

**科学研究費助成事業 研究成果報告書**

平成 27 年 6 月 2 日現在

機関番号：10104

研究種目：基盤研究(C)

研究期間：2012～2014

課題番号：24530548

研究課題名(和文)わが国企業の業績測定システムの実践方法と効果との関係に関する研究

研究課題名(英文)Study of the Relationship between Practices and Effects of Performance Measurement System in Japanese Companies

研究代表者

乙政 佐吉 (OTOMASA, Sakichi)

小樽商科大学・商学部・教授

研究者番号：20379514

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,800,000円

研究成果の概要(和文)：本研究は、わが国企業の業績測定システムに関して、業績指標をどのように利用しているのか、および、どのように業績指標を利用すればどのような成果を得るのか、の2点について実証的に明らかにすることを目的とした。本研究の目的を達成するために、まず、書誌学的研究によって、わが国バランスト・スコアカード研究の今後の方向性を提示した。次いで、精神医療センターの事例を通じて、対立要素間の「テンション」を調整しながら、成果につなげる過程を明らかにした。また、星野リゾートの事例から、顧客満足の向上を財務成果の獲得につなげるためのマネジメントを考察した。

研究成果の概要(英文)：The aim of this study is to clarify how Japanese companies use performance measurement indicators, and to examine the relationship between how to use it and the results empirically. To achieve the purpose of this study, firstly, through the bibliographical studies, we presented the future direction of Balanced Scorecard Research in Japan. Then the case study of mental health centers indicated the process of adjusting the "tension" and connecting the results. In addition we had the field studies and discussed the management regarding the relationship between financial outcomes and customer satisfaction in business.

研究分野：会計学

キーワード：管理会計 業績測定 バランスト・スコアカード

### 1. 研究開始当初の背景

管理会計の分野では、提唱以来 20 数年を経てもなお、研究者および実務家双方から、バランスト・スコアカード (Balanced Scorecard、以下 BSC) が大きな注目を浴びている。BSC は、非財務的指標の利点を生かしながら、財務的指標の限界を克服すべく開発された。現在では、戦略をマネジメントするためのシステムとして、世界中で BSC 導入・実践による効果が喧伝されている。

しかしながら、わが国においては、BSC を導入する企業が増加しているものの、BSC を実践しない企業もまた数多く存在する。また、BSC の提唱者である Kaplan and Norton 以外の研究者によってなされた BSC の効果に関する実証研究では、必ずしも一貫した結果が得られていない。

そこで、乙政・梶原 (2009) では、わが国企業における BSC 実践の決定要因を明らかにするために、内部コミュニケーションの必要性、非財務的指標の有用性、方針管理の実践の 3 つの観点から仮説を設定した上で、質問票調査および公表財務データを通じて実証的に検証した。

結果として、内部コミュニケーションの必要性および非財務的指標の有用性が高まる状況において、方針管理に加えて BSC が実践されること、および、方針管理の実践と BSC の実践が相互に補完的であることを示した。

次いで、乙政・梶原 (2011) において、わが国企業における BSC 実践と財務業績との関係について、定量的データセットに基づいた実証的研究を行った。

検証の結果、BSC は財務業績に対して直接的にはマイナスの効果をもつと同時に、無形資産への投資を通して間接的にプラスの影響を与えていることを経験的証拠として得ている。

両研究を通じて、わが国企業における、BSC 実践の決定要因、および、BSC 実践の効果を明らかにした。ただし、わが国において、従前より方針管理を実践する企業は多い。BSC を導入する企業も大半は方針管理を実践してきた経験をもつ。乙政・梶原 (2011) の限界の一つは、方針管理に BSC を付加したことによる効果を測定している点にある。

BSC 実践の効果を検証するには、BSC と方針管理とを峻別しなければならないものの、BSC も方針管理も、実務において必ずしも一様に実践されているわけではない。方針管理に BSC を付加するといっても、BSC が何を補完しているのかは企業によって異なる。わが国企業を対象として全体的に眺めた場合、どこからを BSC として、どこまでを方針管理とするかは、厳密に区別できない。

それゆえ、BSC あるいは方針管理といったツールの枠を取り払った上で、戦略的業績測定システムとして捉え直しつつ、わが国企業の戦略的業績測定システムの実践方法と効

果を明らかにすることが、理論的にも実践的にも大きな意義を有すると考えられる。

### 2. 研究の目的

以上のことから、本研究は、わが国企業の業績測定システムに関して、業績指標をどのように利用しているのか、および、どのように業績指標を利用すればどのような成果を得るのか、の 2 点について実証的に明らかにすることを目的とした。

本研究の第 1 の学術的特色・独創性は、わが国の管理会計研究が BSC や方針管理といったツールをベースに進められる中で、より抽象化した概念である「戦略的業績測定システム」に焦点を置いたことにある。「戦略的業績測定システム」を対象にすることによって、BSC や方針管理といった枠組みにとらわれず、複雑かつ不確実な経営環境において、業績測定システムに備わるべき要件を検証している。

第 2 に、本研究では、結果のコントロールである業績測定システムを単体で分析対象とするのではなく、コントロール・パッケージ (マネジメント・コントロール) の他のコントロールとの関係性から考察した。業績測定システムをマネジメント・コントロールの一部として捉え直すことによって、どのような内部環境の下でどのように業績測定システムが位置づけられるのかを明らかにしている。

### 3. 研究の方法

本研究では、先行研究のレビューはもちろん、計量研究および事例研究を実施しながら、方法論的トライアングレーションを通じて研究目的の達成を図った。

#### (1) 先行研究のレビュー

先行研究の網羅的なレビューによって、BSC 研究の課題を明示するとともに、本研究の理論的枠組みの構築および仮説命題の精緻化を行った。

#### (2) 計量研究の実施

わが国の BSC 研究の研究課題を抽出するために、書誌学的研究に関する先行文献を参照しつつ、1992 年から 2010 年までに公刊された主要欧米会計学術雑誌 10 誌、主要欧米会計実務雑誌 3 誌、わが国主要会計雑誌 7 誌に掲載されている全論文を対象として、BSC に関する文献分析を実施した。

文献分析の具体的な手順は、Kaplan と Norton による一連の研究のいずれかを参考文献に挙げている論文、もしくは、論題に「BSC」を含めている論文を、「広義の BSC 論文」として抽出、抽出した論文の中から、タイトルもしくはキーワードに「BSC」を含む論文、および、筆者らが BSC を研究していると判定した論文を、本研究の分析対象となる「狭義の BSC 論文」として選別、

「狭義のBSC論文」に対して、「論文数のトレンド（どれだけの研究がいつ実施されたのか）」、「研究内容（何を明晰することに主眼を置いているのか）」、「研究方法（どのような方法で行われたのか）」、「理論ベース（どのような理論に依拠しているのか）」、「研究サイト（どの業種を対象としたのか）」の5点からコード化した上で集計、である。

### （3）事例研究の実施

上記の計量研究は、研究課題の抽出を目的として実施しているため、非財務指標と財務指標との関係をどのようにマネジメントしているのかについては事例研究を通じて考察した。

一つは、顧客満足経営を積極的に推進する星野リゾートを対象として、顧客満足と財務成果との関係をどのように捉えているのか、かつ、財務成果を得るために顧客満足をどのようにマネジメントしているのかに関して事例研究を実施した。

二つに、経営環境の変化に対して改革を進める長崎県病院企業団の精神医療センターに関して、対立要素間に生じ得る「テンション」の調整を通じて組織成果につなげようとする過程を明らかにすることを目的として事例研究を行っている。

### （4）学会報告

精度の高い研究を目指すために、事例研究から導き出された成果を、学会にて報告した。

## 4. 研究成果

### （1）BSC研究の課題の提示

近年、わが国のBSCに関する論文の公刊数は減少傾向にある。BSC研究を今後さらに発展させていくためには、従来とは異なった観点から研究の方向性を模索した上で、新たな段階に進む必要がある。

それゆえ、今後の研究の方向性を模索するために、BSC提唱論文刊行以降の、1992年から2010年までを対象期間として、わが国の主要会計雑誌に掲載されたBSC研究の動向を考察すべく文献分析を行った。文献分析を実施するにあたっては、対象期間を5年ごとに4期に区分した上で、論文数のトレンド、研究コンテンツ、理論ベース、研究方法、研究サイトの5つの観点から、「欧米学術（欧米主要会計学術雑誌）」や「欧米実務（欧米主要会計実務雑誌）」における研究蓄積状況と照らし合わせながら、わが国でのBSC研究の推移を検討した。検討の結果として、以下の点を明らかにしている。

一つに、「欧米学術」ではBSC論文数は増加傾向にあるのに対して、わが国においては第3期をピークに減少している。特に、『会計』や『企業会計』でのBSC論文数の減少が著しい。査読付き雑誌である『原価計算研究』や『管理会計研究』は、概ね同水準を維持している。

二つに、わが国のBSC論文においては、「第3期著作」の引用率が高い。わが国では、「欧米学術」や「欧米実務」よりも、戦略マップを含む、戦略策定時に活用されるBSCへの関心が高い。

三つに、BSC研究の理論ベースに関しては、わが国のBSC論文は、「欧米学術」が志向する方向にわずかながら向かっている。すなわち、第3期まで「経済学」「社会学」「心理学」を理論ベースにしたBSC論文は皆無であったにもかかわらず、第4期においては、「心理学」や「複合」をベースにした研究が現れている。

四つに、わが国のBSC論文の研究方法は、第2期において「規範的研究」が支配的であったものの、経時的に多岐にわたるようになっていく。「欧米学術」において見受けられる「分析的研究」や「実験」は実施されていないとはいえ、「欧米実務」よりも幅広い研究方法が採用されている。

五つに、わが国では、研究方法と同様に、BSC論文において対象とされる研究サイトも多岐にわたるようになっていく。第2期において支配的であった「研究サイトなし」の比率は、第3期から第4期にかけて、「非製造業」や「非営利組織」の増加によって低下している。「研究サイトなし」の減少は、「欧米学術」と同様の傾向である。ただし、「非営利組織」へも関心を向けている点で、「欧米学術」とは異なる。

六つに、わが国においては、第3期をピークとして論文数が減少する中で、「技法」への高い比重を示しながらも、研究内容に関して経時的に広がりを見せている。第4期における研究内容の多様性は「欧米学術」と同程度である。ただし、「欧米学術」では「技法（複合）」が見当たらない。対して、わが国では「外部業績」を考察したBSC論文を見いだせなかった。また、「欧米学術」や「欧米実務」では、経時的に「行動（利用局面）」の比重が高まっている。一方で、わが国におけるBSC研究の関心は、BSCの利用局面よりも導入局面のほうに向かっている。

最後に、研究内容の項目数の推移に関して、「欧米実務」とは逆に、わが国および「欧米学術」において、個々のBSC論文が取り組む研究内容の項目数は増加する傾向にある。しかしながら、研究内容項目数の推移から類推すれば、「欧米学術」のほうが「日本」よりも多面的な研究内容に取り組んできていると考えられる。

以上の分析結果から、わが国BSC研究を発展させる可能性を有する方向性としては、実践的考察に基づいた一般化可能な研究の推進、および、BSC実践のさらなる観察の2点を提示している。

### （2）テンションのマネジメント

近年、管理会計研究において「テンション」が注目されている。「テンション」とは、一

般的に、何かを引っ張る力あるいは心理的に張り詰めた状態を指す。管理会計研究の文脈では、効率性と柔軟性、もしくは、機械的組織と有機的組織のような、組織の目標や特性に関する要素が互いに引っ張り合いをしている状況を表している。

「テンション」に関する研究の多くは、組織の目標や特性から生じる対立的な要素の両立から良好な成果が獲得される過程を、コントロールの側面から解明しようとしてきた。

先行研究では、コントロールの在り方によって、対立要素を両立させた状態で成果に影響を与えることが明らかにされつつある。しかしながら、トップのコントロールが、組織階層を越えて、どのようにして対立要素間の「テンション」を調整するのか、さらには、どのようにして組織的な成果に結びつくのかについては、必ずしも十分に明示されていない。

それゆえ、経営環境の変化への対応策として抜本的な経営改革を迫られる組織が、対立的な要素のあいだに生じ得る「テンション」をどのようにして調整しながら、成果につなげようとしているのかを、長崎県病院企業団の精神医療センターの事例を通じて考察した。

病院は、「テンション」の生じる可能性が恒常的に存在する組織である。「専門家支配」を背景とした、診療に関わる医師の自律的な意思決定・行動は、管理的権限と対立関係にあるため、病院の効率経営の実現を困難にすると考えられている。

事例から、精神医療センターでの経営改革に関わった要因は、次の8点にまとめられた。

急性期医療への転換のための、受診方針の見直し・精神科急性期治療病棟の設置・受付窓口の一本化・スーパー救急の設置（「急性期医療への転換」）

毎朝の病床管理報告会による、日々の業務の中での医師に対する入退院者数の意識付け（「病床管理報告会」）

医師の自律的な専門的判断の奨励および人的資源の活用を核とした院長の理念（「院長の理念」）

高度な診療を実現する上での、医師、看護師、コメディカルの意見交流を促すチーム医療の実践（「チーム医療」）

月次のチーフカンファレンスにおける、平均在院日数のチェック・予実管理（「カンファレンス」）

チーフカンファレンスへの医師の不参加の許容と会議体以外での情報共有（「情報共有」）

看護師によるきめ細かな収支チェック（「看護師のチェック」）

専門機能の充実および収益性の確保の機会としての企業団本部の統制（「企業団本部の統制」）

最終的に、上の8つの要因を院長によるコ

ントロール、会計コントロール、企業団本部との相互作用の3点から考察した結果として、同センターにおいて形成された、職能・組織階層を越えた「コントロールの相互補完」、入退院患者数を用いた現場での「非財務指標によるコントロール」、組織階層を介した「コントロールの相互作用」が、管理的権限と専門職的権限との「テンション」の調整を図っていることを得た。

加えて、「テンション」の調整から財務的成果が得られる過程を提示した。

### （3）非財務指標と財務指標との関係のマネジメント

管理会計分野の研究においても、マーケティング分野においても、顧客満足度と財務成果との因果関係の解明に多くの関心がよせられている。しかしながら、両分野の先行研究において、顧客満足度の向上が将来の財務業績に結びつくか否かに関して必ずしも一貫した結果は得られていない。業界やコンテキスト要因の影響によって、顧客満足度と財務成果との関係は変わりうる。それゆえ、実務において、学術的に不明瞭な顧客満足度と財務成果との関係をどのようにマネジメントしているのかが疑問として浮上する。

以上から、顧客満足度の向上に組織全体で取り組んでいる星野リゾートの事例を通じて、マネジメント・コントロール・パッケージの観点から、顧客満足度の向上を財務成果の獲得につなげるために、どのようにマネジメントしているのかについて検討した。

コントロール・パッケージは、会計コントロールのほか、人事管理や文化といった他のコントロールから構成される。顧客満足度と財務成果との関係のマネジメントについては、因果関係モデルに基づいた業績測定システムをも含むうる、より包括的な概念であるマネジメント・コントロール・パッケージの観点からの検討が有用である。

考察の結果として、同社では、顧客満足度を向上すれば利益の増加につながることを基本認識としながらも、現時点において、顧客満足度と財務成果との因果関係のメカニズムを必ずしも十分に把握できていない。しかしながら、「文化」「計画」「サイバネティック」を中心とした複数のコントロールの相互関係を通じて、従業員は自らの役割を明確に認識しつつ、「管理」コントロールの下で自律的に活動を行う。また、従業員の自律的な活動は、主に「サイバネティック」「管理」「報酬・報奨」コントロールによって醸成される、情報共有、および、高いビジネススキルやモチベーションに支えられている。さらに、従業員の自律的な行動の中でも近視眼的な行動は、「報酬・報奨」以外のコントロールによって抑制されている。

事例研究の結論としては、顧客満足度と財務成果との因果関係が不明確な状況にあっても、業績測定システムを含めたコントロー

ル・パッケージ（複数のコントロール間の相互関係）によってもたらされる、役割明確性および自律性を通じて、星野リゾートの従業員は、コスト意識を保ちながら、顧客満足向上および利益増加の同時達成に向けてまい進していることを得ている。

<引用文献>

乙政佐吉・梶原武久(2009) 「バランス・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』, 第33号第2号, pp.1-13.

乙政佐吉・梶原武久(2011) 「わが国製造企業におけるバランス・スコアカードの効果に関する実証的研究」, 『原価計算研究』, 第35巻第2号, pp.38-50.

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文](計4件)

乙政佐吉・近藤隆史(2015) 「顧客満足向上を通じた財務成果獲得のためのマネジメントに関する研究 星野リゾートの事例を通じて」, 『管理会計学』, 第23巻第1号, pp.43-60. [査読有]

河合隆治・乙政佐吉(2013) 「わが国におけるバランスト・スコアカード研究の動向：欧米での蓄積状況を踏まえて」, 『同志社商学』, 第65巻第1号, pp.1-62. [査読無]

近藤隆史・乙政佐吉(2013) 「テンションの調整過程と組織成果との関係に関する研究 公立病院の経営改革の事例をもとに」, 『原価計算研究』, 第37巻第2号, pp.75-87. [査読有]

河合隆治・乙政佐吉(2012) 「わが国バランスト・スコアカード研究に関する文献分析 欧米主要会計学術雑誌・実務雑誌との比較を通じて」, 『会計プロGRESS』, 第13号, pp.112-124. [査読有]

[学会発表](計1件)

近藤隆史・乙政佐吉 「公立病院の経営改革の実態と効果 マネジメント・コントロールの視点から」 日本原価計算研究学会第38回全国大会(2012年9月 横浜国立大学).

[図書](計0件)

[産業財産権]

出願状況(計0件)

名称：  
発明者：  
権利者：  
種類：  
番号：

出願年月日：  
国内外の別：

取得状況(計0件)

名称：  
発明者：  
権利者：  
種類：  
番号：  
出願年月日：  
取得年月日：  
国内外の別：

[その他]  
ホームページ等：なし

6. 研究組織

(1) 研究代表者  
乙政 佐吉 (OTOMASA Sakichi)

研究者番号：20379514

(2) 研究分担者  
なし( )

研究者番号：

(3) 連携研究者  
なし( )

研究者番号：