

Title	戦略マネジメントシステムの事例研究(1) : 麒麟ビール株式会社のバランスト・スコアカード
Sub Title	A case study of strategic management system in Kirin Brewery Co., Ltd.(1)
Author	横田, 絵理(Yokota, Eri) 妹尾, 剛好(Senoo, Takeyoshi)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2010
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.53, No.2 (2010. 6) ,p.123- 136
JaLC DOI	
Abstract	近年, 既存のマネジメントコントロール・システム (MCS) の概念を拡張した, さまざまな新しいフレームワークが提唱されている。新しいフレームワークでは, 組織の各階層におけるMCS の設計・運用, MCS のインタラクティブな利用方法という2つの論点が重要になる傾向がある。このフレームワークを具体化する仕組みとして, バランスト・スコアカードを中心とした戦略マネジメントシステムが挙げられる。本稿の目的は, 麒麟ビール株式会社の戦略マネジメントシステムの事例研究により, 新しいMCS のフレームワークに関する2つの論点を考察することにある。本稿では分析の視点と研究方法を示し, 事例の概要と全社の戦略マネジメントシステムについて記述する。
Notes	資料
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20100600-0123

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

研究ノート

戦略マネジメントシステムの事例研究（1）

—キリンビール株式会社のバランスト・スコアカード—

横田 絵理 妹尾 剛 好

<要 約>

近年、既存のマネジメントコントロール・システム（MCS）の概念を拡張した、さまざまな新しいフレームワークが提唱されている。新しいフレームワークでは、組織の各階層におけるMCSの設計・運用、MCSのインタラクティブな利用方法という2つの論点が重要になる傾向がある。このフレームワークを具体化する仕組みとして、バランスト・スコアカードを中心とした戦略マネジメントシステムが挙げられる。本稿の目的は、キリンビール株式会社の戦略マネジメントシステムの事例研究により、新しいMCSのフレームワークに関する2つの論点を考察することにある。本稿では分析の視点と研究方法を示し、事例の概要と全社の戦略マネジメントシステムについて記述する。

<キーワード>

マネジメントコントロール・システム、戦略マネジメントシステム、バランスト・スコアカード、事例研究、インタラクティブな利用

1. はじめに

近年、さまざまな新しいマネジメントコントロール・システム（Management Control System, 以下MCSと略称）のフレームワークが提唱されている（Ferreira and Otley, 2009；Kaplan and Norton, 2008；Simons, 2005；等）。これらのフレームワークには2つの重要な共通点がある。

第1に、組織構造とMCSの関連性をより重視するようになってきている。従来のMCSのフレームワークでも組織構造とMCSの関連性は重視されていたが（Anthony and Govindarajan, 2007；Merchant and Otley, 2007；等）、組織構造とMCSは概念上区別されることが多かった。しかし、新しいMCSのフレームワークでは、組織構造をフ

レームワークに包含する傾向にある。そのため、MCSの設計・運用を組織の各階層でどのように行うのかという論点が重要になる。

第2に、MCSの利用方法に焦点があてられている。特に、新しいMCSのフレームワークでは、MCSをどのように組織内でインタラクティブに利用するのかという論点が重要になる。

以上のように新しいMCSのフレームワークでは、組織の各階層におけるMCSの設計・運用とMCSのインタラクティブな利用方法という2つの論点が重要になる。しかし、先行研究ではその実態について、必ずしも明らかになっていない。

本稿の目的は、この2つの論点に焦点をあて、新しいMCSのフレームワークに関する仮説構築のための指針を提示することである。これらのフレームワークを具体化する仕組みとして、バラン

スト・スコアカード (Balanced Scorecard, 以下 BSC と略称) を中心とした戦略マネジメントシステムが挙げられる (清水, 2004; 2009)。そこで、本稿では組織の整合性を重視したうえで、BSC を経営活動で適切に利用している先行事例について考察する。

2. 分析の視点

2.1 新しいマネジメントコントロール・システムのフレームワーク

近年提唱されている代表的な新しい MCS のフレームワークとして、Ferreira and Otley (2009) の業績管理システム (performance management systems) のフレームワーク、Kaplan and Norton (2008) の BSC を中心とした戦略マネジメントシステム、Simons (2005) の「組織デザインの4つのレバー」¹⁾がある。これらのフレームワークには2つの重要な共通点がある。

第1に、組織構造と MCS の関連性をより重視するようになってきている。Ferreira and Otley (2009) では12の問題のうち、第3の問題は「組織構造 (organizational structure)」である。また、Kaplan and Norton (2008) では、戦略マネジメントシステムの第3のプロセスとして「組織のアラインメント」を挙げている。さらに、Simons (2005) では、組織デザインの4つのレバーのうち、第1のレバーが「部門構造 (unit structure)」になっている。このように新しい MCS のフレームワークは組織構造を包含する傾向にある²⁾。

1) Ferreira and Otley (2009) は自らのフレームワークを MCS 概念の拡張ととらえている。また、Kaplan and Norton (2008) や Simons (2005) では MCS についての言及は少ないが、それぞれの前提である Kaplan and Norton (2001) や Simons (1995) では、自らのフレームワークを既存の MCS 概念の拡張であると主張している。本稿ではこれらのフレームワークを総称して、「新しい MCS のフレームワーク」と呼んでいる。近年における MCS 概念の拡張については、Berry *et al.* (2009) や清水 (2009) も参照のこと。

2) Malmi and Brown (2008) でも「パッケージとしての MCS」の一要素として、「組織構造」

第2に、MCS の利用方法、特に、MCS のインタラクティブな利用に焦点があてられている。Simons (2005) だけではなく、Ferreira and Otley (2009) もインタラクティブコントロール・システムを提唱した Simons (1995) を前提としている。また、Kaplan and Norton (2001; 2008) や Kaplan (2009) は BSC とインタラクティブコントロール・システムに重要な関連があることを主張している。

このうち、新しい MCS のフレームワークを具体化する仕組みは、BSC を中心とした戦略マネジメントシステムである。清水 (2004) は戦略マネジメントシステムを「戦略を成功裡に遂行するために、中長期的観点から戦略遂行のために必要な具体的計画を策定することであり、そのために有用な各種のツールを組み合わせることを含んでいる」(清水, 2004, 13頁) と定義し、その重要なツールとして、BSC を挙げている (清水, 2004; 2009)。

本稿は事例研究により仮説構築の指針を得ることを目的とするため、その分析対象として、具体的なマネジメントツールである BSC を中心とした戦略マネジメントシステムに焦点をあてる。

2.2 バランスト・スコアカードを中心とした戦略マネジメントシステム

BSC を中心とした戦略マネジメントシステムの先行研究では、新しい MCS のフレームワークの2つの論点は次のように議論されている。

第1の論点である組織の各階層における MCS の設計・運用では、組織のアラインメントという問題が検討されている。まず、BSC の作成単位として、櫻井 (2008) は「全社、事業部 (ないし SBU)、職能別 (部門別) 組織ごとにもつのが理想的である」³⁾ (櫻井, 2008, 409頁) と述べている⁴⁾。

1) (organizational structure)」を挙げている。パッケージとしての MCS の重要性については伊藤 (2010) も参照のこと。

3) SBU とは Strategic Business Unit の略である。また、本稿では以下、職能別 (部門別) 組織の部門のことを機能部門と表現する。

4) ただし、櫻井 (2008) は費用効率の面ですべての組織単位で BSC を作成することが効果的でないことも指摘している。

このうち、機能部門のBSCについて、Kaplan and Norton (2001)を踏まえ、機能的な卓越性を⁵⁾得る効果と部分最適に陥る危険性を指摘している(櫻井, 2008, 410頁)。しかし、特に生産、物流、営業などのライン部門について、機能部門のBSCの実態は必ずしも明らかになっていない。

また、組織のアラインメントのためには、全社から事業部(SBUを含む)、機能部門などの下位部門、最終的には個人レベルまでBSCを適切にカスタマイズする必要がある(Kaplan and Norton, 2006; 2008)。適切なカスタマイズの方法は企業ごとに異なるが(Kaplan and Norton, 2006)⁶⁾、一般的に、トップダウンとボトムアップの反復プロセス(Kaplan and Norton, 2006)、組織の垂直的な調整だけでなく水平的な調整(Kaplan and Norton, 2008)の重要性が指摘されている。

さらに、BSCを個人レベルに落とし込む際、目標管理や方針管理、業績連動型報酬制度と結び⁷⁾付ける場合もある(櫻井, 2008)。たとえば、伊藤(2007)は事業部長レベルではBSCの戦略目標で業績を評価し、戦略目標の方針管理を通じ、課以下レベルの実行担当者には目標管理を実施するというモデルを提示している。しかし、本社から事業部や最終的な個人レベルへのカスタマイズと比べ、事業部から機能部門などの下位部門へのカスタマイズの方法について、実態は必ずしも明らかになっていない。

第2の論点であるMCSの利用方法では、BSCのインタラクティブな利用について検討されている。BSCを含めたMCSのインタラクティブな利

用の効果については、さまざまな実証研究で検証されている(Bisbe and Otley, 2004; Bisbe and Malagueño, 2009; 等)。しかし、Simons (1995; 2000)のインタラクティブコントロール・システム⁸⁾の概念は多元的であり、すべての側面をとらえた研究は少ないと指摘されている(Bisbe *et al.*, 2007)。そのため、既存の実証研究だけでは、BSCのインタラクティブな利用の実態と効果は必ずしも明らかになっていないとは言えない。

また、Kaplan and Norton (2008)では戦略レビュー会議におけるBSCのインタラクティブな利用方法を示している。しかし、戦略マネジメントシステムの計画段階、モニタリング段階、評価段階、というマネジメントプロセスごとのBSCのインタラクティブな利用について、実態は必ずしも明らかになっていない。

以上のことから、第1の論点について、組織の各階層におけるBSCの設計・運用の実態を分析すること、特に、生産、物流、営業などのライン部門の実態を明らかにすることが重要である。また、第2の論点について、BSCのインタラクティブな利用方法の実態、特に、計画段階、モニタリング段階、評価段階、というマネジメントプロセスごとの利用方法を分析することが重要である。以上を踏まえて本稿を進める。

2.3 本稿の構成

以下の本稿の構成は次のとおりである。まず、本稿の研究手法と、研究対象とした先行事例である麒麟麦酒株式会社(以下キリンビールと略称)の概要を述べる。キリンビールでは戦略マネジメントシステムとしてBSCを導入している。そこで、本稿ではキリンビールのBSCの実態から、新しいMCSのフレームワークの2つの論点を考察する。

5) 櫻井(2008)では部分最適に陥る危険性を回避するための取り組みとして、NTTコミュニケーションズと富士ゼロックスの事例を紹介している。

6) たとえば、伊藤(2007)は事業部以下の組織にBSCをカスタマイズする方法を3つに分類している。また、BSCのカスタマイズの方法に関するより実践的な議論は、Niven(2005; 2006)を参照のこと。

7) BSCと方針管理の関係は乙政(2005)、業績連動型報酬制度との関係は河合・乙政(2007)も参照のこと。

8) Bisbe *et al.*(2007)はインタラクティブコントロール・システムの概念を整理し、5つの特徴があることを明らかにした。しかし、これらのすべてを踏まえた実証研究はほとんどなく、たとえばBisbe and Otley(2004)の尺度は、戦略的不確実性への集中と鼓舞するような関与(inspirational involvement)という特徴をとらえていない(Bisbe and Malagueño, 2009)。

第1の論点である組織の各階層におけるBSCの設計・運用について分析するため、全社、生産部門、物流部門、営業部門の順に、キリンビールの組織の各階層における戦略マネジメントシステムを具体的に詳述する。その際、第2の論点であるBSCのインタラクティブな利用方法を分析するため、BSCの内容だけではなく、計画段階、モニタリング段階、評価段階、というマネジメントプロセスに分け、BSCの利用方法、効果と課題も明らかにする。最後に、キリンビールの戦略マネジメントシステムの事例について考察したうえで、新しいMCSのフレームワークの2つの論点について仮説構築のための指針を提示する。

3. 研究方法

本稿では仮説構築の指針を得るために事例研究という研究方法をとり、先行事例の詳細な記述を行う⁹⁾(Merchant and Van der Stede, 2006; 横田ほか, 2010)。研究対象はキリンビールの戦略マネジメントシステムである。

本稿の研究対象としてキリンビールを選択した理由は、次の2つである。まず、キリンビールの戦略マネジメントシステムはBSCを中心としており¹⁰⁾、その内容とプロセスはKaplan and Norton (2001; 2004; 2006; 2008)のフレームワークに基づいている。キリンビールではBSCを生産、物流(Supply Chain Management; 以下SCMと略称)、営業という機能部門にまでカスタマーディングしており、組織の整合性を重視している。したがって、キリンビールの事例は第1の論点である組織の各階層におけるMCSの設計・運用を考察するために適している。

次に、キリンビールの戦略マネジメントシステ

ムでは、BSCは必ずしも事前に設定した目標を達成したか否かを判断するためだけではなく、戦略の具体化や遂行状況を社内で議論するためにも用いられている。すなわち、キリンビールはBSCをインタラクティブに利用している。したがって、キリンビールの事例は第2の論点であるMCSのインタラクティブな利用方法を考察するためにも適している。

具体的には、キリンビールの本社企画部および生産部門、物流部門、営業部門の企画担当者¹¹⁾に対し、5回にわたるインタビュー調査を行った。インタビュー方法は半構造化インタビューである。また、記述内容の正確性や疑問点の確認のため、複数回にわたって電子メールによる回答を受けた。

4. キリンビールのバランスト・スコアカードの導入経緯

キリンビールは、キリンホールディングス株式会社(以下ホールディングスと略称)を持株会社

11) インタビュー時期およびインタビュー対象者は以下のとおりである(役職はすべてインタビュー時)。

2008年10月30日: 林達雄氏(キリンビール株式会社企画部企画担当主査), 副島美智子氏(キリンビール株式会社企画部企画担当), 大貫浩嗣氏(キリンホールディングス株式会社経営企画部主務)。

2009年3月16日: 林達雄氏(キリンビール株式会社企画部企画担当主査), 副島美智子氏(キリンビール株式会社企画部企画担当), 小林信弥氏(キリンビール株式会社SCM本部物流部物流企画担当主査)。

2009年4月30日: 副島美智子氏(キリンビール株式会社企画部企画担当), 杉山和之氏(キリンビール株式会社企画部企画担当主査, 2009年3月まで営業本部営業部所属)。

2009年8月24日: 杉山和之氏(キリンビール株式会社企画部企画担当主査), 小林憲明氏(キリンビール株式会社生産本部生産統轄部主幹)。

2009年12月29日: 阿部泰二氏(キリンビール株式会社企画部企画担当主幹), 杉山和之氏(キリンビール株式会社企画部企画担当主査)。

なお、4回目のインタビューを除き、インタビュー内容の録音は行っていない。

9) 横田ほか(2010)は日本のフィールドスタディを採用した管理会計研究論文の文献レビューにより、その主たる目的が先端的あるいは特異な事例の記述にあることを明らかにした。

10) キリンビールのBSCは戦略マップを中心としている。本稿では以下文脈に応じ、BSCと戦略マップという用語を使い分ける。戦略マップの重要性については、Kaplan and Norton(2004)を参照のこと。

とするキリングroupの中核会社である。¹²⁾キリングgroupではBSCを中心とし、group内ではKISMAP（Kirin Innovative & Strategic Management Action Program）と呼ばれる戦略マネジメントシステムを実施している。

純粋持株会社制採用以前の旧キリンビール株式会社（以下旧キリンビールと略称）では、伝統的に生産、物流、営業の3本部制をとっていた。事業の多角化に伴い、事業部制、カンパニー制と組織形態を変革しており、現在のキリンビールはその事業部またはカンパニーであった。旧キリンビールにおいて、BSCを中心とした戦略マネジメントシステムを導入した経緯は以下のとおりである。¹³⁾

旧キリンビールでは伝統的には、定性・定量の事業計画と目標管理（以下MBO-Sと略称）¹⁴⁾で経営管理をしていた。1990年代までの多角化の結果、社内で多くの事業を運営することになり、事業の評価を業績評価に反映させるため、全社の統一的な指標が必要になった。そこで、2001年、キリンビール版のEVA[®]であるKVA（Kirin Value Added）¹⁵⁾を中心としたKVA経営システムを導入した。しかし、当時、MBO-SとKVA経営システムには

次のような問題があった。

MBO-Sでは現場の従業員の仕事との関係は明確であったが、全社戦略との関係は必ずしも明確ではなく、従業員の仕事の全社戦略への貢献を明らかにできていなかった。KVA経営システムではEVAを分解したバリュードライバーが識別・管理されていたが、投資家の観点が重視されていたので、実際に事業運営を行うための戦略の可視化ができていなかった。そこで、MBO-SとKVA経営システムをつなげる、戦略をマネジメントするためのシステムが必要とされた。

2003年、旧キリンビールの酒類営業本部ではお客様の視点が喪失しているという認識から独自にBSCを導入した。2004年、その成功を受け、中期経営計画を策定する段階から、全社的な戦略マネジメントシステムとしてBSCが導入された。

全社にBSCを導入した当時から、旧キリンビールは生産、物流、営業というライン部門、および人事や広報などの間接部門、という機能部門にまでBSCをカスタマイズしていた。その理由は次の2つである。第1に、自部門の機能に特化しがちな機能部門において、お客様の視点の創出により、お客様本位という意識を徹底することである。間接部門でも、議論とはなったが、お客様を最終消費者と定義し、意識することを求めた。第2に、評価の公平性と責任の明確化のため、各組織単位の長の業績評価システムを全社的に統一することである。キリンビールでは導入当時から一貫して、BSCの業績評価と人事考課をつなげている。この点も間接部門では困難を伴った。

その後、BSCの適用範囲は拡大、利用方法も洗練化し、純粋持株会社制採用後、キリンビール

12) 2007年から、キリングroupでは純粋持株会社制を採用している。キリングgroupが純粋持株会社制を採用した経緯と意義については、下谷（2009）や妹尾・横田（2008a）を参照のこと。

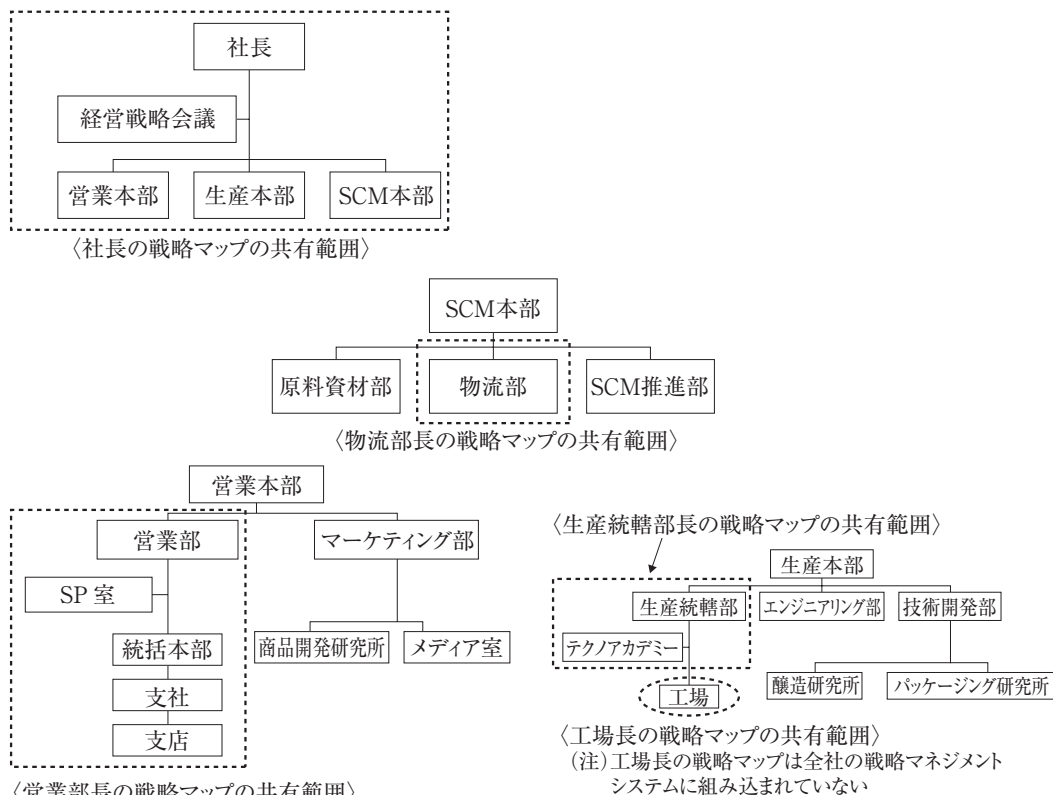
13) キリンビールにおけるBSCを中心とした戦略マネジメントシステムの導入経緯の詳細については、妹尾・横田（2008b）や挽（2004）、藤野・挽（2004）も参照のこと。

14) キリングgroupでは現在、いわゆる目標管理を「MBO-S（Management By Objectives and Self-control）」と呼んでいる。Self-controlの部分に焦点があてられたのは最近の話であるが、本稿では用語上の混乱を避けるため、すべて「MBO-S」で統一する。

15) EVA[®]はStern Stewart社の登録商標である。以下では[®]を省略する。キリンビールではEVA導入時にStern Stewart社のコンサルティングを受けたが、現在、キリングgroupが用いているEVAは、Stern Stewart社の開発したものと一部異なっている。このKVA経営システムの詳細については、妹尾・横田（2008a）や挽（2004）、藤野・挽（2004）を参照のこと。

16) キリンビールではBSCの導入当初、従来のマネジメントシステムが自社独特のものになりすぎていたという課題認識があったため、Kaplan and Norton（2001）などに記載されたBSCのフレームワークに忠実に従うことを意図していた。しかし、2001年の「新キリン宣言」で「お客様本位」という創業の精神の徹底を目指していたので、通常のBSCのフレームワークにおける「顧客の視点」という名称を「お客様の視点」とした。なお、ここで言う「お客様」とは、最終消費者のことである。

図表1 キリンビールの組織図と戦略マップの共有範囲（2008年12月末時点のライン部門）



17)
 (出所) キリンビールの内部資料をもとに一部筆者修正。

だけではなく、キリングループ全体の戦略マネジメントシステムとして、BSCを中心としたKISMAPを運営している。なお、EVAはBSCの財務の視点の最終目標となっている。

キリンビールの戦略マネジメントシステムは、形骸化を避けるため、毎年仕組みを細かく変更している。そこで、本稿では以下断りのない限り、2009年の戦略マップが作成された、2008年12月末時点の仕組みを記述する。

図表1は2008年12月末時点におけるキリンビールのライン部門の組織図と、各組織階層における戦略マップの共有範囲を記述している。全社戦略を記述する社長の戦略マップは、社長、生産本部長、SCM本部長、営業本部長が共有している。

この3つの本部長は生産、物流、営業という機能に関わる各部を統括する組織である。

以前は本部長ごとに戦略マップが作成されていたが、純粋持株会社制採用の前年、国内酒類カンパニーが独立した時点で作成されなくなった。その理由は次の2つである。第1に、生産、SCM、営業の各本部長が社長の戦略マップを共有することで、各部門の連携を強化することである。第2に、たとえば生産本部長の戦略マップは生産統轄部長の戦略マップと類似のものになってしまうなど、各本部長独自の戦略マップを作成することの意義が小さかったことである。

キリンビールの社長の戦略マップは、下位の部門の戦略マップにカスケードされる。キリンビールには人事、広報などの間接部門もあるが、本稿では生産、物流、営業というライン部門に焦

17) 図表1はキリンビールの杉山和之氏に作成いただいたものに筆者が一部加筆したものである。

点をあてる。図表1に示すように、キリンビールの生産、物流、営業の各部門として、さまざまな部が存在する。各部の長はすべて戦略マップの作成単位となり、それに基づき、戦略マネジメントシステムが運営されている。本稿では以下断りのない限り、生産部門は生産統轄部と工場、物流部門は物流部、営業部門は営業部の戦略マネジメントシステムに焦点をあてる。

次章以降は、全社、生産部門、物流部門、営業部門の順に、キリンビールの組織の各階層における戦略マネジメントシステムの具体的な内容とプロセスを詳述する。

5. キリンビールの全社の戦略マネジメントシステム

5.1 キリンビールの戦略マネジメントシステムの概要

現在のキリンビールの戦略マネジメントシステムの仕組みは、基本的にはホールディングスやキリングroup内の他の事業会社と同様である¹⁸⁾。まず、ホールディングスの戦略マップから、事業会社であるキリンビールにおける個人レベルのMBO-Sまで、組織の整合性をとるプロセスを説明する。

キリングroupでは、グループ全体の戦略と各事業会社の戦略の整合性をとるため、ホールディングスの戦略方針を受け、各事業会社が戦略マップを作成する。キリンビールを含めた各事業会社の戦略マップは、ホールディングスの戦略マップ¹⁹⁾に基づいて作成されるわけではない。そのため、

各事業会社の戦略マップを作成する際の裁量の程度は大きい。これは自社の裁量で作成すれば、その戦略マップについて、事業会社の責任が明確になるからである。ただし、戦略方針としてEVAや営業利益などの財務目標値の要請、「顧客関係力の強化」といったグループ共通の戦略課題の設定、グループ共通の成果指標の存在、といった制約はあり、グループ戦略と各事業会社の戦略の整合性は十分にとれている。

キリンビールの中でも、各組織単位や現場の従業員の活動を全社戦略と整合させるため、全社戦略を記述した社長の戦略マップを各部や工場といった、より下位の組織単位の長の戦略マップにカスタマイズしている。下位の組織単位でも戦略マップの書式を含め、戦略マネジメントシステムの仕組みは同じである。その理由は、全社のマネジメントシステムの一貫した運営と全社的なコミュニケーションの円滑化である²⁰⁾。そして、最終的には個人レベルのMBO-Sにつながる。

次に、キリンビールにおけるキリングroup共通の戦略マネジメントシステムの仕組みについて、計画、モニタリング、評価というマネジメントプロセスの各段階の概要を説明する。

計画段階では戦略マップと指標・目標記入シートを作成する。戦略マップは「財務」、「お客様」、「プロセス」、「学習と成長」という4つの視点に分けられており、「戦略課題」と「成果指標」が記載される。また、戦略課題間の因果関係を見やすくするため、戦略課題はいくつかの「戦略の幹」でまとめられる²¹⁾。

インタビューによると、戦略課題を戦略の幹でまとめることの効果は次の3点である。第1に、

18) 本稿はキリンビールにおける具体的な戦略マネジメントシステムの内容とプロセスに焦点をあてるため、キリングroup共通の仕組みについては最小限の説明のみ行う。その詳細は妹尾・横田(2009)を参照のこと。妹尾・横田(2009)ではホールディングスの経営企画部に対する3回のインタビューに基づき、キリングroupにおける戦略マネジメントシステムの全体像を明らかにしている。

19) ホールディングスの戦略マップの作成には、各事業会社の社長は基本的に関与しない。ホールディングスの戦略マップは、グループ戦略を記述するものとして、演繹的に作成され、抽象的

的なものになっている。

20) キリンビール全体で戦略マップを共有するための仕組みとして、本社の社員はイントラネット上で社長、生産、物流、営業の各部門の戦略マップと指標・目標記入シートをすべて閲覧できる。

21) 通常のBSCの文脈では(Kaplan and Norton, 2001; 2004; 2006; 2008)、戦略の幹は戦略テーマ(strategic themes)、戦略課題は戦略目標(strategic objectives)、成果指標は業績指標(performance measures)に対応する。

指標・目標記入シートに記載される、目標水準達成のための個別課題、成果指標、戦略課題、最後に戦略の幹とつなげることにより、小さな視点から大きな視点まで、視点を変えながら戦略やそれを実現する課題を考察できる。さらに、個別課題は個人のMBO-Sに落とし込まれるため、現場の従業員の業務が最終的に戦略のどの部分につながるかが明確になる。第2に、各戦略課題について、最終的にお客様の価値に結び付き、その結果財務にまで影響を及ぼす道筋が一目で分かる。第3に、戦略課題間の因果関係が明確になり、複数の戦略のシナリオとして理解できるようになる。

指標・目標記入シートは、成果指標の目標水準を設定するため、成果指標1つにつき1枚作成される。戦略課題、成果指標、目標水準は原則として年度内では変更しない²²⁾。なお、評価段階で用いられる業績評価表もこの段階で作成される。

モニタリング段階として、四半期に1回KISMAPモニタリング会議が実施される²³⁾。この段階では、戦略マップ信号版とモニタリングレポートというマネジメントツールが利用される。戦略マップ信号版は、各戦略課題の成果指標の目標達成状況について、戦略課題の色を分け²⁴⁾、即時に把握できるようにするものである。モニタリングレポートには成果指標ごとに、個別課題の遂行計画の進捗状況、当該四半期活動の評価、および次四半期に向けての課題・対策が記載される。

評価段階では、KPI (Key Performance Indicator) とその得点化のルールを記載した業績評価表により、組織業績を評価する。KPIは計画段階²⁵⁾で成果指標から選択される。財務の視点のEVA、お客

様の視点の自社の「ブランドイメージ評価」は、グループ共通の成果指標であり、必ずKPIとなる。この業績評価表による組織評価は、上位階層の人々の年度末の人事考課につながる。一方、下位階層の人々の業績評価はMBO-Sに基づいている。

インタビューによると、業績評価表とMBO-Sの違いは次のとおりである。業績評価表の場合、第1に、BSCの4つの視点が入ってくる。第2に、EVA、CSR、ブランドイメージ評価など、全社共通の指標を含めなければならない。第3に、フレームワークが定まっている。キリンビールの場合は、ホールディングス経営企画部が作成したガイドラインに従って、キリンビール企画部が作成している。一方、MBO-Sの場合、BSCの4つの視点は必ずしも入ってこない。所属する組織単位の目標と自分の行動を考慮して、複数の目標を設定することになる。

なお、経営職(管理職)でMBO-Sの対象になっている人の場合、BSCに近いMBO-Sのフレームワークに従うことがある。このフレームワークの特徴は、第1に、戦略の視点として、単年度ではなく複数年度にまたがる目標を設定する。第2に、オペレーションに関する単年度の目標を複数設定する。第3に、学習と成長に関する目標を設定する。

後述するように、キリンビールの人事考課は、業績評価表やMBO-S以外に、経営理念であるKIRIN WAYの発揮度も考慮する。

MBO-Sでは1月に目標を設定し、半期に一度上司と面接を行い、必ず目標の見直し、進捗度のモニタリングを行う。このモニタリングはKIRIN WAYの発揮度についても実施する。

図表2はキリンビールの全社戦略を記述した社長の戦略マップの概念図である。図表2に示すように、現在のキリンビールの戦略の幹は、顧客関係力・技術力の強化、CSRの向上、生産性・コスト競争力向上、組織風土の改革、の4つである。戦略の幹は社長の戦略マップと各部の戦略マップの整合性を高めるため、社内のすべての戦略マップで共通である。また、社内のすべての戦略マップ

22) 例外的に、目標水準については、目標設定会議やモニタリング会議といった公式の場合において、正当な理由があれば変更する場合もある。

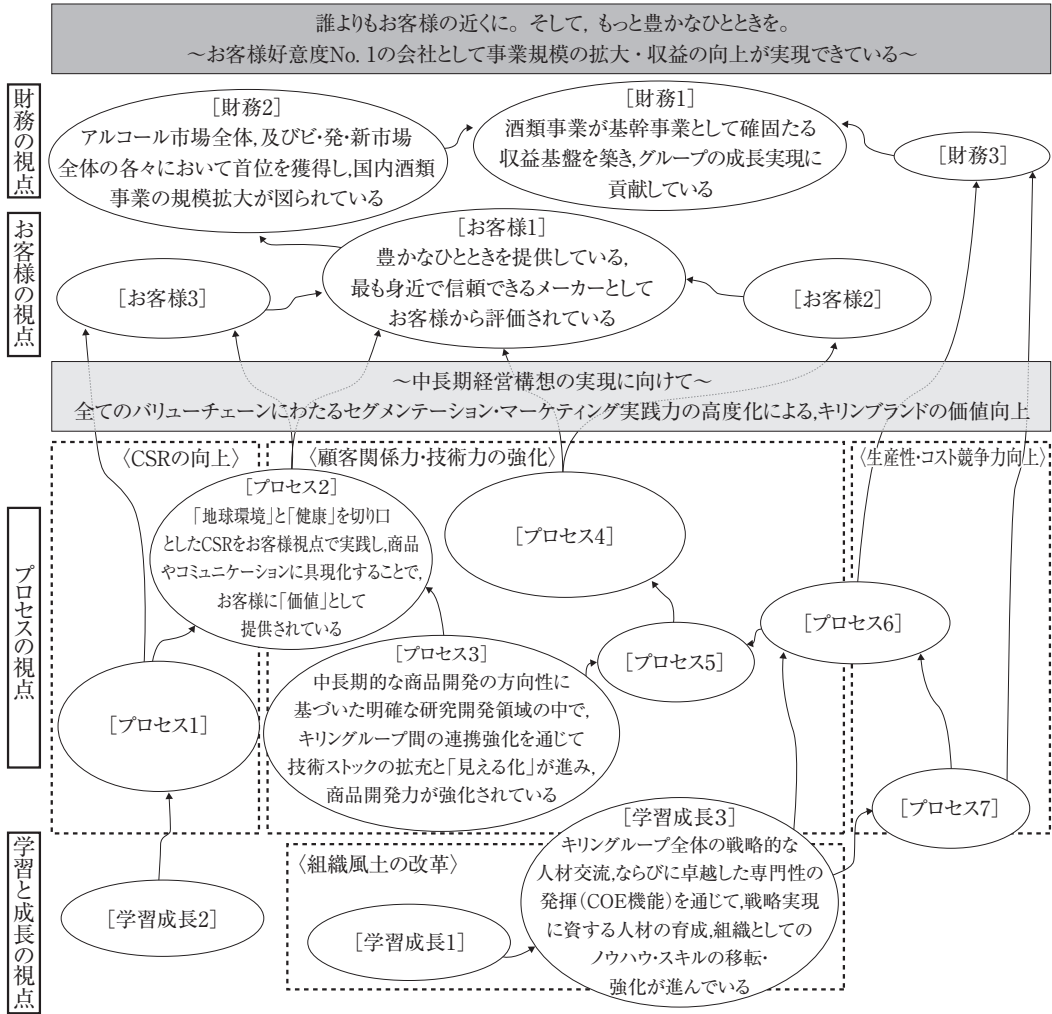
23) 第4四半期の会議は次年度の計画のためのものなので、モニタリングのための会議は年3回実施される。

24) たとえば、遂行課題が予定どおり進捗し、成果指標の年間目標を達成できる見込みの戦略課題は青色、成果指標の年間目標の達成が危ぶまれる戦略課題は赤色で表現される。

25) ただし、役職によって対象となるEVAの内容が異なる。たとえば、キリンビールの社長はグループ全体の連結EVAが、生産、SCM、営業

、業の各本部長はキリンビール単体のEVAが評価対象になる。

図表2 キリンビールの社長の戦略マップの概念図（全社戦略を記述）



(出所) キリンビールの内部資料をもとに一部筆者修正。

プにおいて、戦略課題の数が20個程度になることを目指している。²⁶⁾

戦略課題の担当主体が、複数の部門にまたがることもある。図表2には示していないが、社長の戦略マップの中で生産、物流、営業の各部門の連携を促している。たとえば、TCR (Total Cost

Reform) 会議という各部門の現場同士が集まる会議を毎月開催し、部門間の連携をとっている。各部門の具体的な連携方法は後述する。

以上が麒麟ビール全体の戦略マネジメントシステムの概要である。次は全社の戦略マネジメントシステムの具体的なマネジメントプロセス、効果と課題を記述する。ただし、全社の戦略マネジメントシステムは、各ライン部門の戦略マネジメントシステムと大きく関連しているので、本節の以下は一部ライン部門に関する記述も含んでいる。

26) 過去には戦略課題の数が30から40になる戦略マップがあり、数が多すぎるという問題があった。

図表3 取り組み実行度の評価の例

納期	質	期待以下	期待通り
合意した期間内		3点	5点
合意した期間外		0点	3点

手続	質	期待以下	期待通り
おおむね遵守		3点	5点
遵守されていない		0点	3点

(出所) インタビュー内容に基づき筆者作成。

5.2 全社の戦略マネジメントシステムの計画段階

社長の戦略マップは、ホールディングスの戦略方針を受け、8月に企画部が起案し、年末の目標設定会議で完成する。8月の起案時点の戦略マップでは成果指標はなく、戦略課題も抽象的なものである。

社長の戦略マップは各本部長が統括する各部の戦略マップにカスケードされる。まず、各本部長は、起案時点の社長の戦略マップを受け、それぞれが統括する各部の戦略マップの作成に関与する。キリンビールのライン部門には、生産統轄部、物流部、営業部といったさまざまな部があり、工場などより下位の組織単位もある。部レベルでは必ず戦略マップが作成されるが、より下位の組織単位では戦略マップを作成する場合と作成しない場合があり、その詳細は後述する。

戦略課題や成果指標、目標水準の設定において、本社企画部とラインの各部は頻繁にコミュニケーションをとる。具体的には、社長の戦略マップから戦略課題を受け渡し、各部の戦略マップを作成し、完成したものを本社企画部が確認する。以前は社長の戦略マップの戦略課題をどの部が担当するかについても本社主導で決定しており、戦略課題の設定に関する各部の裁量の程度は小さかった。現在は、各部で戦略マップに対する意識が浸透してきたので、社長の戦略マップの戦略課題に基づき、各部である程度自由に戦略課題を設定している。

このようにカスケードのプロセスでは課題の設定、すり合わせ、説明、問題の識別のため、本社企画部とラインの各部との頻繁なコミュニケーションが必要であり、多くの手間と時間がかかる。この際に重要なことは、各部の戦略課題・成果指標間の因果関係の妥当性を確保することである。因果関係の妥当性の判断で基本的には統計分

析は用いておらず²⁷⁾、論理が成立するかどうかを考察している。

因果関係の妥当性を判断する際、現場の従業員の意見を聞くことを重視している。戦略マップにおける上下の戦略課題・成果指標は目的と手段の関係になっている。そのため、上位の戦略課題・成果指標を達成するために、どのような戦略課題・成果指標を手段とすれば妥当な因果関係になるかを分析する。このような目的と手段の関係は現場の従業員が最も理解しているので、その意見を聞くことが重要になる。

カスケードのツールの1つとして、「受け渡し課題表」というものがある。これは社長の戦略マップの戦略課題を各部の戦略マップに落とし込む際、各部が主に担当するものは○、一部担当するものは△というように表し、カスケードを円滑にするためのツールである。とはいえ、戦略課題は抽象的なものなので、成果指標を受け渡すことも多い。

成果指標は原則としてすべて定量化することを目指している。しかし、定量化が困難な場合、「取り組み実行度」という形式で、定性的なものを定量化することがある。これは図表3のように、ある行動や活動を質と納期、質と手続という基準で評価する方法である。

たとえば、組織能力の向上に関する戦略課題について、成果指標を定量化することは困難なので、質と納期を達成するためのスケジュールが予定どおりに進んでいるか、その体制が適切に構築されているかを評価する。また、個人のスキルやモチベーションの向上に関する戦略課題については、

27) 正確には、プロセスや学習と成長の視点の成果指標では、因果関係の統計分析を実施していないが、お客様の視点の一部の成果指標では財務指標との相関関係を分析している。

質と手続で研修制度の整備具合を評価する。

各部の戦略マップの作成と並行し、全社的な整合性を確保できるように、戦略課題や成果指標を具体的に設定した社長の戦略マップを作成する。そして、最終的に目標水準を設定し、社長の戦略マップが完成するのが年末の目標設定会議である。

この目標設定会議では、社長の戦略マップの戦略課題、成果指標、目標水準および各本部長の指標・目標記入シートの遂行計画などをすべて議論する。また、意思決定権限もこの会議にある。会議では社長と生産、SCM、営業²⁸⁾の各本部長とが、基本的には1対1で議論を行う。会議の結果を受け、社長、各本部長の指標・目標記入シートも完成する。

5.3 全社の戦略マネジメントシステムのモニタリング段階

全社のKISMAPモニタリング会議は、目標設定会議と同じように、基本的には社長と本部長の1対1で議論を行う。前述のように、計画段階で設定した戦略課題、成果指標、目標水準は原則として変更しない。ただし、指標・目標記入シートに記載された遂行計画は変更することも多い。KISMAPモニタリング会議では、目標水準の達成方法についてコミュニケーションをとることを重視している。その際、より適切な遂行計画が明らかになれば計画は変更される。

戦略マップ信号版やモニタリングレポートは、出席者のコミュニケーションツールとして重要である。特に、戦略マップ信号版を用いれば、ある部門の戦略の遂行状況を即時に理解することができる。

この2つのツールは明示化されているので、モニタリング会議における議論を活性化させる。モニタリング会議では、他部門の戦略の遂行状況や今後の遂行計画について意見交換し、議論を深め

ることをねらいとしている。この会議における議事録は遂行計画の改善のために重要であり、会議の出席者全員に開示されている。

5.4 全社の戦略マネジメントシステムの評価段階

前述のように、キリンビールの社長の戦略マップは社長、生産、SCM、営業の各本部長で共有している。社長の戦略マップに基づき、社長と各本部長の業績評価表が作成される。業績評価表について、財務とお客様の視点のKPIは社長を含め全員共通であり、その部分の配点は6割（財務4割、お客様2割）である。一方、プロセスや学習と成長の視点のKPIは各本部長がある程度自由に設定でき、その部分の配点は4割である²⁹⁾。

各本部長の場合と同様に、ライン部門の各部のKPIの設定は、財務とお客様の視点と比べ、プロセスや学習と成長の視点の裁量の程度が大きい。これはライン部門では全社で連帯責任と認識される財務やお客様の視点のKPIを向上させるため、自部門の機能の中で、どのようにプロセスや学習と成長の視点のKPIを設定するかという点が重視されるからである。各部門の成果指標の特徴は後述する。

キリンビールの社長の業績評価は、年初に設定したルールに従い、業績評価表に基づき自己評価する。キリンビールの各本部長、部長も同様である。業績評価表は部長より下位の組織階層でも作成される場合があり、業績評価表の作成単位は、戦略マップの作成単位よりも細かい。業績評価表には年度の業績について、自身のまとめと上位組織長のマネジメントコメントが文書で記載される。業績評価表は最終的に人事部に送付され、人事考

28) 正確には、社長と生産本部長、SCM本部長との議論には、営業本部長兼代表取締役副社長も参加するので、2対1の議論となる。なお、2008年より前は目標設定会議と後述のモニタリング会議とも、社長、生産、SCM、営業の各本部長の全員が同時に議論をしていた。

29) 学習と成長の視点の成果指標にも全社共通のものは多い。たとえば、KIRIN WAYに基づき作成された「酒類事業の誓い」の仕事の中での達成度について、年1回全社員に対しアンケート調査を実施する。この調査結果は各部門の責任者に提出され、全社の結果、生産、物流、営業という部門ごとの結果は、社長、本社企画部、各本部長、および各部の部長レベルまで共有している。また、各部の調査結果は本部長と部長の業績評価表のKPIになる。

課につながる。

前述のように、業績評価表対象者の人事考課では業績評価表だけではなく、キリンビールの経営理念である KIRIN WAY の発揮度も考慮する³⁰⁾。これはコンピテンシー評価であり、上司、自分、同僚による270度評価である。組織階層が上位になればなるほど、業績評価表のウェイトが高まる。たとえば、本部長レベルでは業績評価表と KIRIN WAY の発揮度の評価は4対1のウェイトであり、賞与の額はほぼ100%業績評価表で決定し、基本給や昇給などにも大きく影響する。一方、部長レベルでは1対1のウェイトである。

MBO-S 対象者の人事考課も MBO-S の結果だけではなく、KIRIN WAY の発揮度も考慮する。通常、両者のウェイトは1対1である。ただし、新入社員の場合、KIRIN WAY の発揮度の方がウェイトは高く、年次が上がるにつれて MBO-S のウェイトが高まる傾向もある。

5.5 全社の戦略マネジメントシステムの効果と課題

全社の戦略マネジメントシステムの効果は、以下の2つである。

第1に、当初は社長から現場の従業員まで、組織のすべての階層について、戦略課題、成果指標、目標水準の設定により、自分の職務範囲を明確化し、その戦略とのつながりを可視化する効果を想定していた。実際、戦略マップの対象者である各部の部長レベルまでは大きな効果があり、全社戦略と自分の活動の関連が明確になっている。しかし、現場の従業員など、下位の組織階層では、この効果はそれほど大きくはない。

現場の従業員が自分の活動と戦略の関連を理解するためには、それを説明できるリーダーが必要である。通常、現場の従業員レベルでは、自分の活動と戦略の関連性は低い。また、日々の業務に忙殺されることが多いので、全社戦略まで考慮することは難しい。そのため、自分が所属する組織

単位の戦略マップしか意識しない人が多く、その戦略マップにも関心がない人もいる。したがって、現場の従業員が自分の所属する組織単位の戦略マップしか意識していないとすれば、リーダーが社長の戦略マップとその組織単位の戦略マップとの関連、さらにその戦略マップと彼らの職務や MBO-S との関連を説明する必要がある。このような説明ができるリーダーの育成も目的の1つとして、キリンビールでは新任経営職（管理職）研修で KISMAP の研修を課している。

第2に、業績評価表と人事考課をつなげることにより、評価基準・プロセスが明確になり、評価の納得感が高まるという効果である。評価基準・プロセスが可視化されることで、他人と自分の評価を比較して不満を感じる可能性も考えられるが、キリンビールではそのような問題はほとんど生じていない。インタビューでは、その理由について、そのような問題を生じさせない組織文化と、EVA 以外の KPI はモニタリング段階の議論で評価基準への納得感が高まっていることが指摘された。

むしろ、KIRIN WAY の発揮度の評価によって、評価の恣意性が高まる可能性を示唆する意見もあった。なぜなら、KIRIN WAY の発揮度の評価は、上司と自分の評価のみならず、同僚の評価も加わるからである。ただし、どの同僚が評価したかは分からない仕組みになっている。

全社の戦略マネジメントシステムの課題は、以下の3つである。

第1に、戦略マネジメントシステムの運営には、前述のとおり、特に計画段階において、コミュニケーションに多くの手間と時間がかかる。このコミュニケーションで運営の形骸化が避けられているが、費用効率を慎重に考慮する必要性が認識されている。後述するように、営業部門では費用効率を考慮し、BSC 導入当初は作成していた支社の戦略マップを現在は作成していない。

第2に、KPI の評価が人事考課につながるため、KPI やその目標水準の妥当性が低い場合でも、組織として KPI の値ばかり重視してしまう可能性もあった。そのような問題を避けるため、目標設定会議で合理的ではない成果指標や低い目標水準が設定された場合、必ずその妥当性を明らかにしている。また、新製品開発における売上高の目標

30) KIRIN WAY の発揮度は、KIRIN WAY の3C (Challenge, Commitment, Collaboration) に関する約40個の項目について、1から5段階で評価される。

などは目標水準の操作が比較的容易だが、このような大きな意思決定は、目標設定会議だけではなく、経営戦略会議でも妥当性が評価されており、二重のチェックがなされている。

第3に、本稿ではライン部門に焦点をあてているが、間接部門の方が取り組み実行度などの定性的な指標が多くなりがちなので、点数が高くなりやすいという指摘もあった。とはいえ、ライン部門との間で調整はなされているし、ライン部門も含め機能の異なる部門は競争の対象ではないので、生産ならば生産という機能部門の中で評価することが通常である。昇格についても機能別を実施されることが多い。したがって、この課題は全く問題とはならないという意見もあった。

以上がキリンビールの全社の戦略マネジメントシステムの説明である。次号の第6章以降では生産部門、物流部門、営業部門というライン部門ごとの各戦略マネジメントシステムについて述べる。

参 考 文 献

- 伊藤和憲(2007)『ケーススタディ 戦略の管理会計：新たなマネジメント・システムの構築』中央経済社。
- 伊藤克容(2010)「マネジメント・コントロール概念についての考察」『産業経理』第69巻第4号、75-84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』(桃山学院大学)第6号、103-135頁。
- 河合隆治・乙政佐吉(2007)「バランス・スコアカードによる業績連動型報酬制度の運用」『企業会計』第59巻第4号、108-113頁。
- 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』同文館出版。
- 清水孝(2004)「戦略マネジメント・システムの意義と必要性」(清水孝編著『戦略マネジメント・システム：企業・非営利組織のバランスト・スコアカード』東洋経済新報社、1-21頁に所収)。
- 清水孝(2009)「業績管理会計の現代的意義と体系」『産業経理』第69巻第2号、110-122頁。
- 下谷政弘(2009)『持株会社と日本経済』岩波書店。
- 妹尾剛好・横田絵理(2008a)「KVA 経営システム：キリングループのEVA(TM)」慶應義塾大学ビジネス・スクール・ケース90-08-5241。
- 妹尾剛好・横田絵理(2008b)「KISMAP：戦略マップ(BSC)を用いたキリングループの戦略マネジメントシステム」慶應義塾大学ビジネス・スクール・ケース90-08-5242。
- 妹尾剛好・横田絵理(2009)「キリングループにおける戦略マネジメントシステムの事例研究」慶應義塾大学商学会 Discussion Paper FY08 No. 7。
- 挽文子(2004)「グループ経営戦略の策定と実行を支援するマネジメント・システム」(田中隆雄・高橋邦丸編著『グループ経営の管理会計』同文館出版、87-119頁所収)。
- 藤野雅史・挽文子(2004)「キリンビールにおけるカンパニー制のもとでのEVAとBSC」『企業会計』第56巻第5号、57-64頁。
- 横田絵理・新井康平・庵谷治男・目時壮浩・福島一矩・妹尾剛好(2010)「管理会計研究論文におけるフィールドスタディの妥当性を求めて：論文内記載情報の検討」『三田商学研究』第53巻第2号、101-121頁。
- Anthony, R. N. and V. Govindarajan (2007) *Management Control Systems*, 12th ed., McGraw Hill/ Irwin, Boston, MA.
- Berry, A. J., A. F. Coad, E. P. Harris, D. T. Otley, and C. Stringer (2009) "Emerging themes in management control: A review of recent literature," *The British Accounting Review*, Vol. 41, No. 1, pp. 2-20.
- Bisbe, J. and D. T. Otley (2004) "The effects of the interactive use of management control systems on product innovation," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, No. 8, pp. 709-737.
- Bisbe, J., J. M. Batista-Foguet, and R. Chenhall (2007) "Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 32, No. 7-8, pp. 789-820.
- Bisbe, J. and R. Malagueño (2009) "The choice of interactive control systems under different innovation management modes," *The European Accounting Review*, Vol. 18, No. 2, pp. 371-405.
- Ferreira, A. and D. T. Otley (2009) "The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis," *Management Accounting Research*, Vol. 20, No. 4, pp. 263-282.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2001) *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press, Boston, MA (櫻井通晴監訳(2001)『キャプランとノートンの戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報

- 社).
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2004) *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business School Press, Boston, MA (櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川恵一監訳 (2005) 『戦略マップ: バランスト・スコアカードの新・戦略実行フレームワーク』ランダムハウス講談社).
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2006) *Alignment: Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*, Harvard Business School Press, Boston, MA (櫻井通晴・伊藤和憲監訳 (2007) 『BSCによるシナジー戦略: 組織のアラインメントに向けて』ランダムハウス講談社).
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton (2008) *The Execution Premium: Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage*, Harvard Business School Press, Boston, MA (櫻井通晴・伊藤和憲監訳 (2009) 『バランスト・スコアカードによる戦略実行のプレミアム: 競争優位のための戦略と業務活動とのリンク』東洋経済新報社).
- Kaplan, R. S. (2009) "Conceptual foundations of the balanced scorecard," in Chapman, C. S., Hopwood, A. G., and M. D. Shields (eds.) *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 3, Elsevier, Oxford, UK, pp. 1253-1269.
- Malmi, T. and D. A. Brown (2008) "Management control systems as a package: Opportunities, challenges and research directions," *Management Accounting Research*, Vol. 19, No. 4, pp. 287-300.
- Merchant, K. A. and W. A. Van der Stede (2006) "Field-based research in accounting: Accomplishments and prospects," *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 18, pp. 117-134.
- Merchant, K. A. and D. T. Otley (2007) "A review of the literature on control and accountability," in Chapman, C. S., Hopwood, A. G., and M. D. Shields (eds.) *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 2, Elsevier, Oxford, UK, pp. 785-802.
- Niven, P. R. (2005) *Balanced Scorecard Diagnostics: Maintaining Maximum Performance*, John Wiley & Sons, New York, NY (清水孝・長谷川恵一監訳 (2007) 『実践ガイド バランスト・スコアカード経営』中央経済社).
- Niven, P. R. (2006) *Balanced Scorecard Step-by-Step: Maximizing Performance and Maintaining Results*, 2nd ed., John Wiley & Sons, New York, NY (清水孝監訳 (2009) 『BSC 戦略マネジメント・ハンドブック』中央経済社).
- Simons, R. (1995) *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston, MA (中村元一・浦島史恵・黒田哲彦訳 (1998) 『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』産業能率大学出版部).
- Simons, R. (2000) *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy: Text and Cases*, Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ (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).
- Simons, R. (2005) *Levers of Organization Design: How Managers Use Accountability Systems for Greater Performance and Commitment*, Harvard Business School Press, Boston, MA (谷武幸・窪田祐一・松尾貴巳・近藤隆史訳 (2008) 『戦略実現の組織デザイン』中央経済社).
- 妹尾剛好 [慶應義塾大学大学院商学研究科博士課程]