

業績評価システムの制度設計と運用に関するレビュー

鬼塚 雄大(慶應義塾大学大学院商学研究科修士課程 2年)

<要 約>

本稿では、過去に行われた業績評価システム(Performance Measurement Systems, 以下 PMS)に関する研究論文についてレビューを行い、PMS について体系的に整理することを目的としている。具体的には、会計・経営領域においてインパクトファクターの高い主要海外ジャーナル 15 誌を対象とし、2000 年から 2015 年に刊行された関連文献計 48 本のレビューを行った。当該レビューの結果、PMS 研究そのものの問題点として、各論文において PMS の定義や構成要素について研究者間で必ずしも統一が図られていないことが明らかになった。たとえば、PMS に“設計面 (design)”と“運用面 (use)”の 2 側面があるとされるが、両者を明確に定義せず研究がすすめられているため、いずれの側面が組織のパフォーマンスにより強い影響を与えるのか、両者の相互関係を明確にできていないという問題が生じている。さらには、各論文のなかで PMS の構成要素としてとらえられている要素も多岐にわたるため、PMS を構成するいかなる要素が組織のパフォーマンスに寄与しているのかも明確になっていない。また、これまでの研究で PMS の運用といった場合、どのような観点から捉えているのか整理されていなかったが、その点についても今回整理することができた。当該レビュー作業にともなって、既往の文献における PMS の構成要素、定義、運用方法等について整理することが出来たため、今後はこれを活用して既往の知見を体系的に整理していく。

1. はじめに

近年、情報技術や生産技術の進歩によって経営環境の変化はますます激しくなり、市場競争も激化の一途をたどっている。このような時代背景のもと、業績評価システム(Performance Measurement Systems, 以下 PMS)は、組織の戦略実行を促進し、競争優位性を高め、組織業績を向上させるツールとして、研究・実務の両面から注目されている。

これまで PMS に関する研究は数多く行われ、PMS は組織に重大な影響をもたらすことが明らかとなっている。例えば、PMS は組織従業員の心理面に強く作用し、その結果従業員の行動を変化させ、組織業績に影響を与えることが研究によって明らかとなっている(e.g., Hall, 2008; Lau and Roopnarain, 2014)。他にも、グループあるいは個人のパフォーマンスに影響すること(e.g., Scott and Tiessen, 1999)や組織全体のパフォーマンスとの関連性(e.g., Cruz et.al., 2011; Ittner and Larcker, 1998)

もこれまでの研究により明らかにされている。また、組織に対してポジティブな側面ばかりが研究されてきたわけではなく、ネガティブな側面を対象とした研究もなされてきた。例えば、PMSが組織内にコンフリクトを引き起こすこと(e.g., Marginson, 2002)や、マネジャーや従業員がPMSに対して不信感を抱くことからもたらされるネガティブな影響(e.g., Malina and Selto, 2001; Tuomera, 2005)、時間的にも金銭的にもPMSの設計、運用にはコストがかかること(e.g., Ahn, 2001; Papalexandris et.al., 2004)などが明らかとされてきた。このように多くの影響がPMSによって組織にもたらされることから、実務においても大変重要視され、各企業が自社のPMSの設計・運用に多くの労力を割いていることからPMSの重要性がわかる。

しかしながら、これまでのPMS研究の研究成果には一貫性がないことが問題点として指摘されている(e.g., Chenhall, 2005; Franco-Santos et.al., 2012; Koufteros, 2014)。その原因として、Machant and Van der Stede(2007)では、定義や用語が研究者間で統一されておらず、その結果として誤解や研究成果の一貫性の欠如を招いてしまっていると指摘されている。このことについて、清水(2013)でも、PMSについて多くの定義や用語があり複雑になっているため、これらについて整理する必要があると述べている。また、Franco-Santos et.al.(2007)は、PMSの定義や構成要素などその概念についての統一性の欠如や、PMSについて明確な定義づけや説明がなされないことが多いことを指摘し、PMSの構成要素について体系的に整理することの必要性を論じている。他にも、Henri(2006)は、これまでのPMS研究のほとんどはPMSの構造上の特徴に着目しており、さまざまな運用方法があるにもかかわらず運用面はほとんど注目されていないとPMS研究の焦点の偏重を指摘している。このことについて、Langfield-Smith(1997)もこれまでの研究における運用面への注目の少なさや研究上の問題としてPMSの設計面と運用面との明確な区別ができていないことを挙げ、結果として研究の発展を阻害する要因になりうるとしている。このように、これまで行われてきたPMSに関する研究は少なからず問題があり、これらを解決する知見を見出すことはこの分野における研究のさらなる発展に大きく貢献すると考えられる。

したがって本稿では、これまでのPMSに関する研究論文を対象にレビューすることで、PMSについて体系的に整理することを目的とした。特に上記に示したように、PMSの定義や用語、構成要素、設計面と運用面等を中心に整理することで、これまで指摘されてきた研究成果の一貫性の欠如という問題点に対し、一つの知見を見出すことによって今後のPMS研究の発展の一端となることを期待している。

2. 先行研究における問題点と本稿における焦点

これまでも、上記のような問題意識のもとPMSに関する研究についての整理を試みたレビュー論文は発表されている。そこで本章では、本稿と同様の問題意識をもってPMSに関する研究をレビューすることによりPMSについての整理を行った先行研究(Franco-Santos et.al., 2007 および Franco-Santos et.al., 2012)を紹介するとともにこれらの問題点を示す。そのうえで改めて本稿における研究目的と焦点を明確にする。

2.1. Franco-Santos et.al.(2007)

Franco-Santos らは、PMS の定義や各研究者の指す PMS 定義や構成要素などその概念について統一されていないことや、そもそも PMS について明確な定義づけや説明が行われておらず、その結果として研究間における齟齬が創出され、一般化や比較の可能性を著しく制限してしまうと指摘している。このような問題意識のもと Franco-Santos らは、レビューによって PMS について、特に PMS の特徴、役割、プロセスの整理を行った。

Franco-Santos らの研究結果によると、PMS の特徴としてあげられる要素は「業績評価指標」と「支援インフラ」の2つのみであるという。これは、Franco-Santos らのあげる PMS における必要最低限の要素が「業績評価指標」と「支援インフラ」の2つであったということであり、見つめられた要素は他にも「ターゲット」、「因果関係」、「階層性」、「報酬」等があげられている。また、Franco-Santos らの指す「業績評価指標」には、尺度や測定のために用いられるデータも含まれる。

次に PMS の役割について、17 の要素が PMS の役割として見出されたが、PMS における必要最低限の役割は「パフォーマンスの測定」であるとしている。他の役割については、各研究の調査対象となった組織の状況や背景によるため断言することはできず、研究者は各々の研究において調査対象の PMS がそこでどのような役割を持っているのかを明示することが必要であるとしている。

最後に PMS のプロセスについてである。ここでいう PMS のプロセスとは、PMS が設計され、運用されていく組織内における PMS の展開プロセスを指している。Franco-Santos らは 12 の要素を見つけ出し、PMS における最低限のプロセス要素は「(PMS にて用いられる)情報の用意」、「指標の設計・選択」、「データの収集」の3つであるとしている。この3つの要素はあくまで最低限の要素としてあげられており、PMS 研究の発展のためとして、最低限の3要素を加えた5つのプロセス要素を明示している。

以上のように、Franco-Santos らは PMS について、特に PMS の構造上の特徴、役割、プロセスについて整理したうえで、PMS に最低限含まれるべき要素を明示している。しかし、Franco-Santos らの行った PMS についての整理には議論の余地もある。それは、文献の選択方法である。

Franco-Santos らは、1980 年以降に発表された PMS に関する文献(研究論文、図書、ワーキングペーパー等)を幅広くピックアップし、その数は 300 以上もある。しかし、その後ピックアップした文献が PMS の定義を示す際に、共通して引用している文献を特定し、その整理を行っている。つまり、ピックアップした計 300 以上もの文献についての整理ではなく、あくまでそれらが引用している文献(17 本)についてのレビューであった。

Franco-Santos らは、レビュー対象となった 17 本の文献が過去にどれほど引用されているかを Scopus や Google scholar を用いて分析しているが、対象となった 17 本の文献の中には Franco-Santos らの行った引用数分析の結果、引用されていないと思われるものまでも含まれている。

Franco-Santos らのレビューにおいては、ある研究が PMS の定義を先行研究から引用している場合、その研究の指す PMS は引用した先行研究、つまり被引用文献と同様の視点や特徴を持っているであろうという前提が働いていると考えられる。しかし、それが適切な前提であるとは言い

難い。研究結果からもわかるように PMS の特徴などは各研究によってさまざまであるし、仮に先行研究を引用していたとしても 1 つの先行研究のみに依拠した形で研究が必ずしも行われているわけではない。そういったことを踏まえると、ある先行研究を引用した研究の指す PMS の特徴と被引用文献における PMS の特徴は必ずしも一致しないと考えられる。

さらには、先に示したように対象となった 17 本の文献において被引用件数が 0 のものも対象とされている。このような文献を上記のような Franco-Santos らの前提のもとで行われるレビューにおいて対象とすることが適切であるかどうかには議論の余地があると考えられる。

このように Franco-Santos らの行ったレビューには議論の余地があると考えられるが、Franco-Santos らの研究の目的はあくまでも PMS として最低限含むべき要素を解明することである。そのため、定義として広く引用されている文献を選択しレビューを行い整理したことは PMS 研究という分野に大きく貢献したこともまた事実であると考ええる。

2.2. Franco-Santos et.al.(2012)

Franco-Santos et.al.(2012)では、PMS に関する先行研究において、研究成果の一貫性の欠如や、そもそも PMS が組織にもたらす真の影響についての解明がまだまだ未発展であるとしている。このような問題意識のもと PMS に関する先行研究を整理し、これまでの研究成果の理解を深めるためのフレームワークの提供と PMS とその影響についての理論の理解を深めることを目的として PMS についての整理を行っている。具体的には、Speckbacher et.al.(2003)のフレームワークをもとに選択された文献を分類し、さらに各研究成果をまとめ、PMS の影響についてのフレームワークを示したうえで研究成果が一貫していない箇所を明示している。

Franco-Santos らが Speckbacher et.al.(2003)をもとに先行研究の分類に用いた分類基準は以下の図表 1 に示すとおりである。

図表 1 PMS に関する先行研究の分類基準

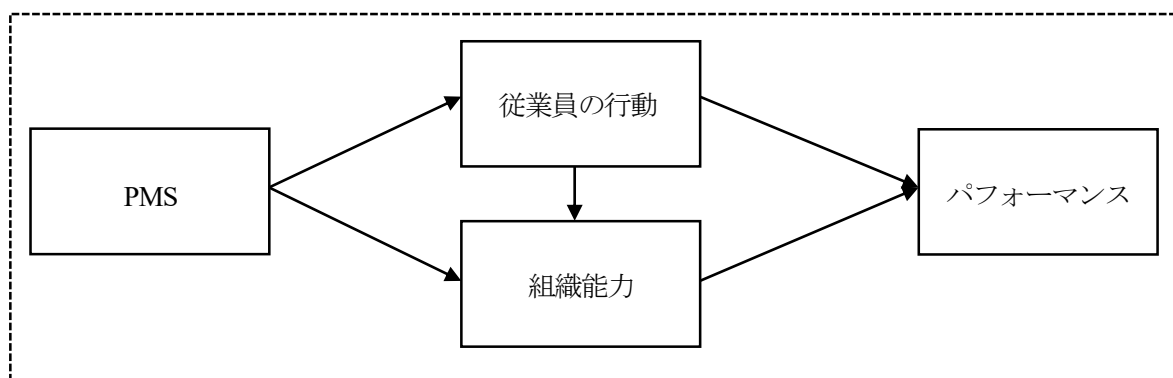
	A	B	C	D
構成要素	・戦略とリンクした財務・非財務業績指標	・戦略と明確にリンクした財務・非財務業績指標 ・指標間における明確な因果関係	・戦略とリンクした財務・非財務業績指標	・戦略とリンクした財務・非財務業績指標
運用目的	・意思決定のための情報提供 ・組織業績の評価	・意思決定のための情報提供 ・組織業績の評価	・意思決定のための情報提供 ・組織と経営管理者の業績評価 (報酬とのリンクなし)	・意思決定のための情報提供 ・組織と経営管理者の業績評価 ・金銭的報酬とのリンク

出典：Franco-Santos et.al.(2012, pp.82), 筆者訳，一部修正

図表1にて示されているように、ここでは先行研究をその研究における PMS の構成要素と運用目的との2点から4つのタイプに分類している。PMS の構成要素としては、「業績評価指標」と「指標間における因果関係」の2つを、運用目的としては、「意思決定のための情報提供」と「組織や経営管理者の業績評価」、「金銭的報酬とのリンク」をそれぞれあげている。Franco-Santos らによって選択された文献は76本であるがそのうち29本がタイプA、11本がタイプB、17本がタイプC、14本がタイプD、その他混合タイプが5本という分類となった。

このように先行研究を分類したのち、先行研究における研究成果を一覧にまとめ、先行研究においてその研究成果がどこで一貫していないのかを明示している。Franco-Santos らによると、図表2に示すように先行研究において PMS の影響が確認されているのは大きく分けると「従業員の行動」と「組織能力」の2点であり、それらの影響関係から間接的に組織や個人のパフォーマンスに影響するのだという。

図表2 PMS の影響



出典：Franco-Santos et.al.(2012, pp.84), 筆者訳、一部修正

Franco-Santos らの研究結果によると、各分類の各影響関係において少なからず一貫性の欠如がみられる。Franco-Santos らはそれを解決するための知見として、コンティンジェンシー要因への注意と PMS の構成要素の詳細な説明の必要性を示している。

Franco-Santos らの研究目的は先に示したように、PMS についての先行研究をまとめることにより、PMS が組織にもたらす影響にはどのような影響があるのかとその関係性を整理することであるが、その前提条件に指摘すべき点もある。

まず、Franco-Santos らの PMS の分類方法についてであるが、Franco-Santos らは Speckbacher et.al.(2003)をもとに PMS の構成要素と運用目的によって先行研究における PMS を分類している。しかし、構成要素には主に「業績評価指標」についてのみがあげられている。これは、前節で紹介した Franco-Santos et.al.(2007)が示す PMS に最低限含まれるべき要素を含んでいない。また、運用目的についても、大きくは「経営管理者の評価」を含むか否かと「金銭的報酬とのリンク」があるのかによって分けられている。構成要素についても運用目的についても Franco-Santos らのあげる要素のみが PMS を分類する基準として適切かどうかは議論の余地がある。

さらには、Speckbacher et.al.(2003)をもとに分類することも今回の分類基準として必ずしも適切

であるとは言い難い。Speckbacher et.al.(2003)は、主にバランスト・スコアカード(Balanced Scorecard, 以下 BSC)について研究しており、そのフレームワークも当然 BSC の特徴に依拠している。しかしながら、今回 Franco-Santos らが対象としたのは PMS に関する研究論文である。もちろんこの分野では BSC も一種の PMS のフレームワークとして見られているが、BSC が PMS の典型例であるかどうかは疑問である。

このように Franco-Santos らのあげる PMS の特徴としては議論の余地があるが、そもそもの目的は PMS の特徴を整理することではなく、あくまでも PMS の影響について整理することである。PMS が組織にもたらす影響を整理するという試みはこれまでほとんど行われておらず、Franco-Santos らのこの分野に対する貢献は非常に大きなものであるといえる。

2.3. 本稿の焦点

前節までに見てきたように過去に PMS についての整理を試みたレビュー論文にはそれぞれ少なからず問題があり、また両者とも本稿が目的とする PMS についての整理とは少し異なっている。しかしながら、前章にて述べたようなこれまでの先行研究が指摘する PMS 研究の問題点とその原因についての知見を示すためには、PMS について体系的に整理することが求められると考える。そのため、本稿では先行研究において指摘されている点とこれまでのレビュー論文における問題点を踏まえたうえで、

- ① PMS の定義
- ② PMS の構成要素
- ③ PMS の運用面

の以上3点に焦点を当て、PMS について体系的に整理することを目的とし、先行研究のレビューを行った。

3. 研究方法

文献レビューの第一段階として周知のとおり本稿の研究目的に適合した研究論文を選択する必要がある。これについて Franco-Santos et.al.(2012)では、先行研究を精査した結果、主に管理会計、オペレーション・マネジメント、戦略論の3分野において特に PMS 研究は盛んになされているという。そのため本稿においても Franco-Santos et.al.(2012)に依拠し、上記の分野においてインパクトファクターの高い主要海外ジャーナル 15 誌(Accounting, Organization and Society; The Accounting Review; Management Accounting Research; Behavioral Research in Accounting; British Accounting Review; Journal of Operation Management; Operations Research; International Journal of Operations and Production Management; International Journal of Production Research; International Journal of Production Economics; Long Range Planning;

Strategy Management Journal; Academy of Management Journal; Administrative Science Quarterly; and British Journal of Management)を対象とし、期間条件として 2000 年から 2015 年の間に発表・掲載されたことを条件とした。

また、前章で紹介した Franco-Santos et.al.(2007)を見てもわかるように PMS に関する研究は非常に多いが、今回は PMS の定義や構成要素、運用面といったシステム全体を対象とした整理を試みるといった理由から、論文タイトルに ‘Performance Measurement(Management) System’ というキーワードすべてを含む研究論文を対象とした。キーワードについて今回は、 ‘Performance Measurement System’ と ‘Performance Management System’ という 2 つの異なるキーワードを採用しているが、これは研究内容を考慮すると両者は用語こそ異なっているが本質的には同一であると考えられる(清水, 2013)ため、両者を対象とすることは今回の研究目的に合致していると考えられる。

以上の基準に沿って対象ジャーナル内の研究論文を選択した結果、総計 48 本の研究論文が今回の対象として選択された。

4. 研究結果と考察

4.1. PMS の定義について

多くの研究者によって PMS は定義づけられており、その内容も様々である(Franco-Santos et.al., 2007)。最もシンプルかつ広く引用されている定義は、Neely et.al.(1995)の「目標を設定し、パフォーマンスに関するデータを収集、分析、解釈するプロセスであり、その目的は、データを情報へと変換し、活動の効果・効率性を評価する」というものであろう。この Neely et.al.(1995)の定義だけをみると、PMS はあくまで組織活動の結果を測定、評価するものであり、それ以上は含まれない。これに対して Simons(2000)では、「マネジャーが組織行動のパターンを維持あるいは、変更するために用いる公式的な情報ベースのルーティン、手続きであり、その目的は、財務・非財務尺度を用いて情報を伝達することである」と定義されている。この Simons(2000)の定義では、組織の行動についての情報を用いることによって組織行動に対して何らかの影響を与えることが PMS の本質であると捉えることができる。他にも Kaplan and Norton(1992)の BSC もよく引用されているが、これは明文化された定義というわけではない。Kaplan and Norton(1992)を引用する研究者たちは、BSC の概念を用いて PMS を「組織における重要な付加価値行動を反映した、非財務指標を含む複数の業績評価指標の集合」と定義している。この定義では、「業績評価指標の集合」と表されていることから PMS の設計面への大きな注目が見て取れる。

また PMS といった場合には、業績評価システム(Performance Measurement System)だけでなく、いくつかの類似概念が存在する。その 1 つとしてあげられるのが、業績管理システム(Performance Management System)である。Otley(1999)はこの業績管理システム(Performance Management System)を「マネジャーにとって有益な情報を提供し、有効となるような行動パターンを展開・維持すること」としている。これは、情報を用いることで組織内の行動パターンに影響しようとしている

ことから上記に示した Simons(2000)と近い概念であるといえる。この意味で清水(2013)の言うように業績評価システム(Performance Measurement System)と 業績管理システム(Performance Management System)は本質的には同一と捉えることもできる。

このように PMS の定義は先行研究が示すように多岐にわたり、定義だけ見てみると同じ PMS を指すものでもその焦点は異なっていることがわかる。

多岐にわたる PMS の定義を今回レビュー対象とした研究論文はどのように扱っているのだろうか。図表 3 は対象とした研究論文が主にどの先行研究の定義を引用しているかを整理したものである。図表 4 は同じ文献から定義を引用している研究が PMS の構成要素としてどのようなものを見ているのかを整理したものである。

図表 3 引用している定義による分類

Neely	Kaplan and Norton	Otley
Bisbe and Malagueno(2012)	Bititci et.al.(2000)	Braodbent and Laughlin(2009)
Bourne et.al.(2000)	Burney and Widener(2007)	Dossi and Patelli(2008)
Braz et.al.(2011)	Burney and Widener(2013)	Lee and Yang(2011)
De Toni and Tonchia(2001)	Evans(2004)	Tuomela(2005)
Gutierrez, et.al.(2015)	Kruis & Widener(2014)	
Neely et.al.(2000)	Lee and Yang(2011)	
Suwignjo, et.al.(2000)	Lau and Martin-Sardesai(2012)	
Wouters and Sportel(2005)	Tuomela(2005)	

出典：筆者作成

図表 4 引用文献と各研究における PMS の構成要素

	Neely	Kaplan and Norton	Otley
指標・尺度	Bourne et.al.(2000)	Bititci et.al.(2000)	Braodbent and Laughlin(2009)
	Suwignjo, et.al.(2000)	Burney and Widener(2007)	Dossi and Patelli(2008)
	Wouters and Sportel(2005)	Kruis and Widener(2014)	Tuomela(2005)
		Lau and Martin-Sardesai(2012)	
目標・目的	Bourne et.al.(2000)	Bititci et.al.(2000)	Braodbent and Laughlin(2009)
	Wouters and Sportel(2005)	Kruis and Widener(2014)	
因果関係	Suwignjo, et.al.(2000)	Bititci et.al.(2000)	
	Wouters and Sportel(2005)		
インフラ	Wouters and Sportel(2005)		
重要成功要因	Suwignjo, et.al.(2000)		Braodbent and Laughlin(2009)
報酬システム			Braodbent and Laughlin(2009)

出典：筆者作成

先に図表について、Franco-Santos et.al.(2007)が指摘したように PMS に関する研究論文において PMS についての明確な定義づけを行っていないものも多くあるため、今回選択された文献 48 本すべてが図表内に表記されているわけではないことに留意されたい。

まず図表 3 について見てみると、引用した定義に依拠した形で研究されているものもあるが、対照的に引用した定義と研究の内容に齟齬がみられるものもある。例えば、Dossi and Patelli(2008) や Lee and Yang(2011) , Tuomela(2005)は論文タイトルにも示されているように業績評価システム (Performance Measurement System)についての研究である。しかし、これらの文献が引用している定義は Otley(1999)の業績管理システム(Performance Management System)のものである。確かに、前述のとおり Simons(2000)と Otley(1999)の示す定義の意図するところは近く、本質的には同一と捉えることもできる。しかし、なぜ Dossi and Patelli(2008)や Lee and Yang(2011), Tuomela(2005)はタイトルを業績評価システム(Performance Measurement System)としたのであろうか。研究内容に触れてみるとこれらの文献はそれぞれ PMS の特に「業績評価指標」について注目していることがわかる。そのため業績評価システム(Performance Measurement System)というタイトルにしたのではないかと考えられる。しかしながら、このようなタイトル表記と論文内における注目点および定義として引用している文献の微妙なニュアンスの食い違いが先行研究の指摘する問題の原因の 1 つとなっていると捉えることもできる。

次に図表 4 について見てみると、同文献から定義を引用していても各研究者の示す PMS の構成要素は明らかに異なっていることがわかる。これは、2 章にて述べたように Franco-Santos et.al.(2007)が想定している定義づけのために引用している文献が同じであれば各研究者が示す PMS は同じ特徴を持つという前提とは異なった結果である。

以上までに見てきたように、PMS についての定義は統一性がなく、また被引用文献との微妙なニュアンスの食い違いや同文献から引用していても PMS の特徴はそれぞれ異なるということが明らかとなった。これは先行研究で指摘されている(e.g., Marchant and Van der Stede, 2007; 清水, 2013)とおりの結果であり、このような齟齬があることが PMS 研究における解釈の食い違いや研究成果の一貫性の欠如の原因となっているのではないかと考えられる。

4.2. PMS の構成要素について

次に PMS の構成要素について、図表 5 にて今回レビュー対象とした研究論文がどのような要素を PMS の構成要素として見ているかを整理した。

図表 5 PMS の構成要素

要素	文献数	要素	文献数
業績評価指標・尺度	32	支援インフラ	6
目標・目的	15	重要成功要因	4
因果関係	13	報酬システム	4

出典：筆者作成

図表5を見てみると、最も多く構成要素としてあげられるのは「業績評価指標・尺度」となっている。これは Franco-Santos et.al.(2007)の結果と同様の結果となった。しかし、今回対象とした48本のうちの過半数以上の研究論文があげている要素は「業績評価指標・尺度」のみとなっている。また、Franco-Santos et.al.(2007)がPMSに最低限含まれるべきとした「支援インフラ」については6本の研究論文のみがあげているという結果となった。これは、各研究においてPMSの明確な説明が行われていないという問題とも関連すると思われる。すなわち、Franco-Santos et.al.(2007)では定義として引用されている文献を対象として整理を試みたため、それらの文献においてはPMSについての明確な説明が行われ、その結果として「業績評価指標・尺度」以外の要素もあげられたのではないかと推察できる。一方で当該レビューにおいては、確かにPMSについて明確に説明しているものが少なく、構成要素について触れてすらいらない研究も少なからず見られた。

逆に言えば、「業績評価指標・尺度」以外の要素については研究によってさまざまであるともいえる。そのため、Franco-Santos et.al.(2012)において先行研究の分類基準として見られていた「因果関係」以外にも「目標・目的」などといった要素も分類する際の要素として見るべきではないかと考える。特に当該レビューの結果、構成要素として見られている数の少ない「支援インフラ」や「重要成功要因」「報酬システム」などが含まれているかは研究成果を左右する要因となるのではないかと推察する。

4.3. PMSの運用面について

当該レビューの結果、PMSに関する研究はHenri(2006)の指摘するようにPMSの運用面に着目している研究が圧倒的に少ないということが明らかとなった(図表6)。

それでは、PMSの運用面に着目した研究は主にどのような点について研究しているのだろうか。その研究内容について簡単に触れてみる。Tuomela(2005)やWouters and Sportel(2005)は主に「業績評価指標・尺度」について着目し、指標ごとに運用方法が異なりまたそれが変化していくこと(Tuomela, 2005)や指標にはこれまで論じられていた以外にも組織にとって重大な役割を持つこと(Wouters and Sportel, 2005)を明らかにしている。Dossi and Patelli(2008)は多国籍企業において子会社の意思決定に強く影響を与えるようなPMSの運用方法があるとしている。また、Koufteros et.al.(2014)やSpekle and Verbeeten(2014)はそれぞれ営利組織、非営利組織においてPMSの運用方法の違いからPMSのもたらす影響が異なることを示唆している。他にもGimbert et.al.(2010)は、PMSの運用による影響として組織が戦略を再考する際に重大な影響を与えているとしている。このようにPMSはLangfield-Smith(1997)をはじめとする先行研究が示すように、その運用方法によって影響が異なるように思われる。しかし、これらの先行研究では、設計面、すなわちPMSのシステムとしての構造上の特徴について言及していないものが多く、Langfield-Smith(1997)が指摘するシステムの構造上の特徴と運用面との明確な区別が必ずしもつけられているとは言えない。

そこで次に、図表6に示されているPMSの運用面に着目している研究がPMSの「運用」をどのようにして捉えているのか、その特徴ごとに研究論文をA-Cの3タイプに分類した(図表7)。

図表6 着目点による各研究の分類

設計(design)		運用(use)
Bourne, et.al.(2000)	Burney et.al.(2009)	Tuomela(2005)
Neely et.al.(2000)	Ferreira and Otley(2009)	Wouters and Sportel(2005)
Suwignjo, et.al.(2000)	Schmidberger et.al.(2009)	Dossi and Patelli(2008)
Medori and Steeple(2000)	Gimbert et.al.(2010)	Gimbert et.al.(2010)
Bititci et.al.(2000)	Kolehmainen(2010)	Koufteros et.al.(2014)
Bititci et.al.(2001)	Braz, et.al.(2011)	Spekle and Verbeeten(2014)
De toni and Tonchia(2001)	Lee and Yang(2011)	
Hudson et.al.(2001)	Hall(2011)	
Kennerley and Neely(2002)	Tung et.al.(2011)	
Azofra et.al.(2003)	Artz et.al.(2012)	
Evans(2004)	Lau and Martin-Sardesai(2012)	
Wouters and Sportel(2005)	Bisbe and Malagueno(2012)	
Henri(2006)	Hartmann and Slapnicar(2012)	
Burney and Widener(2007)	Decramer et.al.(2012)	
Hall(2008)	Burney and Widener(2013)	
Jazayeri and Scapens(2008)	Chenhall et.al.(2014)	
Marchand and Raymond(2008)	Kruis and Widener(2014)	
Wouters and Wilderom(2008)	Lau and Scully(2015)	
Broadbent and Laughlin(2009)		

出典：筆者作成

図表7 運用面に着目した研究の分類

A	B	C
Wouters and Sportel(2005)	Tuomela(2005)	Spekle and Verbeeten(2014)
Dossi and Patelli(2008)	Koufteros et.al.(2014)	
Gimbert et.al.(2010)		

出典：筆者作成

まずタイプ A について、このタイプでは主に Sprinkle(2003)や Henri(2006)の示す運用方法を引用している。Sprinkle(2003)では経済志向視点から(1)計画・コントロールのための運用と(2)意思決定支援のための運用との2点をあげている。しかし、これらの運用方法はPMSのモニタリングとしての機能に偏っていることや(1)と(2)を明確に区別することが難しいという指摘もある(Dossi and Patelli, 2008)。Henri(2006)では、Simon et.al.(1954)や Burchell et.al.(1999)などをもとに会計情報の利用方法という視点から(1)モニタリング(2)方向付け・注意喚起(3)意思決定への影響(4)活動の

正当化という4点をあげている。以上のように、タイプAにおける運用方法の視点の特徴はフィードバック・コントロール的な視点からPMSの運用を捉えていることと考えられる。

次にタイプBについて、このタイプではSimons(1995)のコントロール・レバーの概念を援用している。Simons(1995)のコントロール・レバーとは、組織内のシステムがそれぞれ信条システム(belief system)、境界システム(boundary system)、診断型コントロールシステム(diagnostic control system)、インタラクティブ・コントロールシステム(interactive control system)として作用することで組織戦略の実行を支援・促進するという概念である。タイプBでは主にこの4つのコントロール・レバーのうち診断型コントロールシステム、インタラクティブ・コントロールシステムに注目し、PMSがどちらのシステムとして運用されているのかを調査している。Simons(1995)によると診断型コントロールシステムとは、組織活動の結果をモニターし、事前に設定した業績水準との差異を調整するために運用される公式的な情報システムであり、インタラクティブ・コントロールシステムとは、マネジャーが個人的に部下の意思決定行動に介入するために運用される公式的な情報システムであるとされている。特にインタラクティブ・コントロールシステムは戦略上の不確実性に注意を向け、競争市場の変化に合わせて戦略を調整、変更するための運用方法であるとされている(Simons, 1995)。このようにタイプBでは、Simons(1995)のコントロール・レバーの概念を援用することにより、タイプAのようなフィードバック・コントロール的視点に加えて、フィードフォワード・コントロール的視点からもPMSの運用を捉えようとしていると考えられる。

最後にタイプCは、Spekle and Verbeeten(2014)において用いられている彼らのオリジナルのフレームワーク(図表8)となっている。

図表8 Spekle and Verbeeten(2014)のフレームワーク

	Hansen and Van der Stede(2004)	Henri(2006)	Simons(1990)	Franco-Santos et.al.(2007)
Operational use	計画	モニタリング	診断型	測定
Incentive use	評価			行動への影響
Exploratory use	伝達	方向付け	インタラクティブ	戦略実行支援
	戦略策定	意思決定支援		学習と改善
		正当化		コミュニケーション

出典：Spekle and Verbeeten(2014, pp.135), 筆者訳, 一部修正

Spekle and Verbeeten(2014)のフレームワークは、図表8に示したとおり4本の先行研究をもとに3つのPMSの運用方法を示している。一番上に示されているoperational useは計画やモニタリング、診断型、測定といった内包される特徴からもわかるようにPMSのモニタリングの機能を表した運用方法である。Incentive useは評価やモニタリングといった特徴はoperational useと変わらない

いが、行動への影響や戦略実行支援といった特徴も内包されているため、PMSによって測定、評価した情報を用いて影響を与えるといったフィードバック・コントロール的視点がうかがえる。対照的に Exploratory use は、上記で述べた Simons のインタラクティブ・コントロールや学習と改善といった特徴が含まれているためフィードフォワード・コントロール的視点を持った運用方法であると考えられる。このように、タイプ C ではタイプ B のようなフィードバック・コントロール的視点とフィードフォワード・コントロール的視点に加え、PMS のモニタリング機能を重視したような運用方法もみられる。

以上のように、PMS の運用方法といった場合でも各研究によって PMS の運用をどのようにとらえているかは様々であり、また PMS の運用に関する研究の少なさからどのフレームワークが PMS の運用を捉える場合に適切かを明示することはできない。しかし、これまで PMS の運用面への注目の重要性が指摘されながらも PMS の運用とはなにかといった点について整理してきた文献はほとんどないため、当該レビューの結果による PMS の運用に関する整理は大きな貢献であると考えられる。

5. おわりに

本稿では、先行研究にて指摘されてきた PMS 研究における問題点とその原因や、過去に同様の問題意識のもとに行われた PMS についてのレビュー論文における問題点をふまえ、PMS に関する研究論文を対象にレビューし、特に PMS の定義、構成要素、運用面という 3 点を中心に PMS について体系的に整理することを目的とした。当該レビューの結果、今まで明らかとされていなかった多くの新たな知見を見出すことができた。

まず、PMS の定義についてである。Franco-Santos et.al.(2007)では、定義づけのために同じ文献を引用していれば、PMS の特徴は同一のものとなるであろうという前提があるが、当該レビューの結果、同じ文献を引用していても各研究者の示す PMS の特徴は異なるという事が明らかとなった。この結果は、先行研究において指摘されてきた PMS の定義や構成要素等の統一性の低さを表しており、研究成果に対する解釈の齟齬を生み出す原因の 1 つとして考えられるであろう。

次に、PMS の構成要素についてである。これまで PMS に関する研究論文についてそれぞれが示す PMS の構成要素とはなにかということについてほとんど整理されてこなかった。しかし、本稿においてその整理を行い、その結果「業績評価指標・尺度」が多く含まれていることが明らかとなった。また、他の要素については過半数以上の共通性がみられないことから、各研究における PMS がこれらの要素を含んでいるか否かが研究成果の一貫性の欠如の原因の 1 つとなっているのではないかという示唆を得ることができた。

最後に、PMS の運用面についてである。これまで、PMS の運用面に着目した研究は非常に少なく、そのため PMS の運用といった場合にどのような視点から PMS の運用を捉えればよいのかということが不明瞭であった。当該レビューの結果、少ないながらも PMS の運用面に着目した研究を発見し、それぞれがどのような視点から PMS の運用を捉えているのかについて整理すること

ができた。これにより、PMS の運用においては、フィードバック・コントロール的視点とフィードフォワード・コントロール的視点の両面からとらえられているということが明らかとなった。この点については、先に示したように過去にほとんど明示されていなかったことであり、PMS 研究分野における本研究の非常に大きな貢献の 1 つであるのではないかと考えている。

しかしながら、本研究にはいくつかの限界もある。まず 1 つは選択されたジャーナルにおける PMS に関する研究に限っての結果となるという点である。周知のとおり今回選択したジャーナル以外にも PMS に関する研究論文が掲載されているジャーナルや図書等はある、それらすべてを包含した結果ではないため、必ずしも本稿における研究結果がすべての PMS 研究に当てはまるとは限らない。

次に、今回はキーワードを論文タイトル内にすべて含む研究論文のみを対象とした点である。先に述べたように、PMS に関する研究は多く行われており、そのすべてを対象とすることはできていない。また今回対象としたシステム全体を網羅しているであろう研究であっても論文タイトル内にキーワードすべてを含むとは限らない。そのため対象としたジャーナル内であっても PMS に関するすべての研究論文を網羅的にレビューできているとは言えない。

本稿には以上のような限界があるものの、今まで整理されていなかったような PMS に関する重要事項を体系的に整理したことは非常に大きな貢献となると考えられる。今後は今回得られた新たな知見をもとに PMS に関する研究、特に PMS の運用面に注目した研究を中心に進めていくことでこの分野の発展に貢献できると考えている。

謝 辞

本稿の執筆にあたり、指導教授である慶應義塾大学商学部横田絵理教授や武蔵大学経済学部経営学科目時壮浩准教授には、大変多くのご指導を賜りました。ここに心からの謝意を表します。また、6月に行われた研究報告会にて、コーディネーターをお勤めいただいた深井忠先生をはじめ、多くの先生方ならびに大学院生の方々から貴重なご意見をいただきました。ここに感謝の意を表し、謝辞とさせていただきます。なお、本研究は 2015 年度慶應義塾大学大学院学事振興資金研究助成（研究化粋）による助成を受けた結果である。

参 考 文 献

- Ahn, H. (2001). Applying the balanced scorecard concept: an experience report. *Long range planning*, 34(4), 441-461.
- Artz, M., Homburg, C., & Rajab, T. (2012). Performance-measurement system design and functional strategic decision influence: The role of performance-measure properties. *Accounting, organizations and society*, 37(7), 445-460.
- Azofra, V., Prieto, B., & Santidrián, A. (2003). The usefulness of a performance measurement system in the daily

- life of an organisation: a note on a case study. *The British Accounting Review*, 35(4), 367-384.
- Bisbe, J., & Malagueño, R. (2012). Using strategic performance measurement systems for strategy formulation: Does it work in dynamic environments?. *Management Accounting Research*, 23(4), 296-311.
- Bititci, U. S., Turner, U., & Begemann, C. (2000). Dynamics of performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*, 20(6), 692-704.
- Bititci, U. S., Suwignjo, P., & Carrie, A. S. (2001). Strategy management through quantitative modelling of performance measurement systems. *International Journal of production economics*, 69(1), 15-22.
- Bourne, M., Mills, J., Wilcox, M., Neely, A., & Platts, K. (2000). Designing, implementing and updating performance measurement systems. *International journal of operations & production management*, 20(7), 754-771.
- Braz, R. G. F., Scavarda, L. F., & Martins, R. A. (2011). Reviewing and improving performance measurement systems: An action research. *International Journal of Production Economics*, 133(2), 751-760.
- Broadbent, J., & Laughlin, R. (2009). Performance management systems: A conceptual model. *Management Accounting Research*, 20(4), 283-295.
- Burney, L. L., & Widener, S. K. (2013). Behavioral work outcomes of a strategic performance measurement system-based incentive plan. *Behavioral Research in Accounting*, 25(2), 115-143.
- Burney, L., & Widener, S. K. (2007). Strategic performance measurement systems, job-relevant information, and managerial behavioral responses-role stress and performance. *Behavioral Research in Accounting*, 19(1), 43-69.
- Burney, L. L., Henle, C. A., & Widener, S. K. (2009). A path model examining the relations among strategic performance measurement system characteristics, organizational justice, and extra-and in-role performance. *Accounting, organizations and society*, 34(3), 305-321.
- Busco, C., Giovannoni, E., & Scapens, R. W. (2008). Managing the tensions in integrating global organisations: The role of performance management systems. *Management Accounting Research*, 19(2), 103-125.
- Chenhall, R.H., (2003) Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society* 28(2-3), 127-168.
- Chenhall, R. H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 30(5), 395-422.
- Chenhall, R. H., Hall, M., & Smith, D. (2014). The expressive role of performance measurement systems: A field study of a mental health development project. *Accounting, Organizations and Society*.
- Cooper, D. J., & Ezzamel, M. (2013). Globalization discourses and performance measurement systems in a multinational firm. *Accounting, Organizations and Society*, 38(4), 288-313.
- Cruz, I., Scapens, R. W., & Major, M. (2011). The localisation of a global management control system. *Accounting, Organizations and Society*, 36(7), 412-427.
- De Toni, A., & Tonchia, S. (2001). Performance measurement systems-models, characteristics and

- measures. *International Journal of Operations & Production Management*, 21(1/2), 46-71.
- de Lima, E. P., da Costa, S. E. G., Angelis, J. J., & Munik, J. (2013). Performance measurement systems: A consensual analysis of their roles. *International Journal of Production Economics*, 146(2), 524-542.
- Dossi, A., & Patelli, L. (2008). The decision-influencing use of performance measurement systems in relationships between headquarters and subsidiaries. *Management Accounting Research*, 19(2), 126-148.
- Dossi, A., & Patelli, L. (2010). You learn from what you measure: financial and non-financial performance measures in multinational companies. *Long Range Planning*, 43(4), 498-526.
- Evans, J. R. (2004). An exploratory study of performance measurement systems and relationships with performance results. *Journal of Operations Management*, 22(3), 219-232.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282.
- Franco-Santos, M., Kennerley, M., Micheli, P., Martinez, V., Mason, S., Marr, B., & Neely, A. (2007). Towards a definition of a business performance measurement system. *International Journal of Operations & Production Management*, 27(8), 784-801.
- Franco-Santos, M., Lucianetti, L., & Bourne, M. (2012). Contemporary performance measurement systems : A review of their consequences and a framework for research. *Management Accounting Research*, 23(2), 79-119.
- Gimbert, X., Bisbe, J., & Mendoza, X. (2010). The role of performance measurement systems in strategy formulation processes. *Long Range Planning*, 43(4), 477-497.
- Gutierrez, D. M., Scavarda, L. F., Fiorencio, L., & Martins, R. A. (2015). Evolution of the performance measurement system in the Logistics Department of a broadcasting company: An action research. *International Journal of Production Economics*, 160, 1-12.
- Hall, M. (2008). The effect of comprehensive performance measurement systems on role clarity, psychological empowerment and managerial performance. *Accounting, Organizations and Society*, 33(2), 141-163.
- Hall, M. (2011). Do comprehensive performance measurement systems help or hinder managers' mental model development?. *Management Accounting Research*, 22(2), 68-83.
- Henri, J.F. (2006). Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organization and Society*, 31(1), 77-103.
- Hudson, M., Smart, A., & Bourne, M. (2001). Theory and practice in SME performance measurement systems. *International journal of operations & production management*, 21(8), 1096-1115.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (1998). Are nonfinancial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customer satisfaction. *Journal of accounting research*, 36, 1-35.
- Ittner, C. D., Larcker, D. F., & Randall, T. (2003). Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7), 715-741.
- Jazayeri, M., & Scapens, R. W. (2008). The Business Values Scorecard within BAE Systems: The evolution of a performance measurement system. *The British Accounting Review*, 40(1), 48-70.
- Kaplan, R. S., and D. P. Norton. 1992. *The balanced scorecard: Measures that drive performance*. Harvard

Business Review 70: 71–79.

- Kaplan, R. S., and D. P. Norton. 1996. *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kennerley, M., & Neely, A. (2002). A framework of the factors affecting the evolution of performance measurement systems. *International journal of operations & production management*, 22(11), 1222-1245.
- Kolehmainen, K. (2010). Dynamic strategic performance measurement systems: balancing empowerment and alignment. *Long Range Planning*, 43(4), 527-554.
- Koufteros, X., Verghese, A. J., & Lucianetti, L. (2014). The effect of performance measurement systems on firm performance: A cross-sectional and a longitudinal study. *Journal of Operations Management*, 32(6), 313-336.
- Kruis, A. M., & Widener, S. K. (2014). Managerial Influence in Performance Measurement System Design: A Recipe for Failure?. *Behavioral Research in Accounting*, 26(2), 1-34.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management Control Systems and Strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207-232.
- Lau, C. M., & Martin-Sardesai, A. V. (2012). The role of organisational concern for workplace fairness in the choice of a performance measurement system. *The British Accounting Review*, 44(3), 157-172.
- Lau, C. M., & Roopnarain, K. (2014). The effects of nonfinancial and financial measures on employee motivation to participate in target setting. *The British Accounting Review*, 46(3), 228-247.
- Lau, C. M., & Scully, G. (2015). The Roles of Organizational Politics and Fairness in the Relationship between Performance Management Systems and Trust. *Behavioral Research in Accounting*, 27(1), 25-53.
- Lee, C. L., & Yang, H. J. (2011). Organization structure, competition and performance measurement systems and their joint effects on performance. *Management Accounting Research*, 22(2), 84-104.
- Malina, M. A., & Selto, F. H. (2001). Communicating and controlling strategy: an empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard. *Journal of management accounting research*, 13(1), 47-90.
- Marchand, M., & Raymond, L. (2008). Researching performance measurement systems: An information systems perspective. *International Journal of Operations & Production Management*, 28(7), 663-686.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Pearson Education.
- Marginson, D. E. (2002). Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a UK organization. *Strategic management journal*, 23(11), 1019-1031.
- Medori, D., & Steple, D. (2000). A framework for auditing and enhancing performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*, 20(5), 520-533.
- Nelly, A., Gregory, M., & Platts, K. (1995). Performance measurement system design. *International journal of operations and production management*, 15(4), 80-116.
- Neely, A., Mills, J., Platts, K., Richards, H., Gregory, M., Bourne, M., & Kennerley, M. (2000). Performance measurement system design: developing and testing a process-based approach. *International Journal of Operations & Production Management*, 20(10), 1119-1145.

- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management accounting research*, 10(4), 363-382.
- Palmer, E., & Parker, D. (2001). Understanding performance measurement systems using physical science uncertainty principles. *International Journal of Operations & Production Management*, 21(7), 981-999.
- Papalexandris, A., Ioannou, G., & Prastacos, G. P. (2004). Implementing the balanced scorecard in Greece: a software firm's experience. *Long Range Planning*, 37(4), 351-366.
- Rahbek Gjerdrum Pedersen, E., & Sudzina, F. (2012). Which firms use measures? Internal and external factors shaping the adoption of performance measurement systems in Danish firms. *International Journal of Operations & Production Management*, 32(1), 4-27.
- Sacristán Díaz, M., José Álvarez Gil, M., & Dominguez Machuca, J. A. (2005). Performance measurement systems, competitive priorities, and advanced manufacturing technology: some evidence from the aeronautical sector. *International Journal of Operations & Production Management*, 25(8), 781-799.
- Schmidberger, S., Bals, L., Hartmann, E., & Jahns, C. (2009). Ground handling services at European hub airports: development of a performance measurement system for benchmarking. *International Journal of Production Economics*, 117(1), 104-116.
- Scott, T. W., & Tiessen, P. (1999). Performance measurement and managerial teams. *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), 263-285.
- 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：戦略実行を支える業績評価と会計システム』ダイヤモンド社.)
- Speklé, R. F., & Verbeeten, F. H. (2014). The use of performance measurement systems in the public sector: effects on performance. *Management Accounting Research*, 25(2), 131-146.
- Sprinkle, G.B. (2003). Perspective on experimental research in managerial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2/3), 287-318.
- Suwignjo, P., Bititci, U. S., & Carrie, A. S. (2000). Quantitative models for performance measurement system. *International journal of production economics*, 64(1), 231-241.
- Tung, A., Baird, K., & Schoch, H. P. (2011). Factors influencing the effectiveness of performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*, 31(12), 1287-1310.
- Tuomela, T. S. (2005). The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research*, 16(3), 293-320.
- Wouters, M., & Sportel, M. (2005). The role of existing measures in developing and implementing performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*, 25(11), 1062-1082.
- Wouters, M., & Wilderom, C. (2008). Developing performance-measurement systems as enabling formalization: A longitudinal field study of a logistics department. *Accounting, Organizations and Society*, 33(4), 488-516.
- 清水孝. (2013). 『戦略実行のための業績評価—環境変化を乗り切る「予測型経営」のすすめ』 中央経済社