

業績評価システムのチェンジ研究：
知見と課題

近 藤 隆 史・窪 田 祐 一
相 原 基 大・福 田 直 樹

Abstract

Recent research in management accounting advocated strategic performance measurement systems. Many Japanese companies have implemented performance measurement systems, such as “management by objectives” or “*hoshin kanri*”. Moreover, they recently began changing its performance measurement systems with a balanced scorecard and pay-for-performance linkage. This paper provides a critical review of findings from existing research on management accounting change, performance measurement, incentive plan, and management control. We emphasize the design and use of the strategic performance measurement systems and discuss a number of research issues to be explored in future research.

Key words: Strategic performance measurement; Pay-for-performance incentive systems; Performance management; Interactive control; Management accounting change

1. はじめに

本稿の目的は、業績評価システムのチェンジ研究としての実証課題を提示することである。

近年の激化する競争環境のもと、業績評価システムのチェンジが加速している。業績評価システムのチェンジは、システム設計とシステム利用の2つの側面で行われている。ここで、業績評価システムのチェンジ研究として、環境の変化に合わせて、業績評価システムの設計面と利用面とがどのように変化し、組織成果にいかなる影響を及ぼすかの探求を試みたい。また、本稿で着目する業績評価システムとは、目標管理や方針管理、最近ではバランスト・スコアカード(BSC)などの業績評価に関連する様々な経営技法や制度を基礎にしながら、そこに報酬が明示的にリンクした成果報酬システム(梶原, 2001)あるいは報酬連動型業績評価システム(櫻井, 2003)である。

本稿の構成は以下のとおりである。次節では、業績評価システムのチェンジの概念について概説する。3節と4節では、業績評価システムの設計面とシステム利用面について、それぞれ先行研究から知見を整理し、チェンジ研究に向けた課題を提示する。5節では、組織成果への影響を財務成果と組織メンバーの意思決定・行動に分けて考察する。最後に、本稿をまとめ、業績評価システムのチェンジ研究の今後の方向性を提示する。

2. 業績評価システムのチェンジ

業績評価システムに関しては、一時点での環境との適合性ではなく、環境変化に合わせてどのように変容するか¹の解明が求められている。

従来、日本企業における組織のコントロールメカニズムにおいて、業績評価システムによるコントロールよりもクランコントロール¹が重視されてきた(梶原, 2001)。Daniel et al.(1995)は、品質戦略、マネジメント・コントロール・システム、そして報酬との関係に着目し、これらの一貫した関係への当てはまりが、日本企業よりも米国企業の方がよいことを明らかにした。

日本企業において、成果報酬システムあるいは成果連動型業績評価システム(以下、成果報酬システム)は、単体のシステムとして導入されてきたわけではない。成果報酬システムは、日本企業に根付いている経営手法である目標管理や方針管理と関係がある。目標管理は、成果報酬システムにおける業績評価のために用いられる場合が多い。目標管理では、組織目標をブレイクダウンし目標が個人へ割り付けられる。しかし、目標割り付けの段階において、組織と個人との目標の整合性が十分確保されてはいなかった。一方、方針管理は、TQMの発想から結果よりもプロセスを重視する形で、会社方針から部門、課、そして個人へと管理項目を展開させるものである。しかし、この方針管理においても、プロセスを適正に反映させる業績指標の整備が不

¹ クランコントロールについては、Ouchi (1979) を参照されたい。

十分であることが多かった。また、目標管理と方針管理のどちらも報酬とのリンクは稀薄であった。

近年、競争環境の激化から、目標管理や方針管理における業績評価のあり方が見直され、業績評価システムのチェンジが加速している。また、このような業績評価システムのチェンジにはBSCも関わっている。例えば、ある調査では、成果報酬システムにおける業績評価の部分にBSCを適応する日本企業は50%を超えると報告されている(櫻井, 2003)。BSCを本格的に導入しないまでも、BSCの発想を取り入れて業績測定・評価システムの見直ししたり、目標管理あるいは方針管理を一新するためにBSCの導入する企業も相当数存在している²。

このように、業績評価システムのチェンジは、インセンティブと戦略遂行の²つの方向で進んできた。インセンティブに関しては、目標管理、方針管理、あるいはBSCと報酬とのリンクが強化されてきた。戦略遂行に関しては、戦略を組織全体に浸透させ、戦略の遂行状況を追跡するために、財務指標だけでなく非財務業績指標が多く選択され、戦略的な業績評価を実現する方向に進んできた。これら2つチェンジを経ながら、日本企業において成果報酬システムが形成されてきた。また、業績評価システムにおけるインセンティブと戦略遂行のチェンジの方向性は、とくに日本企業だけに限ったことではない。

業績評価システムには、報酬とのリンケージ、戦略的な業績指標の選択、そして業績の評価方法などのシステム設計面のチェンジだけではなく、システム利用面のチェンジもある。従来、目標管理や方針管理が業務改善や人材育成のために利用されてきた。加えて、システム設計面での戦略性が高まることで、戦略創発(または業務プロセス改革)のために利用されることが想定される。本稿では、システム設計面だけではなく、このようなシステム利用

² BSCと目標管理・方針管理との関係の詳細については、乙政(2005)、加登(2004)、西居(2005)などを参照されたい。

面も業績評価システムのチェンジの要素として捉えている。

3. システム設計面

業績評価システムの設計面として、ここでは、報酬とのリンケージ、戦略的な業績指標、そして業績の評価方法について取り上げる。報酬と業績評価システムとのリンケージは、日本企業では成果報酬制度として注目されるようになり、欧米では比較的早くから論じられてきた管理会計研究の主要テーマである。戦略的な業績指標は、とくに、BSCの登場以降、非財務業績指標に管理会計研究者の関心が多く寄せられている。業績の評価方法については、非財務業績指標を含む業績評価システムのもとでの戦略的な業績評価のあり方が模索されている。以下、先行研究をもとにそれぞれを個別に考察する。

3.1 報酬とのリンケージ

先行研究における論点

業績評価システムの設計面を考える上で、業績評価システムと報酬とをどのように連動させるかは重要な課題である。業績評価システムと報酬とのリンケージに関する先行研究のなかで取り上げられてきた主な論点は、インセンティブ・プランにおいて、業績指標が財務か非財務か、主観的か客観的か、そして個人報酬における個人業績かチーム業績かの選択についてである。

第1の財務か非財務かの業績指標の選択は、エイジェンシー理論におけるインフォーマティブネス原則に依拠して説明が試みられてきた。インフォーマティブネス原則によると、エイジェントである組織メンバーの努力・行動を、外的なノイズの影響を受けやすい財務業績指標では十分に評価できないため、組織メンバーにインセンティブをあたえる費用が増加してしまう。これを回避するため、組織メンバーの努力・行動をより適切に評価でき、将来

の財務業績指標の先行指標としての非財務的業績指標に高いウェイトをおくことによってインセンティブ費用が最小化される。

ボーナス契約における業績指標のウェイト付けについて、Ittner et al. (1997)ではCEOを対象に調査した結果、インフォーマティブネス原則に基づく仮説が支持された。具体的には、探索型戦略が重視されるほど、品質重視の戦略が重視されるほど、産業規制が厳しい状況であるほど、そして業績不振に陥っているほど、非財務業績指標へのウェイトが高くなることが明らかにされた。Ittner and Larcker(2002)でも、同様の調査が現場作業者を対象に実施され、インフォーマティブネス原則に基づく仮説がよく支持された。

第2は、インセンティブ・プランにおいて、主観的な業績指標とリンクさせるか、それとも客観的な業績指標にリンクさせるかの問題である。個々の組織メンバーのおかれた状況を加味した柔軟な業績評価のためには、管理者による主観的な判断が有効であるとされてきた(Eccles, 1991; Kaplan and Norton, 1996)。しかし、主観的判断には評価者からのバイアスが入りやすいという問題がある。Ittner et al.(2003)は、BSCにおけるインセンティブ・プランについて、心理学をベースに、(1)主観的な指標には管理者のバイアスが含まれるため、客観的指標に高いウェイトがおかれる、(2)主観的指標であっても具体的な目標あるいは同条件のグループと比較される場合は、主観性が実質的に吸収されるため、明確な目標が設定されている指標にウェイトがおかれる、(3)主観的な指標であっても単一ではなく複数の指標に基づく評価であれば、主観性は実質的に吸収されるため、その場合は複数指標に高いウェイトがおかれる、ことを明らかにしている。このように、主観的といっても、目標設定のあり方、指標の数と密接に関係し、それぞれがインセンティブ・プランに及ぼす効果は異なっている。

第3の個人の報酬を個人業績にリンクさせるか、チーム業績にリンクさせるかの問題は、コンティンジェンシー理論に依拠して解明されてきた。近年、原価企画にみられる職能横断チームやチーム営業組織など、個人が日々の業

務の場面でチーム組織へ従事する割合が高まるとともに、個人のインセンティブ・プランにおけるチーム業績の重要性が高まっている。Scott and Tissen(1999)は、コンティンジェンシー理論に依拠して、(1)管理者がチーム組織に従事するほど個人報酬の決定におけるチーム業績のウェイトが高まる、(2)チーム業績のウェイトが高いほどチーム業績が改善される、ことを明らかにしている。

検討課題

チェンジ研究に向けた課題は、先行研究が依拠する理論的パースペクティブに関係している。先行研究から、成果と報酬とのリンケージについて、非財務業績指標あるいはチーム業績と報酬とをリンクさせることの有用性が概ね示されてきた。しかし、それぞれの研究が依拠する理論的パースペクティブは、Merchant et al.(2003)も示唆している通り、経済学と心理学(あるいは行動科学)の二領域のどちらかに偏っている傾向がある。インセンティブ・プランを設計する際、報酬を、財務か非財務か、主観的か客観的か、あるいは個人業績かチーム業績かのどちらの指標にウェイトをおくかという選択は、それぞれ独立した問題ではなく、同時に検討されなければならない。それらの問題を包括的に捉える一貫した理論的パースペクティブに基づく経験的証拠が望まれる。

第2は、報酬をリンクさせることでインセンティブが有効に機能する条件に関してである。報酬に関する先行研究では、ボーナスなどの金銭的報酬が主に取り上げられてきた。日本企業の実務においても、成果に連動した金銭的報酬が組織メンバーの動機付けに有効であると考えられている。しかし、あらゆる状況において、成果に連動した金銭的報酬が組織メンバーの動機付けに有効に機能するかどうかは不明である。先行研究では、チーム組織における金銭的報酬の有効性が示唆されている。しかしながら、同じチーム組織といっても、京セラアメーバ経営みられる小集団の場合は、アメーバの成果

を金銭的報酬にはリンクさせていないことが組織メンバーの動機付けの上で重要であるといわれている(三矢ほか, 1999)。また, 組織構造の他にも, 金銭的報酬の効果は, 組織メンバーの意思決定環境(とくにタスク特性)の違いによっても異なることが明らかにされている(梶原・谷, 2002)。このように, 報酬とのリンケージについては, 意思決定環境や組織構造を含む昨今の変化の著しい環境要因が業績評価システムに及ぼす影響について注視していく必要がある。

3.2 戦略的な業績指標

先行研究における論点

戦略的な業績指標は, BSCの4つ視点に関連して先行研究では扱われている。組織メンバーの意思決定・行動および結果を多面的に測定するために, 財務指標に加え, 複数の非財務業績指標の選択がなされてきた。戦略的な業績指標とは, このように, 業績指標の多様性が増すことを意味している。さらに, 戦略的な業績指標には, 業績指標間の因果関係もある。業績指標の多様性および指標間の因果関係の議論は, コンティンジェンシー理論に依拠しており, 競争戦略および組織構造との関係に焦点が当てられている。

業績指標の多様性について, Baines and Langfield-Smith(2003)は, (1)差別化戦略へのシフトが高度な管理会計システムの導入を促進し, (2)高度な管理会計システムの導入が, 非財務業績指標の採用を促進するという因果関係を明らかにしている。高度な管理会計システムの導入が, なぜ非財務業績評価指標の採用を促進させるかについては次のように説明できる。例えば, ABCが単なるコスト計算ではなく, 顧客価値の向上に貢献したり, 原価企画がコスト低減だけでなく, 高いレベルの品質, 納期を同時達成させるように組織メンバーをコントロールするなど, 高度な管理会計システムは, 伝統的なものと比べ, 顧客満足に不可欠な差別化要因に組織の関心を向けさせるからである。

一方、起業家型戦略に分類される組織でも、多様な業績指標を有しているという結果が示されている(Bouwens and Abernethy, 2000)。このことは、必ずしも高度な管理会計システムの導入を介さずとも多様な業績指標を保有する傾向にあることを示唆している。同様に、起業家型戦略の組織は、業績指標の多様性を高めることの他に、業績指標間の因果関係を重視するという結果も示されている(Malina and Selto, 2004)。

次に組織構造に関してである。組織構造の違いが業績評価システムの設計に影響を及ぼすというのは管理会計研究の共通認識である。これまで主に、組織構造における組織の分化と統合の側面(Lawrence and Lorsch, 1967)と機械的か有機的かの側面(Burns and Stalker, 1961)が着目され、経験的証拠の蓄積がなされてきた。例えば、職能別組織に関しては、(製造と比べ)マーケティングや研究開発といった組織のなかでも相対的に高い環境不確実性に直面している部門は、より広範な管理会計情報を重視する傾向にあることが明らかにされている(Brownell, 1985; Chong, 1996; Mia and Chenhall, 1994)。同様に、有機的組織は、機械的組織に比べて、広範で未来志向な管理会計情報を重視していることが明らかにされている(Gordon and Narayanan, 1984)。

組織構造の一形態としてチーム組織について先に述べた。業績指標の多様性はチーム組織とも関係している。厳しい競争環境のもと、QCDのますます高いレベルの達成が市場から要求されるなかで、顧客対応のスピードとクオリティの両面を改善するため、チーム組織で対応しようとする企業が増えている。Scott and Tissen(1999)は、部門内チームおよび部門横断チームに着目し、それらチーム組織と業績指標の選択について考察している。そこでは、チーム組織の採用が財務指標だけでなく非財務指標を含むより包括的な業績指標の選択と正に関係していることが示された。Baines and Langfield-Smith(2003)では、チーム組織の採用が非財務業績指標の採用を促進させるという因果関係が明らかにされている。このように、チーム組織も業績指標

の多様性を促進する規定因である。

検討課題

第1の課題は、業績指標の多様性および指標間の因果関係に影響を及ぼすコンテキスト要因の拡充である。先行研究のなかで業績指標の多様性を高めるコンテキスト要因として取り上げられたのは、競争戦略とチーム組織を含む組織構造であった。因果関係に関しては、競争戦略のみであった。他にもコンテキスト要因としては、意思決定環境がある。コンティンジェンシー理論に依拠した管理会計研究で広く一般的に取り上げられる変数である。

意思決定環境と業績指標の多様性は、組織は意思決定環境の不確実性を低減させるために、情報システムの強化により組織の情報処理能力を向上させるという情報処理パラダイム(Galbraith, 1977)の観点から捉えることができる。不確実性の高い競争環境のもとのもと、あらゆる意思決定の予測が困難な状況に企業は直面している。企業が、そのような環境のともで、業績評価システムのなかに非財務業績指標をより多く組み込み多様性を高めようとするのは、環境の不確実性を吸収しようとするからである。このように、業績指標の多様性に影響を及ぼすコンテキスト要因として意思決定環境は見逃せない。

情報処理パラダイムに基づく不確実な意思決定環境への対応は、業績指標の多様性だけではない。指標間の因果関係を重視することでも対応可能である。というのも、成果報酬システムでは、最終成果である財務業績を強く意識される傾向にあるため、組織は、不確実な環境においても財務業績までの因果経路を非財務業績指標によりできる限り明確にしようとするからである。このように、業績指標の多様性ととも、業績指標間の因果関係をいかに構築するかということも、戦略遂行において重要な設計課題である。

チェンジ研究の観点からすると、業績指標の多様性および業績指標間の因果関係を、意思決定環境との関係から検討することが求められる。

第2の課題は、業績指標の多様性と業績指標間の因果関係におけるトレードオフの問題と関係している。コンティンジェンシー理論によれば、意思決定環境の不確実性が高まるほど、差別化あるいは探索型の戦略が重視されるほど、そして、有機的組織あるいはチーム組織へのシフトが進むほど、業績指標の多様性が高まることになる。しかし、業績指標が多過ぎても、それら指標間あるいは戦略との整合性が損なわれる恐れがある。業績指標の多様性と指標間の因果関係に対して、組織はどちらを優先するのか、あるいはどのようにバランスをとるのか重要な課題である。さらに、多様性と因果関係とのトレードオフが、組織のコンテクスト要因によって、どのように異なり変化するのか、そして組織成果にいかなる影響を及ぼすのかは、業績評価システムのチェンジの実態を解明する上で重要な点である。

3.3 業績の評価方法

先行研究における論点

業績の評価方法は、組織メンバーの意思決定・行動に影響を及ぼし、報酬額を左右する重要な課題である。業績評価の方法として、Chow et al.(1994)は、管理可能性原則と相対的業績評価の2点を取り上げている。以下、これら2つに関してそれぞれ検討する。

管理可能性原則は、管理者の権限のもとにある管理可能な業績についてのみ評価すべきであるとする原則である。組織メンバーの評価の公平性や個々人のモチベーションを維持するためには、業績評価の設計において管理可能性原則は看過できない。そのため、成果報酬システムに関する多くの先行研究でも管理可能性の概念が扱われている(Atkinson et al., 1997; Baiman, 1990; Frow et al., 2005; Ittner and Larcker, 2002)。

しかし、管理可能性の概念は変化しており、その適用も多様化している。Simons(2005)は、管理者の権限と責任を最適化することによって高業績が実現すると主張した。この最適化のためには、管理範囲、責任範囲、影響範

囲，支援範囲の4つの範囲を検討することが有効であるという。ここで，管理範囲は管理者に権限を委譲する経営資源(人材，資産，インフラなど)の範囲であり，責任範囲は評価基準の範囲である。影響範囲は他部門や他の組織メンバーの仕事に影響を及ぼす範囲であり，支援範囲は周囲からの援助の程度である。

Simons(2005)は，組織メンバーの創造性と起業家行動を引き出すためには，責任範囲を管理範囲よりも広くする必要があることを指摘している。このことは，管理可能性原則に意図的に反したコントロールを意味する。同様に，Frow et al.(2005)でも，管理者が管理可能性の欠如を積極的な挑戦の機会と捉える場合があることを指摘している。Atkinson et al.(1997)は，管理可能性原則によって，管理者の創造的な行動が抑制され，組織におけるイノベーションが減る可能性を示唆している。

次に，相対的業績評価とは，組織メンバーを評価する際，同様の不確実な環境に直面する他の組織メンバーと比較したうえで，当該組織メンバーの業績を評価する方法である。それに対し，組織メンバーがおかれた環境の不確実性に関わらず，管理不能要因を含んだまま組織メンバーの業績を評価する絶対的業績評価もある。評価される側の組織メンバーからしてみれば，自らの管理不能な要因に考慮した業績評価を望むのは当然である。従って，とくに，不確実性の高い環境においては，相対的業績評価が有効であるといわれている。Malina and Selto(2001)は，BSCの指標を用いて組織メンバーのモチベーションを高めるのに相対的業績評価が有効であると論じている。しかし，相対的業績評価は，費用対効果の観点からしても常に効率的ではない。そこには，組織メンバーがおかれていた状況や同僚と比較する際に用いるデータの入手が困難なことや収集されたデータの正確性に問題があると指摘される(西居，2005)。また必ずしも相対的評価が，管理可能性原則に依拠して消極的に利用されるわけではない。例えば，外部のベストプラクティスと相対させて業績を評価する外部ベンチマーキングの活用は，より高い目標の

達成に効果的であるといわれている (Kaplan and Norton, 1996)。

検討課題

以上の論点は、日本企業が活用している成果報酬システムにも当てはまる。日本企業における成果報酬システムには、競争の激化とともに、戦略の実現に向けて組織メンバーの創造性を高めることが求められるようになっていく。そのため、管理可能性原則を遵守しそのまま適用するのではなく、組織メンバーが管理可能な部分を超える責任を負わされている場合が多い。しかしこの場合は、管理者の創造的活動が期待できる反面、その分、目標が十分に達成できなくなるというリスクも高まるだろう。成果報酬システムとして重要なのは、そのリスクに見合ったベネフィット(報酬)が与えられているか、また、達成できなかった場合どのように対処するかである。十分な報酬が与えられなければ、組織メンバーは努力を怠るだろうし、反対に著しい減給だとリスクテイクを控えたりもする。従って、業績評価の設計が適切になされていないと、組織メンバーの当該システムに対する不満を煽るだけである。

相対的評価は、組織メンバーのそれぞれおかれている状況を加味することで、メンバーの不公平感を抑制できる一方で、そのような相対的評価によって報酬格差がつかなくなるという逆機能は、日本企業ではよくある失敗事例の一つである。先の相対的評価の非効率性の問題と合わせて考えると、(1)相対的評価だけでなく、絶対的評価と組み合わせるのが現実的であること、(2)組織メンバーの公平感や費用対効果だけでなく、戦略性を重視するならば、外部ベンチマーキングを活用するのが有効であるかも知れない。

しかし、以上の議論は、必ずしも経験的に明らかにされているわけではない。先行研究も規範論としてとどまっている。チェンジ研究の観点からすると、管理可能性原則では、組織内外の環境に応じて、管理者の責任範囲と管理範囲の大小関係がどのように変化するのか、それら範囲の設定が組織成果にいかなる影響を及ぼすのか、相対的評価についても同様に、それに影響を

及ぼすコンテキスト要因，組織成果との関係の解明が求められる。

4. システム利用面

戦略創発のためのシステム利用

梶原(2001)は，マネジメント・コントロールとしての成果報酬システムに着目し，その目的は，報酬により組織メンバーのインセンティブを高めることで，戦略を効率的に実現することであるとした。戦略の実現に対して，先行研究では，予算管理システム，BSC，プロジェクト管理システム，新製品開発のための各種マネジメントツールなどのインターラクティブ・コントロール(Simons, 2000)の有効性が実証されてきた(Abernethy and Brownell, 1999; Bisbe and Otley, 2004; Davila, 2000)³。

インターラクティブ・コントロール研究の対象として，例えば，予算管理システムが着目されているのは，(1)予算が企業の中長期の利益計画や戦略と直結した管理会計システムの代表格である，(2)予算管理の一連のプロセスを通じてトップからミドル，さらにローとあらゆる階層の組織メンバーが関与する，そして，(3)予算目標達成のためには，上司と部下といった組織階層間でのインターアクションが鍵になる，からである。これら3つの点から同様にBSCも，戦略を反映した多様な業績指標が設定されているため，戦略遂行に不可欠な情報がそこに集結することが想定される。Simons(2000)も，BSCについて，インターラクティブ・コントロールの対象として有効なツールと捉えている。

Simons(2000)は，報酬システムなどの業績評価システムもインターラクティブ・コントロールのために管理者によって選択されるシステムの一つであることを示唆している。しかし，インターラクティブ・コントロールにお

³ 当分野に関する詳細なレビューに関しては，相原・近藤(2004)を参照されたい。

いて報酬を明示的に扱った実証研究は皆無である。報酬システムについてはこれまで、組織メンバーのオペレーショナルなレベルでのモチベーションの向上が第一で、戦略とのリンケージあるいは戦略目標の達成が強く求められることがなかったからであろう。

しかし、本稿で着目している業績評価システムは、戦略を反映した多様な業績指標のもと、成果と報酬を連動させることで戦略を有効に実現することが重視される。従って、成果報酬システムなどの業績評価システムについても、管理者によって、予算管理システム、BSCなどと同様にインターラクティブ・コントロールとして選択される可能性は決して低くない。さらに、目標管理制度を利用した公式な場合は、上司と部下とのインターアクションにも適している。インターラクティブ・コントロールが機能する場として、これまでも、予算編成会議、原価企画会議など公式の会議体に取り上げられてきた(谷, 1992; 谷ほか, 1993)。従って、インフラ面からしても、成果報酬システムがインターラクティブ・コントロールとして利用される余地は十分にあると考えられる。

先行研究の論点

インターラクティブ・コントロール研究では、コンティンジェンシー理論に依拠し意思決定環境、競争戦略がコンテキスト要因として取り上げられてきた。意思決定環境について、Davila(2000)は、医療機器メーカーの製品開発マネジャーを対象に、製品開発プロジェクトをとりまく市場(技術)環境の不確実性を取り上げた。結果、意思決定環境の不確実性が高まると、開発計画情報、顧客情報、予算情報、開発成果情報、製品原価見積、収益性情報といった製品開発関連の情報システムがインターラクティブ・コントロールに利用される程度が高まることを明らかにした。

一方、競争戦略については、探索型か防衛型の戦略の違いが、ある特定の情報システムをインターラクティブ・コントロールに利用するか否かのコン

テキスト要因として取り上げられている。Abernethy and Brownell(1999)では、探索型戦略をとる組織は、防衛型の組織と比べて、予算管理システムをインターラクティブ・コントロールのために選択していることが発見された。このことは、戦略の変化の程度が大きい探索型の組織では、インクリメンタルな戦略の創発が要求される一方で、戦略の変化の程度が小さい防衛型の組織では、インクリメンタルな戦略創発の依存度は小さいといった、Miles and Snow(1978)の組織の環境適応モデルを反映している。

検討課題

チェンジ研究の観点からすれば、業績評価システムのいかなる設計がインターラクティブ・コントロールに利用される傾向にあるのかが主な課題となる。

業績評価システムのシステム設計面とインターラクティブ・コントロールとの関係については、Simons(2005)の権限と責任の議論が参考になる。管理範囲よりも責任範囲を広く設定することで、管理者の戦略的な行動を刺激することができることは先にも示した。加えて、責任範囲は、組織階層とも関係し、一般的には、上位階層ほど責任範囲は広く、下位階層ほど責任範囲は狭くなるという。また、Simons(2005)は、責任範囲に合わせて設定される業績指標にも違いがあることを指摘している。例えば、責任範囲が狭い場合は、費目別予算によって与えられた特定業務のための予算数値が、逆に広い場合には市場シェア、顧客満足度、使用資本利益率などが、業績指標として使用されることを想定している。具体的な業務の目標数値よりも、市場シェア〇〇%アップや顧客満足向上といった業績指標の方が、管理者の戦略的で、知恵を絞った行動が目標達成には求められるからである。

ここから示唆されるのは、成果報酬システムがインターラクティブ・コントロールとして利用されるかどうかは、管理者の管理範囲と責任範囲がどのように設定されているかということと業績指標の選択に依存するということ

である。いずれにしても、業績評価システムのシステム設計面とインタラクティブ・コントロールとの関係について、経験的な証拠は持ち合わせていない。そのための実証研究が望まれる。

第2は、システム利用の目的に関してである。インタラクティブ・コントロールに関する先行研究では、情報システムのインタラクティブな利用の側面しか着目されてこなかった。しかし、先にも述べた通り、成果報酬システムにおいては、戦略とのリンクが強化されるに従い戦略創発が期待されているとはいえ、業務改善(または人材育成)は、目標管理や方針管理における従来からのメインタスクである。企業によっては、戦略創発というよりも、業務改善や人材育成をより強化させようとするかも知れない。従って、業績評価システムが、(1)業務改善(または人材育成)目的のみに利用されるのか、(2)戦略創発目的のみに利用されるのか、それとも(3)二者択一ではなく併用されるのか、という選択に関する問題が起こる。システム利用に関するこれら3つの選択パターンは、先に示したシステム設計の影響を受けるかも知れないし、当該企業のおかれた状況に依存するかも知れない。これらの問題の検討がシステム利用におけるチェンジの解明につながるであろう。

第3は、Simons(2000)が示す理念システムと境界システムとの関係である。成果報酬システムを活用する日本企業において、厳しい目標のもと、短期的に成果をあげることが求められるだけでなく、さらに成果に報酬がリンクすることで、組織メンバーにはプレッシャーが重くのしかかる。昨今、日本企業で品質問題が危ぶまれている。もし、成果報酬システムが適切に設計され、運用されているならば、そのような問題は発生しないだろう。品質問題をはじめ日本企業が直面している経営危機は、Simons(2000)が示す企業の理念システムと境界システムがそもそも整備されていないのか、それとも成果報酬システムの影響があまりにも大きく、理念・境界システムの効果を阻害してしまっているのか、ということが考えられる。Simons(2000)は、マネジメント・コントロールとしての情報システムは、理念・境界システムの

もとで活用されるべきであると主張する。成果報酬システムの利用面を検討する際は、理念・境界システムとの関係、いわばコントロールの多重性を想定する必要もあるだろう。

5. 組織成果への影響

業績評価システムのチェンジが進んでも、必ずしも組織成果が改善されるという保証はない。業績評価システムのチェンジが進行する反面、期待された成果をあげていない企業も少なくない。むしろ、近年の日本企業においては、とくに成果報酬システムの問題点や逆機能が指摘されることの方が多い。このように、業績評価システムのチェンジと組織成果との関係は看過できない。

組織成果には、財務成果の他に、組織メンバーの意思決定および行動レベルでの成果が含まれる。財務成果に関しては、近年、非財務業績指標が財務成果に及ぼす影響について管理会計研究者の関心が多く寄せられている。以下、財務成果および意思決定・行動のそれぞれについて個別に検討する。

5.1 財務成果

Ittner and Larcker(1997a), Ittner and Larcker(1997b), Ittner et al.(1999), Ittner et al.(2002)では、非財務業績指標によって把握される業務プロセスの組織的な取り組みが財務成果に与える影響が検討されている。業種などにより影響関係に違いは見られるが、いずれの研究においても非財務業績指標を用いた業務プロセスの組織的な取り組みが財務成果に有意な影響を与えていることが解明されている。Baines and Langfield-Smith(2003)では、非財務業績指標の採用が財務成果の改善を促進させるという因果関係が明らかにされている。以上の研究では、業績評価システムを直接取り上げていないが、財務成果に及ぼす非財務業績指標の影響が示されている。

Ittner and Larcker(1997c)では、品質に関する非財務業績指標にウェイトをおいた業績評価システムが財務成果に負の影響を及ぼすことが明らかにされている。このように、非財務業績指標の選択と財務成果との関係について、一貫した解析結果は得られていない。さらに、非財務業績指標の選択がなぜ、どのようにして財務成果に正または負の影響を及ぼすのかに関して十分な議論の展開は難しい。この点に関して、業績評価システムの設計面だけでなくシステム利用面からのアプローチが有効かも知れない。

5.2 意思決定・行動

業績評価システムのチェンジが組織メンバーの意思決定・行動に及ぼす影響については、日本企業における成果報酬システムの問題・逆機能から探ることができる。加登(2004)は、成果報酬システムの問題・逆機能について、目標管理の不備、報酬のあたえ方から指摘している。目標管理の不備に関しては、多くの企業において、(1)財務・非財務指標の安直な羅列、(2)複数目標に関する恣意的なウェイトの設定、(3)評価における上司による主観的判断、(4)個人評価とグループ評価の恣意的なバランスの設定、などから、成果報酬システムが機能するための前提が崩壊していると警鐘を鳴らしている。これらの問題から推察されるのは、例えば、業績指標間のリンケージが戦略遂行に対して不明確なために、組織として一貫した戦略行動がとれなかったり、部下が上司の顔色を過度にうかがったり、部下が都合の悪い情報を上司に提供しなくなり情報格差が増したり、グループ業績の評価が曖昧なため機会主義的行動にでたりすること、である。

報酬のあたえ方についても、実際、人件費圧縮のツールとしてしか使われていなかったり、業績をあげてもほとんど格差のつかない給与体系になっているケースが多いという。これでは、達成した業績に対して報酬を与え、組織メンバーのモチベーションを向上させるという成果報酬システム本来の目的が十分達成されない。

これらの問題点・逆機能は、業績評価システムの設計面からだけではなく、システム利用面から生じるかもしれない。Marginson(2002)では、インタラクティブ・コントロールが同僚の戦略行動を阻害する機会主義的行動をケースのなかで観測している。しかしながら、業績評価システムの設計面および利用面と上記の意思決定・行動との関係について、経験的証拠を十分持ち合わせていない。

6. おわりに

本稿では、まず、(1)業績評価システムのチェンジの概念について概説し、(2)業績評価システムを構成するシステム設計面とシステム利用面について先行研究に基づき知見を整理し、チェンジ研究に向けた課題を提示した。さらに、(3)組織成果との関係についても同様に考察した。

以下、業績評価システムのチェンジ研究の方向性を提示することで本稿の終わりとする。第1の方向性は、業績評価システムのチェンジがインセンティブと戦略遂行を促す条件の解明である。業績評価システムのチェンジがインセンティブ、戦略遂行の2つの機能を果たす方向に進むためには、(1)業績評価システムの報酬へのリンクにおけるチェンジ、(2)業績指標の選択におけるチェンジ、(3)業績の評価方法におけるチェンジ、(4)業績評価システムの利用におけるチェンジ、の4つの要素におけるチェンジ間でのフィットが問題になる。先行研究では、業績指標の多様性と業績指標間の整合性、管理可能性原則とイノベーション、不公平感とインセンティブ強化などの複数のトレードオフ関係が指摘されている。業績評価システムのチェンジによってこれらのトレードオフ関係がいかなる適合性をもって対処されるかの検討により、業績評価システムのチェンジと組織成果との相互関係に関する豊かな知見を得ることが期待できよう。

第2の方向性は、業績評価システムのチェンジの実証研究のための分析モ

デルの開発である。前節までの議論では、業績評価システムのチェンジ一般に影響を与える要因を検討してきた。しかし、システム設計面およびシステム利用面のチェンジを一貫して説明できる分析モデルないため、その開発が求められる。一方、企業個別の業績評価システムのチェンジのプロセスの詳細は、企業横断的な大量サーベイだけでは限界があり、定性的な調査、分析が求められる。この点、近年の管理会計チェンジ研究⁴では、制度論的パースペクティブ(Burns and Scapens, 2000)に基づくチェンジのプロセスを対象にした経時的なケース研究に関心が寄せられている。業績評価システムのチェンジが進行するプロセスに関する洞察により、意思決定環境のチェンジ、企業の戦略のチェンジ、組織のチェンジ、業績評価システムのチェンジの動的な関係の検討が可能になる。

第3の方向性は、わが国における業績評価システムのチェンジ一般の実態解明である。Sulaiman and Mitchell(2005)は、管理会計チェンジの5つの分類を示した(表1)。彼らが示す分類は、業績評価システムにも当てはめることができる。本稿で取り上げた成果報酬システムを中心とした業績評価シス

表1 管理会計チェンジの分類

追加	管理会計システムの拡張のための新システムの導入(例：非財務業績評価パッケージ、品質原価計算システムなどの初めての導入)
入替	既存の管理会計システムとの取り替えとしての導入(例：伝統的原価計算とABCとの入替、固定予算とフレキシブル予算との入替)
出力改善	管理会計システムの情報出力の改善(例：差異分析の結果を月次から週次報告への変更、定量的情報をグラフィカルに表現するように変更)
運用改善	管理会計システムの運用の改善(例：既存の原価計算システムのもとで実際の配賦率を使うのではなく予定率の利用に変更、固定費と変動費の分類を見積ベースではなく回帰分析を利用するように変更)
廃止	入替をともしない管理会計技法の廃止(例：予算制度の廃止、損益分岐点の休止)

Sulaiman and Mitchell(2005), p.426を一部修正

⁴ 当該分野の詳細なレビューに関しては、吉田(2003)を参照されたい。

テムのチェンジは、チェンジの一類型にすぎない。業績評価システムのチェンジの実態を広く捉えることにより、いかなる種類のチェンジが一般的なのか、業績評価システムのどの設計面および利用面でいかなるチェンジが生じているのか明らかにすることができる。

引用文献

- Abernethy, A. A. and P. Brownell (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, pp. 189-204.
- 相原基大・近藤隆史(2004)。「インターラクティブ・コントロール研究に関するレビュー・アーティクル」『経営と経済』第84巻第3号, 143-160頁。
- Atkinson, A. A., Balakrishnan, R., Booth, P., Cote, J. M., Groot, T., Malmi, T., Roberts, H., Uliana, E. and A. Wu (1997). New directions in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, pp. 79-108.
- Baiman, S. (1990). Agency research in managerial accounting: a second look. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, pp. 341-371.
- Baines, A. and K. Langfield-Smith (2003). Antecedents to management accounting change: structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, pp. 675-698.
- Bisbe, J. and D. Otley(2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, pp. 709-737.
- Bouwens, J. and M. Abernethy(2000). The consequences of customization on management accounting system design. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, pp. 221-259.
- Brownell, P.(1985). Budgetary systems and the control of functionally differentiated organizational activities. *Journal of Accounting Research*, Vol. 23, pp. 502-512.
- Burns, J. and R. W. Scapens(2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, Vol. 11, pp. 3-25.
- Burns, T. and G. Stalker(1961). *The management of innovation*. London: Tavistock.

- Chong, V.(1996). Management accounting systems, task uncertainty and managerial performance: a research note. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, pp. 415-421.
- Chow, C. W., Kato, Y. and M. D. Shields(1994). National culture and the preference for management controls: an exploratory study of the firm-labor market interface. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19, pp. 381-400.
- Daniel, S. J., Reitsperger, W. D. and T. Gregson(1995). Quality consciousness in Japanese and U.S. electronics manufacturers: an examination of the impact of quality strategy and management control systems on perceptions of the importance of quality to expected management rewards. *Management Accounting Research*, Vol. 6, pp. 367-382.
- Davila, T.(2000). An empirical study on the drivers of management control systems design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, pp. 383-409.
- Eccles, R. G.(1991). The performance measurement manifesto. *Harvard Business Review*, pp. 131-137.
- Frow, N., Marginson, D. and S. Ogden(2005). Encouraging strategic behavior while maintaining management control: multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises. *Management Accounting Research*, Vol. 16, pp. 269-292.
- Galbraith, J. R.(1977). *Organizational design*. Mass: Addison-Wesley.
- Gordon, L. A. and V. K. Narayanan(1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9, pp. 33-47.
- Ittner, C. D., Lanen, W. N. and D. F. Larcker(2002). The association between activity-based costing and manufacturing performance. *Journal of Accounting Research*, Vol. 40, pp. 712-726.
- Ittner, C. D. and D. F. Larcker(1997a). Product development cycle time and organizational performance. *Journal of Marketing Research*, Vol. 34, pp. 13-23.
- Ittner, C. D. and D. F. Larcker(1997b). The performance effects of process management techniques. *Management Science*, Vol. 43, pp. 522-534.
- Ittner, C. D. and D. F. Larcker(1997c). Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, pp. 293-314.

- Ittner, C. D. and D. F. Larcker(2002). Determinants of performance measure choices in worker incentive plans. *Journal of Labor Economics*, Vol. 20, pp. 58-90.
- Ittner, C. D., Larcker, D. F. and W. Meyer(2003). Subjectivity and the weighting of performance measures: evidence from a balanced scorecard. *The Accounting Review*, Vol. 78, pp.725-758.
- Ittner, C. D., Larcker, D. F., Nagar, V. and M. V. Rajan(1999). Supplier selection, monitoring practices, and firm performance. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 18, pp. 253-281.
- Ittner, C. D., Larcker, D. F. and M. V. Rajan(1997). The choice of performance measures in annual bonus contracts. *The Accounting Review*, Vol. 72, pp. 231-255.
- 梶原武久(2001).「日本企業における成果報酬システムの設計思考：マネジメント・コントロールの視点から」『商学討究』第51巻第4号, 323-346頁.
- 梶原武久・谷武幸(2002).「営業組織におけるインセンティブシステム変革の成功要因：カルビー(株)におけるサーベイ調査の結果」『国民経済雑誌』第186巻第1号, 13-28頁.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton(1996). *The balanced scorecard*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press. (吉川武男訳(1997).『バランストスコアカード：新しい経営指標による企業変革』生産性出版.)
- 加登豊(2004).「管理会計による競争優位と維持」『管理会計学』第12巻第2号, 35-45頁.
- Lawrence, P. and J. Lorsch(1967). *Organization and environment*. Homewood: Irwin. (吉田博訳(1977).『組織の条件適応理論：コンティンジェンシー・セオリー』産能大.)
- 三矢裕・谷武幸・加護野忠男(1999).『アメリバ経営が会社を変える：やる気を引き出す小集団部門別採算制度』ダイヤモンド社.
- Malina, M. A. and F. H. Selto(2001). Communicating and controlling strategy: an empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 13, pp. 47-90.
- Malina, M. A. and F. H. Selto(2004). Choice and change of measures in performance measurement models. *Management Accounting Research*, Vol. 15, pp. 441-469.
- Marginson, D. E. W. (2002). Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a U.K. organization. *Strategic Management Journal*, Vol. 23, pp. 1019-1031.
- Merchant, K. A., Stede, W. and L. Zheng(2003). Disciplinary constraints on the advancement of knowledge: the case of organizational incentive systems. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, pp. 251-286.

- Mia, L. and R. H. Chenhall(1994). The usefulness of management accounting systems, functional differentiation and managerial effectiveness. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19, pp. 1?13.
- Miles, R. E. and C. C. Snow(1978). *Organizational Strategy, Structure, and Process*. New York: McGrawHill.
- 西居豪(2005). 「BSCと報酬リンケージに関する一考察」『経済研究』第50巻第2/3/4号, 233-250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巻103-135頁.
- Ouchi, W.(1979). A conceptual framework for the design of organization control mechanism. *Management Science*, Vol. 25, pp. 833-848.
- 櫻井通晴(2003). 『バランスト・スコアカード：理論とケース・スタディー』同文館出版.
- Scott, T. W. and P. Tissen(1999). Performance measurement and managerial teams. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, pp. 263-285.
- Simons, R.(2000). *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Simons, R.(2005). *Levers of organization design: how managers use accountability systems for great performance and commitment*. Boston: Harvard Business School Press.
- Sulaiman, S. and F. Mitchell(2005). Utilising a typology of management accounting change: an Empirical analysis. *Management Accounting Research*, Vol. 167, pp. 422-437.
- 谷武幸(1992). 「インターラクティブ・コントロールの実証研究」『国民経済雑誌』第165巻第6号, 27-40頁.
- 谷武幸・清水信匡・岩淵吉秀・福田淳児(1993). 「原価企画と会議体での相互作用」『会計』第144巻第3号, 80-92頁.
- 吉田栄介(2003). 「管理会計チェンジ研究の意義」『龍谷大学：経営学論集』第43巻第2号, 100-112頁.