

## 【論文】

# 影響要因のBSC運用に影響を及ぼすロジックに関する分析

商 哲

### 〈論文要旨〉

本稿の目的は、影響要因のBSC運用に影響を及ぼすロジックを解明することである。既存研究では、これまで重要とされてきた影響要因がBSC運用において重要な役割を果たすことに関して、個別の影響要因に着目した指摘はなされたものの、企業の経営管理としてのトータル・システム全体において、個々の影響要因が関連しあって、BSC運用に影響を及ぼすロジックについては、まだ明らかになっていない。その課題を踏まえ、既存研究で議論されてきた影響要因（導入支援者、文化、外部環境、情報技術、コミュニケーション、他のMAS、意思決定権限構造）に着目し、亀山電機とあま市民病院の事例に基づいて調査・分析をした。結果、両事例から、BSC運用における導入支援者、文化、外部環境、情報技術、コミュニケーション、他のMAS、意思決定権限構造が果たす役割を明らかにした。また、個別の影響要因に着目した既存研究で主張されたような影響要因の役割は、それ以外の影響要因と関連していること、経営管理全体をサポートするために、影響要因は、既存研究では望ましくないとされる役割を果たすときもあることが分かった。

### 〈キーワード〉

BSC；影響要因；影響のロジック；トータル・システム；ケース・スタディ

## 1 初めに

BSC (balanced scorecard) が経営管理をサポートし、戦略実行に貢献できることは既存研究において広く認められている。既存研究では、BSC運用をするとき、幾つかの影響要因の重要性が強調されてきた。そのような影響要因として、導入支援者、文化、外部環境、情報技術、コミュニケーション、他のMAS (management accounting systems)、意思決定権限構造をあげられる。本稿におけるBSC運用は、経常的に経営管理のPDCAサイクルにおいて、BSCを何らかの目的で利用していることを意味する。

既存研究では、一つの影響要因に注目し、その影響要因のBSC運用への影響を議論した研究が多くなされてきた。例えば、導入支援者による影響に注目した加登・島 (2015) や櫻井 (2008)、外部環境による影響について触れたKaplan and Norton (2001) やHoque and James (2000)、情報技術による影響に注目した伊藤・小酒井 (2003)、コミュニケーションによる影響に注目した林 (2004) や岡田 (2006) やBusco and Quattrone (2015)、他のMASによる影響に注目した青木ほか (2015) や乙政 (2005b) が存在する。また、文化や意思決定権限構造に焦点を当てた研究は少ないものの、Kaplan and Norton (2004) において議論がなされている。

また、複数の影響要因が同時にBSC運用に影響を及ぼすことについても、幾つかの研究がなされてきた。例えば、乙政 (2005a) は、複数の影響要因の存在に注目し、事例研究を通じ、他のMAS (予算管理、方針管理)、外部環境 (需要の低迷、製品による事故)、内部のコミュニケーション (BSCの勉強会や研修会)、導入支援者である経営企画室長 (BSCの立案、推進へのサポート) の影響について議論した。他にも、乙政 (2004)、乙政・梶原 (2009) などが散見される。さらに、そのような既存研究から、影響要因間には影響しあいながら、BSC運用に影響を及ぼす可能性が伺える。例えば、乙政・梶原 (2009) の統計分析から、不確実性の高い外部環境が内部コミュニケーションの必要性を高め、BSC運用を促進するというロジックが分かった。

しかし、既存研究は、これまで重要と考えられてきた影響要因を考慮し、企業の経営管理のトータル・システムという視点から、個々の影響要因が影響しあいながらBSC運用に影響を及ぼすロジックを議論した研究はまだない。商 (2020, 2021) によるBSCの既存研究の整理によれば、導入支援者、文化、外部環境、情報技術、コミュニケーション、他のMAS、意思決定権限構造を同時に取り扱った既存研究はまだない。それが問題につながる。例えば、乙政 (2005a) の事例では、社長方針と予算編成の乖離がBSCによって解決された。対して、青木ほか (2015) の事例では、乖離の解決はBSCによるものではなかった。すなわち、両研究において、他のMASのBSCに影響を及ぼすロジックが異なっており、一見矛盾のように見えた。そのような矛盾のように見えた結果を解釈するには、より多くの影響要因を考慮し、他の影響要因による影響を分析する必要がある。例えば、青木 (2015) は、組織文化 (風土) の関与、導入支援者としての経営トップの考え (BSCの利用目的の相違) と関連すると考察において推測した。すなわち、導入支援者にあたる経営トッ

ブがBSC運用の目的を決め、導入支援者、組織文化と他のMASが影響しあいながらBSC運用に影響を及ぼしたと考えられる。このように、より多くの影響要因を考慮することによって、企業の経営管理システムに対するより適切な解釈が期待できる。

このように、すべての影響要因を考慮した研究は、影響要因のBSC運用に影響を及ぼすロジックに関する全体図を明らかにし、経営管理システムに対するより適切な解釈をすることが可能になり、既存研究を補完し、重要な意義があると考えられる。

以上を踏まえて、本稿の研究目的は、影響要因のBSC運用に影響を及ぼすロジックを解明することとする。本稿の研究目的を達成するにあたって、既存研究で重要とされたすべての影響要因を考慮する。

本稿の研究目的の達成によって、既存研究で見られたロジックに対する補足、企業におけるBSC運用に関する影響要因のBSC運用に影響を及ぼすロジックに関する構築方法への示唆を提供できると考えられる。

本稿の構成は以下のとおりである。第2節で、既存研究を整理し、個々の影響要因に関する議論を整理する。第3節で、研究方法とリサーチサイトの情報について述べる。第4節で、リサーチサイトからの発見について述べる。第5節で考察をしたうえ、第6節で、結論と貢献と限界について述べる。

## 2 先行研究

本節では、既存研究に議論された影響要因およびそれらの影響要因間の関係について整理する。

### 2.1 導入支援者

導入支援者としては、経営トップ、経営企画室、外部コンサルタント、外部研究者などが見られる。例えば、加藤・島（2015）では、研究者とコンサルタントを活用し、両者の知識を生かしてBSCを運用することが望ましいとした。また、Kaplan and Norton（2001）では、経営トップは、BSC運用していくとき、社内のマネジメントのプロセスを、ビジネスの環境を考えながら、柔軟に見直す必要があるとした。他に、櫻井（2008）でも、経営企画部は、中期経営計画やBSCや原価管理や予算管理への助言などに関する役割を持つとすると同時に、企業内の状況、原価管理部門の有無や予算管理部門の有無などを考慮して、柔軟に役割を果たす必要があるとした。

このように、既存研究から、導入支援者は柔軟に助言や知識の提供や指導をすることでBSC運用に影響を及ぼすロジックが分かった。また、この柔軟性は、組織内の意思決定権限の構造（設置された部門）を含めた影響要因を考慮することによって決められると考えられる。ただし、外部コンサルタントや研究者は経営トップと経営企画部などと比べて、意思決定権限や企業内の文化などから受ける影響の点においては異なっているので、本稿では、導入支援者と言っても、外部導入支

援者と内部導入支援者に分ける。

## 2.2 文化

文化はバリューや価値観としてとらえる。また、文化は、人の日々の活動において反映され、人の活動を定める。Kaplan and Norton (2004) では、BSC 運用において、新しい文化の醸成は重要としたものの、文化の醸成に焦点を当てていた。既存研究では、文化に焦点を当て、文化がどのように他の影響要因と一緒にBSC運用に影響を及ぼすかについて議論した研究はまだない。いくつかのBSCの事例研究から、経営トップが現場は比較されることを嫌うことから、BSCの名前を変えたこと（乙政 2005a）、本社と工場が違う価値観を持つことで、コミュニケーションが少なくなること（Cooper et al. 2019）が確認でき、文化はコミュニケーションや経営トップを通じてBSC運用に影響を及ぼすロジックを確認できる。ただし、Kaplan and Norton(2004)のように、経営トップが文化を変えてBSC運用を支援する、または、BSC運用によって新たな文化を作るというロジックもありうる。

## 2.3 外部環境

外部環境は、競争相手の状況や国の政策や景気状況や事前環境の変化などがあげられる。Kaplan and Norton (2001) では、外部環境や外部の諸要因はBSCの出発点に存在するとし、BSCに設定される業績評価尺度は競合他社とベンチマークすることが望ましいとした。乙政 (2004) による統計分析からも、他社とのベンチマーク、業績の向上（業界の平均増収率・増益率の高さ）がBSC運用を促進したことがわかった。しかし、Hoque and James (2000) の統計分析からは、市場ポジション（他社との市場におけるレベニューシェアの状況）はBSC運用との関連性は強くないという結論もあった。そのような結果に関して、両研究の調査サンプルが異なっているので、解釈することは難しいと考えられるものの、高橋 (2011) や Busco and Quattrone (2015) や乙政 (2005a) の事例研究から、外部環境の変化はBSC運用と関連し、指標や目標値の設定において反映される可能性が見られた。さらに、Kaplan and Norton (2001) では、現場の従業員がいち早く環境変化をとらえ、社内の情報システムを通じて情報共有をし、内部でのコミュニケーションがタイムリーに行われれば、BSCの更新と戦略の見直しにもつながると議論された。このように、既存研究から、統計上は矛盾するような結論はあるものの、外部環境による影響は確認できた事例研究があり、BSCは情報システムを活用したコミュニケーションを通じて、外部環境の情報を取り入れて運用されるロジックが分かった。

## 2.4 情報技術

情報技術はソフトウェア、データベースがあげられる。Kaplan and Norton (2001) では、外部環境の情報をタイムリーに取り入れるためには、ソフトウェアで情報を収集し、社内でも共有する必

要があるとした。伊藤・小酒井（2003）では、さらに、BSCのためのソフトウェアが備える条件を議論し、ソフトウェアの使用により、社内のコミュニケーションなどが促進できるとした。また、ソフトウェアはデータを一元化して管理することが重要である。Busco and Quattrone（2015）では、マネージャが適時にデータベースにアクセスできることで、原価などの情報を入手してBSCが運用されることがみられた。また、乙政（2005a）では、情報基盤の整備の遅れで、BSC運用を阻害したことも確認できる。このように、既存研究から、情報技術は、外部環境の情報や社内の各種の情報を一元化して管理し、さらに、アクセス権限を社内に開放することで、社内のコミュニケーションを促進するロジックがわかった。

## 2.5 コミュニケーション

BSCは一つのコミュニケーションツールとして認識され、多くの研究がなされてきた。本稿でのコミュニケーションは、妹尾（2011）や横田・妹尾（2012）で見られるような、上司と部下による水平コミュニケーションと垂直コミュニケーションが含まれる。コミュニケーションにおいては、戦略や業務に関する議論が行われる。既存研究では、BSC運用によってコミュニケーションが促進されるという結果があると同時に、コミュニケーションが他の影響要因と関連してBSC運用を促進するというロジックも存在する。乙政・梶原（2009）から、不確実な外部環境が内部コミュニケーションの重要性を高め、BSC運用を促進するということを確認できる。また、妹尾（2011）から、キリンビールでは、導入支援者であるキリングループの本社企画部がキリンビールの各機能部門と協力しながら、各機能部門間でも頻繁なコミュニケーションで部門間の連携を図ってBSC運用をしたという発見があった。さらに、Busco and Quattrone（2015）からは、データを一元化して管理する情報技術を利用し、予算との関係を考慮し、全員が緊密に結びついて同じ目標に向かって努力するような文化のもとで、レビュー会議での議論がBSC運用を支援したことが分かった。このように、既存研究から、コミュニケーションに関しては、BSC運用の結果でありながら、文化や情報技術や他のMASなどに関連しながらBSC運用へ影響を及ぼすロジックが分かる。

## 2.6 他のMAS

他のMASについては、既存研究では、予算管理システム、原価計算システム、中期経営計画システムなど、多様にわたるシステムが議論されてきたものの、本稿では、一つの組織に、BSC以外に存在するMASを意味する。また、MASは、PDCAサイクルで回され、社内にガイドラインなどが作成され、フォーマルに認識される。この意味で、他のMASは企業によって異なる。他のMASのBSCへの影響を取り扱った既存研究として、数少ないものの、青木ほか（2015）やCooper et al.（2019）があげられる。青木ほか（2015）から、原価計算システムが収集した現場の実績値は、情報技術で加工されたうえ、BSCの実績値になることが分かった。それに加え、従来、方針管理の運用経験がBSC運用において、結果指標の作成を支援し、活動指標の作成を阻害した



という。Cooper et al. (2019) では、BSCと品質管理システムと独自のTIMEシステムを取り上げ、BSCと他のMASが運用されるとき、個々のシステム間の指標は共通な部分があるものの、本社と工場における文化の違い（本社は工場を信用しないこと、工場は独立性を重視すること）、コミュニケーションの不足（本社は工場とBSC運用について話し合わなかったこと）、意思決定権限の配分（工場が独立性の高い権限を求めたこと）などと絡み合っ、結果的に、本社の期待通りに、工場がBSCを運用しなかったという。BSCは品質管理システムの運用結果のチェックシートにしかならなかった。ただし、本社と工場は外部競争環境を考慮し、ともにチャレンジ的な目標を設定していた。このように、既存研究から、他のMASが、文化、コミュニケーション、情報技術、意思決定権限の配分と関連してBSC運用に影響を及ぼすロジックが分かった。

## 2.7 意思決定権限構造

BSCを運用していくにあたって、経営トップからボトムまでの責任を明確する必要がある。いくつかの事例研究から、BSCは他のMASと共通の指標をいくつか持ち、上位の指標は経営トップが決め、下位の指標の展開は上位の指標に基づいて行うことが分かった（妹尾 2011；乙政 2005a）。また、BSCをカスケードするとき、全社BSCと部門BSCは必ずいくつかの共通の指標を持つと同時に、部門長は、社長と綿密なコミュニケーションで社長の方針を理解したうえ、自部門BSCにおける独自の指標を設定できるという（妹尾 2011；乙政 2005a）。さらに、部門間のコミュニケーションを促進するために、個々の部門BSCにおいても、連携する部門間の共通の目標を設定することができ、連携する部門は、責任を共有し、指標の達成のために努力する（商 2021；妹尾 2011）。他に、導入支援者である経営企画部は、他の部門の責任を考慮し、BSC運用の支援を提供するという（櫻井 2008）。このように、意思決定権限構造は、BSCと他のMASにおける指標の設定と関連し、コミュニケーションや導入支援者と関連してBSC運用に影響を及ぼすロジックが分かった。

## 2.8 小括

2.1から2.7までは、既存研究において確認できた七つの影響要因について整理した。それらの影響要因が複雑に関連してBSC運用に影響を及ぼすことについて、既存研究から確認できるロジックを整理した。既存研究の議論を以下の図1にまとめることができると考えられる。

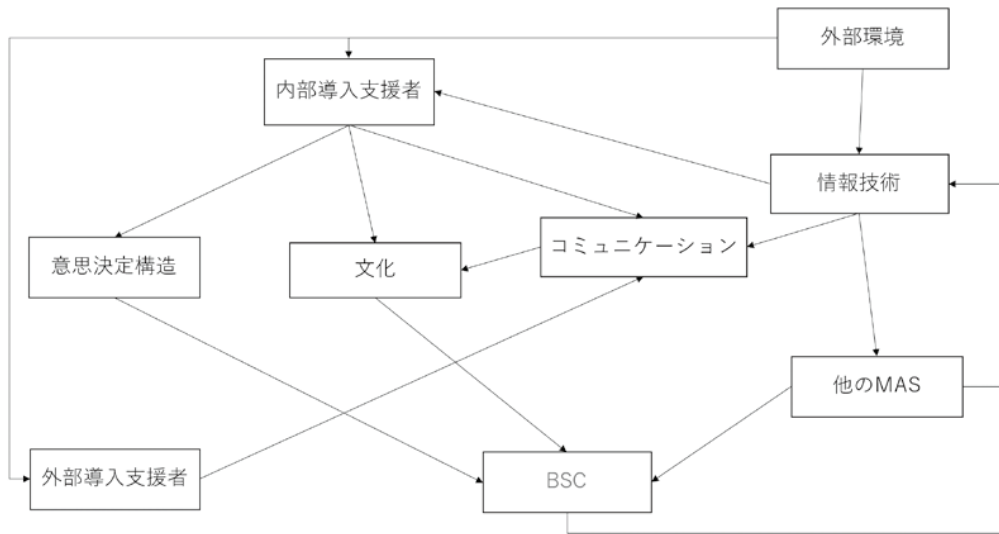
図1のように、まず、外部環境の変化は内部導入支援者によってとらえられたうえ、内部導入支援者が文化の存在（乙政 2005a）、意思決定権限の状況（商 2021；妹尾 2011）、会議での議論やコミュニケーションを考慮して、BSCの指標や目標値を設定したロジックがありうる。それと同時に、外部環境の変化は、外部導入支援者の介入で、コミュニケーションの場において、BSCの指標や目標値設定時におけるベンチマーク情報の提供などで取り入れることも可能である。さらに、現場の従業員によって、外部環境の変化が社内の情報技術を通じて共有され、コミュニケーション

を通じてBSC運用に影響を及ぼすロジックも存在する。

また、情報技術は、他のMAS、BSC、外部環境に関する情報を収集し、コミュニケーションへ議論の材料を提供し、戦略に焦点をあてたコミュニケーションをサポートすることが可能である。内部導入支援者も、企業内部のデータにアクセスし、意思決定に有用な情報を入手することが可能である。

コミュニケーションのプロセスでは、文化が醸成され、あるいは、文化によって必要な情報が選択される。ここでは、内部導入支援者が関与し、文化を想定した方向に醸成することが可能である。また、文化によって選択された情報が、BSCに組み込まれる。例えば、チャレンジ精神の文化を重視しているなら、目標値の達成ハードルが高くなる可能性が高いと考えられる。Cooper et al.(2019)のように、独立性と不信の文化が強いなら、工場は、導入支援者である本社の命令を消極的に実行し、高い意思決定権限を求め、BSCは他のMASの運用結果のチェックリストになる可能性もある。

ただし、図1の示したロジックは、異なった研究からの集まりに過ぎず、実際、影響要因のBSC運用への影響に関するロジックの全体図は明らかにするためには、さらに事例分析が必要である。続いては、研究方法とインタビュー対象について説明する。



(出所：筆者作成)

図1 先行研究にみられるロジックのまとめ

### 3 研究方法とインタビュー対象

本稿では、インタビュー調査の研究方法をとっている。Parker (2012) によれば、定性研究が管理会計の複雑性を反映できる。本研究では、個々の影響要因は複雑に関しているの、定性研究のほうが望ましいと考えられる。

筆者は、亀山電機とあま市民病院の二つの事例を調査した。この二つの事例を選択した理由として、第一に、両事例において、個々の影響要因による影響を受けており、本研究の目的の実現に繋がるものがあげられる。第二に、中小規模の組織体であるので、ロジックの複雑性が大規模の組織体よりシンプルである。そのようなロジックを解明することは、今後の更なる複雑なケースの研究にもつながると考えられる。第三に、両事例に対するインタビューでは、亀山電機の創業者と部長、あま市民病院の指定管理者、すなわち経営トップから大きな支援が得られ、事例に関する情報を十分に確保できる。

筆者は亀山電機に対し、あま市民病院に対し半構造化したインタビューを実施した。いずれの事例に対しても、事前に、インタビューの質問リストを送信し、返信をもらった後、質問を修正したうえで、インタビューを実施した。また、インタビュー後も、録音データに基づいて文書化した内容の適切さを確認し、完成した論文も、確認をもらった。亀山電機に対し、2019年5月（創業者）、2019年9月（創業者）、2020年1月（営業部長、技術部長、管理部部长）、2020年12月（創業者、総務部長）、合計4回のインタビュー（総時間750分）を実施し、あま市民病院に対しては、2020年11月、指定管理者を対象に120分のインタビューを実施した。あま市民病院に対しては、フォーマルなインタビューは少なかったものの、勉強会や大学院セミナーへの参加や飲み会への参加などインフォーマルな形で、同病院の情報を2019年から入手し始めた。

## 4 ケース・スタディ

### 4.1 株式会社亀山電機の実例

株式会社亀山電機（以下、亀山電機とする）は、工場自動化に関するソフトウェアの開発をメイン事業としており、長崎県にある。同社は、1996年に立ち上げられ、2020年4月まで、創業者が社長として務められてきた。2019年4月時点、従業員数は約80人である。2020年度の年度売上は約9.3億円である。同社は、受注生産型企業であり、顧客の注文を受けて社内で「プロジェクト」というものを作り、ソフトウェア開発チームを組んでいる。社内では、技術部、営業部、総務・管理部（2020年4月以降、企画部に変え）という3つの部門を設置した。2020年4月以降、社長は取締役会会長になり、元の営業部長が新社長に着任した。社長交代後、社内の環境が激しく変化し、新しい取り組みも始めている途中であるので、本稿では、社長交代前までの情報を取り扱う。



#### 4.1.1 影響要因に関する情報

導入支援者として、創業者や外部コンサルタントや大学研究者が存在する。外部コンサルタントは、同社に対し提案などをし、毎月、同社において研修会を開催し、経営層から現場社員まで参加する。また、大学研究者については、毎月の経営層の会議に出席し、経営に対して助言をする。さらに、毎年、研究プロジェクトを立ち上げ、BSCや生産技術まで幅広く研究している。創業者は、外部コンサルタントや大学研究者との連携を図り、社内の文化の育成や経営上の最大意思決定権限を握っている。

文化に関しては、創業者が社長であったとき、創業者の思いを強く訴え、全社に定着させようとし、人間性尊重と高い志の文化を社内に求めてきた。また、文化の定着を図るために、年二回のテスト、月一回の休日の勉強会が行われる。そのようなことによって、文化は本当に浸透したかどうかを判断することは難しいが、社長交代するまでは、問題なかったと創業者と部長らに対するインタビューからわかった。また、そのような文化を育成する背後には、創業者の外部の競争環境による危機感と関連する。

外部環境について、同社は激しい競争環境にある。それによって、製品の価格を自社で決めることが難しく、将来の顧客を獲得するためには、赤字の注文でも受けることが度々あるという。この意味で、「プロジェクト」のコスト削減が非常に重要であるという。

情報技術について、同社では、データを一元化して管理するように、SFA（sales force automation）をベースにしたデータベースを構築した。このデータベースでは、社内の財務データのみならず、非財務データ、例えば、社内の人事評価のためのヒアリングの内容なども含めている。さらに、創業者の思いで、社員を尊重し、すべての経営情報を全社員に開示している。

コミュニケーションは、創業者の思いに含められている。社内ではタイムリーに部下による上司への業務の進捗報告が求められ、また、上司からも直属部下に対して、毎月、一人一人の社員の状況を把握するためのヒアリングが求められる。他に、部下が上司への提案などをするときも、発表会が行われ、議論が求められる。

他のMASについては、同社では、全社と部門BSCに加え、創業者の思いをメインに伝達する経営計画システム、予算管理システム、現場の業務手続きを規定する品質管理システム、業績評価システムが運用されており、いずれも10年以上運用してきた。

意思決定権限構造については、同社では、社長に高度に集権化している。ただし、現場の社員は重視、さらに社長に直接提案することができ、創業者である社長は現場の意見を考慮して意思決定をしている。また、社長は、個々の部門に直接に介入することができる。例えば、製品の品質検査を担当する総務・管理部門のやり方に対し、社長が問題を発見した後、現場の社員に直接に指導に介入したことがある。

#### 4.1.2 影響要因のBSC運用への影響

同社では、BSCを運用していくにあたって、BSCに関する指標の設定、現場による提案、ヒアリングの実施のプロセスをめぐって、影響要因のBSC運用への影響が存在する。

同社では、全社BSCの指標設定において、年間売上などの年度目標は、経営計画システムによって決められ、また、創業者である社長の強い思いのもと、社長の意思決定によって、あえて達成不能な目標が設定されている。このようなことは高い志を反映している。それと同時に、社員を尊重し、達成不可能の目標であるので、業績評価システムにおいては、創業者の思いへの理解度や日々の努力水準に関する非財務指標が設定されている。それらの指標は、財務指標よりも重いウェイトがつけられている。

また、全社と部門BSCにおける指標設定では、部門間の連携が図られ、各部門間におけるコミュニケーションが求められる。また、そのようなコミュニケーションは、他人への尊重や高い志を反映する必要がある。例えば、営業部門と技術部門はともに新規顧客数の指標を持っており、技術社員は営業社員とともに、成約する前に、顧客訪問をする。このようなことにより、コスト競争の激しい環境の中では、技術部の負荷が増え、コストが増えることになるものの、新規顧客数増につながったという。それに加え、新規顧客指標の達成においては、外部コンサルタントのサポートも大きい。同社では、十数年前、BSCを導入した時から、創業者による要請のもとで、コンサルタントによるサポートを受けるようになった。それはインタビュー時点でも、コンサルタントの関与は続いている。コンサルタントの提案を活用し、今でも、新規顧客数増に大きく貢献しているとインタビューからわかった。

さらに、営業部部長の意見によって、技術部の設計費予算の計算方法が変えられた。営業部部長は、コスト競争の激しい環境では、赤字の注文をもうけてしまう状況の中、従来の設計費の計算方法は不適切で、技術部の業績を正しく評価できないと考えた。そして、営業部長が同社のデータベースにアクセスし、データを分析したうえ、技術部長や社長と会議で話し合い、BSCの設計費に関する指標と予算管理システムにおける設計費予算が変えられた。

同社のBSC運用は、現場からの提案とも関連する。同社では、品質管理システムのもと、提案シートが活用されている。この提案によって、日々の業務プロセスの改善などがだれでもできるようになっている。ただし、決められたフォーマットによる運用が重視され、承認・議論の手続きが重視される。例えば、総務・管理部の社員が社内の購買先評価表の簡略化の提案が見られる。提案したとき、BSCにおける指標、創業者の思いの反映、予算額との関係などを考慮したうえ、社員が社内のデータベースにアクセスし、この提案による見込みコスト削減額、達成可能性などを説明する必要がある。さらに、必要に応じ、プレゼンも行い、部長、社長がコメントをし、提案が許可されても却下されても、コミュニケーションで社員の納得が重視されている。ただし、仕入先に関する情報は、同社の人手不足の問題によって、情報システムによる管理はされておらず、技術部の従業員が個人レベルの知識として持っていることがある。例えば、部品購入時、相見積もりは技術部が実施して

おり、技術部はその結果に関する報告を受けているだけという。

すでに述べたように、同社は、BSCの達成不能な財務目標値に対し、業績評価システムで、定性評価をより重視している。定性評価をするために、上司がすべての直属部下に対してヒアリングを、毎月、実施する。このヒアリングは、社員への尊重を示し、生活上の悩みなども受け付けるという。インタビューでは、部下から、プログラミングを勉強するための書籍の推薦などの要求が出た。ヒアリングの結果は、データベースに入力され、全員がアクセスでき、社員が社員自分自身の長所と短所を把握できるようになっている。

## 4.2 あま市民病院の事例

あま市民病院は愛知県のあま市にあり、2019年4月より、市による運営をやめ、指定管理者制度を運用し、公益社団法人地域医療振興協会（以下協会とする）による運営を開始した。現在、同病院の病床数は244床で、従業員数は約170名である。指定管理者制度への移行の背後には、病院業績の悪化という理由がある。同病院は、組織構造として、診療部、看護部、医療技術部、事務部の四つの部門を持っている。

### 4.2.1 影響要因に関する情報

導入支援者としては、指定管理者と協会が存在する。同病院の指定管理者は、協会の理事でもあり、これまでBSCを利用して複数の病院の再建にかかわり、BSC運用に豊富な知識を有している。また、協会で定期的に行われる研修会などにも同病院が積極的に参加してきた。さらに、協会は、スタッフを派遣し、同病院のBSCに関する会議に参加し、支援を提供してきた。

文化については、従来市の運営のときから、良くない文化があり、現状に満足するような、スローな文化があったと指定管理者が認識している。指定管理者制度に移行した後、指定管理者は、新しい文化の醸成を考え、コミュニケーションを重視し、職員のやる気を起こさせ、チャレンジの文化の実現に努力している。

外部環境としては、あま市による財政制限が存在し、予算が限られている状況である。また、あま市と関連して、管理運営協議会、第三者評価委員会などがあり、外部から定期的に評価されている。さらに、地理的には、名古屋などの都市部と隣接しており、都市の病院と医療の質で競争することは難しいので、指定管理者は、ローカルに焦点を当て、地域に密着した医療の提供を考えている。他に、病院BSCに関しては、研究会が盛んにあり、指定管理者はそれらの研究会に長い期間にわたって参加してきた。

情報技術については、同病院は、あま市の時から、データを一元化して管理するデータベースがなかった。また、あま市が保存した紙データは正しくないものが多いという。現在、同病院では、バラバラのデータベースを使用しており、レセプト関係のデータベース、検診管理のデータベース、画像管理のデータベース、電子カルテシステムなどがある。また、指定管理者は、一元化したデー

データベースの構築に向かっている。

コミュニケーションについて、指定管理者は彼自身これまでのBSC運用経験から、コミュニケーションを非常に重視し、病院内では、あまカフェというコミュニケーションの場を作り、全職員がそこに参加してもらっているという。

他のMASに関しては、同病院は、現在、全病院BSCと予算管理システムを運用している。ただし、同病院の予算は、あま市によって制限されると同時に、協会による許可も必要である。また、予算情報は現場レベルで浸透しておらず、経営層や事務部の職員が把握している。

意思決定権限構造に関しては、病院内では、指定管理者が最高の経営管理権限を持つと同時に、大きい規模の投資はあま市の許可が必要である。また、病院内では、BSCの個々の指標に基づいてプロジェクト（PJ）を作り、PJ活動を展開している。PJ活動をするチームには、個々の部門からの職員が参加している。

#### 4.2.2 影響要因のBSC運用への影響

同病院では、BSCを運用していくにあたって、BSCに関する指標の設定、PJ活動のプロセスにおいて、個々の影響要因と関連している。

BSCにおける指標を設定するにあたって、指定管理者が職員たちの従来の仕事方法を大きく異なることを考え、あまカフェを通じて、職員に、病院のビジョンや戦略などに関するコミュニケーションの場を提供し、コミュニケーションの重要性を強調した。また、インタビューでは、指定管理者は、経営トップはあまカフェの指導者よりむしろ支援的な役割を果たしたいとし、職員による意欲のある行動をとってもらいたいとし、新たな文化の育成につながった。ただし、毎回のテーマの大きな枠は、指定管理者が決定している。このような枠の決定は、指定管理者の経験や外部の研修会への参加を通じて得られた知識が活用されている。例えば、協会では、毎年、病院経営に関する報告会があり、指定管理者が毎年BSC運用に関する報告をし、参加者からももらったコメントを生かしている。また、個々のテーマは、職能感が連携しないと達成できないようなテーマ設定に心がけている。

BSCの指標を設定するときになると、個々の指標にはPJを作り、責任者を決め、その指標を達成する方法は責任者に任せ、指定管理者が意思決定の権限を分権化している。指標の目標値を決めるとき、同病院では、情報を一元化して管理するデータベースがないので、指標の責任者が個々の部門と話し合いをし、必要なデータを確保する必要がある。それによって、職種間のコミュニケーションが促進され、指標の目標値の設定を支援した。

また、PJには、協会からのスタッフも参加し、指標の設定や各種のシステムの運用ガイドラインの作成に関する助言をした。実際には、BSCのフォーマルな運用をする前に、協会のヘルスプロモーションセンターから、PJのチームに対する助言をすでにしていたという。それと同時に、一つのPJには、病院内の各部門からの職員が参加しているので、現場の職員が予算に関する情報

を持っていなくても、事務部の職員による支援で、BSCは予算管理システムとつながるようになった。指定管理者があま市などへ報告するときは、BSCと予算情報を利用しているので、それによって、投資や承認がより通りやすくなったという。

BSCの指標の設定やPJ活動を展開する中で、文化による良い影響と悪い影響が同時に反映されている。従来の現状に満足する文化の影響で、あまカフェに参加する職員は、固定化する傾向が見られ、人数も減っている。それと同時に、指定管理者が職員にチャレンジ的に行動するという変革をもうしているため、PJ活動を積極的に展開し、思った以上の成果を取めたこともある。例えば、リハビリ技師の業務量の指標の目標値は、外部の平均水準で設定したものの、それは同病院にとって達成することは難しい目標値であった。それでも、現場の新人職員の積極的な努力によって、達成できた月もあったという。さらに、看護部門などは外部の研修を通じて、BSCに詳しいということもあり、同病院では全病院BSCのみが運用されている中でも、自発的に部門BSCをチャレンジ的に作ったこともあった。

## 5 考察

本稿では、二つの事例を見てきた。二つの事例では、導入支援者、文化、外部環境、情報技術、コミュニケーション、他のMAS、意思決定権限構造の状況については、以下の表1でまとめられる。

表1 両事例における影響要因の状況

影響要因		亀山電機	あま市民病院
導入支援者	外部	外部コンサルタントや大学研究者	あま市、協会
	内部	創業者である社長	指定管理者、事務部
文化		創業者の思い強調された 高い志と人間性尊重	従来の古い文化と指定管理者が 求めたチャレンジ文化
外部環境		激しい価格競争	あま市による予算の制限、 地理的環境、外部の研修会
情報技術		一元化したデータを管理するデータベース	バラバラのデータベースで 現場の各種データを管理
コミュニケーション		部門間や上司と部下のコミュニケーション	職種間のコミュニケーション
他のMAS		経営計画システム、予算管理システム、 品質管理システム、業績評価システム	予算管理システム
意思決定権限構造		創業者である社長に集権化	大規模投資はあま市、 病院内はPJに分権化

(出所：筆者作成)



両事例において、いずれの事例においても、導入支援者、文化、外部環境、情報技術、コミュニケーション、他のMAS、意思決定権限構造が影響を及ぼしているが、詳細なロジックは異なっている。亀山電機については、図2でまとめられる。

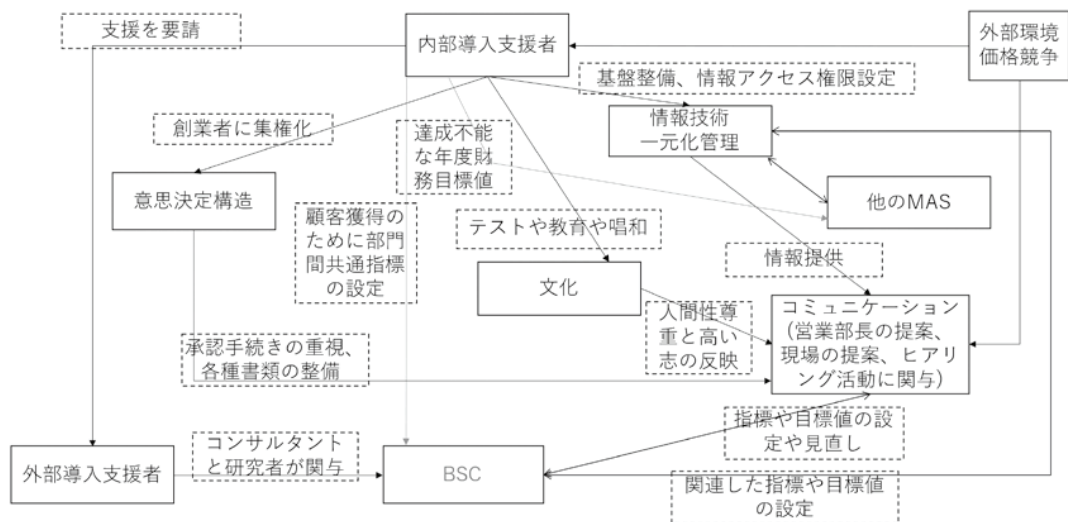
亀山電機では、創業者の信念の貫きが重要で、内部導入支援者の創業者は、外部の競争環境を考慮し、全社において、テキストや唱和を通じて、高い志と人間性尊重の文化の育成に力を入れている。従業員は創業者の信念に基づく行動が求められる。その中、創業者の信念で強調された文化、外部の競争環境を考慮し、営業部長が、予算指標とBSC指標の見直しを考え、情報技術を活用し、他部門の情報を入手して分析した。さらに、コミュニケーションの場としての会議を通じて、技術部部長や社長が創業者の信念に基づいた議論をし、指標の見直しに繋がり、BSC運用に影響を与えたというロジックが見られる。

また、現場による提案もプレゼンテーションなどのコミュニケーションの場において発表される。提案に関しては、社員は創業者が求めた高い志に基づいて積極的に提案し、その提案の過程では、外部の得意先などの状況を考え、書類の簡略化を提案し、情報技術を活用して見込みコスト削減額を計算し、さらに、BSCと他のMASにおける指標との関連性や実行可能性を考え、部長と社長との人間性尊重を反映したコミュニケーションで、提案の可否が決められるというロジックも分かった。許可されたときは、BSC指標の達成に貢献し、却下されても、創業者の思いへの理解の深まりで、BSC運用に影響を及ぼすと考えられる。また、ここでは、創業者に高度に集権化された意思決定権限配分を反映し、決まった提案フォーマットや承認手続きの利用が重視されている。従業員による提案は、戦略に焦点を当てていることを保証していると考えられる。

さらに、ヒアリングでも、創業者の思いと文化を反映したコミュニケーションがとられ、その結果が情報技術で収集されると同時に、社長に集権化したもとで、社長の意思決定で決められた達成不能な財務目標値に答え、他のMASとしての業績評価システムでは、定性評価がより重要視されたというロジックも分かった。それにより、目標未達成による低評価に起因する動機付けの問題に回避すると同時に、創業者が求めた高い志の浸透にもつながったと考えられる。ただし、創業者に集権化しているがゆえに、創業者としての社長は、直接にBSCや他のMASに対して、達成不能な目標を設置したり、部門間共通の指標を設定したりしている。それは、さらなる文化の浸透に繋がっているとも考えられる。

最後に、外部導入支援者としてのコンサルタントと大学研究者は、社内の経営会議への参加や助言を通じて、BSC指標の設定や新規顧客数という指標の達成に貢献したロジックがわかった。ただし、そのロジックは、社内の文化や創業者の思いや情報技術などの他の影響要因との関係は確認できなかった。また、複数の他のMASを運用していることで、データのアクセスの利便性を考慮して、一元化してデータを管理する情報技術がより重要になったと考えられる。





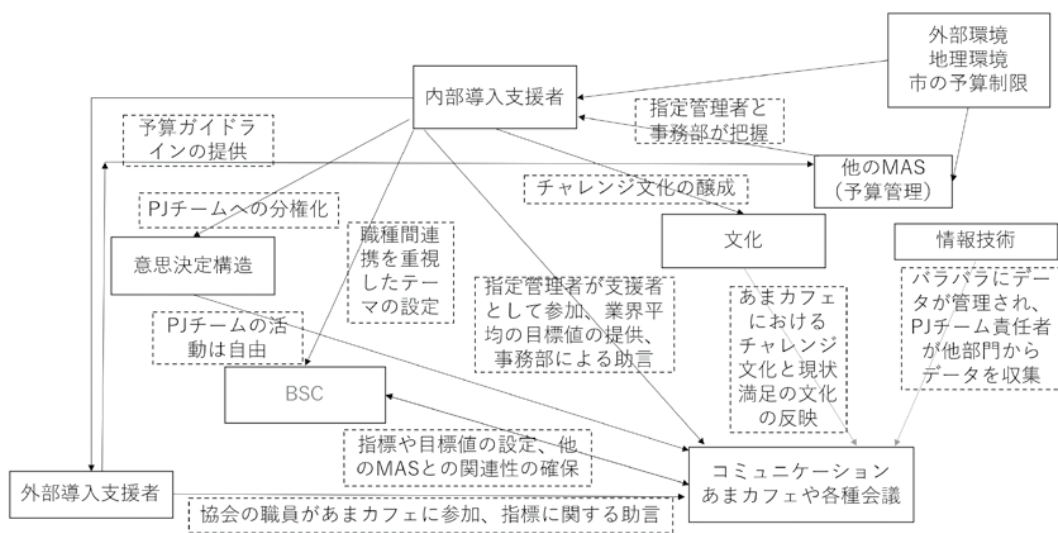
(出所：筆者作成)

図2 亀山電機のまとめ

あま市民病院については、図3でまとめられる。外部の研究会や従来経験が指定管理者の考えを形作り、内部導入支援者の指定管理者による新しい文化の育成につながっている。そして、BSCを運用していくとき、チャレンジの文化のもと、内部導入支援者としての指定管理者と外部導入支援者としての協会はそれぞれの役割を発揮し、すべての従業員も参加している、BSCに関する議論をするコミュニケーションの場としてのあまカフェに参加した。そこで、外部の協会のスタッフは病院内の職員と積極的にコミュニケーションをとり、指標の適切性や指標の設定に関する助言をしたり、予算のガイドラインの作成に助言したりしていた。指定管理者は、職能間連携を重視して、BSCにおける戦略テーマの設定に直接関わっている。それを通じて、従業員に進むべき方向を示している。

また、指定管理者による分権化で、PJのチームには大きい意思決定権限が与えられた。ただし、病院全体としては、予算については、あま市による制限がある。また、指標を設定するとき、外部環境としての地理的環境も考慮され、指標は地域密着性が指定管理者によって強調されている。

同病院では、PJのチームが活動するとき、一元化してデータを管理するデータベースがないので、PJの責任者は他部門とのコミュニケーションがより頻繁に求められる。この意味で、データベースの不備で、業務効率が悪くなる一方、同病院において重要とされたコミュニケーションが促進されたと考えられる。もちろん、そのようなことができたのは、分権化と指定管理者の支持が不可欠



(出所：筆者作成)

図3 あま市民病院のまとめ

である。さらに、促進されたコミュニケーションによって、職種間連携が促進され、BSC指標の設定などが支援され、BSC運用が支援されたと考えられる。

他に、同病院では、文化の転換がしきれていないことによって、PJ活動にBSC運用を阻害するようなことが発生したロジックが存在する。例えば、あまカフェへの参加者が減少する課題がみられる。また、同病院では、亀山電機のように多くの他のMASを運用していないので、BSCを予算に関連付けるには、事務部の職員と指定管理者の関与によって解決している。

## 6 おわりに

本稿では、二つの事例における、導入支援者、文化、外部環境、情報技術、コミュニケーション、他のMAS、意思決定権限構造の影響要因のBSC運用へのロジックを分析した。結果、両事例において、それぞれの影響要因がBSC運用に影響を及ぼすロジックを図2と図3を通じて明らかにした。また、両事例から、以下の示唆が得られると考えられる。

第一に、両事例におけるロジックについて、すべての影響要因が重要であり、BSC運用に影響を及ぼしていることは同じである。この意味で、企業で、BSC運用をするとき、それらの影響要因をすべて考慮して体系的にBSCを運用する必要があると考えられる。

第二に、両事例の影響要因の状況が異なっているので、両事例において、影響要因がBSC運用に影響を及ぼす具体的なロジックは異なっている。そのようなことから企業におけるBSC運用は、

自社の影響要因の状態を考慮し、単一の影響要因による影響ではなく、個々の影響要因における相互の関係を考慮して、BSC運用をすることが望ましいと考えられる。この意味で、幾つかの影響要因は望ましくなくても、全体のバランスを考慮することによって、結果的には望ましい。例えば、達成不能な目標値の設定は、一般的に望ましくなく、従業員の意欲低下につながると考えられるものの、亀山電機では、業績評価システムの設計で意欲低下を回避し、さらに創業者の思いの浸透に繋がった可能性がある。また、情報技術の不備は、既存研究では、望ましくないとされるものの、あま市民病院では、部門間のコミュニケーションが促進され、部門化連携が促進された結果になっている。

本稿の限界として、第一に、亀山電機では、高度に集権化して社長が大きな意思決定権限を握っている状態である。それによって、社内の活動は社長の強制力が伴う可能性がある。このようなことに関して、文化による影響と社長の強制力による影響を区別するために、今後の同社に対する追跡で確認する予定である。第二に、本稿では、既存研究から確認できた影響要因を用いて分析をしたものの、既存研究における影響要因を十分に発見していないという可能性に対応しきれていないと考えられる。そのようなことは、今後の研究の蓄積に期待する。

## 謝辞

本稿はメルコ学術振興財団研究助成 助成番号研究2020004号（研究助成A）の成果の一部である。インタビューにあたって、株式会社亀山電機とあま市民病院の方々から、多大なご協力を頂きました。この場をお借りして心より感謝の意を申し上げます。

## 参考文献

- 青木 秀彰・井上 康秀・加登 豊. 2015. 「バランス・スコアカードの導入研究：他システムの導入がBSC運用に与える影響について」『原価計算研究』39(1): 43–53.
- Busco, C., and Quattrone, P. 2015. Exploring how the balanced scorecard engages and unfolds: Articulating the visual power of accounting inscriptions. *Contemporary Accounting Research*, 32(3): 1236–1262.
- Cooper, D. J., M. Ezzamel, and K. Robson. 2019. The Multiplicity of Performance Management Systems: Heterogeneity in Multinational Corporations and Management Sense-Making. *Contemporary Accounting Research*. 36(1): 451–485.
- 林 攝子. 2004. 「戦略コミュニケーションツールとしてのバランス・スコアカード —戦略共有効果に関する実証分析」『企業会計』56(4): 610–615.
- Hoque, Z., and James, W. 2000. Linking balanced scorecard measures to size and market factors: Impact on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research*, 12(1): 1–17.
- 伊藤 和憲・小酒井 正和. 2003. 「BSCソフトの必要性」『原価計算研究』27(2): 49–58.
- Kaplan, R.S. and D.P. Norton. 2001. *The strategy-focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Harvard Business School Press.
- Kaplan, R.S. and D.P. Norton. 2004. *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*. Harvard Business School Press.

- 加登 豊・島 吉伸. 2015.「BSC運用方法論の検討:「逸品」ものづくり経営塾におけるオープン・イノベーションの仕組み」『原価計算研究』39(2): 78-90.
- 岡田 謙二郎. 2006.「BSCによる組織目標の浸透と組織横断的なコミュニケーション」『医療バランスト・スコアカード研究』3(1): 63-72.
- 乙政 佐吉. 2004.「わが国企業のバランスト・スコアカード導入に対する促進要因の分析」『会計』166(5): 767-779.
- 乙政 佐吉. 2005a.「わが国企業のバランスト・スコアカード導入における促進・阻害要因に関する研究:A社のケースを通じて」『原価計算研究』29(1): 58-73.
- 乙政 佐吉. 2005b.「方針管理とバランスト・スコアカードの関係に関する研究」『桃山学院大学環太平洋圏経営研究』(6): 103-135.
- 乙政 佐吉・梶原 武久. 2009.「バランスト・スコアカード実践の決定要因に関する研究」『原価計算研究』33(2): 1-13.
- Parker, Lee D. 2012. Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance, *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1), 54-70.
- 櫻井 通晴. 2008.「医療機関における経営企画部の役割 —バランスト・スコアカードとABCの導入・推進を中心に」『産業経理』67(4): 28-38.
- 妹尾 剛好. 2011.「機能部門におけるバランスト・スコアカードの重要性: キリンビール株式会社の事例からの考察」『原価計算研究』35(2): 51-61.
- 商 哲. 2020.「BSCと他のMASの連携における影響要因—既存研究から—」『原価計算研究』44(2): 87-97.
- 商 哲. 2021.『BSCの設計と運用のメカニズムの解明』一橋大学 博士課程修了論文
- 高橋 淑郎. 2011.「山形県の医療政策と連動した山形県立中央病院のBSC」『医療バランスト・スコアカード研究』8(2):135-152.
- 横田 絵理・妹尾 剛好. 2012.「インタラクティブ・コントロール・システムとしてのバランスト・スコアカードの検討: —食品X社の事例からの考察—」『メルコ管理会計研究』5(1): 3-14.