

タイトル	バランスト・スコアカードの導入と課題
著者	白幡, 一雄; Shirahata, Kazuo
引用	北海学園大学経営論集, 11(4): 79-92
発行日	2014-03-25

バランスト・スコアカードの導入と課題

白 幡 一 雄

はじめに

1992年にKaplanとNortonにより発表されたバランスト・スコアカードは、日本国内においては、1990年代後半以降多くの企業で導入および導入の検討がなされた。2003年の野村総合研究所の調査では、調査回答企業の18.5%が既にバランスト・スコアカードを導入しており、45%の企業が導入を検討していた(森沢・宮田・黒崎, 2005)。一方で2011年~2012年の川野による調査研究では、バランスト・スコアカードを導入している調査回答企業は10%を下回っていると報告されている(川野, 2013)。

財務的指標のみならず、客との関係や内部の業務プロセス、社員の能力などのバランスがとれた業績評価を行うシステムとして紹介されたバランスト・スコアカードは、戦略実行のフレームワークとして徐々にその位置づけを変えてきた。国内においても新しい経営指標による企業変革を目指す観点から、戦略志向の組織づくりへと向かわせるツールとしての認識がなされてきたが、川野らの調査報告を見る限りでは、バランスト・スコアカードは多くの企業で興味を持たれるほどには導入が進んでいないものと推測される。

また、バランスト・スコアカードの事例研究が進む中で、バランスト・スコアカード導入における促進要因・阻害要因についても報告がなされてきた(伊藤(和), 2007;

Niven, 2002)。特に中小企業へのバランスト・スコアカード導入を支援するコンサルタント会社および中小企業診断士などから、実践面における失敗事例や失敗要因があげられている(伊藤(一), 2008)。一方でバランスト・スコアカードに対しては、戦略を確実に実践するためのフレームワークとしての期待や、戦略的な管理会計としての機能的な側面も期待されている(Chapman, 2005)。

本稿では、国内企業においてバランスト・スコアカードが導入された実態をこれまでの調査結果を基礎として、特にその導入目的を中心に検討を加える。また筆者が実際に導入し実践した民間企業でのバランスト・スコアカードの事例を基に、これまで報告されている実践上の諸問題について取り上げ、バランスト・スコアカードの導入を促進する要因や阻害する要因について考察する。合わせて国内企業において、バランスト・スコアカードの導入が促進されるために必要となる点について実務的な面を中心に検討を加え、バランスト・スコアカードの今後の活用方法について考察する。

1. 日本企業における導入実態

1-1 国内企業の調査事例

国内企業に対するバランスト・スコアカードの導入実態調査は、いくつかの研究者や研究機関、コンサルタント等の実務者によって

実施されている例があるが、特定の業界団体や特定の地域での調査に過ぎないケースが多く、全国的な企業を対象とした調査は比較的少ない。その中でも2003年の野村総合研究所の調査は、先駆的企業がバランスト・スコアカードを導入した導入期を過ぎ、国内企業がバランスト・スコアカードを取り入れ始めた拡大期における実態調査であり、当時の国内企業におけるバランスト・スコアカードに対する取り組みの実態に関する情報を与えてくれる。

野村総合研究所による調査は、2003年6月に単独売上高が500億円以上の上場・ジャスダック公開企業1330社を対象に実施され、有効回答数は189件（有効回収率14.2%）であった。この時点でバランスト・スコアカードを導入している企業は35件（18%）、バランスト・スコアカード導入検討企業は85件（45%）となっており、回答企業の約6割がバランスト・スコアカードに対して実践しているか、実践に向けた情報収集を行っていた。また、導入済み企業における自己評価は、バランスト・スコアカード導入に関して「満足」・「課題はあるがまあ満足」と回答した企業が23件（65%）であり、バランスト・スコアカードの導入が企業において満足する結果をもたらしていることがうかがえた。

野村総合研究所の調査に先立ち、2002年には、小倉により東京証券取引所一部上場企業を対象とした「バランスト・スコアカードの導入実態に関する調査（以下、小倉調査）」が実施されている（松原，2003）。また2003年1～2月には櫻井により東京証券取引所一部上場企業に対して「バランスト・スコアカード関連アンケート調査（以下、櫻井調査）」が実施されている。

小倉調査は2002年10月に1500社に調査票を送付し、151社から回答を得ている。小倉調査では、バランスト・スコアカード導入

企業は15社（9.9%）、導入検討中・準備中の企業は13社（8.6%）であり、バランスト・スコアカード実践・実践検討中の企業は2割を下回っていた。一方、櫻井調査は国内企業におけるバランスト・スコアカードの導入は数が限られていることを前提として、最も導入が進んでいると思われる業種を選定し、300社に対して調査票を送付し107社から回答を得ている。櫻井調査では、バランスト・スコアカード導入済み・部分的導入済みの企業は20社（18.7%）、導入検討中の企業は31社（29%）であり、約5割の企業がバランスト・スコアカードに対して関心を持っている結果を表している。

小倉調査、櫻井調査、野村総合研究所の調査の順に数か月の期間を置いてそれぞれ実施された調査であるが、バランスト・スコアカードに関心のある企業（導入している企業や検討している企業）の数が、小倉調査では約2割、櫻井調査では約5割、野村総合研究所の調査では約6割と増加している。櫻井調査では、調査目的がバランスト・スコアカード導入目的や戦略等におかれ、また業種選定の過程からみても必ずしも導入企業数を調査したものではないので、その点を考慮しなければならぬが、三つの調査結果を見る限りでは、2002年から2003年にかけての短期間のうちに、国内企業においてバランスト・スコアカードへの関心が急速に高まってきたものと考えられる。

このように急速に国内企業において関心が高まったバランスト・スコアカードだが、2011年～2012年にかけての川野らによる調査では、その後の導入企業は増加していないものと考えられる（川野，2013）。川野らの調査は、2011年～2012年に東京証券取引所上場の2035社に対してアンケート調査票を送付して、190社（9.3%）から回答を得ている。調査結果の速報によれば、バランスト・スコアカードを採用している企業は

10%を下回る程度と報告されている。

川野らによる調査結果から判断する限りでは、2002年以降関心が高まったバランスト・スコアカードは、今日において継続的に多くの企業で導入されているとは言い難い。川野は他の調査内容も踏まえて、この原因を日本企業の保守的な側面に求めており、国内企業の多くは伝統的な手法を続け、新しく提案された管理会計手法の採用に消極的である状況が実態であると述べている。

川野らによる調査結果では、確かにバランスト・スコアカードの導入状況は2012年時点においても10%未満であり、2003年の小倉調査の結果と大きな差がない。しかしながら、櫻井調査や野村総合研究所の調査でのバランスト・スコアカードへの関心の高さや導入状況からは、国内企業が必ずしも新しい手法の採用に消極的であるとはいえないものと考えられる。

櫻井調査や野村総合研究所の調査で半数を超える企業がバランスト・スコアカードへの関心を示していたにも関わらず、その後の導入企業が増えていない原因には、国内企業の保守的側面のみならず、他の阻害要因もあるものと考えられる。企業向けに出版されたバランスト・スコアカード導入に向けた書籍の多くでは、導入するためのハウツーや失敗事例などについての記述が多く見受けられる。このことはバランスト・スコアカードを導入することに失敗したり、導入したものの期待したほど成果が上がっていなかったりしている企業が少なくない結果であるものと推測される。

これはバランスト・スコアカードを導入する時あるいは継続して推進する場合において、それらを阻害する要因があるものと推測される。一方で、導入失敗や低成果といった結果に対して、導入が成功した時の姿や高い成果が出た場合の期待された姿を、バランスト・スコアカードを導入しようとした企業は持っ

ていたはずである。国内企業がバランスト・スコアカードの導入を進めようとした背景には、どのような期待される姿があったのか、次節で考察を試みたい。

1-2 バランスト・スコアカードに期待された機能

JohnsonとKaplanが1988年に発表した「レレバンス・ロスト」では、当時の管理会計システムが企業の実務と適合していない現状を指摘している (Johnson & Kaplan, 1988)。企業経営において財務会計の優位が続く中で、1980年代の典型的な原価計算システムは、製品別の原価計算にも業務執行上の原価統制にも役に立っていないとされており、企業経営を支援するシステムとして1980年代の管理会計システムは陳腐化していたといわれる。一方で経営者の注意力を短期業績に偏重しやすい財務会計の指標に対して、非財務指標の重要性についてもJohnsonとKaplanは言及している。

バランスト・スコアカードは、この管理会計が実務との適合性を喪失していると指摘される中、ABC(活動基準原価計算)やABM(活動基準管理)に引き続き、企業経営に貢献する業績評価システムとして発表された (Kaplan & Norton, 1992)。

その後、バランスト・スコアカードは多面的な指標を活用した業績評価システムから、業績の実現を後押しするマネジメント・システムへとその役割を変えていった (Kaplan & Norton, 1993)。さらに先駆的な活用企業において、オペレーションレベルのマネジメント・システムにとどまらずに、戦略の実行をマネジメントするシステムとして活用されるに至った。KaplanとNortonの2001年の著書では、戦略実行をマネジメントする事例として、ABB社やモービルNAM&Rの企業事例が取り上げられている (Kaplan & Norton, 2001)。

国内においてバランス・スコアカードの導入が進んだ2000年代前半の時点では、バランス・スコアカードは戦略実行のフレームワークとしての位置づけを確立していたものと考えられる。国内企業がバランス・スコアカードを導入するに当たり期待されている機能は、戦略実行のフレームワークとしてあったのかを、先の小倉調査、櫻井調査、野村総合研究所の調査から検証を試みたい。

小倉調査では直接的な導入目的の項目はないが、既存の経営管理技法の採用状況について調査している。導入企業のうち個人業績評価は93%、目標管理は100%の企業で採用されており、前述したバランス・スコアカードの第一の役割であった多面的な指標を活用した業績評価システム、またオペレーションレベルのマネジメント・システムとしてバランス・スコアカードが位置づけられているものと考えられる。一方で、方針管理は71%の企業で採用されている。松原はこの結果からバランス・スコアカードが、「組織変革ツール、戦略策定と展開のツールタイプ」と「戦略的方針管理タイプ」の目的で導入され始めているとしている（松原，2003）。

櫻井調査では導入検討中の企業も含めた企業において、バランス・スコアカード導入の主目的の設定を設けている。複数回答ではあるが戦略の実行を主目的と回答している企業の割合は72.5%と最も高く、戦略実行のフレームワークとしてバランス・スコアカードを認識している企業が多かった。一方で戦略の策定と回答した企業の割合は54.9%、成果連動型の業績評価と回答した企業の割合は51.0%、経営品質の向上と回答した企業の割合は47.1%であり、櫻井は企業においてはバランス・スコアカードが多面的な目的を有している結果を表しているとしている。

小倉調査、櫻井調査の双方において、企業がバランス・スコアカードを導入するにあ

たり、戦略実行に関して意識している企業が多いことは大変興味深い。国内において、バランス・スコアカードが先駆的企業において導入され始めた2000年前後において、企業導入の啓蒙書的存在であった吉川による「バランス・スコアカード入門」では、業績評価指標をどの様に設定するかに比較的多くのページを割いていた（吉川，2001）。同様に企業の導入目的においても業績評価の側面が多くを占めていたのは前述の調査結果の通りである。しかしながら、同時に戦略実行に関しても導入目的としている企業が多いことは、短期間に国内企業にもバランス・スコアカードが戦略実行のフレームワークであるとの認識が広まったものと考えられる。

これは国内でのバランス・スコアカードの研究において、業績評価システムから戦略実行のフレームワークとして認識したうえでの研究が進んだことも要因の一つであると考えられる。例えば2003年の吉川による「バランス・スコアカード構築」では、業績評価指標の策定はバランス・スコアカード構築に向けての7つのステップのうちの1つにすぎず、多くのページを戦略に関連する項目に割いている（吉川，2003）。また企業向けのバランス・スコアカード導入を促進する著書が多く発行されたこと、日経BP社などによる企業向けフォーラムが開催されたことなども、国内企業においてバランス・スコアカードが、戦略の実行を意識する要因となったものと考えられる。

また櫻井調査では、企業がバランス・スコアカードを導入する目的として、戦略の策定と回答した企業も54.9%いたことは前述したとおりである。伝統的な理論においては、戦略を所与としてとらえており、マネジメント・コントロールの目的は戦略の実行を確実にするためのものであると考えられてきた（Anthony，1988）。戦略実行のフレームワークとして期待されたバランス・スコアカー

ドにおいても、戦略は所与のものとしてとらえられてきた。企業がバランスト・スコアカードを導入しようとする場合、所与である戦略を4つの視点の戦略目標に落とし込み、さらに各視点の戦略目標における重要成功要因を見極め、各要因の業績評価指標を策定する必要がある。

このようなバランスト・スコアカード導入の過程において、バランスト・スコアカードに期待される役割が伝統的なマネジメント・コントロールの枠から拡大してきたものと考えられる。KaplanとNortonはバランスト・スコアカードの導入にあたって戦略を記

述するこの過程を「戦略マップ」と呼び、図1-1のように新しいバランスト・スコアカードのフレームワークとしている(Kaplan & Norton, 2004)。

また、安酸らは伝統的なマネジメント・コントロールに対するバランスト・スコアカードの特徴として、(1)戦略の明確化プロセス、(2)戦略の伝達・共有プロセス、(3)戦略実行のコントロール・プロセス、(4)戦略実行のフィードバック・プロセスの4つを取り上げている。櫻井調査では戦略の策定方法についても質問をしており、「戦略はトップにより提示されるが、ミドル以下が積極的に自社の

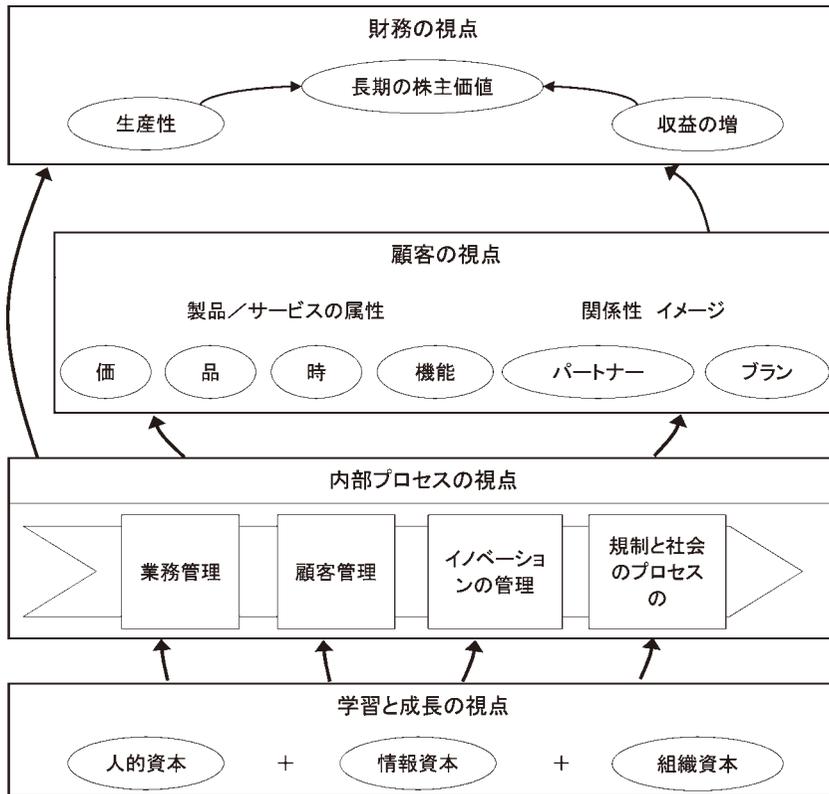


図 1-1 バランスト・スコアカードのフレームワーク

(出所：Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2004). "Strategy Maps", Harvard Business School Press
 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, p.62).

て導入する企業が多いが、業績評価や戦略の策定を目的の一つとしている企業も少なくない。一方で戦略の目標間の因果関係を検証している企業が多くないことから、国内企業においてはバランスト・スコアカードの機能の一部が使われているに過ぎないと考えられる。

2. バランスト・スコアカードの導入事例

これまで国内の調査結果から、バランスト・スコアカードの導入実態を検証してきたが、実際にバランスト・スコアカードを導入した経験を基にバランスト・スコアカード導入時ならびに継続する上での諸問題について考察してみたい。筆者が携わった一企業（北海道に本社を置く中堅の情報サービス企業（以下、A社））についての導入事例であり、必ずしも汎用的な問題として位置づけられるわけではないが、個々の課題についてはバランスト・スコアカードを活用していく上での、促進要因・阻害要因としてとらえられるものと考えられる。

2-1 導入目的

A社では2000年にこれまでの経営方針を見直し、21世紀を迎えるにあたり、経営ビジョンを新たに制定した。A社では以前からビジョンに基づいて3カ年単位の中期経営計画を策定し、さらに中期経営計画の達成を目指すために決算単位年度ごとの事業計画に落とし込んだ年度事業計画を作成していたが、新しいビジョンにおいても中期経営計画、年度事業計画は継続して策定されていた。2000年から第7次中期経営計画をスタートさせたが、2002年のいわゆるITバブル崩壊による急速な外部環境の変化には、3カ年で固定化した中期経営計画に基づく事業計画では対応できなくなっていた。

一方で新しいビジョンが社内に示されたも

の、ビジョンで示された会社の姿はすぐに実現できるものではなく、中期経営計画であってもそこに至るまでの過程を十分に示しているわけではなかった。また年度事業計画はもとより中期経営計画においても財務的目標が強調されており、ビジョンで示されていた組織運営や経営資源についての方針を実現するには具体的な実行プランが欠けていた。

これらの課題を解決する手段として経営企画部門ではバランスト・スコアカードの導入を検討していた。導入を進めるに当たっては、経営トップに向けても社内に向けても、あえてバランスト・スコアカードあるいはBSCという文言は使用しなかった。これはA社では品質改善活動やセキュリティ向上活動を推進していたが、各事業部門においてはスタッフ部門から推進を求められるISO、QMSなどの3文字略語に対して少なからずアレルギー反応が見受けられたためである。

経営企画部門では2000年に制定された新しいビジョンを確実に実行するためには、ビジョン実現に日々の業務がつながるような目標や施策を明確にしていかなければならないと考えており、バランスト・スコアカードの4つの視点はこの問題の解決につながるものととらえていた。また、事業部門の管理職層に直近の売上高や部門利益だけではなく、中長期に会社が成長するための目標や施策にも注意を払わせなければならぬと考えていたが、4つの視点での具体的な業績評価指標とその目標値を与えることで、その解決にもつながるものと考えていた。A社の当初の導入目的としては、管理者層に短期的な施策だけでなく中長期的な施策にも注意を向かわせるための、業績評価システムとしての位置づけが大きかったものと思われる。

2-2 導入時の課題

A社では2003年に策定した第8次中期経営計画に、バランスト・スコアカードの4つ

の視点を取り入れ、売上高や営業利益といった財務の視点だけでなく、顧客、内部ビジネスプロセス、学習と成長の視点でも戦略目標を設定した。第8次中期経営計画は、全社、本部、部の3段階で構成され、各々上位の戦略目標を自部門に落とし込む形式で計画が策定された。しかしながら第8次中期経営計画でのバランスト・スコアカードの導入においては、4つの視点での戦略目標の設定、その各々に対する業績評価指標と目標値の設定、およびその測定にとどまった。業績評価システムとしての位置づけで導入したものの全面的にバランスト・スコアカードを導入しなかったのは、次の3点が未解決の問題として存在したからである。1つ目は前節で述べたようにスタッフ部門から展開される新しいマネジメント手法に対して、事業部門でのアレルギー反応がみられたことである。方針管理や目標管理などのマネジメント・コントロール・システムの導入は、スタッフ部門が導入の担い手になることが多い。これらはSimonsの4つのコントロール・レバーにおける診断型のコントロール・システムであり、戦略目標達成に向けての財務・非財務の業績評価指標を測定してその結果をフィードバックすることになる。事業部門の管理職層にとっては、測定とフィードバック自体が、自分たちの日々の事業活動を監視するものとして認識される傾向があった。バランスト・スコアカードは診断型コントロール・システムの一つではあるが、Simonsによれば下記の4条件を満たすことにより双方向型コントロール・システムとなりうると述べている(Simons, 2000, p.223)。

- ①情報が簡単に理解できること
 - ②戦略面での不確実性に関する情報を提供すること
 - ③組織のあらゆるレベルで使われること
 - ④新しいアクションプランを生み出すこと
- A社ではバランスト・スコアカードの導入

時においては、4条件が十分に満たされていなかったため、管理者層から新たな診断型コントロール・システムが導入されるものとして受け止められたものと考えられる。

2つ目は業績評価指標を設定し測定したものの、測定にとどまり組織的な業績評価としては明確に活用されていなかったことである。これは設定した指標について過去から測定を継続していなかったものも多く、個々の指標の達成が戦略目標の達成につながることを明示できず、業績評価システムとしては不完全であると評価したためである。また、定量的な測定方法が社内で確立していない指標については、業績評価指標の対象から除外されることが多く、結果的に簡易に測定できる指標を業績評価指標とする傾向となったことも要因の一つである。前述したようにA社の第8次中期経営計画は、全社、本部、部の単位にブレイクダウンされているが、下位の段階に行くほど容易に測定可能な指標を設定する傾向が強かった。

3つ目は各視点の戦略目標の因果関係を容易に見える形で提供しなかったこと、つまり戦略マップの策定までには至らなかったことである。戦略目標間の関連性を戦略マップで可視化することの重要性については、導入を推進した経営企画部門においても認識していた。しかしながらそれまでの中期経営計画の計画書の体裁と比較して、戦略マップを計画書の重要な位置におくことは、社内ではまだ受け入れられないだろうと判断したためである。A社ではバランスト・スコアカードの文言を使わずに導入を進めたことは前述したとおりであるが、バランスト・スコアカードの内容自体については周知や教育を進めていた。当然ながら社員の中には経営企画部門が導入しようとしているものが、バランスト・スコアカードであることを理解している者もいたが、比較的少数にとどまっていた。そのためバランスト・スコアカードの目標とするとこ

ろや社内でもどのように進めていくかを全社的に理解させるには時間が必要であった。

上述した3つの課題に加え、2003年に導入したバランスト・スコアカードはA社独自のスタイルをとっている部分がある。バランスト・スコアカードは財務・顧客・内部ビジネスプロセス・学習と成長の4つの視点で構成されるが、A社の場合、財務の視点は予算そのものとして位置づけられており、スコアカードの先頭は財務の視点の代わりに「戦略」という項目が置かれていた。「戦略」という名の視点ではあるが、記載されるのはターゲットとする市場に対する営業方針といえるものであった。財務の視点を予算そのものとして「戦略」を代替としたのは、経営トップ層の意向によるものであった。また、内部プロセスは「管理／プロセス」、学習と成長は「教育／人事制度」と置き換えてスコアカードを作成している。

2-3 継続の状況

A社の第8次中期経営計画は事業環境の変化に素早く対応するために毎年ローリングされた。また2006年には5カ年を期間とした新しい経営プラン(以後、アクションプラン)が策定された。アクションプランも毎年ローリングして見直すことを前提としており、事業環境の変化に柔軟に対応することが可能な計画とした。課題を多くの残したまま導入を進めたA社のバランスト・スコアカードではあるが、継続していく中で活用方法が変化してきた。

前節で述べた導入時の1つ目の課題は、バランスト・スコアカードを継続して進めていく中で、事業部門の管理者層の反発が低下し解消へとつながっていった。年度ごとのスコアカード作成時に経営企画部門による説明やサポートを繰り返したこともあり、Simonsによる4条件が整ってきたのではないかと考えられる。またスコアカードでの視点の設定

にも変化があった。表2-1は2003年から2013年までのスコアカードに設定された視点の推移である。

2008年には「戦略」の視点が一般的な「財務」の視点へと戻っている。これは財務の視点として独立して作成していた予算計画と事業計画の一貫性を強化する目的で採用された。また同年には、5つ目の視点として「組織／風土」が追加されている。この視点が追加された背景には、経営者の強い意向が働いている。2006年に経営トップが交代し、翌年にはトップの意向で社員満足度調査が実施されている。社員重視を掲げる経営方針のもと、戦略目標にも「組織／風土」としての視点が設定された。「組織／風土」の視点はその後「社風」、「ES (Employee Satisfaction)」と名称を変えているが、設定される戦略目標は同様のものである。バランスト・スコアカードは必ずしも4つの視点だけでスコアカードが構成されるわけではない。バランスト・スコアカードが戦略実行のフレームワークであることから、経営者が戦略の実行上重視する視点が追加されることがあるのは、当然のことであると考えられる。2013年にはスコアカードに設定される視点がさらに変

表 2-1

事業年度	視 点
2003	戦略・顧客・管理／プロセス・教育／人事制度
2004	戦略・顧客・管理・教育
2005	戦略・顧客・管理・教育
2006	戦略・顧客・管理・教育
2007	戦略・顧客・管理・教育
2008	財務・顧客・管理・教育・組織／風土
2009	財務・顧客・管理・教育, 社風
2010	財務・顧客・管理・教育, 社風
2011	財務・顧客・管理・教育, ES
2012	財務・顧客・管理・教育, ES
2013	営業, サービス, 業務プロセス, 風土

更されているのも同様の理由からである。

また導入時の2つ目の課題については、継続して測定を続けることで重要成功要因を測定するのに妥当な業績評価指標が明らかになってきた。また会計システムや作業管理システムなどの情報システムを利用した測定方法も改善が進み、測定できる指標の種類や範囲も拡大していった。

3つ目の課題については、前述のアクションプランからは戦略マップの策定も実施されている。図2-1のように各視点で設定された戦略目標間の関連が明確になるようにスコアカードと一体になって明示されるようになった。

導入時の課題は概ね解消しているように見受けられるが、各戦略目標間の因果関係の検証については不十分であり、図1-2で示されるようなスコアカードを活用した戦略と業務の連結のサイクルは不完全にしか回っていない。またスコアカードで記載された業績評価指標の達成度が、個人（特に管理職層）の業績評価に反映されていないため、伊藤・小林が指摘している2つのサイロの中の2つの制度が依然として並存している（伊藤・小林、

2001, p.53)。実際のところ、2013年からは各戦略目標間の因果関係が希薄であるのではないかとの指摘から、社員に誤解を与える戦略マップは明示すべきではないとして、全社レベルでの戦略マップの策定が停止されている。

次章では前章ならびに本章での考察を踏まえ、バランスト・スコアカードを今後も企業が活用する上での留意点について検討を試みる。

3. バランスト・スコアカード活用に向けて

戦略実行のフレームワークとして、さらには戦略策定にも関与が期待されるバランスト・スコアカードであるが、1章で述べた川野らの調査ならびに2章で述べた筆者が導入に携わった企業の事例からもみてとれるように、国内企業においてバランスト・スコアカードが十分に活用されているとは言い難い。バランスト・スコアカードがKaplanとNortonによって発表された1992年と比較して現在の事業環境は、変化の度合いが速く

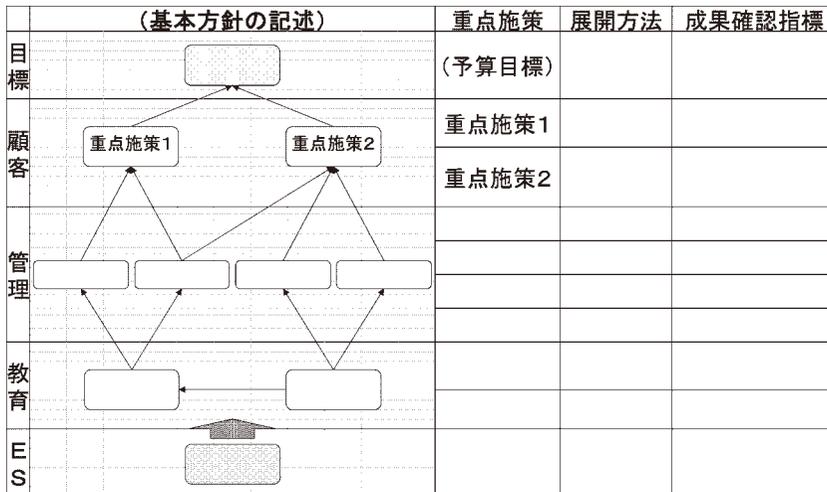


図2-1

かつ大きくなっている。このような環境下でも、促進要因を活かし阻害要因を減少させることによりバランスト・スコアカードには一層効果を発揮することが期待されるはずである。

3-1 促進要因と阻害要因

森沢・宮田・黒崎は、バランスト・スコアカード導入を成功させるための要因を5つのポイントに整理した(森沢・宮田・黒崎, 2005)。第一のポイントは導入目的を明確化する, 第二のポイントは導入に際してトップがコミットメントする, 第三のポイントは導入対象組織の納得性を高める, 第四のポイントはエキスパートを育成する, 第五のポイントは事務局が導入対象組織に任せきりにしないである。

第一のポイントは重要である。1章で述べた小倉調査や櫻井調査の結果では、企業がバランスト・スコアカードを導入する目的は必ずしも一つではない。実際のところ2章のA社の事例も同様である。しかしながら、バランスト・スコアカードは業績評価システムにも戦略実行のフレームワークにもなるものであり、複数の目的があった場合でも、目的に合わせた活用の仕方は明確にしておかなければならない。

第四のポイント, 第五のポイントは実務上のテクニックともとらえられることができる。バランスト・スコアカードに限らず, QC活動やISOシリーズなどの新しい管理手法や方法論を企業内で推進する場合, エキスパートを育成することや事務局を設置して推進する方法は, 多くの企業において採用されているものである。第二のポイント, 第三のポイントは, 次に述べるKaplanとNortonがいう戦略志向の組織体の5つの原則の2つと符合している。

KaplanとNortonの企業研究によれば, 初期にバランスト・スコアカードを導入した

企業は, エグゼクティブ・チーム, ビジネス・ユニット, 人的資源, ITおよび財務資源を組織体の戦略に焦点をあわせさせ, 方向づけを行うことができた。また, バランスト・スコアカードを使って成功した企業では, そのような焦点への戦略的な集中と方向づけが達成されるパターンがあることをみつけた(Kaplan & Norton, 2001)。KaplanとNortonはこれらを「戦略志向の組織体の原則」と呼び, 以下の5つの原則があるとしている。すなわち, ①戦略を現場の言葉に置き換える, ②組織全体を戦略に向けて方向づける(組織の戦略へのアラインメント), ③戦略を全社員の日々の業務に落とし込む(戦略を全社員の業務に関連させて動機づける), ④戦略を継続的なプロセスにする(戦略を継続的なプロセスにさせるべく管理する), ⑤エグゼクティブのリーダーシップによって変化を促す, である。括弧内は, KaplanとNortonの2008年に発表された文面を併記したものである(Kaplan & Norton, 2008)。

バランスト・スコアカードの活用を成功に導くには, 実務上のテクニックも必要ではあるが, KaplanとNortonの5つの原則を逆説的に考えると, 戦略志向の組織体でなければバランスト・スコアカードは成功しないとも受け取れる。もしくはバランスト・スコアカードを導入する中で戦略志向の組織体へと変革していかなければならないものと考えられる。Nivenによればバランスト・スコアカードの狙いは組織変革にあるとしており, 組織変革のために重要な項目として, ①変革の必要性, ②変革の結果として望むもの, ③文化とバリューの互換性, ④変革を達成するための支援システム, ⑤従業員の信頼, を取り上げている(Niven, 2002)。

一方で阻害要因についても, KaplanとNorton, Nivenの双方が取り上げている。KaplanとNortonは7項目, Nivenは10

項目を提示しているが、伊藤がわかりやすくまとめているのでそちらを参照されたい（伊藤（和），2007，pp.181-191）。促進要因と異なり、阻害要因についてはバランスト・スコアカードの導入失敗要因として実務家からの報告も多い。コンサルタントや企業診断士などがバランスト・スコアカードの導入支援を実施する中で蓄積されてきた失敗事例の紹介が比較的多く見受けられるが、昨今では中小企業における事例も見られる。

3-2 企業でのこれからの活用にむけて

国内企業ではバランスト・スコアカードへの関心は高いものの、導入し活用している企業は多くはない。戦略とその実行の重要性については疑う点はないものと考えられるので、バランスト・スコアカードはもっと活用されて然るべきであろう。バランスト・スコアカードの誕生には、管理会計が実務との適合性を喪失していたことが背景にあり、バランスト・スコアカードに代表される新しい管理会計手法が導入されないままでは、実務と管理会計が適合していかないものと考えられる。川野は国内企業の保守性から新しい管理会計手法の導入が進まないとしていたが、前章の事例、前節の促進要因・阻害要因から考察すると、導入はしたものの継続的なプロセスにまで至らない企業も多いのではないかと考えられる。

いずれにせよ、グローバル競争が加速するような企業環境においては、戦略志向の組織体を作ることは重要である。バランスト・スコアカードはそのためのツールとして最も活用できるもののひとつであると考えられる。前節での促進要因を考慮した導入作業に加え、実務的なテクニックの取り入れや避けるべき失敗要因の情報収集を企業が行うことにより、これからもバランスト・スコアカードの活用が進むものと考えられる。

一方でバランスト・スコアカードは他の管

理会計手法とも連携を進め発展する可能性を含んでいる。一つは予算管理との関連性の発展である。予算の機能は、計画機能・調整機能・統制機能に分けて論じられるのが通例である（内田，2003）が、予算の持つ逆機能問題は今日でも明確な解決手段は確立していない。昨今の予算管理の研究の中では「脱予算経営（Hope & Fraser，2003）」があるが、バランスト・スコアカードとの連携も考慮して検討されるべきであろう。筆者個人的には、バランスト・スコアカードと脱予算経営の連携が、逆機能問題だけでなく、前章で述べた業績評価管理の「2つのサイロ問題」の解決につながるものと期待している。

一方で双方向型コントロール・システムとしてのバランスト・スコアカードは、他の双方向型のコントロール・システムと同様に、経営者側に立脚した「現場を利用するための管理会計」との指摘もある（潮，2013）。これはアメーバ経営のように現場が主体となるような経営手法に対しては、バランスト・スコアカードは十分にその機能を発揮しないと考えることもとらえられる。本稿ではこの点に関しては議論を深めることができないが、この指摘については、Simonsによるレバーのコントロールの幅の設定（Simons，2005）に解決の糸口があるのではないかと考えられる。今後この点については他の研究者の報告を期待したい。

4. おわりに

国内企業の導入実態や特定企業の導入経緯から、バランスト・スコアカードに期待される役割ならびに導入時の課題について考察してきた。国内におけるバランスト・スコアカードの導入はまだ少数にとどまっているが、促進要因を考慮し阻害要因を排除することにより、企業でのバランスト・スコアカードの活用はもっと拡大すべきものであるものと考

えられる。実務者の一人として、企業でのバランスト・スコアカードの活用につながる研究が一層進むことを期待したい。

〈参考文献〉

- 安酸建二・乙政佐吉・福田直樹 (2010) 「バランス・スコアカード研究の現状と課題——実証研究のレビューに基づく検討」, 『原価計算研究』, Vol.34, No.2.
- Anthony, R. N. (1988), *The Management Control function.*: Harvard University Press.
- 伊藤一彦 (2008) 「バランス・スコアカード (BSC) でよくある失敗——中小企業における BSC 導入失敗の原因とその対策」, 『企業診断ニュース』, 企業診断編集部, 2008.7.
- 伊藤和憲 (2007) 『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.
- 伊藤嘉博・小林啓孝 (2001) 『ネオ・バランスト・スコアカード経営』, 中央経済社.
- 伊藤嘉博・清水孝・小林啓孝 (2001) 『バランスト・スコアカード理論と導入』, ダイヤモンド社.
- 潮清孝 (2013) 『アメーバ経営の管理会計システム』, 中央経済社.
- 内田昌利 (2003) 『行動管理会計論 (第2版)』, 森山書店.
- 川野克典 (2013) 「進化を止めた日本企業の管理会計」, 『企業会計』, 中央経済社, Vol.65, No.4: pp.18-26.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). "The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance", *Harvard Business Review*, January-February (本田桂子訳「新しい経営モデル "バランス・スコアカード"」『DIAMOND ハーバード・ビジネス・レビュー』, 第28巻, 第8号, 2003年3月).
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *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).
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Boston, MA: Harvard Business School Press (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).
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2004). "Strategy Maps", Harvard Business School Press (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., & Norton, D. P. (2008). "The Execution Premium: Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage", Harvard Business School Publishing Corporation (櫻井通晴, 伊藤和憲監訳『バランスト・スコアカードによる 戦略実行のプレミアム』, 東洋経済新聞社, 2009年).
- Simons, R. (1995). *Levers of Control*, President and Fellows of Harvard College (中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』, 産能大学出版部, 1998).
- Simons, R. (2000). *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*, Prentice-Hall (伊藤邦雄訳『戦略評価の経営学——戦略の実行を支える業績評価と会計システム——』, ダイヤモンド社, 2003).
- Simons, R. (2005). *Levers of Organization Design*, Harvard Business School Press (谷武幸・窪田祐一・松尾貴巳・近藤隆志訳『戦略実現の組織デザイン』, 中央経済社, 2008).
- 櫻井通晴 (2003) 『バランスト・スコアカード——理論とケース・スタディ——』, 同文館出版.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1988). *Relevance Lost*, Harvard Business School Press (烏居宏史訳『レバンス・ロスト——管理会計の盛衰』, 白桃書房, 1992).
- Chapman, C. S. (2005) *Controlling Strategy: Management, accounting, and Performance measurement*, Oxford University Press, (澤邊紀生・堀井悟志監訳『戦略をコントロールする——管理会計の可能性』, 中央経済社, 2008).
- Niven, P. R. (2002) *Balanced Scorecard step by step: maximizing performance and maintaining results*, 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).
- Hope, J. & Fraser, R. (2003) *Beyond Budgeting*, Harvard Business School Publishing Corporation (清水孝監訳『脱予算経営』, 生産性出版, 2005).
- 松原恭司郎 (2003) 「日本企業における BSC 導入の概況」, 『企業会計』, 中央経済社, Vol.55,

- No.5 : pp.54-59.
- Mintzberg, H., Ahlstrand, B. & Lampel, J. (1998). *Strategy Safari: A Guided Tour Through the Wild of Strategic Management* (齋藤嘉則監訳『戦略サファリ 戦略マネジメント・ガイドブック』, 東洋経済新報社, 1999).
- 森沢徹・宮田久也・黒崎浩 (2005) 『バランス・スコアカードの経営 — 戦略志向の組織づくり』, 日本経済新聞社.
- 吉川武男 (2001) 『バランス・スコアカード入門 — 導入から運用まで』, 生産性出版.
- 吉川武男 (2003) 『バランス・スコアカード構築 — 基礎から運用までのパーフェクトガイド』, 生産性出版.