



営業組織におけるインセンティブシステム変革の成功要因：カルビー(株)におけるサーベイ調査の結果 (〈特集〉 管理会計における非財務情報の意義)

梶原, 武久
谷, 武幸

(Citation)

国民経済雑誌, 186(1):13-28

(Issue Date)

2002-07

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/00335329>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/00335329>



営業組織における インセンティブシステム変革の成功要因

——カルビー㈱におけるサーベイ調査の結果——

梶 原 武 久
谷 武 幸

管理会計システムを定着させるには、導入研究によりシステム導入の成功要因・阻害要因を解明する必要がある。本論文では、営業革新に伴うインセンティブシステムの変革について、その成功要因・阻害要因を探索的に検証することを目的に実施したサーベイ調査結果を記述・考察している。以下の3点を明らかにすることができた。(1)管理会計システムの導入研究にさいして、成功要因・阻害要因を組織レベルだけでなく、個人レベルでも考察する必要があること、(2)導入プロセスにおける行動的・組織的要因および管理会計システムの特性が導入の成功要因・阻害要因になること、(3)タスク不確実性がシステムの特性や導入プロセスにおける行動的・組織的要因と交互作用をもつことの3点である。

キーワード 導入研究、インセンティブシステム、非財務的業績指標、BSC

I は じ め に

近年、提案営業、チーム営業、問題解決型営業、情報武装営業などのコンセプトのもとで、多くの日本企業が、営業革新に取り組んでいる。これは、市場の成熟化や消費者ニーズの多様化などを背景として、売上高を至上命題とし、また営業担当者の個人的な力量に依存した属人的な従来型の営業方法が限界を向かえていることを意味している。

しかしながら、営業革新を成功させることは容易ではない。なぜなら、営業プロセスの革新に伴って、営業マネジャーや営業担当者の意思決定や行動を変化させなければならないからである。営業プロセスを革新したにも関わらず、営業マネジャーや営業担当者の行動様式が従来通りであれば、新しい営業プロセスが上手く機能することはない。この点、Hammer and Champy [1993] においても、BPR (Business Process Reengineering) を成功させるには、ビジネス・プロセスの変革にとどまらず、価値観と信念、職務と組織構造、マネジメントと評価システムなどを同時に変革しなければならないと指摘されている。また、谷 [1990]

においても、組織構造やインセンティブシステムにつながる業績測定システムを同時に変えないと、組織変革が機能しないことを明らかにしている。

実際、多くの日本企業では、営業革新に伴い、売上高や利益といったアウトプットに関わる財務的な業績指標に加えて、品質、顧客満足度、納期などといった非財務的業績指標を採用したり、あるいは、そうした非財務的業績を従業員の報酬に反映させたりして、新しい管理会計システムの導入を試みている。しかし、組織にとって新しい管理会計システムを導入することは容易ではない。というのも、管理会計システムの導入を成功させるためには、さまざまな障害を克服しなければならないからである。したがって、管理会計システムの導入を成功に導くためには、導入の促進要因や阻害要因を明らかにすることが重要な課題となる。この点、近年注目されている管理会計システムの導入研究が重要な役割を果たすと考えられる（日本会計研究学会特別委員会〔2001〕）。

本論文では、管理会計システムの導入研究の視点から、スナック菓子メーカーであるカルビー㈱において実施された営業革新に伴う新しいインセンティブシステムの導入を対象とした調査結果を記述する。以下では、まず調査目的と分析フレームワークを説明する。ついで、調査対象となったカルビーにおける営業革新とインセンティブシステムの変更を概観する。つづいて、調査結果の考察を行う。

II 調査目的と分析フレームワーク

1 調査の目的

カルビーでは、営業革新に伴い、営業マネジャーを対象とする新しいインセンティブシステムが導入されたが、評価される側の営業マネジャーは新しいシステムをどのように評価しているのだろうか。仮に、営業マネジャーが、当該システムに対して、不満をもっているとすれば、上手く機能することはない。というのも、不満を感じている営業マネジャーは、インセンティブシステムによって、適切に動機づけられることはないからである。したがって、数多くの営業マネジャーが不満を感じているとすれば、新しく導入されたインセンティブシステムは成功したとはいえない。

インセンティブシステムの導入を成功させるには、新しいシステムに対する営業マネジャーの満足度を評価した上で、営業マネジャー間にみられる満足度の相違を生み出している原因を明らかにすることが必要である。というのも、この原因を突きとめることによって、新しいシステム導入の成功要因・促進要因を明らかにできると考えられるからである。

このような問題意識から、カルビーにおけるインセンティブシステムの導入に関してサーベイ調査を行うことによって、インセンティブシステム導入の成功要因・阻害要因を解明しようというのが研究目的である。

2 営業マネジャーの満足度に影響を及ぼす要因

(1) インセンティブシステムの特性

それでは、新しく導入されたインセンティブシステムに対する営業マネジャーの満足度に影響を及ぼしている要因は何であろうか。この点、さまざまな要因が考えられるが、本研究で取り上げた要因は、大きく2つに分類することができる。

第1の要因は、インセンティブシステムの特性に関するものである。個々の営業マネジャーが直面しているインセンティブシステムの特性の違いが、彼らの満足度に影響を及ぼすと考えられる。

先行研究およびカルビーの状況を考慮した上で、本研究では、インセンティブシステムの特性として、戦略と業績指標のリンケージ、業績評価の客観性、業績指標の反応性、業績目標の厳格度、参加的目標設定、報酬決定における財務的業績の重要性、報酬決定における非財務的業績の重要性、報酬決定方法（公式対裁量）、報酬決定における個人業績およびチーム業績の相対的重要性という9つの要因を取り上げ、営業マネジャーの満足度に及ぼす影響について検証を行った。

(2) 導入プロセスにおける行動的・組織的要因

営業マネジャーの満足度に影響を及ぼすと予測される第2の要因は、新しく設計されたインセンティブシステムが、どのようなプロセスを経て、組織に導入されるのかという導入プロセスにおける行動的・組織的要因である。従来、管理会計研究においては、特定のシステムの成功要因として、もっぱら技術的な特性が注目されてきた。近年注目を浴びているABCに関しても、当初、どのようなアクティビティやコストドライバーを利用するのかといった技術的な側面が重視されてきた(Shields [1995])。しかしながら、近年の調査によれば、ABCの導入を成功させるためには、技術的な問題を解決するだけでは十分でないことが明らかにされてきている。これは、仮に技術的な問題が克服され優れたABCシステムが構築されたとしても、その導入の過程において、さまざまな理由によって、組織メンバーが激しく抵抗するためである(Shields and Young [1989], Argyris and Kaplan [1994])。組織メンバーは、以下のような理由から新しい管理会計システムの導入に抵抗するといわれる。第1に、組織の外部で生み出されたイノベーションの導入に積極的ではない。これはNIHS (Not Invented Here Syndrome) と呼ばれる。第2に、新しい管理会計システムの導入が短期的な業績を低める場合、管理者はその導入に抵抗する。第3に、管理会計システムの導入が、個人、組織、製品、プロセスなどの業績測定に直接的な影響を及ぼすことも、組織メンバーの抵抗を生み出す原因となる。第4に、新しい管理会計システムの導入によって、既存のパワー関係が変化する場合、政治的な理由によって組織メンバーが抵抗するとされる。

したがって、管理会計システムの導入を成功させるためには、組織メンバーの抵抗を克服する必要がある。新しい管理会計システムに対する組織メンバーの抵抗を克服するには、トップマネジメントの支援、従業員に対する教育や訓練、十分な資源提供、導入目的の明確化などの導入プロセスにおける行動的・組織的な要因が重要な役割を果たすとされる (Shields and Young [1989])。これらの要因は、ABC導入に関するいくつかの実証研究において、導入の成功要因であることが確認されている (Anderson [1995], Shields [1995], Foster and Swenson [1997], McGowan and Klammer [1997], Krumwiede [1998], Anderson and Young [1999])。そこで、本研究では、先行研究で指摘されてきた要因のなかから、トップマネジメントの支援、導入目的の明確化、十分な資源提供、導入プロジェクトに関する十分な説明という4つの要因を取り上げて、営業マネジャーの満足度への影響を検証する。これによって、インセンティブシステム導入の成功要因・阻害要因を明らかにしようとするのである。

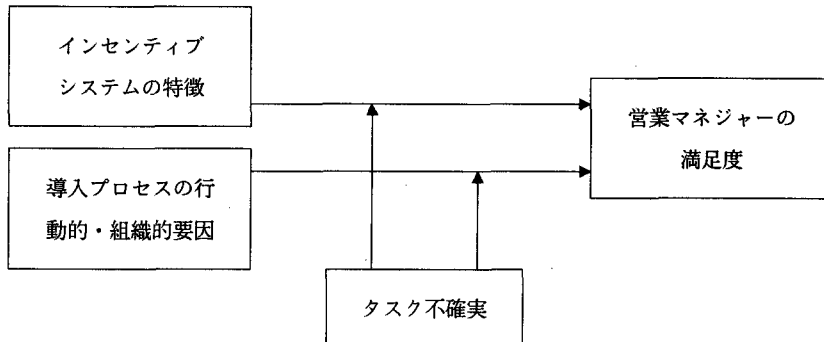
(3) タスク不確実性によるモデレート効果

コンティンジェンシー理論によれば、管理会計システムの有効性は、コンテキストに依存するとされる。すなわち、どのような状況においても普遍的に有効なシステムがあるわけではない。状況が異なれば、有効なシステムも異なってくる。この点、インセンティブシステムについても、個々の営業マネジャーのおかれている状況によって、望ましい特性が異なっているものと予測される。

一方、導入プロセスの行動的・組織的な要因の影響は、コンテキストに依存しないのであろうか。これまで行われてきたABCの導入研究においては、導入プロセスにおけるさまざまな行動的・組織的要因の影響が検証されてきたが、モデレーターとしてのコンテキストに関わる要因の役割は、ほとんど注目されてこなかった (Shields [1995], Foster and Swenson [1997], MacGowan and Klammer [1997], Anderson and Young [1999])。

しかしながら、組織における技術革新などの領域の先行研究では、導入プロセスにおける行動的・組織的要因の影響は、新技術の利用者である組織メンバーのおかれている多様な状況に依存していることが明らかにされている。たとえば、営業部門における新しい情報技術の導入に関して調査を実施した Leonard-Barton and Decamps [1988] によれば、導入プロセスへのマネジメントの介入が利用者の態度に及ぼす影響に対して、個々の利用者のパーソナリティやスキルがモデレート効果をもっている。管理会計システムの導入も、組織にとっては、新しい技術の導入と位置づけられる。したがって、導入プロセスにおける行動的・組織的な要因が営業マネジャーの満足度に及ぼす影響に対して、さまざまな状況要因がモデレート効果をもつと予測される。

図1 本研究の分析フレームワーク



本調査では、各要因が営業マネジャーの満足度に及ぼす影響をモデレートする状況要因として、個々の営業マネジャーが直面しているタスク不確実性 (task uncertainty) を取り上げることとした。一般に、タスク不確実性とは、「タスクを遂行するために必要とされる情報量とすでに処理された情報量の格差」と定義される (Galbraith [1973])。したがって、タスク不確実性が高いのは、個々の営業マネジャーが遂行する活動について十分に知識をもっておらず、試行錯誤的に活動を行わなければならないような非ルーティンなタスクであると考えられる。一方、タスク不確実性が低い状況は、営業活動としてやるべきことが十分に理解されており、ルーティンとして職務が遂行される状況を意味している。

本調査において、タスク不確実性を取り上げる理由は、まず第1に、管理会計システムの有効性をモデレートする状況要因として、多くの先行研究のなかで取り上げられてきたことである (Hirst [1981], [1983], Chong [1996])。第2に、カルビーにおいても、個々のマネジャーが担当するチャネル、顧客、競争環境によって、営業マネジャー間でタスク不確実性が相当異なっていると考えられ、そのことが、インセンティブシステムの特性或導入プロセスにおける行動的・組織的要因と営業マネジャーの満足度の関係に対して、何らかの影響を及ぼすものと予測されるためである。

図1は、本研究の分析フレームワークを示している。

III カルビーの営業革新

本調査の対象となったカルビーは、さまざまなスナック菓子やシリアル¹の製造・販売を行っているリーディング企業である。カルビーは、国内に8地域事業部を有し、2001年3月期の売上高は、1,037億9,400万円である。以下では、カルビーの営業革新を概観する。

1 鮮度管理とプロセス管理

カルビーの主力商品であるスナック菓子は、油で揚げているために、製造日から日数が経

つにつれて、次第に品質が劣化してしまう。そのため、カルビーが成長するなかで、いかに商品を劣化させることなく、お客に届けるかということが、最も大きな課題とされてきた。そこでカルビーが取り組んだのは、徹底した鮮度管理であった。

鮮度管理を徹底するには、商品を店頭で早く回転させなければならない。なぜなら、卸店や小売店の倉庫や店頭在庫として積まれている間に、品質が劣化してしまうからである。したがって、鮮度管理のもとでは、売上を確保するために受注するということではなく、需要に合わせて、売れる分だけ補充するという営業スタイルが求められた。

こうした鮮度管理を実施するにあたって、営業の管理様式も変更された。従来、カルビーでは、他の多くの日本企業と同様に、売上高や利益といった財務的な業績指標に基づくアウトプット管理が行われてきた。アウトプット管理とは、最終的なアウトプット目標を達成しさえすれば、それを達成するための方法は問わないという管理様式である。しかしながら、鮮度管理を実施するにあたり、アウトプット管理は、大きな阻害要因となった。というのも、アウトプット管理のもとでは、売上高や利益といった短期的な業績が重視されるために、月末や期末に売上高を確保するために押し込みが行われるようになるのである。このような無理な押し込みは、店頭での商品の回転率を低下させ、その結果として、商品の品質を劣化させてしまう。

そこで、アウトプット管理の欠点を克服し、鮮度管理を有効に遂行することを目的として、カルビーでは、アウトプットに関する業績指標以外に、店頭品質を高めるために非財務的業績指標として次のものが採用された。

- ① 店頭率、カバレッジ：商品がどのくらい陳列されているかに関する指標
- ② フェイス：売れるスピードに合うように、決められた種類の商品が陳列されているかに関する指標
- ③ 販促頻度：商品の回転率を高めるための活動に関する指標

これらの非財務的業績指標は、最終的なアウトプットを生み出すためのプロセスを確保するためであり、プロセス管理の強化を目的としている。これらの非財務的業績指標が採用されたことによって、営業担当者は、店頭品質に関する有用なフィードバックを得ることができるようになる。こうしたプロセス管理に基づく徹底した鮮度管理が功を奏し、カルビーの商品は、消費者に対しても「鮮度」という新しい価値を浸透させることに成功し、急速に成長してきた。

2 チーム営業体制の構築と新インセンティブシステム

しかしながら、1990年代に入り、カルビーは売上の伸びが急速に鈍化してしまった。これは、市場の成熟化、流通構造の変化、業態内におけるパワー関係の変化などによって、従来

の営業方法が通用しなくなってきたためである。まず、菓子業界における市場の成熟化によって、市場規模が頭打ちの状態、売上を伸ばすことが非常に困難になってきた。またコンビニエンスストアやディスカウントストアなどの出現によって、業態が多様化しており、従来の一律の営業方法では、対処することが困難になってきた。さらに、従来では小売企業本部のバイヤーが一括による仕入れ権限を有していたことから、主に本部を対象とした営業が行われていたが、今日では、多くの小売企業において、個別店舗レベルでの対応を促進する目的から、個別店舗に対する仕入れ権限の委譲が進められており、本部のみをターゲットとした営業では、需要と生産を同期させることは難しくなった。

このような事態に対処するために、カルビーでは、本部向け営業と個別店舗向け営業を区分し、それぞれを別のチームが担当することにした。本部向けのキー・アカウントチームは、通常、チャンネル毎に割り当てられ、小売企業の本部と卸を担当し、チャンネル全体の売上と利益について責任をもつ。一方、個別店舗営業を担当するゾーン・セールスチームは、エリアに対して責任を有し、個別店舗を巡回し、店頭のカバレッジの確保と適切な販促を行いながら、店頭品質の向上に努める。2つのチームは、単に別々に活動をするだけではなく、両者で密接な情報交換を行うことによって、需要と生産を同期させ、チャンネル全体に過不足なくモノが流れるような生産性の高いシステムの実現を目指している。

こうしたチーム営業体制を有効に遂行する目的で、各チームを統轄する営業マネジャーを対象として、新しいインセンティブシステムが導入された。すなわち、従来からのプロセス管理を徹底させるために、営業マネジャーの報酬は、売上高や利益といった財務的業績のみならず、カバレッジ、フェイス、販促頻度といった個別課題の達成度に基づいて決定されることになったのである。

IV サーベイ調査の方法と結果

1 調査方法

本調査は、営業革新に伴うインセンティブシステムの導入の成功要因を探索することを目的とする仮説発見型の研究である。そこで本研究では、カルビーにおいて新しいインセンティブシステムの対象となっている営業マネジャーを対象としてサーベイ調査を実施することにした。平成13年5月に調査を実施し、本社のスタッフによって選抜された53名の営業マネジャーに質問票を配布し、45名の回答を得ることができた（回答率84.9%）。

2 営業マネジャーの満足度

表1は、新しく導入されたインセンティブシステムに対する営業マネジャーの満足度を示している。表に示されているように、個々の営業マネジャーの満足度は、平均で3.07である

表1 インセンティブシステムに対する営業マネジャーの満足度

全く不満足である		どちらでもない		非常に満足している	
1	2	3	4	5	平均
0%	26.7%	42.2%	28.9%	2.2%	3.07

が、ほぼ「2」から「5」の範囲でバラツキがみられる。このように同一の組織におけるインセンティブシステムの導入であっても、個々の営業マネジャー間で、新しいシステムに対する満足度にバラツキがみられる。したがって、この差を生み出している原因を明らかにすることが、導入を成功させる上で重要であると考えられる。そこで、以下では、導入されたインセンティブシステムに対する営業マネジャーの満足度のバラツキを生み出している原因を探索していくことにする。

2 相関分析および重回帰分析

表2は、営業マネジャーの満足度と各要因の相関分析の結果を示している。表をみると、非財務的業績指標の重要性、トップマネジメントの支援、導入目的の明確化、十分な資源提供、十分な説明の5つの要因について、営業マネジャーの満足度と正の相関関係がみられる。一方、裁量的な報酬決定については、営業マネジャーの満足度との間にマイナスの相関関係が認められる。この分析結果は、管理会計システムの導入を成功させる上で、導入プロセスにおける行動的・組織的要因が重要な役割を果たすとする近年における導入研究の成果と一致している。

表2 営業マネジャーの満足度と各要因との相関関係

変 数	平 均	標準偏差	満 足 度
トップマネジメントの支援	3.11	1.09	.429**
導入目的の明確化	3.09	1.00	.500**
十分な資源提供	2.60	.96	.473**
十分な説明	2.07	1.10	.585**
戦略と業績指標のリンク	4.00	.88	-.064
客観的業績測定	3.51	1.10	.165
業績指標の反応性	3.22	.93	.222
業績目標設定への影響力	3.73	.96	.169
業績目標の厳格度	3.76	.83	-.144
財務的業績の重要性	4.16	1.11	.242
非財務的業績の重要性	3.93	.96	.298*
報酬決定（公式対裁量）	2.78	.82	-.319*
報酬決定（個人対チーム）	4.13	.81	.159

**相関係数は1%水準で有意（両側）。

*相関係数は5%水準で有意（両側）。

表3 ステップワイズ法に基づく重回帰分析の結果

	<i>B</i>	<i>S. E. [B]</i>	β	<i>t</i>	<i>p</i>
導入目的の明確化	.447	.084	.605	2.937	.000
財務的業績の重要性	.266	.086	.310	2.422	.012
業績目標の厳格度	-.254	.115	-.260	-1.771	.033

Adjusted $R^2 = .427$, $F = 11.943$, $p < .001$

次に、すべての要因を独立変数とする重回帰分析を実施した。ただし変数選択の方法として、ステップワイズ法を採用した。重回帰分析の結果によれば、導入目的の明確化、財務的業績の重要性、厳格な業績目標の3つの要因が営業マネジャーの総合満足度に対して統計的に有意な影響を及ぼしており、また全体の変動の42.7%を説明している。

3 タスク不確実性のモデレート効果

次に、個々の営業マネジャーがおかれているタスクの不確実性が及ぼす交互作用について検討をおこなった。タスク不確実性の交互作用を検証するために、以下のような交互作用項を含む回帰モデルを個々の変数に対して適用することにした。

$$S = \beta_0 + \beta_1 X + \beta_2 XU + e$$

S = 満足度

X = 独立変数

U = タスク不確実性

表3によれば、6つの要因について、タスク不確実性の交互作用効果が認められる。まず、インセンティブシステムに関する要因では、業績指標の反応性、業績目標の厳格度、戦略と業績指標のリンケージ、財務的業績の重要性について、プラスの交互作用がみられる。一方、裁量的報酬決定に関しては、マイナスの交互作用が認められる。

表4 交互作用に関する回帰分析の結果

	主 効 果	交互作用効果	修正済み
	β 係数 (<i>t</i> 値)	β 係数 (<i>t</i> 値)	決定係数
ト ッ プ マ ネ ジ メ ン ト の 支 援	-.171(-.647)	.688(2.608**)	.264
裁 量 的 報 酬 決 定	.352(1.495)	-.599(-2.544**)	.106
業 績 指 標 の 反 応 性	-.244(-.933)	.557(2.132**)	.101
業 績 目 標 の 厳 格 度	-.577(-2.223**)	.523(2.014**)	.065
戦 略 と 業 績 指 標 の リ ン ク	-.383(-1.661)	.417(1.808*)	.032
報酬決定における財務的業績の重要性	-.181(-.631)	.490(1.708*)	.078

(注)・** $p < 0.05$, * $p < 0.1$

・従属変数は、満足度

・すべての変数について、同じ回帰モデルを当てはめ、 $p < 0.1$ のもののみを、*t* 値の絶対値が高い順番に掲載。

次に、導入プロセスにおける行動的・組織的要因に関して、トップマネジメントの支援との間にタスク不確実性による交互作用を認めることができる。すなわち、タスクの不確実性が高いほど、トップマネジメントによる支援が、導入されたインセンティブシステムに対する営業マネジャーの満足度を高めるという結果を見いだすことができる。

V 発見事実と考察

本調査の主要な発見事実は、次の3点である。

- (1) 同一組織内であっても、新しいインセンティブシステムに対する営業マネジャーの満足度にバラツキがみられる。
- (2) インセンティブシステムの特性および導入プロセスにおける行動的・組織的要因の両方が導入の成功に重要な役割を果たす。
- (3) いくつかの要因とタスク不確実性の間に営業マネジャーの満足度に対する交互作用がみられる。

まず、本調査の第1の発見事実は、同一組織であっても、新しいインセンティブシステムに対する営業マネジャーの満足度にバラツキがみられることが確認されたことである。このことは管理会計システムの導入を成功させるには、組織レベルでの導入や成功を議論するだけではなく、個々の組織メンバーのレベルでの導入や受容とそれに影響を及ぼす要因に注目することが不可欠であることを示唆している。今後、日本において管理会計システムの導入研究を展開していく上でも、組織レベルの分析と個人レベルでの分析を併用することが望まれる。

本調査の第2の発見事実は、管理会計システムの導入にさいして、その技術的な特性のみならず、導入プロセスにおける行動的・組織的要因が重要であることが確認されたことである。従来から、管理会計研究においては、管理会計システムの技術的な側面が重視されてきたが、営業マネジャーの満足度に対して、インセンティブシステムの特性と導入プロセスにおける行動的・組織的要因の両方が影響を及ぼすことが示されている。このことは、管理会計システムの成功が、技術的問題の解決と導入プロセスのマネジメントの成功の両方に依存していることを示している。

本調査の第3の発見事実は、営業マネジャーのタスク不確実性が、トップマネジメントの支援、裁量的報酬決定、業績指標の反応性、業績目標の厳格度、戦略と業績指標のリンケージ、財務的業績の重要性という6つの要因との間で、営業マネジャーの満足度に対してモデレート効果をもつことが明らかにされたことである。以下では、6つの要因とタスク不確実性の間のモデレート効果について、先行研究をふまえながら考察していく。

- ① 裁量的報酬決定との間のマイナスのモデレート効果

まず、分析結果によれば、タスク不確実性と裁量的報酬決定の間にマイナスのモデレート効果がみられる。すなわち、タスク不確実性が高い場合には、裁量的報酬決定が営業マネジャーの満足度を引き下げ、公式に基づく報酬決定がプラスの影響を及ぼすのである。なぜタスク不確実性が高いと、公式に基づく報酬決定が営業マネジャーの満足度を高めるのか。この点、期待理論 (expectancy theory) が参考になる。期待理論によれば、組織メンバーのモチベーションは、努力すれば業績を達成できるという期待、達成した業績が報酬に結びつくという期待および報酬の魅力の3つの要素によって決定されるとされる。一般に、タスク不確実性が高い状況においては、期待理論の第1の要素である「努力すれば業績を達成できる」という期待は低い。なぜなら、目標を達成するための手段が明確でなく、試行錯誤が求められるからである。したがって、他の2つの要素が一定であれば、タスク不確実性が高くなると、従業員のモチベーションが下がると思われる。一方で、公式に基づく報酬は、業績が報酬に結びつくという期待を高める効果があると考えられる。したがって、不確実なタスクのもとでは、公式に基づく報酬決定が、業績が報酬に結びつくという期待を高める効果をもち、その結果として、営業マネジャーの満足度を高めているものと考えられる。

② 業績指標の反応性とのプラスのモデレート効果

次に、タスク不確実性が高い場合に、反応性の高い業績指標を採用することによって、営業マネジャーの満足度が向上することが明らかにされた。業績指標の反応性とは、活動や努力の結果が、業績指標に適切に反映されるかどうかということである。タスク不確実性が高い状況とは、営業活動に関するプロセスの知識が不足している状況である。したがって、営業マネジャーは、不確実で曖昧な環境のもとで、試行錯誤的に営業活動を行わなければならない。このような状況では、営業活動の結果を適切に反映することができる業績指標を採用することによって、営業マネジャーは、有益なフィードバックを得ることが可能になり、タスクを取り巻く不確実性が削減されるという効果があるものと考えられる。

③ 業績目標の厳格度との間のプラスのモデレート効果

分析結果によれば、業績目標の厳格度は、それ自体の主効果として、営業マネジャーの満足度に対して、マイナスの効果をもっている。しかしながら、タスク不確実性との間で、プラスの交互作用効果を及ぼすことが示されている。この分析結果は、一般的に不確実性が高いと考えられる製品開発や原価企画における厳格な目標の有効性を主張する先行研究と一致している。たとえば、岩淵 [1992] によれば、高い目標原価を設定することによって、製品開発チームにおける知識創造活動が促進され、劇的な原価低減が可能になると指摘されている。

一方、不確実性が低い場合には、職務遂行上の役割が明確に理解されているものと考えられる。したがって、仮に非常に高いレベルの業績目標が設定されたとしても、それを達成す

ることは非常に困難であり、いわば、「乾いた雑巾をさらに絞る」といったこと求められるのである。したがって、タスク不確実性が低い状況下で、厳格な業績目標を設定することは、マネジャーに過大なプレッシャーを与え、ストレスをもたらすと考えられる。

④ 戦略と業績指標のリンケージとのプラスのモデレート効果

タスクが不確実であるほど、戦略を反映した業績指標を採用することによって、営業マネジャーの満足度が高まることが明らかになった。この分析結果は、先行研究とも一致している。Chong [1996] は、管理会計情報の範囲とタスク不確実性がマネジャーの業績に及ぼす影響を調査し、次のような結果を得た。すなわち、タスク不確実性が高い環境において有効な意思決定を行い、マネジャーの業績を向上させるには、より幅広い管理会計情報を利用することが重要であるとした。² 一方、タスク不確実性が低い状況では、幅広い管理会計情報の利用は、情報負荷を高め、業績を低めるとされる。

別の解釈も可能である。タスク不確実性が高い状況とは、営業活動に関するプロセス知識が不足しており、試行錯誤が求められるような状況である。そのような環境のもとでは、トップマネジメントは、事業戦略を反映した業績指標を提示することによって、従業員に対して、戦略的な焦点や優先順位を伝えることが可能になる。したがって、事業戦略と業績指標のリンケージをとることは、営業マネジャーを取り巻く不確実性や曖昧性を削減する効果があるものと考えられる。この点、近年注目を集めているバランストスコアカード (BSC) などに関する議論においても、事業戦略と業績指標の間で密接なリンケージをとることの重要性が指摘されており、分析結果は、不確実な環境のもとでの BSC の有効性を示唆するものとなっている (Kaplan and Norton [1996], [2000])。

以上から、分析結果を通じて、不確実なタスク環境のもとで、事業戦略を反映した非財務的業績指標の活用が有効であることが確認されたものと考えられることができる。

⑤ 報酬決定における財務的業績の重要性とのプラスのモデレート効果

分析結果によれば、タスクが不確実な場合に、報酬決定に財務的業績を重視することで、営業マネジャーの満足度が高まる。この分析結果は、一見、上で述べた、タスク不確実性が高い場合に、事業戦略を反映した非財務的業績指標の活用が有効であるという結果と矛盾しているように思われる。また、タスク不確実性が高い状況において、会計情報への依存が、マネジャーの逆機能的な行動の原因となるとする先行研究とも矛盾している (Hirst [1981], [1983])。

なぜ本調査において、タスク不確実性が高い環境のもとで、報酬決定に財務的業績を重視することが、営業マネジャーの満足度を高めるという結果が得られたのか。この点は、次のような解釈が可能であると思われる。まず、タスク不確実性が高い状況では、営業活動に関するプロセスの知識が不十分であると考えられる。このような状況では、プロセス管理を行

うために非財務的業績指標が採用されたとしても、それらの指標の改善が最終的な財務的業績につながるかどうかは不明確である。仮に、営業マネジャーが、非財務的業績指標を改善したところで、最終的な財務的業績が得られないと考えているとすれば、彼らを有効に動機づけることはできないであろう。そこで、非財務的業績指標を利用する一方で、最終的なアウトプットに関わる財務的業績指標を活用する必要があるといえよう。Simons [2000]においても、組織内部において経済的な価値が創造されているという高い確信を組織メンバーに与えるのは、インプット、プロセス、アウトプットに関する複数の業績指標間の因果関係が明確に理解されている場合であると述べられている。

以上から、分析結果は、不確実性が高い状況において、非財務的業績指標のみを用いるだけでは十分とはいえず、最終的なアウトプットとしての財務的業績指標を併用することが重要であること、したがってBSCが有効であることを示唆しているものと解釈することができる。

⑥ トップマネジメントの支援との間のプラスのモデレート効果

最後に、不確実性が高いタスクに直面している営業マネジャーに対するトップマネジメントの支援の程度が高いほど、満足度が高まるということであるが、この分析結果は次のように解釈される。

一般に、タスク不確実性が高い状況においては、目的と手段の関係について、十分な知識が不足している。したがって、特定の目的のために、新しいインセンティブシステムが導入されたとしても、営業マネジャーにとって、それが本当に有効かどうかを評価することは容易ではない。そこで、このような状況においては、トップマネジメントがリーダーシップを発揮し、新しいインセンティブシステムの導入目的や必要性について伝達することが、当該システムに対する営業マネジャーの態度をポジティブにする効果があると考えられる。

VI むすびにかえて

近年、わが国においても、ABCやBSCなど革新的な管理会計システムを導入する試みが広がっている。しかしながら、単にそれらの手法を採用すれば、問題が解決するというわけではない。なぜなら、管理会計システムを有効に導入するには、技術的な問題や組織メンバーによる抵抗などいくつかのハードルをクリアしなければならないからである。しかしながら、革新的な管理会計システムの導入にさいして、どのような障害が伴うのか、またどのような要因が重要なのかに関して、一部の導入事例が報告されているだけで、実証的な知識が蓄積されているとはいえない。このことがわが国企業において革新的な管理会計システムがなかなか導入できないでいる原因の一つと考えられる。

本論文は、営業マネジャーを対象とする非財務的業績指標を含むインセンティブシステム

の導入に関する成功要因について、実証的な証拠を提供するものであり、管理会計システムの導入を促進するための要因の解明につながるものである。繰り返すまでもなく、第1に、管理会計システムの導入研究にさいして、成功要因・阻害要因を組織レベルだけでなく、個人レベルでも考察する必要があることが明らかになった。第2に、導入プロセスにおける行動的・組織的要因および管理会計システムの特性が導入の成功要因・阻害要因になることが明らかになった。第3に、タスク不確実性がシステムの特性や導入プロセスにおける行動的・組織的要因と交互作用をもつことが示された。特に、第3点は、不確実性が高いタスク環境における業績測定システムおよびインセンティブシステムに対する非財務的業績指標を含むBSCの有効性を示唆するものである。

今後は、本調査で見いだされた発見事実に基づいて、より本格的な実証研究を実施することが求められている。

注

- 1 1999年に行った以下のヒアリング調査に基づいている。

7月1日 本社営業革新推進グループ

10月6日 名古屋支店エリアサポートグループマネージャー、営業企画グループマネージャー

10月12日 東京支店マーケティンググループマネージャー、東京第2ゾーンセールsteamリーダー

10月19日 近畿支店営業所長、マネジメント支援グループマーケティングチームリーダー、大阪Bゾーンチームリーダー

- 2 Chong [1996] によれば、幅広い管理会計情報 (broad scope MAS information) とは、外部情報、非財務的情報、将来志向の情報であり、狭い範囲の管理会計情報 (narrow scope MAS information) とは、内部情報、財務的情報、歴史的情報を意味している。

参 考 文 献

- Anderson, S. W. [1995]. A Framework for Assessing Cost Management System Change: The Case of Activity Based Costing Implementation at General Motors 1986-1993, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 7, pp. 1-51.
- Anderson, S. W. and S. M. Young [1999]. The Impact of Contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity-Based Costing Systems, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, pp. 525-559.
- Argyris, C., and R. S. Kaplan [1994]. Implementing New Knowledge: The Case of Activity-Based Costing, *Accounting Horizons*, Vol. 8, No. 3, pp. 83-105.
- Chong, V. [1996]. Management Accounting Systems, Task Uncertainty and Managerial Performance: A Research Note, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, No. 5, pp. 415-421.

- Cooper, R., R. S. Kaplan, L. S. Maisel, E. Morrissey and R. M. Oehm [1992]. *Implementing Activity-Based Cost Management: Moving from Analysis to Action*, Montvale, NJ: Institute of Management Accountants. (KPMG ピート・マーウィック/KPMG センチュリー監査法人訳『ABC マネジメント革命—米国企業を再生させたコスト管理手法—』日本経済新聞社, 1995年.)
- Eisenhardt, K. M. [1985]. Control: Organizational and Economic Approaches, *Management Science*, Vol. 31, No. 2, pp. 134-149.
- Foster, G., and D. W. Swenson [1997]. Measuring the Success of Activity-Based Cost Management and Its Determinants, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, pp. 109-141.
- Galbraith, J. [1973]. *Designing Complex Organization*. Reading, Mass.: Addison-Wesley.
- Gosselin, M. [1997]. The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 2, pp. 105-122.
- Hammer, M., and J. Champy [1993]. *Reengineering the Corporation: A Manifesto for Business Revolution*. New York: Harper Business.
- Hirst, M. [1981]. Accounting Information and the Evaluation of Subordinate Performance: A Situational Approach, *The Accounting Review*, October, pp. 771-784.
- Hirst, M. [1983]. Reliance on accounting performance measures, task uncertainty, and dysfunctional behavior: Some extensions, *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp. 596-605.
- Hirst, M. K. [1987]. The Effects of Setting Budget Goals and Task Uncertainty on Performance: A Theoretical Analysis, *The Accounting Review*, October, pp. 774-784.
- Ittner, C. D., and D. F. Larcker [1998]. Innovation in Performance Measurement: Trends and Research Implication, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 205-234.
- Ittner, C. D., D. F. Larcker and M. W. Meyer [1997]. Performance, Compensation, and the Balanced Scorecard, Working Paper, University of Pennsylvania.
- 岩淵吉秀 [1992]. 「原価企画の機能：情報共有化と知識創造の観点から」『企業会計』第44巻第8号, pp. 41-47.
- Kaplan, R. S., and D. P. Norton [1996]. *The Balanced Scorecard: Translating Strategy in Action*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S., and D. P. Norton [2000]. *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Krumwiede, K. R. [1998]. The Implementation Stages of Activity-Based Costing and Impact of Contextual and Organizational Factors, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 239-277.
- Malina, M. A., and F. H. Selto [2000]. Communicating and Controlling Strategy: an Empirical Study of the Effectiveness of the Balanced Scorecard, Working Paper, University of Colorado at Boulder.
- Malmi, T. [1997]. Towards Explaining Activity-Based Costing Failure: Accounting and Control in Decentralized Organization, *Management Accounting Research*, Vol. 8, pp. 459-480.

- McGowan, A. S., and T. P. Klammer [1997]. Satisfaction with Activity-Based Cost Management Implementation, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, pp. 217-237.
- 日本会計研究学会特別委員会編 [2000]. 『管理会計システムの導入研究：中間報告書』日本会計研究学会.
- Shields, M. D. [1995]. An Empirical Analysis of Firms' Implementation Experiences with Activity-Based Costing, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 7, pp. 148-166.
- Shields, M. D., and S. M. Young [1989]. A Behavioral Model for Implementing Cost Management Systems, *Journal of Cost Management*, Winter, pp. 17-27.
- Swenson, D. [1995]. The Benefits of Activity-Based Cost Management to the Manufacturing Industry, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 7, pp. 167-180.
- Simons, R. [2000]. *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- 高島克義 [2000]. 「営業管理様式の選択に関する新視点」『流通研究』第3巻第2号, pp. 1-16.
- 谷 武幸 [1990]. 「業績管理会計と経営戦略」『国民経済雑誌』第162巻第5号, pp. 67-83.