

業績測定における逆機能発生メカニズムの解明

とその克服に関する研究

The Research of the Mechanism of Dysfunction of
Performance Measurement and Overcoming it

横浜国立大学大学院国際社会科学府

経営学専攻

18VB003 宗像 智仁

目次

序章.....	1
第 1 節 問題意識と本研究の課題.....	1
第 1 項 業績測定の問題の存在.....	1
第 2 項 先行研究の検討.....	1
第 3 項 本研究の課題と結論.....	4
第 2 節 本研究の方法と構成.....	4
第 1 項 本研究の方法.....	4
第 2 項 本論文の構成.....	5
第 1 章 業績測定システムの実態.....	7
第 1 節 業績測定システムの定義.....	7
第 1 項 業績測定と業績評価を分ける定義.....	7
第 2 項 業績測定と業績管理を分ける定義.....	8
第 3 項 業績測定の中に業績評価が含まれる定義.....	8
第 2 節 業績測定システムの現状.....	11
第 1 項 加護野他（1983）の日本と米国の比較研究.....	11

第2項	清水 (2007a, 2007b) による調査	13
第3項	川野 (2014) による調査	14
第3節	業績測定システムの特徴と課題	16
第4節	本章のまとめ	20
第2章	業績測定システムの記述的モデルの構築	22
第1節	管理会計における業績測定システムの考え方	22
第1項	Anthony and Govindarajan (2007) のマネジメント・コントロールの中 での位置づけ	22
第2項	Neely et al. (2002) の業績測定システム	23
第3項	従来の業績測定システムの検討	24
第2節	システムの定義	25
第1項	さまざまなシステムの定義	25
第2項	公文のシステムの考え方	27
第3節	意思決定アプローチと影響アプローチ	28
第1項	意思決定アプローチと影響アプローチの採用の背景	29
第2項	意思決定アプローチと影響アプローチの内容	31

第3項 影響アプローチの事例	32
第4節 業績測定システムの記述的モデル	34
第5節 本章のまとめ	36
第3章 業績測定システムにおける逆機能発生のメカニズム	37
第1節 業績測定システムにおける逆機能の定義	37
第2節 業績測定システムの逆機能の発生についての研究	39
第1項 測定から生じる逆機能	39
第2項 目標や報酬の存在から生じる逆機能	42
第3項 その他の要素から生じる逆機能	44
第3節 業績測定システムの逆機能の検討	46
第1項 Birnberg et al. (1983) の6つの行動タイプ	46
第2項 Fisher and Downes (2008) の不正のレベルの分類	47
第3項 Gray et al. (2015) の2軸の分類	48
第4項 Denis et al. (2006) の抵抗への言及とその事例	50
第4節 業績測定システムの概念モデルと逆機能との対応	51
第5節 本章のまとめ	54

第4章 逆機能の発現の例：予算管理におけるタスクの不確実性.....	56
第1節 小菅による行動的予算管理についての分析.....	56
第1項 1950年代から1980年代までの行動的予算管理研究の動向.....	56
第2項 予算スラックの問題.....	58
第3項 予算スラックの動向.....	62
第2節 Argyrisによる予算の人への影響の指摘.....	62
第1項 Argyrisの研究の調査の概要.....	62
第2項 調査結果の概要.....	63
第3項 Argyrisの結論.....	65
第3節 Hirstによる予算と逆機能についての一連の研究.....	66
第1項 Hirst(1981)の仮説構築.....	66
第2項 Hirst(1983)の質問票による調査分析.....	68
第3項 Hirst(1987)の理論分析.....	69
第4項 Hirstの一連の研究からの示唆.....	71
第4節 予算管理における逆機能のモデルによる分析.....	72
第1項 業績測定システムのモデルによる3つの研究の分析.....	72

第 2 項	3 つの研究の分析からの考察	75
第 5 節	本章のまとめ	75
第 5 章	逆機能の克服：業績測定システムの機能の促進要因	77
第 1 節	業績測定システムの機能の促進要因	77
第 1 項	BSC との比較からみた日本における非財務指標の利用	77
第 2 項	業績評価のあり方と指標設定における因果関係の内容	78
第 3 項	非財務指標の導入事例からみるその効果と課題	79
第 2 節	多元的業績測定と逆機能との関係性	81
第 2 項	戦略的マネジメント・システムとしての BSC	83
第 3 項	戦略マップの利用	85
第 4 項	多元的業績測定と逆機能との関係	88
第 3 節	逆機能の克服—時間軸の認識と納得性—	89
第 1 項	時間軸の認識	89
第 2 項	納得性	90
第 3 項	多元性を支える要素	92
第 4 節	本章のまとめ	93

終章 本論文の結論と今後の課題	95
第1節 本論文の要約と結論.....	95
第1項 本論文の要約	95
第2項 本論文の結論	97
第2節 今後の課題.....	98
参考文献.....	99
国内文献.....	99
海外文献.....	103

図表目次

図 1-1	業績測定システムの展開.....	10
表 1-1	日米の経営目標の比較.....	12
表 1-2	事業部制における業績評価と報酬関係について.....	12
表 1-3	BPM の目的.....	13
表 1-4	業績指標の目的.....	14
表 1-5	業績指標の種類.....	14
表 1-6	財務的業績評価指標の採用状況.....	15
表 1-7	非財務的業績評価指標の採用状況.....	16
表 1-8	業績評価のフィードバックについて.....	18
表 1-9	業績評価における結果・プロセスの重視度について.....	18
表 1-10	業績評価結果と報酬との関連.....	19
表 1-11	「資生堂」の評価システム.....	20
図 2-1	フォーマルなコントロール・プロセス.....	23
図 2-2	業績測定システムを支える4つのステップ.....	24
図 2-3	システムを通じた主体への現実界の働きかけの流れ.....	27
図 2-4	現実界と主体の関係性.....	28
図 2-5	2つのアプローチと業績測定システムの関係.....	35
図 3-1	パラドックスの状態.....	38
表 3-1	経営報告のフレームワーク.....	40
表 3-2	目標とインセンティブの関係.....	43
図 3-2	データや情報操作のレベル.....	48
図 3-3	ゲーミング行動の重大性.....	49
図 3-4	意思決定アプローチと影響アプローチからの業績測定システム.....	52
図 3-5	業績測定システムにおける逆機能の発生.....	53
図 3-6	業績測定システムにおける機能不全.....	54
図 4-1	予算スラックの構成要素.....	59
図 4-2	必要な課業に関する資源消費量のコスト・ベネフィット.....	61
図 4-3	不必要な課業に関する資源消費量のコスト・ベネフィット.....	61
図 4-4	評価状況.....	67
図 4-5	目標設定とタスクパフォーマンスの関係についてのタスク不確実性の効果.....	70
図 4-6	小菅の予算スラックの位置づけ.....	73
図 4-7	Argyris の研究の位置づけ.....	74
図 4-8	Hirst の一連の研究の位置づけ.....	74
図 5-1	ECI 社の BSC.....	83

図 5-2	戦略マネジメントのための 4 つのプロセス.....	84
図 5-3	Mobil 社の戦略マップ.....	87
図 5-4	財務指標と非財務指標の関係性.....	92
図 5-5	業績測定における多元性を支える要素.....	93

序章

第1節 問題意識と本研究の課題

本節では本研究の問題意識について整理する。まず業績測定における問題の存在を指摘し、そしてその問題を指摘する先行研究の検討を行い、本研究の課題と結論を示す。

第1項 業績測定の問題の存在

Kinney Jr. (2001)によると、会計学研究の対象範囲は会計情報の提示だけでなく、その提示によってもたらされるアウトカムまでが含まれるとされている (Kinney Jr., 2001, p. 278)。そのアウトカムの例の1つとして、管理会計領域における業績測定とそれに伴って生じる結果というものが考えられる。論者によって業績測定の定義はさまざまであるが、たとえば Gray et al. (2015)によると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されており (Gray et al., 2015, p. 20)、管理会計の領域において業績測定 (performance measurement) というテーマは長年研究されているものである (Micheli and Manzoni, 2010, p. 466)。近年では、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、もしくはさらに発展し組織の戦略と結びついた戦略的マネジメント・システムに対する研究が行われてきた。たとえばその代表的な研究として Kaplan and Norton の BSC (Balanced Scorecard) についての一連の研究や、Neely et al. (2002) のパフォーマンス・プリズム (performance prism) といった研究があげられる。

そしてその業績システムの有効性についても研究されている。たとえば Franco-Santos et al. (2012) は 1992 年から 2011 年までに主要ジャーナルに投稿された現代の業績測定システム (contemporary performance measurement systems) についての 76 の実証研究を整理し、その結果現代の業績測定システムは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 (Franco-Santos et al., 2012, pp. 98-100)。しかし一方で業績測定には意図せぬ結果 (unintended consequences) や逆機能 (dysfunction もしくは dysfunctional)、パラドックス (paradox) など論者によって表現は異なるが、問題が伴うことも多くの文献で指摘されているところである。しかし、その表現の多様さからもうかがえるように、業績測定が抱える問題について統一的な見方は確立されていないとされている (Gray et al. 2015, p. 130)。

第2項 先行研究の検討

業績測定システムに問題が伴うということは、多くの文献で指摘されている通りであり、また決して新しい問題でもない (たとえば Anthony and Govindarajan, 2007; Simons, 1995; Simons, 2000; Ridgway, 1956)。Ridgway (1956) の研究は当時の業績指標の問題を指摘したものである。Ridgway (1956) によると、定量的な業績指標は間違い

なく有用であるが、見境なく指標を利用することや指標に過度な信頼を置くことは問題があると指摘している。そして業績指標をツールとして慎重に利用するためには、その利用に伴って起こり得る副作用についてできる限り知る必要があると主張する。そして時には業績指標の見境のない利用が便益を上回る副作用をもたらすことがあるとしている。そしてそのための分析として、単一指標 (single criteria) と複合指標 (multiple criteria), そして混合指標 (composite criteria) の3つに分けて考察を行っている。単一指標は全体の成果や利益といった定量的なものを1つだけ測定するための指標であるとされる。複合指標はいくつかの指標が同時に測定されるものであり、成果や質、コストや安全性などが含まれるという。そして混合指標はなんらかの形式で一度別々の指標として測定され、その後それらがまとめられたり、平均化されたりすることで生み出される指標であるとしている (Ridgway, 1956, pp. 240-241)。そして3つのうちのどのタイプの指標を利用したとしても、定量的な業績指標は組織全体にとって望ましくない結果をもたらすことがあると指摘する。そして管理者がよりよく人材を活用するために、大規模な組織における複雑さの中で行動に影響を与えるものについてのより良い知識が求められているとする。そしてたとえ業績指標が純粹に情報を提供することを目的として設計されていたとしても、それらは行動のモチベーションに対して重要な影響を持つと指摘している (Ridgway, 1956, p. 247)。

また著名な Anthony and Govindarajan (2007) のマネジメント・コントロールに関する著書においても業績測定を実行する際の問題点が指摘されている。Anthony and Govindarajan (2007) によると、以下の問題点について適切に対処しない限り、業績測定の有用性は制限されるという。そしてその問題点として5つあげている。1つめが、非財務指標と成果との間の相関関係が乏しいことである。非財務指標の領域における目標の達成が必ずしも将来の収益とならない場合がある。将来の収益性が個々の指標を達成することでもたらされるという仮定がある場合、非財務指標と成果との間の関係が乏しい場合は深刻な問題になるとされる。これは将来の業績を代理変数として示そうとする場合に生じる問題であるが、この問題のために業績測定システムそのものを断念すべきではなく、組織にとって非財務指標と財務業績との間の関係を理解することがこの問題に対して重要であると指摘している (Anthony and Govindarajan, 2007, p. 469)。

2つめは財務成果への固執である。ほとんどの上級管理者は財務指標を意識する一方で、会社全体の財務業績についても大きな圧力を感じているとされる。そしてその圧力が、長期的で不確実な非財務指標に対する意識を抑え込むという。さらに乏しい報酬システムも追加的な圧力をもたらすこともあるとされる。たいていの場合、上級管理者は財務業績に応じて評価されるため、これが目標の一致の妨害や管理者が他の指標よりも財務指標を優先させるということを引き起こすとされる。これについてはたとえ複数の指標と報酬を結びつけたとしても、財務業績に対する過度のバイアスは存在すると指摘している (Anthony and Govindarajan, 2007, p. 469)。

3つめは指標が更新されないことである。多くの企業が戦略の変化に伴って、指標を更新するためのフォーマルなメカニズムを持っていないと指摘する。そしてその結果、企業は継続的に過去の戦略にもとづいた指標を使用し続けてしまうという。さらに指標は惰性を形成する傾向にあると指摘している (Anthony and Govindarajan, 2007, p. 470)。

4つめは指標が過剰になることである。焦点を見失わずに同時に管理者が進捗を確認できる重要な指標の数についての明確な答えはないとされる。指標の数が少なすぎる場合、管理者は戦略の実行をモニタリングするための重要な指標を無視してしまうことになる。一方で多すぎる場合、管理者は一度に多くの物事を確認しようとするあまり、焦点を見失うリスクが存在すると指摘する (Anthony and Govindarajan, 2007, p. 470)。

最後に5つめは、トレードオフの関係を構築することの困難さである。ある企業では財務指標と非財務指標を合わせて1つの報告書にし、個々の指標にウエイトを配分しているという。しかしほとんどのスコアカードは指標に明確なウエイトを配分しておらず、財務指標と非財務指標の間のトレードオフの関係を構築することが難しくなっていると主張する (Anthony and Govindarajan, 2007, p. 470)。

また Simons (1995) や Simons (2000) でも同様に業績測定の問題が指摘されている。Simons (1995) では診断型コントロール・システムの逆機能的な副作用 (dysfunctional side-effect) として4つを指摘している。

1つめが誤った変数を測定することである。もし重要な業績変数や業績指標が正確に指定されていれば、組織は組織目標の達成に向けて正確に向かっていくことができる。一方でもし指標や目標が正確に指定されていなければ、組織は失敗してしまうことを指摘している (Simons, 1995, p. 81)。

2つめは目標にスラックが入り込むことである。診断型コントロール・システムは部下に対して事前に設定する目標や標準の中にスラックを形成するような動機づけを与えてしまうことがあるという。診断型コントロール・システムは事前に設定した標準を結果が下回るような出来事に対して対象者の注意を向けさせるため、参加者は容易に達成可能な標準を設定しようとするという。もし予算が達成困難な場合、参加者はスラックを形成することによって、その標準を操作しようとすることがあると指摘している (Simons, 1995, p. 82)。

3つめはシステムのゲーミングである。診断型コントロール・システムは得る報酬を大きくするために、個人をシステムのゲーミングへと促すことがあるとされる。そして4つめがその他のテクニックである。診断型コントロール・システムの目標やデータを歪めようとするテクニックのタイプは人の創意工夫によってもたらされるという。その中にはスムージングやバイアス、違法行為があるとされる。個人の業績を測定し、報酬を調整する診断型コントロール・システムの利用はイノベーションをもたらす。しかし、Simons (1995) は指標や報酬の公式が設定されるとき、日和見主義的行動は考慮されておらず、時にはその行動が企業にとって有害となることもあるということを指摘している

(Simons, 1995, pp. 83-84)。

以上のような問題点を解決しようとする試みの例として Kaplan and Norton の BSC や Neely et al. (2002) の Performance Prism といった戦略的マネジメント・システムへの展開がある。そしてそれらの有効性についても示されている (Franco-Santos et al., 2012)。しかしなぜそのような問題が発生するのか、その発生原因はなにか、またどのような帰結をもたらすのかといったことについては様々な意見がある。そして現段階で業績測定システムに問題が生じることについての統一的な見解がないとされている (Gray et al., 2015)。

第3項 本研究の課題と結論

先行研究の検討から導き出した本研究のリサーチ・クエスチョンは、管理会計における業績測定システムではどのようなメカニズムで逆機能が発生するのか、そしてそれはどのような仕組みを採ることで回避できるのか、ということである。このリサーチ・クエスチョンに答えるために、本論文では業績測定システムのフレームワークを構築し、逆機能が生じるメカニズムを明らかにする。さらに、その逆機能的行動を小さくするための解決策についても検討を行う。

本研究の結論の概要は次の通りである。業績測定システムにおける逆機能とは、管理会計システムにおける意思決定アプローチと影響アプローチの側面が機能はしているが、それが過剰になるかもしくは被管理者や作用される側によって誤ったかたちで解釈されているがゆえに生じた行動であると考えられる。一方、さらなる検討として業績測定システムにおける機能不全とは、機能つまり意思決定アプローチと影響アプローチが効果的にかつ円滑に行われていないがゆえに起きている問題であると考えられる。その機能不全の例として被管理者における抵抗の発生が考えられる。そしてそれらの問題を回避するために必要な要素として、BSC 関連の議論から導かれる時間軸の認識と納得性という要素が必要であると筆者は主張する。

本研究の貢献としては、業績測定システムの逆機能についての1つの見方を提示することで、実際の組織で生じている問題の分析やその問題の回避に役立てることであると考えている。またあまり明確に定義されずに使用されている逆機能という言葉について、その定義の検討を行っていることも貢献の1つであると考えている。

第2節 本研究の方法と構成

第1項 本研究の方法

業績測定における問題について分析を行うために、本研究では文献研究を採用する。業績測定における問題については多くの文献で指摘されているが、そこには統一的な見解がないとされている。そこで文献研究によって、業績測定における問題を指摘している文献

を涉猟・分析することで、そこから統一的な見解を導くことを試みる。さらに、その問題を回避・軽減するために必要な要素についても考察を行う。ここから得られた見解が、今後の仮説検証の研究にも貢献すると考えられる。

第2項 本論文の構成

本論文の構成は以下のようになっている。

「第1章 業績測定システムの実態」では、業績測定システムの現在の状況について確認する。まず、論者によって多様に定義される業績測定（システム）という言葉について整理をし、本研究の対象とする定義を明らかにする。その後、さまざまな調査研究を参考として、企業における業績測定システムの実態について確認する。その後、そこから業績測定システムが機能している側面もある一方で、問題を抱えている現状について指摘する。

「第2章 業績測定システムの記述的モデルの構築」では、業績測定システムの記述的モデルの構築を試みる。まずこれまでの管理会計における業績測定システムの捉え方では、業績測定システムがもたらす問題について検討するにあたり、不十分であることを指摘する。そして業績測定システムの記述的モデルを構築するにあたり、システムそのものの考え方に立ち返り、一般システム論におけるシステムの考え方について確認をする。そしてそのシステムについての考え方をベースとして、管理会計の視点を加えるために、意思決定アプローチと影響アプローチという考え方を確認する。最後に、本研究での分析のフレームワークとなる、業績測定システムの記述的モデルを明らかにする。

「第3章 業績測定システムの逆機能の検討」では、まず業績測定システムの問題を示す表現は多様であることを指摘する。そのうえで本研究では業績測定システムの問題を逆機能（そして機能不全）と定義する。その後、業績測定システムの逆機能の発生について議論している研究をレビューし、その後業績測定システムの帰結として生じる逆機能そのものを取り扱った研究を分析する。そして第2章で構築した業績測定システムの記述的モデルを使用して、業績測定システムの逆機能（そして機能不全）について議論する。

「第4章 逆機能の発現の例：予算管理におけるタスクの不確実性」では、それまで議論してきた業績測定システムの例として、予算管理における逆機能の問題について議論する。まず、予算管理における人への影響についての研究のはじまりとして位置づけられているArgyrisの研究について確認する。この研究では実務における予算が問題を抱えていることについて、予算を作成する財務担当者と予算を課される工場担当者の両側面から予算の見方について差があることに起因することを指摘した研究である。次に予算スラックを扱った研究として小菅（1997）の定義を整理する。その後、予算管理における逆機能の発生について取り扱った代表的な研究としてHirstの一連の研究を取り上げる。Hirstは予算管理における逆機能の問題について、仮説構築から調査分析を行い理論分析までを行っている。前章で確認したように、業績測定システムの発生の原因、そしてどのような結

果が生じるかについてはさまざまであるが、Hirst はここではタスクの不確実性が被管理者の認知に影響を与え、その結果さまざまな逆機能が発現するとしている。

「第 5 章 逆機能の克服：業績測定システムの促進要因」では、それまで議論してきた業績測定システムの逆機能を回避するための要素について考察を行う。ここでは BSC に関連する研究として、乙政（2003）と小林（2003）、松尾（2006）を中心に分析している。BSC は現在では、戦略的マネジメント・システムとして発展しているが、そのはじまりは Johnson and Kaplan（1987）の指摘から、業績測定システムの改善を目指して始まったものであるとされ、その BSC の議論から業績測定システムの逆機能を回避することについての分析を行う。

第1章 業績測定システムの実態

本章では業績測定システムの現在の状況について確認する。まず、論者によって多様に定義される業績測定（もしくは業績測定システム）という言葉について整理を行い、本研究の対象とする業績測定の定義を明らかにする。その後、さまざまな調査研究を参考として、企業における業績測定システムの実態について確認する。そしてそこから業績測定システムが機能している側面もある一方で、問題を抱えている現状について指摘する。

第1節 業績測定システムの定義

ここでは本研究で扱う業績測定という言葉の定義について確認する。業績測定や業績管理、業績評価といった言葉の定義は論者によって様々である。その違いについて確認した上で、本研究で取扱う業績測定および業績測定システムの定義について確認する。

第1項 業績測定と業績評価を分ける定義

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（小林，1981，7頁）。業績測定情報は、いろいろな諸条件を反映した結果であり、その条件の中には当該管理者がコントロールできないものが含まれている。また、組織内の個人が組織目的とは異なる目的を持つために、組織目的の達成度を示す業績測定情報に関心を示さなかったり、それに反感を示すことが考えられる。そのため業績測定情報は、各管理責任者や管理される人々を動機づけることができないことが多いという（小林，1981，7頁）。そこで、各管理責任単位の業績を評価するためには、それらの管理責任者の関心をそそるような業績評価基準を設定することが必要となるという。この業績評価基準によって示される業績評価情報を、狭義の業績評価情報と小林（1981）は呼んでいる（小林，1981，7頁）。一方で広義の業績評価情報についても言及しており、小林（1981）によると広義の業績評価情報は、業績測定情報と一致するものを含むとしている。

また星野（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、組織単位や予算編成の見直し、能力の再評価、昇給・昇格の改善、今後の人事計画や教育システムの見直しを行うことなど多岐にわたる。したがって業績評価も単に過去における職務の成果の把握のみならず将来における人材の活性化につながるトータルな評価を行うことが重要となろう。業績評価は、動機づけなどを通じてマネジメント・コントロールに大きな効果を発揮することが期待されるのである」（星野，2003，33頁）としている。

これらの定義では業績測定を組織全体に関わるものとし、業績評価は個人の評価に関するものであると考えており、業績測定と業績評価を分けた定義となっている。

第2項 業績測定と業績管理を分ける定義

業績測定と業績管理を分けて考える論者もいる。Gray et al. (2015) は業績測定の問題について論じたその著書の中で業績測定 (performance measurement) と業績管理 (performance management) という部をそれぞれ別個に設けている。そして業績測定の部では業績を測定すること、つまりどのような対象を測定し、どのような指標を設定するべきかについて分析するとともに、それに伴う問題点について述べている (Gray et al., 2015, pp. 21-95)。一方、業績管理の部では目標管理や報酬制度の設計方法について分析を行い、それに伴う問題点について述べている (Gray et al., 2015, pp. 97-196)。

そして Gray et al. (2015) 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」(Gray et al., 2015, p. 20) と定義している。一方、業績管理については次のように述べている。

「“指標を上手に扱う (managing with measures)” という言葉は、組織の業績を測定し管理することの広いアプローチとして使われる言葉であり、業績測定以上の業績管理の重要性を認識しているものである。言い換えれば、指標を上手に扱うということは、達成せんとすることを認識し、測定に特有の効果と力を理解し、必要に応じてその効果と力を利用すべきであることを意味している。」(Gray et al., 2015, p. 41)

つまり業績管理は業績測定がもつ効果を利用することであり、業績測定とは別の概念として捉えていると考えられる。しかし Gray et al. (2015) の考える業績管理とは業績測定の効果を利用することであるため、業績測定なくして業績管理の段階に進むことはできない。そのため小林 (1981) のように広義、狭義というような区別を Gray et al. (2015) の業績管理の概念につけるとするならば、Gray et al. (2015) の業績測定と区別された業績管理を狭義の業績管理とする一方で、業績測定を含んだものとして広義の業績管理という概念を設定することも可能になる。

Gray et al. (2015) の定義では小林 (1981) や星野 (2003) のように全社的、個人の動機づけといった区別はされていない。Gray et al. (2015) の業績測定の定義から、業績測定が成果の測定と動機づけとしての役割の両方をもつと考えていることがうかがえる。そして、その業績測定の効果を利用することが業績管理と考えていると推測される。

第3項 業績測定の中に業績評価が含まれる定義

業績測定の中に評価を含めて考える論者もいる。Simons (2000) では、「業績測定システムは実際の結果と戦略目標や目的を比較することで、事業戦略の実行を確認する管理者を支えるものである」(Simons, 2000, p. 7) と定義されている。Simons (2000) によると、典型的な業績測定システムは事業目標を設定する体系的な方法とその目標達成までの進捗を示した期間のフィードバックレポートを備えているという。業績測定システムの設計者には 2 つの意思決定が求められるという。1 つめはデザインの特徴についてである。つま

り、どのようなタイプの情報が収集され、どれくらいの頻度でフィードバックをするかということである。そして 2 つめは業績測定システム自体の使用方法についてである。つまり誰がデータを受取り、誰がそれを活用し、誰がそれを活用しないかということである (Simons, 2000, p. 7)。この定義では進捗のフィードバックまでが含まれており、測定の中に評価が含まれる定義であると考えられる。

また業績測定システムの定義について文献調査を行った Franco-Santos et al. (2007) では、研究の結果として業績測定システムに含まれるプロセスを次の 5 つに分けている。①測定対象の選択とデザイン、②データの収集と操作、③情報管理、④業績評価と報酬、⑤システムのレビューである。①は利害関係者のニーズや要求を認識し、計画を立て、戦略目標の特定や測定対象のデザインと選択、目標の設定が含まれるという。また②はデータを収集し分析することが含まれるという。③は情報を提供し、解釈し意思決定を行うというプロセスである。そして④業績評価と報酬は、業績を評価し報酬と結びつけることであるとしている。最後に⑤のシステムのレビューでは全体の手順をレビューすることであるとしている (Franco-Santos et al., 2007, p. 798)。この Franco-Santos et al. (2007) の特定した業績測定システムのプロセスの中には評価のプロセスが含まれており、この結果は業績測定の中に評価が含まれるものであると考えられる。

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システムの設計、②業績指標の導入、③業績指標の利用とされている (図 1-1)。

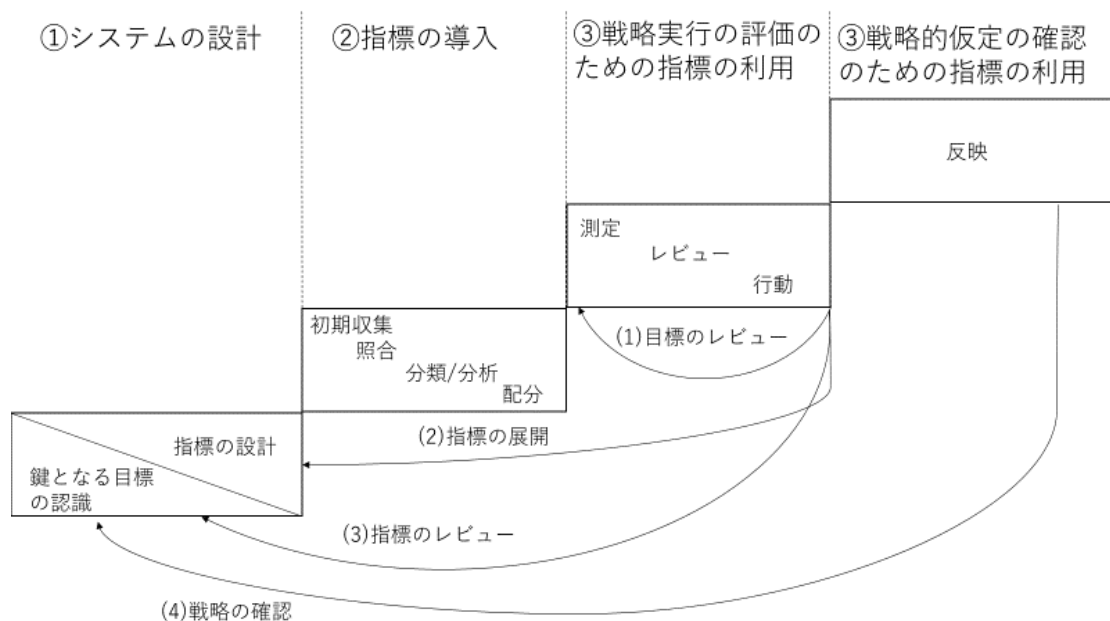


図 1-1 業績測定システムの展開

(出所： Bourne et al., 2000, p. 757 より筆者翻訳)

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、指標の設計に分解できるという。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となるとされる。そして業績測定の 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う。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う。業績測定の 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う。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、指標を導い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, pp. 757-758, 767)。

Bourne et al. (2000) の定義でも小林 (1981) や星野 (2003) のように全社的、個人の動機づけといった区別はされていない。Bourne et al. (2000) の定義では、業績測定が成果の測定と動機づけとして役割という区別よりも、全社的な戦略の達成に重点がおかれていると考えられる。これは Kaplan and Norton の BSC (Balanced Scorecard) や Neely et al. (2002) のパフォーマンス・プリズム (performance prism) のように、業績測定システムよりも大きな役割が期待されている戦略的マネジメント・システムとしての意味合いが

大きい定義であると考えられる。本研究では、この業績測定の中に評価が含まれるという定義のもとで業績測定という言葉を用いることとする。

第2節 業績測定システムの現状

本節では過去の調査研究をもとに、我が国における業績測定システムの現状について確認する。第1項では加護野他（1983）の研究についてみていく。第2項では清水（2007a, 2007b）の調査研究について、第3項では川野（2014）の調査研究についてみていく。

第1項 加護野他（1983）の日本と米国の比較研究

業績測定システムの現状についてみていく前に、過去の日本の業績測定システムの実態について、加護野他（1983）を参考にみていく。加護野他（1983）は企業経営の方式が日米の間でどのように異なるかを分析するために、郵送質問票調査を行っている。調査の対象は、米国では『フォーチュン誌』の鉱工業売上高ランキング上位1,000社（1979年度）、日本は東京証券取引所第1部、第2部上場の製造業1,031社に対してである。回答率は米国では227社（回収率22.7%）、日本では291社（28.2%）であった（加護野他，1983，17-19頁）。この研究は管理会計の文脈で行われた研究ではないが、当時の日本企業と米国企業の経営比較を行ったものとして著名なものであり、多くの文献で引用される研究である。この中で本研究と関わりのある項目について確認する。

加護野他（1983）ではこの調査から日米の企業の違いを指摘している。まず加護野他（1983）は日米企業の経営目標とする指標についての比較を行った。その結果は表1-1のようになった。これについて加護野他（1983）は3つの指摘をしている。

まず表1-1より日本企業は市場占有率を最も重視し、米国企業は投資収益率（ROI）を重視していることがわかる。加護野他（1983）はこの結果を受けて米国は収益目標を、日本は成長目標を重視していると指摘している（加護野他，1983，24-25頁）。

2つめは、米国企業が株価を2番目に重視しているのに対し、日本企業では株価をもっとも重視していないことについてである。加護野他（1983）は米国企業が株式市場からの直接金融をより重視していること、そして米国では証券市場を通じた会社の売買が活発であり、株価の低下が株式市場におけるテイクオーバーの脅威を増大させるという事情を反映したものであると指摘している（加護野他，1983，25頁）。

最後に米国企業はROIと株価を重視しているのに対して、日本企業は重視する目標にばらつきがあることを指摘している。これは日本企業をとりまく環境の変化が多様であり、収益機会にとんでいるからであるという。また加護野他（1983）は同調査で、日本企業は米国企業よりも組織間関係のネットワークの制約が強いことを指摘しており、その制約の強さも株主利益のみを追求することの難しさであると主張する（加護野他，1983，25頁）。

加護野他（1983）も指摘しているように、米国企業と日本企業には目標とする指標に違

いがあるといえる（加護野他，1983，25 頁）。またこの結果から，米国企業は財務指標を重視する一方で，日本企業は多面的に目標を設定しているという差があると判断できる。

経営目標	米国	日本
投資収益率 (ROI)	2.43	1.24
株価の上昇	1.14	0.02
市場占有率	0.73	1.43
製品ポートフォリオの改善	0.50	0.68
生産・物流システムの合理化	0.46	0.71
自己資本比率	0.38	0.59
新製品比率	0.21	1.06
会社の社会的イメージの上昇	0.05	0.20
作業条件の改善	0.04	0.09

表 1-1 日米の経営目標の比較

(出所：加護野他，1983，25 頁)

数字は順位スコア(首位 3 点，2 位 2 点，3 位 1 点，その他 0 点)の平均値。

また加護野他（1983）は日米企業の事業部の業績評価の詳細さと，業績と報酬の関係性について調査を行った。その結果は次の表 1-2 のようになった。

	米国	日本	点数の詳細
業績評価の詳細さ	2.99(0.87)	2.12(0.98)	単一の共通基準で評価する(1 点) 複数の共通基準で評価し，基準のウエイトもほぼ共通(2 点) 複数の共通基準で評価するが，基準のウエイトはユニットごとに異なる(3 点) 各ユニットの業績を全く異なった基準で評価する(4 点)
業績－報酬関係	3.40(0.80)	2.32(0.97)	全く反映されず，業績データは計画目的のみに使用する(1 点) 名目的に反映される，業績データは主として計画目的に使用される(2 点) 実質的な差が生じる，個々の責任者への報酬は上司によって個別に決定される(3 点) 実質的な差が生じる，個々の責任者への報酬は客観的な算定基準によって決定される(4 点)

表 1-2 事業部制における業績評価と報酬関係について

(出所：加護野他，1983，37-38，をもとに筆者作成)

この結果に対し加護野他（1983）は米国企業と比べると，日本企業の事業部の自己充足性が低く，事業部業績の評価基準はより簡単で，事業部の業績と責任者の報酬との関係も弱いと指摘する。加護野他（1983）によると，事業部制の本来の特徴は事業部の自己充足性を高め，業績評価と責任者の報酬を結合させることによって最高度に活かされるのであり，日本企業は事業部制を本来の形からかなり修正していると推察している（加護野他，1983，38

頁)。

第2項 清水 (2007a, 2007b) による調査

ここでは清水 (2007a) と清水 (2007b) の調査研究についてみていく。清水 (2007a) と清水 (2007b) は 2006 年の 11 月から 12 月にかけて、直近の決算期において金融業以外の売上高が上位の 550 社、金融業では銀行・証券業で営業収益の金額が上位の 30 社、計 580 社を対象として調査を行っている。この調査は、企業の業績管理に関する国際調査の一部として実施されたものであるとされている。そして調査対象のうち、回答企業は 103 社であり、回答率は 17.8%であった (清水, 2007a, 74 頁)。その中から本研究に関係のある項目についてみていく。ちなみにこの研究では調査の主題である。事業の業績管理 (BPM: Business Performance Management) の定義を「設定された達成目標について、事業の業績を評価してモニターするためのアプローチである。BPM には方法論、フレームワークおよび指標を含んでおり、これらは戦略の策定および評価、従業員の動機づけ、企業外部のステークホルダーへの業績報告に役立つように用いられる」(清水, 2007a, 74 頁) と定義されている。

まず 1 つめが企業の BPM の目的である。その結果は次の表 1-3 のようになっている。

BPMの目的	主目的		副次的目的	
①従業員個人あるいはグループの業績評価	46	44.7%	30	29.1%
②従業員の行動を戦略目標に向かわせる	55	53.4%	26	15.5%
③報酬と業績を結びつける	23	36.5%	40	38.8%
④業績情報を収集して外部のステークホルダーに報告する	45	43.7%	21	20.4%
⑤戦略的意思決定の改善に役立つ手段を提供する	45	43.7%	21	20.4%
⑥業務効率の改善に役立つ手段を提供する	26	25.2%	34	33.0%
⑦財務のコントロールを改善する	30	29.1%	23	22.3%
⑧戦略計画の策定を改善する	39	37.9%	19	18.4%
⑨戦略の有効性を確認する	42	40.8%	16	15.5%

表 1-3 BPM の目的

(出所: 清水, 2007a, 76 頁)

清水 (2007a) によると、この調査から BPM を戦略に直接関連づけている企業が多数であると指摘している。半数以上が BPM の主目的として「従業員の行動を戦略目標に向かわせる」ことをあげており、企業が従業員の行動と戦略目標のアライメントを最重要視していることで、BPM を正しく使用しようとしていることがわかると述べている。また、これと付随して「従業員やグループの業績評価」も 44.7%の企業が主目的としている (清水, 2007a, 76 頁)。

2 つめは業績指標の目的と使用されている指標の種類である。その結果は次の表 1-4、表 1-5 のようになっている。清水 (2007a) によると業績指標の使用の目的は、業績指

標が主として総合的な成果なのか、それとも成果をあげるためのプロセス等に関連した情報なのかについて質問したものであり、その結果はほぼ同様の重点がおかれていると述べている。この2つは二律背反のものではなく、マネジャーの階層が異なれば、必要となる情報も異なるということを示しているとしている。一方で、表1-5のとおり財務指標はすべての企業が使用しており、最終的な企業の業績として活用しているという。清水（2007a）はこの結果から、測定しやすい財務尺度と重要ではあるが測定しにくいプロセスの尺度とのバランスに苦慮している状況が読み取れると指摘している（清水，2007a，78頁）。

使用している業績指標の目的	まったく異なる	異なる	どちらともいえない	そう思う	まったくそう思う	該当なし	無回答	平均
①自社活動の総合的な有効性、影響、成果に関する情報を提供するため。この情報の主たる利用者は、シニアマネージャーおよび外部のステークホルダーである	2	17	18	45	18	1	2	3.60
②どのように業績をあげているのか、またその業績改善方法に関する情報および状況に即したフィードバックを提供するため。この情報の主たる利用者はミドルマネージャーおよび現場のスタッフである	1	11	22	53	15	1	0	3.67

表 1-4 業績指標の目的
(出所：清水，2007a，79頁)

使用しているKPIの種類	
①財務指標	101 98.10%
②顧客関連指標	68 66.00%
③内部プロセス関連指標	52 50.50%
④サプライヤー関連指標	20 19.40%
⑤従業員・職員関連指標	37 35.90%
⑥学習と成長関連指標	20 19.40%
⑦環境関連指標	36 35.00%
⑧規制関連指標	17 16.50%
⑨その他	7 6.80%

表 1-5 業績指標の種類
(出所：清水，2007a，79頁)

第3項 川野（2014）による調査

ここでは川野（2014）の調査研究についてみていく。川野（2014）では、2011～2012年度の間管理会計と原価計算のデータベース化を目的として、アンケート調査を行っている。この調査研究の目的は以下の3つであった。①2011～2012年度時点での管理会計と原価計算実務の動向を把握し、②過去の調査との変化を捉え、会計基準変更や企業環境変化が

管理会計と原価計算に与える影響を明らかにし、③将来、適用の増加が予想される国際会計基準の適用前に実務の動向を把握し今後の調査に結び付けることである。この研究では、2011年に東京証券取引所第1部、第2部に上場している企業2,035社に対して（2012年には1,923社）アンケート調査票を配付し、合わせて187社（2011年は99社、2012年は88社）から回答を得て、回答率は9.2%だったとされている（川野，2014，57頁）。その中から本研究に関係のある項目についてみていく。

まず1つめが、企業が採用している業績評価指標である。財務的業績評価指標と非財務的業績評価指標のそれぞれでまとめており、その結果は次の表1-6、表1-7のようになっている。川野（2014）によると、財務的指標の上位は伝統的な指標で占められているとされる。しかし、一方で「複数の回答を記載した企業が大幅に増えていることから、単一ではなく、複数の、かつより多くの業績評価指標を組み合わせて活用している企業が増加していると思われ、特定の業績評価指標に偏ることのない、バランス型の経営を目指す日本企業が増えている」（川野，2014，68頁）と推測している。また非財務的業績評価指標についても、複数回答が増えており、企業は多様な非財務的業績評価指標を活用していると指摘している（川野，2014，69頁）。

回答数上位のみ記載。複数回答あり	回答数	%
①営業利益	118	72.8%
②売上高	112	69.1%
③経常利益	83	51.2%
④売上総利益	55	34.0%
⑤売上高の伸び率	52	32.1%
⑥当期純利益	48	29.6%
⑦総資産利益率（ROA）	43	26.5%
⑧キャッシュ・フロー	42	25.9%
⑨自己資本利益率（ROE）	39	24.1%
⑩売上高利益率	33	20.4%
残余利益	2	1.2%
EVA(経済的付加価値)	5	3.1%
包括利益	5	3.1%
その他の回答の合計	86	53.1%
回答数合計	723	-
回答企業数（社）	162	100.0%

表 1-6 財務的業績評価指標の採用状況
（出所：川野，2014，68頁）

回答数上位のみ記載。複数回答あり	回答数	%
①品質向上	88	59.9%
②在庫削減	78	53.1%
③人材育成	58	39.5%
④事務合理化努力	40	27.2%
⑤債権の回収率	38	25.9%
⑥新製品（新技術）開発力	37	25.2%
⑦市場占有率	33	22.4%
⑧納期の短縮	33	22.4%
その他の回答の合計	20	13.6%
回答数合計	425	-
回答企業数（社）	147	100.0%

表 1-7 非財務的業績評価指標の採用状況
(出所：川野，2014，69 頁)

第 3 節 業績測定システムの特徴と課題

本節では業績測定システムの特徴と課題について確認する。

星野（2003）は業績評価の機能として以下の 3 つをあげている（星野，2003，5 頁）。

- ① 従業員各個人の業績をそれぞれ本人に十分フィードバックして伝えることによって、自己責任意識を高め業務への動機づけとすること。
- ② さらに効果的な作業慣行に向けて活動を修正したり変更したりするためのひとつの基準として役立つこと。
- ③ 将来の作業の割当や報酬を決めることができるよう管理者に判断資料（データ）を提供すること。

そしてこの機能を前提とした上で星野（2003）は日本における業績評価システムの問題点をあげている。

「まず第 1 に人事考課にあたり上司と部下が設定された目標に照らして面接のうえ業績評価をし、その結果が部下に必ずしもフィードバックされていない。第 2 に、従業員個人の業務内容や職務責任の範囲が明確に規定されていない場合が多い。第 3 に、表面的な結果や効果の評価に重点がおかれ、個人の工夫や努力、意思決定などの業績を左右する活動の評価には必ずしも結びついていない。また、目標管理が導入されることはまだ少ないし、たとえ導入されていたとしても業務担当スタッフなどの個人的業績に対するインセンティブが弱いから実際の業績評価にあまり役立たない」（星野，2003，5 頁）

また福田（2005）では、2004 年に行ったアンケート調査により既存の事業部の業績評価指標の問題点を明らかにしている。その調査は東京証券取引所一部に上場する 1,534 社を

対象として行い、68社から回答を得て、回答率は4.43%であった（福田，2005，112頁）。その調査結果では、業績評価指標の問題に対し「会計指標では不十分である」が34社（32%），「人によって評価（解釈）が異なる」が24社（23%），「指標が一面的で数が少ない」が13社（12%）という結果になった。さらに既存の従業員業績評価指標の問題点も調査しており、その結果は「人によって評価（解釈）が異なる」が39社（39%），「会計指標では不十分である」が13社（13%），「指標に反映されることしかしなくなる」が13社（13%），「指標とは無関係に評価される」が12社（12%）という結果になった。これらの指摘をみると日本の業績管理に関する問題点は、いくつかに分類できると考えられる。

1つめは業績のフィードバックについてである。福田（2005）が指摘するように、業績があいまいな基準で評価されるため、適切なフィードバックができていないことが問題点の1つであるといえる。2つめは指標の設定についてである。指標の設定において、従業員を動機づけ、能力を引き出すように設定されていないことが指摘されている。福田（2005）の調査から明らかになった、「会計指標では不十分である」や「指標に反映されることしかしなくなる」といった状況は、業績測定・評価がシステムとして機能していないといえる。

3つめは報酬との連動性についてである。報酬は人を動機づける1つの要因であると考えられる。福田（2005）の調査では、事業部の業績評価指標を何らかの形で従業員の処遇に反映させているのは55社（88.88%）であったという。しかし、1つめや2つめの問題点と合わせて考えると、この処遇も従業員や事業部の適切な成果を反映したものでかどうかは確かではないといえる。またどの程度成果を反映するのかについても考慮すべきであると考えられる。

次に上記でまとめた問題点について詳しくみていく。まずはフィードバックについてである。ここでは横田他（2013）のはアンケート調査についてみていく。横田他（2013）は日本企業の業績管理システムとそれに影響を与えると予想される要因について、実態を明らかにするために郵送質問票調査を行っている。そこでは2009年に東京証券取引所第一部上場企業1,700社を対象に行い68社から回答を得て、回答率は4.0%となっている（横田他，2013，67-68頁）。その中で横田他（2013）はまず業績評価のフィードバックに関する調査を行い、7点尺度（「1 全くそうでない」から「7 全くそのとおり」）の結果を示している（表1-8）。どちらとも平均値が5.8前後という数値になっており、横田他（2013）はこの結果について企業は適切にフィードバックがなされていると結論づけている（横田他，2013，74頁）。

	有効回答	平均値	標準偏差	最小値	最大値	中央値
部下に対し、業績評価結果を適切にフィードバックしている	66	5.85	1.10	2	7	6
自分に対し、業績評価結果は適切にフィードバックされている	66	5.76	1.23	2	7	6

表 1-8 業績評価のフィードバックについて

(出所：横田他，2013，75 頁)

2 つめは指標の設定についてである。指標の設定は従業員の動機づけ能力を引き出すことに関わってくると考えられ、対応すると考えられる回答結果として表を参考にした。業務測定・評価のシステムが従業員の動機づけや能力を引き出す必要があり、そのためには結果だけでなく、プロセスも重視した測定・評価が必要になってくると考えられる。横田他(2013)の調査では、表 1-8 と同様に 7 点尺度で企業がどの程度結果やプロセスを重視して評価しているかを明らかにしている(表 1-9)。

	有効回答	平均値	標準偏差	最小値	最大値	中央値
業績評価は結果重視である	67	5.64	1.03	2	7	6
業績評価はプロセス重視である	67	4.28	1.37	2	7	4

表 1-9 業績評価における結果・プロセスの重視度について

(出所：横田他，2013，74 頁)

表 1-9 の結果からプロセスについての評価が弱いということが読み取れる。従業員を動機づけその能力を引き出すためにも、プロセスにも配慮した業績評価システムの構築が必要であるといえる。

3 つめは業績と報酬の連動についてである。横田他(2013)の調査結果では次の表 1-10 のようになった。

	有効回答	平均値	標準偏差	最小値	最大値	中央値
ボーナスの額	67	5.79	1.31	1	7	6
昇進	66	5.23	1.11	2	7	6
昇格	65	5.17	1.21	1	7	6
基本給の額	67	4.90	1.49	1	7	5
社内での評判	66	4.68	1.33	1	7	4

表 1-10 業績評価結果と報酬との関連

(出所：横田他，2013，75 頁)

この結果に対し、横田他 (2013) は平均値の 4 をすべての項目が上回っていることから、報酬との連動性はあると指摘している (横田他，2013，74-75 頁)。前述した福田 (2005) からも、企業は業績と報酬との連動についてある程度反映はさせているといえる。しかし、他の 2 つの問題点と合わせて考えると業績評価がプロセスより成果に偏りがあることなどから、適切な業績評価と報酬との連動かどうかは考える必要があるといえる。そのためその反映の度合いや連動する指標の設定には慎重になるべきではないかといえる。

櫻井 (2008) によると成果連動型報酬制度の導入には、見直しの程度に応じて 3 つのタイプに分けられるという。以降ではその 3 つのタイプを実例とともに検討していく。

① 部分的な導入 (「居心伝」の例)

「居心伝」では、新しい制度によって“顧客満足給”を固定給の 15% の範囲内で支給するという。店頭においた顧客カードで料理、サービス、店舗の清潔度など 18 項目、5 点満点で評価する。全店舗の平均点を上回ったとき、固定給に上乘せされるという (櫻井，2008，205 頁)。

② 総合的なシステムとしての導入 (「資生堂」の例)

「資生堂」では“事業業績評価制度”を 1998 年から導入しているという。その目的は①事業責任者の責任の明確化、②経営資源の戦略的配分、③人材・組織活力の維持向上、④マネジメント・コントロールの強化であるとされる。評価にあたっては、以下の表 1-11 の配点で行われているという。

200 点	会計業績評価(130)	成果(売上と損益で 50) 成長性(売上と損益で 40) 収益性(売上高営業利益率で 10) 資産効率性(事業 ROA が 20, 在庫回転率が 10)
	戦略課題評価(70)	重点課題への取り組み, 経営の質的向上
プラス・マイナス 30 点	トップ加減点	特別な事象に対する評価

表 1-11 「資生堂」の評価システム

(出所：櫻井，2008，205-206 頁)

評価の結果は賞与に反映され、売上高営業利益率についてはコスト管理の重要性を考え、コスト指数（1－売上高営業利益率）を使用している。このため赤字の事業所でも共通項目で評価が可能となったという（櫻井，2008，205-206 頁）。

③ BSC を活用した報酬制度（リコーの例）

櫻井（2008）によるとリコーにおける BSC を組み込んだ業績評価には 3 つの特徴があるという。1 つ目は日本経営品質賞の考え方と理念を組み込むという意味から，“環境保全”という視点を加えたことである。2 つ目は目標管理に使うという前提で、目標設定の際にストレッチド・ゴールを設定したことである。3 つ目は指標を設定する際にはそれぞれの事業・部門の戦略にもとづくという前提で、財務の視点以外はすべて部門に一任したということである。財務の視点では全社方針を優先させ、フリー・キャッシュフローと ROA, 売上高が設定されている。しかし事業の性格によって指標の重点が変えられている。業績評価連動型の報酬制度は当初は部長クラス（2002 年から課長補佐）までに限定されており、評価結果は個人の第 2 賞与に反映させている。これは賞与といっても現在では生活給の意味合いが強いため、第 2 賞与という形で配分しているという（櫻井，2008，206-208 頁）。

第 4 節 本章のまとめ

本章では、研究を進めるにあたりまず第 1 節で、本論文で使用する業績測定（業績測定システム）の定義について確認した。業績測定や業績評価、業績管理といった定義は論者によってその意味する内容が異なるものである。筆者は業績測定と業績評価を分ける定義、業績測定と業績管理を分ける定義、業績測定の中に業績評価が含まれる定義の 3 つに分類した上で、本研究で扱う業績測定の定義は業績評価を含むものであるということを定義した。

次に第 2 節では、日本における過去の調査研究をもとにして、業績測定の実態についての確認を行った。まず第 1 項では加護野他（1983）をレビューした。この研究は管理会計

の文脈で行われた研究ではないが、当時の日本企業と米国企業の経営比較を行ったものとして著名なものであり、多くの文献で引用される研究である。この中で本研究と関わりのある項目について確認した。第 2 項では清水の調査研究を、第 3 項では川野の調査研究をもとにして、日本企業の業績測定システムの現状について確認した。それらの調査研究のレビューから、日本における業績測定システムは財務指標だけでなく非財務指標も積極的に活用し、特定の業績指標に偏らずにバランス型の経営を意識しているという状況が推測される。そして第 3 節では業績測定システムの特徴と課題について整理を行った。日本における業績測定システムの特徴と課題としては、フィードバックの問題、指標の設定の問題、そして報酬との連動についての問題があげられる。次の章では本研究で使用する業績測定システムの記述的モデルを試みる。

第2章 業績測定システムの記述的モデルの構築

本章では業績測定システムの記述的モデルを構築するために、システムそのものに立ち返りシステムの定義から業績測定システムの仕組みを考えていく。そしてインプットとアウトプットの関係から見て、その業績測定システムのアウトプットがどのように作用しているのかを考える。

まず第1節では管理会計における業績測定システムの考え方を確認する。そして第2節ではシステムそのものの定義を主に一般システム論を中心として確認する。そして第3節では第2節で確認したシステムの定義を、業績測定システムへと具体化させるために、管理会計システムにおける情報作成の考え方の1つである、意思決定アプローチと影響アプローチの2つの側面を確認する。そして第4節では第3節までの流れを踏まえて、本研究で使用する業績測定システムの記述的モデルを構築する。

第1節 管理会計における業績測定システムの考え方

ここでは業績測定システムの記述的モデルを構築するにあたって、管理会計システムにおける業績測定システム（もしくは業績測定）の位置づけがどのようになっているのかを確認する。第1項では Anthony and Govindarajan (2007) のマネジメント・コントロールの中での位置づけについての業績測定の考えを確認し、第2項では Neely et al. (2002) の業績測定システムの4つのステップという考え方を確認する。

第1項 Anthony and Govindarajan (2007) のマネジメント・コントロールの中での位置づけ

マネジメント・コントロール・システムの体系として多く引用される Anthony and Govindarajan (2007) では、業績測定の位置づけを次の図 2-1 のように示している。ここでは業績測定は責任センターの業績を測定し、計画と実績の報告において機能するものであるとされている。

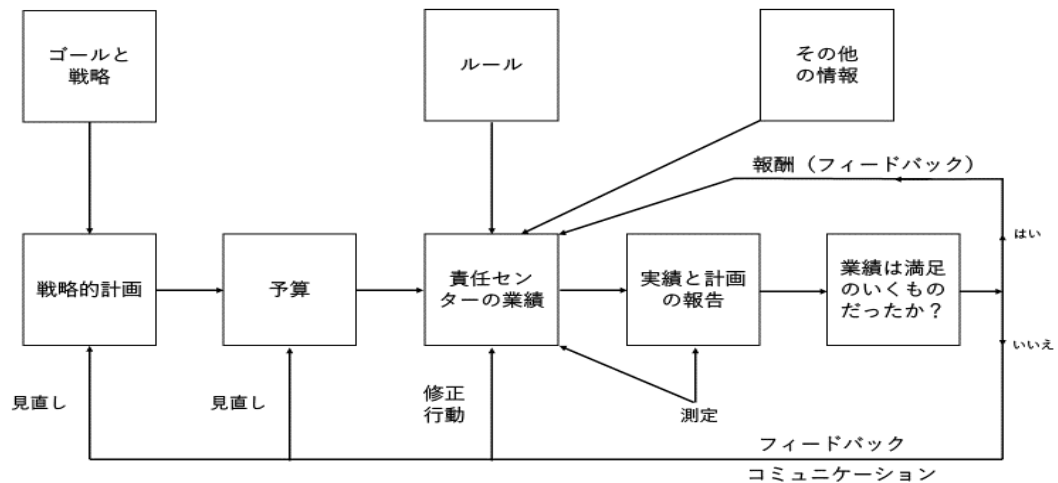


図 2-1 フォーマルなコントロール・プロセス

(出所 : Anthony and Govindarajan, 2007, p. 105 より筆者翻訳)

Anthony and Govindarajan (2007) は、「業績測定システムのゴールは戦略の実行である。そのようなシステムを設定する際、上級管理者は企業の戦略を最もよく表す指標を選択する。これらの指標は現在と将来の重要成功要因 (CSF) と考えられ、もしそれらが改善されれば企業は戦略を実行しているとされる。戦略の成功はその安定性 (soundness) に左右される。業績測定システムは組織が戦略を成功裡に実行する可能性を高めるための単純なメカニズムである」(Anthony and Govindarajan, 2007, p. 460) としている。

第 2 項 Neely et al. (2002) の業績測定システム

Neely et al. (2002) は、「業績測定システムとは、適切なデータの獲得、収集、分類、分析、解釈を通じて過去の行動の効率性と有効性を定量化し、情報に通じた意思決定と行動を可能にするものである」(Neely et al., 2002, p. xiii) と定義している。そして業績測定システムの作成・展開のプロセスを 4 段階に分けている (図 2-2)。

1 つめの段階は指標のデザインである。正しい行動を促すような安定した業績指標をデザインすることが、良い業績測定システムを作成・展開するための出発点であるという。ここでは指標の目的は何か、その指標に従って行動するのは誰か、その測定によってどのような行動がもたらされるのかという疑問について明確にする必要があるという。さらに、この基本的な疑問だけでなくどこからそのデータを得るのか、誰がデータを集めるのか、どれくらいの頻度でデータを集めるのか、どれくらいの頻度でデータをレビューするのかといった実用的な問題に加え、目標レベルの設定が必要になるとされている (Neely et al., 2002, pp. 34-37)。

2 つめの段階は計画と構築である。指標が選択されれば支持する測定システムをきちんと

実行するために、組織内に浸透させる必要があるという。そのために測定データをどのように使用し、業績がどのように改善させるかを説明するとともに、それを取り巻く情報システムを整備し、データがどのように示されるかについても説明する必要があるとしている (Neely et al. 2002, p. 45)。3 つめの段階は実行と活用であり、業績測定を支える基本的なプロセスであるという。ここではまず前段階で展開された計画を実行し、システムを展開させる。そして選択した指標と定義された測定システムを日々の実務へと落とし込む段階である (Neely et al. 2002, p. 64)。最後の段階では指標の更新を行う。多くの指標は必須である一方で、その他の指標はより重要な業績の側面を知るためもしくは、特定の問題や失敗の結果として導入された一時的なものであるとされる。しかし、それらの指標が役割を終えた後でも測定システムの中に埋もれてしまう可能性があり、一方で新たに必要になった情報を適切に捉えられていない可能性もあるため更新の段階が必要であるとされる (Neely et al., 2002, pp. 70-78)

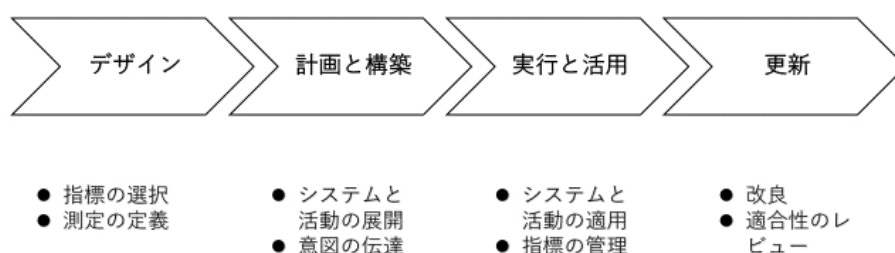


図 2-2 業績測定システムを支える 4 つのステップ

(出所 : Neely et al., 2002, p. 33 より筆者翻訳)

第 3 項 従来の業績測定システムの検討

第 1 項と第 2 項では従来の業績測定システムの考え方を確認した。コントロール・プロセスの中における業績測定の位置づけやそれを支えるステップも重要であるが、業績測定システムの問題の分析にあたって Ridgway (1956) や伊丹・青木 (2016) が指摘するように、測定自体が影響を持つと考えられる。Ridgway (1956) は、使用する業績指標がたとえ情報を提供することのみを目的とし、それ以外は意図していなかったとしても、その指標の存在が行動のモチベーションにとって重要な影響をもつと指摘している (Ridgway, 1956, p.

247)。伊丹・青木（2016）では、測定システムに問題が生じるのは、システムの設計者が測定がもたらす効果を予測できないためであると指摘する。測定がもたらす効果を一次効果と二次効果に分けた場合、この二次効果までの予測が難しいという。この一次効果と二次効果は3つの視点、短期と長期、直接と間接、部分と全体という3つの視点で考えることができ、それぞれ前者が一次効果、後者が二次効果に対応し、後者の二次効果までを視野に入れてシステム設計者がシステムを構築することは難しいとされる。またシステム設計者が意図した行動を測定が誘導できず、かえって歪んだ行動をもたらすこともあるとされる。しかし、測定のメリットを最大限活用し、デメリットを少しでも減らすために工夫の積み重ねが必要であると指摘する（伊丹・青木，2016，340-344頁）。このように測定自体がもたらす影響は大きなものであり、それを分析するには業績測定システム自体が測定される側（測定する側）に対し、どのように作用するのかを知る必要がある。そこで業績測定システム自体をインプットとアウトプットの関係から見て、そのアウトプットがどのように作用しているのかを確認する。

第2節 システムの定義

本節では、業績測定システムの記述的モデルを構築するために、システムそのものに立ち返りシステムの定義を確認していく。一般的に参照するものは一般システム論におけるシステムの考え方である。そしてインプットとアウトプットの関係から見て、そのアウトプットがどのように作用しているのかを考える。

第1項 さまざまなシステムの定義

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。Anthony and Govindarajan（2007）によると、「システムとは、ある活動または一連の活動を行うための規定された、通常反復的な方法のこと」（Anthony and Govindarajan, 2007, p. 5）と定義されている。また Gray et al.（2015）によると、多くの組織で何らかの形で業績測定システムが導入されているという。しかし重要なことは、集合としての指標や目標がどの程度安定しているかを考慮する必要があるという。なぜなら、それらは組織を全体として評価しなければならないからである。そのため、「システム」という言葉になるとしている（Gray et al., 2015, p. 15）。また田端（2007）によると、システムとは「相互に関連するに2つ以上の要素が矛盾なく存在することである」（田端, 2007, 101頁）という。

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。そして「システムの個々の構成部分はそれぞれ異なったものでありながら、これらが共通の計画に従うか、あるいは共通の目的に役立つように仕組まれたもの」（西川, 1970, 134頁）がシステムであると定義している。システムを考えるにあたっては、統一体としてのシステ

ムが目指している目標なり計画を明確にし、構成要素の間に存在する諸関係を把握するといった「全体性」と「関連性」の観点からシステムを見ることが重要であるという。そしてどのようなシステムも、内部で相互に依存しあっている小さいシステムが存在し、外部環境に対しては更に大きいシステムの一部として相互に作用しあうという「階層性」があるという（西川, 1970, 134-135 頁）。その中の分割されたサブシステムは、部分最適を目指し、処理が複雑にならないようにする必要があるという。

また公文（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 2-3）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、個々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」（西川, 1970, 141 頁）であるとされる。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。公文（1977）の所説に対して北川（1977）は、この公文のモデルを社会システム論の構築の前段階として、一般システム論を整理し、システムのそのものを定義するにあたり、情報学の論理における切断という概念が用いられていると解している。北川（1969）によるとこの切断とは全体（環境）からシステムを切り出して考えることであり、システムを考える上で必要な要素であるとされる（北川, 1969, 76, 85 頁）。

本研究の対象は業績測定システムが抱える問題について分析を行うことである。Anthony and Govindarajan（2007）の図 2-1 のように業績測定をマネジメント・コントロールの一部として捉え、全体からみる視点も重要である。しかし、たとえば伊丹・青木（2016）が指摘するように、測定することが「意図せざる悪影響」を生むこともあるとされる（伊丹・青木, 2016, 331 頁）。その場合業績測定システムがどのようなメカニズムで問題を生じさせているかを知る必要があり、その場合にコントロール・システムの中に位置する業績測定システムをそこから切り出し、分析する考え方が必要となる。そのためこの切断という考え方は業績測定システムの分析においても有用であると考えられる。そこで本論文ではこの公文（1977）のモデル図参考にして業績測定システムの記述的モデルを構築していく。

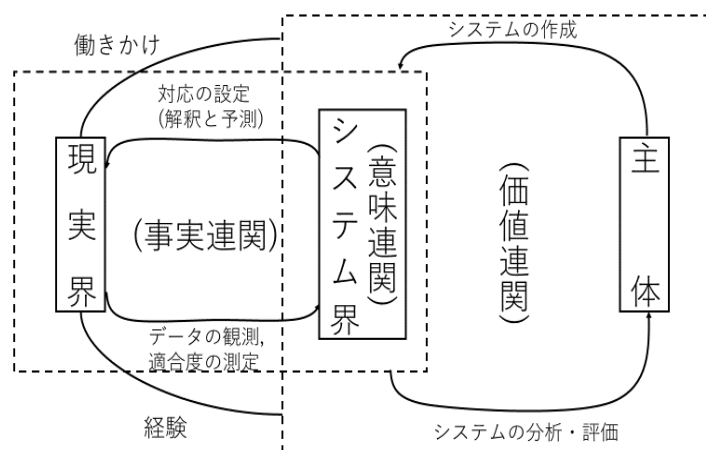


図 2-3 システムを通じた主体の現実界への働きかけの流れ
(出所：公文，1977，29 頁)

第 2 項 公文のシステムの考え方

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ところの、現実界の一部に対応させられる記号的構成物」(公文，1977，28 頁) であるという¹。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 2-4)。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、適切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な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、現実界とのあいだ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成する。また、自分の現実界への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成するとされる。この

¹ 公文 (1978) では「主体が客体を認識するための『形式』(構成概念物)」(公文，1978，19 頁) とも定義している。

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」であると公文（1977）は考えている。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、現実界の予測を行うという。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関係を表すとしている。

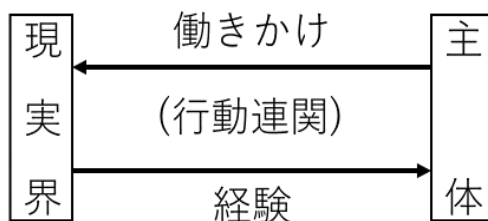


図 2-4 現実界と主体の関係性
(出所：公文，1977，28 頁)

第 3 節 意思決定アプローチと影響アプローチ

前節では、管理会計の視点から業績測定システムの記述的モデルを構築するにあたり、まずシステム論からのシステムという定義について確認した。本節では、業績測定システムの記述的モデルを構築する際の管理会計の視点として採用する、意思決定アプローチと影響アプローチという管理会計情報作成の考え方について確認する。

第1項 意思決定アプローチと影響アプローチの採用の背景

システム論におけるシステムの考え方をベースとして業績測定システムの記述的モデルを構築するには、業績測定システムとしての性質をシステムの考え方に取り入れる必要がある。つまり一般的なシステムの議論から、業績測定システム固有の議論へと転換する必要があるということである。そこで業績測定における機能もしくは役割を考えると、そこには多種多様なものが想定される。

たとえば Micheli and Manzoni (2010) は、戦略的業績測定システム (strategic performance measurement) には、組織にとって機能的な側面と逆機能的な側面の両方が存在すると指摘する。機能的な側面としては、組織の戦略目標を明確にしてその達成を手助けすること、行動や態度を一貫させ、最終的には組織業績に影響を与えることであるとする。一方逆機能的な側面としてはイノベーションや学習を抑制し、意思決定プロセスにほとんど有効とはならない場合であるとする。そして組織にとって戦略的業績測定システムをより有効にするためにはどうすればよいかという問題を持ち、戦略的業績測定システムのデザインとその役割について文献研究によって分析を行っている (Micheli and Manzoni, 2010, p. 465)。

その際、業績測定システムの種類には単に業務的な測定から戦略と結びついた測定にいたるまでさまざまな役割があると主張する (Micheli and Manzoni, 2010, pp. 469, 473)。そして業績測定システムから得られる便益、そしてその限界については業績測定システムにどのような定義をもたせるかに左右されるとしている (Micheli and Manzoni, 2010, p. 465)。その上で Micheli and Manzoni (2010) は戦略と結びついた測定システムの方に焦点を当て文献研究を行い、業績測定システムの役割を特定している。それは戦略の実行と再形成、鍵となる目的と企業の優先順位の伝達、戦略的アライメントの提供、プロセス改善の支援、漸進的イノベーションの促進の5つであるとされる (Micheli and Manzoni, 2010, p. 469)。

さらにそれらの役割を整理するために、Simons (1995) のコントロール・レバーをもとにして次の4つを業績測定システムの役割であると主張した。1つめの診断的 (diagnostic) 利用では主に戦略の実行に関係する。2つめのインタラクティブ (interactive) の役割では、組織内や組織外部のステークホルダーとのコミュニケーションの手段として考え新たな戦略の形成を支援する。3つめの信念 (belief) システムとしては、ミッション・ステートメントやクレド、ビジョンのようなコア・バリューの伝達や、望ましい行動を引き出す際のコミュニケーション・ツールとなる。境界 (boundary) システムの場合、業績指標は従業員 の行動を制約し、組織内の文脈で自由の制限を定義する役割をもつとしている (Micheli and Manzoni, 2010, pp. 469-470)。

また Behn (2003) は公的組織における視点ではあるが、業績測定の目的が1つではなく多様であると主張した (Behn, 2003, p. 587)。そしてどの業績を測定するべきか、どのよう

に業績を測定するべきか、これらの測定をどのように扱うべきかといった見方には論者によってばらつきがあることを文献レビューによって指摘した (Behn, 2003, p. 587)。そのように多様な目的を整理するためにそれらの整理を行い、その結果業績測定の目的は 8 つにまとめることができると主張する。

それは評価、統制、予算、動機づけ、促進、称賛、学習、改善の 8 つである。そしてこれら 8 つの目的を同時に満たすような業績指標は存在しないと主張する (Behn, 2003, p. 599)。1 つめの評価は公的組織の業績の良し悪しを知ることである。2 つめの統制は部下が正しい行動をするように確保することである。3 つめの予算は予算がどのように割り当てられるべきかを知ることである。4 つめの動機づけは業績改善のために公的組織の管理者などを動機づけることである。5 つめの促進は市民などに自身の公的組織が良い仕事をしているということを納得させるためであるという。6 つめの称賛は動機づけと改善のための称賛である。7 つめの学習は何が機能し、何が機能していないかを知るためである。8 つめの改善では、業績を改善するために誰が何をすべきかを知るためであるとされる (Behn, 2003, pp. 588-598)。そしてこれら 8 つの目的を同時に満たす業績指標はないと主張する (Behn, 2003, p. 586)。

このように業績測定の機能は状況に応じて変化すると考えられる。そのため機能ごとに細かくみていくよりもまず基本的な側面に着目する必要がある。その基本的な側面として廣本 (1989a) の意思決定アプローチと影響アプローチという分類がある。廣本 (1989a) によると、管理会計システムの役割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される。そして前者を意思決定アプローチ、後者を影響アプローチとよんでいる (廣本, 1989a, 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 (1989a) では意思決定アプローチと影響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 (1989a) をもとに意思決定アプローチと影響アプローチという言葉を使用する。

管理会計システムに対するこの 2 つの見方は、管理会計システムの役割に対しての基本的な見方の 1 つであると考えられる。たとえば安酸 (2010a) によると管理会計システムの一部である業績管理システムにも、情報システムと影響システムの両側面があるとしている (安酸他, 2010a, 176 頁)。そして情報システムとしての業績管理システムには、戦略立

案や資源配分に関する意思決定に有用な情報を提供することが期待されている一方で、影響システムとしての業績管理システムには、戦略の実現に向けて経営者・管理者の意思決定や行動に影響を与えることが要求されているという（安酸他, 2010a, 176 頁）。ここではこの考え方を採用する。

第2項 意思決定アプローチと影響アプローチの内容

前述のように管理会計システムには意思決定アプローチ（情報システム）と影響アプローチ（影響システム）という2つの側面があるとされる（廣本, 1989a, 34-35 頁）。伊丹・青木（2016）によると、意思決定アプローチ（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、影響アプローチ（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。

また他にもこのような名称こそ付されていないものの、その見方を認識している研究が多くある。たとえば管理会計への行動科学の適用について論じた **Birnberg and Nath (1967)** では、会計担当者が行動の側面に影響力を持っているにもかかわらず、その影響を上手に扱うことができていないことを指摘する（**Birnberg and Nath, 1967, p. 468**）。「企業における経営情報システムは、システム（すなわち企業）のあるポイントから別のポイントへのデータの流れを許容するようにデザインされた、単なるコミュニケーションシステムではない。むしろ管理者と作業者の意思決定プロセスのインプットをもたらすことと彼らの行動に影響を与えることの両方を意図してデータが選択され、伝達されるのである」（**Birnberg and Nath, 1967, p. 468**）としている。そして適切な経営情報システムを構築するためには、会計担当者はどの問題を解決しようとしているか、解決のためにどのようなデータが必要かということだけでなく、データが伝達される方法や形式がどのような影響を与えるかということについても考えなければならないと指摘している。そしてそのために行動科学の考え方が有用であると主張する（**Birnberg and Nath, 1967, p. 468**）。

また **Bruns (1993)** は責任センターと業績測定の関係について紹介したハーバードビジネススクールのケースの中で、同様のことについて言及している。**Brun (1993)** は、マネジメント・コントロールは測定に左右され、そして効果的な測定のためには業績に対して責任の割り当てとその受容が必要であると述べる。そして業績測定は3つの基準を満たすべきであると主張する。それは適時的な測定と公正さと組織の目標との一致である。そして管理者によって測定が使用される目的は2つあるとする。1つは過去の業績をマネジメントに伝達し、管理者と組織がどのように行動すべきかという疑問に答えるサポートをすることである。そしてもう1つは現在と将来の管理者への伝達と動機づけによって将来の行動に影響を与えることであるとしている。そして責任センターの財務統制は、管理者が影響を与え統制する財務業績の次元を測定することによって達成されると主張する（**Bruns, 1993, p. 1**）。

van Veen-Dirks (2010) は近年の業績測定システムは複数の多様な業績指標を持ち、単一の指標の欠点を補うようになっている一方で、複数の指標がかえって複雑さを高めているという対立があることを指摘した。これは実証的な研究においてもみられることであると指摘している。そしてこの対立は業績測定の目的がそれぞれ異なることや、非財務指標間のあいまいさなどが関係していると主張する。そこで van Veen-Dirks (2010) は業績測定の指標を 2 つのタイプに明確に区別した上で、これら 2 つの異なる利用について財務および非財務業績指標の重要度がどのように異なるのか、また製造業という状況においてはどのように左右されるのかということ进行分析した。その際に Demski and Feltham (1976) の意思決定を促進する役割 (decision facilitating) と意思決定に影響を与える役割 (decision influencing) を参考にしている (Demski and Feltham, 1976, pp. 8-9)。そしてそれをもとに期間評価目的 (periodic evaluation) と変動報酬目的 (variable rewards) の 2 つのタイプの指標を区別しており、前者の役割を意思決定の促進、後者の役割を意思決定への影響と対応させている (van Veen-Dirks, 2010, pp. 143-144)。

期間評価においては管理者とその上位者が生産部門の機能とその部門がおかれている状況について、一連の業績指標を手掛かりとして議論を行う。そのとき業績指標は主に管理者によりよい意思決定をもたらすために、情報提供を行うことが主となる。一方、変動報酬の際は、管理者の業績が一連の業績指標をもとにして評価される。ここでは業績指標が主に管理者の動機づけのために使用されるとしている (van Veen-Dirks, 2010, p.142)。

このように意思決定アプローチと影響アプローチという二分する考え方は管理会計システムの見方の 1 つであると考えられる。しかし廣本 (1989a) の影響アプローチの定義である、従業員に良い仕事をしてもらうために存在するという定義は主観的である。そのためこの良い仕事をさせるという定義の解釈として、高橋 (2019) の「従業員や組織をある方向に動機付けていくように会計情報を提供しようとするもの」(高橋, 2019, 27 頁) という定義を解釈として採用する。次項では、特に重要と考えられる影響アプローチ、従業員に良い仕事をもらうために存在するという考え方について、その事例を確認する。

第 3 項 影響アプローチの事例

本項では影響アプローチの事例をみていく。本研究では廣本の意思決定アプローチと影響アプローチのフレームワークを参考にしているため、ここで取り上げる事例も廣本の研究である廣本 (1989b) から参照する。この論文では 3 つの事例を取り上げ、戦略もしくはは経営管理目的に応じた管理会計の重要性を主張しているが、そのうちの 2 つが影響アプローチに関係するものであると考えられる。

1 つめは B 工場での事例である。B 工場は、競争が激しく、フル操業に近い生産をしながらも利益は上がらない状態であったという。その時点では約 20 の工程に対して、それぞれ実際作業時間と標準作業時間を測定していたとされる。その後測定の頻度を増やしたり、外部のコンサルティング会社の力を借りたりといった試行錯誤が行われたが、満足できる結

果は得られなかったという（廣本，1989b，727頁）。

従来 B 工場では、工場管理の視点は操業度管理と作業能率の向上に置いてきたとされている。しかし、当時の工場管理ではリード・タイムの削減が重要になり必要なものを必要なだけ作るという考え方が強調されるようになっていた。さらに各部門の能率向上が必ずしも全体の能率向上につながらないことが指摘されていたとされる。そこで工場は生産戦略を変更することにしたという。それまでは操業度の確保が第一という考え方を基礎に、納期の遅れなどを恐れて、営業部門は見越しオーダーの習慣をもっていたとされる。また前倒しの生産もあったという。そこでまず営業部門が受注データをコンピューターに入力するために従来あった「見越しオーダー」のコード番号を削除した。また工場の業績評価において従来までは操業度や作業能率が重視されていたが、新たに業績尺度としてリード・タイムと在庫回転期間を追加し、最重要尺度として位置付けるとともに、工程別の実際時間の測定が廃止されたという。この取り組みによって、B 工場の業績は改善されたとされる（廣本，1989b，727-728頁）。

廣本（1989b）によると、この測定システムの変更の事例では2つの異なるタイプの変更があるという。1つは新しい非財務尺度の追加であり、もう1つは実際時間の部門別測定の廃止である。廣本（1989b）は後者の実際時間の部門別測定について着目すべきだと主張する。工場のコンピューター化によって実際時間を詳細に測定することのコストは大幅に引き下がっているため、B 工場の実際時間の部門別測定の廃止は一見奇妙に感じられるとされる。しかし部門能率が必ずしも全体能率に結びつかないことがあり、特に部門能率の測定、つまり実際時間の部門別測定は、全体能率を阻害しても部門能率を追求する行動を助長するために廃止されたとしている（廣本，1989b，728頁）。

しかし、部門別の実際時間の測定は廃止したが、各部門の標準時間は測定され製品原価の計算に使用されているという。部門別標準時間の合計に総括予定配賦率を掛けて、各指図書原価を計算しているという。ここで部門別標準時間は最新のものに改訂されるべきであるが、同工場では改訂されていないという。その理由はリード・タイムの削減に大きな影響を与えるからであるとされる。リード・タイムの削減によって営業量が増加する。営業量の増加は、配賦率の算定式の分母である総予算機械作業時間を増加させる。そのためリード・タイムの削減は配賦率を減少させるため、標準時間を改訂せずにそのままにしたという（廣本，1989b，728-729頁）。

2つめは X 社の C 工場の事例である。C 工場では製品の多様化に対応することが求められていた。しかし製品の多様化は製造プロセスを複雑にし、従来通りの管理をしていると、製造原価は非常に膨大なものになっていたため、多様化を推進しながら、同時に複雑化に伴う原価の上昇を防ぐための標準化という問題に直面した（廣本，1989b，729頁）。

そのために X 社は測定・コントロール・システムの見直し図った。そして製品の設計者に使用部品の標準化あるいは共有化を動機づけるために、設計部門が利益センターであることに着目し、使用部品種類が多いほどその製品原価が高くなるように製造間接費を配賦

するという方法を考えた。その結果、設計・検査等に関連する製造間接費が「標準化割」という新しい方式で製品に配賦されるようになったという。この方式により、部品の共有化の効果を製品原価に反映させ、設計部門に部品の標準化を動機づけたという（廣本，1989b，729-730 頁）。

廣本（1989b）によるとこの標準化制度の効果は大きかったという。しかし、その後この C 工場の主力製品であるパッケージ型エアコンとルーム・エアコンとの接点市場が急成長したことによる問題や製品の電子化による問題で見直しが求められることになったとされる（廣本，1989b，730-731 頁）。

これらの事例は管理会計システムにおける影響アプローチの事例である。意思決定アプローチが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ものであるのに対し、影響アプローチは従業員に良い仕事をしてもらうために存在するものであった。伊丹・青木（2016）によると管理会計システムは否応なしにこの二面性を持つとされているが（伊丹・青木，2016，30 頁），前述の例のようにシステムは設計者もしくは管理者の意図に応じて、意思決定アプローチと影響アプローチのどちらかに重きを置いたかたちで活用される。しかし、そこには二面的な問題があるためシステムとしての歪みが生じると考えられる。

第 4 節 業績測定システムの記述的モデル

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（図 2-4）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記述的モデルを提示する。その業績測定システムのモデルは次の図 2-5 のようになると考えられる。

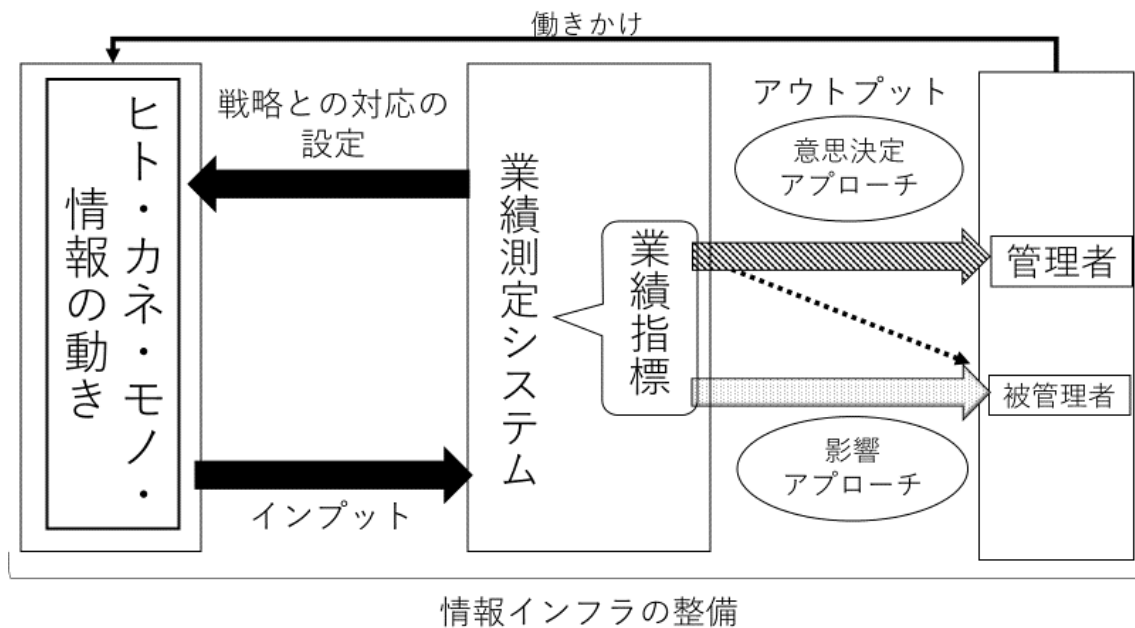


図 2-5 2つのアプローチと業績測定システムの関係
(出所：宗像，2020b, 152 頁を一部修正)

図 2-5 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意思決定アプローチと影響アプローチ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。図 2-5 では，両端にヒト・カネ・モノ・情報の動きとそれに働きかける管理者と被管理者を配置している。そしてその間を媒介するものとして業績測定システムを位置付けている。業績測定システムの中に含まれる業績指標から管理者・被管理者へと，意思決定アプローチと影響アプローチの矢印を伸ばしている。

意思決定アプローチは経営資源の再配分などの経営管理者の意思決定に役立つ情報を提供するというものであり，それを示す矢印が管理者へと向いている。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影響をもつ場合がある。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。意思決定アプローチから被管理者へと伸びている点線の矢印は，意思決定アプローチを目的とした業績指標はその役割だけを果たすのではなく，少なからず被管理者へと影響があることを示している（Ridgway, 1956, p. 247）。

一方，影響アプローチにおいては，廣本（1989a）の定義より，従業員に良い仕事をしてもらうというものであり，その影響は被管理者に向けられたものとなる。たとえば Birnberg and Nath（1967）は，管理者や被管理者の意思決定プロセスとその行動に影響を与えることを考慮すべきであることを主張している。そして図 2-5 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。左側は戦略と対応した業績指標の設定とその設定した指標に対するインプット（測定）の矢印を表示している。

第5節 本章のまとめ

本章では業績測定の分析を行うにあたり、業績測定システムの記述的モデルを作成した。まず第1節ではこれまでの管理会計システムの業績測定システムの捉え方では、業績測定システムがもたらす問題について検討するにあたり、不十分であることを指摘した。そして第2節では業績測定システムの記述的モデルを構築するにあたり、システムそのものの考え方に立ち返り、一般システム論におけるシステムの考え方について確認を行った。そして第3節ではそのシステムについての考え方をベースとして、管理会計システムにおける視点を加えるために、意思決定アプローチと影響アプローチという考え方を確認する。最後に第4節で本研究でのフレームワークとなる、業績測定システムの記述的モデルを明らかにした。

次の第3章では、業績測定における問題を機能との関係から、逆機能と機能不全と定義し、本章で作成した業績測定システムの記述的モデルを用いて、業績測定システムにおける逆機能と機能不全の発生のメカニズムについての分析を行う。

第3章 業績測定システムにおける逆機能発生メカニズム

本章では前章で作成した業績測定システムの記述的モデルを参考にして、業績測定システムにおける逆機能についての分析を行う。第1節では、文献のレビューによって業績測定の問題を逆機能として定義する。第2節では業績測定システムの逆機能の発生についての研究を測定から生じる逆機能、目標や報酬の存在から生じる逆機能、その他の要素から生じる逆機能の3つに分類を行いレビューする。第3節では業績測定システムの逆機能自体についての分析を行い、さらにその先の機能不全の状態までの分析を行う。そして第4節では第2章で構築した業績測定の記述的モデルをもとにして、第3節までで分析をした業績測定の逆機能と機能不全について検討を行う。

第1節 業績測定システムにおける逆機能の定義

業績測定の問題については先行研究でさまざまな表現が用いられている。代表的なものとして意図せぬ結果 (unintended consequences) や逆機能 (dysfunction もしくは dysfunctional)、パラドックス (paradox) といった表現がある。意図せぬ結果という表現を用いた場合、これについては予測もしくは期待していたもの以外の結果が得られたということの意味しており、その中には予期せぬ良い影響という解釈の余地がある。本研究は業績測定の負の影響に焦点を当てるため、このような表現は避けたいと考える。

パラドックスについては、たとえば Smith and Lewis (2011) は次のように指摘している。パラドックスとは、「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。そのような要素は別々に考えると論理的であるが、並べて考えた際に不合理かつ不条理で矛盾するものである」(Smith and Lewis, 2011, p. 387) とされている。そのイメージとして Smith and Lewis (2011) では陰と陽の図を示している (図 3-1)。この図では統一された円の中に正反対のものが存在しており、内側の境界線は差を生み出し、正反対であることを強調している。一方で、外側の境界線は統一された全体を構築することによって、シナジーが生まれることを示している (Smith and Lewis, 2011, p. 387)。この言葉も業績測定の問題を示す表現の1つとして使用されている。

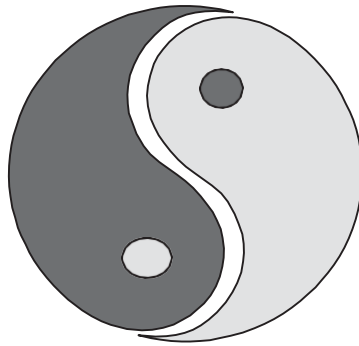


図 3-1 パラドックスの状態

(出所：Smith and Lewis, 2011, p. 387)

本研究では、過去の研究の中で業績測定の負の側面を示すのに適していると考えられる逆機能という表現を用いる。この逆機能は機能（順機能）と対になる表現である。逆機能という言葉の代表的な定義として Merton の定義があげられる。Merton (1968) によると「機能とは、所与のシステムの適応もしくは調整をもたらす観察された結果であり、逆機能とは、そのシステムの適応もしくは調整を減ずる観察された結果である」(Merton, 1968, p. 105) とされている。そして、どのような場合であれ機能的結果と逆機能的結果を同時にもつとされている。矢島 (2011) によると機能には順機能、逆機能、機能不全があるとされる。順機能とは社会システムの維持・発展に寄与する機能であり、逆機能とは社会システムに対して障害と解体をもたらす機能であり、機能不全とは順機能が機能障害を起こした状態であるとされる。機能不全は機能が効果的にかつ円滑に行われぬがゆえに機能障害、機能解体がおこることであり、逆機能は機能が効果的にかつ円滑に行われているがゆえに機能障害、機能解体が起こることであるとされる (矢島 2011, 29 頁)。

管理会計研究においては、逆機能という言葉を用いた研究としてたとえば加登 (1994) や伊藤 (2013) などがある。加登 (1994) は原価企画における逆機能の存在として 5 つを提示している。サプライヤーの負担の増加、設計エンジニアの疲弊、顧客満足の過剰な追及、組織内コンフリクトの増加、過剰品質である。加登 (1994) はこれらを「原価企画の採用が必然的に引き起こす副作用、あるいは逆機能」(加登, 1994, 16 頁) としている。また伊藤 (2013) では、組織変化におけるマネジメント・コントロールの役割を論じた文脈の中で、組織文化によるコントロールは「組織変化の際には、もっとも変化させづらく、扱いにくいコントロール手段として、組織変化を無力化するという逆機能が認められる」(伊藤, 2013, 781 頁) としている。

業績測定システムの問題を表す表現というのは明確に定義されずに使用されていることが多い中で、私は業績測定の問題を機能との対比として逆機能そして機能不全と位置付けて議論を進めたいと考える。たとえば加登 (1994) や伊藤 (2013) での逆機能という言葉の共通点としては、機能が何らかのかたちで作用して逆機能を生じさせているということ

である。たとえば加登（1994）の逆機能では、原価企画という仕組みそのものが必然的に引き起こす問題を逆機能としている。一方で、問題を表す側面としては矢島（2011）が示すように、機能不全という状態も存在すると考えられる。それは逆機能とはまた性質の異なるものであり、その点を示す表現も必要となると考えられる。そこで矢島（2011）の順機能との関係からみた逆機能、機能不全という表現は、業績測定の問題を分析する表現として有用であると私は考える。

第2節 業績測定システムの逆機能の発生についての研究

本節では業績測定において逆機能が発生する理由について分析を行っている研究をレビューする。ここではその原因として測定自体が逆機能を生じさせるという研究、目標や報酬の存在が逆機能を生じさせるという研究、そしてその他の研究という3つの分類からレビューを行っている。

第1項 測定から生じる逆機能

逆機能についての1つめの研究は、測定もしくは指標の存在自体が逆機能をもたらしているというものである。たとえばRidgway（1956）は定量的な業績指標というのはそれが単一（single）、複数（multiple）もしくは複合（composite）のどのようなものであれ、組織全体の業績にとって望ましくない結果をもたらすこと指摘している。たとえ指標が純粋に情報提供を目的としたものであったとしても、行動のモチベーションになんらかの影響をもたらすと指摘している（Ridgway, 1956, p. 247）。また伊丹・青木（2016）でも、測定することが「意図せざる悪影響」を生むと指摘されている（伊丹・青木, 2016, 331頁）。

また測定する指標の数が多すぎることでかえって問題の焦点がわかりにくくなり、混乱をもたらすために、業績測定に用いる指標の数は増やしすぎるべきではないとされている（Franco-Santos and Bourne 2008; Gray et al. 2015; Howell and Soucy 1988; Kaplan and Norton 1992; Muller 2018）。たとえばFranco-Santos and Bourne（2008）では、販売員を対象として業績目標の存在が行動に与える影響を調査した研究を行った。その結果、業績目標だけでなく、それに関連するインセンティブ・システムや業績指標の存在というのが大きく関係しており、それらの相互関係が人々の行動に影響を与えていると結論づけている。そして、使用される業績指標が持つ特徴として行動に影響を与えるもの1つとして業績指標の数というものをあげている。そして、そこでは人々の焦点を絞るために、使用される業績指標の数は比較的少なくするべきであると指摘されている（Franco-Santos and Bourne, 2008, pp. 2-4）。

またHowell and Soucy（1988）では、企業努力の妨げとなっているのは業績を評価し、行動の機会を認識するための、効果的な経営報告システムが欠けていることであるという（Howell and Soucy, 1988, p. 22）。この時代の経営報告システムには2つの欠陥がある。

報告書が経営者のニーズに対する目的適合性を備えていないことと、報告書の全体の半分は全く利用されないか、繰り返し利用されないような内容になっていることである (Howell and Soucy, 1988, p. 22)。そこで Howell and Soucy (1988) は次の表 3-1 のような経営報告のフレームワークを提示した。

	製造業務	ビジネスユニット	企業
業務尺度	<u>顧客反応性</u> 品質 配送とサービス <u>製造業務</u> スクラップ/生産高 供給 エネルギー <u>資産</u> 在庫回転率 設備/業績	<u>重要成功要因</u> バックログと注文 出荷 品質 配送 スクラップ 在庫 スペース 設備	<u>業務のレビューと分析と要約</u> <u>重要成功要因</u>
財務尺度	<u>特定費用</u> スクラップ 供給 エネルギー <u>包括費用</u> 品質のコスト 非付加価値コスト <u>部門費</u> 購入 計画 製造エンジニアリング メンテナンス	<u>収益性分析</u> 製品 顧客 <u>財務成果</u> 利益 費用管理 資産管理 キャッシュフロー管理	<u>財務成果</u> 利益 資産管理 キャッシュフロー管理 <u>財務予測</u>

表 3-1 経営報告のフレームワーク

(出所 : Howell and Soucy, 1988, p. 28 より筆者翻訳)

Howell and Soucy (1988) は報告のレベルを 3 段階に分けている。低い方から順に、業務、ビジネスユニット、企業の 3 つのレベルとなっている。低いレベルであるほど、扱う情報がより詳細になっている。しかし、Howell and Soucy (1988) は情報過多になる恐れがあるため、不必要な情報や反復的な情報を避けるように制限を設けることを主張している (Howell and Soucy, 1988, p. 24)。

また業績測定の問題について全体的に論じている Gray et al. (2015) では、業績測定に

において、測定を目的とした測定（measurement for measurement's sake）となってしまう問題を取り上げている。そこでは成果を確認し、統制を望むことで定量化された指標が膨大になる可能性を指摘している。特に、組織や組織が活動する環境が変化し、優先順位が変わり、業績の新たなドライバーが現れ、そしてさまざまな業務モデルが採用される場合がある。そのとき業績測定システムはこれらの変化を反映するように修正されるが、そのとき新たな指標を導入する一方で、古い指標は決して取り除かれない場合があることを指摘している。それが結果として意思決定を簡単にするどころかより困難にしていると主張する（Gray et al., 2015, pp. 27-28）。

さらに BSC について紹介した最初の論文である Kaplan and Norton (1992) でも同様のことが述べられている。まず Kaplan and Norton (1992) はこの論文の冒頭で「あなたが測定するものはあなたが手に入れるものである（what you measure is what you get）。上級管理者は測定システムが責任者や従業員の行動に大きな影響を与えることを理解している」（Kaplan and Norton, 1992, p. 71）と述べている。この一文からこの論文においては BSC を論じるにあたり、業績測定のもたらす影響ということ強く意識していることがうかがえる。この論文の時点ですでにいくつかの企業で導入を行っており、その結果から BSC は次の 2 つの効果があることを指摘している。1 つは、異なる方向を向いているように見える企業内の競争的な行動指針となるものを一枚の経営レポート内にまとめることができるということである。そしてもう 1 つは部分最適を抑制するというものである（Kaplan and Norton, 1992, p. 73）。

彼らは、これまでの財務的な業績指標は工業時代には機能したが、今日の競争環境では適さないと指摘している。そして彼らの経験から、上級管理者は財務的指標と非財務的指標（operational measures）の両方を意識していることを指摘している（Kaplan and Norton, 1992, pp. 71-72）。彼らは 12 の企業における研究から、複雑な情報を一目で管理者に伝わるような BSC を考え出した。これは財務の視点、顧客の視点、内部プロセスの視点、学習と成長の視点を含んだもので、イメージとして飛行機のコックピットにあるダイヤルとインジケーターをあげている（Kaplan and Norton, 1992, p. 72）。このとき 4 つの視点から管理者に対して情報を提供する一方で、BSC では使用する指標の数が過剰になりすぎないように注意することを指摘している（Kaplan and Norton, 1992, p. 72）。

他にも、測定する業績指標が測定の目的と一致していない場合も指摘されている。本来、業績指標は戦略から導かれるべきであるとされている（Anthony and Govindarajan, 2007; Gray et al., 2015; Kaplan and Norton, 1992; Neely et al., 1997; Simons, 1995; Simons, 2000）。彼らによると当初の戦略の上では適切であった業績指標が、その後の戦略の変化に伴って変更されない場合があるとされる。たとえば Anthony and Govindarajan (2007) は、多くの企業が戦略の変化に伴って、業績指標をアップデートするための仕組みを持ち合わせておらず、結果として継続的に過去の戦略にもとづいた業績指標を使い続けてしまうということ指摘している（Anthony and Govindarajan, 2007, p. 470）。Gray

et al. (2015) も同様に設定当初は適切な指標であったとしても、環境の変化とともに修正される必要があり、状況や目的に適さない指標はかえって活動の妨げとなるとされ、状況に応じた更新が必要であるとされる (Gray et al., 2015, pp. 27-28)。

第2項 目標や報酬の存在から生じる逆機能

2 つめの研究は、目標や報酬の存在が逆機能をもたらすという指摘である。Gray et al. (2015) によると、ゲーミングやチーティングといった逆機能的行動 (dysfunctional behaviour) を促す要因の1つとして業績の目標の存在を提示している (Gray et al., 2015, pp. 141-142)。このゲーミングとチーティングについては、第3節第3項で詳しい説明を行う。Seijts and Latham (2005) によると、目標には学習目標 (learning goals) と成果目標 (performance goals) という2つのタイプがあるという。学習目標の目的は想像力を刺激し、枠にとらわれない考えをもたらすものである。一方で成果目標は努力し、望ましい成果を維持・獲得することを目的としているという。それぞれ業績目標の目的が異なるため、もたらす行動や帰結も異なるという。そのため状況に応じた設定が必要になるとされる (Seijts and Latham, 2005, p. 130)。

Berliner (1956) はソビエトの企業で目標の存在が「storming」と呼ばれる現象が生じていることを指摘している。storming とは、生産スケジュールを1か月単位で見たときに、月初は生産スケジュールに遅れが生じ、ノルマ達成のために月末に生産の追い込みをかけることである。Berliner (1956) はその原因として、高すぎる目標設定とそれに応じた報酬システム、さらに1か月単位で区切られる会計期間に問題があることを述べている (Berliner, 1956, pp. 95-98)。

また Kerr (1975) は、報酬制度が本来であれば奨励されるべきではない行動に対して報酬を与えるように設計されており、それが意図しない行動をもたらしていると指摘する。Kerr (1975) は報酬システムが本来望ましい行動に対して報酬を与えずに、推奨されない行動に対して報酬が与えられている事例について、企業だけでなく社会や戦争、医療や大学など幅広く提示している (Kerr, 1975, pp. 769-779)。そしてそれらの原因について4つを提示している。1 つめは単純で定量化された客観的にみえる指標に注意が向いてしまい、目標のすり替えが起きているためであるという。2 つめは目に見える行動ばかりに過度に意識が向いてしまうことが原因であるとしている。3 つめは偽善的な (Hypocrisy) 風土を指摘している。組織のトップにとって望ましくない行動が、報酬を受ける側では望ましい行動となっている風土が原因であるとしている。4 つめは効率性よりも倫理観や公平さといった点を強調しているためであるとしている (Kerr, 1975, pp. 779-780)。

そして Kerr (1975) はこれらの改善策として、雇用の段階で組織の目標と個人の目標が一致する人を選抜すること、従業員を組織目標と一致するように教育すること、報酬システムを変更することを提示している (Kerr, 1975, pp. 781-782)。

Locke (2004) は目標と報酬のタイプを4つに分類し、それぞれ状況に応じた設定を行うことを主張している。困難な目標達成に対してボーナスを与えること、複数の目標のレベルに応じて複数のボーナスレベルを設定すること、線形的かつ継続的なボーナスを設定すること、目標達成ではなく業績に対してボーナスを事後的に設定するという4つである (Locke, 2004, pp. 130-132)。それぞれに長所と短所があり、状況に応じた設定が必要とされる。その長所と短所については次の表3-2の通りである。

方法	良い点	悪い点	負の効果の軽減のための方法
困難な目標達成に対してボーナス	強いインセンティブ 必要とされていることについて のあいまいさを排除する	短い範囲で考え、近道やチートの誘惑がある	行動のルールを決める リーダーはロールモデルとなる 明確なビジョン
複数の目標レベルに複数のボーナスレベルを設定	抜け道やチートの誘惑を減らす 高いレベルの目標達成を逃したが、 高い能力をもつ従業員にも報酬を 与える	最も高いレベルへの挑戦意欲が小 さい	最小限のレベル(標準)を設定し、 それ以下は不十分であるとする
線形的かつ継続的なボーナスシステム	より高い目標のレベルを達成したこ とと逃してしまったことへの「ロ ス」はない 従業員が達成したことに対して正確 な支払い チートや近道の誘惑を減らす	計算が困難 従業員にとって「困難」というブ レッシングが少ない 制限のない報酬を保障することがで きない	最小限のレベル(標準)を設定し、 それ以下は不十分であるとする
目標によって動機づけはするが、目 標達成ではなく業績に対してボナ ス ボーナスは事後決定	柔軟で包括的	上司はすべての文脈について聡明で あり、えこひいきやバイアスを最小 限にするべきである	良く気取らないリーダーシップ 良い情報の流れ

表 3-2 目標とインセンティブの関係

(出所：Locke, 2004, pp. 130-132 より筆者作成, Gray et al., 2015, p. 125 を参考)

一方で Schweitzer et al. (2004) の実験室実験では、目標設定というのは報酬の有無に関係なく非倫理的行動 (unethical behaviour) をもたらすとされている (Schweitzer et al., 2004, p. 429)。Schweitzer et al. (2004) は次の3つの仮説を立てて実験室実験を行った。1つめの仮説は、未達成かつ具体的な目標を持つ人は、具体的な目標を持たない人よりも自身のパフォーマンスを誇張する傾向にあるというものである (仮説 1)。2つめの仮説は、未達成の報酬目標 (reward goals) を持つ人は、未達成の単なる目標 (mere goals) を持つ人よりも、自身のパフォーマンスを誇張する傾向にあるというものである (仮説 2)。そして3つめの仮説は、少しの差で (by a small margin) 目標達成を逃した人は、大きな差で (by a large margin) 目標達成を逃した人よりも、目標達成を偽って主張する傾向にあるというものである (仮説 3)。その結果、仮説 1 と 3 は支持され、仮説 2 は支持されなかったとしている。そのため報酬の有無も重要であるが、まず目標設定の問題が重要であると考えられる。

第3項 その他の要素から生じる逆機能

その他の先行研究ではその他の要素との関係から業績測定の負の側面についての指摘もなされている。たとえば Gray et al. (2015) は、逆機能的行動を生み出す目標以外の要因として業績への圧力と組織文化をあげている (Gray et al., 2015, pp. 139-144)。業績への圧力については、「人々がゲーミングやチーティングをする可能性は彼らが自分自身を見つめる状況の文脈に左右される。(中略) 状況の文脈はゲーミングをしようとする人々の意思に影響を与える3つの主要な要素から成り立っている。1つはゲーミングやチーティングの傾向は、業績指標によって課される圧力の強度に直接的に比例する。圧力が大きくなれば、より人々は『数字を偽造する』ためにゲーミング行動に従事せざるを得ない。2つめは、圧力がかけられる方法は強度と同じくらい重要であるということである。業績のあるレベルを満たすことに焦点をあてることや皆と同じく達成される目標は、コンピタンスに基づいてその発展や、個人にとって意味のある目標よりも、ゲーミングやチーティングを招きやすい傾向にある。そして最後に、組織の一般的な文化や風土はゲーミングやチーティングの可能性に影響をあたえるということである。たとえば極端に個人競争的な文化をもつ組織は、協力的な風土を持つ組織よりもゲーミングの例が起りうるということである」(Gray et al., 2015, p. 144) と述べている。

また Neely and Bourne (2000) は業績測定システムが失敗に陥っている理由は、業績測定システムの設計と実行の段階にあると主張している。まず、測定システムの不適切な設計に問題があるという。Neely and Bourne (2000) によると、あまりにも多くの管理者が、何を測定するべきかについて明確な基本的な間違いを犯しているという。それを明らかにするために、組織はサクセスマップを作成することが必要であるという。サクセスマップとは、どのように経営をおこなっていくかについての組織の戦略と管理者の理論を説明する、因果関係の図であるとされる。サクセスマップが一度出来上がると、明確な業績指標は、組織経営のレバーと関係するものとなるという (Neely and Bourne, 2000, pp. 4-5)。一方、実行段階においては3つの困難があるという。政治的な困難、構造的な困難、集中の困難である。政治的な課題は、多くの人々が測定されることに怯えを感じているという事実と関係する。上級管理者は測定データを、他の管理者を上回っていることを示し、なぜ彼らが失敗したのかを説明するために使用しているという例が多くあるという。そしてそのような場合、特に非難の文化があるところでは、測定はほとんど不可能であり、数字を操作しはじめるという事態が発生するという (Neely and Bourne 2000, pp. 5-6)。

2つめの困難は、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。計算されたデータは組織全体に浸透することが必要であるが、販売部門は販売データを持ち、財務部門は財務データを個々にもつという。これらを統合するために、単一のデータベースをもつなど、情報システムの整備が必要であるとされる (Neely and Bourne, 2000, p. 6)。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。多くの人々はインフラの設計と実行にあまりにも多くの時間がかかりす

ざることに不満を感じる人が多いという。測定システム構築とその理解は重要であり、長い行程である。その長さゆえに、人々は疲弊することもあり、そのためにも測定のインフラの開発が必要であるという (Neely and Bourne, 2000, pp. 6-7)。

また Bourne et al. (2000) も、ケース・スタディから業績測定の取り組みが失敗してしまった企業における 1 つの理由として調査対象が子会社だった場合、親会社の影響が大きく関与していることを示している。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をケーススタディと半構造化インタビューによって分析を行っている。この結果から、測定の実行を阻害する要因としては、①労力が不足していること、②IT システムを通じたデータへのアクセス可能性が容易ではないこと、③測定の結果が思わしくないこと、④新たな親会社を優先することであったという。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, p. 1305)。このように組織文化や組織を取り巻く状況が逆機能を生じさせるという指摘がある。

Hirst (1981, 1983, 1987) は一連の研究を通じて業績評価の際に業績指標をどのように使用するかというスタイルに加えて、タスクの不確実性という変数を加えて、逆機能的行動の発生には、測定対象となるタスクの不確実性の程度が関係してくることを主張した。第 4 章第 3 節でこの研究は詳しく取り上げるが、Hirst (1981) において仮説構築、Hirst (1983) において調査票による分析を行い、Hirst (1987) で理論分析を行っている。Hirst (1981) によると部下の評価の際に、上司から見て組織の目的と一貫していないと思われるような反応がおこることがあり、このときに生じる行動を逆機能的 (dysfunctional) であるとしている (Hirst, 1981, p. 771)。そしてその逆機能的行動の発生は、部下の業績の評価の際に会計業績指標を上司がどのように使用しているかという部下の認識に影響されるとされていた (Hirst, 1983, p. 596)。しかし先行研究のレビューの結果異なる研究結果があると指摘し、Hirst (1981) においてタスクの不確実性という変数を加えた仮説を構築した。会計的業績尺度への中程度・高度 (中程度・低度) の依存は、低い (高い) タスクの不確実性の状況においては、逆機能的行動を最小化すると仮定し、タスクの不確実性が低い場合は、それが高い場合よりも、内部的な業績指標は業績のより完全な指標であるとみなされるという仮説である (Hirst, 1981, p. 772)。これによって Hirst (1983) の分析の結果、タスクの不確実性が逆機能的行動の発生に関わっていることを指摘した (Hirst, 1983, pp. 601-602)。そして Hirst (1987) ではそれまでの研究をもとにタスクの不確実性が作用するメカニズムのフレームワークを構築している。

Townley et al. (2003) はカナダのアルバータ州政府における業績測定の分析を行うために過去に行った管理者レベルについてのインタビュー調査の分析を行った。その結果、業績測定には判断に合理性を付与するという側面 (reasoned justification) と、手段が目的化する側面 (instrumental rationality) の 2 つの次元があると主張している。前者の合理性を付与するという側面は、業績測定が行動を起こすために合理的な根拠をもたらすというこ

とを示しており、後者の手段が目的化するという側面は業績測定の目的ではなく技術的な要件に注意が向いてしまうことを示している。そしてこの後者に注意が向くことによって前者の合理性の存在を薄れさせてしまうことがあると指摘している (Townley et al., 2003, pp. 1064-1067)。さらにこれに関連する議論として、Power (2004) は、業績測定が抱える問題について理論研究を行っている。その中で Power (2004) は業績測定システムには正確さやコントロールといった、そのシステムに求められているものと測定システムがもつ機器としての特徴の間にはすきま (looseness of fit) が存在し、このすきまが議論を生むところであると指摘している。そして業績測定という取り組みは今や広くいきわたっているものであるが、多くの注意すべき点や限定があり、特に意図せぬ帰結に注意すべきであると指摘している (Power, 2004, p. 769)。

以上で見たように、先行研究では業績測定における逆機能とその発生原因について言及されている。しかしそれらの定義について統一的な見方はなく、論者によってその表現も多種多様であるとともに、具体的にどのような逆機能が生じるかについての記述も一致していない。これはこの業績測定の逆機能についての問題がそれだけ複雑であることがその理由であると考えられるが、この問題をより詳しく分析するためにはそれらの研究について整理を行い、改めて、業績測定がもつ問題、つまり業績測定の逆機能とはどのようなものであるかを考える必要がある。

第3節 業績測定システムの逆機能の検討

前述のように、業績測定における逆機能についての統一的な見方はない (Gray et al., 2015, p. 130)。しかし先行研究ではその概念について全く議論されていないわけではなく、ここでは逆機能のレベルについて扱っているいくつかの研究について整理を行う。

第1項 Birnberg et al. (1983) の6つの行動タイプ

Birnberg et al. (1983) は、情報システムを歪める6つのタイプの逆機能的行動 (dysfunctional behaviours) があると指摘する。①スムージング (smoothing), ②バイアス (biasing), ③フォーカシング (focusing), ④ゲーミング (gaming), ⑤フィルタリング (filtering), ⑥違法行為 (illegal acts) の6つである。①のスムージングは管理者が組織の活動を変えることなく、自然なもしくは事前に計画されたデータの流れに影響を与えることができるときに生じるものであり、将来起こることを先に報告したり、すでに起こっていることを将来報告するものであるという。②のバイアスは管理者が一連のメッセージから受容できるものもしくは好ましいものを選択することである。③のフォーカシングは情報のある側面が拡張されるもしくは隠されることであるという。たとえば好ましいことを大げさに、好ましくないことを過少に報告するなどがあげられる。①と②と③については、基本的に対象者の行動は変化しないが、情報の流れが変化するという。一方、④のゲーミングでは望ましいメッセージを引き出すために行動を起こすことであるとされる。そして⑤

のフィルタリングでは、データを伝達する際により望ましいものが伝達され、好ましくないものは伝達されない状況であるとされる。そのほかにも過剰なデータの収集や過剰な表現、そして重要な側面が落とされた総計の表示もフィルタリングの一種であるとしている。⑥の違法行為は法を犯すような行動であるとされる (Birnberg et al., 1983, pp. 120-124)。

第2項 Fisher and Downes (2008) の不正のレベルの分類

Fisher and Downes (2008) では、パブリックサービスに従事する管理者が業績評価に使用される測定情報をどのように操作し、どのような状況がその操作を促すのかについて、仮説を構築し調査研究を行っている。この研究の中で Fisher and Downes (2008) は情報を操作するレベルについて数量(quantity), 方法(manner), 適合性(relevance), 質(quality) という4つの性質を用いて分類している (図3-2)。この図では右に行けば行くほどそのレベルが大きいことを示している (Fisher and Downes, 2008, pp. 246-249)。

最初のレベルは選択的表示 (selective presentation) である。これは情報の数量と方法をごまかすことによって生じるものであるとされている。その中には注意をそらす (distraction), 真実を隠す (economy with the truth), 含意 (implication) がある。これらに共通するものは、すべて情報の受け手が誤った理解をするようにすることである (Fisher and Downes, 2008, pp. 247-248)。

2つめのレベルがゲーミング (gaming) である。これは活動しているルールやシステムの抜け道を利用することであるとされている。ゲーミングの1つのタイプは組織全体の業績という観点が欠落したものであり、他を無視することでより良い利益を達成するものがあるとされる。これは全く測定をしないかもしくは、重要性の低い指標を対象としてしまうことと同じくらい大きな問題であるとされている。そして3つめが歪み (distortion) である。この歪みは2つあり、分類において常に許容されている誤差を悪用するというものと、うそをついたりデータを偽造したりすることであるという (Fisher and Downes, 2008, pp. 248-249)。

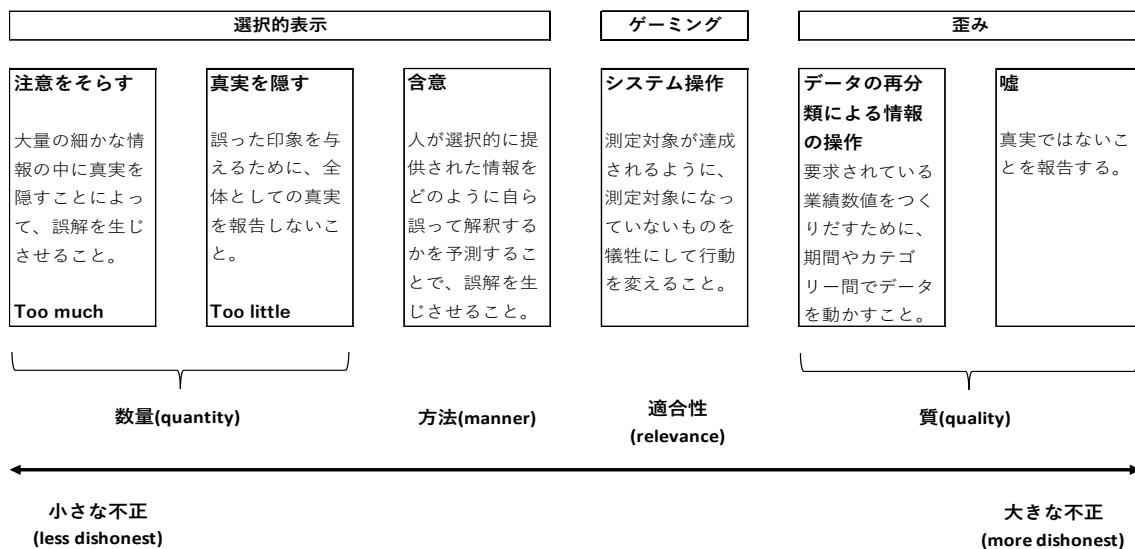


図 3-2 データや情報操作のレベル

(出所：Fisher and Downes, 2008, p. 247 より筆者翻訳)

第3項 Gray et al. (2015) の2軸の分類

Gray et al. (2015) は、業績測定における逆機能的行動 (dysfunctional behaviour) にはゲーミングとチーティングがあると述べている。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発展を含み、ある方法で指標を悪用することを狙っているものである。その方法とは、①指標の本来の目標とは異なり、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」(Gray et al., 2015, p. 130) としている。一方、チーティングの定義については厳密には述べていないが、Fisher and Downes (2008) の分類を参考にし、基本的な情報の質が操作されたときであると述べている (Gray et al., 2015, p. 134)。ゲーミングとチーティングの明確な区別は難しいが、チーティングには倫理的な側面を含み、違法行為といったものが含まれるとされている。業績測定に対する反応として、ゲーミングよりも小規模な行動があることについても言及している。さらにゲーミングの行動については、行動の帰結の予測の困難さと変化する行動の大きさの2軸からその深刻度を評価している (図 3-3)。この2軸からの分類により、ゲーミングの行動の重要性を評価し、そのインプリケーションを扱うことができるようになるという (Gray et al., 2015, pp. 128-144)。

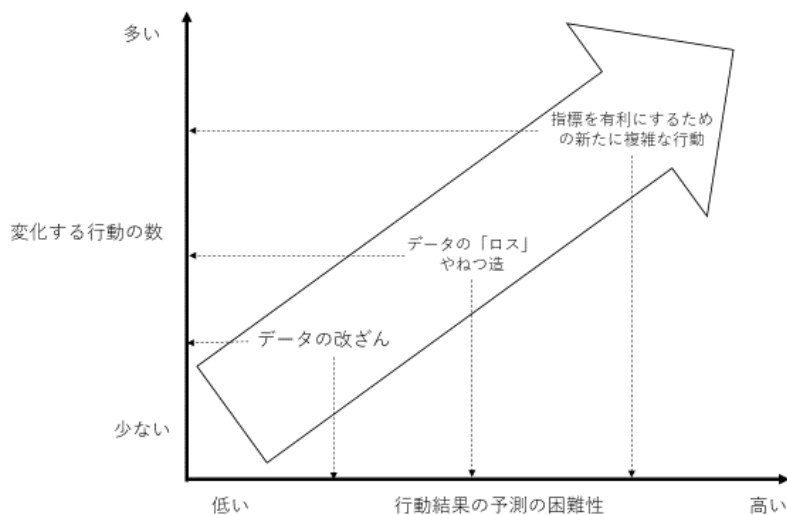


図 3-3 ゲーミング行動の重大性

(出所：Gray et al., 2015, p. 146 より筆者翻訳)

Gray et al. (2015) によると、この図の縦軸はゲーミングの重大性に作用する行動がどのくらい変化しているかを示しているという。そして横軸はこれらの行動結果がどのようなものかについての予測の程度を示している。Gray et al. (2015) はこのグラフを大きく 3 つの段階に分けており、1 つめがデータの改ざんのレベルである。これは一番小さな影響であり、指標を良く見せるためにの定義を操作したり、測定されるアウトプットを減らしたり、選択的に業績データの開示をしたりするという。ほとんどのデータの改ざんは技術的問題であり、それゆえ改ざんが行われる実際の形を予測することは比較的簡単であるという (Gray et al., 2015, pp. 145-147)。

2 つめがデータのねつ造や意図的なデータの「ロス」である。それはゲーミング行動の数とそれゆえの影響の重大さの点で 1 つめのデータ改ざんとは異なるという。たびたび既存のデータが意図的に「ロスト」もしくは「忘れられる」ことがあり、たびたびデータがどこからともなく作られる場合であるという。データ改ざんの例と異なり、この結果は潜在的に深刻なものとなり予測も困難となるが、実際のデータセット自体に変化は生じていないという (Gray et al., 2015, pp. 147-148)。

そして 3 つめは、業績測定への反応が業績指標の本来の意図を破壊することを狙いとした、新たに、複雑で安定した行動のパターンの創造を伴うものである。このゲーミングの形は潜在的に深刻な結果となるという (Gray et al., 2015, pp. 148-149)。

どの研究も表現こそ異なるが、業績測定の逆機能にはレベルが存在することを指摘している。しかし、矢島 (2011) によると、機能には、順機能と逆機能とさらに機能不全という

3つがあるとされる。これらを業績測定における逆機能と仮定したとき、機能不全というのはどのような場合が考えられるか。これを考えるにあたり、業績測定における負の側面について2つの見方を提供している Denis et al. (2006) の指摘が参考になると考えられる。

第4項 Denis et al. (2006) の抵抗への言及とその事例

Denis et al. (2006) の研究は、戦略策定時における数値 (numbers) の役割と潜在的な力を調べるためにある公的なヘルスケアシステムにおける複雑な意思決定プロセスのケーススタディを行っている。数値はその精度と正確さから一見するとあいまいな目標を特徴とする文脈の中では意思決定のツールとしては機能しないと考えられる一方で、この研究では管理者が戦略策定時にその数値を有効に活用していることを論じている (Denis et al., 2006, p. 349)。この研究では1990年代中頃の公的なヘルスケアシステムにおける戦略の再形成の過程をケースとして選んでいる。この戦略の再形成は行政によって大幅な予算削減が求められ、さらに地域奉仕と外来診療、そして長期的な診療に対して資源配分を行うことを求められたためであるとされている。そしてこの要求を所与として、調査対象の組織は2つの段階で戦略の再形成を進めていったとされる。まず第1段階では、再形成のためのシナリオの妥当性を検証し、決定シナリオに同意して予算の削減を進めるというものである (Denis et al., 2006, p. 356)。

この研究を通して Denis et al. (2006) は次のような命題を導き出している。まず1つに数値システム (numbers systems) の利用からもたらされる意思決定が組織内の支配的な価値観や関心と一貫する範囲では強力な影響力をもつということ。共有された意図がシステム内に組み込まれている範囲では強力な影響力をもつ。数値システムが集団的な利益に対して利害関係のない支持者として、その促進者を支える一連の実務によって支えられている範囲においては強力な影響力をもつ。そして最後にそのシステムの推進者がローカルなコンテキストに対して十分に深い知識を持って、正当な結果を生み出すようなシステムをデザインしている範囲においては強力な影響力を持つとして、一方で時間の経過とともに重要な組織の成員にとっての裁量性を低下させることもあるとしている (Denis et al., 2006, p. 373)。

この研究における先行研究のレビューの段階で、Denis et al. (2006) は業績測定における負の側面について触れている。そして Denis et al. (2006) は業績測定における負の側面には2つあると主張している。1つは業績測定が意図せず組織を非効率的な方へ導いてしまうというものである。もう1つは測定が抵抗 (resistance) を引き起こすという場合である (Denis et al. 2006, p. 354)。

この分類について、Denis et al. (2006) ではこれ以上深く言及されていないが、この分類は業績測定における機能不全までを考えるうえで非常に有用なものと考えられる。この Denis et al. (2006) の指摘する業績測定が意図せず組織を非効率的な方へ導いてしまうと

いうものは、Birnberg et al. (1983) や Fisher and Downes (2008), Gray et al. (2015) が指摘する逆機能と対応するものであると考えられる。一方、後者の抵抗を引き起こすという分類はほかの先行研究では述べられていない側面である。次に Denis et al. (2006) が主張する「抵抗」についてここではいくつかの事例をみていく。

たとえば Chwastiak (2006) は、文献研究を用いてベトナム戦争において管理会計がどのような役割を果たしたのかについて分析を行った。そして誤った状況での業績測定が行われるとき、意図せぬ帰結が生じることを示している。ベトナム戦争の際、アメリカは資源配分のために PPB (Planning, Programming and Budgeting) という技法を導入し、適切に資源を管理することが戦争の勝利を導くと考えていたという (Chwastiak, 2006, p. 30)。

しかしこれによって測定可能な側面にばかりに注意が向けられ、測定にはあらわれてこない質的な側面が軽視される傾向にあったとされる。たとえば測定可能な死体の数などが業績評価の対象となることがあったが、その指標が現場の兵士の倫理観に反するものであったため現場の兵士の士気の低下につながり、測定される側の兵士たちが指示に従わないという抵抗が生じたと主張している (Chwastiak, 2006, pp. 43-47)。

また Andon et al. (2007) は、オーストラリアのテレコミュニケーションの組織へのアクションリサーチを通じて、会計のチェンジについての研究を行った。そのテレコミュニケーション組織の中の1つのビジネスユニットである CSS では、民営化に伴い組織の中に商業化や競争の意識を浸透させるための業績測定の取り組みを行った。その取り組みの端緒として、CSS は時間を基準とした指標を用いて SHARP レポートという報告書を作成したという。その報告書には平均処理時間 (Average Handling Time; AHT) が含まれており、その AHT は顧客からの問い合わせから、その後の事務処理までにかかった時間を記録していた。しかし、その指標はサービスの内容ではなく、効率性を過度に重視する圧力となっていた。その結果、サービスを重視したい従業員と、効率性を重視する指標との間で齟齬が生じ、従業員側がシステムに対抗する (beat the system) という事態になった。そして不適切な測定値が報告され、かえってコストがかかり効率性の向上が阻害されるかたちとなったとされている (Andon et al., 2007, pp. 285-288)。

第4節 業績測定システムの概念モデルと逆機能との対応

ここでは業績測定における逆機能と機能不全について、次の図 3-4 の業績測定の記述的モデルをもとに分析を行う。逆機能と機能不全の意味について Merton (1968) や矢島 (2011) の主張をもとにすると、考えるべきはまず機能 (順機能) についてである。業績測定の順機能を決定することで、前節で検討した逆機能と機能不全についてのより詳細な分析が可能になると考えられる。

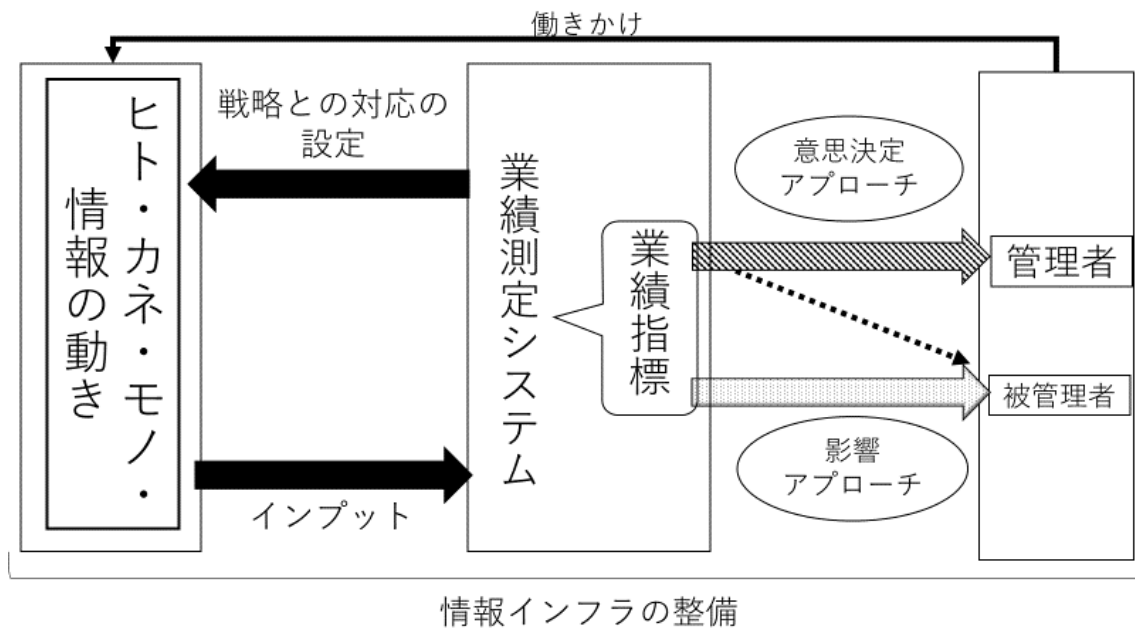


図 3-4 意思決定アプローチと影響アプローチからの業績測定システム
(出所：宗像，2020b，152 頁)

第 2 章ではまず一般システム論におけるシステム論の考え方を確認した。そしてそのシステムの考え方を業績測定システムへと具体化させるために、意思決定アプローチと影響アプローチのという伝統的な管理会計の視点を取り入れて、業績測定システムの記述的モデルを作成した。ここでは、業績測定システムの機能（順機能）を意思決定アプローチと影響アプローチの 2 つであると捉えている。これら 2 つを順機能にとらえる場合、前述の矢島（2011）の逆機能の説明を参考にするのであれば、業績測定システムにおける逆機能とは、機能つまり意思決定アプローチと影響アプローチが効果的にかつ円滑に行われているがゆえに起きている問題であると考えられる。

ここで Birnberg（1983）や Fisher and Downes（2008）、Gray et al.（2015）の逆機能的行動の分類を考えてみると、それらは意思決定アプローチと影響アプローチの側面が機能してはいるが、それが過剰になるかもしくは被管理者、影響される側によって誤って解釈されているがゆえに生じた行動であると考えられる。たとえば Gray et al.（2015）では、測定する指標の数が多すぎることや測定指標と測定目的とが一致していないことが問題であると指摘された（Gray et al., 2015, pp. 27-28）。これは意思決定アプローチにおいてはそれを満たそうとすることで、増やした指標が管理者にとっては混乱をもたらすとともに、被管理者にとっても注意が分散することが考えられる。

これらを図 3-4 に反映させると次のようになる（図 3-5）。この図では、業績測定システムに逆機能が発生するメカニズムを示している。業績測定システムは意思決定アプローチと影響アプローチともに管理者と被管理者の両方へと作用しているが、それフィードバック

クの部分に相当する働きかけの部分で、本来の意図した働きかけとは別の働きかけを促していることを図の働きかけの矢印が点線になることで示している。

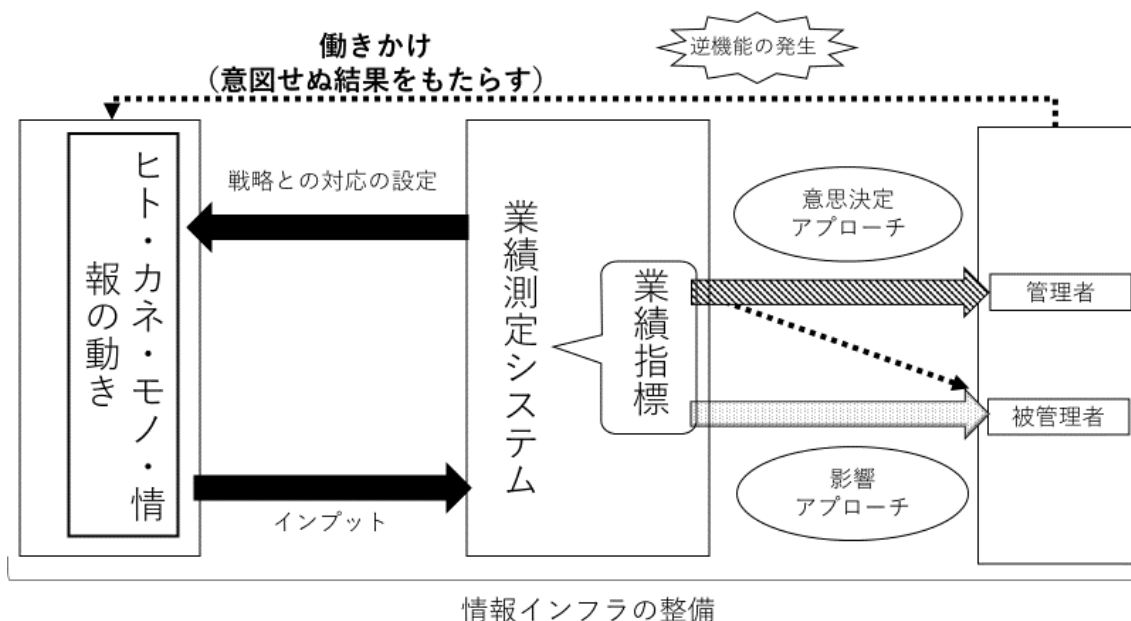


図 3-5 業績測定システムにおける逆機能の発生
(筆者作成)

一方、意思決定アプローチと影響アプローチの 2 つを順機能ととらえる場合、前述の矢島 (2011) の機能不全の説明を参考にするのであれば、業績測定システムにおける機能不全とは、機能つまり意思決定アプローチと影響アプローチが効果的にかつ円滑に行われていないがゆえに起きている問題であると考えられる。そしてそのような状況は、具体的には Denis et al. (2006) の指摘や、本論文で紹介した Chawstiak (2006) や Andon et al. (2007) の事例のように、測定に対し被管理者側の抵抗が生じる場合であると考えられる。このとき業績測定は意思決定アプローチとしても、影響アプローチとしても機能していない状態であると考えられる。たとえば Chawstiak (2006) や Andon et al. (2007) が指摘するように、測定に対する抵抗が生じた場合、抵抗により測定対象の行動が変化するため、業績測定システムが意思決定アプローチとしては経営管理者の意思決定に役立つ情報を提供できず、また影響アプローチとしては被管理者への良い動機づけができていないと考えられる。それを図 3-6 に示すと次のようになる。

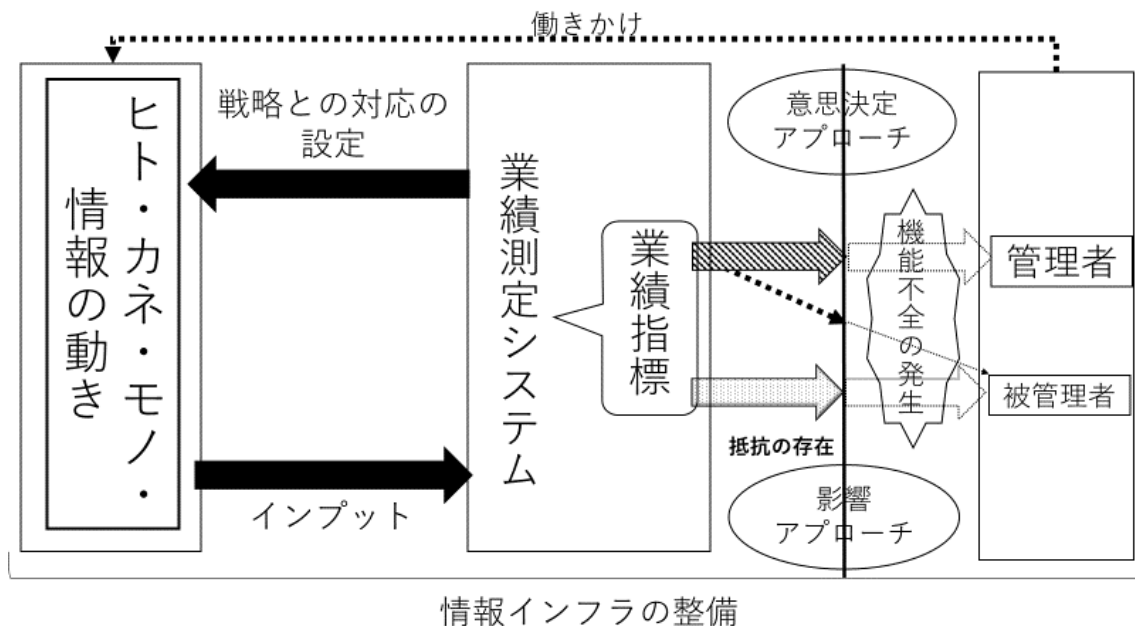


図 3-6 業績測定システムにおける機能不全
(筆者作成)

この図では、業績測定システムにおける機能不全が発生するメカニズムを示している。意思決定アプローチと影響アプローチが管理者と被管理者へと作用するとき、その管理者と被管理者側に測定に対するなんらかの抵抗が生じるとき機能不全が生じる状態となる。図では管理者と被管理者へと伸びていた意思決定アプローチと影響アプローチの矢印が、抵抗という縦線によって遮断され、その結果管理者と被管理者へ作用していないことを示している。そして管理者と被管理者から生まれるフィードバックに相当する働きかけも意図したものとは異なるものとなることを点線で示している。

第5節 本章のまとめ

本章では、第2章で作成した業績測定システムの記述的モデルをベースとして業績測定システムの逆機能と機能不全が生じているメカニズムについての分析を行った。

まず分析を行うにあたり、第1節では業績測定システムの問題を表す言葉として逆機能と機能不全という言葉を使用することを定義した。業績測定システムの問題を表す言葉として様々な表現が用いられているが、本研究では機能との関係から逆機能と機能不全という言葉を用いることを示した。

そして第2節では業績測定における逆機能の検討として、先行研究における業績測定システムがどのような要因によって生じているかということについて取り扱った研究を3つに分類した。測定から逆機能が生じるという研究と目標や報酬の存在が逆機能生じさせるという研究、そしてその他の研究という視点から分類を行った。

そして第3節では第2節で紹介したような要因から生じる逆機能というものとして、具体的にどのようなアウトカムが生じているのかについての分析を行った。そしてさらにここでは逆機能だけでなく、業績測定における機能不全という問題についても検討した。そして業績測定に対する抵抗という存在が、業績測定の機能不全に該当するという可能性を指摘した。

最後に第4節では前節までで明らかにした業績測定の逆機能と機能不全という問題について、第2章で作成した業績測定システムの記述的モデルをもとにして説明を行った。次の第4章では、業績測定における逆機能の例として予算管理と逆機能の関係が指摘された研究についてみていく。ここまでは業績測定における逆機能として抽象的な分析を行ってきた。これについてより具体的な議論として、管理会計の伝統的なトピックの1つである予算管理における測定と逆機能の関係について次の章では分析を進めていく。

第4章 逆機能の発現の例：予算管理におけるタスクの不確実性

前章までで業績測定の問題を逆機能と機能不全として定義し、分析を行ってきた。第2章では業績測定システムの記述的モデルについて一般システム論をベースとして作成した。そして第3章では業績測定における逆機能と機能不全について取り扱った研究をレビューし、第2章で作成した業績測定システムの記述的モデルを用いて、逆機能と機能不全の説明を行った。

本章では業績測定における逆機能の具体的な例として予算管理との関係についてみていく。予算管理は管理会計における伝統的かつ中心的なトピックの1つであるが、その領域においても予算管理における測定と逆機能的行動の問題が指摘されている。まず第1節では小菅（1997）にもとづいて、小菅（1997）が行動的予算管理として定義する流れについて確認する。第2節では小菅（1997）が行動的予算管理の胎動と位置付ける Argyris による研究を確認する。そして第3節では予算管理と逆機能の問題を取り上げた Hirst による一連の研究を確認する。

第1節 小菅による行動的予算管理についての分析

予算管理とは「会計的な利益管理の技法であると同時に、他方において会計的な数値を用いたマネジメント・コントロールの技法でもある」（小菅，2010，172頁）とされている。予算管理は、トップマネジメントと部門管理者，部門管理者相互，あるいは予算担当部門と部門管理者など，経営組織を構成するさまざまな人々の絡み合いの中で実施されているため，予算管理の行動的側面を無視することはできないと小菅（2010）は指摘する（小菅，2010，172頁）。予算管理の行動的側面に着目した研究をまとめたものとして小菅（1997）がある。小菅（1997）では，予算管理が行動へ影響する研究について1950年から1980年代までの動向をまとめている。ここではその小菅（1997）の研究についてみていく。

第1項 1950年代から1980年代までの行動的予算管理研究の動向

小菅（1997）は組織のコントロールを人間行動と関わらせて理解する場合，個人，集団，組織の行動面を考察する必要があると指摘する。そしてそれぞれのレベルでの研究をより精緻化することも重要であるが，これら3つのレベルの研究をいかに統合するかが今後の行動的予算管理研究の大きな課題であるとしている（小菅，1997，46頁）。

(1) 1950年代の行動的予算管理の研究

小菅（1997）は行動的予算管理のはじまりを1950年代に位置付けている。しかし，それ以前にも予算が人間行動に対して影響を及ぼすこと，その影響がもたらす結果は組織にとって非常に重大であることがすでに1920年代には認識されているという（小菅，1997，51頁）。

この点について小林（1994）では次のように述べている。

「1930年代前半までの時期には、予算の人的要素の重要性が注目され、どのように予算を運営することによって、予算を成功的に適用しうるかに多少の関心が寄せられていたのを見ることができる。また、現場部門の管理者が自らの部門の見積を行うことが好ましいとすることによって、実質的に現場部門からの積上げ的な予算編成や参加の問題を扱っていた。しかし、こうしたことが、何故に有効に働くのかといった点までは、ほとんど論考されていないし、また予算管理それ自体が発展・普及段階にあったことから、こうした初期の段階であり勝な例（原文ママ）にもれず、人間の心理的側面へのプラスの影響にほとんど注目が限定されていた」（小林，1994，470頁）

しかし小菅（1997）はArgyris（1952）の研究を行動的予算管理研究の始まりとして位置付けている（Argyrisの研究については後半でレビューする）。その理由は、行動的予算管理はあくまでも行動科学を基礎とする研究であり、それ以前においては行動科学としての性質が不十分であるためと指摘する。そして1950年代の研究の特徴を以下にまとめている（小菅，1997，57-68頁）。

- ① 1950年代の行動的研究は少数派であり、研究内容も規範的な記述がほとんどであった。
- ② 予算編成過程に参加させることがすべての問題の解決策となると考えられていた（参加予算賛美論）。
- ③ 会計学者ではなく、主に実務に携わる人によって提起されていた。
- ④ 人間関係論の影響を受けた形で、伝統的な予算管理論を批判するものとして、1950年代に「参加予算賛美論」が台頭した。
- ⑤ 予算管理の人的要因を考慮する際、「人間」として特に意識されているのが、ローレベルの管理者（主に、工場の現場監督者、職長）と財務部門の人々（主に、コントローラーとそのスタッフならびに予算担当者）であり、「予算」としては、「製造予算」が注目されていた。

(2) 1960年代の行動的予算管理の研究

1960年代は会計学者による会計の行動的側面への注目が急増した時代であるとされる。この時代の研究の特徴について、小菅（1997）は次の点を指摘している（小菅，1997，91-92頁）。

- ① 参加、目標の困難度（予算の厳格度）、動機づけ、予算圧力、フィードバックなどをテーマとして、伝統的なマネジメント・コントロールの概念を修正するかたちでの研究が中心となっていた。
- ② また行動的研究の生成期であるために理論的な体系が欠けていた。しかし、体系的に整理しようとする試みはみられた。

(3) 1970年代の行動的予算管理の研究

1970年代は1960年代で指摘された「理論的基盤の欠如」に対処するために、積極的な理論的体系化への動きが顕著になる時代であるとされる。この年代に議論されたテーマとして、予算達成の困難度、予算の利用、予算参加、管理者のパーソナリティ、動機づけといったものがあげられる（小菅，1997，133-134頁）。

(4) 1980年代の行動的予算管理の研究

1980年代は「行動的研究の通常科学化への動き」として特徴づけられ、そのような全体的な動向の中で、予算管理に関する研究もそれ以前の研究成果を踏まえてさらなる展開が見られたとされる。1980年代の行動的予算管理研究は、個人レベルの研究をさらに精緻化する一方で、組織レベルの研究成果を積極的に取り入れ、より幅広い展開を試みてきたとされる。このことは、①組織レベルから予算制度の在り方を研究するものが増加してきたこと、②参加型予算管理の有効性についても従来のような個人レベルからの研究だけでなく、組織レベルからも研究されるようになってきたこと、③予算の利用についても課業の不確実性、課業の状況、環境の不確実性などを考慮する形で研究が進められてきた点が特徴であるとされる（小菅，1997，176-178頁）。

小菅（1997）はこの時点ではまだ個人レベル、集団レベル、組織レベルの研究の統合が進んでいないと指摘している。1970年代後半以降に個人レベルの研究から組織レベルの研究へと発展はしてきたが、集団レベルでの研究およびそれら三者の統合は不十分であるとしている（小菅，1997，178頁）。

第2項 予算スラックの問題

小菅（1997）によると予算が公式に承認された最善の見積り値であれば、予算と実績を対比して組織や管理者の業績を評価することは理論上合理的であるけれども、現実には組織における情報の非対称性のために、業績評価を有利にしようとして予測にバイアスを加えようとする傾向があるとされる（小菅，1997，181頁）。これが「予算スラック」(budget slack, budgetary slack)の問題である。

(1) 予算スラックの定義

小菅（1997）は予算スラックには統一的な見解がないことを指摘し、文献レビューにより次の定義を予算スラックの定義としている。

「組織スラックには、管理者によって意図されないもの（例えば、見積りの過程で生じた技術的過誤など）と意図的に形成されたものがあり、予算スラックは後者、つまり組織目標と個人目標とを調和させるために管理者によって意図的に形成される組織スラックである。具体的には、予算スラックとは『予算として承認された原価が最低限必要な原価を超える額

および最適な達成可能収益が予算収益を超える額とから成るもの』として考えられるべきものであろう」(小菅, 1997, 185 頁) と述べている。

そして小菅 (1997) は予算スラックを以下の図 4-1 のように分類している。

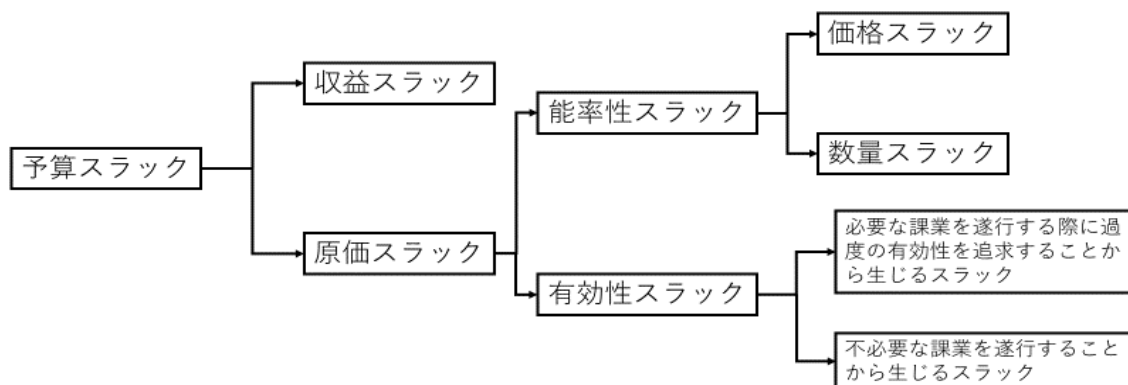


図 4-1 予算スラックの構成要素

(出所：小菅, 1997, 196 頁)

① 収益スラック

収益スラックとは、「予算編成過程において、参加している管理者によって予算収益が過少に見積もられた結果として形成されたものであり、最適達成可能収益が予算収益を超過するその超過額である」(小菅, 1997, 190 頁) とされている。それは次の式で表される。

$$RS = R_a - R_b$$

RS : 収益スラック

R_a : 最適な達成可能収益

R_b : 予算収益

② 原価スラック

原価スラックとは、「予算編成過程において管理者が原価を過大に見積もった結果として形成されるものであり、『企業にとって最低限必要な原価を超過して予算として承認された原価額』を意味する」(小菅, 1997, 191 頁) とされている。それは次の式で表される。

$$CS = C_a - C_{mn}$$

CS : 原価スラック

C_a : 予算原価

C_{mn} : 必要最低限の原価

③ 能率性スラック

能率性スラックは、「実際産出高について予算として承認された原価が実際の産出高を生み出すために最低限必要な原価を超過する額であり、予算として承認された非能率である」（小菅，1997，192頁）とされている。それは次の式で表される。

$$CS_1 = Q_a \cdot P_a - Q_{mn} \cdot P_{mn}$$

CS_1 ：能率性スラック

Q_a ：予算として承認された資源消費量

P_a ：消費される資源について承認された単位当たり予算価格

Q_{mn} ：実際産出高のために最低限必要とされた資源消費量

P_{mn} ：消費された資源についての最低単位当たり価格

④ 有効性スラック

有効性スラックとは、「コスト・ベネフィットの観点から見て最適な有効性水準を超過して消費される諸資源について、予算として承認された原価の額である」（小菅 1997，192頁）とされている。先の能率性スラックには、実際産出高のために最低限必要な消費資源量を超過するすべての資源が含まれているため、計算上の重複を回避するために、有効性スラックについては、すべての課業はそれを達成するのに最低限必要な資源だけを消費することによって遂行されていると仮定されているという。そしてそれは次の式で表される。

$$CS_2 = P_{mn} \cdot E_{nt} + P_{mn} \cdot E_{ut}$$

CS_2 ：有効性スラック

E_{nt} ：コスト・ベネフィットの観点からみて、最適な水準の有効性を超過して消費される資源の量

E_{ut} ：企業目的の効率的な達成のためには不必要な課業を遂行するために消費される資源の量

小菅（1997）によるとこのような有効性スラックはさらに組織にとって必要な課業を遂行する際の過度の有効性（ $P_{mn} \cdot E_{nt}$ ）と、不必要な課業の遂行（ $P_{mn} \cdot E_{ut}$ ）の2つに分割されるという。まず組織にとって必要な課業とは、「ある水準の資源量を消費することによって、その増分コストを超過するベネフィットを生み出すような課業である」（小菅，1997，194頁）とされている。そしてこの種のスラックつまり、過度の有効性とは、コスト・ベネフィットの観点から見て最適水準を超過して必要な課業遂行のために資源消費がなされることによって生じたスラックであるとされている。これを図に示すと次の図 4-2 のようになり、この過度の有効性のスラックは点 P 以降の部分に該当する。

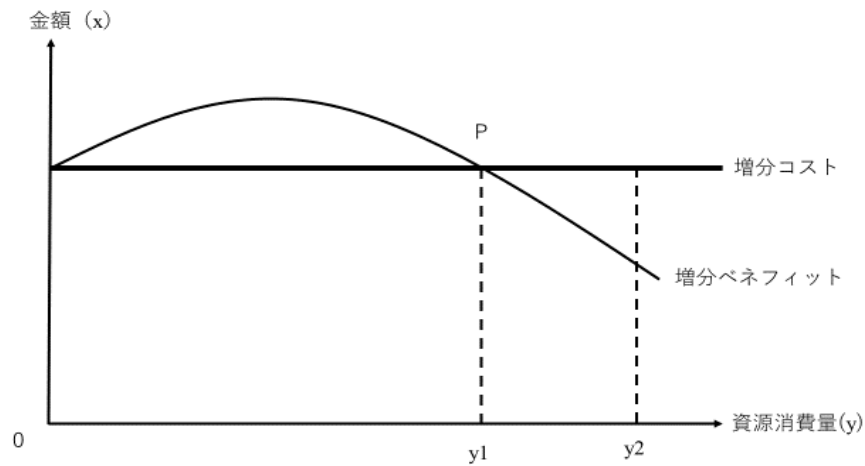


図 4-2 必要な課業に関する資源消費量のコスト・ベネフィット
 (出所：小菅，1997，194 頁)

一方，不必要な課業とは，資源消費によって生み出されるベネフィットが決してそのコストを超過しないような課業であり，その関係は次の図 4-3 のようになる。この種のスラックは「組織目標の達成のためには不必要であるが，個人目標の達成のためには必要な課業を遂行することによって消費される資源としてのスラックである」とされている（小菅，1997，195 頁）。

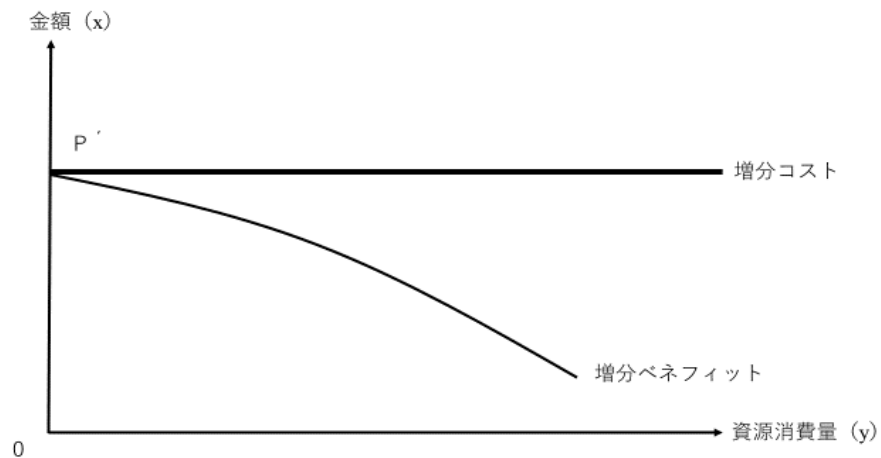


図 4-3 不必要な課業に関する資源消費量のコスト・ベネフィット
 (出所：小菅，1997，195 頁)

第3項 予算スラックの動向

前項では小菅（1997）による予算スラックの定義の整理を行ったが、ここでは予算スラックの研究がこの段階でどのように進んできているのかを確認する。

小菅（1997）によるとまず1960年代の研究としては、実証的な行動論的接近法による研究（現実の企業におけるスラック形成現象を調査し、それをもとに帰納的に記述しようとする研究）と、規範的な行動論的接近法による研究（個人の動機づけや集団行動に関する文献研究）にもとづいて、管理者の行動に関する仮説、特に仕事の達成（業績）や態度といった点について演繹的に記述する研究の2つのタイプの研究があるという（小菅，1997，225-227頁）。

そして1970年代末には予算参加の問題点として「予算スラック」の重要性が認識されるようになり、1960年代の研究において見出された仮説を実証的に検証しようとする研究があらわれるようになるという（小菅，1997，228-231頁）。

そして1980年代以降はエージェンシー理論にもとづく予算スラックに関する研究は、急激に増加していくという。しかし、これらはあくまでも個人の経済的・合理的な行動を前提として理論構築がなされており、その意味で非常に限定された理論展開であるという（小菅，1997，242頁）。これらの研究の流れを踏まえて、この予算スラックの研究についても行動的予算管理研究の時と同様に、個人レベルだけでなく、組織レベルさらには集団レベルでの研究を精緻化するとともに、それら三者の統合が必要であると考えられると小菅（1997）は主張する。

第2節 Argyrisによる予算の人への影響の指摘

ここでは小菅（1997）が行動的予算管理研究の先駆けとして位置付けている Argyris（1952）の研究をレビューする。この Argyris（1952）では、被管理者（工場の管理者）と管理者（予算担当者）によって予算の捉え方が異なることについて言及している。予算管理というシステムが管理者と被管理者に対して作用し、それが予算管理における問題をもたらしていることについて指摘している。

第1項 Argyrisの研究の調査の概要

この研究の目的は、予算が工場の管理者（supervisor）に与える人間関係への影響についての問題点を調査し、問題提起を行うことである。この領域での人間関係の問題の境界は不確定であるため、調査の際に研究チームは、予算について工場の管理者がどう感じているかということと、同じ予算に対して財務担当者（financial people）はどのように感じているかに焦点を当てることから始めている。この調査を通じて研究チームが明らかにしたいことは以下の項目である（Argyris, 1952, pp. 2-4）。

- ① 財務担当者は自身の仕事をどのように捉えているのか。
- ② 財務担当者は工場の人との間で何が問題であると考えているのか。また財務担当者が

認識していない問題は何か。

- ③ 工場の管理者は自身の仕事をどのように捉えているのか。
- ④ 工場の管理者は財務担当者もしくは予算との関係で何が問題であると考えているのか。また彼らが認識していない問題は何か。
- ⑤ 予算に対する価値観や態度、感情について、工場の人と財務担当者の中に似た点、異なる点は何か。

資金などの制約のため、調査の対象とする予算を工場の管理者を継続的に（週次、隔週次、月次）評価する製造予算（**manufacturing budgets**）に限定した。これには製造高予算（**production budgets**）や作業屑予算（**waste budgets**）、仕損予算（**error budgets**）が含まれる。これらに関するデータを得るために、4つの工場インタビューを行っている。工場の特徴としては以下の点があげられる（Argyris, 1952, pp. 3）。

- ① 4つの工場ともに従業員は1,500人未満である。
- ② 4つのうち3つは分工場（**branch plants**）である。
- ③ 各工場は異なる製品をつくり、全体の半分はオーダーメイドで生産している。
- ④ 工場は比較的小さな町に位置している。
- ⑤ 各工場とも熟練した作業員から未熟な作業員まですべてのタイプが存在する。
- ⑥ 4つの工場は労働組合を組織している。

第2項 調査結果の概要

(1) 予算に対する予算担当者の考え方

予算担当者にとって、予算とは「工場目であり耳である（**eyes and the ears of the plant**）」として、組織の中で重要な機能を担っているという。予算は多くの疑問についての答えを提示してくれるため、組織の「アンサーマン（**answer man**）」として考えられている。具体的に予算担当者の予算に対する考え方としては以下のものがあげられる（Argyris, 1952, pp. 6-7）。

- ① 予算は物事をより良くするための手段であり、常に改善の余地を探しそれらをトップマネジメントへと報告するものである。
- ② 予算は適切に使用すれば、素早く改善を始めることができる手段である。できる限り早くトップマネジメントの手にその結果が伝わる時、予算は最も価値がある。
- ③ 工場の管理者に圧力を与える手段である。
- ④ 目標を提示し、工場の人々を動機づけるものである。

(2) 予算担当者から見た工場管理者との見方の違いと問題点

予算担当者から見た工場管理者との違い、そして工場管理者との問題点があげられてい

る。違いとしては、工場管理者は「今日」を重視する一方で、予算担当者はより長期的な視点を持っている。また、予算担当者は物事を数字で捉え、論理的かつ体系的に考えているが、工場の人はそのような考え方の違いがある中で、予算担当者側が工場管理者との問題と考えていることは、「予算を売り込むこと (selling)」であるとされる。この問題の原因として予算担当者側は工場管理者側の①教育の欠如、②関心の欠如、③予算に対する誤解や不信をあげている。そしてこの問題に対する解決策として、予算担当者側は工場の管理者側に企業における予算の利用とその必要性について教え、予算がどのようにそしてなぜ作成されているかを工場の管理者が知ることが必要であると述べている。また、そうすることで予算担当者が日々抱える問題について、工場の管理者が関心を持つようになってほしいとされている。また一方で、予算担当者側も予算の問題に対する理解を変えるべきであるとされていた (Argyris, 1952, pp. 6-8)。

(3) 予算に対する工場管理者の考え方

前述した予算に対する予算担当者の考えに対し、ここでは工場管理者の側の考え方をまとめている。ここでは工場管理者を現場管理者 (front-Line supervisors) と工場全体の管理者 (top-factory supervisors) に分けている。

まず現場管理者における予算の考え方の前に、現場の従業員が予算についてどのように考えているかが述べられている。調査の結果ほとんどの工場において、現場の従業員の中で予算の話は「タブー」とされていたという。従業員にとって、予算は恐れや憤り、敵意、攻撃といった感情をもたらし、結果として生産の低下をもたらすシンボルであると捉えられているという。そのような考えをもつ従業員を管理するため、工場の現場管理者は予算の直接的な使用を控え、予算の内容をインフォーマルな現場の言葉に変換し、これによって作業員の意識を引き付けるようにしていたという。一方工場全体の管理者は、その予算を彼の部下つまり現場の管理者に対し、頻繁かつ強力に使用していたとされる (Argyris, 1952, pp. 10-11)。

(4) 工場の管理者が考える予算の問題点と見方の違い

ここでは階級に関わらず、管理者側が考える予算の問題点についてまとめる。予算の問題点については以下の点があげられている (Argyris, 1952, pp. 11-13)。

- ① 予算報告書は結果だけを示し、その理由については示さない。
- ② 予算は過去の業績を強調する一方で、工場管理者は現在の日々の状況を強調する。
- ③ 予算は硬直的であり、一度設定されると予算担当者は変更することを嫌がる。
- ④ 予算を設定する側は決して満足することなく、さらなる目標達成の圧力をかける。
- ⑤ 予算担当者側は予算を目標設定装置 (goal-setters) と考え、管理者を動機づけるものであると考えているが、管理者側は予算がなければやる気をなくしてしまうような人間で

あるとみられていることを不快に思っている。

⑥ 予算が現実的でないことがある。

このような工場の管理者の調査から、予算担当者側に対する見方の違いとして次のような項目をあげている (Argyris, 1952, pp. 13-14)。

- ① 予算担当者は過去と未来に関心があり、現在のことを考慮していない。
- ② 予算の数値が硬直的な傾向にある。
- ③ 予算担当者は全体だけを見て、個々の部分には目を向けていない。
- ④ 予算担当者はすべてのことを数字でしか判断しない。
- ⑤ 予算担当者は現場のことを知らず、他の意見を理解できない。
- ⑥ 予算担当者は自身の専門用語を使用し、それらは現場とは異なる用語である。
- ⑦ 最終的に大きな違いは態度である。

第3項 Argyris の結論

以上のような調査結果にもとづき、Argyris (1952) は人間関係の問題において、予算は以下の4つの影響があると結論付けている (Argyris, 1952, pp. 16-25)。

- ① 予算の圧力は従業員を一致して経営管理者に対抗させ、工場の管理者を緊張状態に追い込む傾向にある。具体的には従業員はグループをつくることで圧力を分散し、個人は緊張から解放されようとする。他方で、現場の管理者は従業員のグループには加わることはできない。その圧力は他へ転嫁できないため、その代わりに、部門間の対立やスタッフ対工場の対立、圧力の内面化といった方法で対処することになる。そのため、能率性を高めるよう圧力をかけるよりも、能率性を低下させる要因を小さくすべきであると考えられる。
- ② 予算担当者は工場の人々の失敗を発見することによってのみ、成功したという感情を抱くことができる。つまり、工場の失敗は予算担当者の成功をもたらすことになる。そして工場の作業員の失敗感は人間関係に問題を起こすとされる。
- ③ 予算の利用によって、工場の管理者は自身の部門にしか目がいかず、工場全体のことについての見方が欠けてしまう。
- ④ 工場管理者は自身のリーダーシップを表現する手段として予算を利用し、この態度を嫌う従業員はその結果本来中立的であるはずの予算そのものを非難するようになる。

この Argyris (1952) の研究では、予算担当者と工場の管理者の両者が予算に対しそれぞれ異なる捉え方をしているために、予算管理における問題が生じていることを指摘している。これは予算担当者が予算に対しコントロールという機能を付与したにもかかわらず、それが被管理者である工場の管理者には別のかたちで受け取られ、それが工場の管理者のその後の行動に影響している状態であると考えられることができる。

第3節 Hirstによる予算と逆機能についての一連の研究

Hirst は予算管理における業績指標の利用のタイプが逆機能的行動をもたらしているという Hopwood (1972) や Otley (1978) の研究を受けて、そこにタスクの不確実性という変数加えた一連の研究を行い、Hirst (1981) において仮説構築、Hirst (1983) において調査票による分析を行い、Hirst (1987) で理論分析を行っている。本節ではその Hirst の一連の研究を取り上げる。

第1項 Hirst (1981) の仮説構築

Hirst (1981) によると部下の評価の際に、上司から見て組織の目的と一貫していないと思われるような反応がおこることがあり、このときに生じる行動を逆機能的 (dysfunctional) であるとしている。この逆機能的行動には、抵抗や硬直化、官僚的行動や策略的行動、不適切なデータの報告が含まれるという (Hirst, 1981, p. 771)。そして逆機能的行動の発生は、部下の業績の評価の際に会計業績指標を上司がどのように使用しているかという部下の認識に影響されるとされていた (Hirst, 1983, p. 596)。しかしこれとは異なる研究結果があると指摘する。

そのような研究結果として、Hopwood(1972) があげられる。Hopwood (1972) は会計業績指標というのは不完全であり、逆機能的行動の発生は上司による評価スタイルの差によって変化するという仮説を立てて、質問票による調査とインタビュー調査を行った (Hopwood, 1972, p. 164)。Hopwood (1972) が選択した3つのスタイルは予算制約スタイル (budget constrained style)、利益意識スタイル (profit conscious style)、非会計スタイル (nonaccounting style) である (Hopwood, 1972, p. 160)。予算制約スタイルとは、「経営業績を示す全体的な指標として多くの問題があるにもかかわらず、主にコストセンター長の継続的に短期の予算を達成する能力を評価基準としている。この業績基準では他の価値ある重要な基準を犠牲とし、コストセンターの長はその他の考慮すべき事項に関係なく予算のコストを実際のコストが上回った場合、その不利な評価を受ける傾向にある」 (Hopwood, 1972, p. 160) としている。また利益意識スタイルとは「コストセンターの長の業績は組織の長期的な目的との関係からユニットの業務の全体的な有効性を高める能力を評価基準としている。コストセンターレベルにおいて重要な側面の1つが、長期的なコストを最小化することである。この目的のために会計データはある程度の注意を払って、柔軟に活用しなければならない」 (Hopwood, 1972, p. 160) としている。そして非会計スタイルとは「上司がコストセンターの長の業績を評価する際に、会計データは比較的あまり重要とはならない」 (Hopwood, 1972, p. 160) としている。そして分析の結果、組織にとって逆機能的な行動を減少させるには予算制約スタイルよりも、利益意識スタイルをとるべきであるという (Hopwood, 1972, p. 174)。

しかし Hopwood (1972) の研究をもとにして Otley (1978) は、インタビューと質問票

調査，そして組織内の実際の記録をもとにして分析を行ったが，Hopwood (1972) と同じ結果は得られなかったとしている。その理由として，Otley (1978) は緊張が高まるのは，どれか特定の予算の利用のスタイルによって引き起こされるというよりも，部下が自身に設定された予算や自身が評価対象となる業績について同意していないことによって引き起こされるのではないかということをおげている。そして Otley (1978) の研究の対象では，しっかりとそのような同意がなされた予算もしくは業績評価の対象であったとされている (Otley, 1978, p. 146)。

この流れに対し Hirst (1981) は，なぜ会計業績指標が異なる状況においてより不完全である，もしくはより完全であると認識されるのかを説明することと，会計業績指標の異なる利用に関連する逆機能的行動の発生はタスクの不確実性によっても左右されるということをお目的として仮説を構築した。Hirst (1981) は会計的業績尺度への中程度・高度 (中程度・低度) の依存は，低い (高い) タスクの不確実性の状況においては，逆機能的行動を最小化すると仮定し，タスクの不確実性が低い場合は，それが高い場合よりも，内部的な業績指標は業績のより完全な指標であるとみなされるという仮説を設定している (Hirst, 1981, p. 772)。

ここでいうタスクの不確実性とは，たとえばそのタスクに関する因果関係の知識が自信をもって完全であるとは言えない場合，「タスクの不確実性が高い」と判断される (Hirst, 1981, p. 773)。Hirst (1981) はこのタスクの不確実性と，会計業績指標への信頼性という2軸で想定される評価状況を次の図 4-4 のように示している。

高 中 <small>会計的業績指標 への信頼度 (R. A. P. M)</small> 低	P	S	V
	Q	T	W
	R	U	X
	低	中	高

タスクの不確実性

図 4-4 評価状況

(出所：Hirst, 1981, p. 777 より筆者翻訳)

このような状況を前提として、Hirst (1981) は次の 6 つの命題を提示している (Hirst, 1981, p. 780)。

- ① タスクの不確実性が高い場合の評価 (V, W, X) よりも低い場合の評価 (P, Q, R) の方が、会計業績指標はより完全であると知覚される。
- ② 自身の評価状況において下位者が会計業績指標への信頼性が高い (P, S, V) と感じる場合、信頼度が低い場合 (R, U, X) よりも、比較的少ない「役割の曖昧さ」を経験する。
- ③ もし下位者が自身の評価状況を P もしくは R の状況と感じた場合、Q の状況にある場合よりも
(ア) 高い水準の職務に関連した緊張を感じ、
(イ) より多くの社会的抵抗を感じる。
- ④ もし下位者が自身の評価状況を R であると感じた場合、彼は P や Q の場合よりもより逆機能的行動にはしりやすい。
- ⑤ もし下位者が自身の評価状況を V もしくは X と感じた場合、W の状況にある場合よりも
(ア) 高い水準の職務に関連した緊張を感じ
(イ) より多くの社会的抵抗を感じる。
- ⑥ もし下位者が自身の評価状況を V であると感じた場合、W や X の状況にあるよりも、
(ア) より頻繁に逆機能的行動をとり (しかし⑤の場合は除く)、
(イ) より多くの役割コンフリクトを経験する。

第 2 項 Hirst (1983) の質問票による調査分析

Hirst (1983) では、Hirst (1981) で導き出した仮説を検証するために質問票による調査を行っている。調査対象者はシドニーの都市部にある 4 つの高等教育機関から募った。様々な評価状況にある個人をサンプルとして含めるために、様々な仕事のバックグラウンドを持つと考えられる、様々な課程に属する定時制の学生を対象としている。さらに研究の調査対象としてよりそして少なくとも組織内の他の 1 人以上の行動に対し責任を持ち、なおかつ CEO ではない人を対象とした。その結果、157 人がボランティアとして参加を志願した。そのうち 114 の回答が得られ、利用可能な回答は 111 であった (有効回答率 71%)。参加者のうちの 81% は現在の仕事のポジションに 1 年以上の経験を持ち、内訳は生産 (25%)、管理 (22%)、マーケティング (17%)、エンジニア (10%) となっている (Hirst, 1983, p. 598)。

質問票で調査する変数としては独立変数が会計業績指標 (APM) に対する信頼性とタスク不確実性であり、従属変数が緊張 (tension) と社会的離脱 (social withdrawal) である。緊張は逆機能的行動の代わりを示すものであり、社会的離脱とは逆機能的行動のタイプの 1

つであり抵抗として分類され、上司と部下との間の関係の質を示すものであるとしている (Hirst, 1983, pp. 597-599)。

分析の結果、会計業績指標に対する信頼性とタスク不確実性との間の相互作用が緊張に影響を与えることが明らかとなった。またタスク不確実性が高い状況と低い状況ではその結果が異なった。タスク不確実性が高い状況においては、会計業績指標に対する信頼性が増加するにつれて部下が感じる緊張も増加したとされる。タスクの不確実性が高い場合、会計業績指標の不完全であるという点から説明できるとされる。不完全な会計業績指標を高く信頼する上司と部下の不一致が生じ、緊張へと転じる役割のコンフリクトが高まるためにこのような結果になると指摘している。この結果は Hopwood (1972) の結果を部分的に支持するものであると指摘している (Hirst, 1983, pp. 601-602)。

一方、不確実性が低い状況においては、会計業績指標に対する信頼性が減少するにつれて、部下が感じる緊張も増加したとされている。この理由は代替的な業績評価システムの性質に左右されると Hirst (1983) は指摘する。もしより全体的でそれほど詳細ではない業績基準によって評価が行われた場合、必要とされる公式的な作業が不明確となり役割のあいまい性が増すために緊張が増加すると考えられるとしている。また不完全な業績指標を含んだシステムである場合、上司と部下の間の評価の方法についてのコンフリクトからもたらされる緊張が増加するとしている。この研究は尺度の精度や変数を測定するためのセルフレポートの影響、無回答バイアスやサンプルの問題といった限界を持っているが、会計業績指標に対する信頼性と緊張との間の関係性はタスク不確実性に左右されるということを示していると主張している (Hirst, 1983, pp. 602-603)。

第3項 Hirst (1987) の理論分析

Hirst (1987) では、異なるタスクの状況における予算の業績目標を設定することの効果を検討している。ここから導かれる仮説は、予算の目標を設定することの効果はタスクの不確実性のレベルに左右されるというものである。特にタスクの不確実性が高いところではタスクの不確実性が低いところよりも、タスクのパフォーマンスを高めようとする予算の目標の設定の効果がより小さいとしている (Hirst, 1987, p. 774)。

Hirst (1987) は文献レビューより、困難な目標設定が簡単な目標よりもよりタスクのパフォーマンスを高めるということについては研究結果の一致があり、その結果は心理学における研究とも一致すると指摘している。しかし、その間に存在するモデレーター (moderator variable) については注意が払われていないと指摘する。そのためこの研究では、目標設定とパフォーマンスの間のモデレーターとしてタスクの不確実性に焦点を当て、その影響について議論を行っている (Hirst, 1987, p. 775)。

Hirst (1987) が導き出した目標設定とパフォーマンスとの関係は次の図 4-5 のとおりである。タスクの不確実性の効果を議論することとして、2つの命題があるとされる。1つは

タスク不確実性がタスクの知識についての完全性と負の関係があるということである。Hirst (1981) の研究を受けて、ここではタスクの不確実性を反復性 (repetitiveness) と開放性 (openness) の 2 つの観点から定義している。反復性とは焦点とするタスクが行われる頻度を示しており、開放性は外的な刺激や組織内の他者から受ける影響の程度を示している。たとえば、非反復的で開放的なタスクは不確実性が高いとしている。そして不確実性はタスクによって異なるため、タスクの知識についての完全性も異なるとしている。タスクの知識とはタスクの構成要素や活動、成果そしてそれらの間の関係性といったことについての知識であり、これらはタスクの不確実性の 2 つの次元に左右されるとしている。タスクの反復性とタスクの知識についての完全性の間には正の関係にあり、タスクの開放性とタスクの知識についての完全性の間には負の関係があると主張する (Hirst, 1987, pp. 778-779)。

もう 1 つの命題はタスクの知識と目標設定との関係である。図 4-5 を見ると認知活動には 3 つの活動が含まれている。解釈と方策の探索と選択であり、これら 3 つ全てにタスクの知識の完全性は影響すると指摘する。タスクについての知識が不完全な場合、たとえ行動のパフォーマンスを高めるために目標設定が効果的に働いていたとしても、その行動が逆機能になる可能性があるとする。そのため目標設定とタスクの知識の完全性との間には負の関係があると主張する (Hirst, 1987, pp. 779-780)。

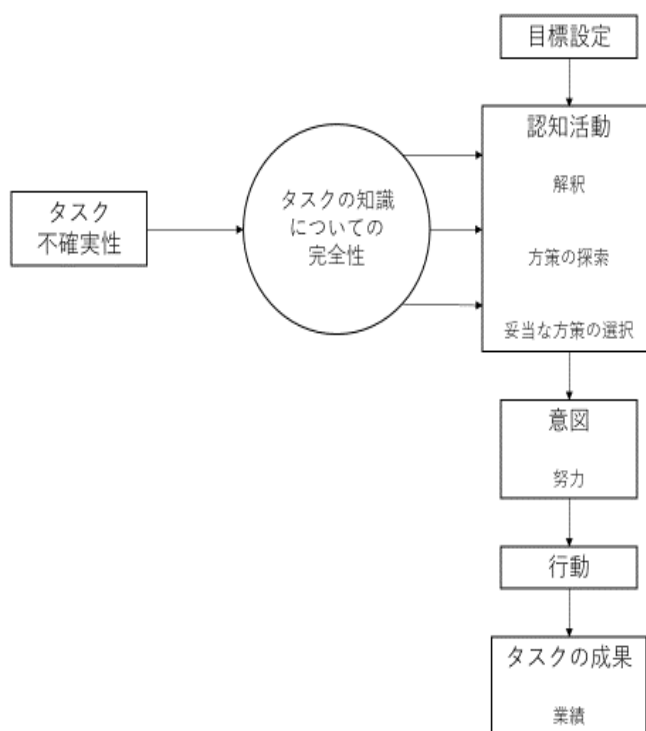


図 4-5 目標設定とタスクパフォーマンスの関係についてのタスク不確実性の効果
(出所：Hirst, 1987 p. 778 より引用)

以上より Hirst (1987) は「目標設定とタスク不確実性との間には、タスクパフォーマンスに影響を与える相互作用がある」(Hirst, 1987, p. 780) という仮説を立てた。そして文献研究から目標設定とタスク不確実性との間には相互作用が存在すると主張するも、一方で限定的なものであるともしている。この研究は予算統制システムの効果的なデザインに基礎を提供するものとして、重要なものであると Hirst (1987) は主張している (Hirst, 1987, pp. 781-783)。

第4項 Hirst の一連の研究からの示唆

Hirst の一連の研究は予算管理における逆機能を扱った研究である。Hirst (1981) によると部下の評価の際に、上司から見て組織の目的と一貫していないと思われるような反応がおこることがあり、このときに生じる行動を逆機能的 (dysfunctional) であるとされていた (Hirst, 1981, p. 771)。そして逆機能的行動の発生は、部下の業績の評価の際に会計業績指標を上司がどのように使用しているかという部下の認識に影響されるとされていた (Hirst, 1983, p. 596)。しかしこれとは異なる研究結果があると指摘されていた。

Hopwood (1972) は予算の使用のスタイルとして予算制約スタイル (budget constrained style), 利益意識スタイル (profit conscious style), 非会計スタイル (nonaccounting style) の3つをあげていた (Hopwood, 1972, p. 160)。そして分析の結果、組織にとって逆機能的な行動を減少させるには予算制約スタイルよりも、利益意識スタイルをとるべきであるとされていた (Hopwood, 1972, p. 174)。

しかし Hopwood (1972) の研究をもとにした前述の Otley (1978) の研究では、Hopwood (1972) と同じ結果は得られなかったとされていた。その理由として、Otley (1978) は緊張が高まるのは、予算の利用の特定のスタイルが原因ではなく、部下が彼に設定された予算や彼の評価対象となる業績に同意していないときであると分析をした (Otley, 1978, p. 146)。

この流れに対し Hirst (1981) は、なぜ会計業績指標が異なる状況においてより不完全である、もしくはより完全であると認識されるのかを説明することと、会計業績指標の異なる利用に関連する逆機能的行動の発生はタスクの不確実性によっても左右されるということを目的として仮説を構築し、検証を行った。

この Hirst の一連の研究では、予算管理における逆機能が管理者側と被管理者側への作用との関わりから行われている研究である。研究の前提となっている Hopwood (1972) や Otley (1978) では使用する管理者側についての問題が、Hirst の研究では被管理者側の問題が論じられている点で興味深いものである。次節では、この予算管理における逆機能の研究について、モデルによる分析を行う。

第4節 予算管理における逆機能のモデルによる分析

本節では第3章までで検討した業績測定システムの記述的モデルを用いて、本章での予算管理における逆機能の分析を行う。

第1項 業績測定システムのモデルによる3つの研究の分析

まず小菅（1997）の研究では、予算における行動的側面を研究した行動的予算管理と呼ばれる研究があることを確認し、小菅（1997）の整理する予算スラックを確認した。小菅（1997）によると予算スラックとは「予算として承認された原価が最低限必要な原価を超える額および最適な達成可能収益が予算収益を超える額とから成るもの」（小菅 1997, 185 頁）と定義されていた。この予算スラックが組織にとってマイナスの方向に作用しているときは、逆機能の発生をもたらすと考えられる。それを表すと次の図4-6のようになる。

予算管理において予算を設定しその達成目標の程度に応じた評価をされるとき、測定される側は設定する予算に予算スラックを組み込む。小菅（1997）は文献レビューから予算編成においてスラックを組み込む一般的な理由を3つにまとめている。①予算を容易に達成可能なものにするため、②管理者の個人的な目標や欲求を満たすために必要な経営資源を獲得するため、③予算達成への圧力に対する自己防衛手段として活用するためである。さらにこれらに加え小菅（1997）は動機づけの目的もあるとしている（小菅, 1997, 201 頁）。小菅（2010）によると、スラックは組織の安定化・適応化のためには不可欠であるが、過度のスラックは組織にとって有害であり、能率や有効性を適正に維持し、管理者の動機づけを損なわないような水準にまで予算スラックを削減する必要があるとしている（小菅, 2010, 185 頁）。そのため過度の予算スラックの存在が、よりよい意思決定をもたらそうとする意思決定アプローチと動機づけのための影響アプローチの両方に影響をもたらす、逆機能的行動をもたらす1つであると考えられる。

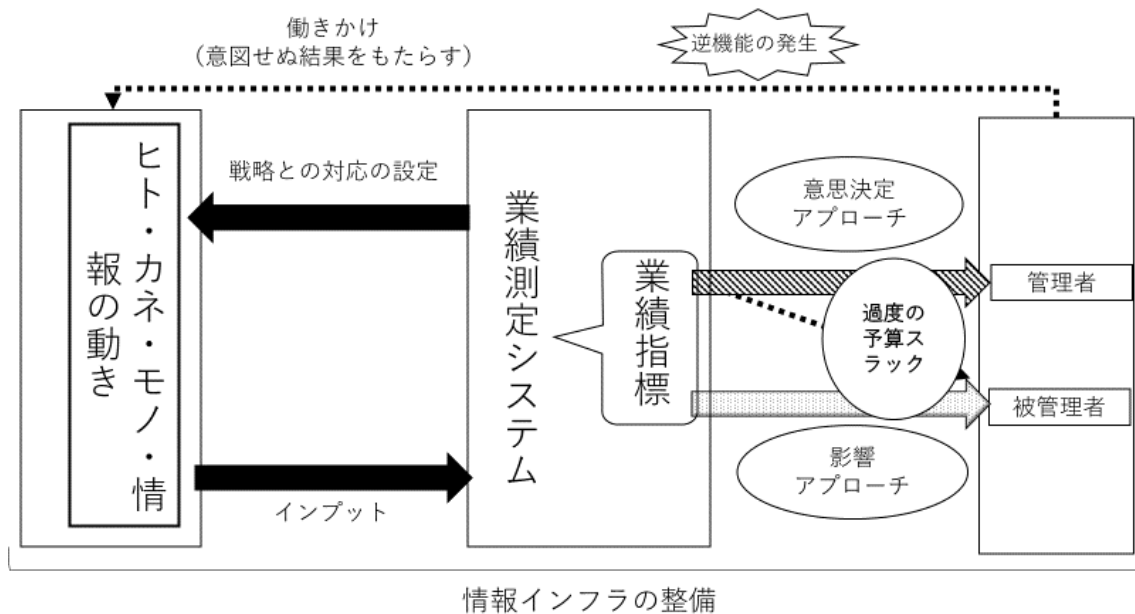


図 4-6 小菅の予算スラックの位置づけ (筆者作成)

下記の図 4-7 は、Argyris の研究を筆者が作成した業績測定システムの記述的モデルに落とし込んだ図になる。Argyris (1952) の研究で指摘されている点は、予算を作成する（測定する）側である予算担当者と、予算を課される（測定される）側の工場管理者では、予算に対する見方が異なるという点である。特に、工場管理者側は課される予算を大きな圧力として捉えていた (Argyris, 1952, pp. 11-13)。一方で、予算担当者はこの予算を、問題がある部分を発見し、見つけ出すための手段として捉えていた (Argyris, 1952, pp. 6-7)。これは予算という 1 つのツールが、予算作成者側は意思決定アプローチとしての機能を重視したことに対して、予算を課される側にとってはマイナスの影響アプローチとして作用している状態であるといえる。目標の存在や圧力が逆機能をもたらすということは第 3 章の第 2 節でレビューした通りである。これは業績測定の逆機能が発生する状態であると考えられる。

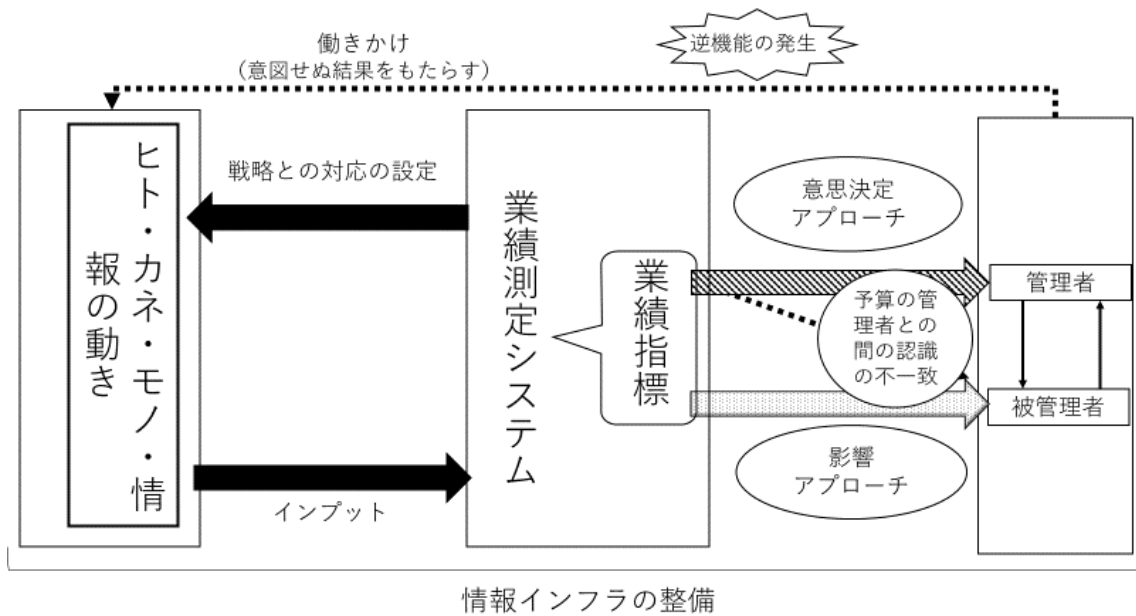


図 4-7 Argyris の研究の位置づけ (筆者作成)

下記の図 4-8 は、Hirst の一連の研究を筆者が作成した業績測定システムの記述的モデルに落とし込んだ図になる。

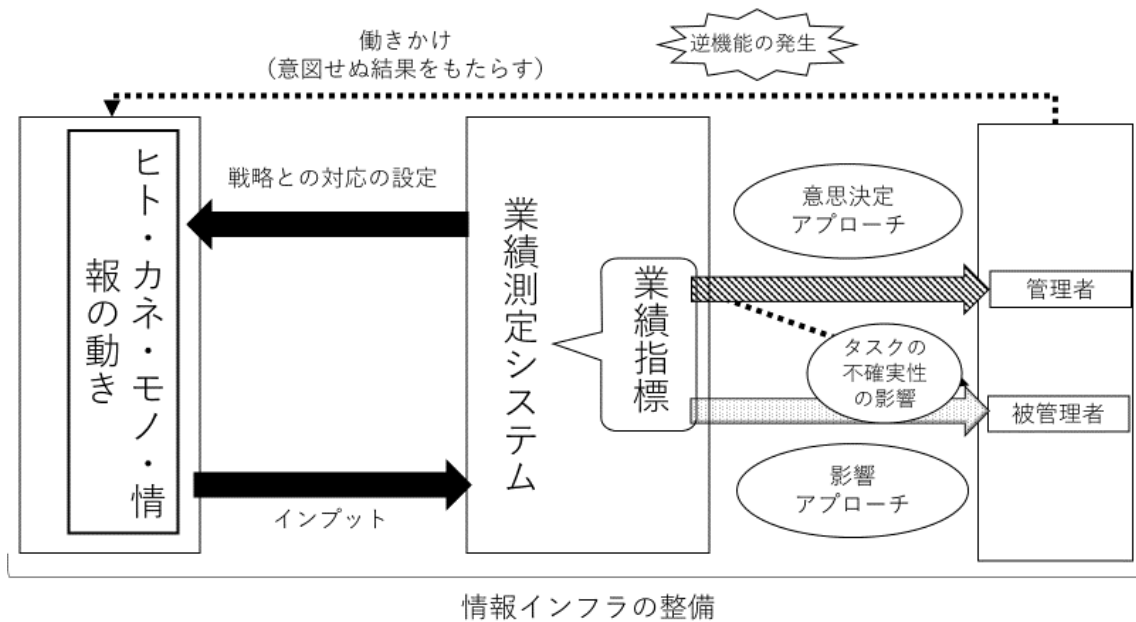


図 4-8 Hirst の一連の研究の位置づけ (筆者作成)

Hirst (1981) が検証した仮説は会計的業績指標への中程度・高度（中程度・低度）の依存は、タスクの不確実性が低い（高い）状況においては、逆機能的行動を最小化すると仮定し、タスクの不確実性が低い場合は、それが高い場合よりも、内部的な業績指標は業績のより完全な指標であるとみなされるというものであった（Hirst, 1981, p. 772）。つまり、タスクの不確実性という被管理者に影響を与える要素が使用される業績指標との関係から逆機能の発生の有無に関係するというものである。これは被管理者に対する意思決定アプローチと影響アプローチの側面についての問題であると考えられる。つまり予算管理における業績指標は一方では管理者にとって情報提供を目的として、もう一方では被管理者の業績を評価し、動機づけのためにという 2 つの役割を期待して使用されるが、その業績指標がタスク不確実性という要素との関係から被管理者の解釈に不確定な要素をもたらし、その影響によってその後の被管理者からの働きかけが逆機能的になると考えられる。

第 2 項 3 つの研究の分析からの考察

前項では、筆者が作成した業績測定システムの記述的モデルを用いて、予算管理における逆機能の研究の説明を行った。それらに共通するものとしては、予算管理における問題点は、意思決定アプローチもしくは影響アプローチの部分において、管理者もしくは被管理者に作用し、結果として逆機能を生じさせているものであるという点である。そして問題として認識されていたのが、小菅の研究では予算スラック、Argyris の研究では予算に対する認識の差、Hirst の研究ではタスクの不確実性であった。

ここでは問題の特定を行った。次章では、業績測定システムの逆機能を小さくし、機能を促進させる要因についての分析を行う。

第 5 節 本章のまとめ

本章では、第 3 章までで分析した業績測定システムの逆機能の問題について、伝統的な管理会計の主要なトピックである予算管理との関係からみてきた。まず第 1 節では、小菅（1997）を中心として、行動的予算管理と呼ばれる予算が行動に影響を与える研究の存在について確認し、小菅（1997）のまとめる予算スラックの存在について確認した。第 2 節では、小菅（1997）が行動的予算管理のはじまりと位置付ける Argyris の研究についてレビューを行った。そして第 3 節では予算管理における逆機能を取り扱った研究として、Hirst の一連の研究を確認した。最後に第 4 節では予算管理における逆機能の問題、特に Hirst の研究について第 3 章まででまとめた業績測定の逆機能のモデルを用いて説明を行った。

本章までは業績測定の問題を逆機能と定義し、そのメカニズムについての分析を行った。続く第 5 章ではこれまで議論した業績測定の逆機能について、業績測定システムの逆機能を小さくし、順機能を促進させる要因と考えられるものについて考察を行う。そのために BSC 関連についての研究の分析を行う。現在では戦略的マネジメント・システムとして確立されている BSC であるが、その Kaplan and Norton の当初の問題意識は業績測定シス

テムが目的適合性を満たしていないことからである。そのためそのような問題意識から生まれた BSC が、戦略的マネジメント・システムへと発展していく過程で、どのような問題に直面し、またどのように対処しているかを分析することで、業績測定システムの逆機能の克服につながると考える。

第5章 逆機能の克服：業績測定システムの機能の促進要因

前章までで業績測定における逆機能についての分析を行った。業績測定の逆機能というのはなくすることはできないが、その存在を知りできる限りその影響を小さくすることが重要であると考えられる。本章では、そのための手がかりとして業績測定システムの逆機能を小さくし、順機能を促進させる要因と考えられるものについて考察を行う。

第1節 業績測定システムの機能の促進要因

ここでは業績測定システムの促進要因を探索するために、日本における業績測定についての研究をレビューする。第1項では乙政（2003）を、第2項では小林（2003）を、第3項では松尾（2006）をそれぞれレビューする。いずれの研究においても中長期的な視点を追加しようとする点と、コミュニケーションもしくは浸透といった点が強調されている。

第1項 BSC との比較からみた日本における非財務指標の利用

乙政（2003）では、日本企業における業績評価指標の利用方法の実態を明らかにするために、BSC 導入企業の事例から考察を行い、先行研究を検討し、自身が行った質問調査票についての分析結果を述べている。

(1) 事例と先行研究の検討

乙政（2003）によると、日本で BSC を導入している企業は、財務業績の悪化から立ち直るためというよりも、主に中長期的な観点から自らを取り巻く環境に対応するために BSC を導入しているという（乙政，2003，30 頁）。そしてより詳細な理由として、以下の4つをあげている。

- ① 日米欧で創設されている品質プログラムの影響
- ② 業績連動型の報酬制度を確立するため
- ③ 経営の仕組みを改革するのを支援するため
- ④ 新しいビジネス・モデルを構築するため

また日本における BSC の利用方法として、多面的な視点のもとで戦略を業績評価指標に置き換えること、それらの指標間に因果関係を想定すること、下位部門にも多面的に解釈された戦略を展開することに新しい考え方を見出していると指摘する（乙政，2003，36 頁）。

しかし BSC において中核となるのは多面的業績測定システムであり、このシステムが戦略的マネジメント・システムとしての BSC の中核となるには、①戦略を中心に据えること、②4つの視点の下で非財務的指標を体系的に取り入れること、③それらの視点・指標間に因果関係を想定すること、④戦略から導き出した指標に目標を設定すること、⑤経営トップが事業単位の業績を多面的かつ多元的に評価することが要求されるという（乙政，2003，38 頁）。このとき4つの視点に因果関係が想定されることによって、4つの視点は階層性を有

することになり、乙政（2003）はこの階層性を多元的としている（乙政，2003，38頁）。

（2） 質問調査票の分析結果と課題

乙政（2003）は、日本企業の業績評価指標の利用方法を解明していく目的で、5つの手順に従って郵送質問調査票の分析を行った（161社，回答率19.5%）。その中で本研究と関わりがあると考えられる調査結果をみていく。

① 事業単位の業績測定にどのような指標を利用しているか

乙政（2003）は、BSCの4つの視点に従って企業がどのような視点を利用しているのかを調査した。その結果、62.6%の企業が4つの視点から指標を選択しており、3つ以上の視点から指標を選択している企業をあわせると80.3%となり、日本が多面的に業績測定を行っていることが明らかになった（乙政，2003，49頁）。

② 戦略に応じて業績評価指標を使い分けているか

乙政（2003）は、戦略を示す変数と業績評価指標との相関分析を行ったが、業績評価指標と戦略との関連性は部分的にしか見出せなかったと結論づけている（乙政，2003，49-50頁）。

③ 財務的指標と非財務的指標を関連付けているか

乙政（2003）は、調査した指標の相関分析を行ったところ、財務的指標と非財務的指標との相関については良好な結果を得ることができなかったとしている。また、BSCで述べられている学習と成長→社内ビジネス・プロセス→顧客→財務という財務的な成果に至るまでのストーリーを描く指標間の関係は見いだせなかったとしている（乙政，2003，50頁）。

分析結果から得られる今後の課題として、日本企業の戦略を明確にすること、日本企業が業績評価指標を設定する際の基準となる要因を探求すること、業績評価指標を利用して、戦略をストーリーとして表現するという発想が日本にあるかどうか検討することをあげている（乙政，2003，52頁）。

第2項 業績評価のあり方と指標設定における因果関係の内容

小林（2003）では近年の韓国や中国の台頭により、先進国市場だけでなく発展途上国の市場においても日本企業は市場シェアを失っていく可能性があることを懸念し、BSCとこれにもとづく業績評価は日本企業の課題を解決しうるマネジメント・システムでありうるのかについて検討している。

（1） 変革にむけた業績評価のあり方

小林（2003）によると、現代の日本企業には、意識の抜本的変革や行動力の増大が求められており、人々の意識変革などに向けて人々を動機づけるような仕組みが必要であるという（小林，2003，35頁）。そして業績評価は処遇（報酬とポスト）制度と一体となることで、変革に向けての効果を発揮することができるという（小林，2003，35頁）。

小林（2003）は、BSCは長期・短期の取組みをバランスさせ、結果に至るプロセスも管理できる可能性をもつが、その可能性を發揮するには企業が目指す方向に対して整合的な諸制度が必要であると主張する。企業が求める方向へ向けての行動や人材を高く評価し、評価に見合った処遇をしていくことが必要であり、BSCにおける指標の選択や目標値の設定も変革に向けたそれら諸制度と整合的ではなくてはならないという（小林，2003，39頁）。

（2） 因果関係の内容と納得性

因果関係にもとづいて指標を設定する際、その因果関係を検証することは難しいという。そのため、仮説の集合から導き出された目標値を人々が妥当なものとして受け入れるには、①仮説が人々の経験、知識、感覚からもっとも思えることと、②仮説からの目標値の導出のプロセスが合理性その他の理由から納得性が高いことが必要であると小林（2003）は主張する（小林，2003，36頁）。

また小林（2003）は、その納得性については2種類あるという。「①現状の延長線上にあるものについての納得と②思考・行動様式の変革をとまなうもの」（小林，2003，37頁）であるという。前者の納得についてはBSC導入レベルで対処可能かもしれないが、後者については人事制度の変革を含めた総合的取組みが必要であるという（小林，2003，37頁）

第3項 非財務指標の導入事例からみるその効果と課題

松尾（2006）では、自動車を中心とする組立加工機器メーカーであるA社を対象とした調査研究を行い、非財務指標の導入に関わる効果と課題の分析を行っている。

松尾（2006）によれば、業績評価システムに非財務指標を活用することに関しての問題は2つあるという。1つは指標間のリンケージの問題であり、もう1つは非財務指標の設定に関わる技術的な問題である（松尾，2006，77頁）。この2つの問題を意識したうえで松尾（2006）は、A社で非財務指標が導入されるプロセスについて継続的に観察するため、インタビューおよび参加観察による定性的な調査研究を行った。その調査結果から本論文と関わりがあると考えられる点を見ていく。

（1） 時間軸の存在

松尾（2006）は、A社の新しい業績評価システムの特徴として、次の3つの点をあげている。①組織を明確に動機づけるために業績結果を期末の賞与に反映させている点、②中期経営計画目標と業績評価指標をリンクさせている点、③業務活動が短期的視野に陥ることなく、中期の戦略計画を実現するために非財務指標を活用している点である（松尾，2006，

81 頁)。これらの 3 つの特徴のうち②と③は時間に関係した特徴になっている。

また、松尾 (2006) によると複数の部門の評価において、客観的、公平かつ分かり易い評価体系にするためには、評価の指標の数は少なく、また各評価指標の評価ウエイトは同じであることが望ましいという。一方、事業規模や成長段階の異なる複数の部門の努力を評価しようとする、評価指標や評価方法に多様性が求められる。A 社ではこれら相反する条件を考慮し多様な評価に対応するため、複数の評価指標を使いながら、財務関連 4 指標 (①ROA, ②予算達成度, ③1 人当利益, ④売上成長性) と⑤戦略課題達成度の評価ウエイト, 計算方法は共通化したという (松尾, 2006, 81-82 頁)。①から⑤のすべてにおいて、指標の設定には中期経営計画や戦略との関連づけが考慮されたという。ここでも業績評価が長期的な時間との関わりが考慮されている。

(2) 財務指標と非財務指標の分類

松尾 (2006) によれば、A 社は経営トップと部門がインターラクティブな関係性で指標の設定を行っていたという。しかし、ここで何を非財務指標と設定するかについて問題があったという。それは「ダブルカウント」の問題である。

部門が設定した非財務指標には、「〇〇地域の販売台数〇〇の達成」や「〇〇製品の販売台数〇〇の達成」など明らかに財務指標と重複しているものがある一方で、「〇〇製品の原価低減目標 (〇〇%ダウン) の達成」や「クレーム費〇〇%ダウン」などは、財務指標とのリンクが強いが顧客満足や品質に関連するものであり、非財務指標の対象とすべきかどうか意見がわかれたという (松尾, 2006, 86 頁)。短期的に財務的成果につながるような戦略課題に関する非財務指標は指標間のリンクが強く、財務的成果が上がれば非財務指標の評価も高くなる可能性がある。しかし財務指標は別途評価対象となっているため、総合得点の計算においては「ダブルカウント」が生じる可能性があり、また他方で「共倒れ」のリスクもあるという (松尾, 2006, 86 頁)。

これについて松尾 (2006) は、「運用段階で議論になったのは、比較的財務業績が好調な部門は総合評価における『ダブルカウント』を狙い、財務指標とリンクが強い指標を設定し、財務業績が低調な部門は短期的な財務成果とのリンクが弱い指標をあえて設定しているのではないかという点である。財務成果とのリンクが弱い指標は、目標値の設定においてどの程度が妥当な目標なのかについて本社企画部門における評価も難しい。部門にとって確実に達成できる (点をとれる) 指標、目標であれば、部門において将来的な財務成果への貢献が乏しいとの認識があっても評価指標として掲げてくる可能性は高い。むしろ、総合得点を意識するとリスクの高いチャレンジブルな指標、目標を掲げることについては消極的になる可能性は否定できず、その点で非財務指標による業績評価には限界がある」 (松尾, 2006, 86 頁) と述べている。

(3) 多元的業績測定と責任・権限体制と関係

松尾(2006)によれば、A社の事例では戦略課題達成度を設定する際は、各部門において主体的に検討したうえで、最終的な決定は全社業績評価の統括部門である本社企画部門との調整会議を経て行われたという(松尾, 2006, 83頁)。指標を各部門で検討することになった理由は2つあるという。1つは全社戦略や目標に各カンパニーの戦略課題を関連付けるためには、各部門の事業内容に精通している必要があるためである。もう1つは、本社が部門の具体的な戦略課題指標を選択することは、指標と戦略が関わっているだけに、カンパニー制における分権管理の趣旨と矛盾するためである(松尾, 2006, 83頁)。

しかし、松尾(2006)によると全社戦略に基づき各部門が戦略課題を主体的に設定するなかで、本社部門が被評価部門の指標に影響を与えようとした場合、どの程度の働きかけをするかが問題になったという(松尾, 2006, 88頁)。つまり、本社部門が関与を強め、被評価部門にとって納得性の低い評価指標や目標値の設定を余儀なくされた場合、部門の主体性が失われていく可能性が高くなり、インターラクティブなコントロールが戦略マネジメントの重要な機能だとすれば、権限責任体系と整合的に何をどこまでコントロールするかをまず明確にする必要があると指摘する(松尾, 2006, 88頁)。

第2節 多元的業績測定と逆機能との関係性

本節では、前述した財務指標偏重の業績測定を改善するためのシステムとして開発されたKaplan and NortonのBSCについてレビューする。特に戦略マネジメント・システムとしてではなく、業績測定に意識をおいた文献についてレビューをする。その後、多元的業績測定と逆機能の関係性について述べる。Kaplan and Norton(1992)では、BSCを業績測定のためのシステムとして考えていた。しかし、いくつかの企業への導入を経て、Kaplan and Norton(1996a)では、BSCを業績測定のみならず戦略的マネジメント・システムとして利用できることを主張した。その後Kaplan and Norton(2000)では、BSCの各視点の因果関係を明確にするためのフレームワークとして、戦略マップを開発しBSCの戦略的マネジメント・システムとしての機能・役割が精緻化された。

第1項 BSCの誕生

① 業績測定システムとしてのBSC

Kaplan and Norton(1992)はこの論文の冒頭で「あなたが測定するものはあなたが手に入れるものである(what you measure is what you get)。上位の管理者は測定システムが責任者や従業員の行動に大きな影響を与えることを理解している」(Kaplan and Norton, 1992, p. 71)と述べている。この一文から、この論文においてはBSCが業績測定を強く意識していることがうかがえる。Kaplan and Norton(1992)はこれまでの財務的な業績指標は工業時代には機能したが、今日の競争環境では適さないとし彼らの経験から上位の管理者は財務指標と非財務指標の両方を意識していることを指摘している(Kaplan and Norton,

1992, pp. 71-72)。

Kaplan and Norton (1992) は 12 の企業における研究から、複雑な情報が一目で管理者に伝わるような BSC を考え出した。これは財務の視点、顧客の視点、内部プロセスの視点、学習と成長の視点を含んだもので、イメージとして飛行機の操縦席にあるダイヤルとインジケーターをあげている (Kaplan and Norton, 1992, p. 72)。

② BSC の構造

この論文では事例として ECI 社という半導体事業の企業を紹介している (図 5-1) ECI 社の事例では顧客の視点から説明している。Kaplan and Norton (1992) によると、顧客の関心は 4 つに分類されるという。時間、品質、業績とサービス、そしてコストである。上位の管理者はこれらの分類に目標を設定し、その下に属する管理者がこの目標をより具体的にし、そして指標を図 5-1 の顧客の視点のように設定した (Kaplan and Norton, 1992, pp. 73-74)。

次に内部プロセスの視点の説明をしている。Kaplan and Norton (1992) は顧客重視の管理は重要であるが、顧客の期待を満たすために組織内部で何をすべきかを設定する必要があると主張する。そしてそれと同時に企業のコア・コンピタンスとは何かを知る必要があるという。ECI 社においては、半導体の微細加工がコア・コンピタンスであるとして、それを中心として内部プロセスの視点で目標と指標を設定した。企業全体としての目標と現場の従業員レベルの目標に繋がりを持つように設定する必要があるが、ここで一致しているかどうかを判断するのに情報システムの整備が必要となるという (Kaplan and Norton, 1992, pp. 74-75)。

3 つ目の学習と成長の視点では、今日の競争環境においてイノベーションを起こす力や改善など、内部プロセスから企業価値に直結する能力が必要であると指摘している (Kaplan and Norton, 1992, pp. 75-77)。最後に財務の視点では、戦略の実行が利益改善に貢献しているかどうかをみる必要がある。ECI 社では 3 つの目標から指標を設定している (Kaplan and Norton, 1992, pp. 77-79)。

財務の視点	
目標	指標
生存 成功 成長	キャッシュ・フロー 四半期売上高伸び率、事業部ごとの営業利益 市場シェアの増加率、ROE

顧客の視点	
目標	指標
新製品 供給反応 好ましいサ プライヤー 顧客提携	売上高に対する新製品の割合、 売上高に対する専売製品の比率 時間通りの配達(顧客による定義) 得意先顧客の仕入れの占有率、 得意先顧客による順位付け 協力的な開発活動の数

内部プロセスの視点	
目標	指標
技術のケイバビ リティ 卓越した製造 デザイン生産性 新製品の導入	競争者と比較した半導体の加工形状 サイクルタイム、ユニットコスト、 歩留まり シリコン使用効率、エンジニア能率 計画に対する実際の導入スケジュール

学習と成長の視点	
目標	指標
技術リーダー シップ 製造学習 製品重視 市場までの時間	次世代製品開発までの時間 成熟までのプロセスにかかる時間 売上の80%を製品売上にする 競争相手に対しての新製品導入にか かる時間

図 5-1 ECI 社の BSC

(出所：Kaplan and Norton, 1992, p. 76 より筆者翻訳)

第 2 項 戦略的マネジメント・システムとしての BSC

① 4 つのマネジメント・プロセス

Kaplan and Norton (1996a) では複数の企業に対する BSC の導入を経て、BSC が戦略的マネジメント・システムの土台となることを発見した。Kaplan and Norton (1996a) によると、ほとんどの企業では業務管理システムや、マネジメント・コントロール・システムは財務指標や目標を中心として構築され、長期的な戦略目標達成とはほとんど関係がなくなってしまうという。その結果、戦略の展開と戦略の実行には大きなギャップが生まれるという。そこで BSC を用いて 4 つのマネジメント・プロセス (図 5-2) を経ることで、長期的な戦略目標と短期的な行動を結びつけることができるという (Kaplan and Norton, 1996a, p. 75)。

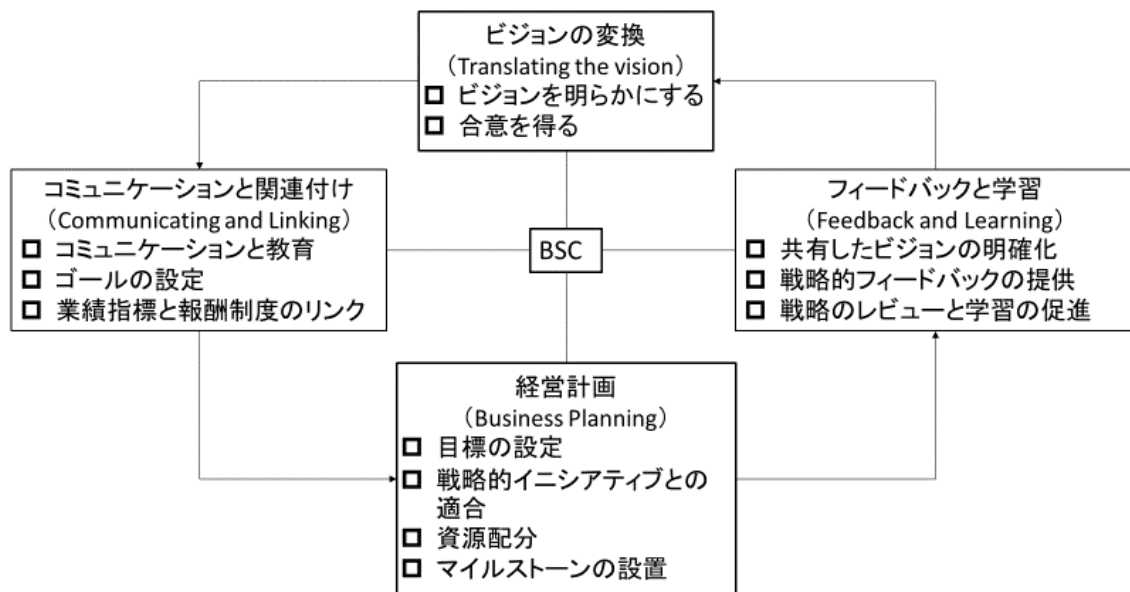


図 5-2 戦略マネジメントのための 4 つのプロセス
(出所 : Kaplan and Norton, 1996a, p. 77 より筆者翻訳)

1 つめのマネジメント・プロセスはビジョンの変換である。Kaplan and Norton (1996a) によると、このプロセスでは組織のビジョンや戦略について企業内の合意を得ることになる。このとき、企業のビジョンを目標や指標と統合させて、現場レベルでの行動指針となるような言葉で表現する必要があるという (Kaplan and Norton, 1996a, pp. 75-76)。

2 つめのマネジメント・プロセスはコミュニケーションと関連付けである。このプロセスでは管理者が戦略を組織内の上層から現場まで伝達し、戦略と部門や個人の目標とを関連付ける。このプロセスはさらにコミュニケーションと教育、目標の設定、報酬制度との関連付けの 3 つに分類できるとされる (Kaplan and Norton, 1996a, pp. 80-82)。

3 つめのマネジメント・プロセスは経営計画である。このプロセスでは企業が経営と財務計画を統合する。Kaplan and Norton (1996a) によると、ほとんどの企業では戦略的計画や資源配分や予算のための手順と組織のユニットが分離されていることが問題であるという。BSC ではこれらの戦略的計画や予算編成の手続きを統合し、予算が戦略をサポートするように企業を動かすという (Kaplan and Norton, 1996a, p. 82)。

4 つめのマネジメント・プロセスはフィードバックと学習である。このプロセスでは企業が戦略的学習を行う。BSC によって企業は 3 つの追加された視点から短期的結果を確認することができ、今の業績の視点から戦略を評価し、即時に学習を反映して戦略を修正することができるという。今日の不安定な環境において、企業が複雑な戦略を設定したときはその妥当性があったとしても、経営状態の変化によってその妥当性が失われる可能性があるという指摘する。そこで企業はダブルループ学習を行う必要があるという。予算やその他の財務的

マネジメントツールでは、ダブルループ学習を行うことができない。なぜなら、それらは1つの観点から業績に焦点を当てたツールであり、戦略的学習との関わりがないからであるという。ここでいう戦略的学習とは、フィードバックを集め、戦略に基づく仮説を検証し、必要な調整をすることであるという (Kaplan and Norton, 1996a, p. 84)。

② BSC の活用方法

Kaplan and Norton (1996a) によれば、BSC は戦略的学習に必要な不可欠な3つの要素を提供するという。1つは企業の共通のビジョンの定義を明確にし、企業がチームとして達成すべき結果を明らかにすることである。2つめがフィードバックシステムを提供することである。そして3つめが戦略的学習に欠かせない、戦略のレビューを提供することであるという (Kaplan and Norton, 1996a, pp. 84-85)。

さらに Kaplan and Norton (1996a) の導入経験から、企業は以下の目的で BSC を利用しているという。

- 戦略の明確化と更新
- 企業全体への戦略の伝達
- ユニットや個人のゴールと戦略の関連付け
- 長期的な戦略目標と年間予算の関連付け
- 戦略的イニシアティブの認識
- 戦略の学習と改善のための期間業績レビュー

Kaplan and Norton はこの時点で、「BSC は戦略の実行を管理するためのフレームワークを提供し、一方で企業の競争や市場、技術環境に応じて戦略自体を評価可能にする」と定義している (Kaplan and Norton, 1996a, p. 85)。

第3項 戦略マップの利用

Kaplan and Norton (2000) では戦略マップ (strategy map) というツールを新たに開発し、Mobil 社の事例を参考にしてその内容の説明を行っている。Kaplan and Norton (2000) によると、戦略マップは従業員に対し組織全体の目標と彼らの業務との間につながりを与えることができるという。そしてどのような改善が望ましい結果を生み出すかという因果関係のつながりを示すという (Kaplan and Norton, 2000, p. 168)。Kaplan and Norton (2000) は当時の情報化の時代では、有形資産だけでなく無形資産も競争優位の主な資源となっているが、無形資産やそれが生み出す価値を説明するツールが存在していないと指摘する。そこで彼らは BSC についての研究から得られた傾向を視覚的フレームワークとしてまとめた。そのフレームワークが戦略マップであるという。このフレームワークでは BSC のさまざまな項目に因果関係をもたせ、望ましい結果とそのドライバーを結びつけるという。戦略マップは BSC の4つの視点と一致する4つの領域をもつという (Kaplan and

Norton, 2000, pp. 168-170)。

Kaplan and Norton (2000) によると、戦略マップを作成する上でもっとも良い方法は、トップダウンで作成することであるという。経営者は彼らのミッション・ステートメントやコア・バリューについての最初のレビューをするべきであり、その情報をもとに管理者が戦略的ビジョンを展開させるという。そしてそのビジョンが企業全体としての目標を明確にするという (Kaplan and Norton, 2000, p. 170)。

① Mobil 社の事例

次の図は Mobil 社の戦略マップである。Mobil 社は中央管理された生産体制から、顧客主導の分権組織へと再構築するためにこの戦略マップを用いている。このとき戦略マップ上の 4 つの視点の指標は連動している。

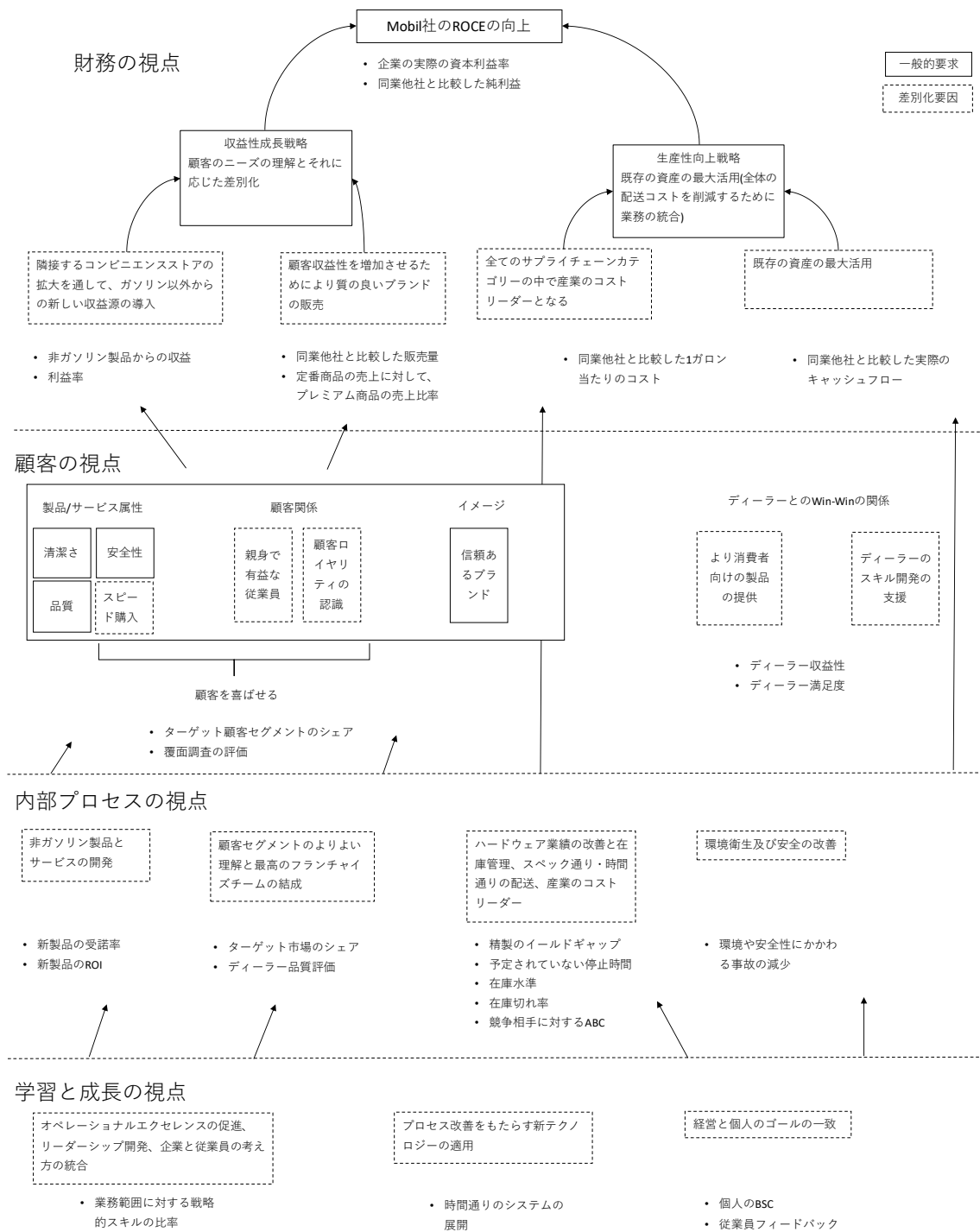


図 5-3 Mobil 社の戦略マップ

(出所 : Kaplan and Norton, 2000, p. 171 より筆者翻訳)

Kaplan and Norton (2000) によれば、戦略マップは株主価値を高めるために財務戦略から作成されるという。そして企業には財務戦略として収益性向上と生産性改善という 2 つがあるという (Kaplan and Norton, 2000, p. 170)。

次に Kaplan and Norton(2000)は、経営戦略で核となるのは顧客価値提案であると主張する (Kaplan and Norton, 2000, p. 172)。一般的に価値提案は 3 つの差別化要因から選択される。オペレーショナル・エクセレンス、カスタマー・インティマシー、製品リーダーシップである³⁾。企業は 3 つのうちの 1 つで突出し、残りの 2 つは標準を維持しようとする。(Kaplan and Norton, 2000, p. 172)。

Kaplan and Norton (2000) によると組織が顧客と財務の視点の明確な描写を得ると、次は財務目標を達成するために顧客への価値提案や生産性改善の手段を明らかにすることができるという (Kaplan and Norton, 2000, p. 172)。そして最後に学習と成長の視点まで完全に戦略マップを作成すると、その戦略マップにはいくつかの機能があるという。1 つは戦略の実行段階において現場レベルで生じるギャップを見つけ、それを修正することである。もう 1 つは BSC が戦略的ではないとき、それを認識することができるということである。類似した状況としては企業が単なる KPI スコアカードを作成してしまった場合があげられる。KPI スコアカードではその場合限りでの指標の寄せ集めになってしまい、どのように目標を達成していくかという戦略マップを描くことができないという (Kaplan and Norton, 2000, pp. 175-176)。

第 4 項 多元的業績測定と逆機能との関係

前項までで多元的業績測定の代表例として BSC の初期の論文をレビューした。ここではこの多元的なシステムと逆機能の関係について言及する。第 3 章で逆機能の研究として取り上げた Fisher and Downes (2008) は、多元的業績測定システム (multi-dimensional performance measurement system) の例として BSC をあげている。そしてゲーミングといった指標の操作のいくつかは、業績のバランスがとれていないところで起こり得ると指摘している。そしてそのため多元的なシステムはバランスをとるべきであり、それがさらに洗練された優先事項の中のトレードオフの関係を明確にし、他の目標をないがしろにし、優先事項が高い 1 つだけの目標に注意が向くことを回避することになると述べている。そしてバランスがなくなる場合、ごまかしのメカニズムの引き金となる可能性があると述べている (Fisher and Downes, 2008, p. 251)。

Johnson and Kaplan (1987) や Kaplan and Norton (1992) によって、財務指標だけで

³⁾ Treacy and Wiersema(1995)によると、「オペレーショナル・エクセレンスとは、信頼できる製品ないしサービスを競争的な価格で、それに伴う困難さと煩雑さを最小にしたうえで顧客に提供することである。製品リーダーシップとは、継続的に最先端を再定義するような製品を提供することである。またカスタマー・インティマシーとは、顧客に単なる製品やサービスではなく、総合的な解決策を販売することである」という (Treacy and Wiersema, 1996, p. 31)。

なく非財務指標も含めた多元的な業績測定が求められるようになった。そして Kaplan and Norton によってその要素を取り入れた BSC が開発された。しかし、Fisher and Downes (2008) の指摘ではそのバランスが非常に重要であり、バランスが崩れたときに逆機能的行動が生じる恐れがあるとされている。つまり多元的業績測定と逆機能の関係は、多元的業績測定におけるバランスが重要になってくると考えられる。

第3節 逆機能の克服—時間軸の認識と納得性—

多元的に業績を管理する上で重要となるのが非財務指標の扱いである。このとき、むやみに非財務指標を使用すればよいというわけではなく、何らかの意図や目的をもって設定する必要がある。その設定の際に意識すべき要素を理解して、非財務指標を設定することで経営行動を支援する多元的な業績測定が可能になると考えられる。園田 (1999) によると、非財務指標とは財務指標を補完するものであるという (園田, 1999, 117 頁)。このような位置づけで指標を設定し業績測定をする際、意識すべき要素として「時間軸の認識」と「納得性」が重要であると筆者は考える。そして業績測定における逆機能の克服はこの 2 つの要素が重要であると考える。ここでは先に行った先行研究のレビューをもとにこれらの要素について明らかにする。

第1項 時間軸の認識

多元的な業績測定をする際、必要となる要素の 1 つとして時間軸を認識することがあげられる。Johnson and Kaplan (1987) は管理会計の目的適合性が失われていることをその著書である『レレバンス・ロスト』の中で指摘した。そこでは期間財務諸表作成を目的の中心とした短期の財務業績測定は、技術の急速な変化や製品のライフサイクルの短縮化、製造業での組織上の革新によりその重要性が低下していることを指摘した。そして将来にむけた業績測定システムとして非財務指標に対しさらに目を向けることを主張した (Johnson and Kaplan, 1987, pp. 253-262)。そこで非財務指標には短期的な財務業績測定を補う長期的な時間の広がりもたらず役割が求められる。

短期的に目標を達成することも重要であるが、企業は継続していくことを前提としているため、組織目標や経営目標を長期的に成し遂げることも重要であり、長期・短期のバランスをとることが必要であると考えられる。そのためには戦略が必要であり、多元的業績測定は長期・短期のバランスをとりつつ、戦略の遂行を支援するように行われるべきである。田中 (2002) によると「戦略とは企業の目的を設定し、目的を達成するための行動方針を決定することである。もっとも重要な決定は企業の構造 (structure) を決めることである。構造とは資源の組合せである。したがって戦略とは資源の配分または再配分のことである」 (田中, 2002, 479 頁) としている。資源の配分または再配分は短期・長期の両方を考慮する必要がある。

松尾 (2006) の事例では、A 社の業績評価システムの特徴として「中期経営計画目標と業

績評価指標をリンクさせること」と「業務活動が短期的視野に陥ることなく、中期の戦略計画を実現するために非財務指標を活用すること」をあげていた。さらに業績評価指標の設定においては中期経営計画や戦略との関連づけが考慮されたという(松尾, 2006, 81-82 頁)。また小林(2003)によれば、BSCが機能しているという前提のうえで、BSCは長期・短期の取組みをバランスさせることができるという(小林, 2003, 39 頁)。Kaplan and Norton(1996a)によると、BSCによって長期的な戦略目標と短期的な行動を結びつけることができるという(Kaplan and Norton, 1996a, p. 75)。

このように長期の視点を取り入れることが、多角的に業績を管理するための要素の一つであると考えられる。つまり時間軸の認識とは、期間財務諸表を中心とした短期的な収益性の測定と同時に、中長期的な自社の戦略の達成についての有効性についても認識することを意味する。しかし、全社的かつ長期的な戦略目標を短期の指標に変換しようとするとき、そのつながりが明確に理解できない場合も考えられる。たとえば、松尾(2006)の例では、全社戦略に基づき各部門が戦略課題を主体的に設定する中で、本社部門が被評価部門の指標に影響を与えようとした場合、どの程度関与するかが問題になったという。本社部門が大きく関与すると、部門の主体性が失われる一方で、部門主導では前述したような「ダブルカウント」のような問題が生じてしまうというジレンマが存在する。このジレンマを解消するのが次の納得性であると筆者は考える。

第2項 納得性

多角的な業績測定を行う際、必要となる2つめの要素として、納得性³⁾があげられる。ここで業績測定における納得性とは、業績測定において管理する側だけでなく、管理される側も測定・評価の対象となることについて、また設定する評価指標について納得することであると定義する。

非財務指標を設定する際、重要となるのが因果関係であるとされる。Kaplan and Norton(1996b)によると、もっとも有益なBSCは重要な指標の寄せ集め以上のものであるという。そしてフライトシミュレーターのように、BSCは重要な指標の間の複雑な因果関係を組み合わせるべきであると主張する(Kaplan and Norton, 1996b, p. 64)。

しかし、小林(2003)によれば、因果関係にもとづいて指標を設定する際、その因果関係の検証をすることは難しいという(小林, 2003, 37 頁)。この因果関係についてはNørreklit(2000)でも指摘されている。Nørreklit(2000)は時間の次元、指標間の関係、視点の相互関係から分析を行い、Kaplan and NortonのBSCの因果関係には問題があることを指摘している(Nørreklit, 2000, pp. 65-77)。乙政(2003)においても、戦略との業績評価指標

³⁾ 筆者はこの性質をコンセンサスとは別のものと考えている。コンセンサスというと合意や意見の一致ということの意味するが、管理する側とされる側という上下関係を考慮すると、する側とされる側の意見の一致というよりも、される側の納得という方が適切なのではないかと考えているためこの言葉を用いている。

との関係性は部分的にしか見いだせず、また財務指標と非財務指標の関係性は見いだせなかったという（乙政，2003，49-50 頁）。そこで小林（2003）は、マネジメント・システムに正解が存在しないことから、これが機能するためには人々から納得され、受け入れられることが重要であるという（小林，2003，37 頁）。

松尾（2006）の議論では、前述のように「ダブルカウント」の問題がみられた。松尾（2006）が危惧していたのは設定する目標が意味のあるものかどうかではなく、より達成しやすいかどうかという目標設定になるのではないかという点である。もしそのような目標設定になった場合、測定する業績指標（ここでは設定された目標）が本来の目的と一致していない場合による逆機能が生じることが考えられる。それを本社側が危惧し目標設定に本社が介入する場合、測定される部門については不利な目標設定となる場合もあると考えられる。このとき測定される部門にとっては測定に対し、抵抗等が生じると考えられる。

この問題について筆者は、前述の納得性ということがこの問題の解決策の 1 つになると考える。財務指標と非財務との関係性の 1 つとして、図 5-4 のような関係性があると考えられる。純粋な財務指標と財務指標に変換可能な非財務指標、そして財務指標に変換が難しい非財務指標である⁵⁾。安酸他（2010a）は、財務指標に変換可能な非財務指標を、先行指標としての非財務指標と呼び、財務指標に変換が難しいと考えられるが、重要である非財務指標を、経営者・管理者の意思決定や行動に影響を与える手段としての非財務指標と呼んでいる（安酸他，2010a，82-83 頁）。ダブルカウントの問題が生じたのはこの財務指標に変換可能な非財務指標である。ダブルカウントが生じると業績測定として正確性が欠けてしまう可能性がある。それらの設定された指標がどのような特徴をもち、どのような意図をもって設定されたのかを理解し、納得することで、その欠けた正確性を補うことができると筆者は考える。

⁵⁾ 松尾（2006）の例を参考にすると、純粋な財務指標は売上や利益、財務指標に変換可能な非財務指標は販売台数、財務指標に変換が難しい非財務指標は満足度といったものがあげられる。

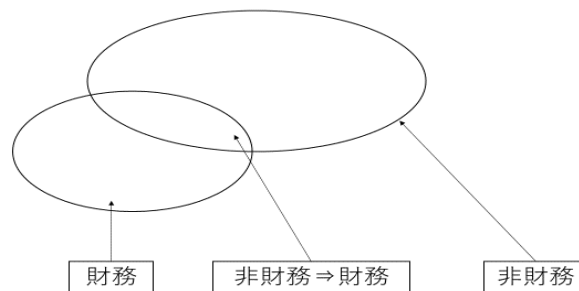


図 5-4 財務指標と非財務指標の関係性

(出所：宗像，2019，107 頁)

業績測定する側だけが納得しているだけでは、納得していない側の不満が残り、業績測定がマネジメント・コントロール・システムとしての役割を完全に果たすことができないと考えられる。管理される側にとって、管理可能なものについてのみ測定・評価の対象となることが望ましいとされる。しかし、評価対象すべてが管理可能であるということは実際には難しく、少なからず管理不能なものも対象になってしまう。そのコンフリクトを解消するためにも、管理される側の納得性という要素は不可欠なものであると考える。

第 3 項 多元性を支える要素

前項までで、多元的に業績測定する上で必要となる要素について検討した。その結果、時間軸の認識と納得性という要素が必要であることを明らかにした。本項は、それらを踏まえたうえで業績測定における多元性と多元的業績測定について検討する。

筆者は、業績を測定し、評価する際、ただ単に非財務指標をとりいれてもそれが多元性にはつながらないと考える。財務指標と非財務指標の両方を、なんらかの目的を持って、ある要素を満たすように設定することで、業績測定に多元性がもたらされると考える。先行研究を検討した結果、その要素とは「時間軸の認識」と「納得性」であることを前節までで明らかにした。加登・河合（2002）によると、企業経営において無数の管理すべき項目があるが、組織成員の活動負荷や情報処理の限界、経営資源の制約などから、すべてを管理するのは非現実的である一方で、適切な非財務指標を取捨選択することも難しいとしている（加登・河合，2002，72-73 頁）。適切な指標の選択は難しいとされるが、すべてを管理することは出来ないため、何らかの判断基準に従って、指標を選択する必要がある。その際の判断基準となる要素が前述の「時間軸の認識」と「納得性」であると筆者は考える。

つまり、業績測定において管理者が意図することや管理者が設定した指標について被管理者が納得したうえで、時間軸を認識し、短期・長期の取り組みについて調整するように財

務指標と非財務指標を活用することで、多元性がもたらされると筆者は考える。それを図に表すと、次の図 5-5 のようになる。

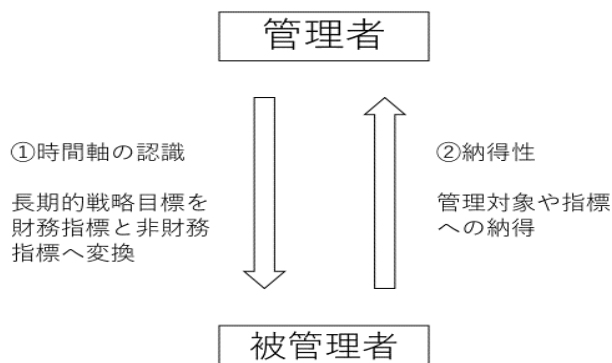


図 5-5 業績測定における多元性を支える要素
(出所：宗像，2019，109 頁より一部修正)

左側の矢印は時間軸を認識し、長期的戦略目標を財務指標と非財務指標に変換することをあらわしている。どのような指標を設定するかについては、管理対象の現状をみて選択する。右側の矢印は被管理者が管理対象や指標に対して納得性を持つことをあらわしている。組織によっては、被管理者側が主体となって評価指標を設定することも考えられる。その場合でも最終的には管理者の承認を得ることが必要になると考えられ、実質的に左右どちらの矢印もこの向きになると筆者は考える。

園田（1999）によると、業績評価に非財務指標を用いることには 4 つの長所があるという。それは①現場の専門的な情報を誰でも容易に理解することができる点、②部分最適な行動を抑制する点、③意思決定時に非財務指標を用いた場合、業績評価時との一貫性が得られる点、④注意喚起として評価の結果を現場の部門に伝達する際、総合的なデータの方が理解されやすい点であるという（園田，1999，115-116 頁）。前述した 2 つの要素に基づいて指標を設定することで、これらの効果は増すと筆者は考える。このように多元的業績測定におけるバランスが重要となる中で、時間軸の認識と納得性はそれを支える役割を果たすと考えられる。

第 4 節 本章のまとめ

本章では、前章までで行った業績測定における逆機能についてその影響を小さくし、順機能を促進させる要素について分析を行った。まず第 1 節では業績測定システムの促進要因を探索するために、日本における業績測定についての研究として乙政（2003）と、小林（2003）と、松尾（2006）のレビューを行った。いずれの研究においても中長期的な視点を追加しよ

うとする点と、コミュニケーションもしくは浸透といった点が強調されていることが明らかとなった。そしてその2つの点を業績測定の促進要因として認識した。

次の第2節では前章まで議論してきた業績測定の逆機能の問題と、前節で特定した促進要因の2つの関係について説明を行った。そのために多元的業績測定システムの例として、BSCの初期の論文をレビューしそのシステムにおけるバランスの有無が逆機能の発生に関係する可能性を指摘した。

そして第3節では、特定した業績測定の促進要因を「時間軸の認識」と「納得性」として、それぞれ分析を行った。時間軸の認識とは、期間財務諸表を中心とした短期的な収益性の測定と同時に、中長期的な自社の戦略の達成についての有効性についても認識することを意味する。そして納得性とは設定された指標がどのような特徴をもち、どのような意図をもって設定されたのかを理解することである。この2つの要素が多元的業績測定システムにおけるバランスを支えるために必要な要素であると考えられる。

終章 本論文の結論と今後の課題

本章ではまとめとして本論文の要約と結論，そして今後の課題について述べていく。まず第1節では，本論文のまとめとして各章の要約を行い，結論を述べる。そして第2節では，今後の残された課題について検討する。

第1節 本論文の要約と結論

第1項 本論文の要約

本研究のリサーチ・クエスチョンは，管理会計における業績測定システムではどのようなメカニズムで逆機能が発生するのか，そしてそれはどのような仕組みを採ることで回避できるのか，ということであった。そしてこのリサーチ・クエスチョンに答えるために，本論文では業績測定システムのフレームワークを構築し，逆機能が生じるメカニズムを明らかにするとともに，さらにその逆機能的行動を小さくするための解決策についても検討を行ってきた。

まず第1章では業績測定もしくは業績測定システムに関する現状を確認した。第1節では本論文で使用する業績測定（システム）の定義について確認するために，さまざまな研究で使用されている業績管理・業績測定・業績評価についての定義の確認をした。そしてそれらを業績測定と業績評価を分ける定義，業績測定と業績管理を分ける定義，業績測定の中に業績評価が含まれる定義という3つに分類した上で，本論文で扱う業績測定の定義は業績評価を含むものであるということ定義した。次に第2節では，日本における過去の調査研究をもとにして，業績測定の実態についての確認を行った。まず第1項では加護野他（1983）をレビューした。この研究は管理会計の文脈で行われた研究ではないが，当時の日本企業と米国企業の経営比較を行ったものとして著名なものであり，多くの文献で引用される研究である。この中で本研究と関わりのある項目について確認した。第2項では清水（2007a）と清水（2007b）の調査研究を，第3項では川野（2014）の調査研究をもとにして，日本企業の業績測定システムの現状について確認した。そして第3節では，業績測定システムの課題と特徴について整理を行った。

次の第2章では業績測定システムの分析を行うにあたって，業績測定システムの記述的モデルを作成した。第1節ではこれまでの管理会計システムの業績測定システムの捉え方では業績測定システムがもたらす問題について検討するにあたり，Anthony and Govindarajan（2007）やNeely et al.（2002）の業績測定システムの考え方をレビューし，業績測定システムのもたらす問題について検討するには不十分であることを指摘した。そして第2節では業績測定システムの記述的モデルを構築するにあたって，システムそのものの考え方に立ち返り，一般システム論におけるシステムの考え方について確認を行った。そのシステムという定義はさまざまであるが，一般システム論のシステムの考え方として公文（1977）のシステムの考え方を参考とした。続く第3節ではそのシステムに

ついでに、管理会計システムにおける視点を加えるために、廣本（1989a）の意思決定アプローチと影響アプローチという考え方を確認した。この考え方は表現こそさまざまであるが、管理会計学に対する役割の1つのフレームワークであると考えられる。そして最後に第4節では本研究のこれからの分析の中心となる、業績測定システムの記述的モデルを明らかにした。

次の第3章では、その業績測定システムの記述的モデルをベースとして業績測定システムの逆機能と機能不全が生じているメカニズムについての分析を行った。まず第1節では業績測定システムの問題を表す言葉として逆機能と機能不全という言葉を使用することを定義した。そして第2節では業績測定における逆機能の検討として、先行研究における業績測定システムがどのような要因によって生じているかということについて取り扱った研究を3つに分類した。測定から逆機能が生じるという研究と目標や報酬の存在が逆機能生じさせるという研究、そしてその他の研究という視点での分類である。そして第3節では業績測定システムの逆機能が具体的にどのようなアウトカムとして生じているのかについての分析を行った。そしてさらにここでは逆機能だけでなく、業績測定における機能不全という問題についても検討した。そして業績測定に対する抵抗という存在が、業績測定の機能不全に該当するという可能性を指摘した。

最後に第4節では業績測定の逆機能と機能不全という問題について、筆者が作成した業績測定システムの記述的モデルをもとにして説明を行った。業績測定システムにおける逆機能とは、機能つまり意思決定アプローチと影響アプローチが効果的にかつ円滑に行われているがゆえに起きている問題であると考えられることができる。そして一方で業績測定システムにおける機能不全とは、機能つまり意思決定アプローチと影響アプローチが効果的にかつ円滑に行われていないがゆえに起きている問題であると結論づけた。

第4章では、第3章までで分析した業績測定システムの逆機能の問題について、伝統的な管理会計の主要なトピックである予算管理との関係からみてきた。まず第1節では、小菅（1997）を中心として、行動的予算管理と呼ばれる予算が行動に影響を与える研究の存在について確認し、小菅（1997）のまとめる予算スラックの存在について確認した。小菅（1997）によると「組織スラックには、管理者によって意図されないもの（例えば、見積りの過程で生じた技術的過誤など）と意図的に形成されたものがあり、予算スラックは後者、つまり組織目標と個人目標とを調和させるために管理者によって意図的に形成される組織スラックである。具体的には、予算スラックとは『予算として承認された原価が最低限必要な原価を超える額および最適な達成可能収益が予算収益を超える額とから成るもの』として考えられるべきものであろう」（小菅 1997, 185 頁）と定義されている。

第2節では、小菅（1997）が行動的予算管理のはじまりと位置付ける Argyris の研究についてレビューを行った。Argyris の研究では予算を作成する側と予算を課される側の両方に対し、調査を行い予算に対する両者の見方の違いが指摘されている。そしてその予算の存在が課される側にとって負の影響があることを指摘している。第3節では予算管理におけ

る逆機能を取り扱った研究として、Hirstの一連の研究を確認した。Hirstは予算管理における業績指標の利用のタイプが逆機能的行動をもたらしているというHopwood(1972)やOtley(1978)の研究を受けて、そこにタスクの不確実性という変数加えた一連の研究を行い、Hirst(1981)において仮説構築、Hirst(1983)において調査票による分析を行い、Hirst(1987)で理論分析を行っている。最後に第4節では予算管理における逆機能の問題、研究について第3章まででまとめた業績測定の逆機能のモデルを用いて説明を行った。

最後に第5章では、前章までで行った業績測定における逆機能についてその影響を小さくし、順機能を促進させる要素について分析を行った。第1節では業績測定システムの促進要因を探索するために、日本における業績測定についての研究をレビューする。代表的な研究として乙政(2003)、小林(2003)、松尾(2006)をそれぞれレビューし、いずれの研究においても中長期的な視点を追加しようとする点と、コミュニケーションもしくは浸透といった点が強調されていることを明らかにした。次の第2節では、前述した財務指標偏重の業績測定を改善するためのシステムとして開発されたKaplan and NortonのBSCについてレビューし、多元性のバランスが逆機能と関係することを述べた。そして第3節では第1節での研究をもとに、多元性のバランスを促進するための要因について検討を行った。その結果「時間軸の認識」と「納得性」という2つの要素を認識した。時間軸の認識とは、期間財務諸表を中心とした短期的な収益性の測定と同時に、中長期的な自社の戦略の達成についての有効性についても認識することを意味する。そして納得性とは設定された指標がどのような特徴をもち、どのような意図をもって設定されたのかを理解することである。この2つの要素が多面的業績測定システムにおけるバランスを支えるために必要な要素であると考えられる。

第2項 本論文の結論

本項では本論文全体の結論を述べる。本研究のリサーチ・クエスチョンは、管理会計における業績測定システムではどのようなメカニズムで逆機能が発生するのか、そしてそれはどのような仕組みを採ることで回避できるのかというものであった。

まず業績測定システムが発生するメカニズムを分析するために、業績測定システムの記述的モデルの作成を試みた。記述的モデルを作成するにあたり、公文(1977)のシステムのモデル図を参考にし、それに管理会計の視点を合わせるために廣本(1989a)の意思決定アプローチと影響アプローチという考え方を使用した。そして作成した業績測定システム記述的モデルは前述の図2-5(42頁)のようになった。

図2-5はシステムとしての業績測定がどのような流れで意思決定アプローチと影響アプローチとして主体に機能するかを示している。図2-5では、両端にヒト・カネ・モノ・情報の動きとそれに働きかける管理者と被管理者を配置している。そしてその間を媒介するものとして業績測定システムを位置付けている。業績測定システムの中に含まれる業績指標から管理者・被管理者へと、意思決定アプローチと影響アプローチの矢印を伸ばしている。

意思決定アプローチは経営資源の再配分などの経営管理者の意思決定に役立つ情報を提供するというものであり、それを示す矢印が管理者へと向いている。意思決定アプローチから被管理者へと伸びている点線の矢印は、意思決定アプローチを目的とした業績指標はその役割だけを果たすのではなく、少なからず被管理者へと影響があることを示している。一方で影響アプローチは、従業員に良い仕事をしてもらおうというものであり、その影響は被管理者に向けられたものとなる。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。左側は戦略と対応した業績指標の設定とその設定した指標に対するインプット（測定）の矢印を表示している。

そしてその図 2-5 をもとにして業績測定システムの逆機能のメカニズムについての分析を行った。そして業績測定システムにおける逆機能とは、機能つまり意思決定アプローチと影響アプローチが効果的にかつ円滑に行われているがゆえに起きている問題であり、さらに業績測定システムにおける機能不全とは、機能つまり意思決定アプローチと影響アプローチが効果的にかつ円滑に行われていないがゆえに起きている問題であると結論づけた。そして業績測定における機能不全とは、抵抗の存在の有無が関係してくると考えられると指摘した。

さらにそのメカニズムについて分析を行うだけでなく、逆機能を回避するための要素についても検討を行った。その考察のために日本における BSC についての研究として乙政（2003）、小林（2003）、松尾（2006）をそれぞれレビューし、どの研究においても中長期的な視点を追加しようとする点と、コミュニケーションもしくは浸透といった点が強調されていることを明らかにした。そして多元的業績測定におけるバランスの存在が逆機能の問題に関係するため、多元性のバランスを促進するための要因について検討を行った。その結果「時間軸の認識」と「納得性」という 2 つの要素を認識した。時間軸の認識とは、期間財務諸表を中心とした短期的な収益性の測定と同時に、中長期的な自社の戦略の達成についての有効性についても認識することを意味する。そして納得性とは設定された指標がどのような特徴をもち、どのような意図をもって設定されたのかを理解することである。この 2 つの要素が多元的業績測定システムにおけるバランスを支えるために必要な要素であると考えられる。

第 2 節 今後の課題

本研究の限界としては、逆機能と機能不全という視点から分類を行ったが、それらの分類が被管理者の動きに限定している点である。特に、機能不全を被管理者の抵抗というレベルで認識をしたが、抵抗の有無については観察者もしくは当事者の主観的な解釈が含まれる。また本研究は文献研究を主としているため、実際の実務との対応関係については明らかとなっていない。その点については今後質問調査やケース・スタディといった手法によりさらなる研究が必要となると考えられる。

参考文献

国内文献

- 青木章通・櫻井通晴 (2003) 「戦略, 業績評価および経営品質に関する日本企業の経営行動: バランスト・スコアカードに関する郵送調査の分析」『東京経大会誌 (経営学)』第 236 号, 111-132 頁。
- 青木茂雄 (1961) 「事業部制における管理会計の確立」『會計』第 80 卷第 2 号, 175-186 頁。
- 青木茂雄 (1962) 「責任会計の本質」『企業会計』第 14 卷第 10 号, 1164-1169 頁。
- 青木茂雄 (1965) 「管理会計とモチベーション」『會計』第 88 卷第 4 号, 631-641 頁。
- 浅井俊克・木村めぐみ (2017) 「カルビー 経営改革のための働き方改革」『一橋ビジネスレビュー』第 65 卷第 2 号, 176-189 頁。
- 安達和夫 (1962) 「原価責任と責任会計」『企業会計』第 14 卷第 10 号, 31-38 頁。
- 石井威望・中西俊男・小玉陽一 (1975) 渡辺茂編『システムとシミュレーション—システムの世界②—』共立出版株式会社。
- 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。
- 伊藤克容 (2013) 「組織変化におけるマネジメント・コントロールの役割—機能と逆機能—」『會計』第 184 卷第 6 号, 774-786 頁。
- 伊藤和憲 (2007) 『ケーススタディ 戦略の管理会計』中央経済社。
- 伊藤和憲 (2014) 『BSC による戦略の策定と実行』同文館出版。
- 伊藤嘉博, 清水孝, 長谷川恵一 (2001) 『バランスト・スコアカード 理論と導入』ダイヤモンド社。
- 伊藤嘉博 (2003) 「BSC をめぐる主要な論点—グローバルスタンダード経営の羅針盤」『會計』第 163 卷第 3 号, 204-220 頁。
- 内田昌利 (2003) 『行動管理会計論 第 2 版』森山書店。
- 岡本清 (2000) 『原価計算 六訂版』国元書房。
- 乙政佐吉 (2003) 「わが国企業における業績評価指標の利用方法に関する研究: バランス・スコアカードとの比較において」『六甲台論集 経営学編』第 49 卷第 4 号, 29-54 頁。
- 乙政佐吉 (2005) 「方針管理とバランス・スコアカードの関係に関する研究」『環太平洋圏経営研究』第 6 号, 103-135 頁。
- 鬼塚雄大 (2019) 「業績管理システムの運用の特徴とマネジャーの心理的側面との関係性」『原価計算研究』第 43 卷第 2 号, 50-64 頁。
- 加護野忠男, 野中郁次郎, 榊原清則, 奥村昭博 (1983) 『日米企業の経営比較—戦略的環境適応の理論』日本経済新聞社。
- 梶原武久 (2001) 「日本企業における成果報酬の設計思考」『商学討究』第 51 卷第 4 号, 323-345 頁。

- 加登豊（1993）『原価企画 戦略的コストマネジメント』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。
- 加登豊・河合隆治（2002）「管理会計における非財務的情報の活用」『国民経済雑誌』第 186 巻第 1 号, 71-88 頁。
- 川野克典（2014）「日本企業の管理会計・原価計算の現状と課題」『商学研究』第 30 号, 55-86 頁。
- 北川敏男（1969）『情報学の論理』講談社現代新書。
- 北川敏男（1977）「解説：社会システム論の建設のために」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, 5-15 頁。
- 金紅花（2011）「日本における BSC (Balanced Scorecard) 研究の動向と意義：フレームワークに関する研究を中心に」『現代社会文化研究』第 50 号, 17-32 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。
- 公文俊平（1978）『社会システム論』日本経済新聞社。
- 小菅正伸（1997）『行動的予算管理論 増補第 2 版』中央経済社。
- 小菅正伸（2010）「第 6 章 利益管理」谷武幸・小林啓孝・小倉昇責任編集『体系現代会計学第 10 巻 業績管理会計』中央経済社, 167-195 頁。
- 小林健吾（1994）『予算管理発達史 総合的利益管理への道』創成社。
- 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。
- 小林靖雄（1962）「責任会計としての予算統制に関する問題点」『企業会計』第 14 巻第 10 号, 1184-1190 頁。
- 小林啓孝（1998）「管理会計変貌の視点」『会計』第 153 巻第 3 号, 58-70 頁。
- 小林啓孝（2003）「BSC と業績評価」『企業会計』第 55 巻第 5 号, 33-39 頁。
- 櫻井通晴（2004）「バランスト・スコアカードの起源」『会計』第 166 巻第 1 号, 1-16 頁。
- 櫻井通晴（2008）『バランスト・スコアカード（改訂版）—理論とケース・スタディー』同文館出版。
- 櫻井通晴（2015）『管理会計 第六版』同文館出版。
- 佐藤好孝（1965）「統制のための会計としての責任会計」『実務会計』第 1 巻第 7 号, 82-88 頁。
- 島吉伸, 河合隆治, 橋本理恵, 朴鏡杓（2010）「第 9 章 業績評価と報酬制度」加登豊, 松尾貴己, 梶原武久編『管理会計研究のフロンティア』中央経済社, 224-249 頁。
- 清水孝（2007a）「日本企業における事業の業績管理に関する調査（上）」『企業会計』第 59 巻第 8 号, 74-82 頁。
- 清水孝（2007b）「日本企業における事業の業績管理に関する調査（下）」『企業会計』第

- 59 卷第 9 号, 82-89 頁。
- 須賀雅夫・川畑正大 (1974) 渡辺茂編『システムと最適化—システムの世界③—』共立出版株式会社。
- 園田智昭 (1999) 「戦略的管理会計と非財務的尺度」『三田商学研究』第 41 卷第 6 号, 103-121 頁。
- 高橋邦丸 (2004) 『資源ベースの企業行動と会計情報』同文館出版。
- 高橋賢 (2008) 『直接原価計算論発達史—米国における史的展開と現代的意義』中央経済社。
- 高橋賢 (2019) 『管理会計の再構築—本質的機能とメゾ管理会計への展開』中央経済社。
- 武脇誠 (2013) 「業績評価における管理可能性原則の研究」『東京経大会誌』第 278 号, 3-16 頁。
- 田中隆雄 (2002) 「戦略の実行と業績評価」『会計』第 161 卷第 4 号, 1-15 頁。
- 谷武幸, 小林啓孝, 小倉昇編 (2010) 『体系 現代会計学 第 10 卷 業績管理会計』中央経済社。
- 田端哲夫 (2007) 『情報系基礎と会計システム論』税務経理協会。
- 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。
- 日本大学商学部会計学研究所 (2014) 「『管理会計・原価計算のデータベース化への調査研究 2011-2012』のアンケート調査データ集」『商学研究』第 30 号, 181-213 頁。
- 長谷川恵一 (2001) 「バランスト・スコアカードの意義—Kaplan と Norton の所説の再検討—」『早稲田商学』第 388 号, 645-687 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 卷第 4 号, 64-77 頁。
- 廣本敏郎 (1989a) 「管理会計システムの再検討」『会計』第 136 第 5 号, 25-36 頁。
- 廣本敏郎 (1989b) 「事例研究：会計と戦略」『一橋論叢』第 101 卷第 5 号, 723-732 頁。
- 廣本敏郎 (2001) 「変革の時代の管理会計」『企業会計』第 53 卷第 1 号, 160-168 頁。
- 福田哲也 (2005) 「業績評価およびバランスト・スコアカードの導入の実態調査」『経済経営研究所年報』第 27 集, 111-130 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。
- 前田貞芳 (1978) 『業績管理会計論序説』白桃書房。
- 松尾貴己 (2006) 「戦略思考の業績評価システムにおける非財務指標の導入プロセスと課題：A 社のケース」『国民経済雑誌』第 194 卷第 4 号, 73-89 頁。
- 松原恭司郎 (2003) 「日本企業における BSC 導入の概況」『企業会計』第 55 卷第 5 号, 54-59 頁。
- 三浦宏文 (1974) 渡辺茂編『システムと評価—システムの世界④—』共立出版株式会社。
- 溝口一雄 (1967) 「1 責任会計」黒沢清編『新しい会計学 第 4 卷 責任会計』日本経営出版会, 3-97 頁。

- 宗像智仁 (2019) 「業績管理における多元性を支える要素についての研究」『横浜国際社会科学研究所』第 23 巻第 4 号, 91-111 頁。
- 宗像智仁 (2020a) 「情報システムと影響システムからの業績測定の分析—逆機能の視点から—」『横浜国際社会科学研究所』第 25 巻第 2 号, 81-92 頁。
- 宗像智仁 (2020b) 「業績測定システムの逆機能についての一考察」『産業経理』第 80 巻第 3 号, 146-156 頁。
- 森沢徹 (2001) 「バランス・スコアカードによる業績評価制度の改革」『知的資産創造』第 9 巻第 12 号, 60-77 頁。
- 門田安弘 (1978) 『多目標と階層組織の管理会計』同文館出版。
- 矢島正美 (2011) 「第 2 章 順機能, 機能不全, 逆機能」『社会病理学的想像力』学文社, 28-44 頁。
- 安酸建二, 乙政佐吉, 福田直樹 (2009) 「バランス・スコアカード研究の回顧と展望」『経理研究』第 52 号, 377-389 頁。
- 安酸建二, 乙政佐吉, 福田直樹 (2010a) 「第 7 章 非財務指標と業績管理」加登豊, 松尾貴己, 梶原武久編『管理会計研究のフロンティア』中央経済社, 173-197 頁。
- 安酸建二, 乙政佐吉, 福田直樹 (2010b) 「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』第 34 巻第 2 号, 1-12 頁。
- 山口年一 (1966) 「責任会計と管理責任単位」『産業経理』第 26 巻第 5 号, 24-28 頁。
- 山邊六郎 (1965) 「責任会計」『実務会計』第 1 巻第 7 号, 60-67 頁。
- 横田絵里 (2010) 「第 3 章 業績管理会計と組織行動」谷武幸, 小林啓孝, 小倉昇編『体系現代会計学 第 10 巻 業績管理会計』中央経済社, 63-85 頁。
- 横田絵里, 妹尾剛好, 高橋真吾, 後藤裕介 (2013) 「日本企業における業績管理システムの実態調査」『三田商学研究』第 55 巻第 6 号, pp. 67-87.
- 吉田栄介, 福島一矩, 妹尾剛好 (2008) 「日本企業の管理会計実態 (1) : 実態調査研究の文献サーベイを中心として」『三田商学研究』第 51 巻第 3 号, 53-74 頁。
- 吉田寛編 (1970) 『会計情報システムの基礎理論』日本経営出版会。
- 劉慕和 (2004) 「業績評価会計に関する実態調査の結果および分析: 日本大学商学部会計学研究所の研究のプロジェクトについて」『会計学研究』第 17 号, 79-101 頁。
- 渡辺茂編著(1974) 『システムとはなにか—システムの世界①—』共立出版株式会社。
- 渡邊俊輔・伊藤克容 (2002) 「組織学習を促進するマネジメント・コントロール: 管理会計の新たな体系化の視点」『原価計算』第 26 巻第 1 号, 32-46 頁。
- 渡辺岳夫 (2013) 「影響システムとしての管理会計研究の新地平—ポジティブ心理学との融合を目指して」『原価計算研究』第 37 巻第 1 号, 1-15 頁。

海外文献

- Ailman, H. B. (1950) , “Basic Organization Planning to Tie in with Responsibility Accounting,” *N.A.C.A. Bulletin*, Vol. 31, No. 9, pp. 1107-1118.
- Andon et al. (2007) , “Accounting Changes as Relational Drifting: A Field Study of Experiments with Performance Measurement,” *Management Accounting Research*, Vol. 18, No. 2, pp. 273-308.
- Anthony, R. N. and V. Govindarajan (2007) , *Management Control Systems 12th ed.*, New York: McGraw-Hill.
- Argyris, C. (1952) , *The Impact of Budgets on People*, New York: Contorllership Foundation, Inc.
- Azzone, G., C. Masella, U. Bertelè (1991), “Design of Performance Measures for Time-based Companies,” *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 11, No. 3, pp. 77-85.
- Behn, R. D. (2003) , “Why Measure Performance? Different Purposes Require Different Measures,” *Public Administration Review*, Vol. 63, No. 5, pp. 586-606.
- Berliner, J. S. (1956) , "A Problem in Soviet Business Administration," *Administrative Science Quarterly*, Vol. 1, No. 1, pp. 86-101.
- Beyer, R. and D. J. Trawicki (1972) , *Profitability Accounting Second Edition*, New York; The Roland Press Company.
- Birnberg, J. G. and R. Nath (1967), “Implication of Behavioral Science for Managerial Accounting,” *The Accounting Review*, Vol. 42, No. 3, pp. 468-479.
- Birnberg, J. G., L. Turopolec and S. M. Young (1983) , “The Organizational Context of Accounting,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 2/3, pp. 111-129.
- 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〈改訳版〉』学習研究社, 134-155 頁。)
- 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.
- Bourne, M., A. Neely, J. Mills and K. Platts (2003) , ”Implementing Performance Measurement Systems: A Literature Review,” *International Journal of Business*

- Performance Management*, Vol. 5, No. 5, pp. 1-24.
- Bruns, W. J. (1993) , “Responsibility Centers and Performance Measurement,” Harvard Business School Case, No. 9-913-101.
- Chenhall, R. H. and K. Langfield-Smith (2007) , “Multiple Perspectives of Performance Measures,” *European Management Journal*, Vol. 25, No. 4, pp. 266-282.
- Chwastiak, M. (2006) , “Rationality, Performance Measures and Representations of Reality: Planning Programming and Budgeting and the Vietnam War,” *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 17, No. 1, pp. 29-55.
- Cirincione, C. (1998) , "Integrated Performance Monitoring Systems: Benefits, Pitfalls, and Prescriptions," *International Journal of Organization Theory & Behaviour*, Vol. 1, No. 4, pp. 393-415.
- Demski, J. S. and G. A. Feltham (1976) , *Cost Determination: A conceptual Approach*, Iowa: The Iowa State University Press.
- Denis, J. L., A. Langley and L. Rouleau (2006) , "The Power of Numbers in Strategizing," *Strategic Organization*, Vol. 4, No. 4, pp. 349-377.
- Eccles, R. G. and P. J. Pyburn (1992), “Creating a Comprehensive System to Measure Performance,” *Management Accounting*, Vol. 74, No. 4, pp. 41-44.
- Eisenhardt, T. M. (1989), “Making Fast Strategic Decisions in High-Velocity Environments,” *Academy of Management Journal*, Vol. 32, No. 3, pp. 543-576.
- Field, J. D. (1969), “Toward a Multi-Level, Multi-Goal Information System,” *Accounting Review*, Vol. 44, No. 3, pp. 593-599.
- Fisher, C. and B. Downes (2008) , "Performance Measurement and Metric Manipulation in the Public Sector," *Business Ethics: A European Review*, Vol. 17, No. 3, pp. 245-258.
- Fortuin, L. (1988), “Performance Indicators—Why, Where and How?” *European Journal of Operational Research*, Vol. 34, No. 1, pp. 1-9.
- 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. and M. Bourne (2008) , “The Impact of Performance Targets on Behaviour: A Close Look at Sales Force Contexts,” *Chartered Institute of Management Accountants*, Vol. 5, No. 5, pp. 2-9.
- 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.
- Hall, M. (2008) , “The Effect of Comprehensive Performance Measurement Systems on Role Clarity, Psychological Empowerment and Managerial Performance, ” *Accounting, Organization and Society*, Vol. 33, No2-3, pp. 141-163.
- Hiramoto T. (1988) , “Another Hidden Edge—Japanese Management Accounting,” *Harvard Business Review*, Vol. 66, No. 4, pp. 22-26.
- Hirst, M. K. (1981) , "Accounting Information and the Evaluation of Subordinate Performance: A Situational Approach," *The Accounting Review*, Vol. 56, No. 4, pp. 771-784.
- Hirst, M. K. (1983) ,”Reliance on Accounting Performance Measures, Task Uncertainty, and Dysfunctional Behavior: Some Extensions, ” *Journal of Accounting Research*, Vol. 21, No. 2, pp 596-605.
- Hirst, M. K. (1987) , "The Effects of Setting Budget Goals and Task Uncertainty on Performance: A Theoretical Analysis," *The Accounting Review*, Vol. 62, No. 4, pp. 774-784.
- Hopwood, A. G. (1972) , “An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation,” *Journal of Accounting Research*, Vol. 10, No. 1, pp. 156-182.
- Howell, R. A. and S. R. Soucy (1987a) , “The New Manufacturing Environment: Major Trends for Management Accountants,” *Management Accounting*, Vol. 69, No. 1, pp. 21-27.
- Howell, R. A. and S. R. Soucy (1987b) , “Cost Accounting in the New Manufacturing Environment,” *Management Accounting*, Vol. 69, No. 2, pp. 42-48.
- Howell, R. A. and S. R. Soucy (1987c) , “Capital Investment Analysis in the New Manufacturing Environment,” *Management Accounting*, Vol. 69, No. 5, pp. 26-32.
- Howell, R. A. and S. R. Soucy (1988) , “Management Reporting in the New Manufacturing Environment,” *Management Accounting*, Vol. 69, No. 8, pp. 22-29.
- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan (1987) , *Relevance Lost the Rise and Fall of Management Accounting*, Boston: Harvard Business School Press.
(鳥居宏史訳 (1992) 『レレバンス・ロスト—管理会計の盛衰—』 白桃書房。)
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1992) , “The Balanced Scorecard—Measures That Drive Performance,” *Harvard Business Review*, Vol. 70, No. 1, pp. 71-79.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1993a) , “Putting the Balanced Scorecard to Work,” *Harvard Business Review*, Vol. 71, No. 5, pp. 134-147.
- Kaplan, R. S. (1993b) , ”Analog Devices: The Half-Life System,” Harvard Business School

Case, No. 9-190-061.

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1996a) , “Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System,” *Harvard Business Review*, Vol. 74, No. 1, pp. 75-85.

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1996b) , “Linking the Balanced Scorecard to Strategy,” *California Management Review*, Vol. 39, No. 1, pp. 53-79.

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (1996c) , *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Boston: Harvard Business School Press.

(吉川武男訳 (2011) 『バランス・スコアカード[新訳版]—戦略経営への変革—』生産性出版。)

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2000) , “Having Trouble with Your Strategy? Then Map It,” *Harvard Business Review*, Vol. 78, No. 5, pp. 167-176.

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2001a) , “Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part,” *Accounting Horizon*, Vol. 15, No. 1, pp. 87-104.

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2001b) , “Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II,” *Accounting Horizon*, Vol. 15, No. 2, pp. 147-160.

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2001c) , *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ンの戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報社。)

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2004) , “Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets,” *Harvard Business Review*, Vol. 82, No. 2, pp. 52-63.

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・長谷川恵一監訳 (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。)

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2005) , “The Office of Strategy Management,” *Harvard Business Review*, Vol. 83, No. 10, pp. 72-80.

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2006) , “How to Implement a New Strategy without Disrupting Your Organization,” *Harvard Business Review*, Vol. 84, No. 3, pp. 100-109.

Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2008) , “Mastering the Management System,” *Harvard Business Review*, Vol. 86, No. 1, pp. 63-77.

Kaplan, R. S., D. P. Norton and B. Rugelsjoen (2010) , “Managing Alliances with the

- Balanced Scorecard,” *Harvard Business Review*, Vol. 88, No. 1/2, pp. 114-120.
- Kerr, S. (1975) , “On the Folly of Rewarding A, While Hoping for B,” *Academy of Management Journal*, Vol. 18, No. 4, pp. 769-783.
- Kinney Jr., W. R. (2001) , “Accounting Scholarship: What Is Uniquely Ours? ” *The Accounting Review*, Vol. 76, No. 2, pp. 275-284.
- Lewis, J. M. (2015) , "The Politics and Consequences of Performance Measurement," *Policy and Society*, Vol. 34, No. 1. pp. 1-12.
- 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.
- Locke, E. A. (2004), “Linking Goals to Monetary Incentives,” *Academy of Management Executive*, Vol. 18, No. 4, pp. 130-133.
- Malmi, T. and D. A. Brown (2008), “Management control system as a Package—Opportunities, Challenges and Research Directions,” *Management Accounting Research*, Vol. 19, No. 4, pp. 287-300.
- McMann, P. and A. J. Nanni, Jr. (1994), “Is your Company Really Measuring Performance?” *Management Accounting*, Vol. 76, No. 5, pp. 55-58.
- Merton, R. K. (1968) , “Manifest and Latent Functions,” *Social Theory and Social Structure Enlarged Edition.*, New York: 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 社会理論と機能分析』青木書店, 55-145 頁。)
- Micheli, P. and J. Manzoni (2010) , “Strategic Performance Measurement: Benefits, Limitations and Paradoxes,” *Long Range Planning*, Vol. 43, No. 4, pp. 465-476.
- Micheli, P. and L. Mar (2015) , “The Theory and Practice of Performance Measurement,” *Management Accounting Research*, Vol. 25, No. 2, pp. 147-156.
- Muller, J. Z. (2018) , *The Tyranny of Metrics*, New Jersey: Princeton University Press.
(松本裕訳 (2019) 『測りすぎ なぜパフォーマンス評価は失敗するのか?』みすず書房。)
- 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.
- Nørreklit, H. (2000) , “The Balance on the Balanced Scorecard—A Critical Analysis of Some of Its Assumptions,” *Management Accounting Research*, Vol. 11, No. 1, pp. 65-

- Otley, D. T. (1978) , “Budget Use and Managerial Performance,” *Journal of Accounting Research*, Vol. 16, No. 1, pp. 122-149.
- Power, M. (2004) , "Counting, Control and Calculation: Reflections on Measuring and Management," *Human Relations*, Vol. 57, No. 6, pp. 765-783.
- Ridgway, V. F. (1956) , “Dysfunctional Consequences of Performance Measurements,” *Administrative Science Quarterly*, Vol. 1, No. 2, pp. 240-247.
- Schiff, M. and A. Y. Lewin (1970) , "The Impact of People on Budgets," *The Accounting Review*, Vol. 45, No. 2, pp. 259-268.
- Schneiderman, M. (1999), “Why Balanced Scorecards Fail,” *Journal of Strategic Performance Measurement*, January, Special Edition, pp. 6-11.
- Schweitzer, M. E., L. Ordóñez and B. Douma (2004) , “Goal Setting as A Motivator of Unethical Behavior,” *Academy of Management Journal*, Vol. 47, No.3, pp. 422-432.
- Seijts, G. H. and G. P. Latham (2005) , “Learning versus Performance Goals: When should Each Be Used?” *Academy of Management Executive*, Vol 19, No. 1, pp. 124-131.
- Simons, R. (1995) , *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Boston: Harvard Business School Press.
(中村元一・黒田哲彦, 浦島史恵訳 (1998) 『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。)
- 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。)
- Silk, S. (1998) , “Automating the Balanced Scorecard,” *Management Accounting*, Vol. 79, No, 11, pp.38-44.
- Smith, M. (2005) , *Performance Measurement & Management*, London: SAGE.
- Smith, W. K. and M. W. Lewis (2011) “Toward a Theory of Paradox: A Dynamic Equilibrium Model of Organizing,” *Academy of Management Review*, Vol. 36, No. 2, pp. 381-403.
- Solomons, D. (1965) , *Divisional Performance: Measurement and Control*, New York: Financial Executives Research Foundation.
(櫻井通晴・鳥居宏史監訳 (2005) 『事業部制の業績評価』東洋経済新報社。)
- Spooner, A. (2002) , "Who Owns Performance Measurement?" *Manufacturing Engineer*, Vol. 81, No. 3, pp. 116-118.
- Townley, B., D. J. Cooper and L. Oakes (2003) , "Performance Measures and the

- Rationalization of Organizations," *Organization Studies*, Vol. 24, No. 7, pp. 1045-1071.
- Tracy, M. and F. Wiersema (1996) , *The Discipline of Market Leaders*, Boston: Addison-Wesley Publishing Company.
- (大原進訳 (1995) 『ナンバーワン企業の法則』 日本経済新聞社。)
- van Veen-Dirks, P. (2010), "Different Uses of Performance Measures: The Evaluation versus Reward of Production Managers," *Management Accounting Research*, Vol. 35, No. 2, pp. 141-164.
- Vitale, M. R. and S. C. Mavrinac (1995), "How Effective is your Performance Measurement System?" *Management Accounting*, Vol.77, No. 2, pp. 43-47.
- 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.