

レピュテーション・マネジメントの企業内部管理の方法

—管理会計など企業の内部管理の手法による評判管理—

櫻井 通晴

はじめに

北米、英国、北欧では、1990年代以降、コーポレート・レピュテーションに関連した研究は、コーポレート・コミュニケーション研究者とマーケティング研究者が中心になって、戦略研究者、経営学や会計学研究者がそれに加わって学際的な研究として行われてきた。とりわけアメリカでは、前FRB議長グリーンズパン¹が述べているように、エンロン事件以降、コーポレート・レピュテーションやレピュテーション・マネジメントの研究結果が次々と発表されるようになってきた。

会計学研究者による研究は、ベルカウイとパブリーク [Belkai and Pavlik, 1992, p. 110, pp. 1-249], ベルカウイ [Belkai, 1992, 2001, pp. 1-13], モーリツェン [Mouritsen, 2000, pp. 208-229] などを除いては活発さを欠き、しかも会計学研究者による研究は決してコーポレート・レピュテーション研究の本流にはなりえていない。

世界での研究の潮流で会計学とコーポレート・レピュテーションにかかわる研究が比較的少ないことから、アメリカでの研究を横目で見ながらそれに追隨する形で行われてきた会計学研究が多い日本の学界では、この領域での研究者は皆無に近かった。では、会計上の不正防止のためにコーポレート・ガバナンスやコンプライアンスの重要性が叫ばれているこの時代に、それらの基礎にある概念や関連分野の研究は不要であろうか。また、会計学はコーポレート・レピュテーションの構築・維持・回復に貢献しえないのであろうか。

本稿の目的は、会計学とその関連諸科学によるレピュテーション・マネジメントの有効性を検討することにある。まず初めに、内部努力でのレピュテーション・マネジメントの必要性を検討する。次に、レピュテーション・マネジメントの意義および有効性を考察する。そして具体的に、バランスト・スコアカードと戦略マップ、内部統制、リスクマネジメント、CSR、レピュテーション監査および品質原価計算がコーポレート・レピュテーションの向上に役立つかを検討する。

1 レピュテーション・マネジメントが必要な理由と効果

ブランドは相続遺産的な性質（経済学的にいえば、経路依存性²）をもつ。そのため、管理会計の手法を駆使してブランドを管理することは一般に困難である。たとえば、エルメス、グッチ、味の素、キヤノンなどのブランドを短期間にいま以上に高めるのは容易ではない。他方、コーポレート・レピュテーションは経営者と従業員による日々の努力によって高めることができる。たとえば、1925年創業のシャチハタ³はブランド力が高い。他方、近年急成長したワタミ⁴は社長の努力によって極めて短い期間にコーポレート・レピュテーションを大幅に高めてきた。

1 レピュテーション・マネジメントでは比較的短期に目に見える成果

相続遺産的なブランドとは違って、コーポレート・レピュテーションは経営者および従業員は努力によって比較的短期間に向上させることができる。その方法は、PRやIRを通じて会社の評判を高める、商品力を高めることで顧客を満足させる、リーダーシップの発揮によるすぐれた戦略策定によって会社の業績を向上させる、CSRを行うことでステークホルダーの評価を高める、レピュテーションリスク・マネジメントによってレピュテーションの毀損を回避する、会計上の粉飾を行わない、従業員へのコンプライアンス教育を徹底させて不祥事を起こさない、不良品をださないことなど、数多くの戦略を取りうる。加えて、管理会計の手法であるバランスト・スコアカードとそのツールで

ある戦略マップ、品質原価計算などのほか、会計学の手法である内部統制、内部監査、レピュテーション監査、隣接諸科学であるリスクマネジメント、CSRなどを駆使して、コーポレート・レピュテーションを構築・維持させ、また失われたレピュテーションを回復させることができる。

2 不祥事や反社会的な行為に対処できる

最近、企業が倒産の危機に立たされるのは、経営者や従業員による不祥事や反社会的な行為によって惹起されたコーポレート・レピュテーションの毀損によることが多くなった。不祥事や反社会的な行為は、コーポレート・コミュニケーションやマーケティングといった対外的な方策のみでは防ぐことはできない。経営者は管理会計や内部統制の手法を駆使することでレピュテーション・マネジメントを行い、企業の持続的な発展を図ることができる。

不祥事や反社会的な行為、商品の欠陥やサービスの不備、システムの不具合などによって失われたブランドを回復するために、最近ではCSRを実施する企業が目立ってきた。しかし、社会価値や経済価値だけでなく、環境価値を向上させるCSRが適切か、それとも社会価値や経済価値だけでなく、リーダーシップ、コンプライアンス、従業員教育などにかかわる組織価値をも高めていく必要があるかについては、議論の余地がある。筆者には、これらの方策への対処には、レピュテーション・マネジメントが効果的であると信じている。

CSRだけではレピュテーションリスクから会社を守ることはできない。危機管理にかけた時間との関係で、レピュテーション・マネジメントという観点からすると、CSRから得られるリターンはきわめて少ない。このような現実を見てきたグリフィンは、会社のレピュテーションを再生しようとしてCSRを実施した企業は、概ね失望させられると述べている [Griffin, 2008, p. 144]。

3 レピュテーション・マネジメントの10の効果

レピュテーション・マネジメントが各国で実施されるようになったのは、以

上で述べた背景によって、レピュテーション・マネジメントを実施することが企業に多くの効果をもたらすような社会になってきたからである。しかしながら、現時点において、レピュテーション・マネジメントの内容もその予測できる効果も、論者によって意見が異なる。ラーキン [Larkin, 2003, p. 2] は、それが効果的に行われるならば、レピュテーション・マネジメントからは次の9つの効果が得られるという。

- 1) 企業とそのステークホルダーおよび顧客との間の緊張をほぐす
- 2) 競争と市場開拓の障壁を減少させる
- 3) 投資と資本提供がしやすい環境を創り出す
- 4) 最もすぐれた従業員、サプライヤー、パートナーを確保できる
- 5) 製品とサービスのプレミアム価格が得られる
- 6) 株価と市場の脆弱性を減少させる
- 7) 増加する規制または訴訟の脅威を最小化する
- 8) 危険の潜在性を減少させる
- 9) ステークホルダーとの信頼関係を確立する

ラーキンのいうレピュテーション・マネジメントの効果には、レピュテーション・マネジメントによって財務業績の毀損を回避し、財務業績を向上させる効果が抜けているように思う。トヨタがレピュテーション・マネジメントを効果的に実施していれば、2009年から2010年にかけて同社を悩ませたリコール問題による財務業績の毀損を回避させることができたとも考えられる。

そこで筆者は、10)として、レピュテーション・マネジメントは財務業績を向上または財務業績の悪下を防ぐ効果があることを指摘したいと思う。

- 10) 財務業績の向上・維持と業績悪化の回避

4 レピュテーション・マネジメントに関する経営者の見解

コーポレート・レピュテーションはマネジメントできるのか。この点に関して、レピュテーションを資産として認識してレピュテーションリスクを管理することが不祥事を未然に防ぐ効果的な方法の1つとして認識されてきた。欧米

でも数多くの議論があるが、現在ではコーポレート・レピュテーションを資産として認識して、内部統制、CSR、レピュテーションリスクのマネジメントなどを通じて管理することが不祥事を未然に防ぐ最大の対策 [Doorley, 2007] の1つである。この点に関して、日本の経営者の認識はどうか。

2007年に行った筆者たちの調査 [櫻井・大柳・岩淵, 2007, p. 34] によれば、日本の経営者でレピュテーション・マネジメントの重要性を非常に強く認識 (6段階評価のうちの評価6) している企業の経営者は全体の約4分の1近く (23%) に達しており、総合的に見ると多くの経営者 (6段階評価のうちの評価4.8) がその重要性を認識している。それでは、コーポレート・レピュテーションを経営者が管理できると考えているのか。

コーポレート・レピュテーションをマネジメントできるかと質問したわれわれの調査項目では、“やや可能” (評価5) だと考えている経営者が多く、全体の3分の1に達した。“かなり管理できる” (評価6) と答えた経営者は、回答者の20分の1強 (6%) しかなかった。それでは、コーポレート・レピュテーションを左右する要因は何か。

経済広報センター [経済広報センター, 2006, p. 11, p. 22] の「企業観」アンケートでは、「企業の評判を左右する要因として大きいと思うものは何ですか」との調査が行なわれた。有効回答数3,363でコーポレート・レピュテーションを左右する要因として大きいものは、“商品・サービスの質を向上”が首位 (87%)，“不祥事の防止”が第2位 (71%)，“地域社会との結びつきを強め企業の社会的責任を強化”するが第3位 (55%) であった。他方、世上でレピュテーションを高めると言われてきた“ブランドの強化 (16%)”，“広告宣伝の拡充 (6%)” “投資家への広告活動 (3%)” は極めて低い貢献度しか与えられていなかった。つまり、一般にいわれてきたブランド強化策、広告宣伝、PRの効果には限界があることを日本の経営者は認識しているのではないかと思われるのである。

2007年に行った前述の調査でも、類似の結果が得られた。商品・製品・サービスの質 (6点満点の評価で5.6) と答えた回答者が圧倒的に多く、次い

で、顧客満足度 (5.5) を高めることが必要だとする回答が多くあった。さらに、財務業績 (5.1) や社会貢献・環境 (4.4) が続いている。他方、経済広報センターの調査と同じように、広告宣伝 (3.9) やブログ・口コミ (3.9) などの外的な媒体には低い評価しか与えられなかった。以上から、一般にいわれてきたブランドの強化策、広告宣伝、PR の効果には限界があることを日本の経営者は認識しているのではないと思われるのである。

これらの調査から、2つのことを発見した。第1に、日本の経営者は一般に、コーポレート・レピュテーションの管理が難しいと考えていることが明らかになった。しかし、レピュテーション・マネジメントのメカニズムが明らかになる限り、筆者は欧米の研究者や実務家と同様、わが国の経営者もまたコーポレート・レピュテーションをマネジメントできると回答するに至ると信じている。第2に、レピュテーションを左右する最も主要なドライバーは商品・製品・サービスの質など本業であることも明らかになった。

2 レピュテーション・マネジメントための内部管理の手法

レピュテーション指標が内部管理の手法としても有効性であることについては、欧米でもよく知られている。そこで以下では、バランスト・スコアカードと戦略マップ、内部統制、レピュテーションリスク・マネジメント、CSR およびレピュテーション監査について、レピュテーション・マネジメントに有効な手法たりうるかを概観する。

1 バランスト・スコアカードと戦略マップ

コーポレート・レピュテーションは、経営者だけでなく従業員をも含む企業の構成員によって持続的に積み重ねられてきた過去の行為と現在および将来の行為の結果として、ステークホルダーによって評価された企業価値を創造する貴重な無形資産である。一方、バランスト・スコアカードは、株主、顧客、経営者、従業員など多様なステークホルダーとの関係を尊重した戦略的マネジメントシステムである。戦略の策定と実行、業績評価、経営品質の向上その他の

目的に役立つ。バランスト・スコアカードがコーポレート・レピュテーションの維持・向上に貢献するのは、次の理由からである。

(1) ビジョンや戦略の妥当性の検証が可能である

バランスト・スコアカードは、ビジョンや戦略の策定と実行の検証に有効なシステムである。一方、コーポレート・レピュテーションは主として経営者の過去および現在の戦略や日々の行為によって影響を受ける。このことは、バランスト・スコアカードが経営者によるビジョンや戦略の妥当性の検証が可能であることを意味している。これは筆者が東京医科大学でのバランスト・スコアカード実施の経験を通じて実践してきたことである。

(2) 経営者と従業員による業績評価指標による管理が可能である

管理会計という管理とは結びつきにくいコーポレート・イメージやブランドとは異なり、コーポレート・レピュテーションは主に経営者や従業員による過去および現在の行為の結果として生みだされる。バランスト・スコアカードを活用すれば、経営者や従業員の行為を業績評価指標—KPI (key performance indicator; 主要業績評価指標) や CSF (critical success factor; 重要成功要因) など—で経営を可視化 (見える化) することで、科学的に管理できる。

(3) ステークホルダーによる評価が可能である

コーポレート・レピュテーションは顧客の情感だけでなく、株主、顧客・社会、経営者、従業員など多様なステークホルダーによる評価によって形成される。一方、バランスト・スコアカードもまた株主、顧客、経営者、従業員などのステークホルダー・アプローチをとっている。そのため、バランスト・スコアカードを使えば、コーポレート・レピュテーションが種々のステークホルダーにどのような影響を及ぼすかを可視化できる⁵。

(4) 無形の資産の管理のための戦略マップの有効性

バランスト・スコアカードのツールである戦略マップを活用すれば、企業の経営者と従業員の行為から企業価値が創造されるプロセスを可視化することによって、企業のコーポレート・レピュテーション戦略の妥当性の検証が可能になる。先に述べた医科大学病院では、当然のことではあるが、戦略マップを用

いてレピュテーション戦略の妥当性を検証した。

以上から、バランスト・スコアカードの適用によるコーポレート・レピュテーション管理の潜在的な有用性が高いことが明らかになる。

海外でも、バランスト・スコアカードがレピュテーションの向上に役立つとする論文 [Drew et al., 2006, p. 128, pp. 127-138] はある。その他の事例としては、ロイヤル・ダッチ/シェル社が、1996年から1998年にかけてレピュテーションのシステムを構築 [Fombrun and Rindova, 2000, pp. 77-96] したのであるが、その時に用いられた手法はレピュテーション・スコアカードと呼称されたバランスト・スコアカードである。ただ、これらの論文ではバランスト・スコアカードがどのように用いられるのかまでは述べられていない。しかし、バランスト・スコアカードを導入している企業であればすぐに理解できることであるが、最も簡単にバランスト・スコアカードをレピュテーション・マネジメントに活用するには、戦略テーマ(戦略の柱⁶)の1つに「評判の維持・向上」を掲げればよい。バランスト・スコアカードそのものに関しては、拙著 [櫻井 (b), 2008] で9つの事例(米国企業2, 日本企業7)で記述している。

2 内部統制は企業のレピュテーションの維持に貢献するか

内部統制は、現在でこそ監査論の領域で扱われるが、以前は管理会計の範疇のなかで議論されていた時代もあった。産業合理化審議会答申「企業における内部統制の大綱」(1951)では、管理会計の担い手であるコントローラーの役割の1つに内部統制をあげ、管理会計の最も主要な手法とされていた予算統制や標準原価計算を内部統制のためのツールであると位置づけていた。

レピュテーションとの関係について、40年から50年ほど前に、内部統制には企業の評判を高める役割があるといったら、何と荒唐無稽なことをいうのかと笑われるか、無視されるのがオチであったろう。なぜなら、内部統制の主要な役割は、従来、主に①会計監査、②業務監査からなり、会社の評判を維持または向上させるといったソフト(曖昧)な問題は内部統制とは無縁だと思われていたからである。内部監査との関係については、青木 [1956, p. 66; 1959,

pp. 3-18, pp. 19-20] のように、経営トップへの経営方針に助言と勧告という、現代の内部統制におけるコンプライアンスやコーポレート・ガバナンスに通じる主張もあった。しかし、当時は内部統制の主要な担い手である内部監査人が、経営トップの批判を糺すことは難しいとして、青木の提言は学界から無視されたのである。

2002年7月に議員立法として成立したSOX法（Sarbanes-Oxley Act；サーベンス・オクスリー法）のわが国（2006年に制定され2008年から導入されているJ-SOX法）での議論と制度化が、内部統制におけるコンプライアンスの重要性を周知徹底する役割を果たした。それは、内部統制の概念モデルとなったCOSO [1992] の内部統制目的に、①財務報告への信頼性（会計監査に対応）、②業務の有効性と効率性の確保（業務監査に対応）に加えて、③関連する法令順守（新しい意味での経営監査に対応）が加えられたからである。

評判を落としたために倒産の憂き目に遭うことのないようにするには、現代の企業にとって内部統制による会計監査や業務監査の充実は欠かせない。しかし最近の会社の不祥事や事故の多くがコンプライアンスやコーポレート・ガバナンスの欠如に起因していることは、多くの経営者が熟知している。このような原因から生じる企業の不祥事や事故の発生はコーポレート・レピュテーションを毀損させ、財務業績を低下させる。そこで、新しい意味での内部統制の概念が、会計監査と業務監査に加え、法令順守に貢献しうることを明記したことは、COSOだけでなく日本のJ-SOX法として知られる「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」で明らかである。

以上、内部統制は業務監査や会計監査だけでなく、法令順守を通じてコーポレート・レピュテーションの維持に貢献する会計上のシステムとして位置づけることができる。

3 レピュテーションリスク・マネジメント

内部統制制度化のきっかけになったエンロン社の破綻、J-SOX法のきっかけとなった西武鉄道による有価証券報告書の“誤記載”、西松建設のダミー団

体の政治団体による政治資金規正法違反などは、究極的にはコーポレート・ガバナンスの問題から生じた事件である。一方、大蔵省解体の引き金になった大和銀行のニューヨーク支店の巨額損失や住友商事による従業員の銅の不正取引と巨額損失、顧客情報の漏洩、セクハラやパワハラは、コンプライアンス上の不祥事である。環境問題は、古くは水俣病、イタイイタイ病などの公害問題、新しくは地球温暖化、オゾン層の破壊、酸性雨などの環境問題、産廃不法投棄や土地汚染隠ぺい事件など、コンプライアンスと結びついた事件として発生している。労働問題では、下請企業による未成年者の搾取工場によって、欧米ではナイキのコーポレート・レピュテーションが大幅に毀損された。過去、日本企業に多大な影響を与えた製品の安全性に関する問題は、三菱自動車のリコール隠し事件、雪印乳業の不誠実な経営行動、石屋製菓、ミートホープ、赤福、船場吉兆などの食品偽装の問題がある。世間を大きく騒がせたIT問題には、2005年の東京証券取引所で起こったシステムダウンがある。海外にオフショアで委託したソフト開発のチェックが不十分なために、取引先と企業の信頼を失った事例もある。このようにみると、レピュテーションリスク・マネジメントの実施はコーポレート・レピュテーションの向上に多大な貢献を果たしているといえることができる。

4 CSRによるコーポレート・レピュテーションの向上

CSR (corporate social responsibility; 企業の社会的責任) では、企業の行う経済活動に社会的な公正、コンプライアンス、地球環境の保護など環境対策を行うとともに、社会的貢献度の高い事業とサービスを地域社会に提供し、社会への貢献を果たすことが期待されている。

CSRとコーポレート・レピュテーションにはいずれもトリプル・ボトムラインであることなど共通点もすくなくないが、相違点もある。第1に、トリプル・ボトムラインのなかでは、CSRでは環境価値と社会価値が強調されるものの、経済価値の比重は相対的に低い。対して、コーポレート・レピュテーションでは、経済価値が最も重視されるものの、社会価値と組織価値もまた十

分に勘案される。第2に、コーポレート・レピュテーションでは環境価値よりも組織価値が重視されるが、コーポレート・レピュテーションでは環境対策の比重は低い。筆者は、環境価値を社会価値のなかで論じることになっている。環境を破壊する行為は企業の社会価値を低下させると考えられるからである。

両者には以上みた相違点もある。しかし、CSRをコーポレート・レピュテーションの一構成要素だとする見解が支配的である。たとえば、CSR Europe [2001] の調査では、回答者の91%の経営者がCSRをもってレピュテーションとブランド資産の重要な要素だと答えている。筆者もまた、CSRをレピュテーション・マネジメントのために不可欠な方策として位置づけた。事実、2009年にアムステルダムで行われたレピュテーション・インスティテュートの世界大会では、報告者の約3割がCSRとの関係であった。

5 レピュテーション監査

レピュテーション監査 (reputation audit) とは、企業のレピュテーションを識別、評価、活用する上で経営者を支援する組織的なプロセスのことである [Fombrun, 1996, pp. 11-12]。レピュテーション監査では、株主、金融機関、顧客、従業員など主要なステークホルダーが企業についてどのような印象をもっているかを調査する。レピュテーション監査は企業のレピュテーション・マネジメントを対象とした経営戦略と経営活動の監査であり、企業がレピュテーション情報を外部に提供する上でその信頼性を担保するためのアセスメントでもある。レピュテーション監査によって、株主、金融機関、顧客、従業員など主要なステークホルダーが企業についてどのような印象をもっているかを評価する。会計監査とは意味合いが違って、レピュテーション監査では、内部監査、システム監査といった類の監査 [櫻井, 2010, pp. 24-35] であり、レピュテーション監査では KPI (重要業績指標) による測定がなされる。

3 品質原価計算によるレピュテーションの維持・向上は可能か

筆者たちの調査〔櫻井・大柳・岩淵, 2007, p. 34〕やケース・スタディでも明らかにしたように、いかにして顧客に良質な製品・サービスを提供するかはコーポレート・レピュテーションを向上させるうえで最も重要性の高い要件である。管理会計において現時点で商品・サービスの提供との関係で最もホットな議論となっている問題の1つは、品質原価計算の有効性である。

1 品質管理には日本的方法と欧米的方法がある

戦争直後には日本製品といえば粗悪品の代名詞でしかなかったが、その後の経営者の必死の努力によって、1970年代から1980年代にかけて逆に日本製品イコール高品質という高いレピュテーションが定着した。ただ、近年の日本企業の現象の1つとして、日本製品にもしばしば不良品の問題が頻発するようになった。まことに残念なことであるが、それはなぜなのか。これからの日本企業には、TQC⁷ (total quality control; 全社的品質管理) のような日本的な現場管理の手法がもはや不要なのか、それとも品質原価計算 (quality costing) のような欧米流の計算体系が必要になるのか。本項では、この点に焦点を絞って、品質とコーポレート・レピュテーションの問題を考察したい。この問題を検討するには、まず品質原価計算とは何かが明らかにされなければならないであろう。

2 品質原価計算とは何か

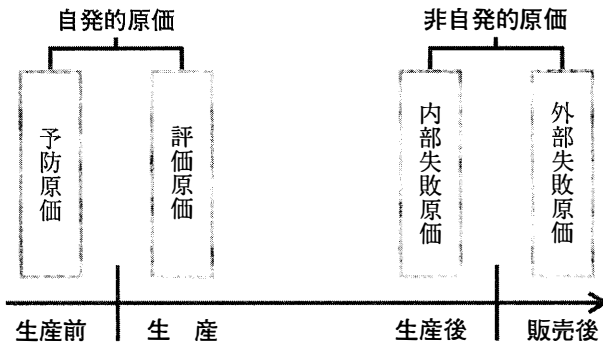
品質原価の測定と伝達を通じて品質改善と品質原価低減に役立てる学問領域のことを、品質原価計算 (Quality Costing) という。品質原価計算における品質原価 (quality costs) とは、一般に劣った製品が存在するかもしれない、あるいは現に存在するために発生する原価〔櫻井1991, p. 122〕のことをいう。品質原価は、次のものからなる。

- (1) 予防原価 (prevention costs) 教育, 訓練や品質サークル活動など, 品質の劣る製品またはサービスの提供を予防するための原価。

- (2) 評価原価 (appraisal costs) 仕様に合致した製品またはサービスの提供を保証し、不良品に加工を加えることのないようにするのにかかる検査やテストの原価。狭く、検査費用と解されることもある。
- (3) 内部失敗原価 (internal failure costs) 製品やサービスを顧客に引き渡す前にかかる原価で、仕損など不良品であるがために発生する原価。
- (4) 外部失敗原価 (external failure costs) 返品、値引き、補償費用など、不良品が顧客に発送・引き渡されたために生じた原価。

以上の原価のうち、予防原価は一種の“投資”的コストである。予防原価に評価原価を加えた前2者は、経営者が自発的に投資するために発生する原価(自発的原価)である。これら2つは、経営者にとって管理可能な原価である。他方、失敗原価は誤りを犯した“結果”として発生する原価で、非自発的原価ともいわれている。両者の関係は、図1のように表される。

図1 自発的原価と非自発的原価の関係



3 品質原価計算とTQC（現在のTQM）の特徴

品質原価計算は、品質に係わるコストを投資の性格をもつ予防原価と評価原価(自発的原価)、結果として発生する原価を内部失敗原価と外部失敗原価(非自発的原価)とに区分することにより、品質原価の可視化を行うための手法である⁸。日本で誕生したTQCが作り込みによる品質の向上を図ろうとするのに

対して、品質原価計算は測定による品質ないし経営の可視化におかれているという意味で、活動基準原価計算 (Activity-Based Costing; ABC) と類似して、欧米的な特徴をもつ。いずれも「測定されないものは管理できない」という視点に立脚する。測定と伝達を主要な役割とする会計学では、測定による問題領域の可視化が経営に果たす貢献は大である。

予防原価と失敗原価の間には、トレードオフ関係がある。1991年前後に始まったバブル崩壊までの多くの日本企業は、QCサークルと呼ばれていた小集団活動を中心に品質向上の活動を行って製品とプロセスの品質向上活動を徹底的に行い、そのことが世界に冠たる日本製品イコール高品質という国際的なレピュテーションを獲得した。アメリカでは1970年代の後半から Quality is free (品質を高めるのにコストはかからない) の議論が起こり、予防原価に全力をあげる日本企業の総合的な品質管理活動に礼賛の声が巻き起こった。しかし、バブル崩壊とともに日本では「過剰品質」が問題になり、品質を向上させるためにコストをかけすぎるとはならないかという声が高まった。

4 品質原価計算は過剰品質の解決に役立つか？

この過剰品質の解決に大きな貢献を果たしてきたのが、品質原価計算である。筆者がバブル崩壊の直前に行った調査 [櫻井, 1991, pp. 109-175] では、日本企業で何らかの形で品質原価計算を行っていた企業はわずか (32%) にすぎなかったが、21世紀以降に梶原 [2008, p. 160] によって行われた調査では、品質原価計算をもとに予防原価・評価原価と失敗原価とのトレードオフを行っている企業は調査対象の半数以上 (53%) になり、現代では品質原価計算の採用企業が急速に増加してきていることが分かる。

過度に現場を重視する姿勢に批判の目が向けられ、投入されたコスト (努力) が成果との関係で妥当であるかの検討がなされるようになったのは、品質の領域にとどまらない。筆者が ABC を 1988 年 4 月に日本の経営者に初めて紹介したときには ABC に対する批判の声が高く、後輩の研究者に声をかけても誰一人として ABC を研究しようとする者はいなかった。ABC が日本で正当

に評価され始めたのは、日本経済の構造的な不況が明白になってきた1992年以降のこと〔櫻井, 1998, p. 4〕である。同様に、IT投資の領域でIT投資の評価が問題になりだしたのもバブル崩壊後のC/Sシステム (client/server system)⁹の導入が始まった1993年以降のこと〔櫻井, 2006, pp. 112-143〕である。

経済が順調に成長していて競争もさほど激しくないときには、品質原価計算, ABC, IT投資の評価といった測定による経営の可視化を目的とする会計手法への役割期待は低く、経済が低迷してくるに従って、経営効率を高めるために欧米的な手法が必要になってきたことが以上から明らかになる。

問題は、使用方法を間違えると、かえって企業目的である企業価値を毀損せしめることにある。具体的には、品質原価計算ではトレードオフの考え方が不良品を生み出す危険性, ABCでは経営効率を無理に上げようとするあまりモチベーションを低下させる恐れ, IT投資の評価ではITの投資をネガティブにさせる可能性を否定できない。そこで筆者は「効果性重視の経営」を提唱し、効率性の追求が効果性 (effectiveness; 有効性) を損なうべきではないと主張してきた。品質原価計算の実施は日本企業に福音をもたらすのであろうか。それとも災いを招いたのであろうか。

4 品質原価計算か、レピュテーション・マネジメントか

現在、品質管理に関連して、経営者が真剣に検討しなければならない喫緊の課題の1つは、アメリカ企業が1980年代において予防原価と失敗原価とのトレードオフ関係を測定してギリギリまで予防原価を引き下げてきたことが、コスト低減には有効であったものの結果として製品の品質を下げたのであるが、現下の日本企業もまたアメリカ企業が1980年代に犯した失敗の轍を踏んでいるのではないかとの懸念の検討である。

そのような見解とは逆に、当時とは環境が変化したのであるから、トレードオフ関係の測定を行う品質原価計算の導入は当然の流れであるという見解もある。品質原価の測定を重視すべきだとする理由としては、バブル崩壊以前と現在とでは経済・社会状況が大きく異なっていることがあげられる。

第1には、ライフサイクルの短縮化によって次々と新製品が現れるため、とくにソフト開発において、製品の品質管理が追いつかない状況が起きている。したがって、品質原価計算の導入によって、トレードオフが妥当とされるならば、多少の問題があっても見切り発車も必要だとする主張である。

第2には、1960—1970年代に多くの日本企業に広がった現場中心のQCサークルによる品質の作りこみや徹底した品質管理教育が従来ほどには重視されなくなった。代わって品質の中心的なテーマがグローバル・スタンダードや経営品質の向上に移行してきた。ただここでわれわれが心すべきは、ISO9001を実践したり、社会経済生産性本部が推進してきた日本経営品質賞 (Japan Quality Award; JQA)¹⁰を目指したからといって、それ自体ではモノ作りにおける品質は決して大きくよくなることはないということである。

第3には、企業が品質の問題を引き起こすと、消費者が過剰に反応するようになったという社会の変化がある。トヨタのリコール問題に端を発した品質問題がその一例である。したがって、品質の問題をコストと品質とのトレードオフ関係を考えて、ギリギリのところまで品質管理を徹底すべきだとする。ただ、品質の問題はコストと品質とのトレードオフ関係で考えれば済むといったものではないというのが筆者の強い主張 [櫻井, 1991, 2008] である。このことは、雪印乳業 (現・雪印メグミルク) の2度にわたる不誠実な会社の対応への消費者の不買運動、三菱自動車によるリコール隠しに対するユーザーの反応、中国の毒餃子への日本の消費者のクールな対応、船場吉兆の食品の二度だしの結末、2009年から2010年にかけてのトヨタのリコール問題などをみれば明らかである。

4 管理会計の役割とコーポレート・レピュテーション

品質の問題は、現在ではコーポレート・レピュテーションを毀損させるレピュテーションリスクの問題になり始めている。ここで留意しなければならないことは、レピュテーションを毀損する可能性が高いのは商品が顧客に渡ってから発生する外部失敗原価であるが、外部失敗原価は事前の測定が困難である

という理由から品質原価が測定されないため、内部失敗原価に比較して何十倍もの損失を企業に与えるリスクがあるということである。

管理会計の重要な役割の1つは、測定によって経営上の問題を可視化することにある。ホーングレン [Hornngren et al., 2002, p. 5] が用いてきた管理会計体系に従えば、品質原価計算には管理会計の機能—記録保持、注意喚起、問題解決—のなかでも注意喚起機能がある。品質原価計算はTQMのように手法の遂行が現場管理に直接的に役立つわけではなく、予防原価をかけすぎている(過剰品質)か、逆に予防原価にもっとコストをかけるべきだとか、予防原価をいくらかければ失敗原価を含めた品質原価を最小に抑えうるかを可視化する。

梶原 [2008] は、品質管理に関する現下のわが国の現状について、2つのグループがあるという。1つは、徹底的にコストをかけてもTQMなどによって最高の品質を追求すべきだとするグループである。いま1つは、ROQ (return on quality; 品質利益率) を向上させるために品質原価計算を実施して品質への投資効率を高めるべきだとするグループで、両者は対立関係にあるという。それでは第3の見解はありえないのか。つまり、企業はモノやプロセスの品質を高めるTQMや、アドミニストレーションの品質向上に役立つISO9001,あるいは経営品質の向上を目指すJQAのような現場活動と密接に結合した品質管理を引き続き行くとともに、“必要に応じて”品質原価計算を行って経営の効率化を図るべきだとする見解もあるのではないかということである。

要するに、品質原価計算のような管理会計の手法は、あくまでも品質原価による品質コストの可視化(測定)と、測定された情報の経営者への提供(伝達)にとどめるべきであって、実質的な品質管理活動はTQM, ISOなどの現場管理の手法に委ねるべきである。このように、品質の問題領域を品質原価計算によって可視化し、発見された問題領域についてのみ現場中心の品質管理活動を行っていくことで最小の原価で最大の効果(高品質)を獲得していくことによってのみ、企業はコーポレート・レピュテーションを維持・向上させることができるのではないかと思われるのである。

まとめ

本稿では、会計学とくに管理会計がコーポレート・レピュテーションの維持・向上に貢献するか否かを検証するため、バランスト・スコアカードや戦略マップなどの管理会計の手法、内部統制、レピュテーションリスク・マネジメント、CSR、レピュテーション監査および品質原価計算がコーポレート・レピュテーションの維持・向上に貢献できるかを検討した。

具体的な手法との関係では、まずバランスト・スコアカード／戦略マップとコーポレート・レピュテーションの関係を考察した。その結果、バランスト・スコアカード／戦略マップにはビジョンや戦略の可視化を通じてコーポレート・レピュテーションを維持・向上させる機能があることを明らかにした。内部統制とリスクマネジメントは、コーポレート・レピュテーションの維持に役立つ手法として位置づけた。CSRについては、コーポレート・レピュテーションを構築するため、レピュテーション・マネジメントにとって不可欠であるが、その回避には限界があることを明らかにした。リスクマネジメントを管理会計の手法の1つに含めたのは、ERMがコーポレート・レピュテーションに貢献するとしたCIMAの見解に従ったからである。

品質原価計算については、レピュテーションを高める可能性だけでなく毀損させる要因もあるため、品質原価計算を活用すれば単純に業績が向上するといった関係では表しえない問題が横たわっている。つまり、品質原価計算は品質原価の可視化によって過剰品質の問題を解決することができる。しかし、ここに1つの重大な落とし穴がある。予防原価、評価原価といった投資コストと企業内部で発見される内部失敗原価のトレードオフは可能であるが、品質原価計算では顧客に渡ってから発見される不良品の品質原価である外部失敗原価を事前には測定しにくいという問題がある。しかも問題は、コーポレート・レピュテーションを大きく毀損させることは、この事前に測定することが難しい外部失敗原価だということである。したがって、企業経営者が測定対象になりうる予防原価・評価原価と内部失敗原価だけを品質とのトレードオフ関係で測

定して、測定対象になりにくい外部失敗原価を等閑視することが仮にあるとすれば、過去にアメリカ企業が経験してきたように、日本企業の製品が二流品のレッテルを貼られる危険性をはらんでいるということを指摘した。

注

- 1 第13代連邦準備(制度)理事会(The Federal Reserve Board; FRB)の1989～2006年の議長。2006年2月からは、ベン・バーナンキ議長に代わっている。
- 2 Path dependencyとは、時間の経過とともに形成され、形成の速度を早めることが困難で、時間をかけなければ獲得できない資源のことをいう。模倣が困難である。
- 3 日経リサーチの「ブランド戦略サーベイ」(2009)によれば、シャチハタのPQ(perception quotient)のランキングは、マイクロソフト、グーグル、ソニー、トヨタなどに次いで9位であった。
- 4 ノルド(株)ノルド社会環境研究所の「評判のいい会社調査」(2007)によれば、ワタミはトヨタ、任天堂、パナソニックに次いで4位の成績であった。なお、2008年は20位、2009年は14位であった。ちなみに、首位は2006年から2008年まではトヨタ(想起率は2007年が40%、2008年が24%に低下し、2009年度は12%で、ファーストリテイリングは22%であった)であったが、2009年度はファーストリテイリングがトヨタに取って代わっている。
- 5 筆者は、通商産業省の知的資産管理の担当室長から、バランスト・スコアカードを用いてブランドをマネジメントできないかの検討を依頼されたことがある。しかし、消費者ないし顧客が主要な評価者である個別ブランドについては、バランスト・スコアカードの適用が難しいことが明らかになった。その検討を通じて、コーポレート・レピュテーションもバランスト・スコアカードもステークホルダー・アプローチが有効であることを発見した。
- 6 バランスト・スコアカードの導入では、戦略の柱のことを戦略テーマと呼んでいる。筆者は医科大学のバランスト・スコアカードの運用において、①研究・教育の充実、②財政の健全化、③建設計画の適切な遂行(内容と表現は変えてある)を掲げている。
- 7 1998年の『TQM宣言』以後は、TQM(total quality control)と呼ばれている。
- 8 品質原価を生産と販売の関係で述べれば、次のようになる。①予防原価は生産前と生産の過程で発生する。②評価原価は生産後(または生産中)であって、製品の出荷前に発生する。③内部失敗原価は生産中か生産後であって、製品の出荷前に検

出または発見される。④外部失敗原価は販売後に一般的にはお客の手に渡ってから発生する。

- 9 1990年初頭までは、多くの日本企業は汎用コンピュータを用いたレガシー・システムを活用していた。汎用コンピュータを基幹システムに、ワークステーションにパソコンを繋げたシステムをクライアントとして情報系の処理に活用したC/Sシステムを日本企業が用い始めたのが1993年ころで、多くの日本企業は1993年から1997年ころまでにC/Sシステムに移行した。
- 10 JQAは、企業の総合的な品質の向上に役立つ。モノやプロセスだけでなく、経営の品質向上に貢献する。TQM、ISO9001との関係については、櫻井[2008(b)]を参照されたい。

参考文献

- Belkaoui, Ahmed and Ellen L. Pavlik, *Accounting for Corporate Reputation*, Quorum Books, 1992.
- Belkaoui, Ahmed Riahi, *The Role of Corporate Reputation for Multinational Firms, -Accounting, Organizational, and Market Considerations*, Quorum Books, 2001.
- COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), *Internal Control - Integrated Framework, Executive Summary*, 1992 (鳥羽至英・八田進二・高田敏文共訳『内部統制の統合的枠組み—理論篇—』白桃書房, 1996年, p. 4.)
- CSR Europe, *The European Survey on Socially Responsible Investment and in the Financial Community*, 2001, <http://www.csreurope.org>.
- Drew, Stephen A., Patricia C. Kelley and Terry Kendrick, "CLASS: Five Elements of Corporate Governance to Manage Strategic Risk," *Business Horizons*, 49, 2006.
- Fombrun, Charles J., *Reputation: Realizing Value from the Corporate Image*, Harvard Business School Press, 1996, 11, 72.
- Fombrun, Charles J. and Violina P. Rindova, "The Road to Transparency: Reputation Management at Royal Dutch/Shell," Edited by Schultz, Majken, Mary Jo Hatch, and Mogens Holten Larsen, *The Expressive Organization, Linking Identity, Reputation, and the Corporate Brand*, Oxford University Press, 2000.
- Hornigren, Charles T., G. L. Sundum, and W. O. Stratton, *Introduction to Management Accounting*, 12th ed., Prentice Hall, 2002.
- Griffin, Andrew, *New Strategies for Reputation Management, Gaining Control of Issues, Crises and Corporate Social Responsibility*, Chartered Institute of Public Relations, 2008.

- Larkin, Judy, *Strategic Reputation Risk Management*, Palgrave Macmillan, 2003.
- Mouritsen, Jan, "Valuing Expressive Organizations: Intellectual Capital and the Visualization of Value Creation," *The Expressive Organization*, Edited by Schultz, M. et al., Oxford, 2000.
- 青木茂男『内部監査論』中央経済社, 1956年。
- 青木茂男『近代内部監査』中央経済社, 1959年。
- 経済同友会『21世紀宣言』経済同友会, 2000年, 12月, No. 2000-14, 3-4頁。
- 梶原武久『品質コストの管理会計』中央経済社, 2008年。
- 櫻井通晴「わが国管理会計システムの実態: CIM企業の実態調査分析」『専修経営論集』第55号, 1991年。
- 櫻井通晴『企業環境の変化と管理会計』同文館, 1991年。
- 櫻井通晴『新版 間接費の管理—ABC/ABMによる効果性重視の経営』中央経済社, 1998年。
- 櫻井通晴『ソフトウェア管理会計—IT戦略マネジメントの構築— [第2版]』白桃書房, 2006年。
- 櫻井通晴・大柳康司・岩淵昭子「新興市場におけるコーポレート・レピュテーションの意識調査」『専修経営学論集』第85号, 2007年11月。
- 櫻井通晴(a)『レピュテーション・マネジメント—内部統制・管理会計・監査による評判の管理—』中央経済社, 2008年, pp. 321-325, 333-335, 302-328, 221-260。
- 櫻井通晴(b)『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, 2008, 11-12。
- 櫻井通晴「レピュテーション・マネジメントとその監査」『監査役』中央経済社, 2010年。