れられた。とくに重要なのは、標準原価計算がH. EmersonやG. Charter Harrisonなどの能率技師によって、会計機構とりわけ複式簿記の記帳メカニズムと結合されたことである⁵。この統合によって管理会計における経営管理モデルの原型が完成したといてよい。それによって、今日に至るまでのマネジメント・コントロールための会計である業績管理会計の基礎が築かれたといえるであろう。このことに関連するのは、当時の組織的怠業を打破するための処方箋として、Taylorが提案するところの「科学的に」設定される「公正な1日の仕事」であった。それは原価管理における原価標準の設定に引き継がれた。動作研究・時間研究による原価標準の設定によって、原価情報は工場現場の要素作業に結びつけられ、定型化されて個人の課業とされたから、原価差異が生じた場合には、それを個別の作業者の責任に帰属させることができ、さらには差異の発生原因まで遡及できるようになった。

科学的管理法は、そのエートスにおいてアメリカ産業界とりわけマネジメント教育に大きな影響をおよぼしたのであるが、他方で、彼の実践的処方箋が実

⁴ Waring, S.P., *Taylorism Transformed: Scientific Management Theory Since 1945*. The University of North Carolina Press, 1991.

⁵ 中 善宏, 「管理会計情報による組織の可視化について: 個人から活動へ(1)」『商学討究』, 54巻1号 (2003年)。

務において、職能別職長制、課業の設定および差別的出来高給の提案を含めて、実際に適用されることがほとんどなかったという事実がある⁶。このことを考えれば、標準原価計算による原価管理は、科学的管理法の「科学的」方法の核心的な部分をほぼ忠実に継承したほとんど唯一の直系の子孫であったといえなくもない。

それゆえ、管理会計は、科学的管理法の持つ固有の困難も引き継ぐことになった。計画と執行の分離、標準化による定型的作業の強制による課業設定は、伝統的な大量生産体制を前提とするものであったから、生産様式が変化すれば、その適用は制限される。さらには、労働者を金銭的刺激に自動的に反応する機械と見なす単純化された人間行動のモデルは、結果として人的資源の浪費を招き、労働者の反発を買わざるを得ないなどの問題を含んでいた。管理会計は、官僚制組織を前提としながら、そこでの活動の財務的測定を通じて、組織の経済合理性を確保しようとする情報システムである。この目的は状況が変化した今日でも本来的に変わらない。しかし、経済的・社会的な環境変化と競争の激化によって、官僚制組織の成立基盤は、いちじるしく変化してきている。とくに管理会計情報の管理情報としての信頼性を毀損するようになった典型的な変化は、生産現場が大量生産から多品種少量生産へ移行したことから生じた。市場の要求に即時により頻繁に反応しようとする生産体制の下では、標準化による定型的な作業の反復は不可能になる。管理会計では、提供する情報の有用性は、なんらかの形で業務が遂行される場における実体管理との連携によって保証されるのであるが、業務の定型化・標準化ではもはやそのような連携は維持できなくなる。この危機に当面して、管理会計は、これまでと異なる拡大されたアプローチが求められるようになってきた。そのようなものとしてバランスト・スコアカード（BSC）がある。それは、会計情報（あるいは財務情報）の持つ経済合理性の確保という役割を維持しながら、実体管理の場に踏み込んで、

⁶ Haber, S., *Efficiency and Uplift: Scientific Management in the Progressive Era 1890-1920*, The University of Chicago Press, 1964.

そこで多様な非財務的尺度による測定を行い、それらを会計情報の下に包括的に体系化しようとするものである。それは、管理会計の測定領域を拡大することによって、あらためて会計情報の信頼性を回復し、それによる管理の再構成を意図するものであるといえるであろう。

管理会計の普遍的な管理モデルは、目標管理である。予算管理も原価管理も目標管理の枠組みの中で議論することができる。この論文では、目標管理をめぐるいくつかの議論を検討するとともに、まず、管理会計における目標管理の基本的思考を明らかにする。また、最近のBSCの提案を検討し、それが伝統的な管理会計における目標管理の思考とどのように異なるかを探ることにしたい。さらには、予算管理の逆機能効果を強調する実体管理学派の批判を紹介して、管理会計の観点からその意味を評価してみたい。関連する議論は、管理会計の役割に関する本質的な問題を含んでいる。

1 管理会計と目標管理

組織目標と個人目標の一致を図ろうとするときに、個人に対して組織目標から導かれる下位目標を設定し、実施活動の後にその目標と比較して業績評価を行うというプロセスをとるのが普通である。このプロセスは、今日、一般に目標管理(MBO, management by objectives)と呼ばれている。目標管理という言葉を産業界に普及させたのは、「マネジメント」の発明者と称されることのあるPeter Druckerであった。彼の目指す企業共同体の理念と官僚制組織とを融合させるための管理手段として、やがては「知識労働者」の自律性を維持しながら組織への貢献を促す手段として目標管理を提唱した。その目標管理はGMの事業部制組織における分権的管理と不可分に結びついていた⁷。それ

⁷ Druckerは、1943年にGM社から同社の経営方針、経営組織を社外顧問の立場から報告書を書くように依頼された。当時のGMは、1920年以来20年余に渡って社長を務めたAlfred Sloanの引退を控え、新たな管理者世代へ引き継ぎをする前に、旧

は、「職員のイニシャティブ、責任、発展、事実に密着した決定、そして集権の経済と効率を持つ分権化の弾力的な組み合わせ」を可能にする組織であった。GMでは、1920年代以降、目標管理ときわめてよく似たものを採用していた。Druckerは、『『目標による管理』という用語をつくり出したのは、私ではない。実際には、1950年代に、アルフレッド・スローンが、この用語を使っている。ただ、私がそれを、中核的地位に据えたのに対して、スローンにとっては、それがたんなる副次的な効果でしかなかった』と述べている⁸。Druckerは、所有経営者から専門職管理者による経営へ脱皮しようとしていた当時のGMを観察して、彼の理想とする西欧流の企業共同体の理想を実現しうる手段として、「目標管理」を提案したのである。

Sloanは、彼の目標について「原則としては、『不可能ではないが高めの目標』を設けることである。現場の人材の独創性、智慧、能力などをじゅうぶんに引き出すためには、これが最良の方法だろう」と述べている⁹。ここでもう1つ指摘しておかなければならないのは、それが財務目標であったことである。GMの目標管理に理論的根拠を与えたのが当時の財務管理の責任者であった

世代の業績を見直しておこうとしたのである。報告書は1946年に「会社の概念」として刊行された。Drucker, Peter F., *The Concept of Corporation*, New York, NY: John Day, 1946.

目標管理についての解説は、彼の著 *The Practice of Management*, New York: Harper, 1954、野田一夫監修『現代の経営』1956年に見ることができる。この著書で、彼は1つの章「目標と自己統制」を設けて、GMの事業部制組織が本社管理部門による全般管理の役割を損なうことなく、事業部管理者の自律性を最大限に許容する組織形態であるとして紹介している。ある種の「連邦制」と見なされる事業部制組織において、各事業部の目標は本部管理者によって設定されるのであるが、事業部管理者へ一定の業務権限を委譲することで、本部管理者が全社の目標の達成と戦略形成に集中できるようになる管理システムを築くことができた。GMの分権的管理は、その後60年間に渡って、アメリカ産業における経営管理の模範となり、今日にいたる大規模官僚制組織の管理システムの基礎を提供した。

⁸ Tarrant, J., *Drucker: The Man Who Invented the Corporate Society*, Boston: Calner, 1967. 風間禎三郎訳。『ドラッカー：企業社会を発明した思想家』ダイヤモンド社、1977年。

⁹ Sloan, Alfred P., *My Years with General Motors*, Garden City, NY: Doubleday, 1964. 有賀裕子訳『GMとともに』ダイヤモンド社、2003年、161頁。

Donaldson Brown であった¹⁰。彼は、企業業績の総合的尺度である資本利益率を分解して、最終的には総勘定元帳の個別の勘定にまで跡づけることのできる方法を提案した。その分解過程を表す図が後にデュボン図と呼ばれるようになったものである¹¹。

デュボン図では、企業の総合的な業績指標としての資本利益率が売上高利益率と資本回転率に分解され、これらは損益計算書項目と貸借対照表項目に関連づけられる。それゆえ、必要であれば総勘定元帳の個別の勘定科目の記録まで跡づけることができることになる。資本利益率を高めるためには、売上高利益率か資本回転率を高めればよいし、そのためには、組織の末端における業務活動の成果がどのようなものでなければならぬかが分かってくる。あるいは、その分解プロセスを逆に遡れば、全社的な業績に業務活動がどのように影響するかも知ることができるわけである¹²。このような事情から、GMの目標管理は、財務的管理の一環として実施されていたことが明らかになる。目標管理は、財務的統制の手段として工夫されたものであり、それゆえ、その起源はまた管理会計の領域にあったことになる。

¹⁰Decentralized Operations and Responsibilities With Coordinated Control, in Donaldson Brown, *Some Reminiscences of an Industrialist*, Easton: Hive Publishing Company, 1977.

¹¹Drucker は、彼の自叙伝の中で Brown の資本利益率の分解図について、次のように言っている。「『GMの頭脳』と言われたブラウンについて説明しておきたい。最初は化学大手デュボンに籍を置き、そこで有名な「デュボン式財務管理」を、設計し、投資収益率 (ROI) の概念を初めて経営に取り込んだ人物だ。ROI は当時は革新的で、ウォール街では最新の投資分析手法としてセンセーションを巻き起こした。私が ROI などについて学んだのは、1929年にフランクフルトで証券アナリストをやっていた時だ」。ピーター・ドラッカー「私の履歴書」、日本経済新聞、2005年2月19日、40頁。

¹²「在庫と運転資本がいかに資本利益率に影響しているか、販売費がどの程度利益を押し下げているかを事業部に示した。……私は事業部を訪れる際に、小さな黒革のノートを携えていた。そこには、事業部別に実績と予測が体系的にタイプされ、自動車関連事業部については相互の比較も記されていた。データは事実と予測を示しているだけで、問題解決に直結するわけではないが、それを参照すれば期待通りの成果が上がっているかどうかを判断できた。Sloan, 『GMとともに』訳書156-57頁。

1.1 予算行動の研究

Drucker の目標管理は、さきに見てきたように分権制組織における管理手段として提唱されたものであった。その目標管理を財務的管理の一環として捉えるならば、予算管理あるいは、原価管理との関連が問題となる。予算管理は、はじめ集権的職能別組織で利用されてきた。予算管理も目標管理の1つであると解するならば、Drucker のいう分権的組織の管理手段、あるいは、彼のいう知識労働者の管理手段としての目標管理と予算による管理とはどのように関係しているのか、あるいは、どのような違いがあるのかという疑問が生じるであろう。この疑問に答えるためには、まず、予算管理における管理スタイルを説明しなければならない。それはこれまでの予算行動の研究に顕著な形で表れている。

財務的管理の手段としての予算は、組織の管理責任単位に対して期間の達成責任額として賦課される。それゆえ、予算は財務的情報による目標管理であるといえることができる。予算編成と差異分析の技術的な計算プロセスは、管理会計固有の領域として、それ自体で完結している。目標管理の議論が管理会計で賑やかになったのは、予算実施のプロセスにおいて、賦課された予算が組織成員の行動におよぼす影響が問題とされるようになってからであった。これに関連する議論は、1950年代の半ば以降から始まった。その嚆矢となったのが Stedry の実験室実験であった。彼の研究は、官僚制組織における予算のコントロール機能について、行動科学的観点からする最初期の研究の1つである¹³。

Stedry の研究は、予算管理の実施に際して、古くから議論的となってきた予算厳格度と予算業績との関係を探ろうとするものであった。予算管理は、組織階層の権限と責任の委譲関係の中で実施される。実験室実験では、実験者の教示と被験者の個人的目標が区別され、実験者による教示としての予算と被験者の業績とは、被験者による予算の受容を介して関連づけられる。ここで媒

¹³Stedry, Andrew, C., *Budget Control and Cost Behavior*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice, 1960.

介変数とされるのは欲求水準 (level of aspiration) である。欲求水準とは「自分がよく知っているタスクの過去の業績水準を考慮した上で、個人が明示的に達成を企てる、そのタスクの将来の業績水準」であると定義される¹⁴。

予算の受容とは、賦課された予算を自分の個人目標として受け入れることをいっている。予算管理状況における個人の欲求水準は、彼の過去の業績と予算の2つに基づいて設定されるであろう。Stedry は、Simon (1957) あるいは March=Simon (1958) による不満足・探索行動モデルに基づいて、実験仮説を設定している¹⁵。予算による動機づけとは、個人の欲求水準を引き上げることによって、それが与えられないときよりもより多くの達成努力を発揮させるように導くことにある。高い予算は、より高い欲求水準の形成へ導き、高い欲求水準は、より大きな達成努力を生じさせるであろう。しかし、欲求水準の上昇が動機づけに関してつねにプラスの関係を持つのではない。欲求水準と予想される将来の業績水準との乖離には限界がある。個人は耐えうる不満足に限度を持っている。Stedry は、この乖離に耐えうる限度を人格変数としての「ストレス耐性」と呼ぶ。厳格な予算が受容されても、それが個人に耐えることのできないほどのストレスを生じさせるならば、システムは崩壊するであろう。すなわち、その場合には人は退行行動を取るようになるか、組織を去るであろうと仮定される。したがって、予算の厳格度がどの程度であれば、それがより高い業績をもたらすかに関心が向けられることになる。Stedry は、欲求水準を媒介とする、この厳格度と業績との関係を検討するために実験室実験を行った。

実験の被験者は学部と大学院の学生であった。実験室で被験者に課せられる課題は、Luchin の水瓶問題と呼ばれる一種の数学パズルである。実験操作は

¹⁴Frank, J.P., Industrial Differences in Certain Aspects of the Level of Aspiration, *American Journal of Psychology*, 47, 119-128.

¹⁵March, J.C. and H.A. Simon, *Organizations*, New York: John Wiley and Sons, 1958. Simon, H.A., *Models of Man*, New York: John Wiley and Sons, 1958. Stedry は、実験仮説として数学モデルを提示している。その詳細については、小林哲夫著『業績管理原価計算』同文館 (1974年) を参照のこと。

2つの変数として、予算の厳格度と予算提示のタイミングが選択された。予算の厳格度は、黙示予算（予算の存在が推測されるのみで、実際には予算は与えられない）、低い厳格度、中程度の予算および高い厳格度の4水準で設定された。被験者は、予算期間に擬した6回の実験試行を行う。その試行に際して、「あなたは次回の実験試行で何問正解したいと希望 (hope) しますか」と尋ねるのであるが、予算提示のタイミングに関する実験操作は、この欲求水準の質問をしない、予算を受け取る前に被験者に欲求水準を尋ねる、および、予算を与えた後で欲求水準を尋ねる、の3つの水準からなっていた。したがって、この実験では、厳格度とタイミングとの組み合わせから、12の被験者集団が形成されることになる。それぞれの集団は6回の実験試行（1試行の制限時間は7分間）が課せられた。図1は、この実験計画の下で得られた、それぞれの集団別に被験者1人あたり試行1回の平均解答数（業績）をプロットしている（ただし、欲求水準の質問をしない水準に属する3つのグループは、タイミングの実験操作の有効性を判断するための対照群 (control) であるから、これらのグループの業績は除いている）。

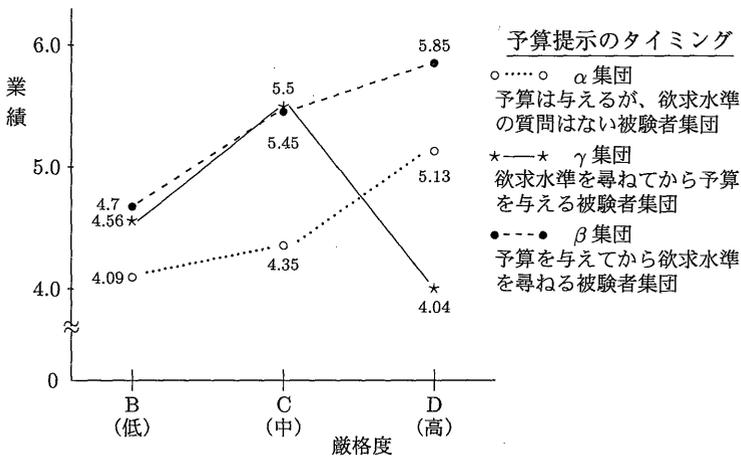


図1：ステッドリーの実験結果

Stedry (1960) の表4.1 (p.76) から作成

実験操作の統計検定ではすべての要因について有意な結果が得られている。まず、図1に見るように厳格度の操作については、中程度の厳格度を与えられた被験者集団が最も高い業績を上げている。しかし、この水準は従来から言われてきた予算厳格度の最適水準である「努力すれば達成できる水準」に相当していると解釈されてはならない。各グループの予算達成率について、「予算が明示的に指定されたグループにおいて、5回のテスト試行で、低予算被験者は、69%、中予算は、59%、高予算は、39%の達成確率であった」と報告されている¹⁶。このことから、Stedryは、低い厳格度水準が「達成可能であるが、ルーズではない水準」に相当すると主張する。

第2に、予算目標の賦課のタイミングの解答成績に対する主効果についていえば、それは予算を賦課してから自己の欲求達成目標を形成させたグループの方が、欲求達成目標を先に表明させたグループおよび予算を与えるのみのグループよりも高かった。

第3に、図1に明らかなように、予算の厳格度と予算賦課のタイミングとの間に有意な交互作用が観察されている。低い予算を賦課したグループにおいては、その賦課のタイミングの違いがほとんど業績に影響していないのに対して、高い厳格な予算が賦課された場合には、そのタイミングが成績に大きな相違をもたらしている。すなわち、厳格度の高い予算が与えられたグループの中で、自己の欲求水準の表明に先だってそのような予算が与えられたグループ D_γ は、自分の欲求水準を形成した後で予算を与えられたグループ D_β よりもはるかに高い成績を挙げている。この相違が生じた理由は次のように説明される。

D_γ グループは、高い管理予算を知った上で自己の欲求水準を形成した。それゆえ、その予算を自分のものとして受け入れる傾向にあった。これに対して、 D_β グループは、予算を受け取る前に、過去の経験に照らして自

¹⁶Stedry, A.C., Aspiration Levels, Attitudes, and Performance in a Goal-Oriented Situation, *Industrial Management Review*, Spring 1962, 60-76.

分の欲求水準を形成した。そのために高い予算が与えられたときに心理的にそれを拒否した¹⁷。

Stedry は、さらに GE 社のある製造部門の職長を調査対象とする現場研究を行って、この実験によって得られた予算厳格度と業績との関係を検証している¹⁸。得られたデータによれば、業績は、外部賦課目標を挑戦的と知覚するときにもっとも高くなった。また、目標困難度の増大につれて、その達成可能性に対する知覚は、挑戦的とする知覚を経て、不可能とする知覚に移行した。困難な目標を与えられた職長らの業績は、そうでない目標を夾んで、その上下のいずれかに集中する傾向を示した。このことは、目標の困難度の業績に対する影響は、ある点を境として不連続的な経過をとることを意味している。すなわち、困難な目標の受容には限界があって、それを越えると達成努力を断念するような閾値があることを示唆していた。

目標理論：Stedry によって先鞭をつけられた目標と業績との行動科学的研究は、その後、メリーランド大学の Edwin Locke を中心とする研究グループに引き継がれ、一連の精力的な研究が続行された。彼らは自らの研究を目標理論 (Goal Theory) あるいは目標設定理論 (Goal Setting Theory) と呼ぶのであるが、その研究が目標管理の理論構築と普及に果たした役割について、Odiorne は「この分野におけるもっとも重要な研究者の 1 人は、メリーランド大学の Edwin E. Locke である。彼の研究は、洗練された人的資源担当専門スタッフを持った会社の内部での目標管理の広範な受容に決定的な役割を果たした。……彼の研究がなければ、他の多くの研究者による、目標管理が実務において実際に成功裏に存続するための条件を明らかにした研究が行われることはなかったであろう」と言っている¹⁹。

¹⁷Stedry, *Budget Control and Cost Behavior*, pp.78-79.

¹⁸Stedry, A.C. and Key, E., The Effects of Goal Difficulty on Performance: A Field Experiment. *Behavioral Science*, 11,6, November 1966, 459-70.

¹⁹Odiorne, George S., MBO: A Backward Glance, *Business Horizons*, October 1978, 14-24.

それらの研究から得られた成果は、次のように要約することができる。

1. 目標困難度に関して、たとえ目標が達成不能な水準に設定されていても、それが受容されるならば、そのような困難な目標は、容易な目標よりも高い業績をもたらす。
2. 特定の詳細に設定された目標は、「最善をつくせ (Do your best)」という曖昧な目標あるいは目標を与えない場合よりもすぐれた業績をもたらす。
3. 業績のフィードバックは、効果的な目標設定のために必要である。目標とフィードバックがともに与えられた場合の方が、そうでない場合よりも業績は高くなる。
4. 目標設定に際しての被験者の参加は、業績に対して間接的な効果しか持たない。参加は、そこで選択される目標が、賦課目標が与えられるときよりも高い水準となる程度においてのみ高い業績をもたらすであろう。

厳格度の高い予算は、それが個人によって受容される限り、より高い業績をもたらすという Stedry の主張は、Locke 等の研究によって繰り返し確認されている。「結果は明瞭である。目標が困難であればあるほど、業績のレベルは高かった。非常に困難な目標をもった被験者は、ごく容易な目標しか持たない被験者より、たとえそれを達成することが希であっても、首尾一貫して高い水準の業績を示していた。目標困難と業績との順位相関は、0.78 ($p < .01$)であった」²⁰。その10年後にも目標の厳格度とその業績との関係について、Locke *et al.* (1981) は、同様の結論を導いている。「目標設定のタスク業績におよぼす有利な効果は、心理学文献の中でもっとも頑健で反復可能な発見の一つである。90パーセントの研究がプラスあるいは部分的にプラスの効果を示している。さらに、それらの効果は、実験室におけるとまったく同様に現場研究においても

²⁰Locke, E.A., Toward a Theory of Task Motivation and Incentives. *Organizational Behavior and Human Performance*, 3,1968, 157-189.

発見されている」²¹。

さらに、関連する多数の文献をメタ分析して、Tubbs (1986) は、とくに目標の困難度と特定度の業績におよぼす効果に関して、これ以上研究を続ける必要はほとんどないと結論している。そのような研究がすでに多数なされており、結果は細目において変化しても、一般に目標の困難度の効果はさまざまな研究を通じてプラスであった²²。

目標受容：予算管理の観点から見て、厳格度の効果に加えてさらに重要なのは、目標理論において賦課目標の受容についての組織的な研究がなされていることである。賦課目標がモチベーション効果を発揮できるのは、それが受容されるときである。ここで目標受容 (goal acceptance) とは、外部から賦課された目標を自分の目標として受け入れることである。類似の概念に目標関与 (goal commitment) がある。これは、いったん決定した目標に固執し、目標の達成途中で困難に直面しても、安易に目標水準を変更したり、達成努力を放棄しない程度をいっている。目標関与と目標受容は、概念的には区別できるけれども、両者の厳密な区分は実際的な有用性を持たないようである。それゆえ、両者は、互換的に用いられることが多い²³。

目標受容に関して、Erez=Zidon による研究が興味深い²⁴。彼らは、タスクの達成可能性の確率を0.90から0.00まで幅広く変化させ、さらに目標拒否へ向かわせる社会的要求を実験状況の中で作り出すことで、被験者による目標受容の変域を、リカート尺度上で「全く同意する (+4)」から「全く同意しない (-4)」

²¹Locke, E.A., K.N. Shaw, L.M. Saari and G.P. Latham, Goal Setting and Task Performance: 1969-1980. *Psychological Bulletin*, 90, 1981, 125-152.

²²Tubbs, M.E., Goal Setting: A Meta-Analytic Examination of the Empirical Evidence. *Journal of Applied Psychology*, 71, 1986, 474-483.

²³Hollenbeck, J.R., Klein, H.J., O'Leary, A.M., and Wright, P.M., Investigation of the Construct Validity of a Self-Report Measure of Goal Commitment. *Journal of Applied Psychology*, 74, 6, 1989, 951-56.

²⁴Erez, M. and I. Zidon, Effect of Goal Acceptance on the Relationship of Goal Difficulty to Performance, *Journal of Applied Psychology*, 69, 1, 1984, 69-78.

Locke, E.A. and Latham, G.P. *A Theory of Goal Setting and Task Performance*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1990.

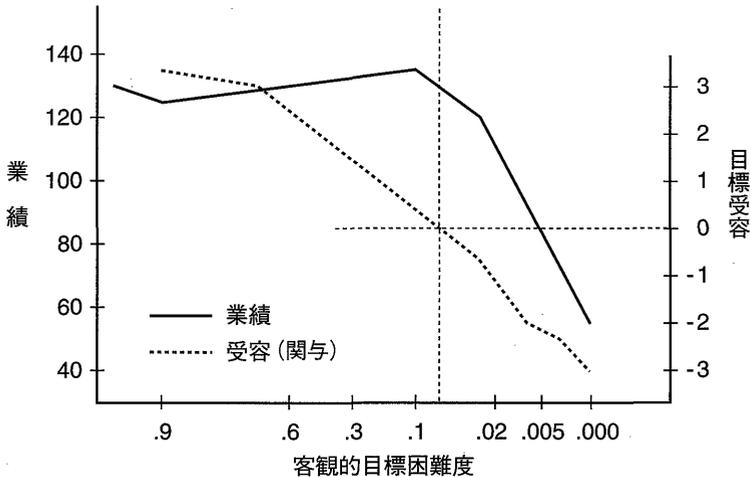


図2：目標困難度と業績および目標受容

[Locke=Latham (1990) p.129p より引用]

に渡る広い範囲で変化させた。図2に見るように、目標困難度が高まるにつれて、目標受容得点は低下するが、それがプラスの値をとる範囲内では、業績は有意な線形増加の傾向を見せる。しかし、困難度がさらに増加して、受容得点が負の値をとる範囲内に移ると、業績は、マイナスの線形関係に変化した。「目標の受容から拒否への移行は、困難度と業績との間のプラスの関係からマイナスの関係へのシフトに反映される。プラスの範囲では、受容の単調減少は、業績に影響しない。業績は、困難度が増加するにつれて、上昇し続ける。しかしながら、受容・拒否閾値を越えると、業績は、困難度につれて低下する」²⁵。つまり受容に閾値が存在し、困難度が閾値を越えると、目標達成の努力は放棄され、業績は急速に低下する。

目標設定による管理には、実務においてよく指摘されるように、目標を下限ではなくて上限と見なす傾向、目標が設定されていない分野の無視、短期的な

²⁵Erez and Zidon, Effect of Goal Acceptance, p.77.

思考および欺瞞と粉飾などが問題点として指摘される。これらに加えて、この目標受容と業績との関係から推測できるのは、それにはつねに過大なりリスク負担、ストレスの高進、失敗による自信喪失の現象をもつきまとうことである²⁶。

1.2 管理スタイル

経営管理のためには、企業組織の現実妥当な全体像を提供する操作可能なならかのモデルを必要とする。さきに言及したデュボン図は、そのようなモデルの1つであった。それは企業業績についての統一的な評価を可能にする。しかし、それに伴う貨幣的価値による組織事象の一元的評価は、他方で、他の観点からする管理に必要な多くの属性を捨象してしまう。デュボン図は、Du PontやGMのような分権的な事業部制組織のトップマネジメントによる全社的管理の手段として考案されたのであるから、それがもつばら貨幣的次元の評価に拠っているととしてもほとんど問題は生じない。貨幣的評価が現実の細目を見逃すことから生じる困難は、事業部内部あるいは職能別組織の業務管理に際して顕著になってくる。そこでは業務遂行の現実の場における実体管理の重要性が高まるために、非財務的情報さらには質的情報が強く求められるようになるからである²⁷。企業業績の究極的な指標は、資本利益率やその他の財務的尺度によって表現されるとしても、そのような業績をもたらす経済的・社会的環境や気まぐれな市場への適応は、非財務的な情報による日常の実体管理に大きく依存するようになる。管理会計情報が実体管理に関わるようになるにつれて、その非財務的情報さらには質的情報との連携の必要が高まってくる。この管理会計における実体管理との連携に関連する最初の試みは、Taylorの科学的管

²⁶Locke, E.A. and Latham, G.P., *Goal Setting: A Motivational Technique that Works!* Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1984.

²⁷デュボン図の考案者であるBrownもこのことをじゅうぶんに意識していた。彼は、「デザインにおいて卓越しており、優秀な技術的品質を持ち、そして、ファッションに対して独自に訴える力を持っている」商品が高い収益率を実現する機会を与えるにつけ加えている。リスクは「先進的な技術改善を可能にするスキル」と「顧客大衆の趣味の変化を予測する能力」を通じて最小化されるとも述べている。Brown, Donaldson, *Some Reminiscences of an Industrialist*, Easton: Hive Publishing, 1977.

理法と複式簿記機構とを結びつけようとした能率技師達の努力に見ることができる。

科学的管理法の特徴は、計画と執行の分離と作業条件と方法の標準化による課業の設定であった。「たとえば、ベルトの手入れ、締め方、削り工具の正確な形状および品質、完全な工具室の設立などはけっして工員任せにすべきことではない。さらに大切なことは、単位時間の正確な計測である。これらは科学的管理法の基礎となるものであるから、計画部にいるひとりまたは二人以上のものがこの研究にあたらなければならない。各工作機械も標準化しなければならない」²⁸。作業が標準化され、遂行される仕事の種類ごとに「唯一最善の」作業方法と時間が決定されるならば、原価の発生は、その発生の原因に遡って特定できるようになるであろう。

製造部門で遂行される作業の標準原価は、部門予算として集計され、総合予算に統合される。生産活動は、そのほとんどが観察可能であり、とりわけ大量生産が行われている場合には類似の作業が反復されることになる。大量生産形態は、生産工程のみでなく、その技術的特性によって組織の多様性を減少させるから、管理活動を含めたすべての活動に渡って、比較的安定したパターンが維持されることになる。原価の発生はそのような組織においては、業務活動の実際に比較的跡づけやすくなるに違いない。いずれにしても、科学的管理法の思考と方法を引き継いだ能率技師による複式簿記と結合した標準原価計算によって、会計情報は、工場現場の管理においても中心的な役割を演じるようになった。

数値の客観性による表面的な信頼性ととも、ここで見られる全社的目標から体系的に演繹される部門目標の設定は、首尾一貫して因果関係に従って展開されることになる。会計担当者は、その守備範囲である会計数値の領域で無矛盾な計算体系を確立するとともに、標準原価と総勘定元帳との結合によって、会計的写像の世界を越える現実の業務の領域をもその視界の中に取り込んで、

²⁸F. W. テーラー著、上野陽一訳編『科学的管理法』産業能率短期大学出版部、1969年、92-3頁。

実体活動の管理にも利用できるデータを提供しはじめた。原価差異が発生すれば、その原因を工場現場の要素活動にまで跡づけることができるようになった。さらには、会計数値の業務との関係が因果関係によって結びつけられているということは、それによって会計数値の信頼性と客観性が保証されるだけでなく、組織の管理スタイルの選択にも影響するようになる。

タスク不確実性：複式簿記の記帳システムに標準原価計算を組み込み、会計情報がそのまま実体管理の指針となり得た、この管理会計担当者にとっての幸福な時代に、管理会計情報は、実際の管理の場においてどのように利用されたのであろうか。そのヒントは、Thompson=Tuden (1959) によるタスク不確実性と意思決定アプローチとの相互作用の分類から得ることができる²⁹。彼らは、表1に示すように、タスク不確実性を「目標の不確実性」と「手段的行動の不確実性」の2次元上でそれぞれ高い場合と低い場合に分けて、強制、判断、妥協および直感の4つの意思決定アプローチに分類している。

ある行動代替案を採用したときの結果を予測しようとするときに、代替案の選択と結果との間に因果関係が明瞭であれば、結果は正確に予測できる。組織目標に関して、成員間に一致した合意があれば、いくつかの行動代替案の結果

		目標の不確実性	
		低い	高い
因果関係の 不確実性	低い	強制による 意思決定	妥協による 意思決定
	高い	判断による 意思決定	直感による 意思決定

表1：タスク不確実性と意思決定

²⁹Thompson, J.D. and A. Tuden, Strategies, Structures and Processes of Organizational Decision, in J.D. Thompson *et al.* (eds.), *Comparative Studies in Administration*, University of Pittsburgh Press, 1959.

について、どれが優先されるべきかは明らかである。そのような場合には、管理者は、彼ら意思決定を強制 (compulsion) によって実施できるであろう。因果の不確実性が高くなれば、代替案選択における計算可能性は小さくなる。その時には判断 (judgement) の要素が介入してくる。組織成員は、相対的に確実な目標に照らして、自分の行動がもたらすであろう可能な結果を主観的に評価しなければならなくなる。因果関係が既知であっても、得られる行動結果の評価が不確実な場合がある。その場合には計算合理性よりも政治的な選好への傾向が強くなる。行動による利害の程度が明らかにされ、結果として、管理的決定は、交渉と妥協 (compromise) によって特徴づけられる。因果関係さえも不確実であれば、管理的決定は、直感 (inspiration) に頼らざるを得なくなるであろう。行動の根拠をあらかじめ知ることができなければ、洞察にたよって、管理プロセスの進行に従って生じてくる問題に対処することになる。

会計計算の無矛盾な体系の中に、因果的に業務活動を写像できた管理会計担当者の世界は、上の分類にあてはめれば、「強制」の機能しうる世界であった。原価管理においては、原価標準を達成するための条件と作業方法は、あらかじめ定められているのであるから、残る課題は、その唯一最善の作業方法に従って実際に行動させることにある。人間を経済的刺激に自動的に反応する機械であるとする行動モデルが適用できれば、それは業績評価による差別的出来高給の支給によって達成されるであろう。

われわれは、さきに Stedry の実験室実験、あるいは Locke 等の目標理論を取り上げた。彼らの研究は、階層組織における賦課目標の厳格度、目標の受容と業績との関係に焦点をあてて行われたものである。それは予算管理の文脈の中で行われた研究であったといってよい。彼らの結論は、目標の厳格度は、それが個人によって受容される限り、高ければ高いほど、達成される業績は高くなるというものであった。この結論は、頑健であり、厳格度と業績との関係について、もはや追加的な研究を繰り返す必要はないと主張さえる。しかしながら、それが含意している強制的な管理スタイルは、タスク不確実性の分類スキーマに照らせば、きわめて特殊なタスク状況においてのみ妥当する結論に

すぎないようである。それは、伝統的な時間研究の対象となりうるような、あるいは問題解決のプロセスをあらかじめ決定できる類のタスクにもっともよく妥当する結論のようである。実際、目標理論の研究者は、タスクの不確実性が高まるにつれて、目標の厳格度と業績との関係は不明瞭になることを発見している。

目標理論の提唱者によれば、タスク不確実性の程度に関して、次のような順位づけができる。すなわち、①刺激反応時間、②ブレインストーミング、簡単な計算、知覚速度、③玩具の組み立て、アナグラム、タイピング、④ミシン作業、工場作業、フロア配置分析、⑤学校あるいは大学の授業、⑥監督、中間管理職、技術者の仕事、⑦科学および工学、の順に不確実性は高くなってくる³⁰。動機づけの手段としての目標設定の業績におよぼす効果は、タスク不確実性の程度によって相違することが分かっている。一般に、目標設定効果は、単純なタスク（刺激反応時間およびブレインストーミング）においてもっとも強く現れ、より複雑なタスク（ビジネスゲーム、科学および工学研究、研究職）について弱くなる。

科学的管理法の思考と方法を引き継いだ原価管理と予算管理に対する主たる批判は、そこで予定されている因果関係によって支えられた明瞭なタスク観と会計情報に対する過剰な信頼、および、それらの帰結としての権威主義的な管理スタイルに対してであった。そのようなスタイルは、人間行動についての絶望的に間違った仮定に基づいていて、そのために予算管理は意図しない逆機能的な効果を引き起こすと批判されてきた³¹。しかしながら、管理会計の提供す

³⁰Robert E. Wood, Anthony J. Mento and Edwin A. Locke, Task Complexity as a Moderator of Goal Effects: A Meta-Analysis, *Journal of Applied Psychology*, 1987, 72, 3, 416-425.

³¹たとえば、次の指摘がそのような批判を代表している。「会計産出物を消費する、あるいは、そのコントロールの糸に捕らえられる人々の心理的反応に直接関連づけられる会計の部分に目を向けると、結局、会計担当者は、人間の活動の込み入った心理学的な網の目との関係を、信じがたいほどの高圧的な粗雑さで押し進めてきたように見える。ある程度の粗雑さは、新しい学問領域では許されるであろうが、しかし、会計理論としてまかり通るものの多くが絶望的なほどに、根拠のない行動仮

る情報内容と情報利用のスタイルを劇的に変化させた、主たる要因は、企業環境の変化と、それに伴う仕事の変化である。その変化は、組織末端で遂行される業務にまでおよんでいった。

2 業績管理会計の変容

管理会計の伝統的な目標管理は、科学的管理法に由来するために、その管理スタイルは権威主義的な傾向を持っている。他方、Druckerの提唱する「目標管理」は分権的組織を下敷きにしていて、事業部制は、本部管理者の全般管理に関する権限を維持しながら、事業部管理者に対して、担当する事業部業務の自律的な管理をできるだけ許容しようとする。それは集権的管理の長所を維持しながら、他方で、事業部管理者に自律性を与えて、彼のモチベーションを高めるとともに、管理者教育の機会をも与えようとする組織であった。ここでは事業部管理者の意思決定への参加が重要視されてくる³²。管理者の自律性を維持し、創意を発揮させるためにはとりわけ権威主義は避けなければならない

定と絡み合っているということを認識できていないのは許せない」と。Devine, C.T., *Research Methodology and Accounting Theory Formation, Accounting Review*, July 1960, 387-399.

また、個人の動機についての素朴な仮定が望ましくない副次的効果を生じさせる例は、たとえば、次の文献で紹介されている。Argyris, C., *Human Problems with Budgets, Harvard Business Review*, 31, 1, January-February 1953, 97-110. Schiff, M. and A.Y. Lewin (eds.), *Behavioral Aspects of Accounting*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1974.

³²目標管理における参加の意味は、Druckerの提案を最初に実践したGEにおける「管理者の手紙」によく表れている。目標管理を通じての有効な管理は「管理者の手紙」を通じて実施される。部下は彼の上司に対して、年に2回手紙を書く。その中で、部下は、自分の仕事と上司の仕事の目的を定義する。部下は、また自分の目的を達成するために従う計画、自分の計画を実行する際に当面するであろうと予想される障害、それらの障害を克服するために他の組織成員から得なければならない援助の概略を述べている。この手紙が上司によって承認されると、それが部下の業績指標とされる。ドラッカーはまた、上司と部下との間の誤解を明らかにし、部下に対する業績要求の矛盾、および組織問題を明るみに出すと指摘している（野田一夫監修『現代の経営』187頁）。

いものとされた。

Drucker は、すぐに目標管理の対象を管理者から「知識労働者」へと拡大した。知識労働者とは、それぞれの専門分野の知識と技術を持って企業に参加する人々であるが、かならずしも組織に対する直接的な貢献の動機によって行動することのない人々をいっている。彼らは、その専門職分野に属する人々によって構成される集団や友好団体の中で評判を高めること（ワックス掛け）でキャリアを形成しようとする志向の強い人々である。伝統的な官僚制組織のルールと手続きは、知識労働者から組織への貢献を引き出すためには適切ではない。強制的なアプローチは反発を買い逆効果を生じさせるであろう³³。

製造業の生産現場も変化している。標準品の大量生産の時代には、労働者の仕事は、ほとんどスキルや知識を必要としないものであった。実際に仕事を行う際にも、他の人々と協働する能力を求められることはなかった。しかし、作業現場に直接携わっていて、そのもっとも詳細な情報を持っているのは現場の労働者である。彼らを定型的なルーチン作業に従事させるような余裕は、今日の先進国の工場にはほとんど存在する余地を持たないであろう。製造活動は、競争優位を形成するコア活動のみであり、技術的で単純な労働集約的な仕事は、低コストの外部サプライヤーに委ねられる。組織成員は組織末端に至るまでエンパワーメントされ、作業方法の改善の提案が求められ、品質問題が生じれば、

³³Kanter は、知識労働者の典型的な行動を次のように描いている。「ハリウッド映画産業は、1つのフィルムのための短期契約のもとで働く主要な参加者との間の反復的な紐帯のシステムである。成功の業績記録を持つ人々は、次の回の契約でよりよい交渉力を持つことになる。ジャーナリストの Bruce Nussbaum が観察したように、大きな会社で仕事を求めるモデルは、すでにハリウッドにある。そこでは、プロデューサーはスタジオからスタジオへ移動し、自分とその専門職にしか忠実でない。この就労形態は、一般に、ジョブ・ホッピングと呼ばれている。『われわれはジブシーである。産業のために働くのであって、企業のために働くのではない。彼自身のキャリアは、たとえば、化学の学位を取り、ポラロイドでの医療診断が出発点であった。シリコンバレーにおけるコンピュータ専門職は、臨時的な労働力の一部であった。支援を求める会社の間を飛び回り、あるいは特定の技術を提供してきた』。Kanter, R. M.. *The Future of Bureaucracy and Hierarchy: A Report from the Field*, in Bourdieu, P. & Coleman, J. S. (eds), *Social Theory for a Changing Society*, Boulder, CO: Westview Press, 1991.

その解決を自らの決定で図らなければならなくなってきた。

今日そして将来において、新たな技術を効果的に利用するためには、人々は、計画、判断、協働および複雑なシステムの分析ができなければならない。そして、そのために自分自身の能力を開発するように要求される。そのようなスキルを実行するに際して、労働者は、生産プロセスの組織化に関連して、大きな責任を担うようになるであろう。もし、アメリカ産業がこの機会を捉えることができるならば、個人は、仕事において、より大きな熟練による支配と独立性の新たな手段を経験することになる。このことは、生産性の最大化のみでなく、それをはるかに越える専門職としての個人的な満足と福利に及ぶはずである³⁴。

とりわけ先端産業の作業現場に生じるこのような状況のなかで、人々は知識労働者として積極的に生産活動へ参加が求められる。その参加は、たんなるイデオロギーからではなくて仕事そのものから生じる要請によるものとなった。世界的な競争に勝ち抜くために、この新たに出現した労働形態は、かつて Drucker によって産業市民権と呼ばれ、最近では、新経済市民権 (new economic citizenship) と呼ばれるようになったものである³⁵。

2.1 バランスト・スコアカード

かくして、生産現場の作業員であっても、今日では顧客主導の価値連鎖の中に組み込まれ、市場の要求に遮蔽物なく直接対処することを要求される。そのような要求は、外部の変化を制御しようとするれば、すくなくとも必要最小限の多様性を内部に持たなければならないという最小多様度の法則に従った組織の

³⁴Detouzos, M. L., R. K. Lester, R. M. Solow and The MIT Commission on Industrial Productivity, *Made in America; Regaining the Productive Edge*. Massachusetts: Cambridge, The MIT Press, 1992, 134-135.

³⁵Miller, P. and T. O'Leary, Accounting, "Economic Citizenship" and the Spatial Reordering of Manufacture, *Accounting, Organizations and Society*, 19, 1, 1994, 15-43.

末端に至までの変化であるといえよう³⁶。標準化と定型的作業の反復で済まされるような仕事は、今日の企業ではすでに存在しないのであって、人々は限度はあるものの自らの知識と裁量で意思決定を行い、交渉し、実行するように求められている。管理会計がこのような弾力的な意思決定を求められる場での管理実践に有効な役割を演じようとするれば、それに応じて変容しなければならないであろう。以下で取り上げようとする、最近のBSCの提案も、そのような方向への1つの試みであると見なすことができる。

従来、予算管理において、主体となる財務的情報に加えて、物量的情報も会計報告書に記載されるのが通常であった。たとえば、原価報告書の中で原価差異が発生したときに、その差異の原因を説明するために、仕損じその他の物量情報が付記される。しかし、そのような物量情報は、あくまでも補足的なものとして扱われてきたにすぎず、財務的業績を導いた原因事象の全社に渡る総合的な分析を可能にするようなものではなかった。財務情報とその他の計量情報とを包括した体系的な情報を提供しようとする試みは、1990年代になって、Kaplan=NortonによるBSCの提案がはじめてのものである³⁷。彼らは、財務的業績の原因変数を財務の領域に求めるのみでなく、その根本的な原因を示唆する諸要因をも報告書に組み込んで、それらと最終的な財務業績とを関連づける1つの枠組みを提示した。それによって、短期の財務目標とその基礎にある諸要因の改善に要する長期的観点とを明示的に関連づけて、会計情報の信頼性を確保しようとしたのである。短期的観点と長期的観点との均衡をとること、あるいは財務的情報と非財務的情報との均衡を達成しようとする、この枠組みはバランスト・スコアカードと名づけられた。そのような均衡を実現するためには、彼らは、企業経営において4つの視点が考慮されなければならない主張する。

³⁶Ashby, W.R., *An Introduction to Cybernetics*, New York: Wiley, 1956. 篠崎他訳『サイバネティクス入門』宇野書店, 1967。

³⁷Kaplan, R.S. and D. Norton, *The Balanced Scorecard - Measures that drive Performance*, *Harvard Business Review*, January - February 1992, 71-79.

1. 財務の観点：この観点は、戦略の収益性を評価する。
2. 顧客の観点：この観点は、ターゲットとなる市場のセグメントを特定して、そのセグメントにおける企業の成功を測定する。
3. 内部ビジネスの観点：この観点は内部の業務に注目して、顧客にとっての価値を創造することで顧客の観点を強化し、また、株主価値を増大することによって財務の観点を強化する。
4. 学習と成長の観点：この観点は、組織が顧客と株主のための価値を創り出すプロセスのどこに自分の特別な能力を見つけるべきかを明らかにする。

これらの観点には、それぞれ進捗度と成否を評価するための測定尺度が配置される。表2は、それぞれの観点ごとに分類された、そのような一連の測定尺度

表2：一般的なバランスト・スコアカードの尺度

財務の観点

営業利益、収益の成長、新製品からの収益、粗利益率、核心分野での原価節約
経済的付加価値 (EVA)、投資利益率

顧客の観点

市場占有率、顧客満足、顧客維持率、顧客の要求を満たす時間、顧客からの苦情数

内部ビジネス・プロセスの観点

革新プロセス：製造能力、新製品あるいはサービスの数、新製品開発時間、新規特許の数

業務プロセス：歩留まり、仕損じ率、製品を顧客に届けるまでの時間、オンタイム配送の割合、注文品の平均製造時間、段取時間、製造中断時間

販売後のサービス：欠陥製品の取替あるいは修理時間、製品を利用するために顧客を訓練する時間

学習と成長の観点

従業員教育とスキルレベル、従業員満足度、従業員退職率、情報システムの利用可能性、先端的な制御を備えたプロセスの割合、従業員提案の実施数、個人およびチーム刺激制に基づく報酬の割合

の例である³⁸。

BSCの特徴をここで必要な限りで要約しようとすれば、次の2点になるであろう。まず、BSCの4つの観点間とそれぞれの観点ごとに分類される測定

³⁸この図は、Horngren, C.T., S.M. Datar and G. Foster, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall, 2002, p.452 から引用である。

³⁹事象間の関連性の決定と説明は、いくつかのカテゴリーに分類できる。たとえば、それらのうちの主要なものを挙げれば次のようになる。ある自然現象あるいは社会現象は、それらのカテゴリーの1つによって説明できることもあれば、複数のカテゴリーの合成による場合もある。

1. 因果的決定 (causal determination) : Aを原因とし、Bを結果と呼べば、この関係の本質は、AはたんにBを伴うのではなくて、BがAによって生産され発生させられることである。それゆえ、この関係の特徴は一定不変であり、かつユニークであることにある。この関係の説明は、「BはAを原因とする」という形態をとる。
2. 相互作用 (interaction) あるいは相互因果関係 (reciprocal causation) : Bは、相互作用、すなわち、Aの行為とBの反応によって決定される。上に定義された因果関係は、この種の相互作用の特別のケースとは見なせない。なぜなら、因果関係は、1方向性 (すなわち、AとBの関係が非対称的であること) を意味しているからである。もし、ある関数が1価であるとして、関数 $y=f(x)$ を定義できれば、われわれは相互作用によって、関数的表現 $x=f^{-1}(y)$ をも定義できると考えがちである。しかし、相互的因果的表現は適切ではない。なぜなら、因果的決定において、その関連性の本質的特徴は不可逆性にあるからである。
3. 統計論的決定 (statistical determination) : 自然科学とくに社会科学において生じる多くの説明は、100%あるいは0%のケースにおいて、Bは、合法的にAによって生み出されるといえるような普遍的な形態をとるのではなくて、その限界内において、一定のケースの割合として妥当すると期待される。統計的決定は、確率 p をもって、AはBの原因となるというよりは、それと別のカテゴリーに属する。なぜなら、因果的決定は、ここで厳密に定義するならば、ユニークであり非蓋然的であるからである。統計的決定において、Aは、あるクラスの事例 (事象、属性、状態および事物) に属している。そして、Bは、別のクラスの事例に属している。統計的法則の定立において含意される因果関係は、個々の事象間に妥当するのではなくて、(事象その他の) 確率分布間に妥当するものである。
4. 目的論的決定 (teleological determination) : これは手段の目的 (目標) による決定である。ここでは、説明は「AはBのためにある (A in order that B)」という形をとる。なぜという問いは、目標Bを特定することによって答えられるからである。その達成へ指向する事象あるいは活動Aは手段である。その活動は目標指向的といわれる。目的論的決定は、統計的意味で理解されなければならない。なぜなら、「人の行為は、きわめてしばしば成功しないからである」。目標指向の (目的論的) 行動は、意識的 (意図的) でも無意識的 (非意図的) でもある。

尺度の相互間に因果関係を予定し、財務的尺度を頂点とする一体としての業績指標の体系を構築しようとしていることである³⁹。BSCは、当初の提案では、組織成員の業績評価を目的として、財務的尺度による評価が短期的な業績の追求に導く傾向を是正することを意図していた。バランスという言葉が与えられたのは、財務尺度による短期的な業績追求の基礎にある、顧客関係、内部プロセスあるいは学習と成長の分野における改善が要求する長期的な努力との均衡を図ることを意図していたからである。その後すこし遅れてBSCが業績評価の範囲を越えて、戦略実施のための手段として有効であることが発見されると、この目標間の因果関係がさらに強く意識されるようになる。たとえば「バランス・スコアカードがあれば、業績に貢献する要素と目的との因果関係を明確にすることが可能となり、全社および事業ユニットの担当役員は、定期的に開かれる業績検証のミーティングでも事業ユニットにおける戦略の実効性や実施状況を評価することができる」とする主張がそれである⁴⁰。

第2の特徴は、財務的情報を用いた管理実践に対する根強い批判に対する反論の意図が背後にあることである。たとえば、予算による管理の実効性に関して、次のような困難の指摘がしばしばなされてきた。

貨幣的評価をつうじて写像される空間と貨幣的評価の基礎にある物量レベルでの評価尺度によって写像される空間とは、そこに配置される人々の行動様式が根本的に異なってくるという含意を持っている。貨幣的評価は工場フロアで働く人々、現実の生産工程に従事している人々にとっては、抽

Ameyは、上で提示した4つに加えて、さらに4つの関連性の説明カテゴリーを挙げている。ここでの目的は、バランスト。スコアカードで言及される「因果関係」が厳密には多様な意味内容をもつことを示唆することにあるから、その1部を紹介するのみにしている。Amey, L.R., *A Conceptual Approach to Management*. Prager, 1986, chapter 12.

⁴⁰Kaplan, Robert S. and David P. Norton, Using Balanced Scorecard as a Strategic Management System, *Harvard Business Review*, January - February, 1996.

象的なものである。人々の行動を評価判断するより直接的な次元は、ここでは、経過時間であり、欠陥品あり、さらには時間と品質問題を生じさせた原因行動の探索と修正である。貨幣評価はそれらより行動に密着した次元での諸事象を包括する、あるいは、普遍的次元としての価値次元の抽出と、それ以外の付随的意味の捨象の結果である。工場フロアにいる人々にとっては現実の事象の単純化された写像にすぎない。……直接的な行為と知覚に介在物なく結びつく尺度は、それによって評価される人々の判断に直接影響し働きかける。すなわち、生産工程に従事する人々の自律的な判断に依存しようとする意図を基本的に含んでいる。それゆえ、階層組織に依存する、貨幣の言葉を話す人々からの支配を受けることなく、判断し行動することの要求でもある⁴¹。

科学的管理法を引き継いだ原価管理が有効であった時代においては、財務的情報の中でもとくに原価情報に見られたように、その信頼性は、作業現場の要素行動との関連づけによって得ることができた。しかし、今日のまったく変化した組織環境の下では、そのような方法はもはやとり得なくなっている。他方で、経営管理のための情報システムとして管理会計が有用な情報を適用し続けるためには、異なる状況の下に置かれても、いぜんとして実体管理との何らかの連携を保たなければならない。BSCは、企業の全体的目標の達成を指向する戦略、あるいは財務情報の持つ経済合理性の包括的な確保と業務の細部に関わる実体管理とを架橋しようとして試みている。すなわち、それは、財務的成果を決定する多様な要因を探して、因果関係から確率論あるいは目的論的な多面的関係の網の目の中に、それらを位置づけ、測定可能にすることで変化した組織状況の中で管理会計情報の有効性と信頼性をふたたび獲得しようとする試みであるといえるのである。

⁴¹Goldratt, E.M. and J. Cox, *The Goal: A Process of Ongoing Improvement*, Second Edition, Hampshire, England: Gower, 1984.

2.2 会計情報とコントロール

管理会計における伝統的な目標管理は、貨幣的評価の可能な組織事象の経済的側面にもっぱら注目して、背後にある組織活動の多様な属性の持つ構造を捨象してきた。管理会計情報は、そのために組織過程の結果のみに関わる測定値を提供するにすぎないと批判されてきたのである。しかし、今やわれわれは物理的な情報処理コストの制約から解放されようとしている。このことは管理会計をして狭い財務の世界から抜け出して、より広い非財務的尺度の適用へと、測定領域の拡大に関心を向けさせるようになった。BSCは、過去の貨幣的評価のみによる会計の1次元業績評価モデルを多次元モデルに拡大する道を開いている。そのような多次元モデルは組織のコントロールにとってきわめて効果的である。

BSCは、財務的評価と物理的世界の実体管理に関わる測定尺度とを統合して、一体としての構造化された組織業績の評価モデルを与えた。この統合の主張は、まず貨幣的評価の持つ古典的な役割の再確認から始まる。

ある製造のいくつかのプロセスの費用を正確に分析することから生じるであろうと思われる利点の最初の1つは、改善が向けられるべきコースを示すであろう指標を提供することである。もし、ある方法が工夫されて、それがピンの頭を固定するのに必要な時間を4分の1減少させ、それを実行すると費用がおよそ13%減少するであろうとする。これに対して、それからピンの頭がカットされるコイル・ワイヤーを作るのに使用される時間が2分の1短縮できるとしても、そのことがほとんど目につく違いをもたらさないとすれば、明らかになるのは、後者ではなくて、前者のプロセスの短縮に注意を向けた方がはるかにより有利であろうことである⁴²。

⁴²Babbage, C., *On the Economy of Machinery and Manufactures*, Fourth Edition Enlarged, London: Charles Knight, Pall Mall East. 1835. Cited by Solomons, D., *The Historical Development of Costing*, in D. Solomons (ed.), *Studies in Costing*, London: Sweet & Maxwell, Limited, 1952, p.8.

BSCは公式化された多次元の企業モデルである。それは組織のフォーマルな情報チャンネルを通じて、組織の全体に伝達される。たとえ作業現場に配置されている人々が直接的な行為と知覚に介在物なく結びついている尺度によって行動し、評価されるとしても、それらの尺度を財務的な尺度に関連づけることによって、そうしない場合とは異なる行動を人々にとらせることができるようになる。たとえば、工場の原価を知ることは、次のエピソードに語られるような監督行動を生じさせるのである⁴³。

水素圧縮装置がダウンしたとき、深夜シフトの責任者は、緊急の修理チームを出勤させることができた。以前は、それほど重要でない機械の故障というと、シフト日誌に記録が残るだけで、翌朝マネジャーが出勤してきて初めてわかるようになっていた。しかし、いまでは深夜シフトの責任者が水素ガスを失うコストがわかっているため、朝までに圧縮装置を修理して生産を行うほうが、修理のコストを補って余りあるという決定を下せるのである。

個人の行動は、その認知スキーマ（あるいは、概念、モデル、認知構造）の変化に由来すると仮定できる。自己の認知を財務的尺度に関連づけることによって、この監督者の認知スキーマは再構成され、彼をして規定外の行動を取らせたのであろう。BSCは、最近では、戦略実施の手段としての役割が重要視されるようになってきている。その場合においてもこのことは変わらない。Mintzberg (1987) は、戦略を集団共有概念 (collective concept) と定義し、「この定義の核心は、展望 (perspective) が共有されることにある。世界観、文化およびイデオロギーという言葉に含意されているように、……戦略は、成員の意図を通じて、あるいは彼らの行為によって共有される展望である。実際、

⁴³Kaplan=Norton, The Balanced Scorecard, 1992, p.78. Diamond ハーバード・ビジネス・レビュー編集部訳『業績評価マネジメント』ダイヤモンド社, 2001年, 180頁。

この文脈の中で戦略を語るときに、われわれは、集合的精神、すなわち共通の思考あるいは行動によって統一された個人の領域に入り込むことになる」と言っている⁴⁴。BSCが戦略実施の手段とされるのは、それが「戦略を記述実行するための一般的なフレームワーク」である「戦略マップ」の作成に役立つからである。戦略マップは、戦略を組織成員の個人の領域に入り込ませ、組織の各部署において組織戦略への関わりと解釈を助けるようになる。

BSCは、実体管理のための非財務的情報をも一体として取り込むために、その提供するモデルは、複雑で多面的なものになる。個人の場合においても同様であるが、集合的に共有される認知モデルも、それを構成する次元の数が増加し複雑化するにつれて、外部環境の変化に対応する組織行動が次第に弾力的になる傾向をもつようになる。会計情報の背後にある諸要因の構造がフォーマルな形で検証され共有されるならば、そこからあらたな代替案が生み出され易くなる。ある企業は、実際、社内のデータを収集して、統計的分析を行い実証的な組織モデルを構築することで、そのような効果を例証している⁴⁵。

分析結果は魅力的で刺激的なものだった。シアーズ社は従業員態度が顧客サービスのみならず、従業員の離職率や家族・友人・顧客にシアーズを推奨する程度にどのように作用しているかを知った。統計上の関係は、従業員教育と自社ビジネスへの理解の改善がどのように収益の向上につながるかを明らかにした。たとえば、モデルの推定値によれば、従業員態度の5ポイントの改善は、顧客満足度の1.3ポイントの改善につながり、それはさらに売上成長率の0.5%の改善に作用していた。したがって、4%の売上成長率があった地区において従業員態度を8ポイント改善した店舗の場合、4.5%の売上成長率が実際に期待できることになった。より詳細な分

⁴⁴Mintzberg, M., Strategy Concept I: Five P's for Strategy, *California Management Review*, 30, 1, 1987, 11-24.

⁴⁵櫻井通晴監訳『キャプランとノートンの戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報社、2001年、386-388頁。

析では、主な作用因がどのように店舗内の異なる事業ラインに異なる影響をおよぼしているかが示された。たとえば、従業員の業績評価尺度と製品・場所が顧客満足とロイヤルティに及ぼす相対的な影響を比較することができた。

管理会計が現実の企業データを処理して、このような客観的で操作的なモデルを構築すれば、その本来意図する組織の合理化に多大な貢献ができるようになる。経営管理は仮説検定の科学的な根拠の下に実行されるようになるのである。これはおそらく経営管理の理想的な姿であろう。

実体管理の重視する学派の人々に対する、管理会計からの反批判は、これまで述べてきたような会計情報と非財務情報を統合することによる、組織成員の行動変容と、組織行動の弾力化の可能性の指摘であった。さらに、管理会計に対する批判のなかでとりわけラジカルなものは、Jhonson=Brömsによるものであろう。彼らは、管理会計による管理のための業務の測定そのものに対して否定的である⁴⁶。

「量」という用語は、それ以外のものとはまったく関係のないものを意味している。量的な管理会計ツールは、コストと利益を、関係性が多面的な網の目のように入り組んだ創発的な特性として識別しない。その代わりに管理会計はコストと利益を対象物、つまり、外部の力のみよってのみ動かすことのできる単なる粒子にまで還元してしまう。このことは、定量化し測定する行為は、相互依存関係と相互因果連鎖がある世界、つまり自然の生命システムを意味する世界に対しては不適切であることを示している。定量化し測定する行為は、いかなるシステムをも独立した部分に還元し、あるものの大きさの増減に関係しないすべての関係性を排除してしまう。

⁴⁶Jhonson, H. Thomas and Andrew Bröms, *Profit Beyond Measure: Extraordinary Results through Attention to Work and People*, New York, N.Y.: The Free Press, 2000. 河田信記『トヨタはなぜ強いのか』日本経済新聞社, 2002年, 269頁。

計量的測定のもつマイナスの側面は、行動会計の研究において指摘され続けてきた。しかしながら、コントロールのためには測定を欠かせないというのが管理会計の基本的な立場である。会計情報による管理のもつ逆機能的効果は、会計測定の不備によるものであり、BSCは、それを補完するために会計測定の領域を出て、実体管理の非財務的測定へ向かった。それは測定による管理にあくまでも固執する。彼らの立場は、これと正反対の管理会計の否定であり、管理実践の場においても非現実的なものである。

階層的コントロールの弊害を重視し、現場主義のコントロールの重要性を強調することは、かつての財務情報による一元的管理の主張と同様に、経営管理に対する偏った観点であるといわざるをえない。経済合理性を確保するための評価基準は、たとえそれがときとして逆機能的効果をとまなうとしても、個別の決定の合理性は貨幣的評価の上に乗らなければ最終的な結論を得ることができないはずである。また、とりわけ首肯しがたいのは、組織活力の源泉を「関係性の網の目」に求め、あらゆる計量情報がそれを毀損するという否定的な捉え方である。この主張は、経営管理における人間性を重視しながら、他方で人間の情報処理能力に限界があるという事実を考慮していない。あたかも自然システムをそのまま受け入れて、認知し行動できる無限の情報処理能力が人間にあるかのような仮定をそこに見ることができる。企業活動の現実を制御しようとするれば、むしろそれに関わる要因を可能な限り記号化し、定式化しなければならないはずである。なぜなら、そのことによってのみ人間と組織の持つ情報処理能力の制約を逃れることができるからである。「関係性の網の目」の強調は、かつての日本の経営の競争優位の源泉となっていた濃厚な対人的ネットワークに支えられたシステムを想起させる。日本の経営のそのような比較優位性は、経済合理性を保証するもう1つの支柱を加えなければ持続できなくなっている。

企業組織を自然システムに擬して、それに組み込まれたフィードバック・コントロールに組織管理を対置させることは、しばしば、停滞と保守主義への退行に導く。システムは、適応的に進化するか、適応不全によって解体するかの

いずれかの道をたどるのであるが、しかし場合によっては、統合不全の持続的状態に陥ることがある。企業組織にしばしば見られるように「組織の欠陥と慢性的な問題がたんにあからさまな問題を生じさせないか、あるいは解を見つけることができないために持続することがある。調整的革新のリスクがあまりに大きすぎるか、それを見つけることができないために、多くの人々は無気力になり、組織は『不自然な均衡状態』に凍結されてしまう」状態である⁴⁷。このような解体へ向かう成り行き管理の苦境を打破する手がかりは、しばしば管理会計の組織の現実を見直す経済合理性のまなざしによって得られることになる。

おわりに

管理会計における最近のBSCをめぐる議論は、予算管理あるいは原価管理とともに目標管理法として共通の基盤を持っている。従来の業績管理会計は、とくに原価管理に見られるように科学的管理法に由来する業務の定型化と標準化によって、原価情報と要素作業とを結びつけることで管理情報を提供してきた。因果関係の連鎖によって構成される平明な世界の中で、管理会計担当者は、人間行動の単純化されたモデルに基づいて、硬い権威主義的な管理スタイルを押し通してきた。しかし、官僚制組織の存立基盤は、今日根底から変化してきている。階層的コントロールの働く場所であっても、そこでは個人の裁量と自律が許容されなければならない。そうでなければ組織はその環境の不確実性に対処できないからである。この新たな組織状況の中で、管理会計は、組織の秩序を維持しながら、そのような弾力性を発揮できる管理手段を提供できなければならない。業績管理会計のコアとなっている目標管理も、伝統的なそれとは異なる役割を果たさなければならなくなった。BSCは、そのような要請に応

⁴⁷Buckeley, W., *Sociology and Modern Systems Theory*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1967, p.143.

えうるものようである。

BSCの提供する目標は、非財務的尺度を含んで多元的に構造化されている。そのような目標は、単一次元の単純な目標とは異なる行動を個人に要求する。彼あるいは彼女は、目標を構成する多元的空間の中で、自らの裁量によって自分の行動の結果を位置づけ、選択しなければならない。そうでなければ組織と個人は価値連鎖の中で外部市場の変化に対応できる多様度を持つことができなくなるからである。この論文は、そのことに関連するいくつかの議論を試みることで、あらたな業績管理会計の姿を描こうとするものである。