

戦略管理会計における戦略マップの意義

小 菅 正 伸

I はじめに

バランスト・スコアカード (balanced scorecard, BSC) は、単なる業績評価のためのシステムではない。それは戦略の策定と実行を支援する戦略的マネジメント・システムであり、戦略を確実に実行させるための経営システムである [Kaplan and Norton, 2001]¹⁾。

当初BSCは戦略実行のためのシステムであるという側面が特に注目されていたが、本論文のテーマである戦略マップ (strategy map) を有効に活用することによって、BSCは戦略の策定を支援することも可能である。ここでいう戦略マップとは、戦略を記述するための論理的で包括的なフレームワークを意味し、BSCが想定する因果関係の連鎖を前提として構成されるものである。つまり、戦略マップは事業の戦略目標とその達成のためのさまざまな実施項目 (initiative) や行動計画 (action plan) との関係を図示したものである [Kaplan and Norton, 2001; 小菅, 平成15年b]。

本稿では、このようなものとしての戦略マップについて、キャプラン (Robert S. Kaplan) とノートン (David P. Norton) の所説を咀嚼することにより [Kaplan and Norton, 2004]、それが戦略的プロセス管理と如何に関わるのかを明らかにする。プロセス管理は戦略管理会計 (strategic

1) バランスト・スコアカードの意義に関しては、小菅による一連の文献を参照されたい [小菅, 1997a, 2001b, 2002, 平成15年b]。

management accounting, SMA) における重要な領域であるから、本稿での考察を通して、戦略マップがSMAのための1つの有効なツールとして機能し得ることを検討する²⁾。

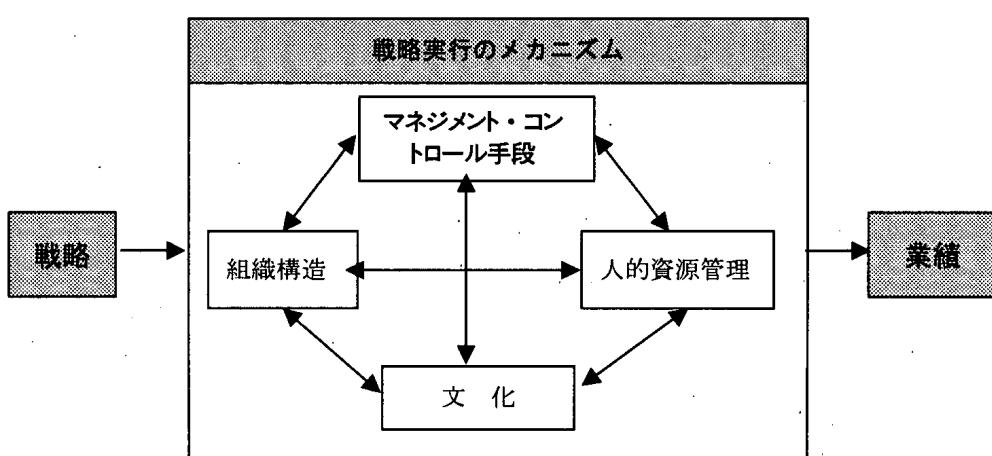
そこで、以下では順序として、最初に戦略実行のためのマネジメント・システムについて検討し、次に戦略マップの役割に関して論究する。そして、戦略マップの構造を明らかにし、戦略マップが如何に戦略的プロセス管理を支援するのかについて検討する。これら一連の考察を行うことによって戦略管理会計論構築への一助としたい。

II 戦略実行のためのマネジメント・システム

戦略は、戦略実行のメカニズムを通して、その達成へと結びつけられる。如何に優れた戦略が策定されたとしても、それを効果的に実行するためのメカニズムがなければ、戦略目標の効果的な実現は不可能である。

アンソニー (Robert N. Anthony) とゴビンダラジャン (Vijay Govindarajan) は、戦略実行のフレームワークを次の図表1のように示している [Anthony and Govindarajan, 2004, p.8]。

図表1 戦略実行のフレームワーク



2) 戦略管理会計の意義、役割、そして具体的な技法等に関しては、小菅による一連の文献を参照されたい [小菅, 1994a, 1994b, 1997b, 1998, 1999, 2001a]。

彼らが提唱している戦略実行のフレームワークには、組織構造、マネジメント・コントロールのための諸手段、組織文化、人的資源管理が含まれ、それらが有機的に関連している。

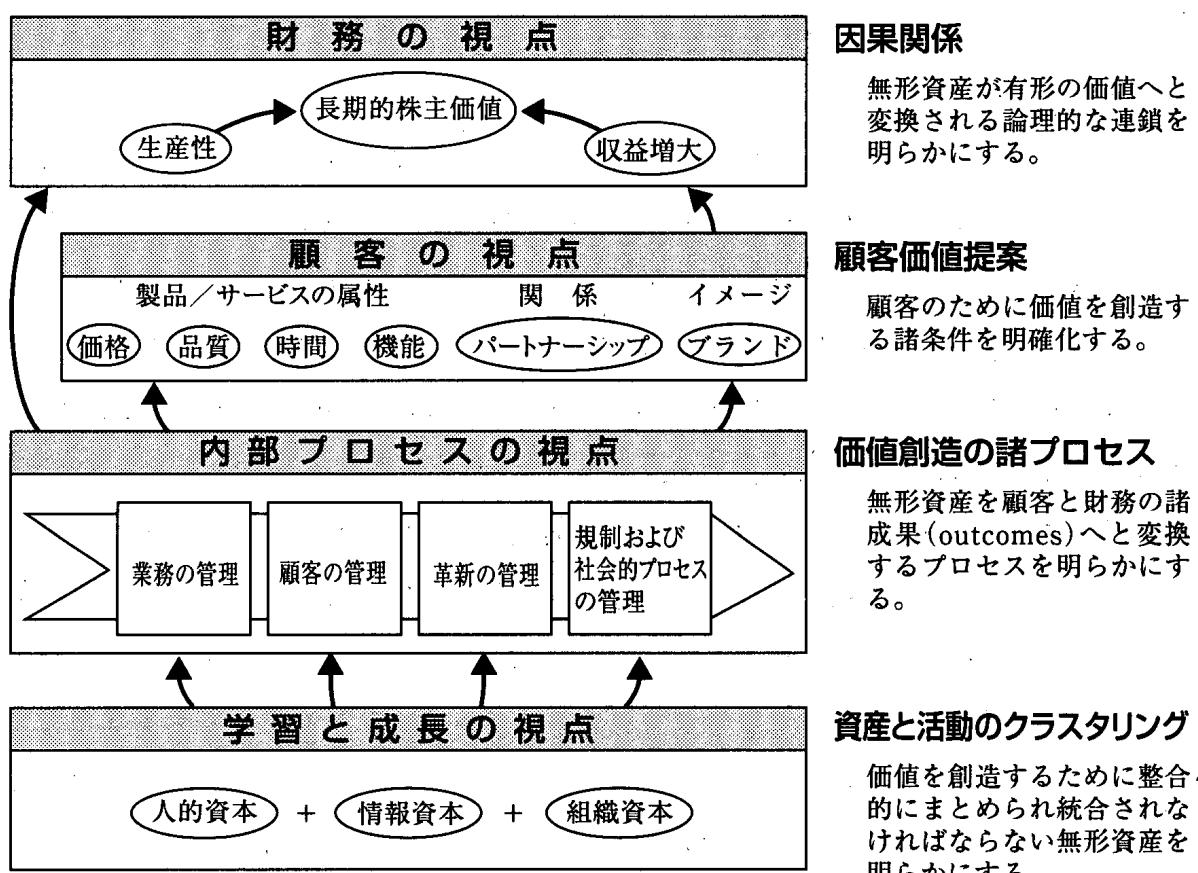
言うまでもなくBSCは戦略そのものを策定するためのツールではないが、戦略から業績までを計量的に明示する表であるから、まさに前頁の図表1で示しているように、戦略実行のための「マネジメント・コントロール手段」の1つである。BSCにおいては、トップ・マネジメントが表明するビジョンや企業戦略を所与として、戦略目標実現のための重要成功要因 (key success factor, KSF) が明示され、それらが業務管理へと結びつけられる。BSCは財務の視点、顧客の視点、内部業務プロセスの視点、学習と成長の視点、という4つの視点について、戦略目標、業績尺度／業績指標、目標値、そして実施項目を明示する³⁾。次頁の図表2は、このようなものとしてBSCのフレームワークを示したものである [Kaplan and Norton, 2004, p.31]⁴⁾。

図表2からも明らかなように、BSCは次の5つの点をわれわれに示している [Kaplan and Norton, 2004, p.7]。

- ① 財務的業績は遅行指標であるが、それは究極的な意味での当該組織の成功を示す。
- ② ターゲットとされた顧客と上手く関係を続けていくことは財務的業績

-
- 3) 目標 (goal) は、企業がいつまでに何を達成するかを体系的に表示したものである。それを戦略上の目標として位置づけたものが戦略目標である。戦略テーマが戦略目標として具体化される。次に、重要成功要因 (KSF ; chief success factor, CSF) 一重要業績指標 (key performance indicator, KPI) の同義語として使用されることが多い—は、当初に意図した事業戦略を成功させるために成功裡に実行され、達成されなければならない要因であり、売上高、棚卸資産回転率、売上高利益率などの財務的指標と、顧客満足度のような非財務的指標などがその代表例である。KSFを達成するためには個々の業績ドライバー (performance driver) —それは、企業価値創造という視点からすれば、価値ドライバー (value driver) とも言える—を設定する必要がある。これらのドライバーについて具体的に目標値が与えられる。そして、業績ドライバーから実施項目が導かれる。実施項目は行動計画 (action plan) とも呼ばれ、ビジョンや戦略目標を達成するための具体的な活動計画である。なお、これらの用語の詳細については、たとえば櫻井 [平成15年] を参照されたい。
- 4) BSCの4つの視点については、たとえば次の文献を参照されたい [Atkinson, Kaplan, and Young, 2004, pp.356-357]。

図表2 BSCのフレームワーク

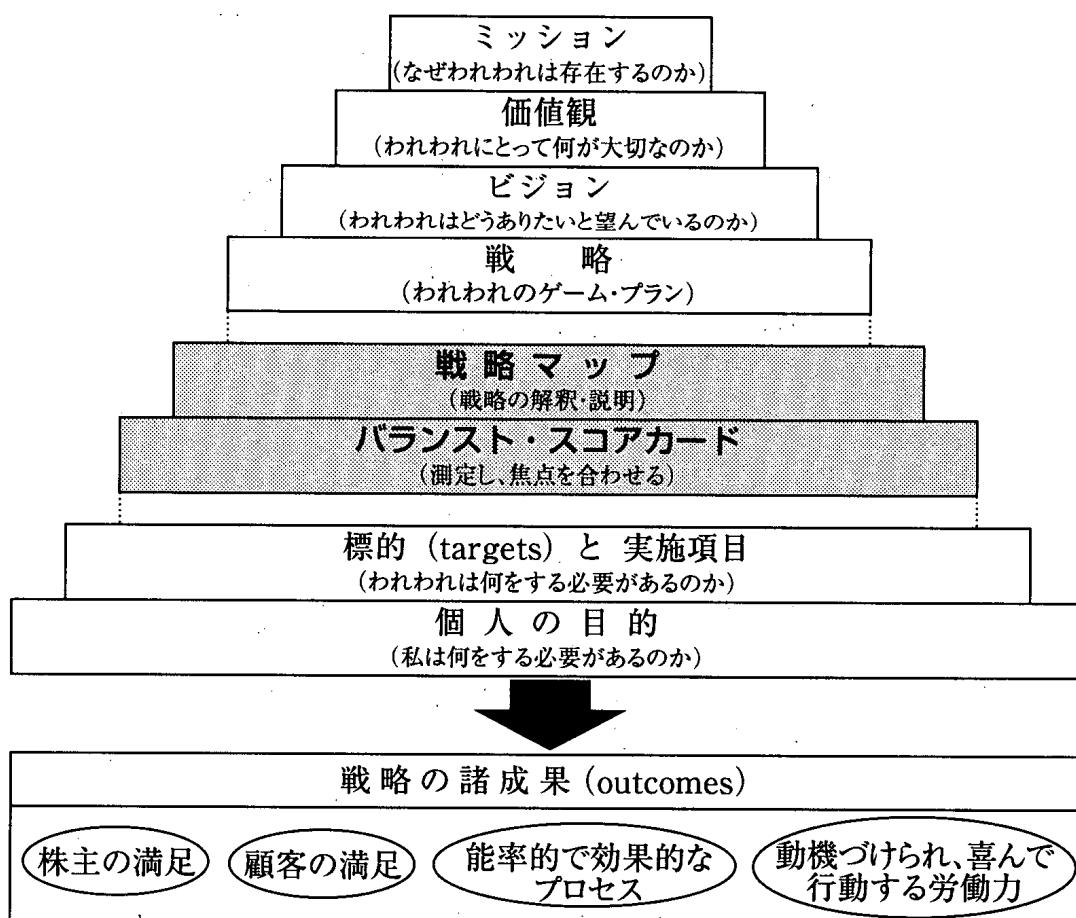


を改善するための重要な要素である。

- ③ 内部（業務）プロセスこそが顧客のための価値提案（customer value proposition）を創造し、提供する。
- ④ 無形資産（人的資本、情報資本、組織資本）は持続的な価値創造の究極的源泉である。学習と成長の視点における諸目的は、人・技術・組織風土が当該戦略を支援するために如何に結合する必要があるのかについて記述する。
- ⑤ 4つの視点におけるそれぞれの諸目的は、因果関係の連鎖において結びついている。無形資産を増大させ、それらを同一の方向性へと調整・連携することはプロセス業績の改善という成果をもたらし、プロセス業績の改善は顧客と株主のための成功へとつながる。

このようなものとしてのBSCは、戦略マップを活用して、ビジョンや戦

図表3 価値創造におけるBSCと戦略マップ



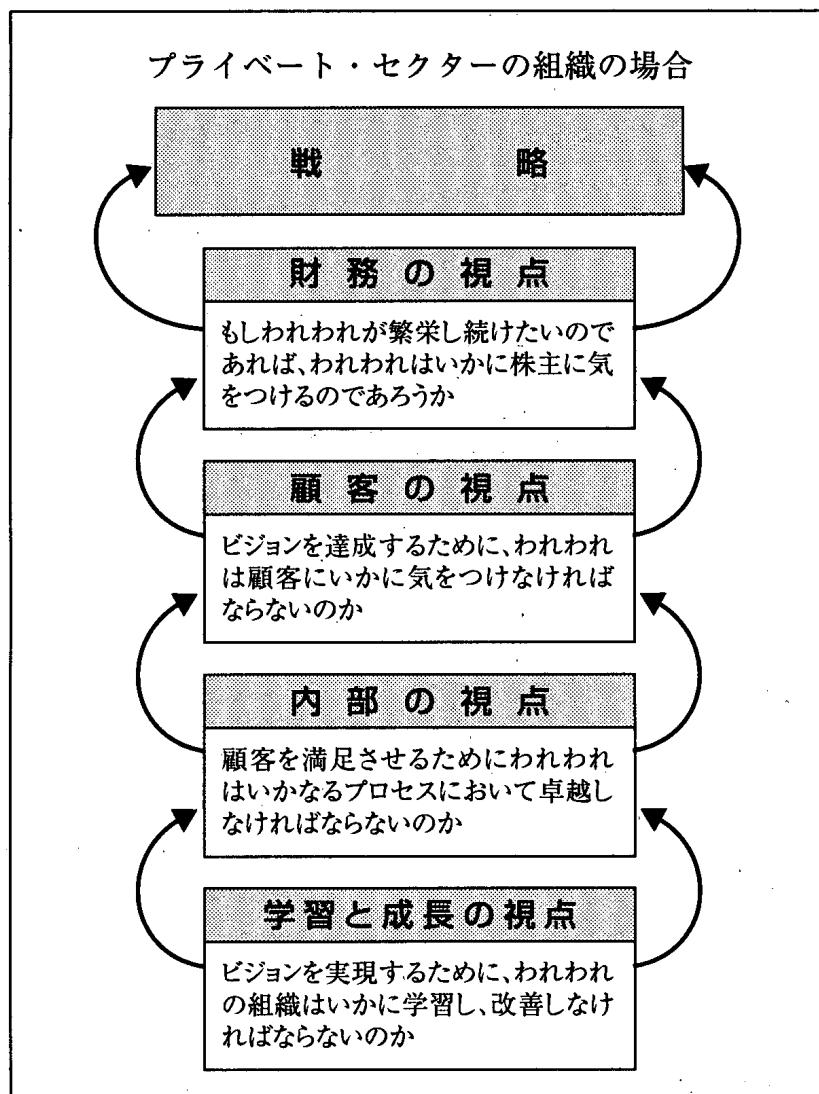
略を中期経営計画や予算と関連づけ、個々の業績評価指標へと落とし込む。上掲の図表3は価値創造におけるBSCと戦略マップの位置づけを示している [Kaplan and Norton, 2004, p.33]⁵⁾。

III 戦略マップの役割

戦略マップは、戦略テーマで何をすべきかについての因果関係を表示す

5) ミッションとは、組織体が達成すべき目標ないし使命であり、各種のステークホルダーの価値観や期待を背景にして「企業のあるべき姿」を具体的に描いている。ビジョンは、将来に対する1つの挑戦目標であり、企業の目的や目標を導く企業のあり方を示す。戦略は、組織目標／目的を一定期間にどのように達成するかを示したパターンである。戦略は、ビジョンを実現するよう企業を誘導する。なお、これらの用語に関しては、たとえば櫻井〔平成15年〕を参照されたい。

図表4 戦略マップの原型—価値創造の単純モデル—



る⁶⁾。戦略マップは「1996年の著書 [Kaplan and Norton, 1996] までは見られなかった比較的新しいバランスト・スコアカードのためのツール」であり⁷⁾、企業はそれをもつことによって「組織体の求める成果がどうしたら得られるかについての仮説が提供」され、「すべての組織体の構成単位と従業

- 6) 戦略テーマ (strategic themes) とは、戦略を実行するための焦点の絞られたテーマである。具体的には、売上高の増大、原価低減、資産の効率的利用などがその例である。戦略テーマは、戦略を実行して成功を収めるためには企業が何をしなければならないかを明らかにしたものである。戦略テーマをもつことによって、戦略が具体的に表現される。これらの用語に関しては、たとえば櫻井 [平成15年] を参照されたい。
- 7) キャプランとノートンが戦略マップを初めて紹介したのは、次の文献においてである [Kaplan and Norton, 2000]。

員が戦略を理解し、戦略への方向性を共有できる」[櫻井, 平成15年, p.77]。前頁の図表4は、戦略マップの原型をプライベート・セクターの組織における価値創造の単純モデルとして描いたものである [Kaplan and Norton, 2004, p.8]。

戦略マップをより具体的に示したものが次頁の図表5である。これは、企業が生産性戦略と成長戦略という2つの戦略によって、如何にして長期的な株主価値創造を行おうとしているのかを示している [Kaplan and Norton, 2004, p.11]。

櫻井は、戦略マップを作成することによって期待される効果として、以下の4つの点を挙げている [櫻井, 平成15年, p.76]。

- それを作成すると、誰でも自社の戦略を全体的かつ体系的に検討することができる。
- その作成過程において、戦略の不備ないし問題点がわかる。
- 上記の問題点が判明することにより、経営者がその不備に対して早期に手を打つことができる。
- 収益性の向上や事業の成長といった事業目標を迅速に達成することに役立つ。

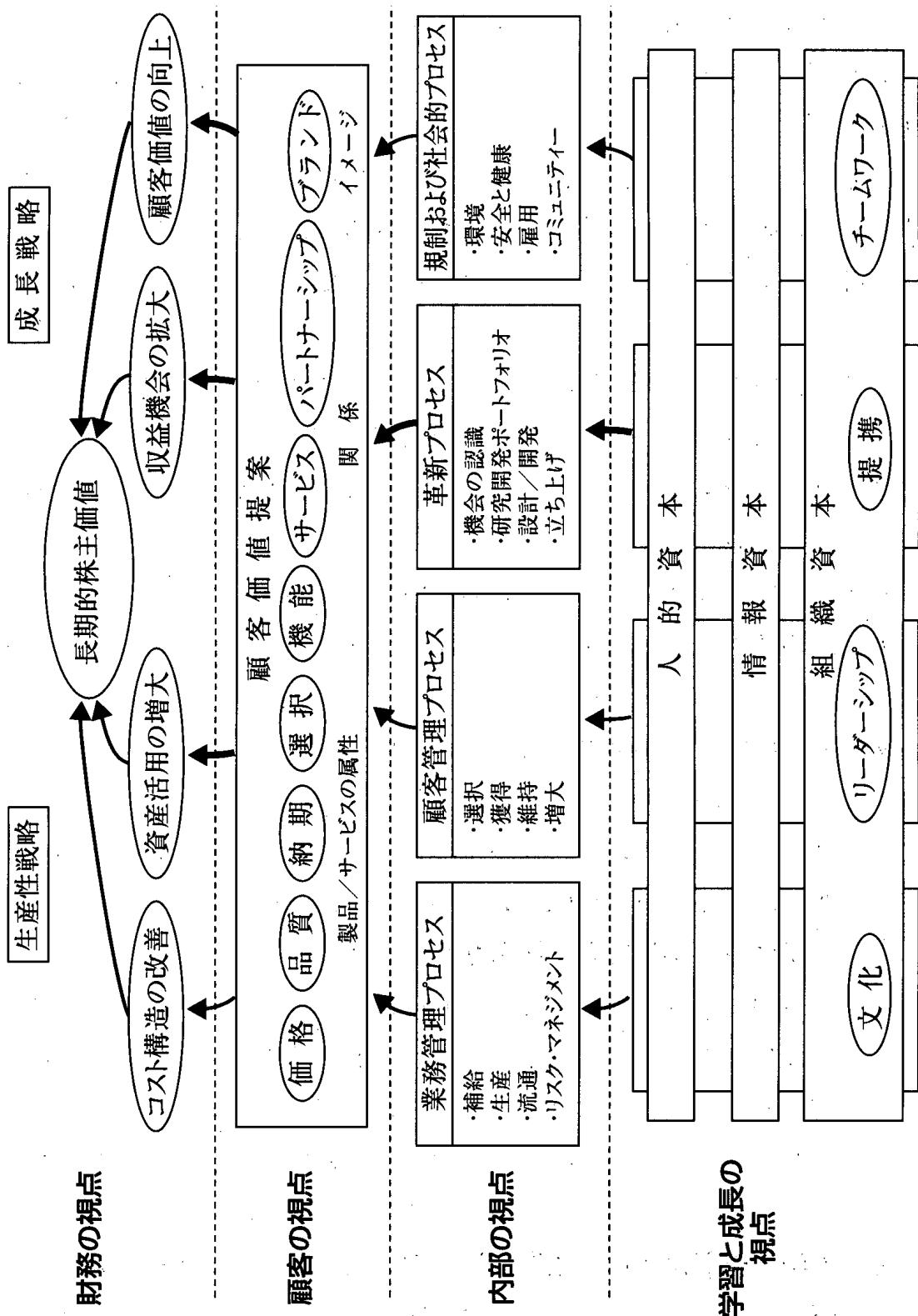
キャプランとノートンは、戦略マップが次のような原理にもとづいていることを明らかにしている [Kaplan and Norton, 2004, pp.10-14]。

① 戦略は矛盾する諸力を均衡させる。

長期的な収益増大のために無形資産に投資することは短期的な財務的業績のためにコストを削減することとは相容れないで、戦略を記述するスタート地点はコスト削減と生産性の改善という短期的な財務目的と収益性を高め収益を増大させるという長期的な目的とをバランスさせ、両者を接合することである。

② 戦略は差別化された顧客価値提案（たとえば、低トータル・コスト、製品リーダーシップ、完全なる顧客ソリューション、システム・ロックイン）にもとづく。

図表5 戰略マップ



顧客を満足させることは持続的な価値創造の源泉である。戦略は、目標とされた顧客セグメントとかれらを満足させるために必要な価値提案とを明瞭に関連づける。

③ 価値は内部業務プロセスを通して創造される。

BSCと戦略マップにおける財務と顧客の両視点は、当該組織が達成を望む成果 (outcomes) (たとえば、株主価値の増大、自社のシェアの増大) を記述している。内部 (業務プロセス) と学習・成長の両視点におけるプロセスこそが戦略を駆動する。プロセスは当該組織が戦略を如何に実行するのかを記述する。効果的に連携づけられたプロセスは、価値が如何に創造され、持続されるかを決める。したがって、プロセス管理のためには、**業務管理** (operations management) (顧客に対して製品／サービスを生産し、提供する)、**顧客管理** (customer management) (顧客との関係を確立し、それを梃子にする)、**革新** (innovation) (新しい製品・サービス・プロセス・関係を開発する)、**法規制と社会的プロセス** (regulatory and social process) (規制と社会的な期待に適合し、より強いコミュニティーを形成する) が必要とされる。

④ 戦略は同時的かつ補完的なテーマから構成される。

上述した4つの、内部プロセスの各クラスターは異なる時点でその便益を提供する。たとえば、業務管理における改善はコスト節約と品質向上を通して短期的な成果をもたらすが、顧客関係の向上や革新あるいは規制・社会的プロセスからの便益が実現するにはかなりのタイムラグがあると予想される。

⑤ 戦略上の整合的な結びつきが無形資産の価値を決定する⁸⁾。

8) 無形資産からの価値創造は有形の物的資産や財務的資産による価値創造とは異なり、
 ①その価値創造が間接的であること、②価値は環境と戦略に依存すること、③そのような価値は潜在的であること、④一塊であることで初めて価値を持つこと、といった点にその特徴が認められる。詳細は以下を参照のこと [Kaplan and Norton, 2004, pp.29-30]。

学習と成長の視点は、当該組織の無形資産と戦略におけるそれらの役割を記述する。これらの無形資産には、**人的資本**（従業員のスキル、才能、知識）、**情報資本**（データベース、情報システム、ネットワーク、技術のインフラストラクチャー）、**組織資本**（文化、リーダーシップ、従業員の整合性、チームワーク、ナレッジ・マネジメント）の3者があるけれども、これらは別個にあるいは独立的に価値測定されるものではない。

このような諸原理にもとづく戦略マップについて、櫻井は次のような傾聴に値するコメントをしている [櫻井, 平成15年, p.77]。

「戦略マップは、財務的な尺度とは違って、満足、市場占有率、顧客リピート率、革新、コンピタンスといった価値創造のプロセスを記述・測定することができる。顧客の価値提案は、やる気のある従業員、高いスキル、すぐれた顧客情報システムといった無形資産が、新製品開発や顧客満足から得られる収益ないし利益という有形の成果に変換していく関係ないしプロセスを記述する。その結果、戦略マップは無形資産から企業価値がいかに創造されるかを可視化することができる。」

すでに述べたように、戦略は如何にして組織が株主のために持続的な価値を創造しようとしているのかを記述する。有形の物的資産と財務的資産を管理することによって価値創造してきた20世紀とは異なり、今日では無形資産を有效地に管理することにより価値創造を図る必要があるから、戦略マップに對して期待される役割の重要性は極めて大きい。

そこで次節では、戦略マップの構造についてBSCの4つの視点にもとづいて論じる。特に内部業務プロセスの視点に着目し、戦略マップが如何に戦略的プロセス管理を支援し得るのかについて検討する。

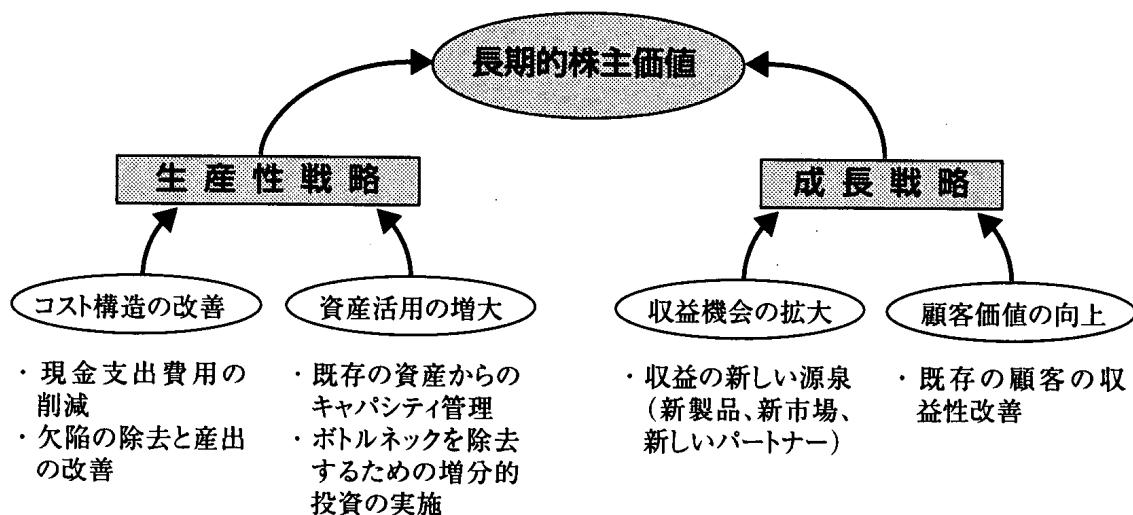
IV 戦略マップの構造

1. 財務の視点 (financial perspective)

戦略マップにおける財務の視点は、戦略が長期か短期かいう2つの相対立

する目標を均衡させ、それを保つことの必要性を記述する。すなわち、財務の視点は「生産性戦略と成長戦略という2つの相対立する戦略を策定し、それらを達成したことの結果として長期的な株主価値創造が実現される」とと、かかる価値創造が「有形で物的な資産と財務的な資産から結果として導き出された価値創造である」ことを示しており、当該戦略が首尾よく達成されたことの経済的な結末を表わす。次の図表6がこれを表現している [Kaplan and Norton, 2004, p.37]^{9)。}

図表6 財務の視点



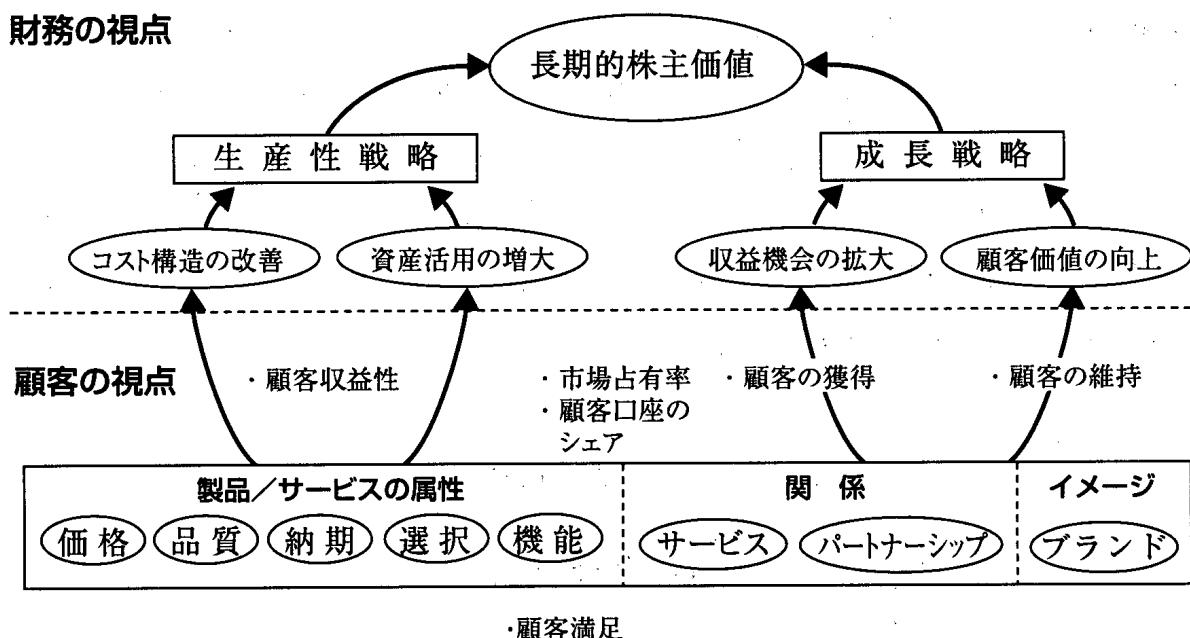
2. 顧客の視点 (customer perspective)

戦略マップの第2の視点は顧客の視点である¹⁰⁾。これは、戦略が差別化された顧客価値提案にもとづくこと（すなわち、如何にして当該組織が目標とされたセグメントに対して差別化された持続的な価値を創造するのであろうかということ）を記述する。顧客の視点は、ターゲットとされた顧客と価値提案といった点から、戦略を記述するものである。顧客の視点には、当該戦

9) 財務の視点の詳細については、たとえば次の文献を参照されたい [Atkinson, Kaplan, and Young, 2004, pp.360-362]。

10) 顧客の視点の詳細については、たとえば次の文献を参照されたい [Atkinson, Kaplan, and Young, 2004, pp.362-365]。

図表7 顧客の視点



略を成功的に達成した結果としての成果に関して、次のような種々の共通尺度が含まれる。

- 顧客満足
- 顧客の維持
- 顧客収益性
- 市場占有率
- 顧客口座のシェア

上掲の図表7は顧客の視点を表わしており、持続的で差別化された価値提案が戦略の核心であることを示している [Kaplan and Norton, 2004, p.39]。

価値提案は、ターゲットとされた顧客グループに対して企業が提供する製品・価格・サービス・関係・イメージのユニークな組合せを記述することによって、顧客のために当該会社が策定した戦略を定義するものである。したがって、価値提案は当該企業が顧客のために何をしようとしているのかを伝達するものでなければならない。具体的には、最善のトータル・コスト（最低コストのサプライヤー、首尾一貫した高品質、迅速な購買、適切な選択）、製品リーダー（高性能製品—スピード、サイズ、正確性、重量等—、市場へ

の迅速性、新市場セグメントへの一気貫通)、完全なる顧客ソリューション(提供されるソリューションの質、顧客当たりの製品／サービスの数、顧客の維持、顧客の全生涯としての収益性)、システム・ロックイン(幅広い選択と利便性の高いアクセスの提供、幅広く利用されるスタンダードの提供、安定したプラットフォームに革新を提供、大きな顧客ベースの提供、利用に際しての利便性の高い容易なプラットフォームとスタンダードの提供)といった4つの方向性が考えられている [Kaplan and Norton, 2004, pp.40-43]。

3. 内部の視点 (internal perspective)

内部の視点は、価値が内部業務プロセス (internal business processes) を通して創造されることを示す。組織は、戦略に関する差別化された価値提案を提供するために、その内部プロセスと人的資本・情報資本・組織資本の開発を管理しなければならない。

内部プロセスは組織の戦略に関する次のような2つの非常に重要な構成要素からなる。

- 顧客のために価値提案を創造し、提供するプロセス
- 財務の視点における生産性の構成要素について、プロセスを改善し、コストを削減するプロセス

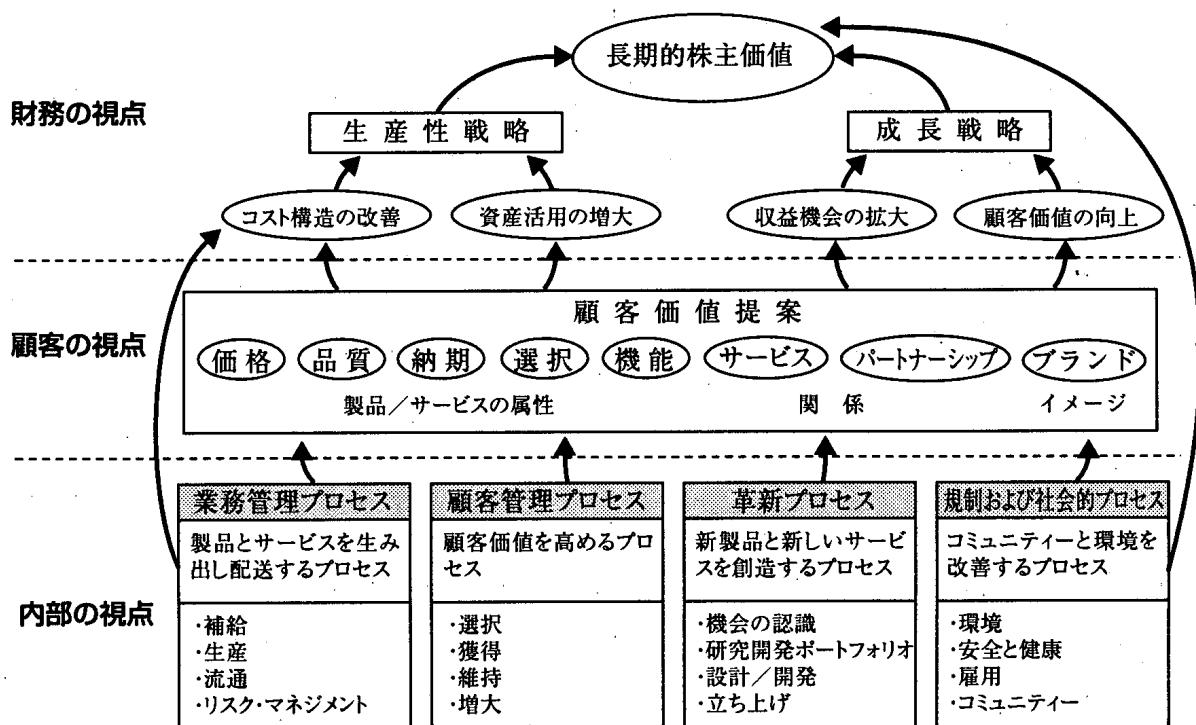
そして、これらの内部プロセスは、以下で述べるように、業務管理プロセス、顧客管理プロセス、革新プロセス、法的規制・社会的プロセスの4つに大別される。ここでは、内部プロセスが顧客と株主のために価値創造することを示すために、次頁の図表8を掲げておく [Kaplan and Norton, 2004, p.44]。

(1) 業務管理プロセス

内部プロセスのうちの1つが業務管理プロセスである¹¹⁾。業務管理プロセ

11) 業務プロセス (operating processes) に関しては、たとえば次の文献を参照されたい [Atkinson, Kaplan, and Young, 2004, pp.365-367]。

図表8 内部プロセスの視点



スは基本的な日々のプロセスであって、それによって企業は既存の製品とサービスを生産し、それらを顧客に提供する [Kaplan and Norton, 2004, p. 43]。

業務管理プロセスは次の4つのサブ・プロセスからなる [Kaplan and Norton, 2004, pp.65-68]。

- ① サプライヤー関係を開発し、維持する。
- ② 製品とサービスを生産する。
- ③ 顧客に対して製品とサービスを配達し、提供する。
- ④ リスクを管理する。

(2) 顧客管理プロセス

内部プロセスの第2は顧客管理プロセスである¹²⁾。これは、ターゲットとされた顧客との関係を拡大し、深めるものであり、次の4つのサブ・プロセ

12) 顧客管理プロセスに関しては、たとえば次の文献を参照されたい [Atkinson, Kaplan, and Young, 2004, pp.368-369]。

スからなる [Kaplan and Norton, 2004, p.45]。

- ① ターゲットとされる顧客の選択：それに対して自社の価値提案が最も望ましい目標母集団を選択する。顧客選択プロセスは、当社にとって魅力的な顧客セグメントを記述する顧客特性（たとえば、所得、健康、年齢、家族の規模、ライフスタイル等）を定義する。
- ② ターゲットとされた顧客の獲得：顧客の獲得は、指導的地位を生み出すこと、新しい潜在的な顧客へとコミュニケーションをとること、導入レベルの製品を選択すること、製品の価格を設定すること、販売を中止すること等に関連する。
- ③ 顧客の維持：顧客の維持は、顧客の要求に対する卓越したサービスと卓越した応答性の結果である。
- ④ 顧客とともに事業を成長：当該会社とともに顧客ビジネスを成長させることは、当該関係を効果的に管理すること、多品種の製品／サービスをクロス販売すること、信頼できるアドバイザーでありサプライヤーであると知られるようになること等を暗に示している。

(3) 革新プロセス

第3は革新プロセスである¹³⁾。それは、当該企業が新しい市場と顧客セグメントへ浸透することができるよう、新しい製品、新しいプロセス、新しいサービスを開発するものであり、次の4つのサブ・システムからなる [Kaplan and Norton, 2004, p.45]。

- 新製品／サービスのための機会を識別
- 研究開発のポートフォリオを管理
- 新製品／サービスを設計、開発
- 新製品／サービスを市場へと導入

製品の設計者と管理者は、既存の製品とサービスのケイパビリティを拡張することによって、新しい発見と技術を適用することによって、あるいは顧

13) 革新プロセスに関しては、たとえば次の文献を参照されたい [Atkinson, Kaplan, and Young, 2004, pp.369-370]。

客の提案から学習することによって、新しいアイデアを生み出す。一度新しい製品／サービスに対するアイデアが生み出されると、経営管理者は如何なるプロジェクトに対して資金投入するべきか、如何なるプロジェクトを完全に内部的な資源でもって開発するべきか、如何なるものがジョイント・ベンチャーにおいて提携的になされるべきか、そして如何なるプロジェクトを他の組織からライセンス供与または完全にアウトソースするべきか等々の事項に関して意思決定しなければならない。

(4) 規制と社会的プロセス

第4は規制と社会的プロセスである¹⁴⁾。それは、当該組織がそこで生産し販売する当該コミュニティーと国において活動する権利を継続的に獲得することに役立つ [Kaplan and Norton, 2004, p.46]。

キャプランとノートンも指摘しているように [Kaplan and Norton, 2004, pp.163-190] 、国や地方自治体は、環境、雇用者の健康と安全、採用・雇用に関する実務に関してさまざまな規制を企業に対して課すため、企業は以下の次元に関して規制と社会的な業績を管理し、報告する必要がある。

- 環境（エネルギーと資源の消費、水の排出、空気の排出、固体廃棄物、製品の性能、統合的な環境尺度）
- 安全と健康
- 雇用実務
- コミュニティーへの投資（community investment）

環境尺度を活用することで、コストの削減、製品の差別化、競争相手の管理、市場の再定義、リスクの管理等の方法を通して、環境のケイパビリティを長期的な株主価値創造戦略へと結びつけることができる。

4. 学習と成長の視点 (learning and growth perspective)

戦略マップの第4の視点は学習と成長の視点であり、それは当該組織の無

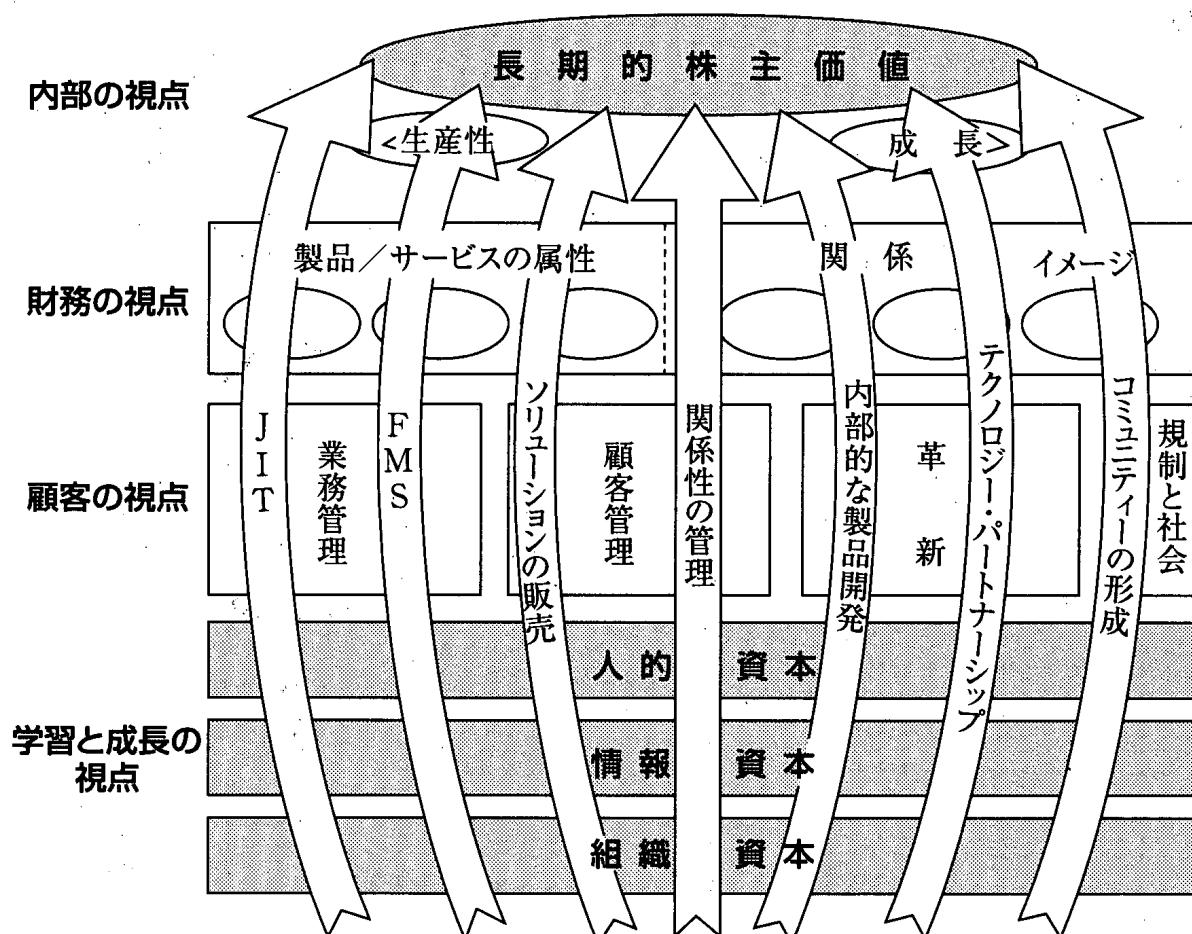
14) 規制と社会的プロセスに関しては、たとえば次の文献を参照されたい [Atkinson, Kaplan, and Young, 2004, pp.370-372]。

形資産とそれらの戦略における役割と戦略上の整合性を記述するものである¹⁵⁾。無形資産は、既に述べたように、次の3つからなる。

- ① 人的資本：戦略を支援するために要求されるスキル、才能、ノウハウの入手と利用のしやすさ
- ② 情報資本：戦略を支援するために要求される情報システム、ネットワーク、インフラストラクチャーの入手と利用のしやすさ
- ③ 組織資本：組織が戦略を実行するために要求される変化のプロセスを動かし、維持する、当該組織の能力

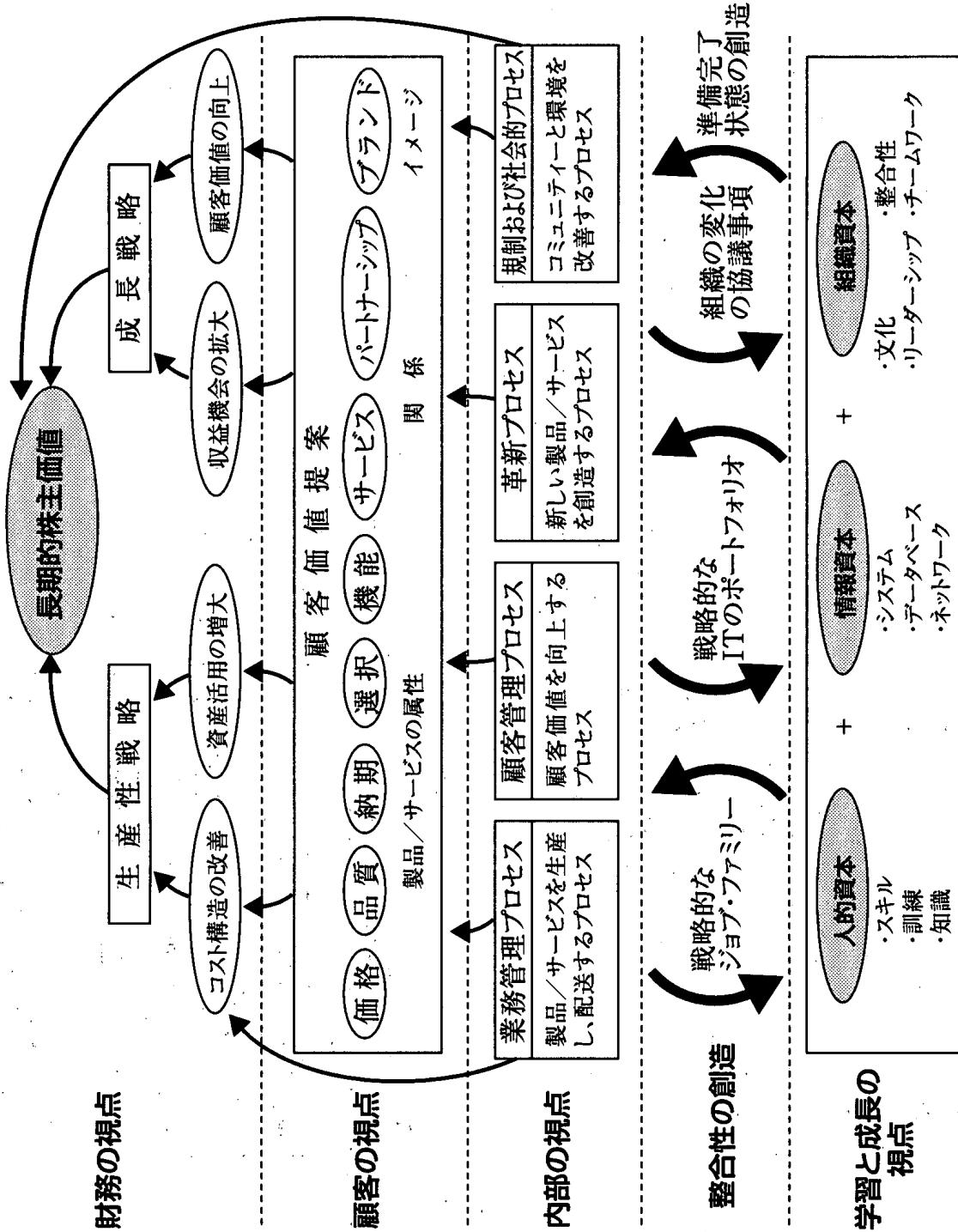
下の図表9は、戦略が価値創造プロセスにもとづくテーマから作成される

図表9 学習と成長の視点



15) 学習と成長の視点に関しては、たとえば次の文献を参照されたい [Atkinson, Kaplan, and Young, 2004, pp.373-376]。

図表10 戰略と無形資産の整合性



ことを示している [Kaplan and Norton, 2004, p.50]。そして、前頁の図表10は価値創造のためには無形資産が戦略と整合的でなければならぬことを表わしている [Kaplan and Norton, 2004, p.51]。

無形資産は、多くの企業にとって有形資産や金融資産よりもはるかに大きい潜在的な価値を秘めている。しかも、競合他社はそれを容易に模倣できないから、無形資産は競争優位性を維持するための強力な手段となる。

しかし、このような無形資産の価値を会計的に測定することは困難である。判断する主体によって評価額が異なるという理由だけでなく、「無形資産それ自体で価値を創出できず、他の資産と組み合わされて初めてその潜在的な価値を実現する可能性が出てくる」という無形資産の性質の故である。

したがって、図表10で示されているように、無形資産と戦略がどの程度密接に関連し、整合的であるのかを戦略マップによって可視化することができれば、戦略実行上これほど経営管理者にとって望ましいことはない。特に、無形資産が内部プロセスの生産性に及ぼす影響は重大である。戦略マップによる因果関連性の可視化は、無形資産が戦略と業績にどのように関連しているのかを詳細かつ容易に検証できる。かかる戦略マップの機能は、戦略的プロセス管理にとって極めて有用である。既存の無形資産が内部プロセスの生産性をどの程度向上あるいは低下させているのか、その程度によって、その無形資産の戦略即応性 (strategic readiness) を判断することができるからである。

V むすび

前節では戦略マップの構造をBSCの4つの視点にもとづいて明確化した。これらの論究から明らかのように、戦略マップは、価値を創造する重要内部プロセスに対する目的とそれらを支援するために要求される無形資産を明瞭に表示することによって、戦略の論理的因果関係を記述する。このような意味において、BSCは戦略マップにおける諸目的を尺度と目標／標的へと変換するツールに他ならない。

BSCは企業を戦略志向の組織へと変革させるための有効なツールである。4つの視点から業績評価尺度を定義し、目標設定を行うことによって、組織構成員の一人一人が戦略実行、目標の達成へと方向づけられ、動機づけられる。戦略マップは、BSCを前提に、戦略を戦略目標へと展開し、戦略目標ごとに業績尺度を定義していく。このような戦略目標間の因果関係を図式化したものが戦略マップにほかならない。

このようなものとしての戦略マップが内部業務プロセスと学習・成長の両視点に対して持っている意義は注目に値する。なぜなら、戦略マップは、内部業務プロセスを業務管理プロセス、顧客管理プロセス、革新プロセス、そして規制と社会的プロセス、というよう4つのサブ・プロセスからなるものとして、戦略的プロセス管理を可視化するからである。

言うまでもなく、戦略マップそれ自体は伝統的な意味でいう管理会計のツールではない。しかしながら、戦略マップによるこのような可視化は無形資産の価値が如何にして有形の成果へと変換されているのかを経営管理者に対して明らかに示している。戦略マップは、資源（無形資産を含む）とプロセスと成果を有機的に関連づけて可視化することによって、戦略実行のシステムを支援するのである。

「日本でもこれから企業の盛衰は、いかに知的な資産を戦略的に活用し得るかにかかっている」〔櫻井、平成15年、p.12〕と言われているから、戦略マップを作成することの重要性は明白であろう。なぜなら、その作成過程において、ブランドなど無形資産の構築に必要なコンセンサスとチームワークの醸成が期待できるからである。さらに、どのようにして企業価値を創造したらよいかの道筋である戦略を仮説として検証することも可能である〔櫻井、平成15年、p.91〕。前掲の図表3で示したように、《戦略マップ（プロセスとテーマ、諸目的）⇒BSC（測定／業績尺度と目標／標的）⇒行動計画（実施項目と予算）》という一連の流れが構築されるのである。

プロセス管理は戦略管理会計において極めて重要な領域である。したがって、戦略的プロセス管理を支援するツールとして戦略マップとBSCに関し

てより一層精緻に考察することは、戦略管理会計論構築のためには不可欠の研究課題である。

(筆者は関西学院大学商学部教授)

[付記] 本稿は、平成15年度～平成16年度科学研究費補助金基盤研究C(2)

(課題番号15530310)による研究成果の一部である。

【参考文献】

- [1] Anthony, R. N. and V. Govindarajan, *Management Control Systems*, eleventh edition (New York, NY : McGraw-Hill Companies, Inc., 2004).
- [2] Atkinson, A. A., R. S. Kaplan, and S. M. Young, *Management Accounting*, fourth edition (Upper Saddle River, New Jersey : Pearson Education, Inc., 2004).
- [3] Kaplan, R. S. and D. P. Norton, *The Balanced Scorecard : Translating Strategy into Action* (Boston, Massachusetts : Harvard Business School Press, 1996). 吉川武男訳『バランススコアカード』(生産性出版、1997年)。
- [4] Kaplan, R. S. and D. P. Norton, "Having Trouble with Your Strategy? Then Map It," *Harvard Business Review*, Vol.78, No.5 (September-October 2000). 伊藤嘉博監訳、村井章子訳「バランスト・スコアカードの実践ツール：ストラテジー・マップ」『Diamond Harvard Business Review』第26巻第2号(2001年2月)。
- [5] Kaplan, R. S. and D. P. Norton, *The Strategy- Focused Organization : How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment* (Boston, Massachusetts : Harvard Business School Press, 2001). 櫻井通晴監訳『戦略バランスト・スコアカード』(東洋経済新報社、2001年)。
- [6] Kaplan, R. S. and D. P. Norton, *Strategy Map : Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes* (Boston, Massachusetts : Harvard Business School Press, 2004).
- [7] 小菅正伸稿「戦略管理会計の構想—シモンズの所説を中心として—」『産業と経済』(奈良産業大学) 第8巻第3・4号(1994a年3月)。
- [8] 小菅正伸稿「戦略管理会計論の課題」『企業会計』第46巻第6号(1994b年6月)。
- [9] 小菅正伸稿「戦略管理会計手法としてのバランスト・スコアカード」『商学論究』(関西学院大学) 第45巻第1号(1997a年6月)。
- [10] 小菅正伸稿「株主価値志向の予算管理—伝統的管理会計から戦略管理会計への転換を目指して—」『関西大学商学論集』(関西大学) 第42巻第4号(1997b年10月)。
- [11] 小菅正伸稿「わが国における戦略管理会計の現代的意義—株主価値創造型経営を支援する会計—」『商学論究』(関西学院大学) 第46巻第2号(1998年12月)。
- [12] 小菅正伸稿「戦略管理会計の課題—活動基準予算管理を中心として—」『産業経理』

第59巻第2号（1999年7月）。

- [13] 小菅正伸稿「戦略管理会計の国際的比較研究の課題」『商学論究』（関西学院大学）第48巻第4号（2001a年3月）。
- [14] 小菅正伸稿「活動基準スコアカードの意義—顧客価値を中心として—」『会計』第160巻第6号（2001b年12月）。
- [15] 小菅正伸稿「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—」『商学論究』（関西学院大学）第49巻第2号（2002年1月）。
- [16] 小菅正伸稿「管理会計におけるプロセス志向の意義」、門田安弘編著『組織構造と管理会計』（税務経理協会、平成15年a）。
- [17] 小菅正伸稿「バランスト・スコアカード」、門田安弘編著『管理会計学テキスト〔第3版〕』（税務経理協会、平成15年b）。
- [18] 櫻井通晴著『バランスト・スコアカード—理論とケース・スタディー』（同文館出版、平成15年）。