

# 情報システムと影響システムからの業績測定の実分析

——逆機能の視点から——

宗 像 智 仁

## I はじめに

業績測定とは分析可能なデータを生むとともに行動の強力なドライバーでもあるとされる (Gray et al. 2015)。近年、組織の戦略から導かれた財務指標と非財務指標を利用した業績測定システムもしくは、戦略的マネジメント・システムに対する研究がおこなわれてきた (Kaplan and Norton 2001; Kaplan and Norton 2004; Neely et al. 2002)。Franco-Santos et al. (2012) はそのような現代の業績測定システムが、人々の行動と組織の能力そして業績に重要な影響を与えることを示した。

しかし一方で業績測定システムが逆機能をもたらすこともある。たとえば Neely and Bourne (2000) は業績測定システムの設計と実行の段階それぞれで失敗する可能性があるとは指摘している。Bourne et al. (2002) は、業績測定システムの取り組みが成功した企業と失敗した企業についての分析をおこない、業績測定の阻害要因となるものをまとめている。Gray et al. (2015) は、業績測定と業績管理について陥る落とし穴や逆機能的行動について分析し、それをどのように回避するかについてまとめている。しかしこれらの問題点や障壁について、先行研究では管理会計情報の基本的属性を示す情報システムと影響システムという見方からの詳細な整理はなされていない。そこで本論文では先行研究で提示された問題点を整理する

モデル図を提示する。その際、公文 (1977) のシステムの考え方と管理会計システムの1つの見方とされる廣本 (1986) の情報システムと影響システムという考え方から分析をおこなう。

業績測定の逆機能については、Smith and Lewis (2011) のパラドックスの議論を参考にして、2つの見方があると筆者は考える。逆機能の存在が業績測定システムに内在するものであるという見方と、逆機能が人の認識によって生じるものであるという見方である。Smith and Lewis (2011) はパラドックスを、相反するが相互に関連する要素であり、それは同時かつ持続的に存在するものであると指摘する。そのような要素は別々に考えると論理的であるが、並べて考えた際に矛盾するものであるとしている。このパラドックスの陰と陽の関係は、業績測定の逆機能を考える際に非常に参考になると考えられる。

そこで本論文では、このパラドックスの議論を参考にし、業績測定の逆機能がシステムに内在するという視点について分析をおこなう。そしてその視点から逆機能を分析するにあたり、本来システムはどのような挙動をするのかということを検討するために、公文 (1977) のモデル図を参考にした。公文 (1977) は Boulding (1956) などの一般システム論を参考にし、「システム」そのものはなにかを考察したうえで、社会システムを構築しようとしている。その過程で考えられた「システム」というのは、あら

ゆるシステムに通ずる基本をなしていると考えられる。西川(1970)によると、「システム」という言葉には多くの意味があるが、その「システム」の概念を明確に提示せずに、漠然と「システム」という言葉が用いられているという。そのため、なんらかのシステムを考える際に、まず「システム」とはなにかを整理することからはじめることは1つの考え方として有用であると考えられる。それは管理会計システムの1つとされる業績測定システムを分析するうえでも同様であると考えられる。

## II 業績測定とその逆機能

この節では本論文で扱う業績測定について定義し、業績測定の逆機能に関する先行研究をレビューする。業績測定・業績管理・業績評価といった言葉は論者によって意味がさまざまである。ここではそれらを整理する。次に業績測定の逆機能や失敗についての先行研究をレビューする。これらの研究はいずれも「業績測定がなぜ失敗するのか」という点に着目して研究をおこない、業績測定の障壁となる点について検討している。しかし、これらの問題点や障壁について、情報システムと影響システムという見方からの詳細な整理はなされていない。そこで本論文では先行研究で提示された問題点を整理するモデル図を提示する。

### 1. 業績測定の定義

業績測定や業績管理、業績評価といった言葉の内容は論者によって異なる。たとえば小林(1981)は業績測定と業績評価をそれぞれ別の概念として捉えている。小林(1981)は、組織目的の達成度を予測・測定する情報を業績測定情報と呼び、組織内の個人的な目的ないしその選好や動機を反映する情報を業績評価情報と呼んで区別している。Gray et al. (2015)は業績測定(performance measurement)と業績管理(performance management)を別の概念として捉え、管理の文脈では目標設定や報酬につ

いて述べている。

一方、測定の中に評価を前提としているものもある。たとえば星野(2003)は、業績測定の目的は単に全社的な財務的成果を予測・測定することだけでなく、評価を通じてあるいは評価結果をフィードバックして業務上の問題点の把握なども含まれるとしている。また Bourne et al. (2000)では、業績測定システムの実行プロセスの中に、評価のプロセスが含まれており、業績測定の中に業績評価が含まれていると考えられる。Bourne et al. (2000)によると、業績測定システムには3つのステップがあるとされる。①業績指標の設計、②業績指標の実行、③業績指標の利用とされている。筆者は測定には、評価の対象となるものと評価の対象にならない測定があると考えており、そのため本論文で扱う業績測定は、業績評価を含むものとして考える。

### 2. 業績測定システムの設計・実行と逆機能

業績を測定することによる負の側面については、マネジメント・コントロールの文献として有名な Anthony and Govindarajan (2007)や Simons (2000)でも言及されている。しかし、その問題の存在について言及はしているが、その原因の追究にまでは深くは議論されていない。

その負の側面に着目した研究として次のような研究がある。Neely and Bourne (2000)や Bourne et al. (2002)は業績測定システムの取り組みという流れから業績測定の負の側面について研究をおこなっている。Gray et al. (2015)は業績を測定することについて個人の行動レベルまで踏み込んで言及している。

#### (1) 業績測定システムの設計・実行における失敗

Neely and Bourne (2000)は、業績測定システムが失敗に陥る理由は業績測定システムの設計と実行の段階にあると主張する。まず1つは、測定システムの設計に問題があると指摘する。Neely and Bourne (2000)によると多くの管理

者が、測定する対象について間違いを犯しており、それに対してサクセスマップという組織の戦略を因果関係で説明したものをを用いることを推奨している<sup>1)</sup>。

一方、実行段階においては3つの課題があるという。政治的な課題、構造的な課題、集中の課題である。1つめの課題である政治的な課題は、人が測定されることを意識するというを示している。測定結果がなぜ失敗したかを追求し、圧力をもたらすと業績の数値をごまかし始めるといふ。2つめの課題は、組織の中にインフラがきちんと整備されていないという点にあるという。3つめの課題は、業績測定の実行に対して時間、労力、資源を費やすことが不十分であるという点である。業績測定システムの取り組みはすぐに生じる変化ではなく、長い道のりであるため、あまりに急ぎすぎると業績測定システムからの便益が十分に得られないという (Neely and Bourne 2000)。

## (2) 業績測定の取り組みの阻害要因

Bourne et al. (2002) は、業績測定の取り組みが成功している企業と失敗している企業についてケーススタディと半構造化インタビューにより分析をおこなっている。この結果から、測定の実行を阻害する要因 (blocking factor) としては、①業績測定に対して組織内の取り組みの不十分さ、②ITの未整備、③測定されることによる個人の反応、④親会社の優先であったという。このうち①と②については、成功事例から、経営者の十分なコミットメントが得られるなどの状況がある場合、その要因は致命的なものとはならなかったという (Bourne et al. 2002)。

Neely and Bourne (2000) と Bourne et al. (2002) は業績測定の失敗という観点から、その要因を列挙しているが、これらは業績測定の取り組みにおける業績測定の負の側面について研究をお

こなっている。一方で、Gray et al. (2015) は業績測定システムの逆機能について個人レベルにまで言及している。

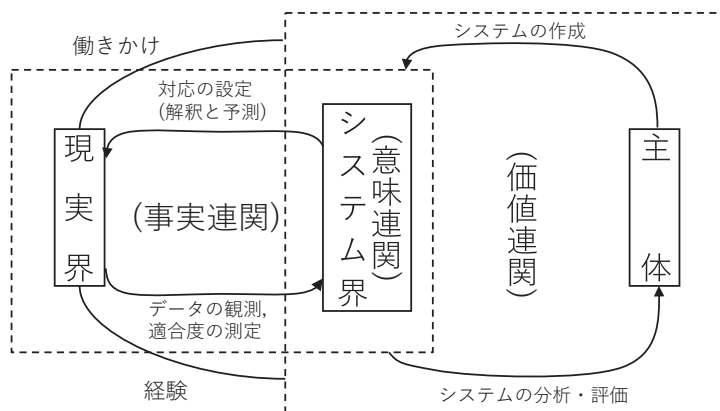
## (3) 業績測定に伴う逆機能的行動

Gray et al. (2015) は、業績測定が意図せぬ結果をもたらすことについて、指標の設計、業績比較、目標との管理、逆機能的行動、報酬と業績の関係など、多方面から分析している。この研究の特徴的な点は、業績測定が意図せぬ結果をもたらすことに着目していることである。特に意図せぬ結果には、有益なものと同様なものがあるが、有害なものに着目している。Gray et al. (2015) は、逆機能的行動としてゲーミングとチーティングというものを提示している。ゲーミングとは、業績測定に対する反応であり、新たに安定した行動のパターンの展開を含み、ある方法で指標を悪用することを狙いとしているものである。その方法とは、①指標の本来の目的とは異なり、②測定された側面の業績の改善が結果として生じるが、③実際の業績には有害なものであるという。一方、チーティングとゲーミングを明確に区別することは難しいが、チーティングとは業績の虚偽表示といった行動を含むものであるという (Gray et al. 2015)。

これらの先行研究では、業績測定を阻害する要因や業績測定から生じる逆機能的行動を明らかにしている。しかし、その要因や行動が業績測定システムのどのような側面から生じるかについては詳細に明らかにされていない。これについて本論文では1つの業績測定のモデルを示すことによって、業績測定を阻害したり逆機能をもたらす性質を明らかにする。

また、筆者の知る限りでは、業績測定の逆機能や失敗の定義については意見の一致がみられていない。また文献によっては、逆機能という言葉を使用せずにその存在を指摘することもある。そこで本論文では、逆機能を「業績測定の機能に付随してもたらされる負の影響」、失敗を「業績測定が意図した便益をもたらさない状態」と定義する。

1) サクセスマップについては Neely et al. (2002) を参照。



(公文 1977, 29 頁より引用)

図1 システムを通じた主体の現実界への働きかけの流れ

### Ⅲ システムの仕組みと業績測定との対応

#### 1. システムの定義

まず業績測定システムの「システム」という用語の意味を確認する。

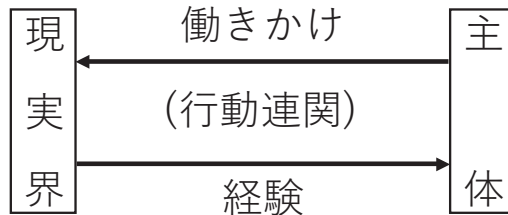
システムという言葉の定義はさまざまである。たとえば公文(1977)では社会システムを考えるにあたって、一般システム論の考え方を背景としてシステムとは何かをモデル図(図1)で説明している。西川(1970)によると、一般システム論とは「対象をシステムとして把握し、個別の内容や性質には触れないで、システムとしての一般的性質について接近を行う考え方」とされる(西川1970, 141頁)。そのため公文(1977)の一般システム論をベースとしたこのモデル図は、「システム」の部分を考えるうえで有用となると考えられる。本論文ではこの図1をシステムの基本として考える。

公文(1977)によると、システムとは「主体が現実界を認識・制御・変革することを目的として作る場所、現実界の一部に対応させられる記号的構成物」という(公文1977, 28頁)。言い換えると、システムとは主体の現実界への働きかけを媒介する仲介物であるという。

まず、公文(1977)は主体と現実界とに二分して考えている。ここで現実界とは、主体としての私たちが住む世界を表すという。一方で、主体は現実界に対してさまざまな働きかけを行い、他方では現実界からさまざまな経験をうけとるといふ。この関係を公文(1977)は行動連関としている(図2)。ここで主体と主体が住む現実界を区別している理由は、主体が一定の目的をもち、適当と考えられる手段を選びだして現実界へ働きかけているという点を強調するためであるという。そしてそのような目的としては、現実界の認識・制御・変革をあげている。

これを業績測定システムに対応させて考えたとき、現実界とは業績つまり「ヒト・モノ・カネ・情報」の動きであると考えられる。そして主体は「管理者・被管理者」に対応すると考えられる。管理者と被管理者は「ヒト・モノ・カネ・情報」に働きかけ、反対にその動きからもさまざま影響を受けると考えられる。そしてその業績を管理することを目的として作成するものが、業績測定システムであると考えられる。

主体は、現実界との間に結ぶ行動連関をもとにして、現実界のあり方についてのさまざまなイメージを形づくる。また、自分の現実界への



(公文 1977, 28 頁より引用)

図2 現実界と主体の関係性

働きかけとその結果としての現実界に生じる変化との間の「因果関係」についても、ある種のイメージを形づくるとされる。この種のイメージは、主体が現実界に関して持つ認識そのものであり、現実界のそのイメージを記号化したものを「システム」とすると公文 (1977) は考えているという。そしてこのシステムの集まりのことをシステム界と呼んでいる。

またシステムが現実界を対象とする限り、システムと対象との対応関係は、常に指定されていることが必要であるという。その対応関係を公文 (1977) ではシステムの解釈・観測規則と呼び、主体はこれを媒介として現実界のしくみを説明したり、現実界の予測をおこなうという。他方で、システムは対象に対して適合したものでなければならないという。システムの解釈・観測規則を適用して主体が現実界に働きかけた結果としてえられる情報のことを公文 (1977) では観測データと呼び、その適合度の判断をシステムの検証規則と呼んでいる。そしてこれらの現実界とシステム界との関係性を事実連関としている。

一方で主体は、自身が作成したシステムと主体自身との間の関連にも関心をもつとされる。システムが主体にとって持つ意味をシステムの価値と呼び、そのような価値を考えることをシステムの評価と呼んでいる。そしてこのつながりを価値連関と呼んでいる。さらにシステム界の中に存在する、意味連関とはシステム界の中

に存在する、システムの中の論理的な関係を表すとしている。

## 2. 業績測定のための3つのステップ

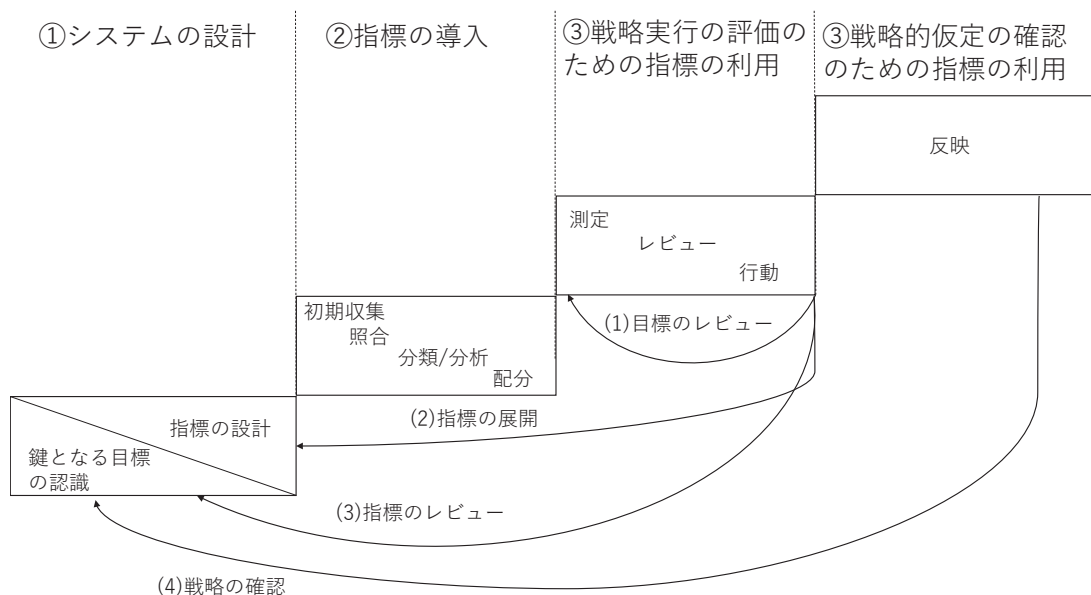
業績測定における逆機能はシステムに内在するという視点から考えるとき、業績測定システムの中身を知ることが必要であり、そのうえで Bourne et al. (2000) の考え方は有用であると考えられる。そこで、ここでは Bourne et al. (2000) の業績測定システムの3つの段階とされるシステムの設計、業績指標の導入、業績指標の利用の3つのステップ (図3) を確認する。

### (1) システムの設計

Bourne et al. (2000) によると、業績測定の1つめのステップは業績指標の設計である。さらに、このステップは、測定すべき鍵となる目標の認識と、指標自身の設計に分解できるといふ。顧客やほかのステークホルダーのニーズを事業の目標や適切な指標へと変換するステップである。Kaplan and Norton (1992) によると、指標は戦略から導き出されるべきであるといふ。戦略をサポートする行動を促すような方法で指標の設計するために、このプロセスは重要であるとされる (Neely et al. 1997)。

### (2) 業績指標の導入

Bourne et al. (2000) によると、業績測定の2つめのステップは業績指標の導入である。これは1つめのステップで決定した指標に関し



(Bourne et al. 2000, p. 757 より筆者翻訳)

図3 業績測定システムの展開

て、定期的に測定可能なデータを収集し、加工するシステムや手順の整備であり、機械的なステップである。ここではシステムですでに使用されているデータを把握し、それらをより意味のある形へと表すコンピュータプログラミングが関わるといふ。また現段階では記録されていない情報を捉えるために新たな手順が含まれたり、常連客や従業員の調査を構築するためにまったく新しい取り組みを含むこともあるといふ。

### (3) 業績指標の利用

Bourne et al. (2000) によると、業績測定 of 3つめのステップは業績指標の利用である。このステップはさらに2つに再区分できるといふ。1つはステップ1で戦略から導かれた指標を利用して、最初に戦略実行の成功度合を測定するということである。そしてもう1つが指標からの情報とフィードバックから、指標をもたらした戦略そのものの妥当性を検証することで

ある。

Bourne et al. (2000) によるとこの3つステップは概念的なものであり、業績測定システムの3つのステップを段階的に経ていくといふ。しかし、いくつかの指標は完全に設計される前に実行されたり、特に実行と利用の間にオーバーラップが存在するといふ。さらにこのプロセスは線形的なものではなく、状況の変化によってさまざまなレベルで展開やレビューが要求されるといふ (Bourne et al. 2000, pp. 757-758, 767)。

### 3. 情報システムと影響システム

ここでは、本論文で使用するフレームワークを定義する。先に述べたように、Bourne et al. (2000) によると、業績測定システムの展開は3つに分けられる。業績指標の設計、業績指標の実行、業績指標の利用である。これに加え、管理会計情報の役割に関するアプローチである

表1 本論文のフレームワーク

	①システムの設計	②業績指標の導入	③業績指標の利用
情報システム	意思決定に役立てることを意図したシステムの設計	意思決定に役立てることを意図したデータの収集・加工	意思決定に役立てることを意図した評価
影響システム	従業員への動機づけを意図したシステムの設計	従業員への動機づけを意図したデータの収集・加工	従業員への動機づけを意図した評価

(筆者作成)

廣本 (1986) の情報システムと影響システムという考え方を使用する。業績測定システムの逆機能を考えるにあたり、業績測定システムの機能を特定することが必要である。その際廣本 (1986) の管理会計システムの役割としての分類が有用であると考え、それを表に示すと表1のようになる。伊丹 (1986) によると、情報システムと影響システムとは機能としてはまったく別のものであるが、区別はつけにくいものであるという。そのため情報システムと影響システムとの間の線を破線にしている。

廣本 (1989) によると、管理会計システムには「経営管理者の意思決定に役立つ情報を提供するために存在する」という考え方と、「従業員に良い仕事をしてもらうために存在する」という考え方があるという。そして前者を情報システム (意思決定アプローチ)、後者を影響システム (影響アプローチ) と呼んでいる (廣本 1989, 34-35 頁)。

廣本 (1986) によると、管理会計システムにこの2つの側面を見出した背景として、伊丹 (1986) の存在が大きいという。伊丹 (1986) はこの2つの側面をマネジメント・コントロールの文脈で説明している。伊丹 (1986) によると、マネジメント・コントロールには二面性があるという。第一の側面は、上位者による影響活動のためのシステムという側面である。一方、上位者の意思決定のための情報提供および情報伝達のシステムであるという。廣本 (1986) では情報システムと影響システムという名称であったが、廣本 (1989) ではアプローチという言葉

に変更している。また伊丹・青木 (2016) では管理会計システムの2つの機能として、情報システムと影響システムという言葉を使用している。本論文では、廣本 (1986) をもとに情報システムと影響システムという言葉を使用する。

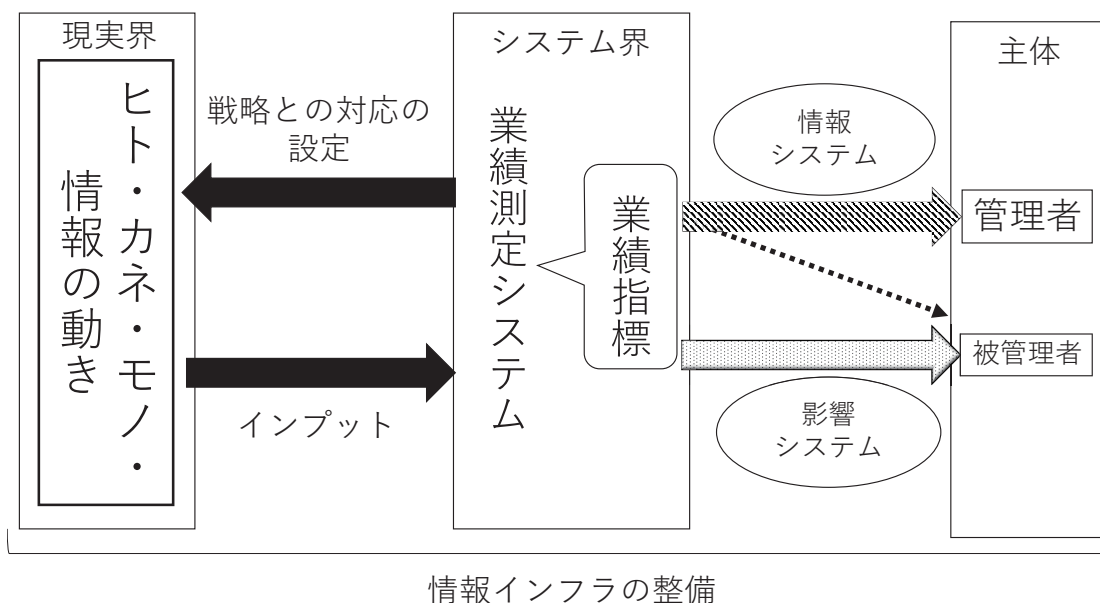
伊丹・青木 (2016) によると、情報システムとは、上司としての行動決定に必要な情報を管理会計システムが提供するということである。一方、影響システムとは、人間は測定され、評価されることに反応するため、そのように人々へ影響を与えることであるという。先行研究の Gray et al. (2015) では、この2つの見方について若干触れている。Gray et al. (2015) では、「業績測定を、分析可能なデータを生む機器と行動の強力なドライバーの両方として考える」としている (Gray et al. 2015, p. 20)。

業績測定における失敗や逆機能の原因を整理するためには、この2つの見方が業績測定システムの中でどのような位置関係にあるのかを考える必要がある。

#### IV 業績測定システムの逆機能の分析

##### 1. 業績測定システムの2つの側面

前節では、システムと業績測定と管理会計システムの2つの側面についてそれぞれ述べた。ここでは前述した公文 (1977) のシステムのモデル図を参考にし、それらを合わせて管理会計システムの2つの側面とシステムとしての業績測定システムのモデル図を提示する。その業績測定システムのモデルは図4のようになると筆者は考える。



(筆者作成)

図4 2つのシステムと業績測定システムの関係

図4は公文(1977)をもとにして、システムとしての業績測定がどのような流れで情報システムと影響システムとして主体に機能するかを示している。Franco-Santos et al.(2007)は業績測定システムの定義に関する文献レビューから、業績測定システムの必要な特徴は業績指標、ゴール(戦略目標)、そして業績測定システムを支える情報インフラであると主張する。業績測定システムのインプットとなるのは「ヒト・モノ・カネ・情報の動き」であると考えられる。このインプットの要素はゴール達成のための動きであり、これが公文(1977)における現実界に対応すると考えられる。一方、システム界に対応するのは、業績測定システムとそこに含まれる業績指標であると考えられる。主体は業績の代理変数としてあらわされる業績指標を使用する。情報システムにおいて主体は情報利用者である管理者となる。しかし、管理者の意思決定のための情報は被管理者に対しても有用で

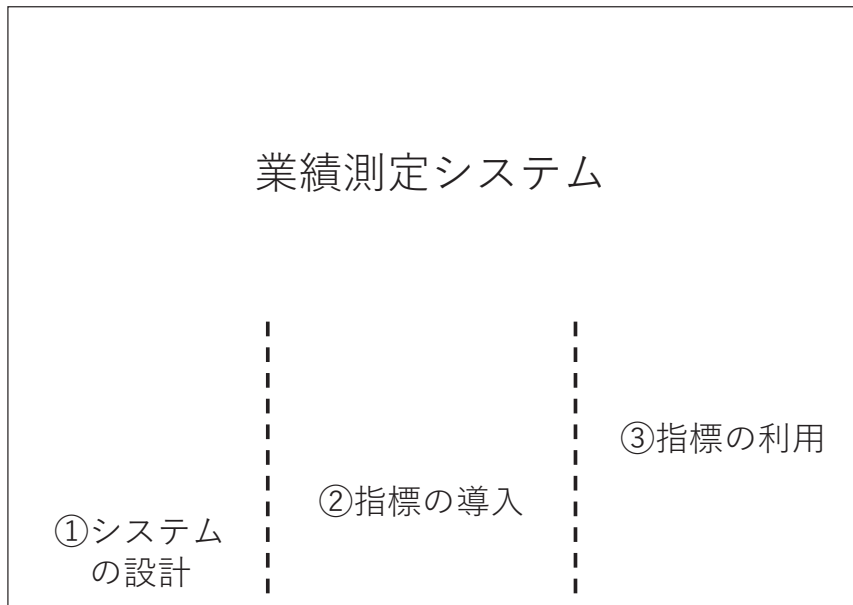
ある場合もあるため、それを破線の矢印で示している。伊丹・青木(2016)では、ある工場では生産ライン全体の稼働率の測定結果を電光掲示板に掲示し、被管理者も閲覧可能になっていたことがあげられているが、これは上記の破線の関係を表す事例である。一方、影響システムにおいてはその影響は下位者に向けられたものであるため、主体は被管理者となる。そして図の下部には業績測定を支える情報インフラの存在を示している。

また、Bourne et al.(2000)によると業績測定システムには3つのステップがあるとされている。このため、システム界に対応する業績測定システムはその構造が3つに分けられると考えられる。システム界のみを抽出して、その3つの段階を図に示すと図5のようになる。

## 2. 業績測定システムと逆機能

前項では業績測定モデル図を提示した。本





（筆者作成）

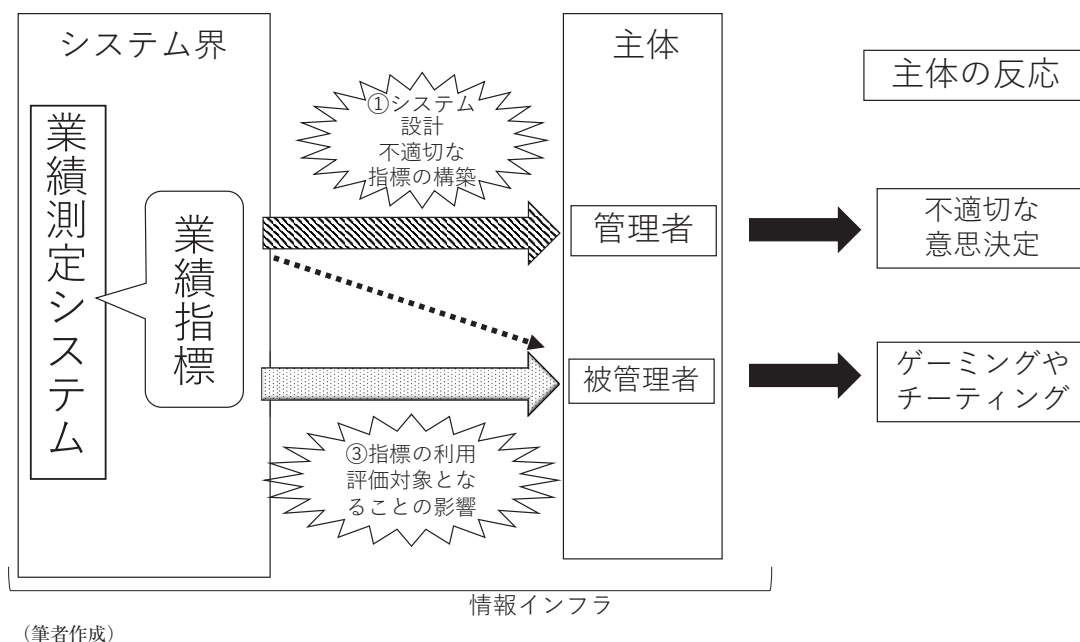
図5 システム界の中の業績測定の3つのステップ

項ではそのモデル図をもとにして、業績測定が失敗したり、逆機能的行動がもたらされる場合について分析する。

前述のように、Franco-Santos et al. (2007)によると、業績測定に必要な特徴は、業績指標、ゴール（戦略目標）、そして業績測定システムを支える情報インフラであった。図4では、業績測定を支える情報インフラの存在を下部に示した。この点が整備されず、業績測定システムが失敗してしまうということが、先行研究では示されていた。たとえばNeely and Bourne (2000)では、扱うデータが組織内にさまざまな形式で散在していることが問題であると指摘し、データベースを統合することを主張している。またBourne et al. (2002)では、半構造化インタビューの結果を分析し、業績測定システムの取り組みがうまくいった企業では、データへのアクセス性が改善されていたことから、情報インフラの整備を要因としてあげている。Li

and Tang (2009)では中国の国営企業における業績測定システム導入に関して、アクションリサーチをおこない、重要なデータベースにアクセスできないことで目標設定がうまくいかず、組織内の抵抗が生じたことを指摘している。これらの先行研究から、この情報インフラをきちんと整備できていない場合、業績測定システムを機能させることが難しいと考える。

次に情報システムと影響システムの側面について考える。公文(1977)によると、システムとは主体の現実界への働きかけを媒介する仲介物であるとされている。これを業績測定システムの場合で考えると、業績測定システムとは主体が業績に働きかけようとするときの仲介物であり、このとき業績測定システムは主体にとってなんらかの意味をもつものとなる。このとき業績測定システムが持つ意味が情報システムと影響システムという側面の2つに分けられると筆者は考える。情報システムとは、管理者の意



(筆者作成)

図6 業績測定における情報システムと影響システムからの逆機能

思決定に有用な情報を提供するというものであった。業績測定システムの場合、この有用な情報は業績指標となってあらわれる。前述の Gray et al. (2015) では、この指標が適切なものを測ることができていなかったために、業績測定が機能しないということが指摘されていた。

一方で業績測定システムは影響システムとしての機能ももつ。伊丹・青木 (2016) によると、影響には意図するものと意図しないものがあるという。情報システムと影響システムとは完全に区別が難しいものとされている。そのため、資源配分の意味決定のための情報システムが、かえって影響システムとして意図しない負の側面に働いてしまうことが考えられる。先行研究の Gray et al. (2015) では、ゲーミングのような逆機能的行動は予測が難しいとされていた。図4ではシステム界から情報システムと影響システムという矢印が主体に向かっているが、こ

の影響システムとしての負の側面が逆機能的行動を招くと考えられる。

図6は情報システムと影響システムが主体に機能し、その結果主体に生じる反応を示している。ここでは例として不適切な指標の設計と評価対象となることの影響から生じるとされる逆機能について表している。不適切な指標の設計の場合、これは Bourne et al. (2000) の3つのステップの中の「①システム設計の段階で生じる問題」が主体の不適切な意思決定という反応につながると考えられる。一方、評価対象となることは Bourne et al. (2000) の3つのステップの中の「③指標の利用」によって、主体のゲーミングやチーティングといった行動を引き起こすことにつながると考えられる。

## V おわりに

本論文では業績測定の逆機能や失敗に着目し、業績測定システムの分析をおこなった。ま

ず公文(1977)のシステムのモデル図を参考にして、業績測定システムのモデル図を作成した。その結果、業績測定システムの情報システムと影響システムというそれぞれの側面と管理者・被管理者との関係から、逆機能を引き起こす仕組みがあることが明らかとなった。これまで業績測定システムの逆機能的行動や失敗について明らかにされてきたが、それが業績測定システムのどのような性質から生じるものなのかについては詳細に検討されてこなかった。そこで本論文では廣本(1986)の情報システムと影響システムという考え方をを用いることでその整理をおこなった。

本論文は、逆機能がシステムに内在するものであるという視点に立って、業績測定システムから逆機能がどのように生じるかについての分析を試みた。本論文のインプリケーションは、業績測定における逆機能というものはシステムに内在するものであるという視点から、システムがどのように業績測定の逆機能を生じさせるかについて、1つの考え方を提示していることにある。それは業績測定の情報システムと影響システムという機能が主体(管理者と被管理者)に対し、作用する際に逆機能が生じるというものである。逆機能は機能に付随するものであるとされるが、業績測定における文脈ではそれがどのように発生するかを認識し、今後その逆機能を小さくしていくことを考えていくうえで、筆者のモデル図は有用なものとなると考える。業績測定システムの事例研究では、システムが問題を生じたことが報告されているが(たとえば Werner and Asch, 2005)、その際、その問題を客観的に分析する際のモデル図になると考えられる。

しかし、先に述べたように、逆機能的行動を起こすのは人であり、人の解釈が逆機能的行動を生み出すという見方もある。本論文は「システム」という視点に立って分析をおこなっているため、その点については明確にすることができていない。その点が本研究の限界である。さ

らに本論文は、情報システムと影響システムという考え方を筆者が作成した業績測定システムのモデル図に落とし込み、その中の主に価値連関についても大きく取り上げたものである。しかし、業績測定のモデル図にあらわされる事実連関(現実界とシステム界のつながり)の部分についても問題が生じる可能性があり、その点を明らかにすることも今後の課題であると考えられる。さらに私的組織と公的組織で、逆機能の問題は異なるのかという課題もある。またこのモデル図をもとにより詳細な事例研究が必要であると考えられる。今後は質問票調査や詳細なインタビューに基づいて実務と対応する部分、対応しない部分を明らかにしていく必要がある。

## 謝辞

本稿は、第45回日本原価計算研究学会全国大会(於成蹊大学)での報告に加筆・修正したものである。同大会において司会を担当していただいた菅本栄造先生、当日ご質問・コメントを頂戴した岸田隆行先生、末松栄一郎先生、日置孝一先生に謝意を表したい。なお、本研究は合崎研究助成金およびメルコ学術振興財団研究助成Bの研究成果の一部である。

## 参考文献

- 伊丹敬之(1986)『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店。
- 伊丹敬之・青木康晴(2016)『現場が動き出す会計』日本経済新聞社。
- 加登豊(1994)「原価企画の逆機能とその克服」『原価計算研究』第18巻第1号、16-26頁。
- 公文俊平(1977)『講座情報社会学科6 社会システム論の基礎Ⅱ 一般システムの諸類型—社会システム論のために—』学習研究社。
- 小林哲夫(1981)「管理会計における業績測定と利害調整」『企業会計』第33巻第5号、708-715頁。
- 西川仙之(1970)「第5章 会計情報システムとシステム論」吉田寛編『会計情報システムの基礎理論』日本経営出版会、133-159頁。
- 廣本敏郎(1986)「わが国製造企業の管理会計—1つの覚書—」『ビジネスレビュー』第33巻第4号、64-77頁。

- 廣本敏郎 (1989)「管理会計システムの再検討」『會計』第136第5号, 25-36頁.
- 星野優太 (2003)『日本企業の業績評価と報酬システム—理論と実証—』白桃書房.
- Anthony, R. N. and V. Govindarajan (2007), *Management Control Systems 12th ed.*, New York: McGraw-Hill.
- Boulding, K. N. (1956), "General Systems Theory — The Skeleton of Science," *Management Science*, Vol. 2, No. 3, pp. 197–208. (公文俊平訳, 1975「一般システム理論—科学の骨格」『経済学を超えて〈改訂版〉』学習研究社: 134–155).
- Bourne, M., J. Mills, M. Wilcox, A. Neely and K. Platts (2000), "Designing, Implementing and Updating Performance Measurement Systems," *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 20, No. 7, pp. 754–771.
- Bourne, M., A. Neely, K. Platts and J. Mills (2002), "The Success and Failure of Performance Measurement Initiative: Perceptions of Participating Managers," *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 22, No. 11, pp. 1288–1310.
- Franco-Santos, M., M. Kennerley, P. Micheli, V. Martinez, S. Mason, B. Marr, D. Gray and A. Neely (2007), "Towards a Definition of a Business Performance Measurement System," *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 27, No. 8, pp. 784–801.
- Franco-Santos, M., L. Lucianetti and M. Bourne (2012), "Contemporary Performance Measurement Systems: A Review of their Consequences and a Framework for Research," *Management Accounting Research*, Vol. 23, No. 2, pp. 79–119.
- Gray, D., P. Micheli and A. Pavlov (2015), *Measurement Madness*, West Sussex: John Wiley & Sons Ltd.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1992), "The Balanced Scorecard Measures That Drive Perform," *Harvard Business Review*, Vol. 70, No. 1, pp. 71–79.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2001), *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Boston: Harvard Business School Press. (櫻井通晴監訳 (2001)『キャプランとノートの戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報社.)
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2004), *Strategy Maps: Converting intangible assets into tangible outcomes*, Boston: Harvard Business School Press. (櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川惠一監訳 (2014)『戦略マップ: バランスト・スコアカードによる戦略策定・実行フレームワーク 復刻版』東洋経済新報社.)
- Li, P. and G. Tang (2009), "Performance Measurement Design within its Organizational Context—Evidence from China," *Management Accounting Research*, Vol. 20, No. 3, pp. 193–207.
- Merton, R. K. (1957), "Manifest and Latent Functions," *Social Theory and Social Structure revised ed.*, Illinois: The Free Press. (森東吾・森好夫・金沢実訳 (1969)「顕在的機能と潜在的機能」『現代社会学体系 13 社会学理論と機能分析』青木書店, 55–145頁.)
- Neely, A., H. Richards, J. Milks, K. Platts and M. Bourne (1997), "Designing Performance Measures: A Structured Approach," *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 17, No. 11, pp. 1131–1152.
- Neely, A. and M. Bourne (2000), "Why Measurement Initiative Fail," *Measuring Business Excellence*, Vol. 4, No. 4, pp. 3–7.
- Neely, A., C. Adams and M. Kennerley (2002), *The Performance Prism*, London: Financial Times Prentice Hall.
- Simons, R. (2000), *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*, New Jersey: Prentice Hall. (伊藤邦雄監訳 (2003)『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.)
- Smith, W. K. and M. W. Lewis. 2011. Toward a Theory of Paradox: A Dynamic Equilibrium Model of Organizing. *Academy of Management Review*. 36 (2): 381–403.
- Werner, R. D. and D. A. Asch (2005), "The Unintended Consequences of Publicly Reporting Quality Information," *The Journal of the American Medical Association*, Vol. 293, No. 10, pp. 1239–1244.

[むなかた ともひと 横浜国立大学大学院国際社会科学府博士課程後期]