

【研究ノート】

「リーン・スタートアップ革新会計」に関する考察 伝統的業績管理会計モデルとの相違点

伊藤 克容

1. 問題の所在

本稿では、「リーン・スタートアップ」の構成要素である「革新会計」(innovation accounting) について取り上げる。リーン・スタートアップは、新規事業創出の方法論として、現在では広く知られている。新規事業開発に適切な経営手法と伝統的な業績管理会計とで、思考様式がどのように異なっているかについて検討し、確認するのが、本稿の目的である。

Ries (2011; 2017) の提唱する革新会計 (リーン・スタートアップ) は、同じく新規事業創出のための事業計画方法として注目されている DDP (discovery driven planning) などと同様の属性をもっている。リーン・スタートアップは、パッケージングが巧みであり、スタートアップに注目が集まった時代の要請に合致したために実務で受け容れられたのだと考えられる。

実績把握のために財務データおよび物量データの測定が重要であることについては、伝統的業績管理会計でも、リーン・スタートアップ革新会計でも変わりはない。大きな相違点は、両者が前提とする組織コンテキストと測定数値の取り扱い方法にある。会計データを適切に活用できれば、業務の効率性向上 (Operational Excellence) だけではなく、事業モデルの探索 (Strategic Positioning) にも有用である。

2. 伝統的な業績管理会計の特質

(1) 伝統的業績管理会計論の成立とその守備範囲

なぜ、新規事業創出、スタートアップ育成に有用な管理会計に着目するのか。

中国の工業化、デジタル化の進展にともない、国内企業のパフォーマンス、競争力の低下が指摘されている。平成年間を「失われた30年」と表現されることもある。環境の変化によって、適切な経営手法が変化するのは当然である。マネジメント・コントロールおよび業績管理会計論の分野でも、従来の企業環境に適合した理論の拡張・更新がなされる必要があるだろう。問題の顕在化は、理論体系の進化・革新の契機ともなり得る。

1920年代に成立した生成期の管理会計論では、適切な標準を設定し、実績を標準合致させることによって、企業活動をコントロールしようとしていた。廣本(1993)では、「McKinsey¹は、

コントローラー職能を標準と記録職能として把握することに着目し、『経営管理者は標準および標準と実績の比較に関する情報を必要としている』という基本思考のもとに管理会計論を構築するという考えに到達したのであった」(pp.69-70)¹と述べられている。生成期における管理会計論の代表的な手法としては、標準原価計算、予算管理、財務諸表分析があげられる。これらは、現在でも広く利用されている、企業経営にとって不可欠の手法である。

標準によるマネジメント・コントロールは、事業モデルが確立していることが前提となる。事業モデルがはっきりしない状態では、あるべき目標数値である標準が定まらないため、標準によるコントロールは意味をなさない。

業績管理会計では、経営管理者の業績を判定し、コントロールする必要から、業績標準が重視されてきた。標準をどのように設定し、いかに用いるかによって、まったく違ったマネジメント・コントロールの理論体系が成立する。

伝統的な業績管理会計では、標準はどのように考えられてきたのであろうか。

(2) 業績測定標準の規範性

伝統的な業績管理会計論の文脈では、目標とすべき、規範性の高い「標準」があらかじめ設定され、それを目指して、経営管理者による意思決定や経営行動が実施される。ここでいう標準には、標準原価(原価標準)だけではなく、予算管理によって導出された数値も、財務諸表分析での各種財務指標の基準値も含まれる、抽象的な意味での「標準」である。

一定の期間を区切って、実績と標準が比較されることで、企業の経営状態が判別される。このとき、当初計画した通りの、のぞましい状態ですべて順調に推移していれば、標準と実績の差異は生じないはずだと想定される。標準と実績が大きく乖離したとすれば、当初の計画とは違った状況が発生していることを意味する。放置しては大変なことになるので、原因分析がおこなわれ、是正措置が執行される。

この手続きは、いわゆる「例外管理」とよばれる業績管理会計の基本的なルーティンである²。経営管理者の認知能力や問題対応に割ける処理時間は、企業のなかでも重要性の高い希

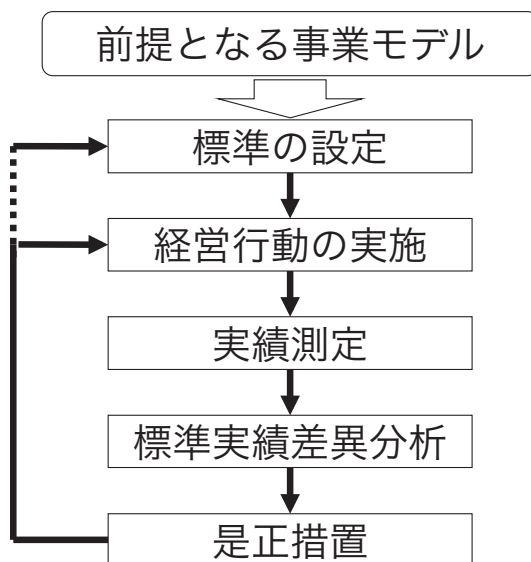
¹ James Oscar McKinsey (1889-1937)。シカゴ大学教授として、「管理会計」講座の設立に尽力するとともに、管理会計論の成立を示すテキストを刊行した。世界的に有名なコンサルティング会社(McKinsey & Company)の創立者でもある。

² 岡本(2010, p.130)では、例外管理について以下のように説明されている。「予算統制は、月別に予算(目標)と実績とを比較し、実績が目標から大きく離れた個所へ経営者の注意を向けさせ、差異の発生原因を調査し、経営改善の措置をとるといふ例外管理(management by exception)の手法である。つまり月次に予算と実績とを比較し、どの程度目標を達成したか、どの部門で、いくらの予算差額が発生したか、その差異はどのような原因で発生したか、それらの差異は実行責任者である経営管理者にとって管理可能か、管理不能か、是正措置が必要か否かなどを究明し、管理可能な差異にもとづいて経営管理者の業績を評価する。他方、管理不能な差異は、次の予算編成の重要な資料となる。」つまり、通常の業績管理会計の文脈では、経営管理者には、標準と実績の差異を最小にする(不利な差異の発

少資源である。実績と標準の乖離がはなはだしい、つまり、差異の発生が大きな問題領域に着目するのが、希少資源の最適配分につながる。標準と実績の乖離した原因(差異の発生原因)を調査し、必要な応じて是正措置がとられる。

標準を活用した業績管理会計の基本的なプロセスは以下のように図示できる。ここで重要なのは、期中における標準の頻繁な更新は、通常は想定されていないこと、また、前提となる事業モデルが頻繁に見直されるのは完全に考慮外となっていることである。この点が、標準を重視した、伝統的な業績管理会計とリーン・スタートアップ革新会計との大きな違いである。

図表 1 標準によるマネジメント・コントロール（業績管理会計の基本フロー）



出所：著者作成。

このような標準をもちいたコントロールの枠組みでは、基本的には、経営行動が実施されている期間内において、標準自体の妥当性は問われない。期中に標準が改訂されることは例外的であると考えられている³。期中には、いかに標準に合致させるように経営行動を実施

生を可能な限り回避する) インセンティブが付与されている。

³ 標準原価(原価標準)は、科学的・統計的な消費資源の測定数値にもとづいて設定されるという意味で規範性を持つ。価格水準、操業度水準、能率水準を組み合わせることで多種多様なタイトネスの原価標準をつくりだすことができる。原価標準は、改訂頻度という面から、基準標準原価と当座標準原価に分類される。基準標準原価は、製品の変更、経営構造の変化がない限り、改訂されずに中長期にわたり維持される標準原価をいう。これに対して、当座標準原価は、利益計画や予算編成を実施する期

できるかが問われる。この意味では、通常の業績管理会計では、何をするかを検討するのではなく、所定の目的をいかに効率よく達成できたかが問題となる。言い換えれば、業務の効率性向上 (Operational Excellence) への貢献が期待されている。何をなすべきか (Strategic Positioning) に関する議論、換言すれば、前提となる事業モデルの妥当性は、業績管理会計の領域では扱われていなかった。経営行動の前提となる事業モデルは、所与のものとして事前に外部からあたえられると考えられていた⁴。

「破壊的イノベーション」⁵により、業界構造が大きく揺らぐような状況では、業務の効率性向上だけに特化しては、企業の存続が危ぶまれる。本稿では、伝統的な業績管理会計の特質を把握するための比較対象として、新規事業創出の確率を高める方法論である、リーン・スタートアップ (Lean startup) との比較を試みる。リーン・スタートアップは、様々な概念や手法から構成されているが、そのなかには、重要な構成要素として、「革新会計」 (innovation accounting) が含まれている。現在、さまざまな企業でリーン・スタートアップが採用されているが、リーン・スタートアップ革新会計と従来の標準と実績の比較を軸とする業績管理会計の異同について、あきらかにする。

間 (通常は1年間) ごとに見直される標準をいう。当座標準原価の場合も、問題がなければ期中に見直されることは想定されていない。

たとえば、『原価計算基準』【42標準原価の改訂】では、「標準原価は、原価管理のためにも、予算編成のためにも、また、たな卸資産原価および売上原価算定のためにも、現状に即した標準でなければならぬから、常にその適否を吟味し、機械設備、生産方式等生産の基本条件ならびに材料価格、質率等に重大な変化が生じた場合には、現状に即するようにこれを改訂する」とあるが、期中の頻繁な変更は考えられていない。【44原価差異の算定および分析】では「原価差異とは実際原価計算制度において、原価の一部を予定価格等をもって計算した場合における原価と実際発生額との間に生ずる差額、ならびに標準原価計算制度において、標準原価と実際発生額との間に生ずる差額 (これを「標準差異」と名づけることがある) をいう。原価差異が生ずる場合には、その大きさを算定記録し、これを分析する。その目的は、原価差異を財務会計上適正に処理して製品原価および損益を確定するとともに、その分析結果を各階層の経営管理者に提供することによって、原価の管理に資することにある」と述べられている。

企業予算についても、通常は、1年間、標準が固定され、期中改訂は例外的な処理である。この点については、Hope & Fraser (2003) で提唱された Beyond Budgeting (脱予算論) でも批判されている。近年では、ローリング予算 (転がし予算、1か月経過すると、新たに最終月を加え、常に直近1年間の予算が最新の状態で維持される予算編成方法をいう)、予算の期中修正の有用性が指摘されている。予算の期中修正の有効性については、Libby & Lindsey (2010) を参照のこと。

⁴ 戦略的計画とマネジメント・コントロールとを明確に区分したのは、Anthony (1965) によるマネジメント・コントロール理論の特徴である。伝統的なマネジメント・コントロール理論の変遷に関しては、伊藤 (2019) を参照のこと。

⁵ Christensen (1997) での議論では、イノベーションは、2つに大別されることがある。持続的イノベーションは、既存市場で提供される機能を漸進的に向上させるタイプのイノベーションを指す。これに対して、破壊的イノベーションとは、技術革新によって、既存製品よりも飛躍的に機能、価格を向上させるイノベーションをいう。破壊的イノベーションは、さらにコスト面で圧倒的な優位をもたらすローエンド型と市場や競争の有様を一変させる新市場創出型に区分される。

3. リーン・スタートアップ革新会計

(1) リーン・スタートアップの概要

リーン・スタートアップは、米国の起業家であるEric Riesによって、自らのベンチャー起業創設の体験をもとに考案され、提唱された手法である。Ries (2011) の出版によって広く知られるようになった、スタートアップおよび新規事業の成功確率をあげるための経営手法である。

Ries (2011) 以降、リーン・スタートアップは、起業に関する効果的な方法論としての評価を得ている。従来の企業環境では、精緻な事業計画を作成し、事業資金をはじめとする十分な経営資源を確保したうえで、事業計画の完全な実行を目指して、経営行動を実施するのが一般的であった。リーン・スタートアップでは、製品やサービスの開発に先立って顧客の問題解決に着手することが優先される。また、万全な水準の経営資源を事前に確保するよりも迅速な行動によって顧客動向に関する知識やノウハウを蓄積するほうが有利であると主張されている。加えて、失敗をネガティブなものとして考え、誤差を許容せず当初から完璧な成果を追求するのは無理であって、経営行動を積み重ねながら、軌道修正の繰り返しによって事業モデルを調整することが強調されている。

リーン・スタートアップの要点は、以下の3点に要約できる。

1つめは、精緻なプランニングよりも行動の積み重ねによる試行錯誤に依拠していることである。2つめに、経営者の事前の想定や発想よりも顧客からのフィードバック（市場実験の結果）を重視したことである。3つめに、当初から全体を整合的に設計するのは不可能であるとあきらめ、実験と修正の反復によって漸進的にのぞましい状態に到達することを目指していることである。行動、実験、反復の3要素が、リーン・スタートアップの相対的な優位性を構成している。

(2) リーン・スタートアップの「5つの原則」とは

Ries (2011原著pp.8-9, 邦訳pp.17-19) では、リーン・スタートアップの構成要素（「5つの原則」）として以下があげられている。革新会計は、このなかに含まれている。

【原則1】 新規事業創出の重要性（「アントレプレナーはすべての組織で必要とされる」）。

【原則2】 リーン・スタートアップ＝スタートアップの成功確率を高める方法論（「起業家の職務（entrepreneurship）はマネジメントである」）。

【原則3】 「検証による学び」（validated learning）の効果。

【原則4】 BML（構築→計測→学習）プロセス

【原則5】 革新会計（innovation accounting）

【原則1】の意味するところは、リーン・スタートアップの手法は、設立直後のスタートアップ企業にのみ適用できるわけではなく、複数の成熟事業を内部に保有した大規模企業にも有効であるという主張である。長期間、好業績を維持していた企業であっても、主力事業のライフサイクルの終焉にともなって、危機的な状況に直面する。「本業喪失」による破綻を回避するには、いわゆる「両利きの経営」が求められる。両利きの経営とは、同一企業の中で、既存事業の効率的な運営と新規事業の創出の両方の組織能力を保有することをいう。環境変化が不可避であるとすれば、変化に対応するための、新規事業創出は、あらゆる企業にとっての課題となる。

【原則2】は、リーン・スタートアップは、特定の製品やサービスに限定されたものではなく、変化が大きく見通しがつきにくい経営環境下で普遍的に、スタートアップの成功確率を高める諸方策、ツール、運用ノウハウを集めたパッケージであることを示している。成功確率を高める鍵は、なるべく多くの試行錯誤を反復することと個人の経験を共有化して組織として蓄積することにある。

既存事業の経営管理者に対置されるのが、スタートアップにおける起業家である。起業家の職務（アントレプレナーシップ）は、スタートアップ組織を運営することそのものであると考えられている。つまり、既存事業の運営が経営管理者の期待される役割であるように、イノベーションを求められるスタートアップ組織を運営するには、起業家の役割を果たす人材が必要とされる。起業家の果たす役割と従来の経営管理者の果たす役割が別物であることが強調されている。

【原則3】の前提となるのは、スタートアップ企業では、事業モデルが事前に定まっておらず、試行錯誤を繰り返して、顧客ニーズとそれに対応する機能を有した製品やサービスを探りあげて、つくりあげなければならないことである。リーン・スタートアップにおける、ターゲットとする顧客の確保とそれに付随する製品やサービスの精緻化のプロセスは、Blank (2012; 2013) で提示された「顧客開発モデル」⁶に則って、理解されている。顧客開発モデルは、顧

⁶ 顧客開発モデルは、顧客発見、顧客実証、顧客開拓、顧客拡大の4つのプロセスで理解される。顧客開発モデルでは、着手した当初は正解が定まっていないので、失敗することが不可避であると想定されている。失敗自体は避けられないとしても、個々の失敗の経済性を高め（大きなロスにならないように配慮、工夫する）、失敗から得られる知識の習得を効率的に繰り返すことで、全体プロセスの有効性を高めることを目指している。

顧客開発モデルでは、「仮説」が検証の対象となる。すぐに正解にたどりつけずにしても、仮説検証を繰り返すことで、正解に接近することを考えている。「顧客発見」では、顧客ニーズについて深く理解すること。想定した顧客に、満足すべき切実なニーズがあるかどうかを検証する。「顧客実証」では、確実にニーズがあることをふまえて、顧客として、対価を支払って購入してもらえるかを検証する。「顧客開拓」では、顧客の存在を検証済の与件として、どのような販売方法やアプローチの仕方が適切かを探る。「顧客拡大」では、先行する3段階での検証が十分になされていることを前提に、組織的に事業を拡大する方法について検討する。

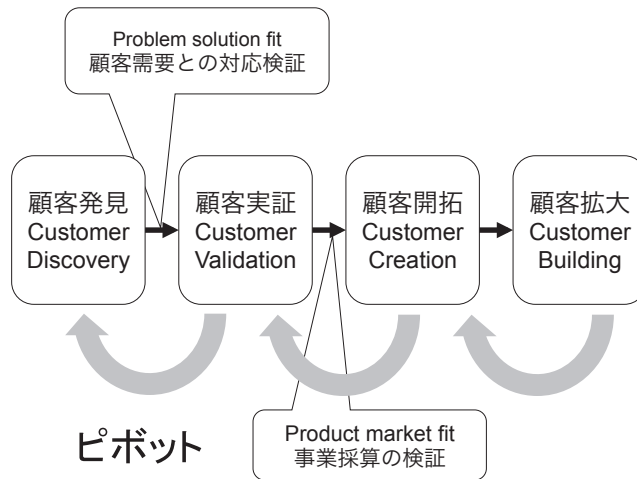
客からのフィードバック情報をもとに製品や事業モデルを試行錯誤によって更新し続ける方法論である。顧客開発モデルでは、全体は4つに整理される。顧客発見の段階では、自社製品やサービスが先進的な顧客に支持されるかどうかを検証される。顧客実証の段階では、自社の製品やサービスがマニア向けの嗜好品ではなく、市場性を有するかが検証される。次段階への移行の可否を判断する分岐点として、Problem Solution Fit (PSF, 顧客需要との対応検証) と Product Market Fit (PMF, 事業採算の検証) が設けられている。分岐点を無事にこえられなければ、ピボットされるか、案件自体が棄却される。

最終的な到達目標は、支持される再現性が高く、規模の経済性が有効に働く製品やサービスを開発することである。全体プロセスの前半で顧客の支持が得られるかが確認され、後半でスケール可能か（拡張性が高いか）が検証される。

仮説検証では、必要最小限の機能だけを装備した試作品である MVP (Minimum Viable Product) がもちいられる。リーン・スタートアップでは、正解が事前には定まらず、試行錯誤が求められることから、頻繁な軌道修正が必要となる。事業モデルに関する軌道修正をピボット (pivot) という⁷。

⁷ Ries (2011), 第8章では、様々なタイプのピボットが紹介されている (原著 pp.172-176, 邦訳 pp.231-235)。ズームイン・ピボット (Zoom-in pivot) は、プロダクトの一部のサブ機能であったものをメイン機能に変更するパターンである。ズームアウト・ピボット (Zoom-out pivot) は、ズームインとは逆に、より大きなプロダクト全体の一部として、製品を位置づけ直すことをいう。顧客セグメント・ピボット (Customer segment pivot) は、特定顧客セグメントに絞り込んで、ターゲットユーザとのマッチングの最適化を図る。顧客ニーズ・ピボット (Customer need pivot) では、想定していた顧客ニーズが、顧客にとって重要でなかないこと、対価を支払うほどではないことが判明した場合にターゲット顧客またはニーズの見直しによって発生する。プラットフォーム・ピボット (Platform pivot) は、製品・サービスの性格規定についての方針変更である。単独のアプリケーションとして提示するか、プラットフォームとして提示すべきかが対立軸となる。ビジネスモデル・ピボット (Business architecture pivot) は、薄利多売か、厚利少売かの方針についての軌道修正をいう。収益モデル・ピボット (Value capture pivot) は、マネタイズ方法の選択 (広告収入, フリーミアム+一部課金など) に関する軌道修正をいう。成長エンジン・ピボット (Engine of growth pivot) は、リーン・スタートアップで想定される3種類の成長エンジン (粘着型, ウイルス型, 支出型) に関する軌道修正をいう。チャネル・ピボット (Channel pivot) は、流通, プロモーション方法に関する方針変更をいう。テクノロジー・ピボット (Technology pivot) は、基盤となる技術に関する方針変更をいう。

図表 2 顧客開発モデルの概要



出所：Blank (2012; 2013) より著者作成。

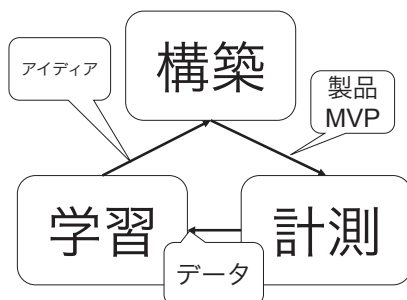
【原則4】では、リーン・スタートアップの全体プロセスが、「構築－計測－学習」という、サブプロセスの反復活動であることを示している。BMLは、Build（構築）、Measure（計測）、Learn（学習）の省略である。

構築とは、漠然としたアイデアを顧客に提供する製品やサービス（試作品であるMVPがもちいられる）に具体化することである。計測とは、MVPに接した顧客からの反応⁸を計測することをいう。学習は、計測したデータから、大幅な方向転換も含めて、いかに修正すべきかを判断することをいう。

この3つのサブプロセスを繰り返すことで、事前にはまったく見えていなかった正解に近づこうとするのがリーン・スタートアップで重視される思考方法である。

⁸ 試作品であるMVPの利用経験をモニターする対象としては、アーリーアダプター（Early Adopters）が想定されている。新製品、サービスの普及率、浸透の速さの観点から、顧客層は、イノベーター（Innovators）、アーリーアダプター（Early Adopters）、アーリーマジョリティ（Early Majority）、レイトマジョリティ（Late Majority）、ラグガード（Laggards）に区分される。切実なニーズの存在を確認するには、特殊過ぎず、また主体的に選択をする（周囲がつかっているからつかうという判断はしない）属性もあわせもっている、アーリーアダプターを対象とした仮説検証が有効であるという。

図表 3 BMLフレームワーク



出所：Ries（2017），原著p.105，邦訳p.131より作成。

【原則5】として、従来の管理会計に代わる、重要なツールとして革新会計（イノベーション・アカウントティング）が位置づけられている。既存の管理会計では、新規事業に対する適切な業績測定が実施できないことが、革新会計が提案された理由としてあげられている。

● 2つの仮説

革新会計に期待される役割は、2つの仮説を検証することであると考えられている。2つの仮説とは、価値仮説と成長仮説をいう⁹。

価値仮説とは、自社の提供する製品・サービスが顧客にとって本当に価値のあるものであるという仮説を指す。これに対して、成長仮説は、価値仮説が妥当であることを前提として、現在でかけている事業が最終的に魅力的な規模にまで拡大し、採算に見合うという仮説である。2つの仮説は、前述の顧客開発モデルの前半と後半に対応している。

成長仮説の基礎をなす概念として、「成長エンジン」がある。Ries（2011）では、3種類の典型的な成長エンジンが想定されている。

1つめは、粘着型成長エンジンである。粘着型成長エンジンは、スイッチングコストが高い、製品やサービスにあてはまる。「新規顧客獲得率>解約率」の状態を維持していることが重要となるため、この指標の動向を常にモニタリングする必要がある。新規顧客獲得率が解約率を上回れば成長することができる。2つめのウイルス成長エンジンは、既存顧客の推奨行動によって、自社製品サービスの普及拡大を図るパターンである。3つめの、支出型成長エンジンは、広告などのプロモーション活動によって成長を図ることを意図している。「顧客生涯価値（LTV, Life Time Value）>顧客獲得単価（CPA, Cost Per Acquisition）」の状態を維持しな

⁹ 様々な仮説を包含した事業モデルの諸前提は、「リーンキャンパス」に整理される。リーンキャンパスでは、9つの要素を1つの図面にまとめて、事業モデルの全体像を理解するために用いられている。9要素とは、顧客セグメント、課題の課題（代替品）、固有の価値提案、解決策、販売経路、マネタイズ（収益化計画）、ビジネス指標、コスト構造、競争優位性である。一覧できれば有用であるが、かならずしも統一的な書式である必要性はない。同種のものに「ビジネスモデル・キャンパス」がある。

ければならない。

● 評価基準について

Ries (2011; 2017) では、従来の業績管理会計を事業の実態、実状を正確に反映していない「空虚な評価基準」として批判し、依存することを戒めている。空虚な評価基準 (vanity metrics) ではなく、行動につながる評価基準 (actionable metrics) を採用することが提唱されている。

単なる結果尺度である財務数値にとらわれ過ぎず、事業の将来性や学習の進捗状況の判断につかえる、「行動に直結した評価基準」(actionable metrics) を導入すべきことが繰り返し主張されている。仮説の妥当性は、検証しなければ判断できず、気合や努力ではどうにもできない。仮説の妥当性を判別するのに、もっとも適切な指標を準備すべきだというのが、革新会計の要点である。BML (構築-計測-学習) のサイクルを繰り返し、「検証による学び」を蓄積するためのツールが、革新会計なのである。

革新会計では、まず第1に、MVPからベースライン (実測値) を収集する。第2に、価値および成長エンジンをチューニングして、どうすればベースラインを改善できるかを試行錯誤する。第3に、様々な工夫を尽くしてもベースラインが改善されない場合は、ピボットするか否かの意思決定を実施する。パフォーマンス測定の方法論としては、コホートとスプリットテストの2つの方法論が推奨されている。

コホート分析 (cohort analytics) は、顧客全体を混然一体として把握するのではなく、製品サービスと接した時間軸で区切って、詳細に分析することで、チューニングの効果測定や自社製品サービスの将来動向の確かな予測が可能となる。時間軸で区切った顧客グループがコホートである。同一時期に同様の接点を持った顧客集団 (コホート) が、時間の経過とともにどのように動いたのかを確認するのがコホート分析である。

これに対して、スプリットテスト (A/Bテスト) は、異なるバージョンの製品サービスを同時に顧客に提供した実験を意味する。

評価基準に求められる属性としては、以下の3つがあげられている。

1つめは、行動しやすさ (Actionable) である。提供された情報が行動につながるためには、因果関係が明確になっていなければならない。因果関係があいまいで、すぐに何をすべきかが判断できないのが「空虚な評価基準」である。2つめは、「わかりやすさ」(Accessible) である。提供される情報は、可能な限りシンプルで、誰でも理解できることがのぞましいとされる。3つめに、「チェックしやすさ」(Auditable) があげられている。顧客との対話を通じて、市場の反応が検証できなければ、仮説の妥当性のチェックに役立たない。

4. 伝統的な業績管理会計モデルとの相違点

(1) 事業モデルの位置づけ

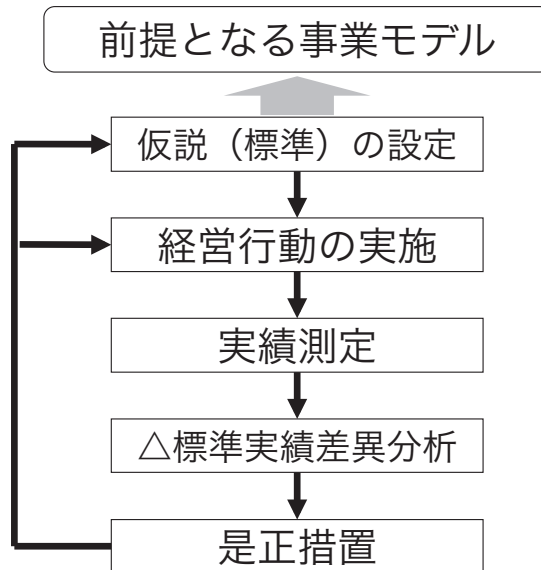
標準への整合を重視した、伝統的な業績管理会計論では、事業モデルが確立していることが前提となる。事業モデルがまったく形になっていない段階では、あるべき姿も想定できず、標準によるコントロールは機能しない。これに対して、リーン・スタートアップ革新会計が適用される状況は、あるべき姿（財務成果など）を事前に想定することは可能であるが、そのための方法論が定まっていない状態である。この状態に到達したいと考えることはできても、そのために何をすべきか、どうすればいかなる結果が得られるかは、走りながら考え続ける必要がある。試作品を顧客にぶつけてその声を拾い上げ、革新会計によってもたらされたデータを丁寧に解析して、自己ベストの更新をねらっていくしか方策がない。

伝統的な業績管理会計が、オペレーションの効率性向上（事業の実行および改善）を重視していたのに対し、リーン・スタートアップ革新会計では、業務の効率性向上と戦略的ポジショニング（事業モデル開発）の両分野を視野に収めている。リーン・スタートアップで、より重要なのは、事業モデルを開発することである。

事業モデルが漸進的に更新されていくこと、事業モデルの開発及び評価（棄却の可能性も含む）自体を目的とすることが両者の大きな違いである。図表1と図表4を比較してみると、事業モデルと管理会計プロセスの関係性が明確に理解できる。前者（伝統的な業績管理会計）では、事業モデルは所与とされ、そこから導かれた標準は規範性を持ち、固定された目標値として理解される。後者（リーン・スタートアップ革新会計）では、管理会計情報を活用して、前提となる事業モデル自体を構築していかなければならない。目標値（標準）は、事前に設定されるが、あくまでも仮説にすぎず、現実にあてはまるかどうかは、実績を測定して検証しなければならない。

標準の意味が異なることから、標準実績差異分析の方法も伝統的な業績管理会計とリーン・スタートアップ革新会計とは大きく異なる。リーン・スタートアップ革新会計では、精緻な標準実績差異分析にかわって、コホート分析やスピリットテストが多用される。

図表 4 リーン・スタートアップ革新会計における事業モデルの位置づけ



出所：著者により作成。

(2) 失敗を前提とすること

上記の(1)とも関連するが、リーン・スタートアップの対象となる、事業モデルは仮説にすぎず、検証を経たものではない。当然のことながら、いくら必死にチューニングしても見込みが立たないこともあり得る。その場合には、当初の事業モデルを大幅に軌道修正(ピボット)し、根本的に打ち切ってしまうこともありうる。失敗を前提とするので、実験にはできるだけコストをかけず、検証効果が得られる方法がのぞましい。

(3) 検証に顧客が関与すること

リーン・スタートアップでは、仮説を検証するために、顧客の反応を重視する。素早くMVPを構築し、顧客からのフィードバックをもとに仮説修正を繰り返す。市場の反応で軌道修正することは、伝統的な業績管理会計でもあり得たかもしれないが、①接点を設ける頻度、②あらかじめ顧客関与を想定していること、③自社製品サービス開発局面の詳細にまで顧客を巻き込む点は、リーン・スタートアップに特徴的である。

(4) 差異の解釈

伝統的な業績管理会計とリーン・スタートアップ革新会計とでは、標準実績差異についてどう考えるかが、大きく異なる。事前に設定された標準通りに経営行動を実施することが求

められる、伝統的な業績管理会計の文脈では、標準と実績との乖離（差異の発生）は、経営行動が不適切であったと判断される。これに対して、学習（仮説検証）を目的とする、リーン・スタートアップ革新会計では、差異の発生は事前に設定された事業モデル（仮説）が正しくなかったことを意味する。失敗した実験にも当然、意味がある。現在の方法では、目標に届かないことが分かるのは、改善につながる大きな進歩である。

差異の発生をネガティブに認識する、目標必達の文化の存在は、伝統的な業績管理会計では、経営行動のモチベーションをひきだす、のぞましい要因だと考えられる。これとは対照的に、仮説検証を目的とするリーン・スタートアップ革新会計では、無理やりに、目標を達成しようとする組織文化は、表面を取り繕い現実を見る目を曇らせる、「空虚な業績評価」の発生原因として忌避される。仮説自体が仮置きで、誤りがつきものであること、目標達成を強調しすぎると、取り繕いや社内粉飾がなされ、学習が妨げられることになりかねないと考えられている。

5. 結びにかえて：実践からの学習にもとづくイノベーション実現のマネジメント

不確実性の高い状況で、環境にフィットする事業モデルを開発するには、仮説検証プロセスを効率的に繰り返すのが最善の方策である。いわゆる、テスト・アンド・ラーンのアプローチでは、小規模の実験を実施し、その実験から得られた市場からのフィードバックにもとづいて、重要な仮説を系統立てて検証する。不確実性の高い状況では、オプションが価値を持つと同様、テスト・アンド・ラーンのアプローチの有効性が指摘されている。リーン・スタートアップ革新会計は、テスト・アンド・ラーンのアプローチの系譜に属し、その一類型として考えることができる。

テスト・アンド・ラーンのアプローチの代表的な経営手法としては、仮説志向計画法（DDP; discovery-driven planning）がよく知られている。このほかにも、テスト・アンド・ラーンのアプローチに拠っていると考えられる類似の手法の手法としては、たとえば、次のようなものがあげられる（Silverstein et al., 2012, pp. 90-91; Balasubrahmanyam et al., 2012; Leifer et al., 2000, p. 226; Furr & Dyer, 2014）。

- 実地試験ダッシュボード（Mullins & Komisar, 2009）
- 理論重点の計画法（Govindarajan & Trimble, 2004; 2005; 2010; 2013）
- 探索と学習（Lynn et al., 1996）
- 重要仮説計画法（Sykes & Dunham, 1995）
- 次につながる失敗（Leonard-Barton, 1995）
- 探索的マーケティング（Hamel & Prahalad, 1994, p. 237）。
- 仮説基準の計画法（Dewar et al., 1993）

McGrath & MacMillan (1995; 2000) によれば、DDPは、実践からの学習を志向した事業計画の方法論である。新規事業の立ち上げで効果を発揮することが期待され、既存事業に適用される事業計画とは運用が大きく異なっている。

DDPでは、新規事業の開始時点では、企業内部および外部の変数について、確実に分かっていることはほとんどなく、多くは仮説であると考ええる。市場での販売動向を、自社内での生産プロセスの状況を観察し、仮説検証プロセスを反復することを通じて、事業モデルを精緻化していく。

DDPについては、多くの文献で引用され、その効果が主張されている¹⁰。

たとえば、Govindarajan & Trimble (2004) は、自分たちが主張する「理論重点の計画法」と類似の計算手法としてDDPを紹介している。Christensen, et al. (2008) によれば、投資評価手法として、DDPがきわめて適切であること（事業の将来性評価に有用であること）が主張されている。Anthony (2014, p.58) によるイノベーション実現のマネジメント手法（ファーストマイル・ツールキット）でも、テスト・アンド・ラーンにもとづく事業計画が紹介されている。

本稿での検討を通じて、リーン・スタートアップ革新会計は、伝統的な業績管理会計モデルとは設計思想が大きく異なること、イノベーション促進のためのマネジメント・コントロール手法である、テスト・アンド・ラーンのアプローチ（その代表例はDDP）と多くの共通点を有することがあきらかになった。DDPなどの経営手法とリーン・スタートアップ革新会計は、概ね同種のツールであるが、運用上の細かいノウハウの違いによって、効果や個別企業への適合性が異なるかについては、さらに知見を深める必要があるだろう。

（謝辞）本研究は、JSPS 科研費JP17K04070の助成を受けたものです。

（成蹊大学経営学部教授）

参考文献

- 伊藤克容 (2019) 『組織を創るマネジメント・コントロール』 中央経済社。
岡本清・尾畑裕・廣本敏郎・挽文子 (2008) 『管理会計 (第2版)』 中央経済社。
小川康 (2019a) 「「DDP仮説指向計画法」への招待 (1)」『ダイヤモンドクォーターリー』 (2019年秋号)。
——— (2019b) 「「DDP仮説指向計画法」のインパクト」『ダイヤモンドクォーターリー』 (2019年冬号)。
——— (2020a) 「逆損益計算法とマイルストーン計画法」『ダイヤモンドクォーターリー』 (2020

¹⁰ DDPの概要、計算構造については、小川 (2019a, 2019b, 2020a, 2020b), 福澤・小川 (2016) を参照のこと。

年春号).

—— (2020b) 「DeRISKの活用でDDPの知が組織全体に広がる」『ダイヤモンドクォーターリー』(2020年夏秋号).

廣本敏郎(1993)『米国管理会計論発達史』森山書店.

福澤英弘・小川康(2016)『(新装版)不確実性分析 実践講座: ケースで学ぶ意思決定の手法』ネクスプレス.

Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: A framework for analysis*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University. (高橋吉之助訳『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社, 1968年)

Anthony, S. D. (2014). *The first mile: A launch manual for getting great ideas into the market*. Harvard Business School Press. (川又政治訳『ザ・ファーストマイル—イノベーションの不確実性をコントロールする—』翔泳社, 2014年)

Balasubrahmanyam, S., Kaipa, P. & Akhilesh, K. B. (2012). The impact of a firm's financial flexibility on its strategic renewal: Key concepts with evidential support from businesses across industries. *Global Journal of Flexible Systems Management*, 13 (3), 165-175.

Blank, S. (2013). *The four steps to the epiphany: Successful strategies for products that win*. 5th edition, K & S Ranch. (渡邊哲, 堤孝志訳『アントレプレナーの教科書』翔泳社, 2009年. および渡邊哲, 堤孝志訳『アントレプレナーの教科書』(新装版)翔泳社, 2016年.)

Blank, S. & Dorf, B. (2012). *The startup owner's manual: The step-by-step guide for building a great company*. K & S Ranch. (飯野将人, 堤孝志訳『スタートアップ・マニュアル: ベンチャー創業から大企業の新事業立ち上げまで』翔泳社, 2012年.)

Christensen, C. M. (1997). *The innovator's dilemma: When new technologies cause great firms to fail (Management of innovation and change)*. Harvard Business Review Press. (玉田俊平太, 伊豆原弓訳『イノベーションのジレンマ』(増補改訂版)翔泳社, 2001年.)

Christensen, C. M., Kaufman, S. P. & Shih, W. C. (2008). Innovation killers: How financial tools destroy your capacity to do new things. *Harvard Business Review*, 86 (1), 98-105. (曾根原美保訳「財務分析がイノベーションを殺す: 投資価値評価がもたらす3つのバイアス」『DIAMONDハーバード・ビジネス・レビュー』33 (9), 14-25, 2008年.)

Dewar, J.A., Builder, C.H., Hix, W.M. & Levin, M.H., (1993). Assumption-based planning: A planning tool for very uncertain times. *RAND Report MR-114-A*. RAND.

Furr, N. & Dyer, J. (2014). *The innovator's method: Bringing the lean start-up into your organization*. Harvard Business School Press. (新井宏征訳『成功するイノベーションはなにが違うのか?』翔泳社, 2015年)

- Govindarajan, V. & Trimble, C. (2004). Strategic innovation and the science of learning. *Sloan Management Review*, 45 (2), 67-75.
- (2005). *Ten rules for strategic innovators: From idea to execution*. Harvard Business School Press. (酒井泰介訳『ストラテジック・イノベーション—戦略的イノベーターに捧げる10の提言—』翔泳社, 2013年)
- (2010). *The other side of innovation: Solving the execution challenge*. Harvard Business School Press. (吉田利子訳『イノベーションを実行する—挑戦的アイデアを実現するマネジメント—』NTT出版, 2012年)
- (2013). *Beyond the idea: How to execute innovation in any organization*. St. Martin's Press.
- Hamel, G. & Prahalad, C. K. (1994). *Competing for the future*. Harvard Business School Press. (一條和生訳『コア・コンピタンス経営—未来への競争戦略—』日本経済新聞社, 1995年)
- Hope, J. & Fraser, R. (2003). *Beyond budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*. Harvard Business School Press. (清水孝監訳(2005)『脱予算経営』生産性出版, 2005年.)
- Leifer, R., McDermott, C. M., O'Connor, G. C., Peters, L. S., Rice, M. & Veryzer, R. W. (2000). *Radical innovation: How mature companies can outsmart upstarts*. Harvard Business School Press.
- Leonard-Barton, D. (1995). *Wellsprings of knowledge: Building and sustaining the sources of innovation*. Harvard Business School Press. (阿部孝太郎・田畑暁生訳『知識の源泉—イノベーションの構築と持続』ダイヤモンド社, 2001年)
- Libby, T. and R. M. Lindsay. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? a survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research* 21 (1): 56-75.
- Lynn, G. S., Morone, J. G. & Paulson, A. S. (1996). Marketing and discontinuous innovation: The probe and learn process. *California Management Review*, 38 (3), 8-37.
- McGrath, R. G. & MacMillan, I. C. (1995). Discovery driven planning. *Harvard Business Review*, 73 (4), 44-54.
- (2000). *The entrepreneurial mindset: strategies for continuously creating opportunity in an age of uncertainty*, Harvard Business School Press. (大江建監訳・社内起業研究会訳『アントレプレナーの戦略思考技術：不確実性をビジネスチャンスに変える』ダイヤモンド社, 2001年.)
- Mullins, J., & Komisar, R. (2009). *Getting to plan B: Break through to a better business model*. Harvard Business School Press. (山形浩生訳『プランB：破壊的イノベーションの戦略』文藝春秋, 2011年.)

- Ries, E. (2011). *The lean startup: How today's entrepreneurs use continuous innovation to create radically successful businesses*. Crown Business. (井口耕二訳『リーン・スタートアップ：ムダのない起業プロセスでイノベーションを生み出す』日経BP社, 2012年.)
- (2017). *The startup way: How modern companies use entrepreneurial management to transform culture and drive long-term growth*. Currency. (井口耕二訳『スタートアップ・ウェイ：予測不可能な世界で成長し続けるマネジメント』日経BP社, 2018年.)
- Silverstein, D., Samuel, P. & DeCarlo, N. (2012). *The innovator's toolkit: 50+ techniques for predictable and sustainable organic growth (2nd ed.)*. Wiley.
- Sykes, H. B., & Dunham, D. (1995). Critical assumption planning: A practical tool for managing business development risk. *Journal of Business Venturing*, 10, 413-424.