



非財務測定尺度の意義 : バランストスコアカードについて (〈特集〉 管理会計における非財務情報の意義)

浅田, 孝幸

(Citation)

国民経済雑誌, 186(1):29-50

(Issue Date)

2002-07

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/00335331>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/00335331>



非財務測定尺度の意義： バランストスコアカードについて

浅 田 孝 幸

最近の話題である、バランストスコアカードに関連させながら、非財務業績測定指標の意義について検討する。業績測定指標に関しては、欧米企業で重視されている伝統的な財務的指標、日本企業で適用が活発であった非財務指標がある。これを統合化し、戦略にリンクさせ、新たな展開を見たのが、BSC (balanced score card) である。今日の企業経営では、その戦略に合わせて他社とは異なる知識や技術の組み合わせ（いわゆるビジネスモデル）を競争優位の条件とするように大きく変わってきたことから、これまで以上に、従業員の新たな技術獲得や知識の創造なり、既存知識と新規の知識の異なる結合なり融合が、ビジネスにおける成功の必要条件になってきている。ここでは、このような現代の経営における、付加価値の新たな生成過程を支えるべき業績測定指標の意義と課題を、BSC に関連して検討することになる。

キーワード 因果連鎖 クアーズ社のBSC バランストスコアカード インセンティブ

は じ め に

現代企業での業績測定指標の意義について最近の話題である、バランストスコアカードに関連させながら、その意義を検討することにしよう。業績測定指標に関しては、伝統的な財務的指標の利用局面では、何をもって指標を構成するのか（例えば、売上高、ROI、経常利益など複数の指標を選択する）、あるいは、どの財務指標を重視（例えば、ROI でなく、ROS を重視する）するのかといった点に、経営者あるいは管理者の関心があったと言えるだろう（浅田、1994年）。これは、その指標の結果が、経営の良否を判断する上で、もっとも分かり易く、かつ直接的だからである。しかも、これまでの一般的な企業経営においては、ほぼ同じような人材・プロセスを通じて（製造なり販売）付加価値を生み出すことが、重視されてきたことから、財務指標が、全体の動きを判断する上でも十分に機能してきたと推定される。ところが、今日の企業経営では、その戦略に合わせて他社とは異なる知識や技術の組み合わ

せ(いわゆるビジネスモデル)を競争優位の条件とするように大きく変わってきた(Prahalad and Hamel, 1990)ことから、これまで以上に、従業員の新たな技術獲得や知識の創造なり、既存知識と新規の知識の異なる結合なり融合が、ビジネスにおける成功の必要条件になってきている(野中, Kaplan and Norton)。ここでは、このような現代の経営における、付加価値の新たな生成過程を支えるべき業績指標の役割を、バランストスコアカード(balanced score card)¹、に関連して検討することになる。

第1節 業績測定指標の重要性

経営における業績測定のための指標の意義としては、次のようなことが言われている(Ahmed, and M. Zairi, 2000)。まず、測定されないものは、マネジメントできないこと。2つめは、競争優位の獲得方法・維持方法の変化である。3つめは、資本市場の圧力と経営目標の重点の変化である。4つめは、事業競争スピードの圧倒的な変化である。

測定されない場合にはマネジメントできないとは、あまりに漠然とした表現である。しかし、企業の目的は、利益を中心とした財務的な成果をあげることであり、その絶対額として、すくなくとも、その利用した資本からの機会原価を上回る財務的成果の実現が必要である点は、どの時代においても真実である。その意味では、経營業績の測定は、財務的な測定を基礎にするわけである。企業では、例えば、目標資本利益率を達成するために、その計画手段として、予算管理制度を利用しており、それを計画レベル(ROI目標)では、経營業績の上で分子にあたる利益額を明らかにする損益予算と分母の経営資本を明らかにする貸借対照表予算として、総合的に表現している。これはまさしく、結果の財務的測定を前提として成り立つ計画目標の設定である。しかし、実際にこれを達成する手段は、一連の、財務的な因果関係のみをみても、必ずしも、そのための手段は明らかにされていない。

たとえば、 $\text{目標利益} = \text{目標売上高} - \text{目標費用} = (\text{既存製品の売上高} + \text{新製品の売上高} + \text{営業外収益} + \text{特別利益}) - (\text{販売費} + \text{一般管理費} + \text{営業外費用} + \text{特別損失}) = (\text{A事業部管理可能利益} + \text{B事業部管理可能利益} + \text{C事業部管理可能利益}) + (\text{本社収益} - \text{本社費用}) + (\text{特別利益} - \text{特別損失})$ などに分解(ここでは、資本コスト、負債コストは引かれていない。)が行われる。さらにこれは、事業部のなかでは、事業部固有の売上高とそのための事業部固有の費用と本社費配賦費用とに分解され、その売上高と費用は、この事業部別だけでなく、更に、販売地区別・製品種類別、組織職能別、などに分けて予測され、事後の達成レベルが組織的实际業績と比較して評価される。一方で、その費用を構成する資産は、長期的な投資額としての有形固定資産、無形固定資産、と短期の運転資本を構成する当座資産、棚卸資産などから構成され、この資産を負債コスト・資本コストに対応する部分のみに再構成して、銀行などの債権者の持分である負債および株主の持分である資本に対する必要資本コストが、比較される

べき目標として設定されていることになる。

しかし、このような構造を作りあげても、財務的分解は、それを引き起こすドライバーであるところの、特定の経済的資源の消費額を測定し得ても、それらが、どの程度、本来の目的に貢献しているものなのか、あるいは、したのかを測定することは、一般的に困難であり、それゆえに、財務的な成果と活動としての努力との対応というのは、具体的な経営活動のレベルで、明確化することは実際のところ容易なことではない。

もっとも、これまでは、そのように述べても、ある程度までは、経営活動が、事業別のラインを中心に安定的に行われてきたこと。そのことから、計画・実施・観察（plan-do-see）という現業のレベルの計画・評価の関係を回す仕組みとトップの短期利益計画・予算編成活動とは、間接的な関係をもっているが、経験則に従って、何が利益達成へのドライバーであるかは、因果関係の安定性を前提にして、混乱なく明示化できた（とりわけ、中期経営計画などで）可能性が高い。しかし、2つめにあるように、競争優位の獲得方法が、この10年余りの間に大きく変わってきている。たとえば、家電会社であるところの、シャープ、松下電器、三洋電機では、売上高の30%あるいはそれ以上が、部品販売であり、利益への寄与率では、部品事業や製造機械事業といった、これまでは、家電の本業に対して周辺事業であったものが、大きい割合を占めてきている。すなわち、既存のテレビ、ステレオ、冷蔵庫、ラジオ、ビデオ、などの量産品は主要な事業から後退しつつある。むしろ競争優位性は、新しい機能を生み出す部品や産業機器やシステム機器事業で利用されるソフトや部品にあり、それらが主要な利益の源泉に取って代わってきていることである。しかも、最終の完成品については、5年以内の新製品比率が、売上高の30%以上を構成する状況である点にも注意しなければならない。

そこで、4つ目に指摘したように、事業スピードを早める仕組み、すなわち、これまでの、プロダクトアウト型の組織から、マーケットイン型の組織への大幅な変更である。しかし、ここに大きな落とし穴がある。すなわち、既存の業績測定方法は、市場のニーズを素早く商品に変換する仕組みを評価するものに転換されていない場合がある。とりわけ、大規模なメーカーでは、製造中心に組織が構成されてきたことから、市場のニーズに対応するための既存品を自らの手でシステムティックに破壊あるいは除去し、新たな商品のための企画・市場調査・販売企画・製造準備などの一連の組織的仕組みに切り替えることは、既存品を守る組織の壁に阻まれ、推進できてこなかったことがしばしば起こっている。また、そのような構造的な問題とは別に、組織の文化が、このような変化をしばしば、例外として排斥する可能性すらあった³。

そこで、先進的な経営事例（例えば、キャプラン＝ノートン、邦訳、2001年）から、観察されることは、階層組織を前提とした上での指令・命令のマネジメントから、フラットな組

織を前提とした各メンバーによるコミュニケーションによるマネジメントへの経営原理の大きな変化の流れである。2つめは、部門（あるいは責任単位）ベースの計画のマネジメントから、プロセスのマネジメントへの転換である（M. Porter, 1986）。3つめは、持続的な競争力の維持のためには、知識・無形資産といった、設備や機械でなく、ハードに転換されるべき知識や方法（how to, know how）の重要性である（Nonaka and Takeuchi）。

このマネジメントの変換を可能にする上で、管理会計の視点からみれば、業績測定尺度は、これまでの財務指標の分解・展開のみを重視した仕組みから、非財務指標を組み込んだ体系的な仕組みへと大きな変化を遂げようとしている。すなわち、集約的な財務指標から、詳細な財務指標への分解と集約それに、それらを補完する形で、集約的な非財務指標とそれを分解した非財務指標の展開である（Kaplan and Norton, 2001）。

アメリカでは、この流れは、1980年代の規制緩和により、多くの寡占型の市場が競争的市場に大きく変化したことが影響していると思われる（浅田，2001年）。また、この規制緩和を先取りした、情報技術、とりわけ、半導体でのムーアの法則による、情報技術の飛躍的進歩のスピードが、大きく影響していると言えるだろう。これらの流れは、コミュニケーション革命ともいわれ、これまでの、組織内の階層構造を前提した、計画と指令による調整を、委任・対話・交互関係による開かれたコミュニケーションをベースとする双方向の調整とそれをうまく行う組織への変更を伴ったということである。

第3にとりあげた、資本市場の影響力の大きさも無視しえない。株式会社が、公開会社である限り、株主・経営者の利害のコンフリクトは、当然ながら高まる必然性があるだろう。それを抑えることに過去においては、成功したのは、アメリカ・イギリスであるが、一方で独特の統治制度から緊密な株主・経営者関係を構築しえたドイツと日本は、いまや、取締役会制度の改革や株式市場の持ち合い解消が行われつつあり、英米型の株主・経営者関係を模索しているとも見える状況である。その結果として、これまでの大手株主である、政府・銀行にかわり、投資ファンド、海外株主、一般投資家のエージェントらによる企業評価の圧力から、経営者は、これまで以上に投資家への価値の還元（とりわけ株価の維持）を意識した経営をせざるを得なくなっている。このことは、業績開示というレベルでも、財務指標だけでなく、非財務指標による経営活動の透明化の強化を、経営者に促しているのである（R. Eccles and et. al., 2001）。

そのような一連の事象のなかで、特質すべき経営トピックスとして、でてきたものに、BSC（balanced score card）と呼ばれる仕組みがある。これは、21世紀を迎えて、組織的マネジメント原理の変化するなかで、現場からの実践を通じて帰納的に生み出された新しいマネジメント・システムであると理解されるべきであろう。なお、このBSCは、その登場から、6年余しかたっていないが、すでに米国（ボーイング、モーター、クアーズなど）だけでなく、

欧州の名だたる企業（ABB、保険会社のスカンディア）なども関心をもち現場への適用を進めているという点で、同じく管理会計の革新とされている、ABC/ABM（1980年初頭に始まり、依然として、その適用例は、日本の大手企業で、15-20%程度。）などと比較しても関心が極めて高いと言える状況である。

第2節 業績測定指標の変遷とBSC

すでに、BSCについては、紹介のために多数の書籍（吉川武男（訳）、桜井通晴（監訳）、伊藤嘉博・清水孝・長谷川恵一、小林哲夫、小林啓孝）が発刊されており、その内容を議論するのは、本稿の課題ではない。BSC生成の背景の一端は、おそらく、3つの流れのなかで、想定されるべきであろう（Ahmed, Pervaiz K., and Mohamed Zairi, 2000）。1つは、伝統的な財務業績測定指標であり、これはすでに、指摘したように、予算管理、あるいは、短期利益管理システムの一環として発展してきた。とりわけ、日本においては、松下式事業部標準予算システムは、欧米のテキスト（Kaplan and Atkinson, 1998）にも紹介されており、日本の生み出した、ユニークな財務業績測定システムである。2つめは、TQC（total quality control）、TQM（total quality management）などの活動を通じて現場の改善活動を支える、測定システムとして発展したところの非財務測定指標である。たとえば、ABC分析、バレート図表、フィッシュボーン図表、品質機能展開図などのように目で確認できる仕組み、統計数値を利用して、歩留まり率とその分散値、不良品発生率とその分散値、平均スループットタイム、平均段取り時間、など多数の指標が製造現場での適用をベースに展開され、日本製品の製造品質の向上に大きく貢献してきた。この2つめの流れは、1つめの流れが、組織全体から部分に展開されたものであったのに対して、部分から組織全体へ、あるいは、機能・職能から部・事業へと展開されているところにも大きな特徴があるだろう。それは、方針管理、機能別管理という、体系化された、非財務業績測定の集約とさらなる展開と分解への流れへと発展してきたと言える。

以上の2つの業績指標をまとめると、図表1のようにその特徴を表しうるであろう。

このような2つの指標のもつ限界・課題は、前述した、企業をとりまく様々な環境と市場の劇的な変化にある。それは、先進国における、多くの企業では、前述した環境の大きな変化に対応して、計画された破壊を組織のなかに、ビルトインすることを必要としているのである。端的な例が、3M社によって言われているところの、新製品売上比率（過去3年以内に上市された）を50%にしていることである。すなわち、3M社では、顧客から継続的な満足を引き出す仕組みの1つに、常に、新たな機能（既存の市場を前提）や新市場性をもつ製品やサービスを提供することを至上命題としている。もちろん、そのような形の顧客へのサービス向上でなくとも、同じ効果を期待できる場合もある。たとえば、商品あるいは企業ブ

図表1 2世代の業績指標 (Tidd, 2000)

①伝統的測定尺度	②非財務測定尺度
古典的会計システムを基礎	生産管理に基礎をおく
財務尺度中心	非財務尺度中心
上位のマネジャーへの情報提供	全ての現業従業員に情報提供
遅いフィードバック	正確で、単純で素早い伝達
改善効果を見逃す	改善効果をおり込む
事後的情報中心	事前的で固定的でないフォーマット
現場無視で展開可能	現場中心に展開される
参加型の仕組みを導入	トップダウン型の仕組みを導入

ランド価値を高めることで、提供する商品そのものには、大きな変更を加えることなく既存品とは、似て非なる差別化をすることである。しかし、これとても、全く新製品を出さないことではおそらくブランドを維持できないであろう。そのような顧客価値（顧客のサービス製品から得られる満足が少なくとも支払われるコストよりも大きい。）あるいは、顧客満足を継続的に引き出すことが経営目標として、重視されてきている。さらに、既存の企業目標である、財務価値（株主の提供する資本額が生み出す機会コストを上回る利得を株主に提供する）とともに、キャプランとノートンは、次の2つの視点が現代の企業経営においては、少なくとも必要であると主張したのである。

それは、内部事業プロセスの視点と学習・成長の視点である。現代の企業経営においては、財務的な成功を収めるためには、財務的な測定指標だけでは、十分に経営の意思決定に必要な変数を素早くかつ、事が起こる以前に状況を把握できないとして、財務指標を遅行的な指標として、むしろ、非財務的で多面的な業績測定指標（先行指標）に関する基本原理が、彼らにより展開されたと言える。

すなわち、企業の戦略や方針を目標や指標に展開するには、最大公約数的にみると、4つの視点がすくなくとも必要であることを主張したものである（Kaplan and Norton, 2001⁴）。

その結果、4つの視点から、成功に必要な指標とその指標をドライバーとして、結果としての成功を計る、業績測定指標（遅行指標）が展開されている。その必要な指標を先行指標とよび、事後の業績測定指標（遅行指標）とは必ずしも同じではない。その事後の測定指標は、組織の階層や組織のプロセス間の関係から、統合化され集約された指標とされている。

このうち、顧客視点をみると、とりわけ、顧客への価値提案（value proposition）を重視することを主張する。この価値提案とは、さらに3つの属性からなるもので、製品・サービスの属性（製品のもつ機能・価格・品質）、顧客との関係づけ（顧客との対話の内容、配送の内容など）、イメージ・評判（顧客への企業からの発信）、に関する属性である。マーケティングでいう3種類の属性をどう満たしているのかを測定する必要があるといっている。内部事業プロセス視点（これは、組織に顧客への価値提案を伝える側面と株主期待を満足するこ

との2つを含む)は、さらに分解すると、基本的に3つの事業プロセス(革新, オペレーション, 販売後サービス), に区分して理解されている。学習と成長の視点は、長期的な組織の成長と継続的なコスト競争力の強化のためのものをさすものであり、カイゼンをもたらすに必要なインフラを明らかにし、それを強化・成長することに関係する。すなわち、組織の中核能力(core capabilities)を継続的にカイゼンすることである。その中核能力(Prahalad, and Hamel, 1990)こそ、組織の資源であり、それは、人・システム(ITを含む技術システム)・組織的手続きといった仕組みであるとされている。

第3節 バランストスコアカードの課題

伝統的な財務業績測定指標および非財務的測定指標とバランストスコアカードの考えかたの大きな違いは、前者(財務・非財務)では現行の事業プロセスの計画、監視および改善に対する実績の指標測定値による組織的業績評価に関心がある。一方で、後者では、2つの追加的課題がある。1つは、結果の測定のみではなく、結果を生み出す戦略をマネジメントする指標としての位置付けである。2つめは、財務業績、顧客満足を同時に高めるためにより洗練された新たなプロセスをつくりだすことに役立つことが強調される。したがって、経営者が考えた新たな戦略からみて、必要な活動属性を探索・測定することにある。3つめは、イノベーションのための必要プロセスの実行を促そうとする考え方である。

もちろん、前節で述べたように、TQCからTQMへの展開でも、経営戦略と品質管理活動との連動性が意識されていたことは明らかである。しかし、これまでの2つの世代の業績測定指標では、財務と非財務との関係が意識はされていたが、システムとしてこの両者を有機的に結びつけられてはいなかったと理解しうること(例えば、非財務指標展開のための方針管理は、しばしば、品質管理のなかで議論されるが、財務指標との統合的な議論は少ない)。さらには、経済活動がモノからサービスに重心を移しつつあるなかで、無形資産、人的資産のマネジメントを意識した経営が、それに必要な業績測定指標を展開すべき理論的基礎をもたなかったことが、BSCの登場が高く評価されているポイントであると言えるだろう(例えば、吉田春樹, 1999年)。

しかし、非財務指標と財務指標とのバランスという概念で、統合的に理解しようとするBSCにも大きな課題が存在する。小林哲夫氏(2001年)の指摘するところでは、1つに、BSCにおける、戦略目標から具体的な成果指標への因果関係は、きわめて単純で、本来の意味という因果関係(たとえば、小林, 626頁, 「時間と空間のなかで近接して観察できる二つの独立的事象があり、一方の事象が時間の経過のなかで他の事象に先行し、前者の事象が観察されると、必ずあるいは高い確率で後者の事象がその後で観察されるという経験的に実証可能な関係が存在するという時」)でない点である。しかし、それは、Norreklit(2000)の主張を

引用しながら氏が指摘しているとおり、BSC のコンセプトは、「変数間の双方向的相互依存関係」を組み込んでいる点である。換言すれば、「このような（異なる指標間での：筆者注）相互依存関係のなかで重要なことは、関係する人々のインターラクティブな接触を通じて問題を解決することであり、そうすることによって、凝集が高められると考えてられている。つまり、因果配列に基づくトップダウン型の戦略の伝達でなく、インターラクティブ・コントロールや戦略的対話を通じてのダブルループ学習が有用であると主張している。」

この創発的な対話の形成とそれを戦略にリンクさせるということに、BSC の戦略をマネジメントする重要な特質があり、これは、前述の批判を有しても、それ以上に魅力的な仕組みと理解されている所以であろう。いずれにしても、因果関係の課題をどう見るかということとは、BSC の仕組みが、企業の現代的な競争力の課題と密接に関連しているということでもある。

もう一つの、小林氏の指摘であるところの、「凝集性」ということも、考察すべき意義をもっていると言える。トップから業務単位まで、あるいは、販売から開発、支援スタッフまで、戦略から指標への展開を相互的に対話することで、メンバーの組織の一体性と強い業績指標へのコミットメントを醸成する状態をさしているといえそうである。これは、安定と均衡を状態とする組織から、変動と不均衡あるいは不連続性を常なる状態とする組織における、戦略実行のための基本前提を作る動きであると言える。その意味からすれば、対話という意義よりも、BSC の意義は、メンバーのコミットメントを基礎にした組織的凝集性を生み出すことにあるとも言えるかもしれない。

以上2つの点はすでに、指摘された BSC の重要な課題と言えるだろう。そのほかに、次の点を追加しておきたい。それは、BSC を最も必要とする組織において（著者は、サービス組織、あるいは知的資産を競争力の基礎としての組織と理解する）は、インセンティブ・システムが、業績測定指標の活用に重要な役割を占めるであろうことと、その成果の配分が、効率性の実現と効果性の実現を担当したユニットで、必ずしも、公平な配分を実現しうるかという課題である。組織は、BSC を必要とする場合に、しばしば、矛盾した戦略の実現を、戦略マップで表現する。たとえば、事例でしばしば引用される、モービルの戦略マップ (Kaplan and Norton, 2001) では、差別化したサービス戦略（プレミアムガソリン比率向上）、と優れた業務の遂行（設備の稼動状況、業界内でのコストリーダー）、は財務的には、収益増加と生産性向上の両立である。これは、生産・販売組織のコーディネーションを難しくすることは、明らかであり、パイプライン的な生産組織から、工程の切り替えを頻繁に行う市場対応型の生産組織への変革を必要とする。もちろん、石油精製、石油卸販売、ロジスティクス、それに小売、それぞれ一般的に別会社で運営される。モービルの事例が、それらのグループマネジメントであるとしても、インセンティブシステムの設計は、これら矛盾する戦略を広範囲

にわたり、調整する要であり、単なる、戦略マップを示し、それへの同意を各メンバーに求める問題ではないと言える。小林哲夫氏が指摘した、双方向の対話、あるいは、凝集性を生成することが、BSCの大きな意義であるとするれば、組織メンバーへの戦略マップの提示は、それによって行動を促され、業績評価されることから、インセンティブシステムの設計は、そのような基本的な運営原理の異なるサブ組織をどう戦略にむけて、各員を動機づけるかという、依然として大きな課題をもっていると言えるであろう。これと関連する課題を伊藤嘉博氏は、デザインツープフォーマンス問題でのトレードオフ問題としても指摘されている。すなわち、組織的な仕組みとしてのBSCは、市場的な調整により、収益と報酬とのバランスを部分的に解決すると同時に、一方で上位組織の戦略とビジョンを実現するための戦略マップの開示による創発性を異なる組織的メンバーに期待しているという矛盾をはらむ課題を明示化していることになる。

第4節 BSCのインフラとしての内部価値連鎖（内部プロセス指標）と成長・学習の指標

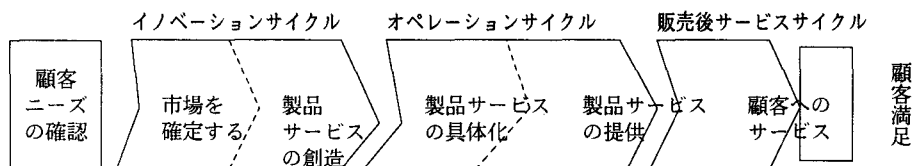
非財務指標として、BSCの内容を見ると、4つの指標の関係は、ある意味では、財務指標を起点において、他の三種類の指標（顧客視点、内部プロセス視点、成長・学習の視点）は、階層的な側面を持つとも言える。そのことから、これを縦の因果連鎖と指摘されている（清水、2001年）。創発的な対話を促進し、戦略への組織的凝集性を強化するための関係性を示すものと理解すれば、上位者の提案と組織構成員の提案のすり合わせは、まさに、財務指標—顧客指標を起点にして、それを内部プロセス視点と従業員の成長・学習の視点にどうリンクさせていくかにかかっているといえる。

なぜならば、組織の成果をあげる基盤は、組織的プロセスを戦略に合わせて構築、運営し、構成員を戦略へ同期化するための学習活動の活性化に大きく依存するからである。なお、組織的プロセスとは、内部価値連鎖をさしており、また、学習活動の活性化とは、競争優位につながる知識の表出・交換・共有・適用などの組織的な学習と組織的成長への知識の応用による改善活動をさしている。

その内部プロセスは、キャプランとノートンによれば、革新プロセス・オペレーションプロセス・販売後サービスプロセスに区分されている。非常に単純である。これは、プロセスが異なる特質をもつから、測定指標を区別する必要があること。類似した指標（例えば、コスト指標、品質指標）では、プロセスのうちどこを強化することが必要なのか、現状では何を中心に運営することが必要なのかといった重点が測定できないなどからである。その内部プロセスは、図表2のように分類される。

このうちで、イノベーションサイクルでは、市場を確定するプロセスと製品・サービスを創造するプロセスの指標について、事業戦略にあわせて設計する必要がある。例えば、BSC

図表2 内部プロセス (Kaplan, and Atkinson, 1998)



に近い考え方を1994年前後から採用しているボーイング社では、B777機の市場を、中距離・中規模・コスト効率性などから、300人から340人程度に設定し、これまでの250人クラスから350人クラスの間の市場にターゲットをあわせた開発をおこなった。しかし、これをどのような仕組みで創造するかについて、これまでの製品とは異なるコンセプトを取り入れた。それが、顧客を巻き込んだバーチャルな開発システム（開発者が、分散立地していても、事実上一箇所に居るのと同じ状態を実現する（co-location）、データの変換・修正があっても、基本的には、同じデータに常に調整・統合されている（シングルソースデータマネジメント）、開発者は、エンジニアだけでなく、顧客・サプライヤー・製造者の混制チーム（チーム開発体制）をもとにした戦略であり、そのために、エンジニアに技術指標、だけでなく、コスト・時間・品質指標が同時に設定されたのである。

次のオペレーションのプロセスと測定指標は、最も一般的な業績測定指標である。例えば、コスト、サイクルタイム、品質、さらに、弾力性、製品の諸特性があげられる。また、販売後サービス（postsales service）では、品質補償、修繕、返品サービス、信用販売に関する支払管理などがある。このオペレーションのプロセスの測定指標は、製造・販売に関連するもので、革新は研究・開発、さらに販売後のサービスは、顧客との関係性の維持に関わる。なお、販売後サービスの指標は、顧客の視点から設定される指標とある意味では重なることも当然あると言える。

同様に、従業員の学習と成長の視点からの指標は、事業のプロセス視点で展開される指標と密接である。人的資源管理の視点からしばしば議論されるところであるが、個人あるいは、チームのコンピタンス（コア技能）を維持・強化することが、従業員の満足あるいは成長においては、不可欠である。たとえば、よく議論される測定指標として、従業員意識調査による職場満足、教育訓練に掛けた時間、資格取得件数、改善提案件数、などの例示がされている。当然ながら、プロセス視点において、展開された指標の達成の程度は、部門あるいは、チーム責任単位でのコンピタンスの強化の程度、維持の程度に影響されよう。そのように、内部プロセスの視点からの非財務指標の達成の程度は、その従業員の学習・成長と非常に関連するといえるだろう。そのような関係から、学習と成長の視点からの指標は、個人の指標というより、職能単位の責任者のマネジメントすべき指標ということになる。

もっとも、この内部プロセス、学習と成長のそれぞれの指標については、システムとして

の強化すべき部分と人的資源の分厚さを作り出す部分、それに、それらを支える共通インフラ（IT、ブランド、財務格付レベル、企業価値、その他知財）の質的レベルと、一方で、それらをアウトソーシングして、外部企業に委託する方が、有利な資源・プロセスがでてくるだろう。これをどう切り分けるのかは、かかる指標によるモニタリングすることが、戦略設定へのフィードバックとして重要なところである。

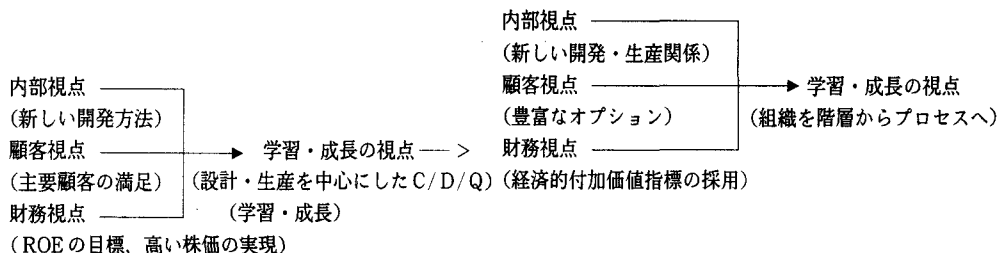
ボーイング社（浅田孝幸，2001年）と同じような内容で設計・生産を革新する試みそれ自体は、日本では、マツダにより、デジタルファクトリーというコンセプトとして、1995年から展開されている。そこでは、設計・生産準備のIT化あるいは、デジタル化が目を見張るほど積極的に進められている。しかし、ボーイング社との決定的な違いは、それを進めるための事業戦略としてのビジョンや戦略が、必ずしも、自らの手の内にないこと、あるいは明示化されていない点である。そのためにこのプロセス革新的アイデアは戦略を構成するまでに至っていない。BSCは、まさに、その戦略を具体的にどう構築し、どう実行するか、というメッセージを事業構成員が共有にする点で、トップの役割とメンバーとの対話を、戦略・ビジョンという概念を機軸に回転される手段として、その意義があると言えるだろう。

第5節 スパイラルアップの思想と非財務指標

新しい事業戦略から、それに必要な財務指標のレベル、顧客視点からその期待を実現するための具体的な指標と先行目標、それに内部プロセスと人的資源の現状から、企業の人的、システムの、手続き的な能力の必要水準と現実とのギャップが、対話を通じて明らかになる。その結果として、トレードオフする指標水準の関係のなかで、差を埋めるには、3つの資源（人、プロセス、システム）への投資が企業により必要となる。この投資は、購入されると実現するものでなく、構成員の絶えざる学習と成長を組織的に必要とすると言える。

前述した、ボーイング社においても、94年から就航しているB777機の新しい開発プロジェクトには、これまでの発想からの飛躍が、エンジニアに要求された。その理由は、開発スピード（エアバスとの競争戦略）を最優先（デリバリー）に、これまで以上に顧客満足を重視すること、開発コスト抑制（財務問題）を実現すること。それらのために、これまでと全く異なる、人的資源（設計・開発のデジタル技術）、イノベーションプロセスを、新航空機開発プロジェクトに要請する。例えば、CATIAを利用した、分散的に活用できる3次元のCADを利用した製品設計である。また、図面から、様々な部品の干渉問題を分析するのではなく、CAE（computer aided engineering）を利用して、最適な素材や形態をシュミレーションする技術の開発である。これは、新素材の採用とその熱特性、耐圧特性などの研究を刺激する（浅田，2001年）。この方向にあった学習・成長には、ボーイング社は、大学との産学提携による学習機会を本社内に置いたり、そこでの単位取得を促す仕組みと評価制度を導入した。

図表3 スパイラルアップの思想から見たボーイングの戦略展開



開発組織のなかに、大学の教育科目の一部(財務などのMBA教育や新設計方法論教育など)を移すことまでしたと言われている。ここに、組織は、学習・成長によりこれまでのパラダイムを捨てて新たな成長が可能となる。これは、トップダウンであるが、3次元CADの抜本的な採用は、最初から想定されていたというより、ある種の創発といえるだろう。この一連の流れのなかには、ボーイング社をどうするのかという大きなビジョンから、新鋭開発機を生み出だす事業戦略そして、それに必要なプログラムとしてのアクションと指標が非連続的に展開されてきたと思われる。

そのような関係を描くと、図表3のように、一連の指標の展開は、因果連鎖というよりも、仮説の構築とその検証プロセスを通じての戦略的指標間のトレードオフの分析・試行と一層の実施活動の洗練化の過程と理解すべきであろう(同じように、トレードオフの解決を通じて、システムをアップすることは、BSCの導入の宝酒造の事例でも説明されている。)

第6節 クアーズ社の事例：成長と学習の問題⁵

1997年末に、クアーズ社(Coors社)はサプライ・チェーン・マネジメントの改革⁶の為に3年間にわたるCIL(=Computer Integrated Logistics)プロジェクトを実施・完了した。このプロジェクトにより統合された、生産・輸送・在庫・販売システムは、これまでの財務中心の業績測定指標による管理を無効なものにするとトップには理解された。そのために、BSCプロジェクトの導入のきっかけは、サプライ・チェーンの改善が継続的に維持されているかどうか評価することであったが、それがやがて、全社プロジェクトに拡充されていく。

BSCプロジェクトは、以下のパフォーマンス測定プロセスの実施である。

- (1) 継続的な改善への焦点。
- (2) 合理的なリスク・テッキングへの報償、パフォーマンスの改善の学習。
- (3) 従業員の機会に対する理解、業務の生産性に対する報償。

CEOは1997年に株主に対して、著しい生産性の向上は、CILプロジェクトで購買、製造、包装、輸送、管理を一連の流れにしたことによると報告した。BSCプロジェクトでは、サプライ・チェーンの生産性の向上を、EVA⁷とBSCの4つの範疇を使って評価しようと考えて

いる表明された。BSC プロジェクトの一つの目標は、Coors のビジョンや関連する戦略を、業績評価指標に翻訳する事である。新しい業績指標の設定には、従業員の反発が予想されるので、CIL プロジェクトでは、危機意識の醸成と従業員の積極的な参画によりプロジェクトへの反発が克服できたので、この経験が活かせるとトップは考えた。

そのクアーズのバランストスコアカードは、以下の特徴を持つ。

- (1) 企業のミッション、戦略、重要成功要因に関連する、財務、非財務指標の組合せである。
- (2) ビジョンと戦略を、マネージメント・コントロール・システムの中心とする。
- (3) 目標は、組織のビジョン、戦略、計画、評価、報酬を統合することである。
- (4) スコアカードの各指標は、企業の現在と将来とを統合する。
- (5) 短期の財務指標だけでなく、企業全体の重要なドライバーを測定することが出来るようにする。
- (6) ビジネス・プロセス全体に焦点を当て、現時点の評価指標を長期戦略につなげる。
- (7) BSC には、企業のビジョンや戦略の進展を測定する 4 つの視点の一般的な業績指標がある。

顧客の視点、内部ビジネス・プロセスの視点、革新と学習の視点、財務の視点

- (8) BSC は、包括的でタイムリーな別々の業績評価指標を連携した組合せである。
- (9) マネジメント・レベルで重要なビジネス・プロセスに焦点を当て、指標を限定し、情報量を最小化する。
- (10) 企業の業績とベンチマーク対象との差異に関する進展をトレースできる指標である。⁸

チーム・ベース、プロセス志向のマネージメント・コントロール・システムへの変化が、1990 年代当初から起こっている。ある調査では、アメリカの大企業の 80% が業績評価システムを変えたいと思っている。また別の調査では、フォーチュン 1000 の企業の 60% が BSC を導入済み、または導入中であるということも導入の根拠とされた。

その Coors 社のビジョンは、以下の通りであった。

「私たちの企業は、ビジョナリー・リーダーシップの輝かしい歴史と、高品質の製品、献身的な従業員を持ち、競争が厳しく規制の多い産業における成功をもたらしている。この基盤の構築を継続し、人的、資金的、物理的側面を一体化してより有効に、すばらしい味のビール、すばらしいブランド、そして優れたサービスを、卸、小売、消費者に届け、社会の価値ある一員となる。私達の継続的な成功の為には、チームワークと、私達の共通目的である、このビジョンに対する、全ての従業員のより強い専念が必要である。私達のビジョンを実現するには、直ぐにでも取組まねばならない。何故なら、この産業で繁栄し勝利するには著しい変化が必要だからである。」

このビジョンに基づいて、トップは4つの基礎に焦点を置いた。①品質の向上、②サービスの向上、③生産性の改善、④従業員のスキルの開発である。それに向けて、1997年の年次報告で、次のビジネス共通の戦略、あるいは「6綱領」を論じた。①ベース・ラインの成長：主要ブランド、主要市場における収益の向上、②成長の拡大：高い可能性を持つ市場、チャネル、地域、ブランドに選択・集中する。③製品品質：顧客の知覚品質を、味、鮮度、包装、外観の改善により継続的に向上する。④流通サービス：流通サービスを著しく強化し、鮮度、損失率、納期精度、充足度、コストを改善する。⑤生産性向上：全体のコストを継続的に改善し、生産性と成長とのバランスを取る。⑥従業員：従業員の参加と教育により、業績を継続的に向上させる。

以上の全社の戦略・ビジョンに対応して、SCMを担当する生産技術部門は、全社ビジョンの為に独自の案を作成した。それによると、「我々は、内部のシェアホルダー、サプライヤー、そして社会といったパートナーとともに、サプライ・チェーンを統合し、卸、小売、そして顧客を喜ばせる責任と要請を実現し、選択される企業となる。製品設計、安全な生産、すばらしい味のビールの提供、鮮度、包装の完全性、安い価格の為にプロセスを、我々組織全員が明確にし、理解し、一貫して追及し、継続的に改善する。我々の行うあらゆることの品質と革新により、顧客はCoorsを選択し、競合相手にうらやまれる会社になる。最新の正確な情報と適切な技術を用いる事で、全員が業務をモニターし、調整し、柔軟に迅速に活動する事ができる。学習に価値を置き、粘り強い努力で無駄を省きコストを下げる。競争の厳しい世界で、我々のブランドに価値を与え、常により高い水準の業績を熱望し、競争に勝つていく。」そして、生産技術部門は、CILプロジェクトの実績を元に、自らの戦略を創造する為に、次のサプライ・チェーンの基本理念を戦略に必要なものとして、全社に適用した。

1. プロセスを簡素化し、安定化する。
2. 非付加価値時間や無駄を排除する。
3. 継続的な改善をどこまでも追求する
4. 在庫は負債であり、資産ではない
5. 業務に携わる従業員は、改善の継続が欠かせない
6. 短いサイクル時間+信頼性=柔軟性
7. 根本原因を発見し修復する。
8. 自らのコストを知る。
9. 自らの顧客の期待を知る。
10. 業務評価に基く、意思決定を行う。
11. 全体のプロセスのバランスを取り、最適化する。
12. 測定できることが、実行できることである。

図表 4

業績指標	CIL プロジェクト		業 績	
	実施前	実施後	目 標	差 異
(非財務)				
(1) 積荷スケジュール	30%	60%	100%	40%
(2) 積載内容の精度	90%	95%	100%	5%
(3) 生産の安定性	25%	50%	100%	50%
(財務)				
製造コスト	\$ 56	\$ 55	\$ 53	\$ 2
販売費・一般管理費	\$ 30	\$ 29	\$ 27	\$ 2
純利益	\$ 3	\$ 4	\$ 6	\$ -2

注記（3つの非財務指標の目標は、サプライ・チェーン・ソフトにより毎週作成されるスケジュールに基づく）

- (1) トラックまたは貨車への時間通りの積載：スケジュールされたリードタイムの2時間以内
 (2) 卸売業者への約束通りの配送, (3) スケジュール通りの製品の製造及び品質。

そこで、プロジェクトでは、3つの非財務指標（図表4）を追加し、挑戦的な目標を決め、CIL プロジェクトを上回る期待される効果の測定を行った。更にトップは、より競争力を高める為の、重要な財務指標に対する目標を設定した。図表4は、1997年末における、主要業績指標のギャップである。

……3つの非財務指標のギャップは、Coors の伝統的な、原価ベースの業績指標の問題点を示唆していた。例えば、直接労働のばらつきは、生産ラインの自動化が進んでいる中、重要性が低下していた。現状の業績指標はばらばらで、工場間で一貫性が無く、不明瞭で、個別のビジネス・プロセスが企業目標に連携しておらず、ある業績に傾注して他を犠牲にすることの防止もできず、あらゆるレベルでの活動に結びつかず、継続的な改善を促すというよりは、変化を罰するものであった。

Coors 社の BSC プロジェクトに関する従業員への回答を事例資料であるティーチングマニュアルから見ると、BSC のねらいが、個人でなく、チームによる改善活動の実施と評価からなり、それが戦略と因果関係をもつかを常にチェックして動かしていくことが明らかにされていることが示唆されている。

① BSC は、他のインセンティブ・プランと連携しているか。

BSC の指標は、生産技術部門の業績目標に対するインセンティブ・プランと連携している。以下のような指標で業績はトレースされる：コスト削減、業務予算、喪失受注率、顧客クレーム、品質指標、卸でのビールの鮮度、納品、受注充足率、欠損品、柔軟性。

② 指標は正しい行動を促しているか。スコアカードの改善に必要なプロセスは何か。私の意見は反映されているのか。

BSC は継続的な改革を促進し、望ましくない行為を識別して調整するように設計されて

いる。望ましくない行為は、BSCの指標を悪化させる。BSCは完璧ではなく、進化しながら変えていこうとしている。1998年に実行に移す前に、フィードバックをもらって必要な変更を加えることが重要である。

③ 流通業者への柔軟性、最後の瞬間に対応を変える能力を失わせないか。

現状、私たちの製造プロセスには、多くの不安定な部分がある。柔軟に対応するには、まず一貫した信頼性を築かねばならない。そうすることによってのみ、プロセス上の混乱無しに柔軟に対応する方法を見出すことが出来る。柔軟な対応の為には、スケジュールを確かに実行できる高い信頼性が必要である。より柔軟性を高めるには、受注から納品までの時間の短縮が必要である。その為には、受注から納品までのアクティビティを、100%一貫性のある、予測可能な、信頼性のあるものにしなければならない。

④ 積載スケジュールの指標は何故厳しいのか。間に合わなければどうなるのか。

現実に、顧客である卸売業者は、より効率性を高める為に、正確にスケジュール通りの納品を望んでいる。パートナーである輸送業者は、積荷を待てるように、輸送手段を確保している。もし正確にスケジュール通りで対応すれば、輸送手段を効率的に利用でき、Coors に対する輸送費を削減し得る。

⑤ 今既に使っている指標を、何故変えなければならないのか。

現状の業績指標はばらばらで、工場間で一貫性が無く、不明瞭で、個別のビジネス・プロセスが企業目標に連携しておらず、ある業績に傾注して他を犠牲にすることの防止もできず、あらゆるレベルでの活動に結びつかず、継続的な改善を促すというよりは、変化を罰するものである。

⑥ 生産の安定性の指標は、計画以上に作ることを認めていない。問題が起こった時の調整用に、量産品を多目に作ることは意味は無いのか。もし、スケジュール以上に生産が進捗した場合どうするのか、操業を落して良いのか。

我々は、生産の全体を見て、計画以上に作る事が他に与える影響を考慮しなければならない。例えば、積荷をラインから待っている貨車に（いったん在庫にせず）直接乗せられるかどうかは、スケジュール通りの時間、量、品質で製品が出来てくるかに依存する。

生産ラインのパフォーマンスを継続的に監視することにより、工場全体がスケジュール通り運営することが重要である。

⑦ なぜ、生産の安定性、積載スケジュール、週単位のスケジュールに対する積載品目の精度といったものが業績指標なのか。

そのようなスコアカードを作成する意図は、生産、輸送、納品に関する全てのアクティビティを測定することである。週単位のスケジュールは、卸への約束や生産スケジュール、即ち、ビールの輸送、梱包、稼動、配送等が含まれる。週単位のスケジュールが変われば、

このような様々なアクティビティに影響がある。従って、アクティビティ・レベルの業績評価は、それらに影響を及ぼす最新のスケジュールに基く必要がある。

- ⑧ 3つの工場で業績の比較をなぜするのか。各工場は異なるのに、同じスコアカードで評価できるのか。

スコアカードが共通であることで、情報や、各工場の強みを共有し、共通の用語や目標を持つことで、各工場をあたかも一つの工場のように稼働させることが出来る。各工場が異なる操業、異なる組織であることから、評価は大きくばらつくであろう。目標はこのことを折り込む。重要なのは、各工場における説明責任の改善である。

- ⑨ コストに関し、生産の品種構成によって不利になる。この点は指標に折り込まれるのか。

製品構成によって、バレル当りのコストやその他のスコアカードの指標が悪化する。スコアカードの目的は、特定の解答を示すことではなく、工場の業績に悪影響を与えた要因を調べるきっかけを作ることである。

- ⑩ スコアカードに無い重要指標があるかもしれない。それらも結局は考慮するのか。

スコアカードは、固定的な、柔軟性の無い記録ではない。市場や企業目標からの必要性に適合するべく進化する。成長を促進し業績を上げる為に改善し用いるべき指標は他にも沢山ある。スコアカードは、この1年程度の間に知覚し、方向性を示す為の鍵となる指標を用いている。

- ⑪ スコアカードにスループットの指標はあるのか。

生産量は自分では決められず、販売や工場間の計画で決まる。スループットは、スコアカード上の他の指標と対比すべき重要な状況判断の指標である。スループットは、サプライ・チェーンの倉庫部分に関する実際の出来高の指標である。他の指標に対する、生産の増加あるいは減少による影響を識別するのに用いることが出来る。重要なことは、年間を通じたスループットを最大化する能力を高めることであるべきだ。

- ⑫ ある指標に影響を与えるのは自分一人ではないのに、どうやって自分に責任をもたせるのか。

スコアカードの改善に付いては、組織として責任を持つべきだ。個人個人は、関連するアクティビティの指標の改善に責任を持つことになる。プロセスの関連性が強まるなかで、他の領域の改善機会を認識することが出来る。例えば、サプライ・チェーンの上流部分の工程が、生産性を改善する上での最大のボトルネックと分かるということも在り得る。すなわち、継続的な改善は全員の仕事である。

- ⑬ スコアカードを更新する頻度は。

スコアカードは、一定期間用と日々用の両方がある。両方とも、組織全員が見て行動するものである。スコアカードは工場全体に知らされ、デジタル・データとして利用可能で

ある。

⑭ スコアカードを処罰の道具に使うのか。

スコアカードの目的は、組織の強みと弱みを知ることである。重要なことは、プロセスの継続的な改善を通じてこれらの指標を改善することであって、罰することではない。これらの指標は、現在のプロセスの稼動状況を反映している。従業員の気分を良くしたり悪くしたりする事が目的ではなく、事実のみを表している。改善が目標であり、罰することではない。

⑮ 誰がスコアカードを集約するのか。

スコアカードは、サプライ・チェーン関連プロジェクトと類似で、組織横断チームが開発する。各職場の従業員が入力した内容は、チームのリーダーとマネージャーが受け取る。

もっとも、このように BSC は、これまでの企業のありかたを、トップ・ミドル・ロワーで分断することなく、顧客を中心において、組織を運営するための原理と手段との統合を図る一大活動であると言えるだろう。そのことは、必ずしもいいこと尽くめではなく、実際には、そのシステムの運用は、日々修正が必要であり、とりわけ、業績指標化されたものが、常に行動の基準である場合には、目標のゆがみは、ただちに、組織の不信に繋がる可能性がある。その意味でも、クアーズが、実施する BSC は、実際にやりぬくには、TQM などの日本企業での組織的な改善活動が、大きな壁にぶつかったように、戦略実現につながる方策・ビジョンについてのメンバーの対話と合意それに、どのように協力やチーム化を促進するインセンティブ・システムの設計・運用・改善ができるのかが、大きな課題であることも示唆していると言えるだろう。

第7節 成功した業績測定の5つの特長

非財務的測定指標が、経営に受け入れられ、定着している事例などの観察から、ディクソン (Dixon et al, 1990) は、5つの特徴を示している。それは、①業務目標、目的、重要成功要因と首尾一貫したものであること。②できる限り少ない指標で情報伝達できること。③顧客の期待が、効果的に満たされていることが明らかであること。④各メンバーの決定が事業全体にどう影響するかメンバーが理解できる手段であること。⑤組織学習と継続的改善とを支持すること。

このうち、①は、因果関係とも関連しており、すでに述べたとおりである。また、③の重要性は、度々強調されており、BSC では、基本的な課題である。⑤の改善・学習は、まさに、クアーズの例にあるとおり、BSC のねらいそのものである。

そこで、②と④の問題について、少し説明しよう。BSC では、常に、行動指針となるべき指標の数を抑えることと、経営指標としての網羅性とのトレードオフが問題になっており、

一般的な結論は困難である。しかも、事業という視点からみれば、少ないが、それをブレークダウンすると当然ながら、指標は増加する。そのなかで、注意すべきは、指標は、しばしば矛盾を含むということである。すでに述べた事例である、(Kaplan and Norton, 第2章, 邦訳, 2001年) モービル石油会社の北米 NAM&R 事業部は、「生産性向上と収益増大のように、2つの対峙的な戦略を並置すると、しばしば、失敗の原因になる。そのような企業は明らかな矛盾に当惑し、どちらか一方を重視した行動をとるようになる。このことは、明らかにモービルにとってリスクであり難問であった。しかし、ながら、モービルでは、バランスト・スコアカードによってこの矛盾を定義づけて可視化し、組織全体が2つの戦略のトレードオフを認識し、内部の価値連鎖内で明確で効果的な方法によって対処できるようにした。」とあるとおり、しばしば、事業戦略では、指標は矛盾を伝達することになり、そのトレードオフを少数の変数関係として示すことが、指標そのものの大きな意義であり、それにより、④メンバーの決定が、全体にどう影響するのか、その関係性を可視化することも可能になると言えるだろう。

BSC の大きな意義は、1つの事業といえども、しばしば、その設定すべき指標は、事業戦略としても矛盾をはらむことさえある。ポーター (M. Porter) が述べるような、矛盾なく1つの戦略を実施することが、必ずしも市場での勝者を保証しないこと。そのなかで、ビジネスモデルとして、強力なプロセスを打ち立てるには、対話を促す目標・指標のトレードオフの可視化と因果関係の可視化とを行うことが、大きな BSC の特徴ということが指摘されていると解釈できよう。しかし、この主張に対して、著者は、インセンティブの問題について、それは、組織デザインの上で大きな課題であることをもう一度確認すべきであると思う。

ま と め

非財務的測定指標として、近年議論されている BSC の課題を中心にして、業績測定システムについて、議論してきた。最後のまとめとして、多元的な BSC の意義を纏めることにしよう。その指標は、戦略を行動に繋げるものであるとしても、それは、因果関係あるいは、戦略マップとして説明されるのは、その全容を明らかにすることに大きな意義があるのでなく、メンバー間の対話・コミュニケーションを行う手段として多に意義をもつと考えられる。その指標が、戦略をモニターし、それに合わせた行動をメンバーに刺激するには、インセンティブとの連動が重要であるが、それは、戦略へのメンバーの貢献と配分方法とのバランスの問題を提起する可能性のあること。BSC の業績指標は、単なる、財務的業績測定から、組織的な学習や成長を刺激することから、これまでの伝統的製造組織を中心とした場合の業績測定指標に関する議論を超えた組織的な課題や意義を提起している。クアーズの事例は、サービス産業や知識産業からみれば、まだまだ、伝統的な産業での BSC を説明したものであ

る。しかし、新しい情報技術、生産技術により、組織の課題は、生産中心ではなくどう消費者に満足してもらい、市場で受け入れられる商品を適時に提供するかに移っており、そのためには、プロセス志向の組織とそのためどのような戦略にたつてどのような業績測定方法が必要であるかの関連を示す資料であると言えるだろう。

注

- 1 バランストスコアカードについては、次の文献が日本的な点が加味されて書かれている。企業会計、2001年2月号、特集「企業価値創造の管理会計」18-67頁。
- 2 例えば、シャープでは、電子部品の売上高比率は1998年で28.1%、1999年で32.8%に上る。三洋電機では、2001年3月決算で、産業機器の売上高比率は、11.8%、デバイスは、20.7%、2つの分野で32.5%になる。松下電器では、2001年3月決算で、部品の売上比率は、21.0%（総売上高：76,815億円）で民生品の売上比率は、40.0%である。
- 3 タイムペーシング戦略という概念が提唱され注目されている。
- 4 日本のBSCの代表的な適用事例である、リコーのBSCでは、環境指標が追加されている、参照：森澤徹「バランスト・スコアカードを活用した経営改革の実際」企業会計、2001年2月号。また、吉川武男氏によれば、「ヨーロッパの企業は、4つの視点のほかに、①環境の視点、②従業員の視点、③人的資源の視点、④プロセスとサプライヤーの視点、⑤再生ないしイノベーションと開発の視点、を設けている（吉川武男、「戦略を支援するバランスト・スコアカード」企業会計、2001年5月。）。これら視点を展開する項目としては、①戦略目標、②重要成功要因、③業績評価指標、④ターゲット、⑤戦略プログラム、ないしアクションプラン。このうち、戦略マップにおいては、①、②と③の項目が、因果展開されているところ、大きな特徴がある。しかし、課題は、むしろ、⑤戦略プログラムであろう。
- 5 クアーズ社の事例は、2000年のアメリカ会計学会、管理会計部会、1月大会で報告されたケースによる（Grove, Hugh, Cook and K. Richter, 参考文献参照。）。その具体的な説明根拠については、伊佐田文彦氏（博士後期課程）の研究報告によるところが大きい。
- 6 クアーズ社のサプライ・チェーンの定義は、サプライヤーのサプライヤーから顧客（卸）の顧客（小売）までのあらゆるアクティビティを含む。
 - ・購買、研究、開発、設計、醸造、調整、発酵、包装、保管、輸送、運搬といったプロセスを含む。
 - ・SCMに必要な、タイムリーで正確な情報の提供の為、サプライ・チェーン・プロセス全体、及び関連する情報テクノロジーの改善が行われた。
 - ・CILプロジェクトの目的は、サイクル・タイムの短縮、オペレーション・コストの削減、顧客の満足度の向上である。
 - ・ソフトウェアとして、SAP社の財務会計および生産計画のモジュールが用いられた。
 - ・SAPの計画ソフトウェアは、負荷調整ソフトとして、需要予測、生産スケジューリング、及び翌週の出荷スケジュールの作成を実現した。
 - ・CILプロジェクトにより、以下のサプライ・チェーンに関する問題が克服された。
季節需要への対応

販促活動に伴う需要の大きな変化への対応

年当り3種類以上の新ブランドの導入支援

定番顧客（＝卸）への対応急な発注への対応

ビールが傷まない期間内での、工場から倉庫を経て卸への配送（ビア樽で60日以内、その他のパッケージで112日以内である。）

7 EVA は、スターン＝スチアート社の登録商標である。

8 なお、一般的に、非財務指標はより頻繁に報告される。例えば、日単位：設備故障時間、設備占有率、スケジュールの遅れ、・週単位：サイクル時間、納期精度、顧客クレーム、廃棄損、・旬単位：棚卸日数、売掛回収日数、商品の返却、保証コスト、・年単位：新製品の投入、市場シェア、品質コスト、投資収益率、従業員教育など。

参 考 文 献

- Ahmed, Pervaiz K., and Mohamed Zairi, "Innovation: A Performance Measurement Perspective," Joe Tidd Ed., *From Knowledge Management to Strategic Competance*, Imperial College Press, 2000.
- Dixon, J. R., Nammi, A. J. and T. Vollmann, *The New Performance Challenge: Measuring Operations for World-Class Competition*, Irwin, 1990.
- Eccles, Robert G., R. H. Herz, E. Mary Keegan and D. M. H. Philips, *The Value Reporting Revolution*, John Wiley and Sons, 2001.
- Grove, Hugh, Tom Cook and Ken Richter, "Coors Case: Balanced Scorecard," *Presented at the Conference of Management Accounting in Arizona*, January 2000.
- Norreklit, T., "The Balance of the Balanced Scorecard; A Critical Analysis of Some of its Assumptions," *Management Accounting Research*, Vol. 11, No. 1, 2000.
- Kaplan, R. S., and D. Norton, *The Balanced Scorecard: Traslating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, 1996 (吉川武男訳「バランストスコアカードー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. Norton, *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the new Business Environment*, Harvard Business School Press, 2001 (桜井通晴監訳「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).
- Kaplan, R., and A. A. Atkinson, *Advanced Management Accounting, 2nd Edition*, Prentice-Hall, 1989.
- Kaplan, R., and A. A. Atkinson, *Management Accounting, 3rd Edition*, Prentice-Hall, 1998.
- Prahalad, C. K. and G. Hamel, "The Core Competance of the Corporation," *Harvard Business Review*, May/June, Vol. 68, 1990.
- Simons, Robert, *Lever of Control*, Harvard Business School Press, 1995.
- Simons, Robert, *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*, Prentice-Hall, 2000.
- Porter, M., *Competitive Advantage*, The Free Press, 1985 (土岐坤・中辻萬治・小野寺武夫訳「競争優位の戦略」ダイヤモンド社, 1985年).

Pfeffer, Jeffrey and Robert I. Sutton, *The Knowing-Doing Gap*, Harvard Business School Press, 2000.

浅田孝幸「戦略的管理会計の構築」『会計』, 第159巻第1号, 2001年。

伊藤嘉博・清水孝・長谷川恵一「バランスト・スコアカード 理論と導入」ダイヤモンド社, 2001年。

河合隆治「バランス・スコアカード研究：イノベーション・アクションリサーチに基づく文献引用分析」『六甲台論集（神戸大学大学院）』, 第48巻第2号, 2001年。

小林哲夫「BSC と戦略的マネジメント」『会計』, 第158巻第5号, 2000年。

小林啓孝「管理会計の変貌の視点」『会計』, 第153巻第3号, 1998年。

野中郁次郎・竹内弘高（梅本勝博訳）「知識創造企業」東洋経済新報社, 1996年。

古田隆紀「戦略実施と業績評価」『会計』, 第161巻第4号, 2002年。

森澤徹「バランスト・スコアカードを活用した経営改革の実際」『企業会計』, 第53巻第2号, 2001年。

吉川武男「戦略を支援するバランス・スコアカード」『企業会計』, 第53巻第2号, 2001年。

吉田春樹「多元的業績測定の実施企業の現状と課題」『企業会計』, 第51巻第4号, 1999年。