

【論文】

バランスト・スコアカード(BSC)は どのようにして生まれてきたか

How did Balanced Scorecard (BSC) come about?

高 橋 淑 郎
TAKAHASHI Toshiro

目次

1. はじめに
2. BSC の初期理論の変化
3. BSC の主要重要概念
4. BSC の誕生の背景
5. BSC の誕生に影響を与えたと思われる手法の検討
 - 5-1 コーポレート・スコアカードと BSC
 - 5-2 GE 社の「鍵となる成果領域 (key result areas) と呼ばれる 8 つの指標」と BSC
 - 5-3 フランスのタブロー・デウ・ボードル (The tableau de bord) と BSC
 - 5-4 ドラッカーの思想と BSC
 - 5-5 目標管理 (management by objectives) と BSC
 - 5-6 方針管理 (management by policy) と BSC
 - 5-7 TQM (Total Quality Management) と BSC
6. BSC 誕生に影響を与えたと思われる手法の総合的検討
7. 結論

(要旨)

本論文の目的は、BSC が誕生するまでのキャブランらの心理的な意味を考え見出したことである。BSC の誕生に関して様々な文献によって精査した。ある意味では、経営として当たり前のことを行う、また、管理会計としては当たり前の考え方をどうしていまさらという考えに対して、研究者のキャブランとコンサルタントのノートンが、なぜこの考えを出してきたのかについて何らかの答えを得たかった。つまり、1992 年の戦略マップのない BSC の誕生のプロセスを明らかにした。さらに、BSC は、アメリカ人が得意な、これまでの研究成果をマイナーチェンジして、整理して見やすく図表にしてコンサルタント会社が商売につなげるような経営の道具なのか、という批判的な問いかけに対して、そうではないことを示した。

【キーワード】：BSC の起源、レレバンス・ロスト、キャプランの思い、目標管理、方針管理、タブロー・デゥ・ボール、経営戦略

1. はじめに

バランスト・スコアカード (balanced scorecard, BSC) は、ハーバード大学経営大学院教授のキャプランと経営コンサルタントのノートンによって 1992 年に論文として Harvard Business Review に示された (Kaplan, R.S. and Norton, D.P. 1992)。当初は、キャプランが管理会計、特に ABC (activity based costing, 活動基準原価計算) の専門家であったことから、管理会計領域の範囲内での話題であったが、経営戦略論あるいは業績測定・評価・経営改善など様々な経営領域に拡大し、管理会計の領域を超えて浸透し、広く経営の領域として非営利組織、営利組織を問わず、戦略的経営システムのツールとして認識され、現在では組織改革の道具として機能していると筆者は考える。また、キャプランは、当初は、確かに、業績測定と評価のためのマネジメントシステムとして考えていたが、実際に企業に導入してみると、戦略を実行していくシステムであることに気づいたというように、キャプランは櫻井のインタビューに答えている (櫻井通晴 2008, p.565)。さらにそれらが、組織を変えるという第 3 世代まで進化して (後述) きたのが、BSC と考える。

BSC が出現した経緯については、キャプランとノートンの最初の書籍 (Kaplan, R.S. and Norton, D.P. 1996a) の前書きに記述されているだけで、他には詳細な記載はない。

BSC は、キャプランらのその著作からは、直接の開発起源は、1990 年に Nolan Norton 研究所でキャプランが研究顧問、ノートンが研究主査で行った measuring performance in the Organization of the Future という研究プロジェクトで、新しい業績測定モデル

を開発することを目的とした (Kaplan, R.S. and Norton, D.P. 1996a, p.vii) 包括的業績評価システムの研究からスタートしていると主張している。

その研究の初期に、Analog Devices 社のケースで、コーポレート・スコアカードという新たに構築した業績評価システムをどのように利用しているかについて実証的な研究を行い、実際に、メンバーの企業でも試してみた (Kaplan, R.S. 1998, p.101)。さらに多角的な視点を持つ BSC の重要性に着目したという (Kaplan, R.S. and Norton, D.P. 1996a, p.vii)。それによって、長期と短期、財務と非財務などのバランスをとるような業績評価システムが可能になったことで 1992 年に最初に発表された。そして BSC の最初の論文は、アナログ・デバイス社の分析を、参加企業で実験的に行ってきた結果から生まれているとキャプランは主張している (Kaplan, R.S. 1994, pp.256-257)。

しかしながら、それに異を唱えたのがシュナイダーマン (Schneiderman, A.M. 2001) であり、本論文ではまずそこを検討する。

次に、BSC に類似したフランスのタブロー・デゥ・ボール (詳細は後述) に関して、キャプランらの論文の中では、筆者の調査した範囲では、引用は 1 回しかないが、双方の内容はかなり類似している。あるいは、キャプランとジョンソンのレレバンス・ロスト (後述) も影響していることも考えられる。その他、目標管理、方針管理など我が国の品質管理の考え方も影響しているといわれている。キャプランらの最初の BSC の発表後、最近までの著作の変化などについては様々論文や発表もあるが、BSC の登場前にさまざまに影響したものや BSC の誕生まで

を広く詳細に BSC と類似の技法が検討されたことは少ないので (櫻井通晴 2003a,b,2004, 梅田宙 2016)、本稿で広く、詳細に関係を探っていくことを目的として、BSC の誕生を探っていく。

2. BSC の初期理論の変遷

当初は「包括的業績評価のツール」として開発され (Kaplan, R.S. and Norton,D. P.1992,1993,1996a)、その特徴は、業績をいくつかの視点から正確に認識し、測定する手法として示された。その背景は、これまでの業績評価の考え方は、財務主体で、財務の専門家によって構築されてきたが、そこにはトップマネジメントがあまり関与してこなかった弊害および財務結果に偏った意思決定による経営がなされることへの違和感、危機感などがあるというものであった。そこには、決して財務中心の測定方法が悪いというのではなく、正しい表示ができないということであった (櫻井通晴 2008, p.570)。したがって、様々な文献や雑誌記事で見えるように、決して財務測定を軽視するというのではなく、BSC は、戦略経営実践のフレームワークとして、組織のビジョンを中心として、組織としての優先順位をトップマネジメントが示すことで BSC 作成に関与し、従業員が統制されるのではなく、自ら考えてビジョンの達成に向かっていくように方向付けしていることに特徴がある。

キャプランらの 1992 年の論文からわかるように、このコンセプトは、組織の上級管理者 (シニアマネジャー) に、非財務の情報を積極的に使用できるように促し、実践できるようなフレームを提供したといえる。そして上級管理者が成果を出すような仕事をするために、より有効な情報を提供しなければならないということを示した (Kaplan and Norton,1992,1993) のである。

さらに、BSC は、組織内のコミュニケーションの向上、同時に、優先順位を理解したコミュニケーションということを有効的に、効率的に出来るようにしたことも優れた特徴といえる (Kaplan, R.S. and Norton,D. P.,1992)。これらの特徴は、組織の中で、個人個人が優先順位を考え、組織目標を達成するための自分の役割を理解して、自ら考えて動くということが達成できることが期待されている。特に、コミュニケーションの向上と能動的行動に関しては、実証的に論文で示されている (Lipe, M.G. and Salterio,S.E.2000, Malina, M.A. and Selto, F.H. 2001)。また、効果的なコミュニケーションを組織の戦略の成功と結び付けて考察した (Tucker,M.L. et al,1996, pp.51-69, West III ,P.G. and Meyer,D. G.1997 pp.25-58) 研究成果も出てきた。さらに、マネジメント・コントロール・システムとして、イノベティブな戦略でナレッジの変換やコミュニケーションの促進というような双方向的に使用することができるということも (Chenhall,R.H. 2003) 示されてきている。

BSC は、ビジネスでの意思決定と成果とのつながりを明確に意識していることで、戦略策定、戦略の実行そしてコミュニケーションの向上を導くと考えられる。例えば、筆者が、Duke 大学小児病院での BSC 導入成功の鍵を BSC の運用責任者にインタビューした (2003 年 11 月) 時に、担当者が、BSC を導入して「情報の共有」と「コミュニケーションの向上」と「職員が病院の方向を理解してプライオリティーをもって行動できるようになった」ことが大きな変化だったと聞いた。これもコミュニケーションの変化から由来する。

このように様々な調査や応用・実験的導入などを踏まえて、多くの企業や病院では、全社的な PDCA サイクルを実践していく中で、BSC という手法は、業績目標と実践による実績のギャップを 4 つの視点 (財務の視点、

顧客の視点、業務プロセスの視点、学習と成長の視点)で分析し、結果としての財務指標だけでなく、それに先行する現在の指標である業務プロセスや顧客の視点で考えることと、将来の指標である学習と成長の視点で考えることを同時に、トップ、ミドル、ロアが同一のテーマで、一緒に議論することで、日常の業務の中で、特に現場のオペレーショナルな部分で起こっている様々なレベルでの課題や目標とされた業績が達成されない原因がどこにあるのかを探ることが可能になったのである。以上で分かるように、1992年から最初の書籍が出版された1996年までの間に、BSCは単なる業績評価システムではなく、この新しい業績評価システムを新しい戦略に直結させ、企業のコミュニケーションを図り、足並みをそろえるために利用しようと試みられた (Kaplan, R.S. and Norton, D.P. 1996a, p. iv) のである。

1996年からAlignment and Communicationとして、BSCはビジョンや戦略とからめたマネジメント・システムとして機能していることを示した。ここでは、BSCを利用して戦略を成功裏に導くには、

- ① ビジョンおよび戦略の明確化
- ② 戦略目標と成果尺度の周知
- ③ 計画、目標値の設定、および実施項目の整合性の担保
- ④ 戦略のフィードバックおよび学習の強化

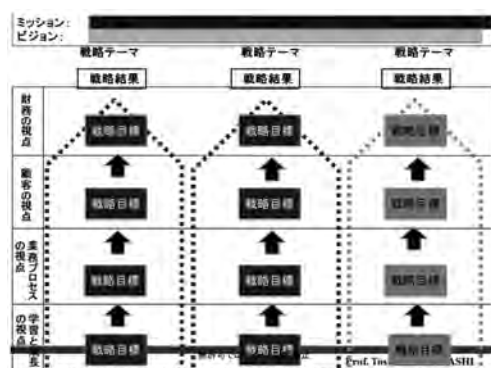
という4つのプロセスを通じてマネジメントを行うことを示したことで、戦略的マネジメント・システムとして機能することを示した。(Kaplan, R.S. and Norton, D.P. 1996a, p.10)

その後、基本の「4つの視点」の再考を行って、現在の標準的モデルになっている。

2000年ごろから、Enterprise-Wide Strategic Managementとしてみとめられ、2002年ごろからは、組織変革のフレームワークと

して有効であるというところまで進化している。それが戦略マップ(図1)であり、それに対応する基本フォーマットとしてのスコアカード(図2)の進化である。これによりそのプロセスでのコミュニケーション向上ツールとしてのBSCが新たな機能として再認識されてきたのである。

図1 戦略マップの基本形



(出所) 筆者作成であるが一般社団法人日本医療バランスト・スコアカード研究学会の教材として広く使用

図2 スコアカードの基本形

スコアカード				
	戦略目標	重要成功要因	尺度	目標値
財務の視点	▲●●●□	●●●●●	▲▲▲	100%
顧客の視点	▲▲▲▲□	●●●●●	▲▲▲	100%
業務プロセスの視点	□□□□▲	●●●●●	100%	+++++
学習と成長の視点	▲▲▲▲□	□□□□□	5人	+++++

(出所) 筆者作成であるが一般社団法人日本医療バランスト・スコアカード研究学会の教材として広く使用

このような発展状況の中で、BSCは、わが国では多くは管理会計領域の研究者の研究対象としてスタートしたといえる。例えば、その成果は、わが国の管理会計のテキストにも説明が掲載されるようになり、

伊藤 博(1994)『顧客志向の管理会計』
中央経済社、
大塚宗春・辻 正雄(1999)『管理会計の
基礎』、税務経理協会、
岡本 清(2000)『原価計算6訂版』、国元
書房、
田中隆雄(2002)『管理会計の知見』第2版、
森山書店、
岡本 清・尾畑 裕 他(2003)『管理会計』
中央経済社、
谷 武幸編著(2004)『成功する管理会計
システム』中央経済社など)
ような書籍があらわされた。

高橋宏幸他（2002）『現代経営入門』、有斐閣ブックス、

高橋淑郎（2003）『新発想の医業経営』TKC出版、

金井壽宏、高橋潔（2004）『組織行動の考え方』東洋経済新報社

高橋淑郎編著（2004）『医療経営のバランス・スコアカード』、生産性出版、

藤末健三（2004）『技術経営入門』、日経BP、

高橋淑郎監修・著（2005）『病院価値を高めるバランスト・スコアカード、』メディカル・パブリケーションズ、
岸川善光（2006）『経営戦略要論』，同文館、
のような書籍が出版されてきた。

同時期に、清水は管理会計と経営学の中間領域として、管理会計的な戦略マネジメント・システム（清水孝『戦略マネジメント・システム、』東洋経済社、2004）と位置づけた。

さらに、森沢は、図3のようにBSCの発展を3世代に区分した。第1世代を1992年

から 1996 年頃までを考え（場合によっては 2000 年の 2 冊目の書籍の頃まで）、第 2 世代は 1996 年頃から 2005 年ごろまでを考え、その後は第 3 世代として考えている。ただし、先に述べたように、1996 年の最初の書籍と 2000 年の 2 番目の書籍までの間の BSC の変化は大きいので、その間は、論文で補う必要がある。

1996 年頃までは、業績評価に関連して幅広く検討してきたが、BSC は業績評価あるいは業績管理という側面と戦略策定、実行、評価という側面を持つようになった。確かに、2000 年以前は、BSC は戦略は所与のものという前提で議論されてきた。その後は、企業を中心とした、実務家やコンサルタントあるいは管理会計の研究者や経営学の研究者達によって、戦略策定、実行、評価ということが、幅広く試され、検証され、改善され、応用されてきたという経緯を持つが、本稿の目的は、BSC の起源を探ることにあるので、本稿では主にそれに関する資料から検討するものである。

第1世代 第2世代 第3世代 時間

業績評価システムとしてのBSC マネジメントシステムとしてのBSC 組織変革フレームとしてのBSC

重要構成要素:

- 業績評価図
- 業績図のフレームダウン
- 数4つの視点
- 戦略目標、成果指標
- 実行指標、実行業績評価指標(KPI)

+

- 業績図下層
- 数オペレーション上の課題の発見、解決
- 数次設計上のフードバック
- 数組織プロセスの整理
- 数POCAサイクル

+

- 業績図実態へのステップ
- 数組織のコントロール
- 数組織マップ
- 数組織バージョン
- 数組織コミュニケーション
- 数下層、人員計画との一体化
- 数組織実態上の改善

Prof. Toshiro TAKAHASHI

(出所) 森沢徹 (2001) 知的資産創造 12月号 p.64 図3 「BSC
の進化」

3. BSC の主要重要概念

BSCは、組織が戦略を効率的に遂行するために、財務の測定に関して、財務指標では

欠けている点に対する回答として開発された。バランスト・スコアカード・アプローチについての徹底的な検証は本稿の範囲を超えるが、この研究全体を通じて使用する、いくつかの概念について再考しておく必要がある。

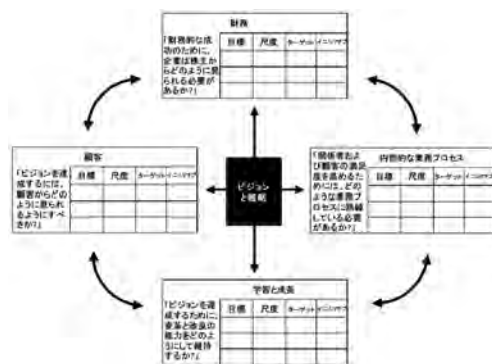
第1の基本概念は、財務的な視点に加えて、新たに3つの「視点」を設定したこと。

企業が過去において（そして現在も）財務目標だけを拠り所に経営されているとすれば、それ以外の非財務的目標も重要であるというのが、キャプランとノートンの命題である。ただし、これらの非財務的目標を有益なものにするためには、これらを集約して合理化する必要がある。実際のところ、組織では非財務的指標も、かなり前から、例えば1980年代の品質向上運動に使われてきた。現在のアプローチに何が欠けているかと言えば、本当に重要な事項を集中的に実施することであり、結果的に、これらの指標も財務指標と同じレベルまで格上げすることである。図4に示すように、キャプランとノートンは、このような非財務的指標を3つの新しい視点（顧客の視点、業務プロセスの視点、イノベーションと成長の視点（初期のころは、学習と成長の視点とは呼んでいなかった）に集約している。これら視点はいずれも、財務とは違った分野における企業の業績を管理するための新しい手段と見なす必要がある。企業はそれぞれの視点で、目標（何を達成すべきか）、指標（その目標の尺度）、ターゲット（いつまでに、どんなスコアを達成すべきか）、活動（どのように実施するか）を定義する。これらの観点が選択される理論的根拠は、実際のところ非常に単純明快である。

ある企業が財務的な視点から財務的なターゲットを決定した後は、そのターゲットを達成するために企業が顧客からどのように見られるようにすべきか、例えば、顧客の視点からの顧客満足度を明らかにし、その結果に到

達するために設計または改良が必要な業務プロセスとして、例えばマーケティング部門と業務部門のタイムリーな意思疎通を定義し、そして最後に、その業務を実行するために必要なノウハウや、時間の経過とともにそのノウハウを維持するための方法を学習と成長の視点から定義する必要がある。

図4 バランスト・スコアカード



(出所) Kaplan,R.S. and Norton,D.P. 1996a, p.9

2番目の重要な概念(図5)は、先行指標(プロセス指標)と遅行指標(事後指標・結果指標・成果指標)である。

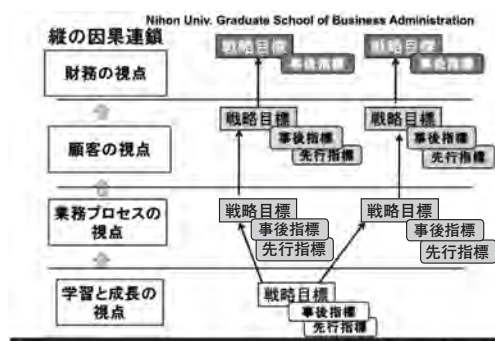
遅行指標は、過去に起こった出来事に関する尺度である。そのため、企業はこの指標に反応しても、例えば、半年、1年遅れになり手遅れということになる。遅行指標の古典的な例が財務指標である。たとえば売上増加は、昨年の業績が良かったという事実を伝えるだけで、今年も同じ業績が再現されるかどうかについては、何の洞察も与えてくれない。

一方、先行指標は、将来について何かを語ってくれるものである。ある企業が顧客満足度の指標で、普通以上に優れた成績を示している場合、その指標が正しく設計されていると仮定すれば、その企業は外的環境が激変しなければ、今年も引き続き好調な売上を達成する可能性がある。

それぞれの視点の中にも、先行指標と遅行指標の関係がある。たとえば、顧客満足度

(顧客の観点に含まれる遅行指標) を高める必要があり、なおかつ、企業の顧客に対する対応関係の質が、顧客満足度と正比例の関係にあるとわかっている場合、「関係の質の指標」のような尺度から、希望するレベルの顧客満足度を達成できるかどうかの明らかなる (顧客の観点に含まれる先行指標)。

図5 先行指標と遅行指標



(出所) 筆者作成であるが一般社団法人日本医療バランス・スコアカード研究学会の教材として広く使用

さらに、各視点の戦略目標には、それぞれ先行指標、遅行指標がセットで考えることが重要である。すなわち、先行指標を管理することで、遅行指標が変化し、それが戦略目標の達成度を変化させる (ここまでの第2の特徴)。各視点ごとに、下の戦略目標の達成が上の戦略目標の達成を促すことになり、戦略目標間の因果連鎖をそれを継続的にスパイラルアップしていくことが (これが後述する第3番目の特徴)、BSC 全体の特徴と言える。

3 番目の重要な概念は、因果関係 (因果連鎖) である。

相互に絡み合ったいくつかの指標 (図6) の中で、ある指標の現在の成績が、他の指標の将来的な好成績を指し示すものである場合、因果関係マップが構築されたことになる。キャプランらは、企業の過去10年以上の経験から、こうした関係をマッピングすることで、実施中の戦略の明らかなギャップが判明

し、別の分野 (例: マーケティング、業務) での活動によって創出される価値が理解できるようになる。

図6 因果関係 (連鎖) の例と先行 / 遅行指標



(出所) Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1996) の図を Epstein, M. and Manzoni, J. (1998) が加筆修正した図5を筆者が病院版に修正した。

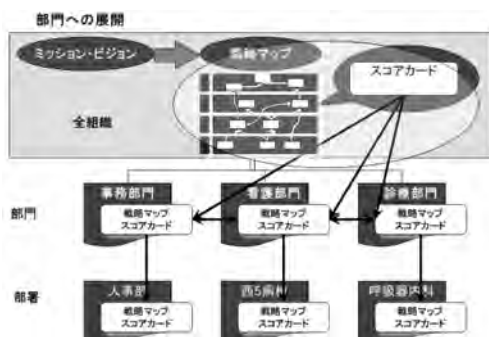
4 番目の重要概念は、組織内における BSC の連鎖という概念である。

図7で示すように、複数の部門のある病院では通常、まず最初に全社レベルの BSC を作成し、次に、それに基づいて部門の戦略マップとスコアカードを作成する。部署は、全社スコアカードの戦略テーマを意識しながら、目標と、場合によっては指標を出発点として採用し、全社的なターゲットに最も貢献するにはどうすればよいかを解明する。

次に、下位ユニットが部署の目標を採用し、自分たちが影響を及ぼせる指標をターゲットに設定する。戦略論としての BSC に適さない規模や機能を持つ一部の組織では、このような連鎖が、BSC ではなく、目標管理システムを通じて、個人レベルまで徹底されている (表1 参照)。

バランス・スコアカード (BSC) はどのようにして生まれてきたか

図 7 BSC のカスケード



(出所) 筆者作成であるが一般社団法人日本医療バランス・スコアカード研究学会の教材として広く使用

表 1 カスケードのタイプ

カスケード タイプ別特徴			
組織 タイプ	病院全体	部門 (課・病棟)	個人
タイプ0	4つの視点でBSCを構築	特定の指標をカスケード 目標管理などの使用	
タイプ1	4つの視点でBSCを構築	特定の指標をカスケード 目標管理などの使用	
タイプ2	4つの視点でBSCを構築		特定の指標を カスケード 目標管理など を使用
タイプ3	4つの視点でBSCを構築(個人まで落とせるか? 落とせません)		

伊藤和憲 (2012) 一般社団法人日本医療バランス・スコアカード研究学会「BSCの基礎理論」資料を高橋が加筆修正

5 番目の重要な概念は、キャプランとノートンが「ダブル・ループ学習」と呼ぶものである (図 8 を参照)。

BSC を策定した企業では、事前に定義された戦略を成功に導くための手段(シングル・ループ学習)のほか、経営環境内で入手した新たな情報により、戦略それ自体がどのような課題に直面しているかを討議するための基盤としても (ダブル・ループ学習)、BSC を使用する必要がある。

このフィードバック・プロセスは

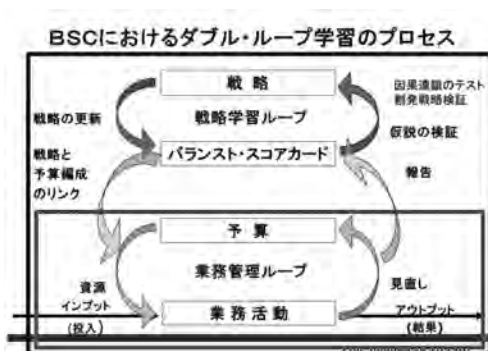
- ① 基本的に BSC の全体的な「策定」につながる、ビジョンと戦略と明確化および解釈
- ② BSC の伝達および個人目標への関連

付け

- ③ 計画立案およびターゲットの定義
- ④ 戦略的フィードバックおよび学習という、4つの段階で行われる。

この機能の重要な点は、事前に定義された戦略を管理するだけで、計画どおりの結果からの逸脱を「不具合」として扱うような姿勢は、もはや経営戦略として不適格であるという前提にある。情報化時代においては、戦略上のアイデアを第一線のスタッフがもたらす場合もある。ビジネス環境に内在する複雑性を、トップ経営陣がすべて把握するのは不可能だからである。

図 8 ダブル・ループ学習プロセス



(出所) Kaplan, R.S. and Norton, D.P. 1996a, p.289 の図を改変

すなわち、シングルループは、図 8 の中心から下部 (下の正方形の枠) であり、トップマネジメントの指示にしたがい、戦略を守って目標を変えずに行うループであり、ダブル学習ループ (大きな正方形の枠) は、図の全体であり、現場からの情報のフィードバックによって、戦略や目標を変えていくものであるといえる。

このダブルループの考え方は、キャプランは、正直に「ハーバードの研究者であるアージリス (Argiris) やサイモンズ (Simons) のシングル・ループ学習やダブル・ループ学習の見解も取り入れている」(櫻井通晴

2008, p.563) と櫻井のインタビューに答えている。したがって、BSC の発展プロセスでは、他の研究者の研究成果を取り入れていることが分かる。

4. BSC の誕生の背景

組織において、意思決定の基礎を財務において考えるという思考の限界は、すでにかなり昔から言われてきた (Deraden, J. 1969, pp.124-125)。同時に、財務での成果に関して非財務的データとの特別な関係を見出し、その有効的活用も議論もなされてきた (Behn, B.K., and Riley, R.A. 1999)。この非財務的データの活用議論は、財務と非財務のデータを如何にバランスよく考慮して意思決定するかという問題として現在まで続いている。

業績評価という視点では、管理会計の領域で、先達の研究が多々ある。特に、学問的なこと以外に実務家の出版物でもそれは現れている (Neely, 2001, 2002)。業績評価システムとして管理会計が求めるものは、従業員の行動と企業の最終的な目標との間の関連を明確にし、組織目標と従業員の行動との整合性をとり、結果としての業績をタイムリーにフィードバックすること (Simons, R. 2000, Nelly, A. 2002) といわれている。すなわち、非財務指標を如何に開発して、個人と組織との関係において、成果を導くドライバー (牽引するもの) を評価し、管理するかに力点があった。すなわちマネジメントの基礎として、バランスのとれた業績評価システムを利用している組織の方がそうでない組織よりも業績が伸びている (Lingle, J.H. and Schiemann, W.A. 1996) といわれている。

財務指標に偏った業績評価に関しては、アメリカでも批判的な意見が見られる。例えば、財務指標が現在の企業の戦略の遂行や競争的な経済状況の変化にスピードも内容もついていられないという指摘がなされてい

る (Johnson, H.T. and Kaplan, R.S. 1987)。ここでは管理会計の有用性の喪失 (Relevance Lost) 問題が大きく取り上げられた。すなわち、伝統的管理会計の知識や手法では、現在のあり方を示せないということであり、財務指標のみでは、現場でのプロセスが見えないので、業務改善から業績改善へという変化とドライバーが見えないというようにも解釈できる。その中で「管理会計システムは、組織の業務や戦略を支援するように設計することができるし、またそうであるべきである」 (Johnson, H.T. and Kaplan, R.S. 1987) としている。

この喪失した「レバンス」を如何にするか。どのように再度獲得していくのかということについては、「管理会計の枠内でのレバンスであるのか否かという点」 (会計フロンティア研究会編、1996 p.2) によって4つの対応の仕方が考えられるといわれている。その中でもキャプランは、管理会計の枠組みを拡張あるいは伸張しようと管理会計の中で解決しようとするものであるとこれまで考えられてきた。その延長線上に ABC と並んで BSC が存在するというのが管理会計的発想であろう。しかし、後述するように、キャプランは BSC の誕生から発展まで、経営学的手法を多く取り入れ、管理会計の領域をはるかに超えたと考えられる。実際、経営戦略を専門とする研究者と意見交換すると、BSC を戦略論の一つとしてとらえていることが多い。

これらから分かるように、1992 年突如として BSC が出現したのではなく、キャプランは、様々な歴史的背景やアメリカの近視眼的・財務主体の業績評価に違和感を感じた上で、伝統的な管理会計の限界を超えないと管理会計が生き残れないという意味合いで 1987 年に上記の書籍を著していると考えられる。

1993 年に BSC とかなり類似する部分が多

い研究結果が発表された。ある工場での調査であるが、製品の品質に関する情報を従業員に知らせることとジャストインタイムなどの実施の程度との間に関係がみられ、従業員のモラルと業績評価に関する情報との間にも相関関係が見られるという (Banker, R.D., *et al.*, 1993) 報告である。これは何を意味するのであろうか。劉は、「非財務的指標による業績評価を行い、それに関する情報を従業員に伝達することによって、業務の実行や従業員モラルの向上に期待できる」(劉慕和 2004, p.529) と説明する。確かに、その通りであると考えるが、これを BSC に関係させて考えると、この考え方は、BSC の基本的スタンスそのものといえる。ここでは非財務の指標として品質を例にとり上げているが、その他にも、情報や組織などの持つ無形資産や顧客満足や従業員のやる気なども広く、無形資産を如何に結びつけるかなどを研究対象として考えることが必要であると考え。これらの萌芽は、アメリカの産業での考え方が、有形資産中心から無形資産への変化してきたこともあって、1993 年以前からあったと推測される。

非財務的データを、戦略的経営計画あるいは戦略的な政策決定に使用しようというのは、1980 年代になって議論が活発になってきた (Gupta, A.K. and Govindarajan, V. 1984, Johnson, H.T. and Kaplan, R.S. 1987, Dixon, J. R., *et al.*, 1990, Bromwich, M. and Bhimani, A. 1994)。

非財務の有効性が本格的に議論され始めた。BSC でも必ず示される成果とそれを引っ張るパフォーマンス・ドライバー (成果を牽引するもの) の区分と役割の明示である。財務は結果である。ただし結果にすべては表現されない。結果がすべてではないということは、多くの人々にとって納得する考えである。財務の結果を導くドライバーとなるのが非財務である。例えば、野球で言えば、4 番

バッターは、長打を放つ、大量点に結びつくヒーローである。しかし、4 番が打って、大量点に結びつくのは、1 番や 2 番が塁に出ているからであり、その 1 番や 2 番の仕事を評価して、マネジメントすることで結果としての成果を確実なものにしようということでもある。

したがって、財務と非財務のデータを総合的、多角的に評価しようとしたのが、キャプランらの最初の提示であり、彼らは、当初は包括的な業績評価を主眼にしていた。それゆえ、成績表ではないと言いながら、バランスト・スコアカードという名称であることからわかる。その後、業績を踏まえて、同時に戦略を考慮して考えるフレームワークの提示をしたのが BSC といえる。特に、4 つの視点の中で、「学習と成長の視点」を組み込んだことは、戦略論としてみると、将来にわたった視点として、新しい試みといえる。

BSC は、業績評価から戦略のコントロール、そして組織風土改革まで進めてきたが、業績評価という BSC にとっての第一世代の比較検討では、業績評価フレームに必要な 5 要素を述べている (Otley, D. 1999, pp.365-366)。

- ① 企業が将来にわたって達成しようとしている中心的目標は何か？その目標の達成はどのように評価されるのか
- ② 企業が用いた戦略や計画は何か？これらの戦略や計画をうまく実行させるためのプロセスや行動は何か？その行動はどのように評価されるのか？
- ③ ①と②において目標とした成果がどの程度達成されたか？そのレベルまでに成果を上げるために、適切な業績ターゲットが設定されているか？
- ④ 業績ターゲットを達成できた管理者の報酬は？達成できなかった管理者の罰則は？
- ⑤ 過去の経験を生かしていくための情報

のフィードバック、フィードフォワード
というような情報の流れを如何に構築す
べきか？

ここでの項目は、多くはスコアカードに落
とし込まれる情報である。したがって、BSC
の最初の一步（きっかけ）に関しては、管理
会計からということはこれまでの先行研究か
ら十分に同意できる。

5. BSC の誕生に影響を与えたと思われる手 法の検討

これまで BSC の誕生や発展に影響を与え
てきたと思われるものは数々あったが、本稿
では他の研究者やキャプランらの著書や論文
から厳選して検討する。

5-1 コーポレート・スコアカードと BSC

キャプランらの書籍では、1990 年から始
めた研究会の初期の頃に、コーポレート・ス
コアカードをケースにして検討しているとい
う記述から始まり、Analog Devices 社は、
コーポレート・スコアカードという新たに構
築した業績評価システムをどのように利用し
ているかについて記述されている。それには、
伝統的な財務的業績評価指標に加えて、顧客
に対する納期、品質、工程のサイクルタイム、
新製品開発の効果などに関する業績評価
指標から構成されている (Kaplan, R.S. and
Norton, D.P. 1996a, p. vii)。この結果として、
参加者が共通してスコアカードの有効性につ
いて確認したと考えられる。そこから初期の
4つの視点、(1) 財務の視点 (2) 顧客の視点 (3)
社内ビジネス・プロセスの視点 (4) イノベー
ションと学習の視点から構成される BSC が
作成された (Kaplan, R.S. and Norton, D.P.
1996a, p. viii)。ここでのポイントは、企業内
の長期・中期・短期の目標を組織能力と資源
に関係させながら、スコアカードの測定項目
に関して、達成するための明確な改善手続き

が存在していた (櫻井通晴 2004, p.10) こと
である。

このことを裏付けるように、コーポレー
ト・スコアカードについては、元アナログ・
デバイス社 (中堅規模のセミコンダクター
の製造メーカー) でコーポレート・スコア
カードの推進担当であり、品質と生産性改
善担当の副社長であったシュナイダーマン
は、自分こそが BSC を開発した源流である
ことを主張し、自分の BSC が First BSC と
呼んでいる (Schneiderman, A.M. 1999)。さ
らに、シュナイダーマンが、(Schneiderman,
A.M. 2001, p.16) 示しているように、BSC の
キャプランにとどまらず、「シャンクやヘン
ドリクソンなどの発想は、われわれへのイン
タビューから始まっていると信じている」
(Schneiderman, A.M. 2001, p.16) という記
述からも、源流はここであるという意味合い
が読み取れる。したがって、BSC の原型は、
コーポレートスコアカードであるという主張
がなされている。

シュナイダーマンによれば、アナログ・
デバイス社のコーポレート・スコアカード
の基本は、戦略的経営計画と品質改善も 5 年
計画からなる (Schneiderman, A.M. 2001,
p.16)。

また、櫻井もシュナイダーマンを批判して
いる。櫻井は、3つの点で BSC と異なると
言及している。第一が、BSC は財務を中心
にしてステークホルダー間のバランスを取
ろうとするのに対してアナログ社のコーポ
レート・スコアカードでは、プロセス改善に
焦点が当てられていることが異なる。第二が、
BSC は常に4つの視点間の因果連鎖や先行
指標 (パフォーマンス・ドライバー) と事後
指標 (成果) との間の因果連鎖を考えている
が、アナログ社のコーポレート・スコアカー
ドには、明示的な因果連鎖は示されていない。
第三が、BSC は戦略の策定と実行に責
任を持つと論じられているが、アナログ社の

コーポレート・スコアカードでは、プロセス改善のアプローチしか見られないとしている(櫻井通晴 2003a, pp.375-376, 櫻井通晴 2003b, pp.11-12)。したがって、シュナイダーマンの First BSC は、プロセスの改善を目的としたものでしかない(櫻井通晴 2003, p.376)と批判している。櫻井の批判からは、BSC とアナログ・デバイス社のものは本質的な関係はないと見ることができる。

同様に、伊藤(伊藤和憲 2007, p.70)は、シュナイダーマンのコーポレートスコアカードは、業務改善に過ぎないと主張している。

以上のように、コーポレート・スコアカードに関しては、BSC の内容としては不完全で、戦略的思考が不足しているという考え方も異なることを、BSC を日本に紹介し、浸透させてきた研究者達が示している。確かに、1996 年、2000 年の書籍の内容からは、納得できるものであるが、本稿では、その発想の原点を作ったのは何かということを探ることである。したがって、BSC が誕生したアイデアに関して、キャプランらの思いや心の変化を含めた総合的なアプローチを行う。

キャプランとノートンの論文や著作の中には、このアナログ・デバイス社の事例検討はほとんど行われていない(Kaplan,R.S. and Norton,D.P.1993,pp.140-141, 1996 a,pp.137-139)。したがって、疑ってかかれれば、シュナイダーマンのアイデアをキャプランらが真似て、それを一般化して、アカデミックにして、だれでも理解できるように変えていったのではないとも考えられる、

2004 年に出版された『戦略マップ』(Kaplan,R.S. and Norton,D.P. 2004)の中で、アナログ・デバイス社の事例を失敗事例として記述している。例えば、顧客の視点での尺度が顧客価値の提案になっていない(Kaplan,R.S. and Norton,D.P.2004, pp.92-93)といった指摘をしている。つまり、BSC を進化および深化させてきた結果として、後付

けで、シュナイダーマンの First BSC とは無関係としているが、内容ではなく、研究者としてアイデアの原点の話とは異なる。

このように、BSC の誕生を自分たちだけに絞ってきたのであるが、BSC を取り巻く環境すなわち、多くの産業で受け入れられて来たことによって、BSC は、戦略マネジメントのためのフレームワークとして、急速に浸透してきていること(Olive,D. *et.al.*, 2001)。BSC は 20 世紀におけるもっとも重要なマネジメント・イノベーションのひとつだという(Steele,J.,2001)ような、外的評価によって心情が変わってきたのではないかと推測することができる。なぜなら、キャプランとノートン(Kaplan,R.S. and Norton,D.P. 1993)は、アナログ・デバイス社は BSC の原型を構築した企業であるとして高く評価しているのであるが、2004 年に著書の中で批判している。それは、BSC の基本アイデアではなく、内容を否定して、それがひいては基本アイデアも否定することにしたのではないかと推測することも可能であろう。

梅田によって指摘されているように、シュナイダーマンの BSC は、「指標設定の問題、目標や指標の落とし込みに対応する主張が多く、いずれも業務管理の発想である」(梅田宙 2016, p.10)。このことが BSC のスタートであると筆者は考える。すなわち、アイデアに近い初期の BSC のみを考えれば、まだ戦略的思考は存在しないものであり、そこには総合的、包括的な業績管理としての BSC なのである。そこには成功のストーリーとしての戦略マップは、最初の論文(Kaplan, R.S. and Borton, D.P. 1992)にはないことから分かる。

以上から、シュナイダーマンのコーポレートスコアカードは、少なくとも BSC の基本のアイデアを提供していると判断する。

5-2 GE 社の「鍵となる成果領域 (key result areas)」と呼ばれる 8 つの指標」と BSC

8つの領域のうち、短期の収益性は財務の視点、市場占有率は顧客（社会）の視点、生産性、製品のリーダーシップ、公共への責任を内部ビジネスの視点、従業員開発、従業員の勤務態度は学習と成長の視点と相当しているとしている指摘している (Norton,D.P. 2002, p.3)。

しかし、櫻井（櫻井通晴 2004, pp.3-4）は、ここに BSC と比較して 4 つの相違があるという。

第 1 が、BSC はステークホルダーを意識して、明確にしているであるが、GE 社の指標は、ステークホルダーが明確でないと指摘する。確かに、GE 社の指標では、複数のステークホルダーが示されているだけであり、パフォーマンス・プリズム (Neely,A.2002) のようにフル・レンジでステークホルダーが明確に示されていないと筆者も考える。

図 9 鍵となる成果領域

1950年代の7つの指標	
財務の視点	1. 短期の収益性
顧客の視点	2. 市場占有率
内部ビジネスの視点	3. 生産性
	4. 製品リーダーシップ
	5. 公共への責任
学習と成長の視点	6. 従業員開発
	7. 勤務態度
長期目標と短期目標のバランスをとる	

(出所) Norton, The Fast Balanced Scorecard, Balanced Scorecard report, March-April, 2002, p.3, Harvard Business School Publications, Balanced Scorecard collaborative, No. B0203G

第 2 に、GE 社の指標は業績評価のみとなっているが、BSC は戦略のコントロールに主眼が置かれていると指摘する。この指摘は、

BSC の起源という視点では、正確ではないと判断する。なぜなら、櫻井の指摘は、第二世代の BSC として 1996 年以降の論点であれば同意できるが、起源を議論している時点では、業績評価が主たる目的であったという理由であったと考える。

第 3 に、GE 社の指標では、短期・長期目標が「鍵となる成果領域」に含められているが、BSC はスコアカードそのものに長期短期のバランスが含まれていると指摘する。この指摘は、キャプランたちの主たる主張に沿っているので同意できる。

第 4 に、BSC は外部のステークホルダーの立場が顧客だけで表現されているが、GE 社の指標は、社会的責任まで含まれていると指摘する。しかし、これは第一の指摘でも示したように、ステークホルダーとしてどこを見るかということとつながる。2001 年の書籍から戦略マップで、企業市民として戦略テーマを絞り込む作業が入ってきたことに、つながってきたと判断できる。

櫻井は、これまでも財務以外の指標の重要性は各企業で感じ利用されてきた。その上、GE 社の考え方は、BSC の一部であるがすべてではない。したがって、「BSC の起源を GE 社の「鍵となる成果領域」に求めるノートンの主張には、にわかに応じられない」（櫻井通晴 2004, p.4）と主張する。

一方、ノートンの著作 (Norton,D.P.2002) の最初のパラグラフで、「我々の研究によれば、BSC は、1950 年代の GE 方式の開発までさかのぼれた。GE は 150 のプロフィットセンターに事業を分散して来たパイオニアであった。測定プログラムは、それらの新しい事業単位の成果を評価するのに役立つ事実情報を提供するものであった。それは長期と短期の成果情報と同様にそれぞれの事業に対する報告の一般的な雛形を提供するものであった。広範囲な研究の後に、GE の 8 領域の設定は最も意味のある測定と分かっ

た」(図9のように、現代のBSCのフレームワークに重ねることが出来る)。(Norton,D.P. 2002, p.3) というものであるが、BSC生み出した人が、「我々の研究によれば……、The first Balanced Scorecard, according to our research, was developed at General Electronic way back……」と言う文章には違和感がある。すなわち、BSCは既存の業績評価や、経営の様々な方法の使えるところを真似て取り入れているところが多いのであるが、それをあんに表現するための文章のようにも読める。

しかしながら、研究には直感が大切であり、これまでの一般論で言われていた財務に偏らない多元的評価を感じつつ何かを打開したいと研究開発してきた経営コンサルタントのノートンにとっては、GEの考え方に共感し、そこからヒントを得たといえるのではないかと考える。例えば、医療経営を研究領域にし、財務数値にすべての組織活動が集約されるというような職業会計人的な会計の考え方ははじめから持っていなかった筆者にとっては、ノートンの思考には共感できる。

筆者が、病院経営を研究対象にするようになり、病院の経営診断を一条勝夫先生(元自治医科大学教授)のもとで研究・開発してきたことは、まさに、病院の非財務データをいかに評価し、改善の糸口を見出していくかという手法の開発であり、多元的評価、複眼的評価をいかに経営改善、経営改革につなげるかでもがいてきた筆者にとっての、BSCとの出会いに通じる。したがって、BSCに共感した筆者にとってノートンの表現はもっともと感じられる。

ただし、櫻井が主張するように、BSCは、単なる業績評価システムではなく、戦略をコントロールするところまで進み、現在では組織改革に及んでいる方を評価することには、全面的に筆者も同意するものである。

5-3 タブロー・デウ・ボール (*The tableau de bord*) と BSC

The tableau de bord は、1932年からフランスで利用され、BSCよりもはるか昔から存在した(Bourguignon,A. *et.al.*,2004,p.116)。端的に説明すれば、このフレームは、非財務の情報と財務の情報を結合した階層ごとの業績評価システムであるといえる。

一般論で言えば、フランスの民間企業がこれまで業績指標を財務と非財務で扱ってきたことを基本として、フランスの企業で会計を担当するある種の人々(management control authors)には有用なものであった。これは英語で言うところのダッシュボードであり、自動車の運転席のダッシュボードあるいは飛行機のコックピットの意味合いで、指標そのものではなく、運転するものに運転に必要な情報を瞬時に理解できるように指標の種類や内容をよく練って配置したものといえる。時速120キロメートルで走っている車を運転しているときに、スピードメーターやエンジンの回転数や油圧などを瞬時に見るができるようになっていたのと同じ意味である。

フランスの管理会計の研究者であるH.ブッカンのタブロー・デウ・ボールの定義をわが国でフランスの管理会計に詳しい大下の訳によれば「意思決定と予測を支援する手段であるタブロー・デウ・ボールは、管理者が自ら制御する(piloter)システムの現状と発展を認識し、システムの諸機能属性と一貫した範囲内で、そのシステムに影響を与える諸傾向を明らかにするために考え出された(5から10ほどの)それほど多くない指標の全体である(Bouquin H.1991, p.299)とされている。これを大下は、「システム制御のための意思決定・予測の指標」(甲斐論他編2002, p.154)」と看過している。つまり、管理者にとって必須の過去・現在・未来を視野に置いた非財務的なことを視野に入れた業績評価システムといえる。

キャプランらの最初の書籍 (Kaplan,R.S. and Norton,D.P. 1996 a) 中では、フランスでは多くの企業が 20 年も前から組織の成功のための鍵となる指標をダッシュボードに入れ込んだタブロー・デゥ・ボールを開発し利用している。これは鍵となり、物理的に価値のあるものとして測定することができる成功要因を特定し、従業員がマネジメントできるようにしている。ここでのポイントは、タブロー・デゥ・ボールでの財務や非財務の成果尺度が BSC のものと比較して、足りているか、あるいは BSC に代われるのかである (Kaplan, R.S. and Norton,D.P. 1996a, p.29) と、1994 年発行の Lebas, M. のフランスの管理会計の変遷や特徴を議論した論文を、引用文献ではなく、参考文献として利用して、1996 年の書籍で示していることは、BSC 誕生ではなく、BSC の業績評価システムから戦略的マネジメントシステムへの移行期に、比較しながらわざわざ記述していることは、タブロー・デゥ・ボールをその頃知ったということにはならない。ハーバード大学のビジネススクールの教授としてのこの領域で権威ある教授が、研究中に、あるいは発表前に類似の論文の検索等をしていなかったということは考え難いし、フランス語だから読まなかったということも考えにくい。

キャプランらは BSC とタブロー・デゥ・ボールの違いをその機能あるいは、4 つの視点での非財務の関係に特徴を求めている。そして、BSC は、複数の成功要因間の複雑な因果連鎖を組み込んでいるフライト・シュミレーターのようなものである (Kaplan,R.S. and Norton,D.P. 1996, p.30) と表現している。つまり、キャプランらによれば、タブロー・デゥ・ボールは、非財務、財務の指標を組み込んだだけのダッシュボードとしての機能しかないという理解をした上で、BSC との違いを出そうとしていることが分かる。確かに、違いはあるであろうが、逆に、最初の書

籍を表す時に、キャプランらが、タブロー・デゥ・ボールを研究したことは¹⁾、明らかになったといえる。したがって、BSC の起源に影響を与えた可能性が高いと考えることが妥当であろう。

タブロー・デゥ・ボールに関して、大下はフランス語の動詞 piloter (操縦すること、制御すること) に焦点を当て、経営を制御するという意味合いを考慮し、ブッカンの方を導入して、情報システムと業務システムとの関連で、タブロー・デゥ・ボールは、「システム制御のための情報 (または情報システム) の一つ」 (甲斐論他編 2002, p.155) として考えている。さらに大下によれば、タブロー・デゥ・ボールは、「最も下位の単位の責任者 (係長クラス) を基礎とし、彼らの業務管理に役立つ指標をそろえることが出発点となる。その中で上位者に報告すべきもののみを上にあげていく。最終的にトップマネジメントの周辺で企業全体のタブロー・デゥ・ボールができあがる。」 (西村明、大下丈平編 2003, p.239) という工程になっているという。

すなわち、単に、会計情報としてのみ作成されること。およびボトムアップで積みあがっていくことが特徴と考えられる。一方、BSC は、あくまでも、日本よりはっきりしているアメリカ流階層社会の中で、トップダウンで上司から 4 つの視点に戦略を落としていくことで作られていくように、その方向が異なること。BSC は戦略を実行していくために、非財務にしても、財務にしても会計データを会計の知識と経営の知識に変換する機能を BSC 作成・運用プロセスに備えていると考える。したがって、会計情報ということでは、BSC の方が、経営の知識と行動、すなわち、戦略的会計と言う意味ではなく、BSC は戦略的経営に近づいていると考えることができる。尚、フランスには、戦略と各部門の目標を調整する役割としてマネジメント・コントローラー²⁾ という職能があり、タブロー・

デュ・ボールを使用して仕事をしているという (西村明、大下丈平編 2003, p.239-240)。

すなわち、タブロー・デュ・ボールでは、マネジメント・コントローラーというすでに確立された職能が存在することが必要であるが、BSC は、伝道師という、新しい中間管理職を生み出すことが求められている。

さらに、タブロー・デュ・ボールは、戦略との関係が曖昧である。BSC は戦略を実行していくための道具としての機能が重視されていることを考えると、少なくとも第二世代からは異なると言える。しかし、第一世代の頃、BSC がまだ、成績表あるいは業績評価のみで見られていた時代、すなわち BSC 誕生の頃は、戦略の意識は第 2 世代以降よりも薄く、タブロー・デュ・ボールに近いと思われる。厳密に考えると、第 2 世代から戦略のコントロールが強く言われるようになっていくが、戦略への関連性ということでは、第 1 世代からも BSC は、関係性をわずかではあるが、持っていたのであるから、タブロー・デュ・ボールとは異なるともいえる。一方、BSC の特徴であるステークホルダーに関しての関係であるが、タブロー・デュ・ボールには、その意識は少ないといえる。したがって、タブロー・デュ・ボールは、BSC の開発の思想的根底にはかなり影響していると思われるが、道具としての形式では、異なる展開がされてきていると考えられる。

さて、このタブロー・デュ・ボールというシステムは様々な論者によって何回も改定され、論者の考え方も若干異なることもあるが、現在の、大方の見方として以下の点は共通項として理解されている (Bourguignon, A., *et al.*, 2004, p.116)。

① 「伝統的な見方によれば、企業のトップがマネジメントする道具として環境の状態や現場のオペレーションの状況を広く、迅速に見ることが出来るもの」であり、現場から積み上げられたデータを情報に変換する

ことをマネジメント・コントローラーが行った結果を企業のトップが見ることになる。

② 「1980 年代後半までは、目標の達成を認識してコントロールを可能にし、経営診断のための道具として、権力者の対話と反抗のための「報告のための装置」として位置づけられてきた。」

③ 「1990 年代に入り、管理会計の限界や戦略遂行の諸問題が浮き彫りにされ、The tableau de bord の利用を避ける傾向になった。」

④ 「当時は、成果測定の目的は「戦略目的に向かって資源を集中し、行動の一貫性を確実にする」ことにあることを考慮し、行動に焦点を当て、新しく OVAR (Objectives-Variables d' Action-Responsible, すなわち, objectives-action variables- responsible persons') メソッドと呼ばれているものに变化した。

フランスでは 50 年以上も前から非財務指標を使用し、財務指標と非財務指標をバランスよく考える思考が根付いていたといわれている (Bourguignon, A., *et al.*, 2004, p.107)。そのような状況で、キャプランらが 1996 年に書籍として出版した BSC の最初の本に対するフランスの反応は、「BSC は、フランスの The tableau de bord を翻訳しただけという評価であった」という (Bourguignon, A., *et al.*, 2004, p.108)。これは 2 つの業績評価への考え方の混乱や取り違えを生じることになった。また、フランスでは、伝統的な The tableau de bord に嫌気を感じているところに、それと類似の機能を持つという BSC が入ってきたことを快く思わなかったという側面もある (Bourguignon, A., *et al.*, 2004, p.108)。これは BSC に限ったことではなく、ABC や MBO に関してもフランスの企業では、同じような問題が生じ、アメリカ流のマネジメント・スタイルに嫌悪感を抱いてきた

バランス・スコアカード (BSC) はどのようにして生まれてきたか

(Bourguignon, A., *et al.*, 2004, p.108) ことも関係すると思われる。これらを総合すると、フランス人の研究者たちは、BSC はフランスの企業の経営のやり方には馴染まない。特に、彼らの指摘は、BSC のトップダウンの仕組みは、「増加と集合の構造」というフランスの戦略を無視することになる。従って、文化の違いが背景にあり、現状で、フランスでは BSC はあまり浸透していないといえる。さて、エプステインとマンゾーニ (Epstein, M. and Manzoni, J. 1998) は、その論文で以下のように指摘している。BSC もタブロード・デュ・ボールには共通して、非財務指標を使用した業績測定をしている。さらに、ミッション、ビジョンから目標、重要成功要因、重要業績尺度へ因果連鎖を考えながらつなげて考

えているなどを指摘している。これらを考えると BSC とタブロード・デュ・ボールは類似点が多いといえる。

ブッカンも著書の中で、業績を測定するのに業績をその根源で捉えればよい。その解決策が非財務指標であり、例えばタブロード・デュ・ボールが再発見されているとして、Johnson and Kaplan の relevance lost (Johnson, H.T. and Kaplan, R.S. 1987, pp.238-239, 256-257) を明確に引用していることから、BSC によってタブロード・デュ・ボールとの考え方の類似性を示していることは分かる。したがって、双方が影響を与え合っていると考えられないか。つまり、BSC は最初の段階で、タブロード・デュ・ボールの考え方に影響を受け、その後の発展段階では、現

表2 BSC とタブロー・デュ・ボールとの比較

BSC	タブロー・デュ・ボール
組織の活動前に、準備が始まり、焦点を当てる	組織の行動中のシステム制御に関心
BSC 作成時は、予算は戦略のストーリーの中で示し、スコアカードで管理。活動が始まってからは、戦略の遂行と現場をつなぐ役割を BSC が担う。	予算に平行した形で予算を補足する機能
3-5 年先を見据えた意思決定	短期的な意思決定
財務と非財務の指標を使用	財務と非財務の指標を使用
組織の学習と成長を重視している	組織の学習と成長は意識されない
将来の行動の予測と準備	将来の行動の予測
戦略的マネジメントの手法	マネジメント・コントロールの手法
トップダウンの構造を持つ トップから落とし込み、職員に対して、組織目的達成のための戦略の因果連鎖と指標体系で表現し実行する道具	トップダウンの構造とはいえない 部署ごとに目的にあわせて作成 システム制御としてのトップの指標の運用の仕方
トップとロアの意識・思考対立。戦略マップで重要度をバランスさせる	ロアから積み上げた思考をマネジメント・コントローラーが制御
オペレーショナルな情報だけでなく、トップ、ミドルの様々な情報を扱う	オペレーショナルな情報が主
日次、週次、月次、3ヶ月6ヶ月など様々な使用	日次、週次、月次のデータを使用
選択されたすべての情報が因果連鎖を持って上位レベルに上がっていく	いくつかの情報のみが上位レベルへと連結される
情報の選択性あり	情報の選択性あり
ステークホルダーの視点は基本の4つの視点で、戦略的重要度によって含めたり含めなかったりする	ステークホルダーを配慮
戦略との関係性あり	戦略との関係性なし

(出所) 西村明、大下丈平編『管理会計の国際的展開』p.280、九州大学出版会、2003年の表4のタブロー・デュ・ボールの特徴を参考にして、同時に、「管理会計の国際比較の一視点 ―タブロー・デュ・ボールとバランス・スコアカード」収録：甲斐論他編『国際経済のグローバル化と多様化 1』、九州大学出版会、p.157の図(2002)を参考にして、経営の視点から筆者が加筆・修正した。

在のタブロード・デュ・ボールの変化に影響を与えていると考えられる。

さて、大下が管理会計の外延的展開としてBSCとタブロード・デュ・ボールを整理した有益な表がある。その表のタブロー・デュ・ボールの項を参考にしながら、BSCに関しては筆者の理解と経験で新しく考えたのが表2である。

以上のように、考えてくると、櫻井が指摘するように「バランス・スコアカード構築の過程では、フランス語であることもあって、キャプランとノートンがタブロー・デュ・ボールをほとんど注目しなかったのではないかと筆者には思われる」(櫻井通晴2004,p.13,2003a, p.259)と言う記述は同意できない。なぜなら、タブロー・デュ・ボールは、50年以上も前から、存在し、その有用性が認められてきた非財務と財務を織り込んで階層ごとに情報を提供し、経営で操縦してきた道具である。フランス語だから読まないと言うのではなく、研究者であるキャプランは、少なくとも、英語でもそれを紹介された文章は読んでいなければならないし、研究者であれば先行研究や類似の研究を収集し、検討することは基本であるので、かなり詳しく知っていたことは当然と考える。さらに言えば、レバンス・ロストの研究時には、広く文献を収集し、読んでいると推測される。

したがって、新しい、BSCというフレームが突如として生まれてきたものではなく、タブロー・デュ・ボールに関しては、BSCを考案して行くプロセスの前に、何らかの情報や知識があったと考えることが妥当であろう。それが、レバンス・ロストの解決へ向けての方法論へ転化していく「思い」への影響はかなり強かったと推察できる。

5-4 ドラッカーの思想とBSC

ドラッカーは著書 (Drucker,P.F. 1954) のなかで、「事業の目標は、事業の存続と

繁栄に直接かつ重大な影響を与えるすべての領域において必要である。すべての領域とは、マネジメントの意思決定の対象として考慮に入れるべきすべての領域である」(Drucker,P.F.1954, p.83)として事業目標の重要性を述べ、具体的に、「いかなる事業においても、仕事と成果について目標を設定すべき領域は8つある。マーケティング、イノベーション、生産性、資源と資金、利益、経営管理者の仕事振りとその育成、一般従業員の仕事振りと行動、社会的責任である」(Drucker,P.F.1954, p.83)と示している。ということからも分かるように、8つの領域での業績評価の必要性を述べている。さらに「目標の設定を実りあるものにする方法は、1つしかない。8つの領域それぞれにおいて、何を評価測定するのかを決定し、その評価の尺度を決定することにある」(Drucker,P.F.1954, p.85) ここで重要なのは、評価測定する方法の選択である。すなわち、何を知りたいのか、何をもちってその測定の正当性と妥当性を表明できるのか。その客観的事実が必要になる。

さらに「何を評価するかによって、注意を払うべきものが規定される。何を評価測定するのかの決定が、物事を目に見える具体的なものにする。評価測定の対象となったものだけが、意味あるものになる」(Drucker,P.F.1954, p.85)という。すなわち、評価対象を限定し、可視化していくことで評価に結びつける。根底の発想に、目に見えないものは評価できないので、目に見えるようにしようという発想がある。すなわち、可視化させることで、管理対象となるのである。

このようなドラッカーの思想は、アメリカ経営学界に影響を与えたと考えられる。これまでの成功している企業も多かれ少なかれ、ドラッカー的発想の経営をしてきていると考えられるので、BSCの誕生の背景にはドラッカーの思想の影響があったと思われる。

5-5 目標管理 (management by objectives) と BSC

「目標による管理」(management by objectives, MBO) を略して「目標管理」として使用されることが多い。この起源は、ドラッカー (Drucker, P.F.) が “The practice of management, 1954” で組織の構成員に共通の目的を付与しなければならないとし、目標設定の重要性と目標による動機付けを示した。日本でも 1960 年代に目標管理ブームが企業で起きた。

目標管理は、ある意味、組織の業績向上を目指して、目標を組織のレベルから個人のレベルまで落とし込んで展開していく方法であるが、現在では、個人や組織の能力改善を目指すことも目的となってきた。個人レベルでは、個人が目標に挑戦していくということでチャレンジ性で精神を高揚させ、自己啓発や動機付けがなされていくことで、組織が活性化されていくことが望まれている。また、目標を本人が設定することで、意識を高めるのであるが、設定目標が個人の意識で大きく変わり、さらに、個人が組織での役割を理解していないと、組織全体の方向とは別の方向で目標を定めることもよくある問題点となる。目標設定に当たっては、トップダウンではなく、部下の自主性を尊重するということが、上司からのダイレクトな目標の指示を行わないことが一般的である。

わが国では、これまで誰かが定めた目標にただ向かって進んでいけばよかった、あるいは、結果がよければプロセスは、厳しく見られてこなかった。しかし、それでは、ゴーイング・コンサーン (永続する組織) として、組織は回っていかないのである。環境が変化し、組織の経営課題や個人に求められるスキルや知識が変化している今日において、個人個人に目標を設定して、実行する計画を立てることが必要になってきたのである。

しかしながら、わが国で、組織で個人のキャ

リアデザインといった、個人の成長を長期的に見守っていこうという意識が無く、「目標管理」を人員削減や経費削減といった方向で使用するという意識が働いた場合、「目標管理」が職員のモチベーションを下げる結果になる (今野能志 2005, p.67)。そうすると、職員の組織内での協働意欲が減少するので、組織とし好ましいものではなくなる。

さらに、わが国の病院で、目標管理とその人個人のキャリアデザインを同時に考えてみるものが少なかったことは、目標管理を、管理のための管理手法としてゆがめてきたように見受けられる。

目標管理のもう一つの側面、すなわち、上司の指揮・監督から離れて、個人の主体的・自立的参加による自己コントロールという側面も、思うような成果が上がってこなかった。「目標と自己統制」と考えれば、仕事は病院から与えられるものであり、病院の方向を理解し、病院が自分に期待していることを理解し、自己実現や個人がやりたい仕事をいかに強調して、いかに達成するかが重要になる。したがって、ここで BSC の思考が、個々の病院職員にとっては、戦略意識を醸成した個人の活動ということとマッチするのである。

何よりも目標管理の大きな問題点は、結果の重視にある。結果よければすべてよしでは、組織の発展が望めない。

以上を考察すれば、目標管理は、単なる制度ではなく、いわんや評価制度などでもない。目標管理は一人一人の仕事を本人にとって意味のあるものにして、仕事を通じて、一人一人が成長できるようにしようという基本コンセプトである (今野能志 2005, p.67)

それに比較して、BSC では、プロセスの改善を重視しながら目標間の関係性やビジョンにつながる全社的な戦略との関係を重視し、視点間の因果連鎖を強調して考えるものである。さらには、結果指標だけではなく、

将来への「先行指標」をも包含するものと言える。したがって、厳密に言えば既存の目標管理とは異なるのであるが、目標管理を実行する上でツールとして BSC を導入することで、その内容が飛躍的に向上するといえる。

5-6 方針管理 (management by policy) と BSC

方針管理は、もともと日本的 TQC から開発されたといわれている。より現実的には、方針管理は、MBO に不満をもったわが国の TQC (Total Quality Control) 界が、MBO を改善して考案した日本固有の経営ツールである (飯塚他, 1996) ともいわれる。しかしながら、日常の品質管理業務というのではなく、「長期の経営計画の達成のために品質やコストなど経営の主要課題を革新的に解決する管理手法である (長田他 1996, p.9) という。

わが国企業の日本的 TQC から生まれた方針管理は、BSC との類似性が際立っている (伊藤嘉博, 2002, p.11) と指摘されている。さらには、BSC のルーツは方針管理にあるとする見解 (松原恭司朗, 2000) などは、現場を熟知した経営コンサルタントに多い。

方針管理というのは、マネジャー以上の人々に対して、あるいは、組織レベルで、組織の方針を PDCA サイクルで展開していくマネジメント・ツールの一つであると考えることが出来る。具体的に言えば、組織の経営目的を達成するために、ミッション・ビジョン・戦略・経営計画に基づいて、ある方針にそって実行し、計画を展開し、組織の最高の力を発揮し、業績を向上させるシステムといえる。これで分かるように、ミッション・ビジョン・戦略に基づいた経営計画をトップダウンで実行していくツールである。したがって、Plan で方針・方策を策定し、Do で方策を実行し、Check で方策の実行状況を把握し評価する。そして最後に Action で方策の修正とコンとロールを行い、次年度につなげ

るものである。つまり、QC 的な手法を取り入れて問題を解決していく方法をとる。そして、PDCA サイクルを使用して、原因分析を行い、原因を突き止めてから改善を行う。

一方、これまでの日本の病院では、方針管理として、長期ビジョンや戦略を設定し、それにもとづいて中長期計画を策定し、それに基づいて、売上、利益、原価、質などの具体的項目を担当の部長クラスが方針決定することが多かった。目標は順次下位の層に伝達されていくが、そのプロセスで、記述が定性的であいまいになっていく傾向があった。したがって、実際には書類づくりで終わっていたといわれることが多かったのである。

プロセス重視と言うことでは共通点のある方針管理と BSC はどのような関係であろうか。BSC 導入時に苦慮する点で、成果を示すために、あるいは目標に掲げるのに、原則として、定量化しなければならないということがある。この点を苦慮する背景として、方針管理の負の影響を指摘 (伊藤嘉博 2003) されることもある。これまで企業は品質管理を行う中で様々な経験を積んできた。換言すれば、BSC ほど定量化を厳密に行ってこなかった企業にとって、コンセプトは似ていても、目標やアクションを定量的に示さないで来たので、かえって苦慮するという考えである。もう一つの負の遺産は、方針管理を積極的行って来た組織は、徹底的に、方針を目標と方策に区分して、徹底的にブレイクダウンして組織の末端の作業者まで示そうとするのである。しかし、BSC は、戦略をすべて網羅して書くのではなく、戦略マップに従って、組織が戦略を実行するに当たって、必要となる行動や方向をに関連されるすべての成果尺度が示されるのではなく、そのとき皆で議論して考える重要成功要因に関係する指標のみで考えることとは異なるのである。

いづれにしても、目標管理や方針管理という既存のマネジメント手法を排除するのでは

なく、BSC と既存のシステムとを融合させることで、今までの経験が活かせるようになると考えられる。すなわち、櫻井が言うように「今後バランス・スコアカードや方針管理を生かして利用していくためには、バランス・スコアカードのどこをどのように活用していったらよいかを考えていって、…」(櫻井通晴 2003a,p.292) という考えが運用上重要となろう。

5-7 TQM (Total Quality Management)

キャプランらは、企業は常に改善プログラムを率先して導入しているとして、TQM、JIT、エンパワーメント、リエンジニアリングなどを上げた上で、これらの改善プログラムは、残念な結果に終わっていることが多い。その理由は、改善プログラムが企業の戦略にも、さらに、経済成果にも直結していなかったからである (Kaplan,R.S. and Norton,D. P.1996a, p.6) として、単発の経営手法を批判した上で、経営ツールの総合的な利用を行う BSC の有効性を示すのであるが、その時に、TQM という言葉が使用され、TQM を検討した跡がうかがわれる。さらに、顧客の視点での品質への言及は、TQM の思想が影響していると考えられる。

5-7-1 TQC (total quality control) 開発の時代

1954 年に、ジュラン (J.M.Juran) が来日し、品質管理マネジメントの講習会を部課長向けと企業の経営者向けに行った。これらの講義によって、各種の管理技法、パレート図や重要度分析などの技法が浸透したことは事実であるが、それと同時にわが国の品質管理で重要なことが浸透して言ったという。それがグループ討論による教育法である。なぜなら、BSC 同様に、討論がコミュニケーション・プラット・フォームとして機能していることである。そこで実際の管理手法を学んだ

上で、その手法を実際に行うところとして企業現場を見る目が開眼されたという (小暮正夫 1988, p.23)。それが現在の日本の品質管理を考える基本の考え方である統計ツールとマネジメント・ツールが出来上がったと思われる。即ち、経営者を巻き込むことが成功の秘訣だったといえる。ただし、アメリカのように、トップダウンではなく、トップの理解を得た中で、ミドルが中心になって行い、現場に落とししていく手法である。同時に、技術主体の QC から、経営全体に目を向けた QC の方向へ動き出した。技術者を中心とした SQC だけでは限界があり、マネジメントのツールとしての QC 現在の全社の品質管理へと進む契機となった (石川馨 1992) と考えることが妥当であろう。ここでの重要な視点は、技術者だけでなく、経営を巻き込むことである。BSC は、トップの理解が最初に必要なで、その後、ミドルのアップアンドダウンが必要になるが、病院の現場で BSC を作成していると、病棟などでは、医師と看護師以外は、現場のことは分からないから口を出すなという感覚が残っている場合が未だ見受けられる。それでは、BSC を作成していることにはならない。したがって、そこを避けるために、あるいはそこを意識して、第一世代 BSC から、無形資本のつながりを「従業員の能力」「情報システムの能力」「モチベーション、エンパワーメントおよびアライメント」(Kaplan,R.S. and Norton,D.P., 1996a) のカテゴリーを指摘したにとどまった表現しかされてこなかったが、第三世代の『戦略マップ』では、より具体的に、学習と成長の視点で、人材という無形資本、情報という無形資本、組織という無形資本の結合 (Kaplan,R.S. and Norton,D.P., 2005) という表現で詳細に記述されてくることから分かる。したがって、BSC は現場の知識をうまく出させて共有するために、無形資産を使用しながら、マネジメント意識を植え付けていくところに意

味があると考え。

1955年あたりから、日本のTQCを支えるのは現場であるという考えの浸透があり、その現場の従業員を巻き込むことが重要になり、職場末端の人まで参加してもらい、監督者層の人々と品質管理について一緒に勉強するということが生まれた。当時の職場活性化やモラル向上運動などと相まって小集団活動として活発化していった。ただし、それが一部では組合対策に利用されるなど変則的な利用もあったが、概ね、現場で考え、行動するという思考が根付いていった。

5-7-2 日本的な品質管理

アメリカ型の統計的品質管理手法を日本的に改良し、アメリカ型の総合的品質管理（TQC）とは異なる日本的品質管理を、1969年に全社的品質管理（company-wide quality control）とした。その背景には、物理、化学、機械工学などは万国共通であるが、それと異なり、品質管理は、管理という言葉が表すように、その国々の文化や社会背景が異なることに加え、人間化関与するので、日本流の品質管理を生み出すことが求められ、全社的品質管理が生まれてきたといえる（石川馨、1989 a,b）。

BSCと関連させると、BSCが2000年ごろから、Enterprise-wide Strategic Managementとして変化してきたことに通じるものを感じる。

さて、日本型の全社的品質管理（CWQC）の特徴は、次のように定義された（石川馨1992, pp.52-53）。

- ① 全社的品質管理（の実際）
- ② QCサークル活動（の展開）
- ③ QC診断
- ④ 統計的手法の活用
- ⑤ 品質管理教育および訓練
- ⑥ 全国的品質管理推進運動

といわれる。ここでは本書の趣旨と異なるの

で、項目ごとに検討は行わないが、この運動の中で、「品質」とは、モノであれば、単に物理的な意味合いだけでなく、また、顧客のニーズに合致したサービスという意味ではなく、モノやサービスのデリバリーやコストまでを含むことを理解しておくことが重要なことであろう。この品質を達成するためには「全員参加」によって、十分な教育を行い、モラルを向上させることによって、組織を構成するすべての人が向上するようにしむけた。また、常に組織内のサブシステムの機能を見直し、「改善」を目指すことで、全体のシステム向上につなげるという意味では、全員参加の改善を目指し、その道具としてQCサークルが機能してきたといえる。その時に、重要な役割を果たしたのが、トップのリーダーシップである。すなわち、組織の目指す方向へ、トップの指導の下で、全員参加で実行していくという仕組みが、TQCという共通の言語で共有化して組織横断的に理解できることがその原動力になったと考えられる。

全社の取り組み、QC活動、統計的手法の理解と活用を行いながら、教育訓練をしていく活動を行うことという意味と理解すれば、「品質」「全員参加」「改善」という3要素で考えると、BSCの展開として、「学習と成長の視点」を重視して、各種のデータを駆使（活動の数値化への工夫と非財務データの表現の工夫を行いながら成果尺度を設定する）しながら、トップの理解の下でミドルを中心として現場で改善のために、顧客の望む価値を作り上げるために、全員でBSCを議論していくことと類似性が見られる。

さらに、重要なことは、日本型の品質管理では、部門別の縦割りの仕事の中で、横に横断する利益管理などと同じように品質管理を行うという意味では機能別管理を行うことが可能になるように、社内で教育訓練を重視してきたといえる。この点がアメリカのような専門職能の自立性、自律性を重視した互いの

領域を侵さないようなバランスを持った納得性のある総合的品質管理 (TQC) とは異なる。

したがって、BSC は、どちらかというとアメリカの TQC の概念ではなく、日本的品質管理に近い感覚で、縦割り組織に横断的に横串を刺すという意味では興味深い発想をしているので、この点は BSC に日本的品質管理が影響を与えた可能性は高いといえる。

5-7-3 アメリカ型品質管理 (TQC) の変化

1985 年あたりから、アメリカでは日本の品質月間になぞらえて、毎年 10 月を National Quality Month と定めて、品質重視のキャンペーンを繰り返している。そこでは、日本型のプロセス重視の質の保証を試みて、statistical process control の活用による品質改善運動を国を挙げて行った。その結果、1987 年にマルコム・ボルドリッジ国家品質改善法 (Malcom Baldrige National Quality Improvement Act, 1987) が制定され、それに基づいてマルコム・ボルドリッジ国家品質賞 (Malcom Baldrige National Quality Award) が、1988 年に制定され第一回の受賞があった。ここから、アメリカ型の品質管理が日本的なプロセス重視に変化してきたといえる。

ここでのアセスメント領域は、①リーダーシップ、②戦略の策定③顧客・市場への対応 (患者や他の顧客・市場へのフォーカス) ④経営分析とナレッジマネジメント⑤人材への対応 (従業員重視) ⑥プロセスマネジメント⑦行動結果 (組織行動の成果) であり、自分の組織において適切なツールを使ってアセスメントすることで、組織の高校や現状とのギャップの明確化を行うものである。

この MB 賞は、モトローラ、ゼロックス、IBM、AT&T などの一流有力企業が受賞している。この MB 賞がアメリカの製造業、最近ではサービス業の復活に大きな貢献をしてきたことは周知の事実であろう。この MB

賞は、日本のデミング賞を十分に意識し、徹底的に分析し、改善を加えて作られたと考えられ、その中にはプロセス、ビジョン、事業戦略までも含まれている。尚、2000 年度から、「教育」と「ヘルス・ケア」の 2 部門が新設され、Baptist Hospital, Inc (FL) などが受賞している。

5-7-4 TQC から TQM へ

1990 年ごろから、企業では、現実に即した意味で、質を向上させるために「如何に行うか」というプロセス重視の時代から、組織は何を目指していくのか「何をするのか」という目的を思考する方向に変化してきた。それが、戦略重視の変化ともいえる。したがって、それまで TQC の方針管理という道具を、戦略と絡めて考えようというように変化してきた時代背景がある。

TQM を推進しているグループの研究成果などをみても、TQM の定義は明確ではない。しいて言えば「TQM は企業・組織の経営の「質」の向上に貢献する経営科学・管理技術である。TQM は 21 世紀の企業・組織の経営に望まれる「尊敬される存在」とそのために必要となる「ステークホルダーとの感動共有型関係」の確立に貢献する。そのために TQM は、「組織能力 (技術力、対応力、活力) の向上を直接的な目的とする (TQM 委員会編著 1998)。」という。

筆者は、以下で述べるように 1991 年から TQM という表現で CQI と関連させて医療経営の領域で使用してきた。³⁾

以上、目標管理 (MBO)、方針管理、QC、TQC あるいは TQM を考えてきたが、櫻井のインタビューから分かるように、当時のアメリカの産業界では、カイゼンが、日本の企業の経営哲学や経営手法を包括的に変えた (櫻井通晴 2008, p.573) と共通の思いがあり、アメリカ産業界の停滞を打破するには、品質重視の経営へシフトするを感じたと言え

る。したがって、上述した各種の経営手法は、品質指向になり、BSC は、品質指向の考え方からの影響を受けたと判断できる。

1980 年代に日本が高品質、低コストの製品を TQM と関連して考えることを学び、キャプランらも全社的に経営を考えるという一環としての様々な発想は TQM の考え方が役に立つ。同時に、どのようなプロセス改善が戦略に遂行に役立つかということを示すような評価尺度の設定において TQM は、BSC 構築に役立つものであるということは確認している (Kaplan,R.S. and Norton,D.P. 2001h p.158)。と述べている。ということは、アメリカの発想では、短期的に品質を高めればそれで経営はよくなるということが大方賛同を得ていたところに、日本的な品質を全社的に高めていくプロセスを重視し、経営者も技術的品質だけではなく、経営的質を高めることで、長期的な成長利益を確保していこうという発想に転換してきたといえる。さらに、TQM、TQC では、BSC が顧客視点で製品やサービスの質を意識し、それを実行するための組織の内部での業務プロセスの改善を考えて、業務改善から業績改善へ、経営の質を考慮し、経営者と職員が一緒になって品質を作り込んでいくプロセスの重視ということは、すべて、考え方は同質のものとみなしてよいであろう。

6. BSC 誕生に影響を与えたと思われる類似手法の総合的検討

これまで議論してきたように、文献上では 50 年以上前から、様々な道具としても BSC 類似のマネジメント・ツールが開発され、実施されてきている。フランスのタブロ・デュ・ポールなどの経営ツールは、表面的にみると、取り扱う対象が異なっていたり、管理会計での議論に終始しているようにも考えられるが、実際は、キャプランらの思考に何らか

の形で、かなり影響を与えているように感じられる。

さらに、ジョンソンとキャプランによって示された「Relevance Lost」(Johnson,H.T. and Kaplan,R.S.1987) の著者の一人であるキャプラン達が示した「管理会計システムは、企業の業務や戦略を支援するよう設計され得るし、またそうあるべきである。……(省略) 欠如しているのは知識 (knowledge) である。しかし、この知識は、現実の企業環境の中で正否を検証し、それらに関する情報の交換から得られるものである。」(Johnson,H.T. and Kaplan,R.S. ,1987, p.17, 邦訳 p.15,) という考えを、実践しようとし、研究者としてのキャプランの方向性と実務家としてのノルトンの嗅覚と現場感覚があいまって BSC が、生まれて生きたと考えられるのである。

そこには、ハーバード大学ビジネス・スクールの考え方や教員同士のコラボレーションの存在が重要な要素であると考えられる。例えば、SWOT を使う手法で、1950 年代から開発されたビジネス・ポリシーの書籍が版を増やすごとに、その時々ハーバードの考えを取り入れ、1980 年代には、ポーターとアンドリュースが第 5 版を出版していることでも分かるように、BSC にはハーバード流の戦略論の下敷きがあると考えることが自然であろうし、キャプランらも指摘している (Kaplan,R.S. and Norton,D.P. 2001 p.75,89)。同時に、大下が主張するように「バランスト・スコアカードは ABC (ABC, activity based costing) における原価の因果性モデルに支えられていると言ってよいであろう」(西村明・大下丈平, 2003 p.281) ということは、因果を考えるとと言う点では ABM(activity based management) にその特徴があるうえに、キャプランが ABC の専門家であるということは、その発想の源の一つがそこにあったと言える。

さらに、アメリカの企業における ABC に

関して、ハーバード大学ビジネス・スクールが多くの事例でその有用性や妥当性を示してきた (Cooper, R. and Kaplan, R.S. 1991) ことを考え合わせると、ハーバードでの流れとABC開発も納得がいく。したがって、2つの要素、すなわち、ハーバード大学ビジネス・スクールの「戦略の考え方」の下敷きと「ABCでの因果性の追求」と言うことが手段としてあったと考えられる。その手段を思い浮かせたのが、日本の方針管理、フランスのタブロ・デュ・ボールなどキャプランらが、若かりしころから、身の回りにあった情報と知識であろうと考える。それを支えてきたのが、ハーバード大学・ビジネススクールでの教員間の刺激と競争であり、研究者としてのコラボレーションを行ってきたことで、BSCというフレームにまとめ上げたといえる。

さらに、訪米での経営、会計系統の研究者の研究成果を交換していくプロセスで、ミンツバーグの「創発戦略」などもBSCの考え方に取り入れられている (櫻井通晴 2008 p.565)。このことは2000年の書籍の中で、モービルの事例としても検討されている。

さらに、キャプランらの周辺に、CQI (continuous quality improvement)、TQC、MB賞、アメリカ的ガバナンス、ドラッカーの思想などが自然に身の回りに存在し、それらをまとめる格好で実験および事例として検討することで、レレバンス・ロストの克服という手段をいかに表現するかその表現形にヒントをくれたのがコーポレート・スコアカードというフレームであると考えられる。

7. 結論

例えば、経営戦略論は世界に認知された代表的な経営戦略論だけでも多々ある。これらはすべて各研究者によって、独立して作られてきたのかと言えば、決してそういうものばかりではない。アメリカではビジネス・ポリ

シーから経営戦略論に変化し、経営戦略論も、ある経営戦略からアイデアを受けて、新規に自分で修正をかけて、分かりやすくし提案されたり、他の研究者から提案された考え方に、自分のオリジナルな考えや、類似の戦略論から得た知見や解釈を加えて変化させることは多くの研究者は異を唱えないであろう。それを正しく評価するための先行研究の調査とそれらの評価だと考える。

別の表現をすれば、ひとつのイノベーションを様々な形のイノベーションや利用法という変種につくりかえ、取り込んでゆく結果となったのである、という表現もできるであろう。しかし、研究者にとって、自分の考え方を形成し研究フレームを作る時には、必ず、あとさきは別にしても、先行研究を広くサーベイすることは必須である。

キャプランは、心の底にあった、レレバンス・ロストからの脱却を模索する中で、様々なアイデアを取り入れてきたというのが、ごく標準的な結論と言える。以上のような、これまでの議論に付加して考えるべきことは、キャプランがABCやBSCの開発に当たっては、実務に優れた企業を対象にして、エンピリカル・リサーチを積極的に進めたことを表明している点である (Kaplan, R.S. 1994)。その後、キャプランは (Kaplan, R.S. 1998) “Innovation Action Research: Creating New Management Theory and Practice” を著わし、レレバンス・ロスト (1987) を経由して、活動基準原価計算 (ABC) の開発、BSCの開発の経験をベースにしてエンピリカル・リサーチの有効性の記述がなされている。その後、このような考え方は変化し、観察をするのみではなく、アクションリサーチとして、現場に介入して一緒に考えることの必要性を説いた (Kaplan, R.S. 1998, p. 90)。このキャプランの考え方は、アナログ・デバイス社での経験からも読み取れる。

バランス・スコアカード (BSC) はどのようにして生まれてきたか

図 10 BSC の誕生の基礎的考え方と影響要因



(出所) 高橋淑郎 (2011) 「BSC の起源を探る」病院、70 (4) p.307
の図 1 を修正

この図 10 で、十字のボックスが会計系の道具であり、楕円形が経営・経済系の道具である。ここで重要なことを気づくことになる。BSC に影響を与えたと考えられる様々な手法は、多くが経営学の領域の手法であり、管理会計の手法が少ないと言う点である。

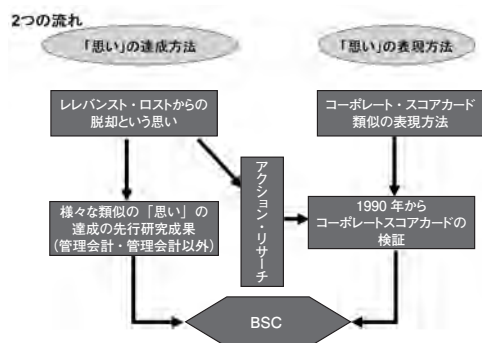
すなわち、キャプランらが、レレバンス・ロストを超えるために、アクションリサーチを行いながら、経営の領域の様々な手法を「積極的」に取り入れたことが分かる。それは、もしかすると管理会計をはじめから意識していなかったのではないかと考えられる。ただし、その思考の原点は、仮に、コーポレート・スコアカードが、その発端としても、そのアイデアを頂いた可能性もある。さらに、タブロー・デュ・ボールでの指標の取り扱いやコーポレート・スコアカードの中でも議論されている品質管理の側面を TQC や TQM から影響を受けたとも推測できる。

同時に、図 10 で分かるように、キャプランにとっては、レレバンス・ロストからの脱却方法として、包括的業績評価という戦略マップのないスコアカードだけの BSC を作って、スコアカードの 4 つの視点での縦の因果連鎖を戦略的にみることを考えたのではないであろうか。そして、ABC を作った経験から行為や視点の関係性を考えることの

経験を実践したのであらうと予想するのである。

したがって、レレバンス・ロストからの脱却を目指す心が根底にある。その脱却のために、おそらく、タブロー・デュ・ボールやコーポレート・スコアカードなどのアイデアを受けて、第 1 の方法としての ABC の経験、第 2 の方法としてのコーポレート・スコアカードでのアクションリサーチの経験、他の類似の経営手法の BSC に関するエッセンスの修得などが、ハーバード大学の教員間のコラボレーションから何かを得て、絡み合うことで、キャプランの思いを形にして表現したのが「BSC= バランス・スコアカード」と言えると考えている。特に、BSC での戦略は、キャプランらが言うように、同じハーバードのポーターの競争戦略を下敷きにしているのであるが、ミンツバーグなどの戦略論も取り入れながら管理会計以外の様々な研究者や実務家との積極的な交流によって生まれてきたと考えられる。

図 11 BSC 誕生までの心と表現



(出所) 高橋淑郎 (2011) 「BSC の起源を探る」病院、70 (4) p.307
の図 2

したがって、キャプランらが BSC の起源とする 1990 年からのコーポレート・スコアカードに関する共同研究はあくまでも、その実験であり、レレバンス・ロストというキャプランの心の空洞を埋めるための幾多の試み

から BSC のオリジナルな素朴なアイデアが誕生したのではないか。したがって、本来は、もっと奥深いキャプランという研究者の実際に組織に役立つツールを作らなければという強い「思い」がそこに込められていると考えることができるのではないか。その思いがアクションリサーチにつながり、現場のさまざまな理論を取りいれながらシンプルな経営に役立つスコアカードを包括的業績評価を4つの視点で行い、その4つの視点が関係性

を持っているものをのができたのであろう。つまり、BSC は理論というよりは実務をわかりやすく説明することで、実務家にとっては、戦略を的確に描写することが可能になり、仕事のガイドラインとして機能することで、社会に役立つ経営のツールとして誕生したのである。したがって、これまでも類似のものは多々あり、単なる多くの研究成果を寄せ集めて整理したものではないかという批判は当たらないと考える。

(注)

- 1) キャプランらは、タブロー・デゥ・ボールの参考文献を1994年の論文1本しか記載していないが、BSCの違いを明確にするためには、研究者であれば、より多くの情報を得て判断しているはずである。また、ノートンはコンサルタントであるから、フランスのものは使いたくないということよりも、仕事で使えるか、使えないかが重要であるので、役に立つ道具は調べ上げているはずである。したがって、BSC 開発前あるいは開発中から知っていたと考えることが自然であろう。少なくとも、BSC を発表した後

には、タブロー・デゥ・ボールを研究していることは事実であると参考文献から確かだと考える。

- 2) これは上述した、Management control author であると考え
- 3) 著者は、このCQIの表現を1991年から医療経営の領域で使用していた。それを日本語訳で1992年に「フェイズ 3」という医療経営雑誌に掲載し、さらに、拙著『変革期の病院経営』（中央経済社、1996年）にも分析の角度を変えて1つの章として記述した。

(参考文献)

英文

- Banker, R. D., Gordon, P. and Roger, S.G. (1993) "Reporting Manufacturing Performance Measures to Workers: An Empirical Study." *Journal of Management Accounting research*. 5, p.34-55.
- Behn, B.K. and Riley, R.A. (1999) "Using non-financial information to predict financial performance" .*Journal of Accounting & Finance* 14 (1) pp.29-56.
- Bell, R. R. and Elkins, S. A. (2004) "A Balanced Scorecard for Leaders: Implications of the Malcolm Baldrige National Quality Award Criteria." *S.A.M. Advanced Management Journal*. 69 (1), pp.12-17.
- Bromwich, M. and Bhimani, A. (1994) *Management Accounting, Pathways to Progress*, CIMA Publishing.
- Bourguignon, A., Malleret V., Nørreklit, H. (2004) "The American balanced scorecard versus French tableau de bord: the ideological dimension, *Management Accounting Research* 15, pp107-34.

- Bouquin, H. (1997) *La comptabilite de gestion*. Presses Universitaires de France. (大下丈平 他訳. (2000) 『ブッカン フランス管理会計』 同文館)
- Chenhall, R.H. (2003) "Management control systems Design within Its Organizational Context: Finding from Contingency-based Research and Directions for the Future", *Accounting, Organizations and Society*, 28, pp.127-168.
- Cooper, D. and Kaplan, R.S. (1991) "Profit Priorities from Activity-Based Costing" *Harvard Business Review*, May-June pp.130-135.
- Deraden, J. (1969) "The Case Against ROI Control", *Harvard Business Review*, May-June, pp.124-134.
- Dixon, J. R., Nanni, A.J. and Vollmann, T.E., (1990) *The New Performance Challenge – Measuring Operations for World-Class Competition*, Dow Jones-Irwin, Homewood, IL.
- Drucker P. (1954) *The Practice of Management*, Pan Books (野田一夫監訳・現代経営研究会訳『現代の経営 上・下』 1996、ダイヤモンド社)
- Epstein, M. and Manzoni, J. (1998) "Implementing corporate strategy: from tableaux de bord to balanced scorecards", *European Management Journal*, 16, pp. 190-203.
- Griffith, J. R. (1994) "Reengineering Health Care: Management Systems for Survivors." *Hospital & Health Services Administration*. 39 (4), pp.451-470.
- Gupta, A. and Govindarajan, V. (1984), "BUILD, HOLD, HARVEST: CONVERTING STRATEGIC INTENTIONS INTO REALITY" , *Journal of Business Strategy*, 4 (3), pp. 34-47.
- Gupta, A.K. and Govindarajan, V. (1984) "Business Unit Strategy, Managerial Characteristics, and Business Unit Effectiveness at Strategy Implementation" *Academy of Management Journal* , 27 (1), pp.25-41.
- Hamel, G. and Prahalda, C.K. (1989) "Strategic Intent" , *Harvard Business Review*, 67 (3) pp.63-78.
- Hofer, C.W and Schendel, D. (1978) *Strategy Formulation: Analytical Concepts*, West Publishing (奥村昭博他訳 (1981) 『戦略策定：その理論と手法』 千倉書房)
- Johnson, H.T. and Kaplan, R.S. (1987) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press. (鳥居宏史 訳 (1992) 『レレバンス・ロスト』 白桃書房)
- Kaplan, R.S. (1994) "Management Accounting (1984-1994) : Development of New Practice and Theory." *Management Accounting Research*. 5, pp. 247-260.
- Kaplan, R.S. (1998) "Innovation Action Research: Creating New Management Theory and Practice." *Journal of Management Accounting Research*. 10, pp. 89-118.
- Kaplan, R.S. (2001) "Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations." *Nonprofit Management and Leadership*. 11 (3), pp. 353-370.
- Kaplan, R.S. (2005) "How the Balanced Scorecard Complements the McKinsey 7-S model." *Strategy and Leadership*. 33 (3), pp.41-46.
- Kaplan, R.S. and Palepu, K.G. (2003) "Expensing Stock Options: A Fair-Value Approach." *Harvard Business Review*. 81 (12), pp.105-108.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1992) "The balanced Scorecard: Measures That Drive Performance." *Harvard Business Review*. 70 (1) , pp.172-180. (本田桂子訳 (1992) 「新しい経営指標 “バランスト・スコアカード”」 *Diamondo ハーバード・ビジネス・レビュー*、8, pp.4-5. 81-90.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1993) "Putting the Balanced Scorecard to Work." *Harvard Business*

- Review*. 71 (5), pp.134-147. (鈴木一功・森本博行訳 (2003)「バランス・スコアカードの導入インパクト」Diamondo ハーバード・ビジネス・レビュー、8, pp.60-70).
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1996 a) *The Balanced Scorecard : Translating Strategy into Action*. Harvard Business School Press. (吉川武男訳. (1997)『バランス スコアカード』、生産性出版.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1996 b) "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System: Building a Scorecard Can Help Managers Link Today's Actions with Tomorrow's Goals." *Harvard Business Review*. 74 (1), pp. 75-85.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1996 c) "Strategic Learning and the balanced scorecard." *Strategy and Leadership*. 24 (5), pp.18-24.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1996 d) "Knowing the Score." *Financial Executive*. 12 (6), pp.30-33.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1996 e) "Linking the Balanced Scorecard to Strategy." *California Management Review*. 39 (1), pp.53-79.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1997) "Why Does Business Need a Balanced scorecard?" *Journal of cost management*. 11 (3), pp.5-10.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2000 a) "Step on the gas." *Financial Management*. Feb, pp.20-21.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2000 b) "Having Trouble with Your Strategy? Then Map It." *Harvard Business Review*. 78 (5), pp.167-176.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2001 a) *The Strategy Focused Organization*. 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・スコアカード』東洋経済新報社)。
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2001 b) "Balance without Profit." *Financial Management*. Jan, pp.23-26.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2001 c) "Express Delivery." *Financial Management*. Dec, pp.26-29.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2001 d) "Building a Strategy-Focused Organization." *IVEY Business Journal*. 78 (5), pp. 12-19.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2001 e) "The Strategy-Focused Organization." *Strategy and Leadership*. 29 (3), pp.41-42.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2001 f) "Leading Change with the Balanced Scorecard." *Financial Executive*. 17 (6), pp.64-66.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2001 g) "Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I ." *Accounting Horizons*. 15 (1), pp.87-104.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2001 h) "Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II ." *Accounting Horizons*. 15 (2), pp.147-160.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2004 a) *Strategy Maps*. Harvard Business School Press (櫻井通晴、伊藤和憲、長谷川恵一監訳 (2005)『戦略マップ』ランダムハウス講談社)
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2004 b) "How Strategy Maps Frame an Organization's Objectives." *Financial Executive*. 20 (2), pp.40-45.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2004 c) "Keeping Score on Community Investment." *Leader to Leader*. 33, pp. 13-19.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2004 d) "Measuring the Readiness of Intangible Assets." *Harvard*

- Business Review*. 82 (2), pp.52-63.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2004 e) "The strategy map: guide to aligning intangible assets." *Strategy and Leadership*. 32 (5), pp.10-17.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2004 f) "Plotting Success With 'Strategy Maps' ." *Optimize*. February, pp.61-65.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2005) "The Office of Strategy Management." *Harvard Business Review*. 83 (10), pp.72-80
- Kaplan, R.S. and Anderson, S.R. (2004) "Time-Driven Activity-Based Costing." *Harvard Business Review*. 82 (11), pp.131-138.
- Kaplan, R.S. and Narayanan, V.G. (2001) "Measuring and Management Customer Profitability." *Journal of Cost Management*. 15 (5), pp. 5-15.
- Kaplan, R.S. Weiss, D. and Desheh, E (1997) "Transfer Pricing with ABC." *Management Accounting*. 78 (11), pp.20-28.
- Lingle, J.H. and Schiemann, W.A. (1996) "From BSC to Strategic Gauges: Is Measurement Worth It?" *Management Review*. 5 (3), pp.56-61.
- Lipe, M.G. and Salterio, S.E (2000) "The balanced scorecard: judgmental effects on common and unique performance measures," *Accounting Review*, 75 (3) pp.283-298.
- Lipe, M.G. Salterio, S. E. (2002) "A note on the judgmental effects of the balanced scorecard's information organization Accounting", *Organizations and Society*, 27 pp.531-540.
- Malina, M.A and Selto, F.H. (2001) "Communicating and Controlling Strategy: An Empirical Study of the Effectiveness of the Balanced Scorecard." *Journal of Management Accounting Research*. 13, pp.47-90.
- McLaughlin, C.P and Kaluzny, A.D. (1994) *Continuous Quality Improvement in Health Care*. Aspen Publication.
- McLaughlin, C.P. and Kaluzny, A.D. (1999) *Continuous Quality Improvement in Health Care Second Edition*. Aspen Publication.
- Mirsky, R.S. (2005) "Physician Buy-In is Essential for Pay for Performance." *The Physician Executive*. Nov-Dec, pp.16-19.
- Neely, A. and Adams, C. (2001) "The Performance Prism Perspective." *Journal of Cost Management*. 15 (1), pp.7-15.
- Neely, A. (2002) *Business Performance Measurement: Theory and Practice* Cambering. University Press. (清水孝 訳 (2004)『業績評価の理論と実務』東洋経済新報社).
- Neely, A. and Chris Adams (2001) "The Performance Prism Perspective." *Journal of Cost Management*. January/February, pp. 7-15.
- Norton, D.P., (2002) The Fast Balanced Scorecard, Balanced Scorecard Report, March-April, 2002, Harvard Business School Publications, Balanced Scorecard collaborative, No.B0203G.
- Niven, P.R (2002). *Balanced Scorecard Step-by-step: Maximizing Performance and Maintaining Result* John Wiley & Sons.
- Olve, Nils-Göran , Roy, J. and Wetter, M. (2001) *Performance Drivers: A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard*, John Wiley & Sons.

- Otley, D. (1999) Performance management: a framework for management control systems research, *Management Accounting Research*, 10, pp.363-382.
- Poter, M.E. *Competitive Strategy*, The Free Press, 1980 (土岐他訳『競争の戦略』ダイヤモンド社、1982)
- Poter, M.E. *Competitive Advantage*, The Free Press, 1985 (土岐他訳『競争優位の戦略』ダイヤモンド社、1985).
- Potthoff, S.O., Ison, D., Thompson, N., and Kissner, M. (1999) "Long-Term Care Management: A Balanced Performance Measurement System" *Journal of Strategic Performance Measurement*, 31, pp.16-22.
- Provost, L. and Leddick, S. (1993) "How to Take Multiple Measures to get a complete picture of organizational Performance" *National Productivity Review*, 12, 4, pp.477-491,
- Rimar, S. Garstka S.J. (1999), "The Balanced Scorecard :Development and Implementation in Academic Clinical Department" , *Academic Medicine*, 74, 2, pp.114-122.
- Schneiderman, A.M. (1999) Why Balanced Scorecard Fail: *Journal of Strategic Performance measurement*, Special Edition (January), pp.6-10.
- Schneiderman, A.M. (2001) The first Balanced Scorecard Analog devices 1986-1999, *Journal of Cost Management* 15 (5), pp.16-27.
- Schneiderman, Arthur M (2004). http://www.schneiderman.com/Concepts/The_First_Balanced_Scorecard/BSC_INTRO_AND_CONTENTS.htm (参照 2020 May 4).
- Simons, R. (1990) "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives." *Accounting Organizations and Society*. 15 (1-2), pp.127-143.
- Simons, R. (1995) *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, MA: 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』産業大学出版部).
- Simons, R. (2000) *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*. 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)
- Sharman, P. (2001) "Using Performance Architecture to Create Economic Value." *Journal of Cost Management*. 15 (6), pp.11-16.
- Steele, J. (2001) "Transforming the Balanced Scorecard into your Strategy Execution System", *Manage*, 53, 1, pp.22-24.
- Santiago, J.M. (1999) "Use of Balanced scorecard to improve the Quality of Behavioral Health Care" *Psychiatric Services*, 50 (12), pp.1571-1576.
- Sahny, V.K. (1998) "Balanced Scorecard as a Framework for Driving Performance in Managed Care Organizations" *Managed Care Quality*, 6 (2) pp.1-8.
- Srimar (2000) "Strategic Planning and the Balanced Scorecard for Faculty Practice Plans" *Academic Medicine*, 75, 12, pp.1186-1188,
- Tucker, M.L., Meyer, G.D. and Westerman, J.W. (1996) "organizational communication", *Journal of Business communication* 33 (1) pp.51-69.
- West III, P.G. and Meyer, D.G. (1997) "communicated knowledge as a leaning foundation", *The*

邦文文献

- 青島矢一、加藤俊彦 (2003) 『競争戦略論』 東洋経済新報社。
- 飯塚悦攻・長田洋・内田章・長島牧人 (1996) 『TQM 時代の戦略的方針管理』、日科技連出版社。
- 石川馨 (1981) 『日本の品質管理』 日科技連出版社。
- 石川馨 (1984) 『日本の品質管理 増補版』 日科技連出版社。
- 石川馨 (1989a) 『品質管理入門 A 第 3 版』 日科技連出版社。
- 石川馨 (1989b) 『品質管理入門 B 第 3 版』 日科技連出版社。
- 伊藤博 (1994) 『顧客志向の管理会計』 中央経済社。
- 伊藤嘉博 (2002) , 「わが国におけるバランス・スコアカード実践上の論点と課題」, BUSINESS INSIGHT, No.37, pp.8-19.
- 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～」 会計 163 (3) pp.42-58.
- 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) 『B S C による戦略策定と実行』 同文館。
- 伊藤嘉博、清水孝、長谷川恵一 (2001) 『バランス・スコアカード理論と導入－事例に学ぶ実践手法』ダイヤモンド社。
- 伊丹孝之 (2003) 『経営戦略の論理第 3 版』 日本経済新聞社。
- 一条勝夫 (1987) 『病医院経営の診断と処方』 医学通信社。
- 梅田 宙 (2016) 「シュナイダーマンの First BSC とキャプラン&ノートンの BSC の本質」 医療バランス・スコアカード研究、12 (2) pp.4-12.
- 大塚宗春・辻 正雄 (1999) 『管理会計の基礎』、税務経理協会。
- 岡本 清 (2000) 『原価計算六訂版』、国元書房。
- 岡本 清・尾畑 裕 他 (2003) 『管理会計』 中央経済社。
- 長田洋・内田章 他 (1996) 『TQM 時代の戦略的方針管理』 日科技連出版社。
- 甲斐論 他編 (2002) 『国際経済のグローバル化と多様化 1』、九州大学出版会。
- 会計フロンティア研究会編、『管理会計のフロンティア』、中央経済社。
- 金井壽宏、高橋潔 (2004) 『組織行動の考え方』 東洋経済新報社。
- 岸川善光 (2005) 『経営戦略要論』 同文館。
- 小暮正夫 (1988) 『日本の TQC その再吟味と新展開』 日科技連出版。
- 小暮正夫 (1990) 『日本の TQM』 日科技連出版。
- 小菅正伸 (1997) 「戦略管理会計手法としてのバランス・スコアカード」 商学論究, 45 (1), pp.13-41
- 小菅正伸 (2002) 「活動基準スコアカードの可能性 - 非営利組織の経営管理要具として -」 商学研究, 49 (2), pp.39-58.
- 小林哲夫 (2000) 「BSC と戦略的マネジメント」 会計, 158 (5), pp.1-13
- 小林啓孝 (1998) 「管理会計変貌の視点」 会計, 153 (3), pp.58-70
- 小林啓孝 (2003) 「BSC と業績評価」 企業会計, 55 (5), pp.33-39
- 今野能志 (2005) 『目標による管理 MBO』 生産性出版。
- 櫻井通晴 (2003 a) 『バランス・スコアカード：理論とケース・スタディ』 同文館。

- 櫻井通晴 (2003 b) 「バランスト・スコアカードの起源」 専修経営学論集, 77, pp.1-17.
- 櫻井通晴 (2004) 「バランスト・スコアカードの起源」 会計, 166 (1), pp.1-16.
- 櫻井通晴 (2008) 『バランスト・スコアカード: 理論とケース・スタディ 改訂版』 同文館。
- 清水孝 (1998) 「因果連鎖を組み込んだマネジメント・コントロール・システムの展開」 早稲田商学, 376, pp.61-86.
- 清水孝 編著 (2004 a) 『戦略マネジメント・システム』 東洋経済新報社。
- 清水孝 (2004b) 「医療におけるバランスト・スコアカードの概念と注意点」, 医療バランスト・スコアカード研究, 1 (1), pp.67-76.
- 清水孝・長谷川恵一 (1997) 『戦略遂行のための経営管理システム - バランスト・スコアカードを中心として -』 早稲田商学, 374, pp.37-57.
- 高橋淑郎 (1995) 『医療経営リストラクチャリング・マニュアル』 ユートブレーン。
- 高橋淑郎 (1997) 『変革期の病院経営』 中央経済社。
- 高橋淑郎 (2003) 『新発想の医業経営』 T K C 出版。
- 高橋淑郎 (2004a) 「バランスト・スコアカードの基本概念と医療経営」 医療バランスト・スコアカード研究, 1 (1) pp.1-8.
- 高橋淑郎 (2004 b) 「バランスト・スコアカードの導入で日本の病院は変る」, エコノミスト, 4月6日号, pp.52-55.
- 高橋淑郎 編著 (2004 b) 『医療経営のバランスト・スコアカード』 生産性出版。
- 高橋淑郎 監著 (2005) 『病院価値を高めるバランスト・スコアカード』 メディカル・パブリケーションズ。
- 高橋淑郎 (2006 a) 「バランスト・スコアカードの医療機関への応用と薬局経営への可能性」 薬局, 57 (7), pp.10-19.
- 高橋淑郎 (2006 b) 「BSC の世界的潮流と日本の状況」 看護, 58 (7), pp.134-140.
- 高橋淑郎 (2006 c) 「医療機関での Balanced scorecard を適用した組織改革と経営改善—道具として BSC を考える」 月刊新医療, 33 (5) (No377), pp.117-121.
- 高橋淑郎 (2006 d) 「カナダにおけるバランスト・スコアカードの成功事例」 看護展望, 31 (4), pp.64-67.
- 高橋淑郎 (2006 e) 「バランスト・スコアカードとは何か」 月刊福祉, 89 (6), pp.24-27.
- 高橋淑郎 (2006 f) 「バランスト・スコアカードで看護のマネジメントが変わる」 看護展望, 31 (4), pp.17-25.
- 高橋淑郎 編著 (2011 a) 『医療バランスト・スコアカード研究 理論編』 生産性出版。
- 高橋淑郎 編著 (2011 b) 『医療バランスト・スコアカード研究 実務編』 生産性出版。
- 高橋淑郎 (2016) 「BSC を活用した医療経営のイノベーション～医療専門職と病院経営との挟間で～」 pp.201-230 (収録: 松本芳男退職記念刊行委員会編 (2016) 『マネジメントの現代的課題～パラドクス・マネジメントの勧め』 学文社)。
- 高橋淑郎 (2018) 「非営利組織としての病院経営の方向～医療制度、病院価値、BSC を手掛かりに～」 経営学論集 (日本経営学会) 8, pp.6-15.
- 高橋淑郎 (2019) 「規制産業におけるイノベーション・マネジメント～規制の中で病院は Sustainable BSC でイノベーションを興せるか～」 経営教育研究 (日本マネジメント学会) 21 (1) pp. 7-20.
- 高橋淑郎 編著 (2020) 『非営利組織と非営利組織のマネジメント』 中央経済社。
- 高橋宏幸 他 (2002) 『現代経営入門』, 有斐閣ブックス。
- 田中隆雄 (2002) 『管理会計の知見』 第2版, 森山書店。

- 谷武幸 編著 (2004)『成功する管理会計システム』中央経済社。
- TQM 委員会編著 (2000)『TQM 21世紀の総合「質」経営』日科技連。
- 西村明、大下丈平編著 (2003)『管理会計の国際的展開』、九州大学出版。
- 長谷川恵一 (2006 b)「BSC の基本概念」看護, 58 (7), pp.6-10.
- 長谷川恵一 (2006 c)「BSC の理論と病院経営への適応」医療バランスト・スコアカード研究, 2 (1), pp.71-78.
- 藤末健三 (2004)『技術経営入門』日経BP。
- 松原恭司朗 (2000)『バランスト・スコアカード経営－何を優先したら“勝社”になるか－』日刊工業新聞社。
- 真船洋之助 (1995)『現代経営学 第2版』テイハン。
- 真船洋之助 (1994)『経営計画』税務経理協会。
- 劉 慕和 (2004)「業績評価に関する最近の研究動向」商学集志 74, (100 周年記念誌), pp.527-538.

(Abstract)

This paper aims to uncover the psychological implications of Kaplan, et al. leading to the birth of BSC. The author has carefully examined the birth of BSC in various literatures. In other words, in a sense, we wanted to get some answers as to why Kaplan the researcher and Norton the consultant dared to come up with this concept in the face doing business and ways of thinking in managerial accounting that had been taken for granted. In short, the paper clarifies the process of the 1992 birth of BSC without its strategy map. In addition, in response to critical questioning, the paper shows that BSC is not a management tool that leads to business for consultancy companies by making minor changes to historical research findings and organizing them into clear tables and charts, tasks at which Americans are skilled.