

農業経営におけるP B S Cフレームワークの構築

Construction of PBSC Framework in Farm management

保 田 順 慶

1. はじめに

(1) 研究の背景と目的

農業とは、人々が必要とする植物・動物性の食料や原料・材料を、土地及び土地以外の自然力を利用して生産する¹⁾産業であり(木村、2008、22頁)、4つの基本的特性を有すると説明される。第1には、植物・動物という生き物(有機物)を生産するため、制御技術が複雑であったり、機械化が困難であったりするため、完全な生育を制御することが難しく、品質も色々で腐敗しやすく、かさばったり均一化が困難であったり、品質や鮮度維持は難しいという特質を有する(木村、2008、22-23頁)。第2には、土地を基本的生産手段とするため、生産不可能性、移動不可能性、不可減性、地域性や異質性といった特質を有する(木村、2008、23頁)。第3には、生産には土地以外の自然力から影響を受け、気象や地形の影響を避けることができないという特質を有する(木村、2008、23頁)。第4には、現代社会では農業は経済発展の中核ではなく、多くが家族労働に依存した社会的生産力の低い部門として位置付けられるという特質を有する(木村、2008、23頁)とされる。

また、農業の特質については、小田、長命、川崎(2013)において、農業は技術的特質、商品的特質、主体的特質の3つの特質を有すると述べられている(小田・長命・川崎、2013、24頁)。技術的特質とは、農業生産は生命現象を利用した生産であるため、材料を投入すると必ず同一の製品が製造できるという製造業とは異なり、生産活動の作業や工程の順序の入れ替えが不可能であるということや農産物の形状や品質にばらつきがあるため標準化や規格化が困難であることである(小田・長命・川崎、2013、24頁)。また、商品的特質とは、農産物が腐りやすく、潰れやすいことや重量や大きさが不ぞろいであるためかさばるといったことを示している(小田・長命・川崎、2013、24頁)。さらに、主体的特質とは、生産の担い手が一般的に家族労働力に依拠した経営が大半を占めるというものである(小田・長命・川崎、2013、24頁)。

このような農業の特質を踏まえたうえで、過去の農業会計の先行研究において

¹⁾ 広義には耕種や畜産の他に造林や水産物の養殖・繁殖を含み、狭義には耕種、畜産、養蚕を意味する(木村、2008、22頁)と述べられている。

は、²⁾ 農業経営を農地という生産設備を用いて農産物を生産して収益を得る組織体として捉えて、一般的な企業会計における原価計算システムの導入を目指すことが、農業経営のマネジメントに有用であるのではないかという視点から研究がなされてきたことが示唆されている（保田、2015、139-153頁）。しかしながら、既往の研究においては、農業経営に単純に一般的な原価計算手法の導入を試みている研究が多く、農業の特質に鑑みた提言ができていないものが多く、その結果現実の農業経営への貢献ができてこなかったのではないかと指摘されている（保田、2015、139-153頁）。

従来の農業会計学の研究は、財務会計的視点からは納税計算の適正化に主眼を置いた計算書類の作成を中心になされてきたと考えることができる。原価計算的視点においても、財務会計的視点の延長として棚卸資産の評価計算に主眼を置く原価集計技法の確立に力点が置かれてきたと考えられるのである。それに対して、管理会計的視点に基づく農業経営へのマネジメント・コントロール的な技法の確立は、多くが小規模家族経営を前提とするわが国農業経営においてはほとんどなされてこなかったと考えられるのである。

しかしながら、近年のわが国の農業経営は、一般営利企業の農業経営への参入事例の増加や集落営農法人の増加など、労働と土地と資本の分化による農業の組織化という新たな農業経営形態の進展を見せるようになってきている。すなわち、小規模家族経営を前提とする農業経営から大規模化し組織化した農業経営においては、家族以外の労働力を雇用する機会が増加し、農業従事者の人数が増加することで組織構造は階層化する。また、大規模経営になることで、第三者からの土地や資金の調達も行われるようになる。そのため、利害関係が複雑化し、利害関係者間の合意形成の必要性やその困難性が顕在化してくる可能性がある。そこで、農業法人全体ないしは集落営農法人の集落全体における戦略目標を記述し、ビジネスモデルの可視化を図る必要が生じるはずである。そのような局面において、Kaplan&Norton（1992）により提唱された、バランス・スコアカード（以下、BSC）の構築が農業経営においても有効なのではないかという研究がなされてきている（小野、2012；高橋・久保、2017）。

しかしながら、農業経営にBSCを適用するという先行研究はわずかであり、一般的な参入法人や集落営農法人においてBSCを適用するという事例も少ない状況である。そこで、本稿においては、農業経営におけるBSC適用の先行研究についてレビューを行ない、先行研究の問題点から農業経営に階層的なBSCの適用を企図する

²⁾ 農業経営とは、農業経営者が、一定の自然的条件と社会経済の下で、経営目的を持ち、自主的に意思決定し、何かの原則に従って、経営資源を利用し、作物の栽培（耕種）、家畜の飼養（養畜）、加工（農産加工）等を行うことによって、特定の農産物製品・サービスを生産し、その成果を関係者に分配する独立した持続的な組織体である（木村、2008、23頁）と定義づけている。

プロジェクト&プログラム・バランススト・スコアカード（以下、P B S C）が有用な
のではないかということを提言する。

（2）研究の方法と本稿の構成

農業経営にB S Cの思考を導入することの有用性を論じた過去の先行研究について
レビューを行なった。CiNiiを用いて「B S C」「バランススト・スコアカード」「バラ
ンス・スコアカード」というキーワードを用いて論文検索を実施した。その結果、小
野（2012）と高橋・久保（2017）という二つの農業経営にB S Cの思考を導入する試
みないしはB S C導入事例に関する先行研究を見つけた。

本稿の構成は以下の通りである。2において、Kaplan&Norton（1992）によって提
唱されたB S Cの概略や利点、効果、さらにはその後の研究によって明らかにされた
問題点や課題について概説する。次に3において、わが国の農業経営におけるB S C
導入に関する先行研究についてレビューを行なう。さらに、当該先行研究の農業経営
における意義や貢献、先行研究の共通点・相違点、先行研究から得られる知見と今後
の課題について明らかにする。4においては、プログラム&プロジェクトマネジメン
ト（以下、³⁾ P 2 M）におけるプログラムやプロジェクトと農業経営の類似性につ
いて説明する。具体的には、農業（個々の農産物生産）とプロジェクトの類似性、集
落営農、生産法人経営とプログラムの類似性について述べる。5においては、P 2 M
において提言されるB S Cの手法であるP B S Cについて概略を説明し、農業経営に
おけるP B S Cのフレームワークの構築について提言を行なう。6においては、本稿
全体を通しての考察を再度述べるとともに、7で本稿の意義を整理し、本稿の限界や
今後の課題について示して稿を閉じる。

2. B S Cについて

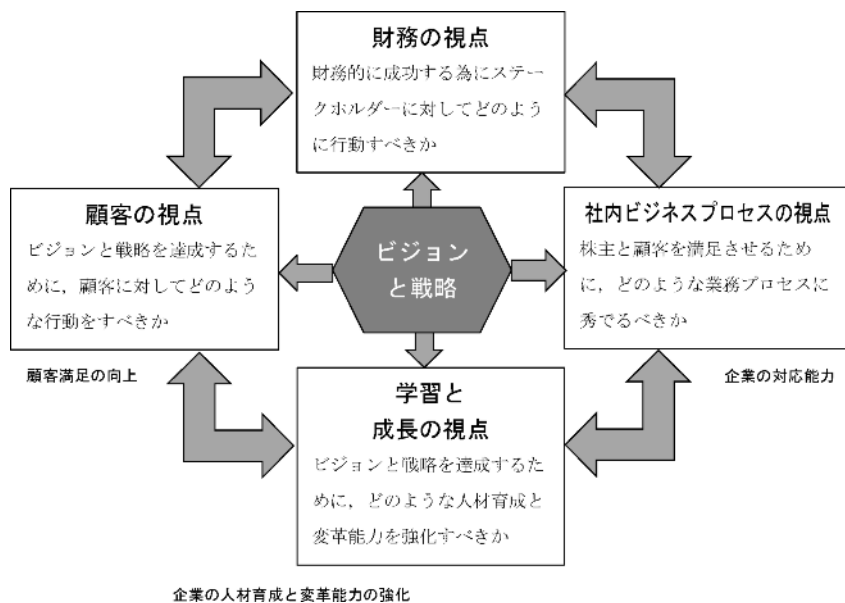
（1）B S Cの概略

財務的指標だけではなく、非財務的指標も用いた業績評価システムとしてKaplan&
Norton（1992）によって提唱された新たな管理会計技法がB S C（バランススト・スコ
アカード：Balanced Scorecard）である（Kaplan&Norton、1992、pp.71-79）。その
後、B S Cは実務上の知見の蓄積等によって、戦略と業績評価指標の整合性を保つ戦
略的マネジメントシステムとしての位置付けが強調されるようになってきた（Kaplan
&Norton、1996、pp.75-85）。

³⁾ P 2 Mとは、プログラム&プロジェクトマネジメントの略称であり、高い成果を目指してプ
ログラムを計画し実行するプログラムマネジメントと、プログラムを構成する個々のプロジェ
クトを確実に遂行するためのプロジェクトマネジメントに関する手法、そしてこれらの関連知
識を総合的に取り扱うものである（日本プロジェクトマネジメント協会、2014、26頁）。

BSCはビジョンと戦略から財務の視点、顧客の視点、社内ビジネスプロセスの視点、学習と成長の視点の4つの視点ごとに戦略目標を設定し、戦略目標達成のための重要業績指標を決定していく。財務の視点は、株主や債権者のためにどのような行動すべきかの視点であり、過去の活動の経済的な成果を客観的に要約できる財務尺度を業績評価尺度とするものである（櫻井、2012、575頁）。顧客の視点は、顧客と市場のセグメントを識別し、目標としているセグメントの業績を測定するものであり、顧客には外部顧客だけではなく内部顧客も含まれると解される（櫻井、2012、575頁）。社内ビジネスプロセスの視点は、顧客満足に最大のインパクトを与え、財務目標を達成するための企業内部のビジネスプロセスに焦点が置かれるものであり、経営者がいかにビジネスと業務の改善を行なったかを定量的に示すものである（櫻井、2012、575頁）。学習と成長の視点は、優れた業績は個々の従業員のスキルの高さが重要であり、従業員の能力向上などに関するものである（櫻井、2012、575頁）。

図表1 BSCにおける4つの視点

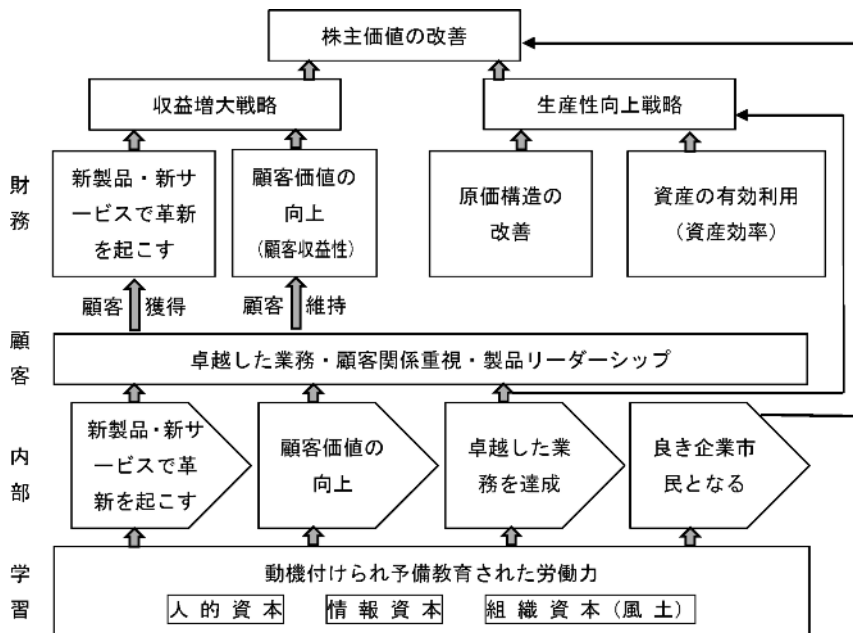


出典：吉川（2001）3頁をもとに筆者修正。

BSCの実施にあたっては、戦略のロジック（因果連鎖）を明確にして、ロジックを上記の4つの視点の戦略目標へと展開していくために、戦略マップを作成する（小林・伊藤・清水・長谷川、2009、37頁）。戦略マップは、顧客価値の提案によって収益が増大するという戦略の方向性である収益増大戦略とコスト削減や資産の有効利用

という生産性向上戦略の二つを柱として作成されることになる（小林・伊藤・清水・長谷川、2009、39頁）。また、戦略マップを活用することで戦略を可視化し、修正することができ、B S Cは戦略策定の支援のみならず、⁴⁾ダブルループの学習プロセスを形成することになるといえるのである（山田・伊藤、2005、55頁）。

図表2 戦略マップの具体例



出典：Kaplan&Norton（2001）132頁をもとに筆者作成。

(2) B S Cの利点、効果

わが国では古くより⁵⁾方針管理や品質管理といった非財務的指標を用いたマネジメントが広くなされてきたが、B S Cはわが国でも多くの研究がなされ実務上の適用も拡大した。その背景には、わが国の品質管理活動は品質向上が顧客満足に繋がり、結果的に利益拡大に繋がるという漠然とした因果連鎖のみが認識されて、明確な因果

⁴⁾ 創発戦略にもとづく報告システムにおいては、戦略を実現する進捗状況をモニターし、必要に応じて是正措置がとれるシステムを持つ必要があり、戦略を管理するための学習・コントロール・プロセスと業務のコントロール・プロセスがリンクしている戦略的な学習プロセスがダブルループの学習プロセスである（櫻井、2012、536頁）。

⁵⁾ 「方針管理とは、経営方針に基づき、長（中）期経営計画や短期経営方針を定め、それらを効率的に達成するために、企業全体の協力のもとに行われる活動」（高須、1997、14頁）と定義づけられる。

連鎖の認識を持たなかったことから、過剰品質や行き過ぎた顧客志向といった問題が顕在化して、品質の向上にも関わらず顧客満足や利益拡大に貢献しないという事態が生じてきた（加登・河合、2002、72頁）からと推察できる。

BSCによれば、戦略の意図する因果連鎖に向けて人々を動機付けるように指標を設定することが可能となり（鈴木、2017、226頁）、過剰品質や行き過ぎた顧客志向といった非財務的指標をマネジメントツールとして利用することの弊害を回避することが可能となるのである。

BSCにおけるバランスとは、さまざまに解釈されているが、主なものとして3つのバランスの意味があると考えられる（鈴木、2017、224-226頁）。第1は、株主や顧客という外部の利害関係者を想定した指標と顧客、社内ビジネスプロセス、学習と成長といった内部の利害関係者を想定した指標とのバランスという意味である（鈴木、2017、224頁）。第2は、⁶⁾ 会計的成果と、顧客、社内ビジネスプロセス、学習と成長といった将来の会計的成果を導く要因としての指標とのバランスという意味であり、成果と成果をもたらす要因としてのバランスという意味である（鈴木、2017、224-226頁）。第3は、⁷⁾ 利益などの会計制度に基づく客観的な指標と顧客満足やロイヤリティなどの企業独自の考え方で設定する主観的な指標とのバランスという意味である（鈴木、2017、226頁）。

(3) BSCの問題点

先行研究において、BSCには数多くの問題も指摘されてきた。さまざまな論者に共通して指摘される問題点が、因果連鎖ないし因果関係に関する問題点である。BSCには、「顧客満足の向上→顧客ロイヤリティの向上→財務的業績向上」といった因果関係を想定しているが、ここには⁸⁾ 厳密な意味での因果関係は存在しないと考えられる（乙政、2002、38-39頁；杉山、2012、94-95頁）。過度に緻密な戦略マップを多大なコストをかけて作成・実行したとしてもその効果は限定的（杉山、2012、95頁）であるといえる。しかしながら、このような因果関係の曖昧さが、組織成員間の相互理解を促進し、因果関係の不十分さが対話によって補われる（小林、

⁶⁾ 経常利益などの他、投資利益率（ROI）、残余利益、経済付加価値（EVA）、売上利益率、キャッシュ・フロー、売上高、売上高成長率など（櫻井、2012、575頁）が会計的成果として考えられる。

⁷⁾ 会計制度に基づく客観的な指標とは、経常利益や売上高、キャッシュ・フローなど会計制度に従って算出された数値を意味し、高い客観性を有するものを示すと考えられる。

⁸⁾ 厳密な意味での因果関係とは、時間と空間のなかで近接して観察できる二つの独立的事象があり、一方の事象が時間の経過の中で他の事象に先行し、前者の事象が観察されると、必ずあるいは高い確率で後者の事象がその後で観察されるという経験的に実証可能な関係が存在することである（小林、2000、2頁）。

2000、9頁)というコミュニケーションシステムとしてB S Cが機能するという観点から、B S Cの意義は何ら減殺されないという見解も存在する。

その他、導入に費やされる時間とコストの膨大さ、4つの視点の妥当性、B S Cが階層的なトップダウン型コントロールでありダイナミックな経営環境下で戦略的マネジメント・システムとして企業に定着させることの困難性などの問題点も挙げられている(乙政、2002、33-40頁)。

3. わが国の農業経営におけるB S C導入に関する先行研究

(1) 小野 (2012)

小野(2012)は、2009年の農地法改正を契機とした他業種からの企業の農業参入の増加を背景として、企業の本格的な農業参入のためにB S Cの利用が有効であることを論じた(小野、2012、91-115頁)。農業は自然に強く依存する不確実性、安全性重視の栽培法によるコスト高、短い賞味期限、細かく細分化された耕地、資金調達限界、栽培技術の取得コスト、採算性など(小野、2012、96頁)さまざまな参入障壁を有し、一般企業が本格的な農業参入をすることの困難性の高さを指摘する。そのような中において、⁹⁾「地域資源の視角」が重要になると説明する(小野、2012、97頁)。「地域資源の視点」を、多角化を機軸に農外から農業に参入する企業にとって、経営上実効性ある意思決定支援の基盤として確立するためには、B S Cという経営手法の枠組みを活用することが必要であることを述べる(小野、2012、97頁)。すなわち、B S Cの既存の4つの視点に加えて、新たに「地域資源の視点」を導入することが、B S Cによる企業の農業参入への支援の実効性を高めることになると主張する(小野、2012、109頁)。

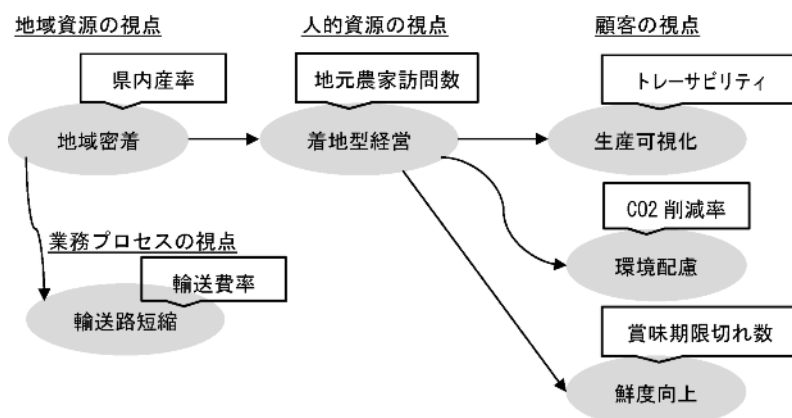
多角化を伴う企業の農業参入においては、競争優位性も存在することが指摘される(小野、2012、108頁)。①資源間や部門間の相乗効果を生み、本業の強みを増幅させると同時に、既存の農業者には実現できなかった付加価値を創造する、②農外で培われた生産技術、品種改良技術、経営手法、マーケティング手法、管理思考、人材育成プログラムなどを活用できる、③労働や機械の使用量の年間を通した偏りを、農外事業と農業で平準化できる、④播種から収穫までの期間が長いことによる、財務流動化の劣化を他事業のキャッシュフローで充当できる、⑤加工部門設置によるリスク分散、⑥事業が軌道に乗るまでの数期間の損失を他事業の利益でフォローできる、⑦知名度

⁹⁾ 地域の物的・人的資源に加え、差別化の源泉となる地域個性といった情報財、地域の生活文化に関わる多様な組織間ネットワークが造る地域システムなどのソフトウェアなども含め、地域に蓄積された過去からのストックである無形資産を洗い出し、地域資源コンセプトを広げることが資源活用の有効性を高め、経営主体の企業価値を向上させる手立てになると説明されている(小野、2012、97頁)。

の高い企業ブランドで農地確保が推進される、⑧農業融資の信頼性向上、⑨地元との密着によって経営理念への共鳴を得やすいといった点が競争優位性として挙げられている（小野、2012、108頁）。このような多角化をとまなう企業の農業参入におけるさまざまな競争優位性を享受するためには、地元情報、貸与可能農地情報、地域の人材情報、微気象・土壌に合った適地栽培のための作目などの栽培技術情報、販路情報など地域コミュニティから得られる情報財（小野、2012、109頁）といった「地域資源」を最大限有効活用する必要があるのである。さらに、企業と消費者との間に多様な形態の「提携」が生まれるのであれば、これらのリンケージも「地域資源」とみなされる（小野、2012、109-110頁）。

たとえば、農業生産法人を設立するとともに規模拡大のため農家と栽培委託契約を結ぶ食品スーパーを想定すると、「地域資源の視点」では地産地消が戦略テーマとされ、県内産（作物）率が業績評価指標となると説明される（小野、2012、110頁）。

図表3 「地域資源の視点」を含む戦略マップ



出典：小野（2012）110頁。

BSCの基礎として、財務諸表に計上されない「見えざる資産」を経営資源として位置付け、能動的蓄積と活用への志向が含まれており、農業生産を対象とする場合には「地域資源の視点」を加えることで、地域の保有する無形資源を洗い出し運用していくことが重要な戦略要素となることを示唆している（小野、2012、112頁）。なぜなら、戦略マップに「地域資源の視点」を組み込むことによって、参入企業の既存部門と農業部門間の相乗効果を生み出し組織効果を最大化させる戦略構築の具体的道筋が見えてくる（小野、2012、112頁）からである。

(2) 高橋・久保 (2017)

高橋・久保 (2017) は、経営理念に即した経営展開に関しては、営利を第一義とする農外の一般企業を対象としたものが多く、営利を第一義としない集落営農法人を対象としたものは極めて少ないという問題意識から、山口県内の集落営農法人を対象として理念主導型経営の経営に対する効用および実践方策を明らかにすることを旨とした (高橋・久保、2017、1頁)。具体的には、山口県内の集落営農法人の理念の特徴を分析して、理念が法人内で機能するためのポイントや理念と経営成果との関連性等を明らかにするとともに、法人で働く人のモラルと経営理念との関連性も明らかにし、理念の充実度や働く人のモラルが高い法人の経営管理実態から理念主導型経営を実践するためのポイントを整理した (高橋・久保、2017、2頁)。具体的な調査方法としては、山口県内の95の集落営農法人に経営理念に関する郵送質問票調査を実施し、アンケートに回答した法人の中から設立後4年以上を経過した40法人を対象として法人の理念と経営成果との関係について調査を行なった (高橋・久保、2017、2頁)。さらに、40法人の中から理念の特性の異なる14法人を選定して、働く人のモラルを調査して理念との関連性を分析した (高橋・久保、2017、2頁)。その上で、14法人の中から、理念の総合特性が高く、働く人のモラルも高い¹⁰⁾ 3つの法人を選定し、各法人における経営管理実態を調査して理念主導型経営実践のためのポイントを整理した (高橋・久保、2017、2頁)。

集落営農法人に対するアンケート調査を集計した結果、理念の「機能」を高めるためには、「内容」や「浸透活動」の充実度を高めていくことが重要であり、理念を構成員がわかりやすい言葉で明文化することが重要であることが示された (高橋・久保、2017、3-5頁)。さらに理念の充実、経営成果にプラスに働くことが明らかとなった (高橋・久保、2017、6頁)。集落営農法人で働く人とモラルと理念の関係性においては、理念の機能の向上はモラルの向上にプラスに働くとともに、利益の還元水準が上がると働く人のモラルも上がることが明らかにされている (高橋・久保、2017、8頁)。ただし、10a当たりの売上高とモラルとの間には、報酬以外の要因で負の相関がみられ、生産性向上はモラルの低下を招く可能性があることを示唆している (高橋・久保、2017、8頁)。

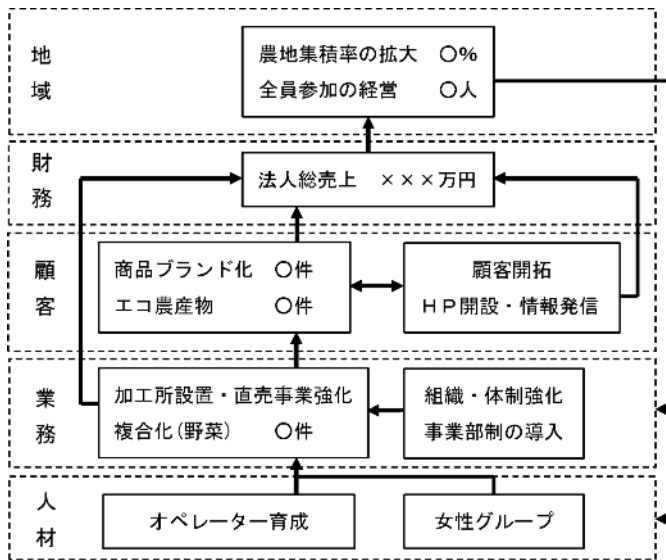
働く人のモラルを調査した14集落営農法人の中から、理念総合力および「職務」モラルが比較的高い3法人を選定して経営管理実態を調査し、理念の共有化と理念の目標・計画への落とし込みについて調査した (高橋・久保、2017、9頁)。このう

¹⁰⁾ このうち2つの法人ではB S Cを導入し、「財務・顧客・業務・人材」に「地域」を加えた5つの視点から戦略や目標を立案するとともに、理念と戦略および戦略間の関連性を明確化することによって、理念や目標の実現を効率的に管理する体制を構築していた (高橋・久保、2017、10頁)。

ち、理念の目標・計画への落とし込みにあたって、BSCの活用が効果的であることが示唆されている（高橋・久保、2017、10頁）。3法人のうち2法人については、BSCを導入して、「財務、顧客、業務、人材」に「地域」を加えた5つの視点から戦略や目標を立案するとともに、理念と戦略および戦略間の関連性を明確化することによって、理念や目標の実現を効率的に管理する体制を構築しており、BSCの活用が理念主導型経営に有効であることが示されている（高橋・久保、2017、10頁）。

集落営農法人においてBSCの有効性を高めるためには、①理念の再確認や戦略の立案過程に幅広い組織成員が参画し、ボトムアップで活動を実行していくこと、②中期計画見直し時期に合わせてBSCを行なうこと、③普及指導員、第三者のコーディネートを有効に活用することが必要であると述べられている（高橋・久保、2017、11頁）。

図表4 ある集落営農法人の戦略マップ



出典：高橋・久保（2017）10頁一部抜粋。

(3) 先行研究の意義

小野（2012）は、一般企業の農業参入を前提として「地域資源の視点」を含めたBSCの適用が有効性を有することを論じた。多角化を伴う一般企業の農業参入はさまざまな競争優位性を有することを明らかにし、産業化の阻害要因と考えられてきた農業の特殊性や限界が企業の経営資源を投入することによって解消されるという見解を示しており（小野、2012、108頁）、大変示唆に富む研究である。地元情報、貸与可

能農地情報、地域の人材情報、微気象・土壌に合った適地栽培のための作目などの栽培技術情報、販路情報など地域コミュニティから得られる情報財や当該情報を提供する自治体、農業委員会、農業普及所、J A、N P O、そのネットワークなど（小野、2012、109頁）も地域資源として活用していくのみならず、企業・農家・消費者の間の多様な形態による「提携」も農業を支えることから地域資源と捉えている（小野、2012、109-110頁）。

一般企業が農業へ参入するにあたって、B S Cを用いることが企業の競争優位性を認識させ、具体的な戦略立案に貢献することを明らかにし、「地域資源の視点」を戦略マップ上の新たな視点として創設することが有効性を高めることを述べた点において、従来の農業経営研究にはなかった新たな視座を提供するという意義が存在すると考えられる。

高橋・久保（2017）は、山口県内の集落営農法人を対象として郵送質問票調査を行なった。95法人を対象に郵送質問票調査を実施しており、多くのサンプル数に基づいた統計解析により定量的な分析を行なっている点において大変優れた研究であると考えられる。集落営農法人の経営理念が機能して組織成員に浸透、理解されていることが、組織成員のモラル向上に繋がり、経営成果にも影響を与えることを定量的な分析で明らかにしている。そして、経営状態が良好な法人は、B S Cを共有化された理念を具体的な戦略や目標に落とし込むためのツールとして利用しており、「財務、顧客、業務、人材」に「地域」の視点を加えた5つの視点を設けていることを明らかにした（高橋・久保、2017、10頁）。B S Cによって戦略や目標を立案するとともに、理念と戦略および戦略間の関連性を明確化することによって、理念や目標の実現を効率的に管理する体制を構築していることが紹介されている（高橋・久保、2017、10頁）。

集落営農法人の実態を郵送質問票調査によって定量的に明らかにし、経営理念が機能し、組織成員に浸透していることが、組織成員のモラル向上や経営成果の獲得に重要であることを明らかにし、経営理念から具体的な戦略や目標に落とし込むためにB S Cの活用が有効である可能性を示している点において、従来の農業経営研究には存在しなかった新たな知見を提供するものであり、大変示唆に富む研究であると考えられる。

（4）先行研究の相違点・共通点

小野（2012）の研究は、一般企業の多角化に伴う農業参入を想定して、B S C適用の有用性を論じた研究である。それに対して、高橋・久保（2017）の研究は、山口県内の集落営農法人を調査対象として、理念主導型経営の有用性を高めるツールとして

BSCの適用が有効であることを論じたものである。したがって、両者は研究対象とする組織体が異なるという点において相違する。

しかしながら、上述の両研究の相違点は、従来の農業経営の太宗を占めてきた小規模家族経営を前提としていないという点においては共通するとみることも可能である。すなわち、いずれの研究においても経営理念の組織成員への共有化や戦略や目標設定、業績評価ツールとしてBSCの有効性を論じているが、それは組織体の規模が大きくなり、多数の組織成員が存在するようになった段階でBSCが有効性を発揮することを示唆しており、一般企業の多角化に伴う農業参入や集落営農法人といった多数の組織成員を有する農業経営においてその効果を発揮するであろうということが示唆されていると考えることができる。

また、戦略マップの作成にあたって「地域（資源）の視点」の創設を述べている点においても両研究は共通している。小野（2012）は、農業生産法人を設立し、農家との栽培委託契約を結ぶ食品スーパーを例にとり、「地域資源の視点」では地産地消を戦略テーマとして県内産（作物）率を業績評価指標とすることを説明している（小野、2012、110頁）。この「地域資源の視点」の指標の向上は、輸送路短縮といった「業務プロセスの視点」や着地型経営を戦略目標として地元農家訪問数を指標とする「人的資源の視点」に影響を与えるプロセスを想定している。これに対して、高橋・久保（2017）は、「地域の視点」を戦略マップ上最上位の視点として位置付け、農地集積率の拡大や全員参加の経営といった業績評価指標を設定し、地域ぐるみでの農地の保全や積極的な農産物多角化といった経営方針の実現を目指している集落営農法人の具体例を示している（高橋・久保、2017、10頁）。したがって、いずれの研究においても「地域（資源）の視点」を従来の管理会計手法としてのBSCでは紹介されていない¹¹⁾新たな視点の創設の有効性を述べている点において共通していると考えられる。

（5）先行研究から得られる知見と今後の課題

小野（2012）および高橋・久保（2017）の先行研究はともに小規模家族経営を対象とせず、一般企業の多角化に伴う農業参入や集落営農法人といった大規模化した農業経営を対象としている。このことは、農業経営においても、組織成員が増大した場合

¹¹⁾ 小野（2017）の具体例においては、「地域資源の視点」は「人的資源の視点」「業務プロセスの視点」「顧客の視点」といった他の視点よりも下位の視点として置かれており、他の視点の基盤に「地域資源の視点」が作用すると考えているとみられる。それに対して、高橋・久保（2017）の集落営農法人の戦略マップの具体例においては、「地域の視点」は「財務・顧客・業務・人材の視点」よりも上に位置付けられた最上位の視点として設定されている。これは、集落営農法人という位置づけから地域集落への貢献が法人の存在意義として重視されている点を理由とすると考えられる。したがって、両研究において「地域（資源）の視点」を戦略マップ上のどこに位置付けるのかという点においては、相違しているともいえる。

には、マネジメント・コントロールの必要性が増加し、組織成員間の利害調整や業績評価の必要性も増大するというを示唆していると考えられる。経営規模が増大した場合には、組織成員への経営理念・戦略の浸透や企図された戦略の遂行が必要不可欠であり、B S Cが戦略の浸透や企図された戦略の遂行に有効なツールであるとの共通的理解が存在すると考えることができる。

しかしながら、小野（2012）は、B S Cの農業経営への有効性を理論的に研究したものであり、具体的な農業参入企業への適用事例は示されていない。高橋・久保（2017）の研究は、郵送質問票調査を行なった95法人のうち、良好な経営状態の3法人のうち2法人においてB S Cが活用されていたという事実をもって集落営農の理念主導型経営にB S Cが有効であるのではないかと提言を行っており、他の集落営農法人へのB S Cの具体的な導入についての検討はなされていない。すなわち、全国各地の集落営農法人にB S Cを導入するための具体的な適用方法についての提言はなされておらず、B S Cの農業経営への導入の一般化はできていないと考えられる。

この点、一般企業の農業参入や集落営農法人を対象とした場合、取り扱う農産物も多く、さまざまな職務を担う組織成員から構成されるはずである。そのような中で、単一のB S Cを採用した場合、戦略マップも大きくなり、各組織成員レベルでの目標設定にまで落とし込むことが難しくなる可能性がある。一般企業の農業参入や集落営農全体のレベルでのB S Cの適用とその中の個々の農産物生産や農産物加工、農産物販売などへのB S Cの適用を分けて考えるほうがスムーズにB S Cを導入できるのではないかと考える。すなわち、階層的なB S Cの展開が有効なのではないかと考える。このような階層的B S Cの手法としてプロジェクト&プログラム・バランス・スコアカード（以下、P B S C）という手法が存在する（鈴木、松岡、2004、3頁）。一般企業の農業参入経営や集落営農全体をプログラムと捉え、各農産物生産や農産物加工・販売といった活動はプログラムを構成するプロジェクトと捉えることにより、プログラムレベルのB S CとプロジェクトレベルのB S Cを構築していくことが可能になるのではないかと考える。そこでまずは、P 2 M（日本プロジェクトマネジメント協会編著、2014、26頁）の知識体系におけるプログラムやプロジェクトの概念と農業経営の類似性について、以下で検討していく。

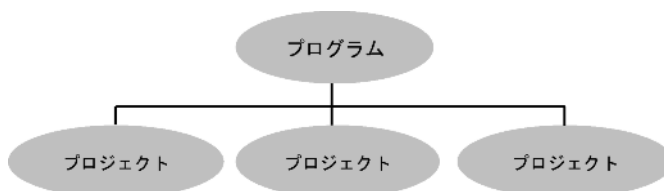
4. P 2 Mと農業経営の類似性

(1) P 2 Mの概略

複雑で大きな命題は、複数のプロジェクトを組み合わせて解決されるが、当該目的の達成のために複数のプロジェクトを適切に組み合わせた統合的な活動をプログラムと

呼び、P2Mにおいては、高い成果を目指してプログラムを計画し実行する¹²⁾ プログラムマネジメントと、プログラムを構成する個々のプロジェクトを確実に遂行するためのプロジェクトマネジメントに関する手法、関連知識を統合的に取り扱うものである（日本プロジェクトマネジメント協会編著、2014、26頁）。

図表5 プログラムとプロジェクトの関係

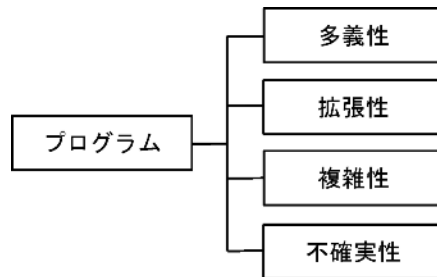


出典：筆者作成

プログラムとは、プログラムミッションを実現するために複数のプロジェクトが有機的に結合された事業であり（日本プロジェクトマネジメント協会編著、2014、67頁）、多義性、拡張性、複雑性、不確実性という4つの基本属性を有する（日本プロジェクトマネジメント協会編著、2014、69-70頁）。多義性とは、プログラムミッション概念にさまざまな発想や要求が複雑に包含されていることを意味している（日本プロジェクトマネジメント協会編著、2014、70頁）。拡張性とは、プログラムの持つ規模、領域、及び構造の拡大可能性を指す（日本プロジェクトマネジメント協会編著、2014、70頁）。複雑性とは、多数のプロジェクトが組み合わせられ、相互に作用しあうことによる構造の複雑化や、長期間の実行過程で生じる市場や競合などの外部環境の影響による行動の複雑化を指す（日本プロジェクトマネジメント協会編著、2014、70頁）。不確実性とは、プログラムが持つミッション（変革）の企図と長期間にわたる環境変動の影響に起因する不確実さを指す（日本プロジェクトマネジメント協会編著、2014、70頁）。

¹²⁾ プログラムマネジメントが必要とされる理由は、プログラムを構成する個々のプロジェクトを管理するだけでは、全体最適が達成できないから（鈴木、2010、339-340頁）と説明されている。

図表6 プログラムの基本属性

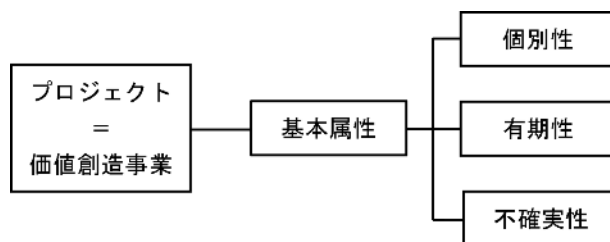


出典：日本プロジェクトマネジメント協会（2014）69頁。

プログラムマネジメントは、事業戦略を実践するためのプログラムミッションの達成を目的とするマネジメントであり、関連性を持つ複数のプロジェクト群を定義し、これらを実行し価値創造を達成するための一連のプロセスで構成されるものである（日本プロジェクトマネジメント協会編著、2014、71頁）。

プロジェクトとは、プロジェクトの特定ミッションを受けて、始まりと終わりのある特定期間に、資源、状況などの制約条件のもとで達成を目指す、将来に向けた価値創造事業である（日本プロジェクトマネジメント協会編著、2014、206頁）。プロジェクトは、個別性、有期性、不確実性という3つの基本属性を有する（日本プロジェクトマネジメント協会編著、2014、206頁）。個別性とは、プロジェクトが非反復的な特性（全く同じプロジェクトはない）を持つことを示しており、類似性のみられるプロジェクトであっても、全くの同一環境下で実施されることはないというものである（日本プロジェクトマネジメント協会編著、2014、207頁）。有期性とは、プロジェクトには明確な「始まり」と「終わり」があるという特性であり、どこで「終わり」なのかを明確にしておくことがプロジェクトの遂行のために必要であると説明される（日本プロジェクトマネジメント協会編著、2014、207頁）。不確実性とは、プロジェクトが将来に向けた価値創造活動であることから常に不確実性を伴うという特性を指しており、プロジェクトは未知の情報、未確定な技術、予測不可能な環境などの様々なリスクにさらされていることから、事前にリスクを特定し、対応策を想定することが必要になるというものである（日本プロジェクトマネジメント協会編著、2014、207頁）。

図表7 プロジェクトの基本属性



出典：日本プロジェクトマネジメント協会（2014）206頁。

プロジェクトマネジメントとは、特定ミッションを達成するために有期的なチームを編成して、プロジェクトマネジメントの専門職能を駆使して、プロジェクトを公正な手段で効率的、効果的に遂行して、確実な成果を獲得する実践的能力をプロジェクトに適用することである（日本プロジェクトマネジメント協会編著、2014、208頁）。

プロジェクトの管理会計は、「計画立案」「結果評価」「計画是正」というサブ・プロセスから構成される（鈴木、2010、316頁）。しかし、プロジェクトの特性に鑑みて、鈴木（2010）は、以下の3つの追加的な改良を提案する。①プロジェクトには明確な始まりがあることから、プロジェクトが解決すべき課題の認識をした上で何を何時までにどれくらいのコストで行なうかを定める「全体計画立案」というサブ・プロセスを追加する（鈴木、2010、316頁）。②プロジェクトには、明確な終わりがあることから、プロジェクトから得られた成果を検証するとともに、プロジェクト管理の中で発生した問題や改善の方法等、次のプロジェクトに向けた評価を「最終評価」というサブ・プロセスとして追加する（鈴木、2010、316頁）。③不確実性に対処するために、プロジェクトのマネジメント・コントロールには段階的詳細化アプローチを採用する。段階的詳細化とは、プロジェクトの進捗に伴い、入手情報が具体化していくにしたがって、計画を順次改善及び詳細化していくものである（鈴木、2010、316頁）。

（2）農業とP2Mの類似性

①農業（個々の農産物生産）とプロジェクトの類似性

農業生産がプロジェクトの基本属性という特質を実質的に有しており、プロジェクトマネジメントにおけるプロジェクトと農業は類似性を有することが保田（2016）によって指摘されている（保田、2016、1-111頁）。

農業生産は、生命現象によるため多くの農畜産物は生産期間が月単位から数年単位という長い生産期間となり、農業事業者が一生の間に経験できる生産や経営上の経験の回数が制限され、不確実性が大きく、因果関係も不明瞭であることから、農業事業

者の知識創造が進みにくい現状があることが指摘される（南石、2011、21頁）。このような農業生産の特質は、全く同じプロジェクトは存在しないという非反復的な特性である個別性という基本属性を示していると考えられる（保田、2016、84頁）。

農業には、播種から収穫、肥育開始から出荷、といった生産期間が存在し、さらに適期作業という季節性を有することが指摘される（吉田、1979、13頁）が、これは、プロジェクトには明確な「始まり」「終わり」があるという有期性という基本属性と類似すると考えられる。また、農業技術革新の発生が農業生産の時間的固着性の軽減をもたらすことになる（稲本、2012、315頁）が、それは農業の時間的固着性を完全に除去することまではできないという限界を示すと捉えることが可能であり、農業はある一定の期間で生産を行なわなければならないという有期性という特質を有するといえることから、プロジェクトの有期性という基本属性を農業生産も具備すると思えることができる（保田、2016、84頁）。

農業生産は、自然環境に関するリスクなどさまざまな不確実性にさらされていることが農業経営に関する先行研究で述べられている（Fleisher、1990；天野、1999；Olson、2004；前川、2007；南石、2011）。各先行研究でさまざまなリスクの分類がなされているが、自然環境に関するリスクについては共通に言及されている。このような農業の特質は、プロジェクトが常に不確実性を有するという基本属性を農業も有していることを示していると考えられる（保田、2016、84-85頁）。

上述の検討により、保田（2016）は農業経営における農産物生産をはじめとする活動は、プロジェクトマネジメントにおけるプロジェクトの基本属性を具備しており、農業はプロジェクトと類似性を有していることを明らかにした（保田、2016、85頁）。農産物は、安定的な生産環境下で生産される工業製品とは異なり、コストやスケジュールと品質との間にはトレードオフの関係が存在すると考えられ、プロジェクトマネジメントの知識体系を援用したフレームワークの構築の必要性を主張する（保田、2016、85頁）。

②集落営農、生産法人経営とプログラムの類似性

集落営農法人や一般企業の農業参入における農業経営は、P 2 Mにおけるプログラムに類似する性質を有するのではないかということが示唆されている（保田、2016、102-106頁）。

地域や産地、集落等とそれらの歴史的経緯を背景として、資源などの制約条件、法規制や農業技術、農産物の販売や流通に関する外部条件などによって農業経営実践は多様性を持って展開される（小田・長命・川崎・長谷、2013、48頁）ことから、農業経営は多義性を有すると思えることができる（保田、2016、103頁）。また、集落営農

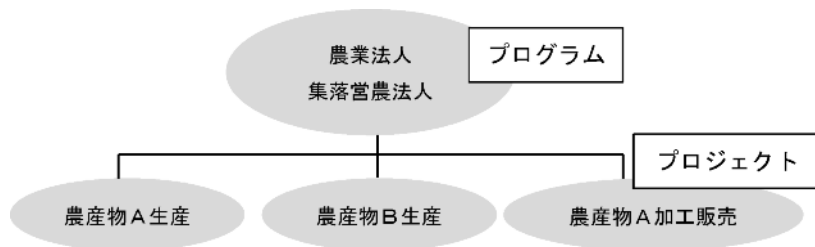
法人において、他の集落にまでまたがるような農事組合法人の設立についての事例がみられる（宮武、2014、185-187頁）ことから、集落営農をはじめとする農業経営が拡張性を有していると考えられる（保田、2016、104頁）。さらに、農業経営体それぞれに固有で複雑な事情や特徴が発現する（小田・長命・川崎・長谷、2013、54頁）ことから、農業経営は複雑性を有すると考えられる（保田、2016、104頁）。最後に不確実性については、個々の農産物生産と同じように農業経営自体も有していると考えられる（保田、2016、104-105頁）。

このように、プロジェクトの4つの基本属性である多義性、拡張性、複雑性、不確実性という特質を集落営農法人や企業の農業参入といった農業経営は有していると考えられ、集落営農法人や一般企業の農業参入における農業経営は、P2Mにおけるプログラムに類似するものであると考えられる（保田、2016、102-106頁）。

③農業におけるプログラムとプロジェクトの関係性

上述の①および②から、農業経営におけるプログラムとプロジェクトの関係性を考察すると以下のように整理することが可能となる。

図表8 農業経営のプロジェクトとプログラムの関係性



出典：筆者作成

集落営農法人や企業の農業参入といった農業経営がプログラムに相当し、個々の農産物の生産活動や農産物の加工、販売といった活動がプロジェクトに相当すると考えられるのである。

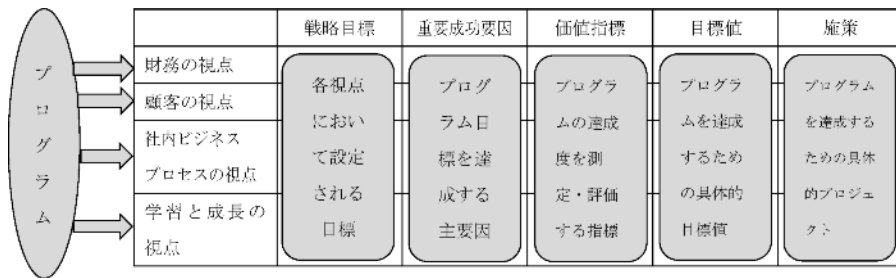
5. P B S Cについて

P B S Cとは、P2Mにおいて価値指標マネジメントとしてB S Cを利用したフレームワークである（鈴木・松岡、2004、19頁）。P2Mにおいては、計画段階においてどのプロジェクトが必要かを検討するだけでなく、実行段階においても戦略とプロジェクトの整合性が図れているのかをプログラムの視点から判断する必要がある

が、当該判断の基礎を提供する枠組みがP B S Cである（塘、2004、35頁）。すなわち、プログラムの複雑化が進み、さまざまなプロジェクトが発生した場合にその全体最適化を図るためにP B S Cというフレームワークが提唱されたのである。

事業戦略に基づいて組織の課題を明らかにし、将来のあるべき姿を実現するためのシナリオが作成され、戦略マップに展開される（日本プロジェクトマネジメント協会編著、2014、521頁）。戦略マップの作成により、戦略実現に必要な視点、視点の目標、目標ごとの重要成功要因の相互関係が明らかになり、ミッション・プロファイリングが行われることになる（日本プロジェクトマネジメント協会編著、2014、521頁）。その結果、プログラムB S Cが作成されることによりプロジェクト間の論理的な相互関係性が担保され、プログラムデザインによって論理的な相互関係性を実際のプロジェクトに結び付ける（日本プロジェクトマネジメント協会編著、2014、522頁）。

図表9 プログラムB S Cの概念

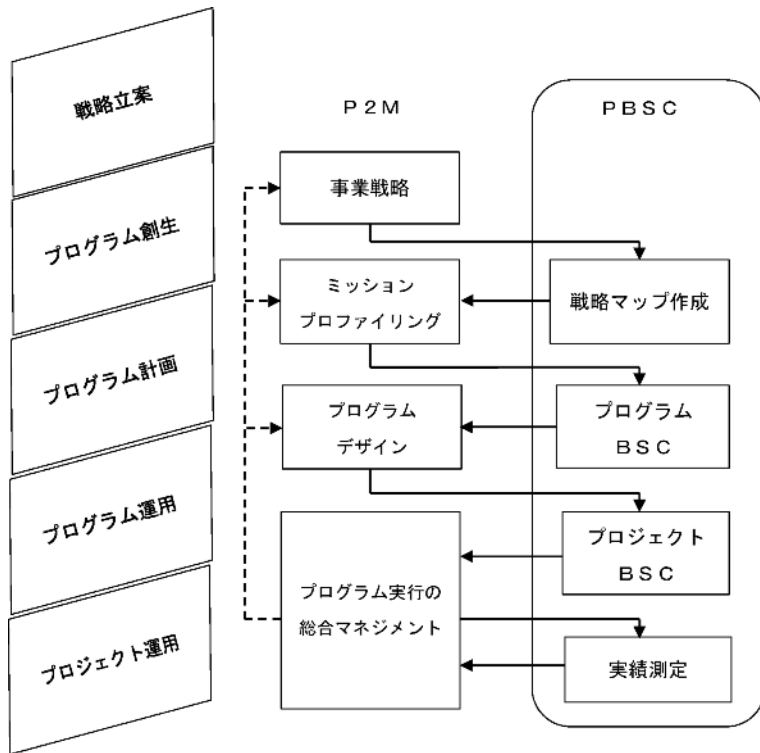


出典：鈴木（2010）345頁。

次に、生成されたプロジェクトごとにプロジェクトB S Cを作成され、それぞれのプロジェクトごとの円滑な推進を可能とするプログラム実施体制が構築される（日本プロジェクトマネジメント協会編著、2014、525頁）。そして、プログラムB S Cの目標値達成に貢献するプロジェクトの戦略目標が設定され、そのための重要成功要因と測定のための価値指標、目標値が設定、具体的行動計画の策定も行われる（日本プロジェクトマネジメント協会編著、2014、525頁）。

プログラムB S Cではプログラム価値を高めるために、プロジェクトの生成、変更、統廃合に力点が置かれるのに対して、プロジェクトB S Cでは、プロジェクトの確実な遂行を目指してプロジェクトの進捗状況を測定し、成果が要求水準を満たしているかを評価することが主目的とされる点において、プログラムB S CとプロジェクトB S Cはその性格を異にするのである（日本プロジェクトマネジメント協会編著、2014、525頁）。

図表10 P B S Cのフレームワーク



出典：日本プロジェクトマネジメント協会（2014）521頁。

P B S Cの意義としては、次の6つが指摘されている（鈴木・松岡、2004、25-26頁）。①因果連鎖を把握することによって、P 2 Mの提案する多元的価値指標を体系的に扱うことができる、②プログラムとプロジェクトの関係を明確にし、目標整合性を高めることができる、③プロジェクト間の論理的な相互補完関係、相互依存関係が把握できる、④戦略に対する理解を深め、戦略を実現するプログラムおよびプロジェクトに対するコンセンサスとコミットメントを形成できる、⑤プロジェクトチームおよび部門間の相互交流が行いやすくなり、創発的な組織学習を促すことができる、⑥¹³⁾ W B Sに戦略的展開手法が取り入れられるようになった（鈴木・松岡、2004、25-26頁）という6つの意義が指摘されている。

¹³⁾ W B S (Work Breakdown Structure) は、プロジェクトの目的を達成するために、実行されるべき全ての作業をプロジェクトの成果物やフェーズに基づき、体系的に階層組織化して表したものである（日本プロジェクトマネジメント協会、2014、256頁）。

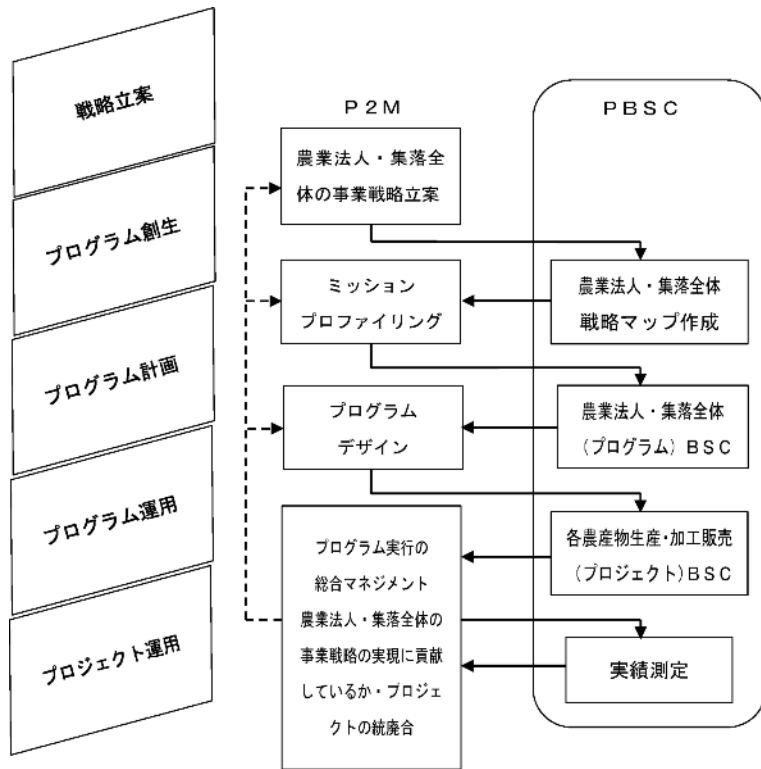
6. 農業経営におけるP B S Cのフレームワーク構築に関する考察

集落営農法人や企業の農業参入といった農業経営において、まずは事業戦略を明確化したうえで、戦略マップを作成する。戦略マップの作成にあたっては、事業戦略実現のための視点の設定からなされるが、その際には「財務・顧客・社内ビジネスプロセス・学習と成長」の視点だけでなく、「地域資源の視点」といった農業経営特有の視点を創設することが有効であると考えられる。そして、内部環境や外部環境を踏まえて、視点ごとの戦略目標、目標ごとの重要成功要因の設定を、相互関係を明らかにしながら戦略マップを策定していく。たとえば、地域集落の雇用安定や地産地消の実現といった戦略目標を有する「地域資源の視点」を創設し、組織成員内の地域集落出身者の比率や農産物の県内出荷率を重要成功要因として設定していくといったものが考えられる。

その後、戦略マップに基づいてミッション・プロファイリングによってプログラムを立案し、プログラムB S Cを作成する。プログラムの実現の施策として、農産物の生産活動や農産物加工活動、農産物の販売活動といった複数のプロジェクトが設計される。次に、当該プロジェクトデザインに基づいて、プロジェクトB S Cを作成する。各プロジェクトの確実な遂行を目指して進捗状況を測定し、成果が要求水準を満たすのか評価する。プロジェクトの成果がプログラム全体の戦略目標達成に貢献しているかを評価し、もし貢献していないと考えられる場合には、プロジェクトの統廃合を実施して次期以降の事業戦略にフィードバックしていくことになる。たとえば、ある農産物の生産は、当初予定していた収穫品質を維持することができず、地産地消に貢献するために地域スーパー等への販売を予定していたものの、現実には加工品の対象として消費されているとするのであれば、集落営農法人全体ないしは農業法人全体のプログラムの戦略目標達成には貢献していないと考えられるため、次期以降の生産継続も含めて検討されることになるのである。

このように、集落営農法人や企業の農業参入といった農業経営において、組織規模が拡大し、組織成員も増加してきた場合には、単一のB S Cを作成するのではなく、組織全体の戦略マップからプログラムB S Cを作成し、その後に個々のプロジェクトごとのプロジェクトB S Cを作成するというP B S Cのフレームワークによって階層的なB S Cを構築することが有用なのではないかと考察する。

図表11 農業経営におけるP B S Cのフレームワーク



出典：日本プロジェクトマネジメント協会（2014）521頁を参考に筆者作成。

7. むすびに

(1) 本稿の意義

本稿では、一般企業の多角化に伴う農業参入や営利性を第一義としない集落営農法人を想定した場合、戦略の実現や戦略の組織成員への浸透にはB S Cの適用が有効であると考えた農業経営学における先行研究について整理を行なった。そのうえで、個々の農産物生産や農産物加工、農産物販売をプロジェクトと捉えて、農業経営全体や集落営農全体の事業戦略実現を目指すプロセスはプログラムとして、階層的なB S Cの構築を行なうP B S Cのフレームワークが有効性が高いのではないかと考察した。

従来の研究において、農業経営へのP B S Cのフレームワークの有効性を論じたものは存在せず、その点において本研究は独自性を有すると考える。また、P 2 Mのプロジェクトやプログラムの農業経営との類似性については過去に示唆されているものの（保田、2016、1-111頁）、農業経営へのP B S Cの展開まで考察したものは今まで存在せず、他の先行研究にはない独創性を有していると考えられる。

(2) 本稿の限界と今後の課題

本稿は、B S Cに関する先行研究や農業経営におけるB S C導入に関する先行研究に基づいて、一般企業の多角化に伴う農業参入や営利性を第一義としない集落営農法人にP B S Cのフレームワークが戦略の実現や戦略の組織成員への浸透に有効ではないかという理論的な検討を行なったのみであり、現実の農業事業体への適用を行っていない。その意味において、本稿はあくまでも理論的なフレームワークの構築を行なったにすぎず、現実の農業事業体での検証がなされていない仮説設定段階ということもできる。その意味において、本稿は限界を有する。

また、農業経営に関する先行研究において、「地域（資源）の視点」といった農業経営特有の視点の創設について言及がなされてきているが、本稿でこの視点の妥当性や他の有効な視点の創設について検討を行っていない。「環境の視点」など「地域（資源）の視点」以外にも、農業経営に有効な視点の存在が考え得るがその点について検討していないという限界を有する。

さらに、農業経営に関する先行研究において、小野（2012）は「地域資源の視点」を「業務プロセスの視点」や「人的資源の視点」に影響を与える最下層の基盤となる視点と位置付けているのに対して、高橋・久保（2017）においては、「地域の視点」を戦略マップの最上位の視点として位置付けている。このように、先行研究においても新たに創設した視点の位置付けが異なっているが、この点についての検証を本稿では行っていない。どのような条件下で創設した視点が最上位に位置付けられるのか、または最下層に位置付けられるのか、という点について検討を行っていないというところに本稿の限界がある。

最後に、農業経営にP B S Cのフレームワークの構築が有用であったとしても、それがどのように会計コントロールに影響を与えるのかという点について考察を加えなければ、農業会計学として研究を進めていくことは難しいと考えられる。そのためには、プログラムやプロジェクトの実行計画に財務的な裏付けを付与する仕組みが必要であり、¹⁴⁾ P Budgetingへの展開も考えていく必要がある。本稿では、その点についての考察を展開できていないという限界があると考えられる。

¹⁴⁾ P Budgetingとは、P B S Cに対応する予算であり、P B S Cで明確にされたプログラムやプロジェクトの実行計画に財務的な裏付けを与え、実行に必要な資源と成果をキャッシュフローおよび利益の視点から計画、調整し、さらに実行のプロセスにおいて人を動機付けする予算管理システムである（鈴木・松岡、2004、26-27頁）。

参考文献

- ・天野哲郎（1999）『農業経営のリスクマネジメント―畑作・露地野菜作経営を対象として―』農林統計協会。
- ・稲本志良（2012）「農業経営発展のために―経営規模・集約度論、経営成長会計論から経営発展論へ―」（稲本志良・小野博則・四方康行・横溝功・浅見淳之編『農業経営発展の会計学―現代、戦前、海外の経営発展―』昭和堂）、306-325頁。
- ・小田滋晃・長命洋佑・川崎訓昭編著（2013）『農業経営の未来戦略Ⅰ 動き始めた「農企業」』昭和堂。
- ・小田滋晃・長命洋佑・川崎訓昭・長谷祐（2013）「次世代を担う農企業戦略論研究の課題と展望」『生物資源経済研究』18号、43-60頁。
- ・乙佐佐吉（2002）「バランス・スコアカード研究の方向性―導入、業績評価、コミュニケーションの側面から―」六甲台論集（神戸大学）第49巻第2号、29-47頁。
- ・小野博則（2012）「企業の農業参入と地域共生の経営―バランス・スコアカードへの「地域資源の視点」導入―」（稲本志良・小野博則・四方康行・横溝功・浅見淳之編『農業経営発展の会計学―現代、戦前、海外の経営発展―』昭和堂）、91-115頁。
- ・加登豊・河合隆治（2002）「管理会計における非財務的情報の活用（〈特集〉管理会計における非財務的情報の意義）」国民経済雑誌、第186巻第1号、71-88頁。
- ・木村伸男（2008）『現代農業のマネジメント―農業経営学のフロンティア―』日本経済評論社。
- ・小林哲夫（2000）「B S Cと戦略的マネジメント」會計第158巻第5号、625-637頁。
- ・小林啓孝・伊藤嘉博・清水孝・長谷川恵一（2009）『スタンダード管理会計』東洋経済新報社。
- ・櫻井通晴（2012）『管理会計〔第五版〕』同文館出版。
- ・杉山善浩（2012）「戦略的管理会計の展開：バランス・スコアカードを中心として」甲南経営研究第53号第2号、77-98頁。
- ・鈴木研一・松岡孝介（2004）「P B S Cのフレームワーク」（小原重信・浅田孝幸・鈴木研一編『プロジェクト・バランス・スコアカード』生産性出版）3-31頁。
- ・鈴木研一（2010）「プロジェクトマネジメントの管理会計」（谷武幸・小林啓孝・小倉昇編『体系現代会計学〔第10巻〕業績管理会計』中央経済社）、305-349頁。
- ・鈴木研一（2017）「中期経営計画とバランス・スコアカード」（浅田孝幸・頼誠・鈴木研一・中川優・佐々木郁子『管理会計・入門〔第4版〕』有斐閣）、208-228頁。
- ・高須久（1997）『方針管理の進め方』日本規格協会。
- ・高橋一興・久保雄生（2017）「集落営農法人における理念主導型経営の確立」山口県農林総合技術センター研究報告第8巻、山口県農林総合技術センター、1-11頁。

- ・塘誠 (2004) 「P B S Cのロードマップ」(小原重信・浅田孝幸・鈴木研一編『プロジェクト・バランス・スコアカード』生産性出版) 33-40頁。
- ・南石晃明 (2011) 『農業におけるリスクと情報のマネジメント』農林統計出版。
- ・日本プロジェクトマネジメント協会編著 (2014) 『改訂3版 P 2 Mプログラム&プロジェクトマネジメント標準ガイドブック』日本能率協会マネジメントセンター。
- ・前川寛 (2007) 『農家のためのリスクマネジメント』家の光協会。
- ・宮武恭一 (2014) 「北陸地域の集落営農の新たなビジネスモデル」(李哉滋・内山智裕・鈴木源太郎・八木洋憲『農業経営学の現代的眺望』日本経済評論社)、183-194頁。
- ・保田順慶 (2015) 「わが国農業会計における原価計算」『明治大学経営学研究科経営学研究論集』第43号、139-153頁。
- ・保田順慶 (2016) 「農業経営へのコストマネジメントの適用可能性—農業会計における原価計算研究の変遷を踏まえて—」明治大学大学院経営学研究科、2015年度修士学位請求論文、1-111頁。
- ・山田義照・伊藤和憲 (2005) 「B S C と方針管理における役割期待とその関係—戦略プロセスとの関連を中心に—」『原価計算研究』(原価計算研究学会) 第29巻第1号、47-57頁。
- ・吉川武男 (2001) 『バランス・スコアカード入門』生産性出版。
- ・吉田寛一編 (1979) 『農業経営学講座2 農業の企業形態』地球社。
- ・Fleisher, B. 1990. *Agriculture Risk Management*. Lynne Rienner Publishers, Colorado.
- ・Kaplan, R. S. and D.P.Norton (1992) “The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance”, *Harvard Business Review*, Vol. 70, No. 1, January-February, pp. 71-79. (本田桂子訳 (1992, 4-5) 「新しい経営指標 “バランスド・スコアカード”」、『D I AMONDハーバード・ビジネス』第17巻第3号、81-90頁。)
- ・Kaplan, R. S. and D.P.Norton (1996) “Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System”, *Harvard Business Review*, Vol. 74, No. 1, January-February, pp. 75-85. (鈴木一功訳 (1997, 2-3) 『D I AMONDハーバード・ビジネス』第22巻第2号、92-105頁。)
- ・Kaplan, R. S. and D.P.Norton (2001) *The Strategy-Focused Organization*, Boston, MA: Harvard Business School Press. (櫻井通晴監訳 (2001) 『キャプランとノー-tonの戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報社。)
- ・Olson, K. 2004. *Farm Management: Principles and Strategies*. Iowa State Press, Iowa.

(やすだ まさよし・大原大学院大学 会計研究科助教)