

# わが国バランスト・スコアカード研究に 関する文献分析

— 欧米主要会計学術雑誌・実務雑誌との比較を通じて —

河 合 隆 治  
乙 政 佐 吉

## 〈論文要旨〉

本稿では、バランスト・スコアカード研究の蓄積状況を明らかにするために、わが国主要会計雑誌、欧米主要会計学術雑誌、欧米主要会計実務雑誌に掲載されたバランスト・スコアカードに関する研究を対象として文献分析を行う。具体的には、論文数のトレンド、研究内容、理論ベース、研究方法、研究サイトの5つの観点からわが国のバランスト・スコアカード研究の現状を検討する。また、主要欧米会計雑誌との比較を通じた文献分析結果から、わが国のバランスト・スコアカード研究を進展させる可能性を有する研究の方向性として、実践的考察に基づいた一般化可能な研究の推進、および、BSC実践のさらなる観察の2点を提示する。

## 〈キーワード〉

書誌学的研究、バランスト・スコアカード研究、研究トレンド・内容、理論・研究方法論、研究サイト

## 1 はじめに

KaplanとNortonが1992年に論文を発表してから約20年のあいだに、バランスト・スコアカード (Balanced Scorecard, 以下BSC) に関する研究は数多く蓄積されてきた。わが国においても、管理会計領域を中心としてBSCに関する研究が積み重ねられている<sup>1</sup>。

しかしながら、2000年代初頭をピークとして、わが国においてBSCに関する論文の公刊数は減少傾向にある。減少理由の一つに、BSC研究の蓄積に伴って、BSCに関する新たな研究課題の提示が困難になっていることを指摘できる。わが国におけるBSC研究をいっそう発展させていくためには、さまざまなアプローチから検討されたBSC研究を整理・分類した上で、今後の研究の方向性を模索していく必要がある。

以上から、本論文では、わが国主要会計雑誌<sup>2</sup>、欧米主要会計学術雑誌、欧米主要会計実務雑誌に掲載されたBSCに関する研究論文を対象として実施した文献分析結果に基づいて、欧米主要会計雑誌におけるBSC研究の蓄積傾向との比較から、わが国のBSC研究が貢献できる研究の方向性を提示する。

## 2 文献分析の方法

本研究を進めるにあたって、書誌学的研究に関する先行文献 (Shields, 1997 ; Hesford et al, 2007 ; 加登他, 2010) を参照しつつ、BSCに関する文献分析を行った。手順は次のとおりである。

最初に、1992年から2010年までに公刊されたわが国主要会計雑誌 (以下、「日本」) 7誌<sup>3</sup>、欧米主要会計学術雑誌 (以下、「欧米学術」) 10誌<sup>4</sup>、欧米主要会計実務雑誌 (以下、「欧米実務」) 3誌<sup>5</sup>の全論文を対象として、①KaplanとNortonによるBSCに関わる一連の著作のいずれかを参考文献に挙げている論文、ないしは、タイトルに「BSC」を含めている論文を、「広義のBSC論文」として抽出した。

次に、抽出した論文の中から、タイトルもしくはキーワードに「BSC」を含む論文、および、筆者らがBSCを研究していると判定した論文<sup>6</sup>を、本研究の分析対象となる「狭義のBSC論文」として選別している。続いて、「狭義のBSC論文」を、①論文数のトレンド (どれだけの研究がいつ実施されたのか)、②研究内容 (何を明らかにすることに主眼を置いているのか)、③研究方法 (どのような方法で行われたのか)、④理論ベース (どのような理論に依拠しているのか)、⑤研究サイト (どの業種を対象としたのか)、の5点から考察した。

## 3 わが国におけるBSC研究の文献分析

### 3.1 雑誌ごとの「狭義のBSC論文」数

表1には、雑誌ごとの対象論文数を示した。「欧米学術」は47本、「日本」において95本、

表1 雑誌ごとの本研究の対象論文数

欧米学術		日本		欧米実務	
AOS	10 (21.3%)	会計	21 (22.1%)	JCM	33 (35.5%)
BRIA	6 (12.8%)	原価計算研究	15 (15.8%)	IMA (MA・SF・MAQ)	38 (40.9%)
CAR	1 (2.1%)	管理会計学	4 (4.2%)	CIMA (MA・FM)	22 (23.7%)
JAE	0 (0.0%)	会計プロGRESS	0 (0.0%)		
JAL	0 (0.0%)	メルコ管理会計研究	0 (0.0%)		
JAR	2 (4.3%)	産業経理	16 (16.8%)		
JMAR	8 (17.0%)	企業会計	39 (41.1%)		
MAR	15 (31.9%)				
RAS	0 (0.0%)				
TAR	5 (10.6%)				
計	47 (100.0%)	計	95 (100.0%)	計	93 (100.0%)

※RAS、『会計プロGRESS』および『メルコ管理会計研究』に関しては、それぞれ発行年である1996年、2000年、2008年からの対象としている。その他の雑誌の対象期間は1992年-2010年である。

「欧米実務」では93本の合計235本が、本研究における研究対象論文となっている。

### 3.2 「広義および狭義のBSC論文」数のトレンド

表2では、「広義および狭義のBSC論文」数の経時的推移を、「欧米学術」「日本」「欧米実務」ごとに集計している<sup>7</sup>。併せて、わが国におけるBSCに関する書籍の発行数<sup>8</sup>も付記している。わが国のBSC論文数は、広義においても狭義においても2001-2005年をピークに減少傾向にあることが確認できる。同様に「欧米実務」においても減少傾向がみられた。一方で、「欧米学術」において、BSC論文は継続的に蓄積されている。なお、わが国のBSC研究の蓄積傾向に関して、書籍数もまた減少傾向にある。

「狭義のBSC論文数」を「広義のBSC論文数」で除した比率をみると、「日本」および「欧米学術」は、「欧米実務」ほどBSCに特化した研究を行っていないといえる。

表2 広義および狭義のBSC論文数

	1992-1995	1996-2000	2001-2005	2006-1010	計
欧米学術	0 / 2 (0.0%)	5 / 56 (8.9%)	22 / 65 (33.8%)	20 / 85 (23.5%)	47 / 208 (22.6%)
日本(論文)	0 / 2 (0.0%)	10 / 29 (34.5%)	57 / 81 (70.4%)	28 / 63 (44.4%)	95 / 175 (54.3%)
欧米実務	4 / 9 (44.4%)	26 / 37 (70.3%)	44 / 48 (91.7%)	19 / 31 (61.3%)	93 / 125 (74.4%)
日本(書籍)	0	2	39	21	62

※記載内容：狭義のBSC論文数/広義のBSC論文数（広義のBSC論文数に対する狭義のBSC論文の比率）

※日本（書籍）に関しては出版数のみ

### 3.3 研究内容

「狭義のBSC研究」の研究内容を分類するために、先行研究（Young and Selto, 1991；吉田他, 2009；加登他, 2010）を参考にしながら、図1のように分類フレームワークを設定した。図1の分類フレームワークは、大きく4つの項目から構成されている。1つは、スコアカードに記載する指標の内容や短期計画・予算との連携といったような、BSCの技術的側面に関わる「技法」である。2つ目はBSCに影響を与える「状況」、3つ目はBSCの成果としての「業績」である。最後に、BSCの導入・利用局面における組織成員の「行動」を項目として

図1 BSC論文の分類フレームワーク

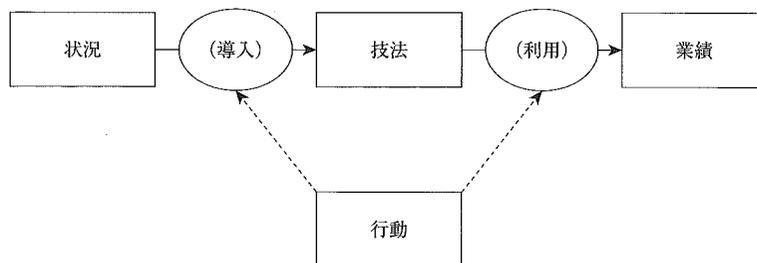


表3 BSC論文の研究内容

		欧米学術	日本	欧米実務
状況	組織コンテキスト	7 (9.6%)	4 (3.4%)	1 (0.9%)
	戦略	3 (4.1%)	2 (1.7%)	0 (0.0%)
技法	技法 (単独)	17 (23.3%)	58 (49.6%)	49 (45.4%)
	技法 (複合)	0 (0.0%)	18 (15.4%)	19 (17.6%)
業績	内部業績	2 (2.7%)	3 (2.6%)	0 (0.0%)
	外部業績	4 (5.5%)	0 (0.0%)	0 (0.0%)
行動	行動 (導入局面)	6 (8.2%)	21 (17.9%)	24 (22.2%)
	行動 (利用局面)	33 (45.2%)	11 (9.4%)	15 (13.9%)
その他		1 (1.4%)	0 (0.0%)	0 (0.0%)
合計		73 (100.0%)	117 (100.0%)	108 (100.0%)

いる<sup>9</sup>。

図1全体としては、「状況」がBSCの「技法」に影響を与えるとともに、「業績」に反映されることを描いている。ただし、BSCを運用するのは組織成員であることから、組織成員の行動が「状況」要因と「技法」との関係および最終的な成果に影響を及ぼすことも示している。

表3には、図1の分類に基づいた集計結果を、「欧米学術」「日本」「欧米実務」ごとに記載している。集計において、複数の研究内容にまたがる論文は複数でカウントした。「日本」および「欧米実務」における研究の焦点は、「技法 (単独・複合)」や「行動 (導入局面)」に置かれている。一方、「欧米学術」での関心は、「行動 (利用局面)」の他、「技法 (単独)」や「組織コンテキスト」において高くなっている。

### 3.4 理論ベース

どのような理論に依拠した研究を行っているのかについての、「欧米学術」「日本」「欧米実務」ごとの集計結果は、表4にまとめている<sup>10</sup>。「欧米学術」においては「理論 (経済・社会・心理)」をベースにした研究が全体で約60%存在する。経済学・社会学・心理学は、主要な理論ベースとして位置づけられている。一方で、「日本」では、「理論 (経済・社会・心理)」をベースにした研究はほとんど見受けられない。「欧米実務」では皆無である。

表4 BSC論文の理論ベース

		計
欧米学術	理論 (経済・社会・心理)	28 (59.6%)
	経済・社会・心理以外	19 (40.4%)
日本	理論 (経済・社会・心理)	2 (2.1%)
	経済・社会・心理以外	93 (97.9%)
欧米実務	理論 (経済・社会・心理)	0 (0.0%)
	経済・社会・心理以外	93 (100.0%)

### 3.5 研究方法

研究方法<sup>11</sup>の集計結果については、表5に示した。「日本」および「欧米実務」では、「規範的研究」が大半を占めている。「規範的研究」以外に実施されている研究方法の比率の高さは、「日本」でも「欧米実務」でも「ケース／フィールド」「サーベイ（実態把握）」の順になっている。対して、「欧米学術」においては、「実験」「ケース／フィールド」「アーカイバル」をはじめとして多様なアプローチが採用されている。「規範的研究」はわずかに1本のみである。

表5 BSC論文の研究方法

	欧米学術	日本	欧米実務
規範的研究	1 (2.1%)	69 (72.6%)	59 (63.4%)
ケース／フィールド	9 (19.1%)	15 (15.8%)	25 (26.9%)
サーベイ	仮説検証	2 (2.1%)	1 (1.1%)
	実態把握	6 (6.3%)	6 (6.5%)
アーカイバル	8 (17.0%)	2 (2.1%)	0 (0.0%)
文献レビュー	4 (8.5%)	1 (1.1%)	0 (0.0%)
分析的研究	4 (8.5%)	0 (0.0%)	0 (0.0%)
実験	13 (27.7%)	0 (0.0%)	0 (0.0%)
その他	0 (0.0%)	0 (0.0%)	2 (2.2%)
全体	47 (100.0%)	95 (100.0%)	93 (100.0%)

### 3.6 研究サイト

表6には、各雑誌区分において、研究サイト<sup>12</sup>としてどのような業種が選択されたのかを表示している。表6をみると、いずれの雑誌区分においても、「研究サイトなし」の構成比が高い。特に「日本」の「研究サイトなし」の構成比73.7%は最も高い。「研究サイトなし」以外では、「欧米学術」が営利企業を中心とするのに対して、「日本」や「欧米実務」では「非営利組織」について「欧米学術」より多くの調査を行っている。

表6 BSC論文の研究サイト

	欧米学術	日本	欧米実務
製造業	12 (25.5%)	10 (10.5%)	7 (7.5%)
非製造業	7 (14.9%)	3 (3.2%)	8 (8.6%)
営利組織全体	5 (10.6%)	4 (4.2%)	4 (4.3%)
非営利組織	1 (2.1%)	7 (7.4%)	9 (9.7%)
研究サイトなし	22 (46.8%)	70 (73.7%)	60 (64.5%)
不明	0 (0.0%)	1 (1.1%)	5 (5.4%)
全体	47 (100.0%)	95 (100.0%)	93 (100.0%)

## 4 わが国において蓄積されたBSC研究の特徴

### 4.1 欧米主要会計学術雑誌との比較

前節での文献分析の結果に基づいて、本節ではまず、「日本」と「欧米学術」との比較か

らわが国において蓄積されてきたBSC研究の特徴を抽出する。

「日本」のBSC研究の特徴として、一つに、「広義のBSC論文」の減少を挙げることができる。「狭義のBSC論文」との比率に鑑みると、「日本」のほうがBSC自体に焦点をあてた研究を行っている。とはいえ、BSC自体に焦点をあてるがゆえに、BSC研究から派生する一般化可能な研究課題への取り組みは少ない。「欧米学術」においては、BSCに特化した研究は減少しているものの、近年でも、戦略的業績測定システムの設計・運用をはじめとした、より一般化された題材に対しての研究が積極的に行われている。

特徴の二つ目は、研究内容としての「技法」や「行動（導入局面）」への関心の高さである。「日本」では、「技法」に関して、BSC概念の整理・改善策の提案あるいは他のマネジメントシステムとの連携の模索を通じて、実践的な有用性の考察がなされている。また、BSCの導入方法および導入促進に関する研究も行われている。ただし、「欧米学術」に比べて、BSCをどのように利用しているのか、もしくは、BSCの利用が組織や個人にどのような影響を与えるのかといった、BSCの利用局面に対する検討は少ない。

表7 規範的研究と研究内容とのクロス集計表

		状況		技法		業績		行動		その他	計
		コンテキスト	戦略	単独	複合	内部	外部	導入	利用		
規範的研究	欧米学術	1 (50.0%)	0 (0.0%)	1 (50.0%)	0 (0.0%)	0 (0.0%)	0 (0.0%)	0 (0.0%)	0 (0.0%)	0 (0.0%)	2 (100.0%)
	日本	2 (2.6%)	1 (1.3%)	53 (67.9%)	14 (17.9%)	1 (1.3%)	0 (0.0%)	4 (5.1%)	3 (3.8%)	0 (0.0%)	78 (100.0%)

三つ目の「日本」のBSC研究の特徴は、規範的研究により展開する研究内容の幅広さである。表7に示す通り、「日本」の規範的研究が扱う研究内容は多岐にわたる。しかしながら、「欧米学術」と比べた場合の規範的研究の多さは、実務での観察を伴っていないこと、および、経済学・社会学・心理学といった「欧米学術」で支持されている理論ベースが援用されていないことを示している。

四つ目の「日本」のBSC研究の特徴として、実態把握の蓄積を挙げる。「日本」では、「欧米学術」よりもBSCの実態に関するデータが収集されている。

「欧米学術」との比較から「日本」のBSC研究の特徴をまとめれば、BSCの実践を念頭に置いた考察は蓄積されているものの、実践的考察に基づいた一般化可能な研究が不足していることを認識できる。

#### 4.2 欧米主要会計実務雑誌との比較

続いて、「日本」と「欧米実務」との比較を通じて、わが国におけるBSC研究の特徴を検討する。

両者共通の特徴として最初に、BSC自体に焦点を当てた研究の限界が挙げられる。「日本」

も「欧米実務」も、「広義および狭義のBSC論文」数とも2001-2005年をピークに減少している。「広義のBSC論文」に対する「狭義のBSC論文」の比率が高い両者において、BSCへの関心の喪失は、広義および狭義いずれのBSC論文数にも影響を与えることになる。

次に、幅広い研究内容に対する研究の展開を挙げることができる。「日本」においては、「欧米実務」と同様に「組織コンテキスト」「技法（単独・複合）」「行動（導入・利用）」だけでなく、「戦略」「内部業績」についても検討している。ただし、「日本」では、相対的に「行動（導入・利用）」に対する研究は少ない。

続いて、両者を比較しての「日本」の特徴として、実践に関する事例研究の不足も指摘できる。「日本」は、「欧米実務」より高い頻度で規範的研究を実施している。研究サイトがない研究も多い。第2の特徴と併せて、「日本」は、「欧米実務」よりも、「ケース／フィールド」を通じた「行動（導入・利用）」に対する知見が蓄積されていないと考えられる。

最後は、実態把握における調査設計の正確さである。表8に実態把握の調査対象を示している。表8から、「欧米実務」では、実態調査の半数において、調査対象が「研究サイトなし<sup>13</sup>」もしくは「不明」になっている。対して、「日本」においては調査対象に関する情報が明記されている。

表8 サーベイ（実態把握）と研究サイトとのクロス集計表

		製造業	非製造業	営利組織全体	非営利組織	研究サイトなし	不明	計
サーベイ	日本	2 (33.3%)	0 (0.0%)	4 (66.7%)	0 (0.0%)	0 (0.0%)	0 (0.0%)	6 (100.0%)
(実態把握)	欧米実務	1 (16.7%)	0 (0.0%)	2 (33.3%)	0 (0.0%)	1 (16.7%)	2 (33.3%)	6 (100.0%)

以上から、「欧米実務」と比べて「日本」は、より幅広い研究内容に関心を向けるとともに、より正確にBSCの実態を把握していると考えられる。しかしながら、「行動（導入・利用）」を中心にして、事例研究により、さらにBSC実践を観察する必要があるといえよう。

## 5 わが国におけるBSC研究の展開可能性

### 5.1 わが国でのBSC研究の展開可能性

BSC研究は、実務上の問題を解決すべく、実務における観察および実務への適応可能性を重視しながら実施されてきた（Kaplan, 1998）。それゆえ、「欧米実務」においてBSCへの関心は高い。とはいえ、実務の断片を集めたアドホックな論文が多いため、研究の方向性を見失っているようにみえる。他方、「欧米学術」では、理論ベースを重視するがゆえに、体系的な知見を継続的に蓄積しているものの、導き出されたインプリケーションは必ずしも実務上の課題の解決につながっていない。

BSCのような実践的な技法を研究対象とした場合、体系的な研究蓄積および実務への適応

可能性の双方からアプローチするに止まらず、両者をつなげていく必要がある。欧米のように学術雑誌と実務雑誌を明確に区分していないわが国においてこそ、実務上の課題と学術上の知見とを有機的に結び付けていくことが可能となろう。以下では、わが国BSC研究を発展させる可能性を有する方向性を示す。

## 5.2 実践的考察に基づいた一般化可能な研究の推進

前節までの文献分析から導かれるわが国BSC研究の今後の方向性の一つは、わが国において蓄積されてきた実践的考察に基づいて、BSCに特定されない一般化可能な研究を進めていくことである。一般化可能な研究を進めるにあたっては、「欧米学術」において理論をベースに蓄積されてきた知見が利用できる。

「欧米学術」では、BSCにおいて議論されている課題が、より抽象度の高いマネジメントコントロールの問題として検討されている。いくつかの例を列挙すれば、まず、戦略的なマネジメントシステムに関する題材として、業績測定システムにおける戦略的対話 (de Haas and Kleingeld, 1999)、マネジメントコントロールのインタラクティブ利用 (Bisbe and Otley, 2004)、戦略マネジメントシステムの効果 (Hall, 2008) がある。

次に、業績指標による評価に関するトピックとして、独自指標・共通指標による評価問題 (Lipe and Salterio, 2000)、主観的評価・客観的評価の問題 (Gibbs et al., 2004)、先行指標・結果指標の選択問題 (Dikkoli, 2001) を挙げられよう。さらに、指標間の因果関係の検証から派生するトピックに、顧客関連指標と財務指標との関連性 (Ittner and Larcker, 1998) や品質関連指標と財務指標との関連性 (Nagar and Rajan, 2001) がある。

上記で例示した研究の中にはBSC自体を扱っていない研究もある。とはいえ、研究から得られた知見は、BSCの実践に関する考察の中から浮上した課題を検証するための土台となり得る。「欧米学術」において理論をベースに蓄積されてきた一般化可能な知見に基づきながら、実務において妥当性が検証されれば、わが国においてBSCに関する論理展開から得られた洞察は、いっそう実用性の高い知見となるであろう。

ただし、わが国での実践的な考察を「欧米学術」によって提示される一般化可能な研究課題と関連付けるに際して、「欧米学術」の理論的知見にはない事象が明らかになることも想定される。例えば、財務指標および非財務指標を組織成員に割り当てる方針管理の運用経験を有するわが国企業においては、方針管理がBSCの導入・運用に与える影響 (櫻井, 2003; 乙政, 2005) を無視できない。同様に、国・地域固有の文化や組織固有の文化がBSCに与える影響もBSC研究が解明すべき課題の一つである (Bourguignon et al., 2002; Henri, 2006)。わが国のBSCに関する実践的考察からの知見を「欧米学術」の理論的知見と関連付けると同時に、「欧米学術」の理論的知見を補完するような実務に関する知見をさらに蓄積していく必

要がある。

### 5.3 BSC実践のさらなる観察

文献分析から導かれるわが国のBSC研究のもう一つの方向性は、BSC実践に関してさらなる観察を行った上で詳述することである。「欧米実務」との比較から、わが国BSC研究においては、「ケース／フィールド」を通じた「行動（導入・利用）」の記述が不足していることを指摘した。したがって、わが国のBSC導入・運用企業を対象として、業績指標の選択・測定、あるいは、業績評価の方法といったBSCの設計・運用のあり方に応じて組織や個人の行動はどのような影響を受けるのかについてさらに記述していく必要がある。

BSCの設計・運用のあり方に関する情報は、企業秘密になりえるため、必ずしもありのままに明示できるとは限らない。それでも、BSCの導入・運用を詳細なケースや長期にわたるフィールドワークによって記述できるならば、研究者や実務家のあいだでBSCの導入・運用に関わる課題について共有できるだけでなく、解決方法を模索することもできる。また、詳細な記述を通じて、KaplanとNortonによる事例をはじめとする欧米で蓄積されてきた事例には記述されていない、わが国企業のBSCの特質を明らかにすることも可能となりえる。

BSC実践に関してさらなる観察を行う際には、BSC導入企業に対するフォローアップ調査を行う必要もあろう。わが国でのBSCの事例研究の多くは、BSC導入段階での記述に止まっている。わが国の先行研究において事例が紹介された後もBSCを継続的に運用しているのかについて調査することは、わが国におけるBSCの普及・定着を検討する上で重要である。加えて、BSCの運用を継続していないならば、BSC運用の阻害要因を、BSC運用のあり方に変化があるならば、BSCの運用に影響を与える要因を抽出できると考えられる。

BSC実践に関する記述について、「ケース／フィールド」のみではなく、従来通りBSC実践に関するサーベイによる実態把握を行うことも必須である。実態調査を通じて、わが国におけるBSC実践の全体像を俯瞰することができる。正確に設計された実態調査の蓄積は、「欧米学術」あるいは「欧米実務」と比較した際の、わが国BSC研究の強みである。今後も積極的に実態把握を行っていくべきであろう。

なお、前項で提示した一般化可能な研究を推進する際に、BSC実践に関する記述によって得られる知見が援用されることになろう。BSC実践のさらなる観察・記述を行えば、BSCの実践的有用性に関する考察がいつそう深まるからである。

## 6 おわりに

近年、わが国のBSCに関する論文の公刊数は減少傾向にある。BSC研究を今後さらに発展させていくためには、従来とは異なった観点から研究の方向性を模索した上で、新たな段階

に進む必要がある。

今後の研究の方向性を模索するために、本稿では、文献分析を実施している。具体的には、論文数のトレンド、研究コンテンツ、理論ベース、研究方法、研究サイトの5つの観点から、「欧米学術」および「欧米実務」において蓄積されている研究と比較しながら、わが国のBSC研究の現状について検討した。分析結果としては、わが国BSC研究を発展させる可能性を有する方向性に関して、実践的考察に基づいた一般化可能な研究の推進、および、BSC実践のさらなる観察の2点を提示した。

ただし、本研究の結論を提示するにあたっては、本稿で実施した文献分析の方法論的境界について示しておく必要がある。第1に、本稿の文献分析は、先行研究に基づいているものの、限られた観点・細目により実施している。全般的な傾向の提示には秀でているものの、論文ごとの詳細な内容を反映することはできない。第2に、BSC論文を選定する際の潜在的なリスクである。BSCをタイトル・キーワードに記載していること、および、KaplanとNortonによる一連の著作を引用していることの2つの基準を満たさずとも、BSCについて議論している論文が存在する可能性はある。第3に、2人の研究者によって厳正に各論文を分類したとはいえ、恣意性が入り込む余地を完全には除去できない。

以上のような境界を有しながらも、本稿での分析を通じて、先行研究では必ずしも明示されてこなかった、わが国におけるBSC研究の全体的傾向を示すことに成功したと考える。また、全体的傾向を把握したことにより、わが国BSC研究が欧米での研究とは異なった観点から貢献できる方向性を提示することも可能となった。

一時的に脚光を浴びた管理会計システムが、時を経るに従って研究者や実務家からの関心を引かなくなるのは自然なことであるかもしれない。とはいえ、十分に機能する可能性を有するにもかかわらず、あるいは、解決すべき課題が残されたまま、研究者や実務家からの関心を失う管理会計システムもある。

欧米において提唱された管理会計システムは特に、輸入されてからの時間経過とともに、研究対象から外されていく傾向にある。たとえば、ゼロベース予算（ZBB）、活動基準原価計算（ABC/ABM/ABB）、制約条件の理論（TOC）、株主価値経営（EVA）が挙げられよう。BSC以外の管理会計領域の研究を活性化させるためにも、本稿で実施したような文献分析は有効な手段となる。

#### 注

- 1 経営戦略論、人的資源管理論、医療経営論といった領域においても、BSCに関する、もしくは、BSCから派生した研究（HRMスコアカード、医療BSCなど）が行われているものの、本研究では、管理会計領域でのBSC研究を研究対象とする。
- 2 わが国主要会計雑誌として、『会計』『原価計算研究』『管理会計学』『会計プロGRESS』『メル

「管理会計研究」「産業経理」「企業会計」が挙げられる。わが国では、研究者が学術雑誌にも実務雑誌にも論文を分け隔てなく掲載するため、わが国主要会計雑誌については、欧米主要会計雑誌に対して行った学術雑誌と実務雑誌との区分をしない。ただし、『企業会計』を実務雑誌、それ以外の雑誌を学術雑誌とする見解もあろう。しかしながら、後述する「欧米実務雑誌」での執筆者が「欧米学術雑誌」にも論文を掲載している割合はわずか3.2%であるのに対して、『企業会計』での執筆者の46.2%は、『企業会計』以外のわが国主要会計雑誌に論文を掲載している。それゆえ、わが国主要会計雑誌は、欧米ほど明確に実務雑誌と学術雑誌とに区分できない。加えて、『企業会計』を実務雑誌として分類し直した上で分析を行ってみたものの、本研究での議論に大きな影響を与える結果は得られなかった。

- 3 注2で示した7誌が対象である。なお、わが国においては、各大学の紀要が研究成果の発表の場として大きな役割を果たしているものの、研究者間の知見共有への影響力に鑑みて、本研究では紀要に掲載された論文を研究対象としない。
- 4 Accounting, Organizations and Society (AOS) ; Behavioral Research in Accounting (BRIA) ; Contemporary Accounting Research (CAR) ; Journal of Accounting and Economics (JAE) ; Journal of Accounting Literature (JAL) ; Journal of Accounting Research (JAR) ; Journal of Management Accounting Research (JMAR) ; Management Accounting Research (MAR) ; Review of Accounting Studies (RAS) ; The Accounting Review (TAR) の10誌である。Hesford (2007) も同様の10誌を対象としている。
- 5 Journal of Cost Management (JCM) ; Institute of Management Accountants発行のManagement Accounting/Strategic Finance/Management Accounting Quarterly (IMA (MA・SF・MAQ)) ; Chartered Institute of Management Accountants発行のManagement Accounting/Financial Management (CIMA (MA・FM)) の3誌である。欧米主要会計実務雑誌に関しては、管理会計を主対象とした雑誌を選定した。なお、SF・MAQはIMA発行のMAの継続誌として1999年から、FMIはCIMA発行のMAの後継誌として2000年から発行されている。
- 6 最初に、BSC論文であるか否かの判定を、筆者ら二人がすべての「広義のBSC論文」に対して個々に行った。次いで、本研究の対象論文として妥当であるかを論文ごとに協議しながら、最終的な「狭義のBSC論文」を選定した。「狭義のBSC論文」に対して、研究内容をはじめとした本研究の5つの観点それぞれでの分類を行う際にも同様の手続きを経ている。なお、「広義および狭義のBSC論文」に関する文献リストは紙幅の関係上掲載できない。
- 7 論文数のトレンドの結果を表示するにあたっては、Kaplan and Norton (1992 ; 1996 ; 2001 ; 2006) の発行年に基づいて、1992-1995年、1996年-2000年、2001年-2005年、2006年-2010年の4期に分類した。
- 8 国立国会図書館データベースにより、「Balanced Scorecard (または、その略語・日本語表記)」をキーワードとして検索した上で集計した。
- 9 「技法」「状況」「業績」「行動」それぞれについて2つの細目を設定した。「技法」は、「単独 (BSC概念の解説・考察および技術的改善策)」および「複合 (BSCと他のマネジメントシステムとの連携)」である。「状況」においては、「組織コンテキスト (BSCに影響を与える組織内外の要因)」と「戦略 (戦略がBSCに与える影響)」の2つを設けている。「業績」に関しては、「内部業績 (企業内のパフォーマンス)」と「外部業績 (企業の財務的・非財務的成果)」とに2分した。「行動」には、「導入局面 (BSCの導入にかかわる組織・個人行動)」および「利用局面 (BSCの利用にかかわる組織・個人行動)」の2つの細目を設定している。なお、「技法」「状況」「業績」「行動」に区分できない研究内容は「その他」にて集計している。

- 10 理論ベースは、「経済学（エージェント理論など）」「社会学（コンティンジェンシー理論・新制度派社会学など）」「心理学／行動科学（帰属理論など）」「複合（経済学・社会学・心理学／行動科学のうち2つ以上を併用）」「経済・社会・心理以外」に大別した。ただし、表4には、「理論（経済・社会・心理）」および「経済・社会・心理以外」に集約した上で記載している。
- 11 研究方法に関しては、「規範的研究（主に著者の論理展開に基づいた考察・提言を行った研究）」「ケース／フィールド（主に調査対象においてインタビュー調査を行った研究）」「サーベイ：仮説検証（主に質問票を用いて構成概念間の関係を検討した研究）」「サーベイ：実態把握（主に質問票を用いて実態を調査した研究）」「アーカイバル（主に調査対象に関する定量的データを用いた研究）」「文献レビュー（主に既存研究を整理しながら研究課題を提示した研究）」「分析的研究（主に数学モデルを用いた研究）」「実験（主に実験計画を設計して対象／被験者を検討した研究）」「その他」に分類した。
- 12 研究サイトは、「製造業（加工組立産業、プロセス産業など）」「非製造業（流通業、飲食業、銀行など）」「営利組織全体（製造業および非製造業の双方を対象）」「非営利組織（病院、政府、自治体など）」「不明（企業情報の明記なし）」「研究サイトなし」に類別した。
- 13 アメリカ南東部・北中央部2大学のMBA学生96人への質問票調査に関して、MBA学生の所属に関する情報が明記されていなかったため、「研究サイトなし」に分類した。

#### 参考文献

- 乙佐吉. 2005. 「わが国企業のバランス・スコアカード導入における促進・阻害要因に関する研究—A社のケースを通じて—」『原価計算研究』29 (1) : 58-73.
- 加登豊・松尾貴巳・梶原武久編著. 2010. 『管理会計研究のフロンティア』中央経済社.
- 櫻井通晴. 2003. 『バランス・スコアカード—理論とケース・スタディー—』同文館出版.
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好. 2009. 「日本企業の管理会計実態（3・完）—実態調査研究の文献サーベイを中心として—」『三田商学研究』52 (1) : 25-35.
- Bisbe, J. and D. Otley. 2004. The Effect of the Interactive Use of Management Control System on Product Innovation. *Accounting, Organizations and Society* 29 (8) : 709-737.
- Bourguignon, A., V. Malleret and H. Nørreklit. 2004. The American Balanced Scorecard versus the French Tableau de Bord : The Ideological Dimension. *Management Accounting Research* 15 (2) : 107-134.
- de Haas, M. and A. Kleingeld. 1999. Multilevel Design of Performance Measurement Systems ; Enhancing Strategic Dialogue throughout the Organization. *Management Accounting Research* 13 (3) : 233-261.
- Dikkoli, S. 2001. Agent Employment Horizons and Contracting Demand for Forward-Looking Performance Measures. *Journal of Accounting Research* 39 (3) : 481-494.
- Gibbs, M., K. A. Merchant, W. A. Van der stede and M. E. Vargus. 2004. Determinants and Effects of Subjectivity in Incentives. *The Accounting Review* 79 (2) : 409-436.
- Hall, M. 2008. The Effect of Comprehensive Performance Measurement Systems on Role Clarity, Psychological Empowerment and Managerial Performance. *Accounting, Organizations and Society* 33 (2-3) : 141-163.
- Henri, J.-F. 2006. Organizational Culture and Performance Measurement Systems. *Accounting, Organizations and Society* 31 (1) : 77-103.
- Hesford, J. M., S. H. Lee, W. A. Van der Stede and S. M. Young. 2007. Management Accounting : A

- Bibliographic Study. in Chapman, C. S., A. G. Hopwood and M. D. Shields (eds.) *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford UK : Elsevier : 3-25.
- Ittner, C. D. and D. F. Larcker. 1998. Are Nonfinancial Measures Leading Indicators of Financial Performance? An Analysis of Customer Satisfaction. *Journal of Accounting Research* 36 (supplement) : 1-34.
- Lipe, M. G. and S. E. Salterio. 2000. The Balanced Scorecard : Judgmental Effects of Common and Unique Performance Measures. *The Accounting Review* 75 (3) : 283-298.
- Kaplan, R. S. 1998. Innovation Action Research : Creating New Management Theory and Practice. *Journal of Management Accounting* 10 : 89-118.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton. 1992. The Balanced Scorecard : Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review* January-February : 71-79. (本田桂子訳. 1992. 「新しい経営指標 “バランスド・スコアカード”」『DIAMONDハーバード・ビジネス』4-5月 : 81-90).
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton. 1996. *The Balanced Scorecard : Translating Strategy into Action*. Boston MA : Harvard Business School Press (吉川武男訳. 1997. 『バランス・スコアカード—新しい経営指標による企業変革』生産性出版).
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton. 2001. *The Strategy-Focused Organization : How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Boston MA : Harvard Business School Press (櫻井通晴監訳. 2001. 『キャプランとノートの戦略バランスド・スコアカード』東洋経済新報社).
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton. 2006. *Alignment : Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*. Boston MA : Harvard Business School Press (櫻井通晴・伊藤和憲監訳. 2007. 『BSCによるシナジー戦略—組織のアライメントに向けて』ランダムハウス講談社).
- Nagar, V. and M. V. Rajan. 2001. The Revenue Implication of Financial and Operational Measures of Product Quality. *The Accounting Review* 76 (4) : 493-513.
- Shields, M. D. 1997. Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research* 9 : 3-61.
- Young, S. M. and F. H. Selto. 1991. New Manufacturing Practices and Cost Management : A Review of the Literature and Directions for Research. *Journal of Accounting Literature* 10 : 265-298.

(付記) 本論文は、2011年12月10日に兵庫県立大学にて開催された、日本会計研究学会第61回関西部会での報告に基づいて作成している。なお、本稿は科学研究助成金による成果の一部である。

(河合隆治・同志社大学准教授)

(乙政佐吉・小樽商科大学教授)