

【論文】

**BSC と他の MAS との同時運用におけるコントロールの
メカニズムの解明**

商 哲

要旨：

本研究の目的は、BSC と他の MAS との同時運用におけるコントロールのメカニズムの解明である。事例を通じて、BSC と他の MAS との同時運用において、コントロールに関する選択的实施に関する一つのパターンを明らかにした。また、企業内の一部の MAS に焦点を当てた研究からは望ましくないコントロールの実施であっても、コントロールの全体図から見れば、そうではない可能性があることを発見した。

キーワード：

BSC；他の MAS；同時運用；マネジメント・コントロール；コントロールのメカニズム

**Explore the Mechanism of Controls in the Simultaneous
Use of BSC and other MAS**

Zhe, SHANG

ABSTRACT：

The purpose of this study is to explore the control mechanism in the simultaneous use of BSC and other MAS. Through a case study, the result shows that there is a selective implementation of controls in the simultaneous use of BSC and other MAS. The result also shows that even the implementation of controls is undesirable from the view of some existing studies focusing on the simultaneous use of BSC and some MAS within the enterprise, it may not be the case from the overall view of the controls.

キーワード：

BSC; Mutiple MAS; Simultaneous use; Management controls; Control mechanism

1 はじめに

BSC (Balanced Scorecard) と企業に存在する予算管理などのMAS (Management Accounting System) との同時運用は、戦略実行のためにBSCを運用する企業にとって重要である (Kaplan and Norton 2008, 2001; Niven 2002)。BSCに関する既存研究では、一企業に対し、BSCと企業内の一部のMASとの同時運用に焦点を当てたものが散見されており、例えば、BSCと品質管理と独自のTIMEシステム (Cooper et al. 2019)、BSCとEVA経営システムと目標管理 (横田・妹尾 2010a, 2010b)、BSCと中長期経営計画 (櫻井 2003)、BSCと方針管理 (乙政 2005b)、BSCと原価計算と予算管理 (青木ほか 2015) などをあげられる。

しかし、一企業の、BSCと他のMASとの同時運用に関するコントロールのメカニズムを明らかにした研究はまだない。すなわち、一企業に対し、BSCと他のMASとの同時運用において実施されるコントロールに関する全体図はまだ明らかになっていない。ここでの他のMASは、一企業において、BSC以外に運用されるMASを意味する。

なぜBSCと他のMASとの同時運用のコントロールの全体図を解明する必要があるか。第一に、既存研究の延長に繋がることをあげられる。例えば、BSCと方針管理と中期経営計画を取り上げた乙政 (2005a, 68) は、BSCと予算管理との関係は事例自体による情報制限 (BSC導入初期にあること) で分析できなかったものの、今後予算管理をも考慮した運用はその事例にとっての課題であるとした。この意味で、今後の研究は、他のMASの網羅性を考慮した研究の必要性がうかがえる。第二に、BSCと一部のMASに注目しても、そこで確認できたコントロールは、BSCと他のMASを含めたMCS (Management Control System) における位置づけが分かりにくい点を挙げられる。具体的に説明すると、BSCと一部のMASとの運用に実施されたコントロールは、BSCと焦点を当てていなかったMASとの運用にも必要かどうかは不明である点をあげられる。第三に、Cooper et al. (2019) から確認できるように、BSCと一部のMASとの運用に着目した既存研究では望ましくないと言われるコントロールは、MCSの視点から見れば、そうでない可能性がある。以上のように、BSCと他のMASに関する研究はコントロールの全体図を解明する必要があると考えられる。

研究目的はBSCと他のMASとの同時運用におけるコントロールのメカニズムの解明である。

本稿の構成は以下のとおりである。第2節で、本稿で利用されるコントロールを整理し、他のMASについて議論する。第3節で、研究方法と調査対象企業の背景について述べる。第4節で、BSCと他のMASとの同時運用に関する情報を提示する。第5節で考察をし、第6節で、結論と貢献と限界について述べる。

2 先行研究

MCSは、BSCや予算管理などのMASとコントロールからなる (Shang 2018; Malmi and Brown 2008)。本稿では、BSCと他のMASおよび実施されるコントロールを含めてMCSとして捉える。この観点から、BSCと他のMASとの同時運用に関するコントロールの全体図を解明するには、使

用されるコントロールの選択と他のMASの意味の説明の必要がある。

2.1 コントロールの選択

これまで、コントロールが数多く開発され、既存のコントロールの類似性の問題が指摘された (Bisbe et al. 2019; Shang 2018; Chenhall 2003)。したがって、全体図を明らかにするために、本稿は、利用するコントロールを重複しないよう、かつ網羅的に選択する必要がある。選択にあたって、Simons (1995) などがあるものの、それらのフレームワークは企業内実施されるコントロールをとらえきれず、複数の異なったフレームワークからコントロールを選択して利用するのが望ましいと考えられる (Ferreira and Otley 2009; Mundy 2010; Tessier and Otley 2012; Bedford and Malmi 2015)。コントロールの網羅性を考慮した研究として、Malmi and Brown (2008) をあげられる。ただし、Malmi and Brown (2008) の五つのコントロールからなるフレームワークに関し、(1) 文化によるコントロールに対する精緻化ができること、(2) 計画によるコントロールとサイバネティック・コントロールと報酬によるコントロールは結果によるコントロールでまとめられること、(3) 管理的コントロールは強制型コントロールに変えることができること、さらに、(4) イネープリング型コントロールなどを付け加えられることというコントロールの網羅性の確保のための修正ができるので、本稿はMalmi and Brown (2008) を修正して利用する。続いては、個々の修正について説明する。

2.1.1 文化によるコントロールと信条によるコントロールと人事によるコントロール

Malmi and Brown (2008) は、文化によるコントロールは、従業員の行動に影響を与えるバリューや信条を含めており、信条によるコントロールを内包するとしたものの、本稿では、それを分けて考慮する。文化によるコントロールは、組織のバリューやノルムから逸脱した個人に強いグループプレッシャーをかけることを意味する (Merchant and Van der Stede 2003, 90-91)。対して、信条によるコントロールは、Simons (1995, 34-39) に基づけば、シニアマネージャが公式的に、明確な組織の定義を示し、組織の基本的な価値、目的および方針を提示し伝達するプロセスであると考えられる。その説明から、信条は経営者の個人の信念であるとき、求められる文化を提示し、既存の文化に含まれない信条によるコントロールになる。例えば、創業者が企業理念や家訓を作成し全社に適用した時、それに応じた文化が生まれる (挽 2007; Collier 2005)。このように、文化によるコントロールと信条によるコントロールを分けて考慮する。

人事によるコントロールは、社員の選択と配置と訓練、ジョブの設計、資源の許可を含め、社員の属性に基づき社員を管理することを意味する (Merchant and Van der Stede 2003, 88-90)。Malmi and Brown (2008) は、人事によるコントロールは文化によるコントロールに含められるとしたものの、彼ら自身も明確な結論をつけていない。また、Sandelin (2008) では、人事によるコントロールは文化によるコントロールを支援できるというようなこともあるので、本稿では、人事によるコ

ントロールを独立して考慮する。

2.1.2 結果によるコントロール

結果によるコントロールは、業績目標の設定、業績の測定、業績測定対象の設定、奨励（報酬の設定や社内表彰など）を意味する（Merchant and Van der Stede 2003, 33）。それは、Malmi and Brown (2008) の、目標の設定や追跡や達成すべき目標の基準の提供を含める計画によるコントロールとサイバネティック・コントロール、奨励を意味する報酬によるコントロールを含めていると考えられる。Malmi and Brown (2008) は、計画によるコントロールとサイバネティック・コントロールは取り扱う財務情報の量が異なることから両者を分けたものの、両者はともに、目標の設定や基準の提供という類似性の高い特徴を持つことから、本稿は分けないとし、結果によるコントロールを利用する。

2.1.3 診断型コントロールとインタラクティブ型コントロール、強制型コントロールとイネーブリング型コントロール

Malmi and Brown (2008) のサイバネティック・コントロールは、結果によるコントロールにおける目標設定に加え、差異分析も含めるものの、結果によるコントロールの利用により、差異分析を含めた診断型コントロールの利用が必要になる。診断型コントロールは、シニアマネジャが組織の成果をモニターし、事前に設定された業績基準からの乖離を修正するプロセスと考えられる（Simons 1995, 59–61）。この意味で、診断型コントロールの利用により、Malmi and Brown (2008) で触れなかった差異分析後の対処も含めることで、企業が実施するコントロールをより網羅的にカバーできると考えられる。

また、Malmi and Brown (2008) で触れなかったが、診断型コントロールと対比するインタラクティブ型コントロールを利用する。それは、戦略的不確実性の対応のために、シニアマネジャが部下の意思決定行動に定期的かつ個人的に介入することを意味する（Simons 1995, 93–95）。

Malmi and Brown (2008) の、基準順守や責任配分を意味する管理的コントロールは、強制型コントロールに変える。強制型コントロールは既定の組織ルーティンを効率的に実行させることを意味する（Adler and Borys 1996）。それは、トップダウンのアプローチで集権と事前計画を重視する（Ahrens and Chapman 2004）。例えば、事前に作成されたガイドラインに基づいてエンジニアが業務を遂行することが例である（Adler and Borys 1996）。

また、Malmi and Brown (2008) では触れなかったものの、強制型コントロールと対比して、イネーブリング型コントロールがある。それは、組織ルーティンの改善や修正を意味する（Adler and Borys 1996）。日々の作業で、仕事で避けられない不測事態に直接対処する立場に社員を置き、社員の自律的行動を強調する（Ahrens and Chapman 2004）。

このように、上記の四つのコントロールの利用によって、Malmi and Brown (2008) のフレー

ムワークを補完し、コントロールの網羅性が高まると考えられる。

以上の議論から、企業内実施されるコントロールを網羅的に考慮するために、本稿は、文化によるコントロール、信条によるコントロール、人事によるコントロール、結果によるコントロール、診断型コントロールとインタラクティブ型コントロール、強制型コントロールとイネープリング型コントロールを取り上げるとする。

2.2 他のMAS

BSCの既存研究では、他のMASは多様である。BSCと方針管理（乙政 2005b）、BSCと経営品質（伊藤 2003）、BSCと中長期経営計画（櫻井 2003）などに加え、BSCと原価計算と予算管理に着目した青木ほか（2015）、BSCと目標管理とEVA経営システムに着目した横田・妹尾（2010a, 2010b）、BSCとオリジナルな品質管理及び時間当たり採算システムに着目したCooper et al.（2019）などもある。

他のMASを捉えるために、本稿では、他のMASは、会計情報を活用し、企業の従業員から社長にまでその存在が認識され、MASのPDCAサイクルを識別できるものとする。この意味で、BSCに加え、PDCAを回して、社内の従業員や社長はその存在が認識されているなら、業績評価などもMASとして認識できる。

BSCと他のMASとの同時運用を取り扱った既存研究から、一企業におけるBSCと他のMASとの同時運用は、BSCと個々のMASにおいて、実施されるコントロールが異なることもあれば同じであることもあるというコントロールの選択的実施の可能性を伺える。例えば、キリンビールを取り上げた横田・妹尾（2010a, 2010b）では、BSCと目標管理との運用では、現場の意見を考慮した目標設定が行われ、文化によるコントロールを反映し、BSCと業績評価との運用では、目標達成度のチェックなどの診断型コントロールに加え、経営理念の発揮度が考慮され、文化によるコントロールをも反映したと考えられる。

しかし、BSCに関する既存研究はあくまでBSCと企業内の一部のMASに焦点を当ており、コントロールの網羅性と他のMASの網羅性を考慮した研究がまだないので、得られる示唆は限定的である。例えば、Cooper et al.（2019）の事例では、HQ（Headquarter）と工場の間、不信な文化が存在し、HQによる強制的なコントロールによって、HQが独自で開発したBSCの強制適用がなされた。そこで、工場は、自由にMASの利用を選択できる権限を持ち、独立性を追求する文化が存在するので、コスト低減への強いコミットメントのもと、BSCをチェックリストとして運用し、診断的なコントロールの実施がみられ、工場内部では従来の品質管理を使い続けた。このように、お互いに信用しない文化、強制型コントロールという既存研究で望ましくないとされたものであっても、他のコントロール（コスト低減へのコミットメントのための文化的コントロールやチェックリストとしてBSCを利用する診断型コントロールなど）の実施によって、MAS全体としては大きな問題にならないという可能性にも注意する必要がある。

以上を踏まえ、本稿では、コントロールと他のMASの両方を考慮し、一企業におけるBSCと他のMASとの同時運用に実施されるコントロールの全体図の解明にあたって、以下のRQ（リサーチクエスチョン）を設定する。

RQ：MCSを機能させるために、コントロールはBSCと個々のMASにおいてどのように選択的に実施されるか。

3 研究方法とケースのバックグラウンド情報

3.1 研究方法

研究方法はインタビュー調査に基づく定性研究である。既存研究ではインタビュー調査に基づく定性研究が一般的であり、コントロールの全体図を反映するためには企業内の詳細な情報に基づく分析が必要であり、文化などの定性情報が大量に必要であることがあるからである。

インタビュー対象である(株)亀山電機に対し、半構造化したインタビューを実施した。同社を取り上げた理由として、同社は複数のMASを同時に運用しており、BSCと他のMASとの同時運用においてコントロールを実施し、本稿の研究目的に適合している。また、同社の経営層からの支援が大きく、研究目的を達成するための情報を十分に確保できるということから、同社をインタビュー対象とした。最後に、同社は、創業以来、長崎県の優良企業として複数回新聞や記事で取り上げられ、業績は向上する傾向を示しており、同社の創業者は日本管理会計学会で同社のBSC取り組みに関する特別講演を行ったことがあるので、同社を取り上げることは、他の企業の管理会計にとって有益な示唆を与えられると考えられる。

インタビューは、2019年5月（社長）、2019年9月（社長）、2020年1月（営業部長、技術部長、管理部長）、2020年12月（社長、総務部長）、合計4回（総時間750分）を実施した。管理層のみへのインタビューの理由として、創業者である社長や各部長は現場の業務にかかわり、業務に詳しいので、管理層へのインタビューで十分な情報を確保できる。

インタビューにあたって、まずインタビュー対象に質問票を送付し、事前に質問項目について考えてもらった。また、インタビュー対象の意見を考慮し、質問を調整した。さらに、インタビュー前、インタビュー対象に修正した質問票を送った。インタビュー後、ICレコーダーの内容を確認し、異なった人による同じ質問に対する回答が異なった時や回答の内容が理解できない時は、インタビュー内容の再確認のため、インタビュー対象とメールでのやり取りをした。また、同社の内部情報や社内ブログなどにアクセスし、インタビュー質問の設定とインタビュー後の確認において考慮した。同社の外部開示情報も閲覧した。論文を作成した後、同社に確認を依頼し、内容の適切性及び開示可能性を確保した。

3.2 ケースのバックグラウンド情報

1996年に創業した(株)亀山電機は、長崎県に位置し、工場や発電所の自動化に関するソフトウェアの設計・製造・販売を主力事業とする中小企業である。同社は、技術部、営業部、管理・総務部を設置している。2021年9月時点同社の従業員は約100人である。2020年度の年間売上は約9億である。同社は、BSC、経営計画、予算管理、品質管理、業績評価の五つのMASを同時に運用して戦略を実行し、いずれのMASも10年前から運用を始めた。五つのMASは社員や部長や社長に認識されており、個々のMASはPDCAサイクルで回され、毎年、見直しがなされる。同社のBSCは、財務、内部プロセス、顧客、学習と成長の四つの視点を持つ全社BSCと部門BSCからなる。BSCは、2008年ごろ、リーマンショックという経済危機に対処し、内部業務プロセス改革のため、創業者の決定で導入したが、同社の全社戦略と結びついているので、戦略実行にも繋がっている。

4 ケース・スタディ

同社は、創業者の信条を出発点とし、経営計画の中核となる『亀山道』という小冊子を作成し全社員に配布している。この小冊子は、「家族の期待と責任を一身に背負っている社員が安定した生活を築くため」、「一人一人が輝いている会社に」、「個々の能力を最大限引き出すことにより、付加価値を生み出し続ける企業を目指し」、「社長が先頭になって汗をかいて働きます。無理を承知で皆さんに協力をお願いいたします」と創業者の信条を発信し、社長についていくことを社員に強く求め、高い志と人間性尊重の文化を全社に求めている。

創業者の信条の実現と文化の定着のために、同社では、『亀山道』に関する年2回のテストや休日勉強会や毎日の唱和などを実施してきた。その中、考えを「同じくできない方は、袂を分けて自らの意思で下山する事がお互いのより良い選択」と社長が述べ、最初から、自社に適した人材を選択している。さらに、創業者の信条のもとで、『亀山道』は、各種目標（戦略や基本経営方針など）を明記し、目標の達成方法は、一部は明記するものの、社員の自主性を尊重し、社員の高い志と人間性尊重に基づいた行動を社長が期待している。社員の行動を支援するために、社長が、一元化したデータベースでまとめたすべての経営情報を全社員に開示している。

4.1 BSCと経営計画

経営計画は、創業者の信条を伝達し、戦略や経営方針や年度財務指標などを提示する。提示された信条や方針に関して、社員はそれに遵守しなければならない。例えば、部門間連携の方針を受けて、営業部門BSCと技術部門BSCにおいては、新規顧客に関する同じ指標が設定され、共に指標の達成に関する責任を共有している。また、顧客の多様化という戦略に関し、全社BSCでは、顧客満足度や新規顧客数などを設定し、顧客に関しても、ストックビジネス、リピートビジネスなどに細かく分けてそれぞれの指標を設定している。

さらに、経営計画では、創業者の信条のもとで、高い志を踏まえ、年度売上指標をあえて達成で

きない目標値にした。BSCはその目標値をそのまま受けて作成され、年度売上目標値を下方修正しない。インタビューでは、社長は、そのようなことに関し、「現状維持は衰退の始まり」であり、「損益分岐点での活動にだけ注目するのは成長できない」とし、もし現状を維持するのなら、会社の現状を考えると、「一度売上予算を思いっきり下げ、経営資源の選別と集中をリフレッシュする必要がある」ので、 unnecessaryな業務や事業の撤退につながり、リストラも伴うことになり、全社員の幸せには繋がらないと認識している。また、そのような説明は社員に対しても行い、社員の納得を確保するようにしている。このように、BSCと経営計画との運用において、議論する余地がなく、BSCはそのまま経営計画の達成不能な目標や目標値を受け入れる。

4.2 BSCと予算管理

同社のBSCの一部の指標は予算指標と関連付けられている。そのような関連付けは、社内のガイドラインによって、予算編成はBSCを参照するように求められている。結果、BSCにおける財務指標は予算と関連して設定される。また、社長方針で、部門間の連携が重視される。例えば、技術と営業の連携方針で、技術部と営業部は新規顧客数の指標を共有する。コストが高くなるものの、顧客注文を受ける前でも、営業部と技術部の社員がともに顧客に訪問する。

BSCと予算に設定された指標について、営業部長による技術部の設計費に関する提案がある。同社では、経営情報を全社で共有しているので、営業部長が、技術部の設計費に関する情報を入手できる。そこで、営業部長が技術部のデータを分析したことで、従来の計算方法だと、売上と経費の差額をさらに営業と技術部に一定の比率で按分したうえ、残った部分が技術部の設計費として認識されることに関して、それは適切ではないと主張した。なぜなら、同社は競争の激しい環境にあるので、現在は時々赤字の注文も受けるからである。そうになると、技術部の人がいいつも通りに工数をかけているのに、それは正しく認識されないと営業部長が気付いた。それを踏まえ、営業部長は、設計費の計算に、設計にかけた時間と個人単価（社員一人の時間当たり単価）で計算するように提案し、社長や技術部長との議論を繰り返してきた。さらに、その技術部と営業部に対して測定される個人単価の計算に関して、個人単価とはいえ、同社では、生産部門（技術部と営業部）の社員の給与のほか、役員報酬や販管費など、自部門にとってのコントロール不能な費用も計算に入れている。しかし、そのような計算について、調査時、技術部長は、「非生産部門は単価を設定しても売り上げを上げられない。したがって、生産部門に加算することで売り上げ目標が達成されていることが大前提になるが、オーダーを黒字にすることで、会社としての利益を担保することができる」と認識している。

ちなみに、同社では、部長は創業者の信条を深く理解する必要がある。実際、2020年4月、元社長であった創業者の判断で、信条を良く理解していると思われた元営業部長が新社長にもなった。

4.3 BSCと品質管理

同社の品質管理は、創業者の信条のもと、経営計画書であげられた品質方針と情報セキュリティ方針に基づいている。また、製品品質確保のための、受注前から受注後までの業務基準を提供することに加え、現場の自律的な活動を促進するための提案シートを含めている。

同社は、誰でもいつでも提出できる提案シートが創業者の決定で運用している。ガイドラインによって、問題解決、コスト改善、企画に関する提案が必要である。提案をする時、提案者が自社の情報システムにアクセスし、改善額の見積もりを予測するだけではなく、重要とされる経営目標との関連や実施の期間など多様なことを考慮することが必要で、決まったフォーマットへの記入が必要である。そして、部長、さらに社長の承認を得て、許可または棄却が決定される。そのようなプロセスでは、社員は自律的に活動し、全社の視点を持って提案する必要がある。例えば、購買先評価表の簡素化という提案では、責任者、作業時間の削減、個人単価と関連したコストの削減、BSCや予算などの指標達成への貢献に関する説明がなされた。

同社では、現場からの提案が活発に行われており、毎月数件の頻度で出ている。社内資料から、2006年の時、「スタッフ全員が、改善改革というものに、すごく積極的になって、常に問題点に対するアンテナを張巡らせている雰囲気になりつつあり」などの記述があった。また、内部資料によれば、却下される案件も多い。インタビューから、却下されても、社員に却下されることは恥ずかしいことではなく、むしろ評価になるように教育し、それに合わせた仕組みも設計されていることがわかった。例えば、業績評価の時、提案の採用数ではなく、提案の提出回数を考慮する。また、提案に対し、部長や社長がコメントをし、提案者の納得を重視する。

4.4 BSCと業績評価

同社は、BSCの一部の指標のみを業績評価に使用している。それは、創業者の信条と文化を考慮した社長による意思決定である。例えば、人間性尊重と高い志を考慮した結果、業績評価では、BSCで書かれた、達成できない年度財務目標のウェイトは低く、社員の日々の努力を重視し、営業と技術の同行による顧客訪問回数や個人単価の達成などのBSCのプロセス指標に加え、創業者の信条への理解度、提案回数などの定性的評価のウェイトを重くつける。評価の結果に応じて、報酬を決める。

BSCと業績評価との運用では、ガイドラインで求められた、週次、月次、四半期ごとの会議による業績の追跡と診断のほか、毎月のヒアリングも求められ、社員のメンタルや発展性を重視し、上司と直属部下のコミュニケーションが頻繁に求められる。ヒアリングを通じて、上司は部下の日々の努力を把握し、助言や指導もする。ヒアリングの後、上司は、人事管理シートを記入し、社員への定性評価をする。さらに、ヒアリングは社員に対する診断だけではなく、社員の悩み相談や今後の個人目標や提案シートの提案など様々の相談を可能にする場でもある。

ヒアリングできる人材の育成も重要である。同社は、教育の一環として、エルダー社員が指導者

としてヤンガー社員に対する指導をしている。社内資料から、エルダー社員は過去のヤンガー社員としての経験を活かして臨む必要があり、指導者としての能力アップに繋がることが分かった。

5 考察

本稿はBSCと他のMASとの同時運用におけるコントロールのメカニズムの解明を試みた。事例のコントロールの実施の状況は次の頁の図表1でまとめることができよう。

図表1 事例のまとめ

コントロール	BSCと 経営計画	BSCと 予算管理	BSCと 品質管理	BSCと 業績評価
文化による コントロール	-	営業部長の提案 個人単価の設定	現場による提案 シートの積極的 利用	ヒアリングで社員の メンタルなどの把握
信条による コントロール	創業者が達成不 能な年度財務目 標を設定	創業者の信条に よる技術と営業 の連携	創業者による提 案シート運用の 決定	高い志と人間性尊重 の創業者信条の反映
人事による コントロール	社員による目標 の受入れ；毎年 テスト	部長の選択, 新 社長の選択	雇用の選択, 毎 年テストなど	エルダー社員による 講義
結果による コントロール	目標の設定	目標の設定；部 門間共通の目標 など	目標の設定；提 案でのコスト予 測や経営目標と の関連	報酬はヒアリングな どの結果に応じる
診断型 コントロール	-	-	-	財務目標より, BSC プロセス目標や信条 への理解を重視
インタラク ティブ型 コントロール	-	創業者が不確実 性を考慮した営 業部長の提案の 議論に介入	-	-
強制型 コントロール	創業者の年度財 務指標の下方修 正しない方針へ の遵守	BSCと予算の 連携を求める運 用ガイドライン	品質方針への順 守, 提案に関す るガイドライン	ヒアリングはBSC で求められている； フォーマットの記入
イネーブリン グ型 コントロール	-	-	現場の考えで自 由に提案する	-

(出所) 筆者作成

図表1は、BSCと個々のMASとの運用に共通して実施されるコントロールと実施しないコントロールが存在することを表している。

図表1では、創業者の信条によるコントロールがBSCと個々のMASとの運用において反映され

たことを確認できる。信条によるコントロールの下で、達成不能な目標値の設定、部門間連携の指標に関する設定、提案シートの利用、ヒアリングの実施が行われている。また、創業者の信条は揺るがないものとして認識され、それが、強制型コントロールに繋がる。結果的に、達成不能な目標値、提案シートや予算とBSCの運用やヒアリングの実施もガイドラインに無条件で従う必要があり、全社は創業者が決めた方向に向けて努力することが強制的に求められている。また、それをうまく機能させるために、人事によるコントロールが行われ、社長にコミットする人材のみの雇用、年2回の創業者の信条への理解や各種ガイドラインに関するテスト及び教育などが行われ、エルダーによるヤングへの教育などが行われている。他に、結果によるコントロールも、BSCと個々のMASとの運用において実施され、目標値が達成できないものの、創業者の信条を反映して、毎年更新され設定されている。また、報酬などは、目標値の達成ではなく、より主観的な評価で、創業者の信条への理解などを加味し、ヒアリングによって決められている。そのようなことは、創業者の信条の浸透と実現を確保するように実施されていると考えられる。

上記のような、全社レベルに実施されたコントロールに加え、BSCと一部のMASにおいて実施されるコントロールもみられる。

高い志と人間性尊重の文化は、BSCと予算管理、品質管理、業績評価との運用において実施されている。例えば、部長による提案や個人単価の設定における部長たちの考え、現場による提案シートの活用、ヒアリングにおける創業者信条のもとの文化の反映などが確認できる。

診断型コントロールについては、BSCと業績評価との運用においてしか確認できなかった。またその診断も、財務指標の達成にウェイトを重く置いておらず、重要性が限定的であると考えられる。インタラクティブ型コントロールについては、BSCと予算管理との運用において機能し、戦略的不確実性に対処し、外部の競争などを考慮して、部長たちが行動していると考えられる。イネープリング型コントロールニツイテハ、BSCと品質管理との運用において、現場の声をくみ取るために実施されていると考えられる。現場は提案シートを通じて、自律的な行動を展開し、コスト低減などの提案をしている。

図表1から、幾つかの特徴が見られる。

第一に、同社は、創業者の信条を強く強調した経営であるので、社長が信条によるコントロールをBSCと他のMASとの同時運用において共通して実施し、BSCと経営計画との運用において文化によるコントロールを実施していない。それは、Kaplan and Norton (2008)で重要とされた文化より、同社では創業者の信条がより重要とされているからであると考えられる。それにより、BSCと経営計画との運用では、創業者の社長の決定で、社員は社長に従って年度財務目標の達成のみを考えれば良いという姿勢が見られ、文化によるコントロールの必要はなくなった。

また、強く発信された創業者の信条の実現のため、同社は人事によるコントロールと強制型コントロールを、BSCと経営計画との運用のみならず、BSCと個々のMASとの運用において実施している。BSCと経営計画との運用では、社長が目標値の下方修正をしない強制型コントロール、創

業者の信条に納得した社員のみでの雇用やテストの実施などを含めた人事によるコントロールを実施している。さらに、社長の信条の浸透や社長の決めたことへの社員の順守のために、部長の選択やエルダー社員による講義などが行われ、人事によるコントロールを実施すると同時に、BSCと個々のMASとの運用において、強制型コントロールを実施し、創業者の信条から踏み外さないように、ガイドラインなどを整備した。そのような人事コントロールと強制型コントロールの実施で、事例では、BSCと予算管理における営業部長の提案と技術部長の発言、BSCと品質管理における提案に関する記録、BSCと業績評価におけるヒアリングの活動から、創業者の信条で強調された高い志と人間性尊重の文化はある程度社員と部長に浸透し、文化によるコントロールが機能していると考えられる。

第二に、同社は、結果によるコントロールをBSCと個々のMASとの運用において共通して実施している。その中、創業者の信条によって年度財務目標が達成不能になっているものの、BSCと予算管理における個人単価の設定、提案シートにおけるBSCや予算にある経営目標との関係に関する説明から、高い志に基づいた行動を社員に求めていることが分かる。また、創業者の信条への強調で、BSCと業績評価との運用では、ヒアリングのとき、財務目標より、BSCプロセス目標や創業者の信条への理解度をより重視し、結果によるコントロールにおける報酬の決定も診断型コントロールに関連付けられている。もちろん、ヒアリングできる人材育成のための人事によるコントロール、人間性尊重の文化を反映し、社員のメンタル面を重視する文化によるコントロールも重要である。

ここで、注意されたい点として、BSCと経営計画との運用では、社長が創業者の信条に基づき、達成不能な目標を設定し、かつ強制型コントロールをBSCと個々のMASとの運用において実施したことがある。それは、Cooper et al. (2019) などのBSCと一部のMASに着目した既存研究から見ると、そのようなやり方に対し、現場による抵抗が生じてしまうことになり、望ましくないことである。しかし、同社では、それに合わせた人事コントロールの実施に加え、BSCと個々のMASにおける結果によるコントロールの実施、BSCと業績評価に実施した診断型コントロールにおける財務目標の取扱いで抵抗は生じなかった。

第三に、BSCと予算管理との運用ではインタラクティブ型コントロール、BSCと品質管理との運用ではイネープリング型コントロール、BSCと業績評価との運用では診断型コントロールの実施がある。そのことから、それらのコントロールは、BSCと他のMASのとの同時運用において共通して実施する必要がない可能性が見られた。もちろん、部長はより戦略的に考えること、品質管理はより現場に密接すること、診断型コントロールで財務目標のウェイトが低いことなどに関連する可能性がある。

6 終わりに

本稿は、BSCと他のMASとの同時運用におけるコントロールのメカニズムを分析した。結果、

BSCと他のMASとの同時運用には、コントロールの選択的実施の必要性を確認できた。また、創業者の信条が非常に強い企業として、信条によるコントロールが文化によるコントロールより重要であること、達成不能な目標設定をしたときは、コントロールの全体図を考慮し、人事によるコントロールや強制型コントロールなどのコントロールの実施に加え、BSCと業績評価との運用においても、重視すべき目標を考える必要があることを示した。

本稿の貢献として、第一に、既存研究はBSCと一部のMASに注目するのに対し、本稿は、コントロールと他のMASの網羅性を考慮した全体図を解明し、コントロールの選択的実施の必要性を明らかにし、既存研究を補足し、実務に対し、一つのBSC運用のモデルを示した。

第二に、メカニズムの解明によって、一部のMASのみへの着目で得られない示唆を得た。例えば、同社のBSCと経営計画との運用における目標設定や強制型コントロールの実施は、既存研究で望ましくないとされるものの、BSCと経営計画以外のMASとの運用におけるコントロールの実施で、企業が業績をあげ続けてきた。

本稿の限界として、第一に、本稿は短期的事例調査である。文化や信条によるコントロールを実施しても、その効果が観察できるまでは時間がかかる可能性がある。この意味で、今後、事例に対する長期的追跡が必要である。第二に、単一事例であるので、結論はその企業の特徴に影響される可能性がある。それは、今後、異なる業種や異なる規模や異なる地域などの企業をも分析することで、同社の特徴とその影響に関する判断がより客観的にできると考えられる。

謝辞

本稿は、メルコ学術振興財団研究助成研究2019004号の成果の一部である。

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導入に与える影響について」『原価計算研究』39(1):43-53.
- 伊藤嘉博. 2003. 「経営品質とBSC (特集 バランスト・スコアカードと経営戦略)」『企業会計』55(5):664-670.
- 乙政佐吉. 2005a. 「わが国企業のバランス・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・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.
- 挽文子. 2007. 『管理会計の進化』森山書店
- 櫻井通晴. 2003. 『バランスト・スコアカード：理論とケース・スタディ』同文館
- 横田絵理・妹尾剛好. 2010a. 「戦略マネジメントシステムの事例研究(1) キリンビール株式会社のバランスト・スコアカード」『三田商学研究』53(2):123-136.
- 横田絵理・妹尾剛好. 2010b. 「戦略マネジメントシステムの事例研究(2) キリンビール株式会社のバランスト・スコアカード」『三田商学研究』53(3):45-58.
- Adler, P., and B. Borys. 1996. Two types of bureaucracy: Enabling and coercive. *Administrative Science Quarterly*, 41(1):61-90.
- Ahrens, T., and C. S. Chapman. 2004. Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management

- Control Systems in a Restaurant Chain. *Contemporary Accounting Research*. 21(2):271–301.
- Bedford, D. S., and T. Malmi. 2015. Configurations of control: An exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 27:2–26.
- Bisbe, J., K. Anne-Marie, and M. Paola. 2019. Coercive, enabling, diagnostic, and interactive control: Untangling the threads of their connections. *Journal of Accounting Literature*. 43:124–144.
- Chenhall, R. H. 2003. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future, *Accounting, Organizations and Society*. 28:127–168.
- Collier, P. M. 2005. Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting Management Accounting Research. 16:321–339.
- 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.
- Ferreira, A., and D. Otley. 2009. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*. 20:263–282.
- 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. 2008. *Execution Premium : Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage*. Harvard Business School Press.
- Malmi, T., and D. A. Brown. 2008. Management control systems as a package: opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*. 19(4):287–300.
- Merchant, K.A., and W. A. Van der Stede. 2003. *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. Prentice Hall. (1st Edition)
- Mundy, J. 2010. Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 35(5):499–523.
- Niven, P. R. 2002. *Balanced Scorecard STEP-BY-STEP: Maximizing Performance and Maintaining Results*, John Wiley & Sons Inc.
- Sandelin, M. 2008. Operation of management control practice as a package: a case study on control system variety in a growth firm context. *Management Accounting Research*. 19(4):324–343.
- Shang, Z. 2018. A Taxonomy of Management Controls in Management Control Systems Research. *Asia-Pacific Management Accounting Association 2018 (14th) Annual Conference*. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3477196> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3477196>.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press.
- Tessier, S., and D. Otley. 2012. A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. *Management Accounting Research*, 23:171–185.