

平衡计分卡理论批判的研究述评

白 胜(教授), 徐玲芳, 湛敬蓉

【摘要】平衡计分卡成为首批《管理会计应用指引》的理论之一,但国内对其理论的不足知之甚少,这既会减损其实际应用效果,又会让我们痛失理论创新机会。通过梳理对平衡计分卡理论批判的五个方面,即理论前提、因果关系链、构成要素、理论边界、理论创新,认为对BSC理论前提、内容缺失和理论创新性的批判是不恰当的,进而指出具有研究价值的四个方向:因果关系的研究,理论边界的研究,对核心概念、定义、关系等的研究,对形成BSC理论的方法的研究。

【关键词】平衡计分卡; 理论批判; 因果关系链; 管理会计应用指引

【中图分类号】F270.7 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2019)13-0083-6

《管理会计应用指引第603号——平衡计分卡》第二十九条特别指出了“应用平衡计分卡的主要缺点”,有意思的是,其前缀“应用”二字是其他13个管理会计工具方法都没有的“殊荣”。但是,这也可能让受众误以为平衡计分卡(BSC)在理论上是完美的,仅有“应用上”的瑕疵。然而事实并非如此,BSC理论自1992年提出之后就屡遭批判。由于国内学者极少系统性地评价批判BSC的内容,致使我们长期以来都认为BSC本身无理论不足,而仅仅研究如何有效应用它,导致我们研究BSC的议题与10年前相比无明显变化。为补此缺,本文梳理出批判BSC理论的五条脉络,以便更全面、深刻地理解和实施BSC。由于“我们的一切知识都只能通过纠正我们的错误而增长”^[1],我们可以在辨析一些不合理批判观点的同时,从合理的批判中萃取进一步研究的机会,并以此为契机,结合国内企业情境,为建设中国特色管理会计理论体系做出贡献。

一、批判BSC理论的五条脉络

(一)对BSC理论前提的批判

这类批判不多但是影响力大,基本做法是使用演绎推理,先指出BSC隐含的理论假设(即小前提),再说明此假设(即大前提)是错误的,进而得出结论BSC是错误的。研究委托代理理论的著名学者

Jensen^[2]就使用了这种方法,认为BSC采用的是利益相关者理论,股东利益对应财务层面、顾客利益对应顾客层面、员工利益对应学习与成长层面,但是利益相关者理论本身就是错误的,因为要同时顾及多种利益,让他们都获得利益最大化是绝对不可能的,这等于是让管理者用“不同价值主张下的测量工具”评价业绩,当多层面的BSC无法让每一个层面同时获得最优结果时,多层面就等于无层面,多方面评价就等于没有评价,因此,BSC理论是错误的。

Jakobson等^[3]也采用了此逻辑,先指出BSC秉持的是“评价什么就能得到什么”的假设,再说明此假设源于传统控制论的负反馈思维方式,即相信在行动之前确定好一个标准后,人们会自动按照标准调整自己的行动,从而获得满足标准的结果。然后证明此假设有误:首先,期望评价什么未必一定能得到什么,如评价财务业绩时,就可能出现损害组织的短期化行为;其次,采用多目标评价时,还存在各目标的权重确定及由此衍生的压力与冲突等问题;最后,评价标准的某种武断性(如间接成本的分配标准),会导致人们怀疑评价的公平性。既然假设有误,那么以此为基础的BSC是不可能达到预期目的的。

此外,Otley^[4]先构建出一个包括战略目标、战略与计划、目标值、激励、反馈五个方面的理想业绩管理框架,再逐一比对BSC在这些方面的表现,结

果发现各方面均无法达标,从而证明BSC并非好的业绩管理理论。

(二)对BSC因果关系链的批判

财务、顾客、内部流程、学习与成长四个层面的指标之间,以及各层面中的滞后指标(结果指标)与领先指标(动因指标)之间存在因果关系,这是BSC理论的核心逻辑,但关于BSC的首篇文献中没有此说,1996年出版的《平衡计分卡——化战略为行动》中才首度将因果关系链作为BSC的理论创新标志展现出来,2000年出版的《战略地图》又强化了此观点,《管理会计应用指引第101号——战略地图》也予以了认同。但是,从1996年至今,因果关系链的观点受到了持续批判,其中Nørreklit及其同事^[5-7]的系列分析最为深刻,影响范围最广,以下主要阐释她们的三个基本观点:

1. 四个层面之间的因果关系链关系难以成立。她们指出,必须同时满足三个判断标准才能证明X与Y这两个独立变量之间存在因果关系:①X(原因)先于Y(结果)出现;②X的出现必然或极大可能会导致Y的出现;③能在不同时间和空间范围内相继观察到它们的存在。对比标准来看,BSC四个层面指标的测量是同时进行的,即同时测量原因和结果,没有考虑到因(X)先于果(Y)的时滞问题,因此不符合标准一;从已有实证研究结果来看,无法证实产品质量高与财务业绩高有因果关系,因此不满足标准二;组织中不同领域的行动产生结果的时间不同,一些行动可以立竿见影,另一些则耗时长久,如引入一项新流程可能三个月后就有效果显现,而创新项目的效果则需要数年之后显现,甚至可能没有效果,但是在BSC中看不出这样的考量,因此不满足条件三。以此证明,BSC的因果关系是无效假设。

2. 财务层面与顾客层面是逻辑规律关系而非因果关系。批判者提出,因果关系存在于自然界,人工系统只有逻辑规律关系,它不可观察,是注重形式永远正确的必然规律,如 $1+1=2$,收入-费用=利润,由于不可观察因而无法证实。如看某人能否回答出1加1等于2时,并不能检验1加1是否真的等于2,只能检验他是否会计算;同样,说利润增加时,也无法用精准的实证研究证明“利润增加”的正确性,只能判断公式计算是否正确。显然,BSC创始人预设企业运营中一定存在着等待管理层去发现的因果关系,是将人工系统与自然界混同了。例如,财务层面的盈利性与顾客层面的顾客满意度就属于典型的人

为构造类逻辑关系。只有当顾客的价值高于付出的价格,且企业的边际收益大于边际成本时,交易才会发生,因此,与顾客相关的任何交易都以顾客满意为条件,而企业利润的获得也以此为条件。换言之,所有源于顾客满意的盈利性既不是必然结果,也不是极大可能性的结果,只是按照公式计算的结果。此外,她们还借Ittner、Larcker^[8]的研究指出,使用经济学的消费者剩余理论可以证明,产生盈利最高的是中等满意程度的顾客而不是满意程度最高的顾客。

3. 四个层面之间是交互关系而不是相互独立的关系。她们进一步批判,BSC四个层面的指标并不满足相互独立的因果关系的前提。例如,内部流程中,要增加R&D投资就必须有令人满意的财务业绩,反过来,为了获得满意的财务业绩,又需要投资于R&D,这是一个循环关系,而不是独立关系。同样,顾客满意与公司形象、内部业务流程与顾客价值主张、顾客满意与顾客忠诚度之间的关系都属于这种情况。

但是也有学者认为,有的因果关系是成立的,只是研究得不深入^[9]。具体表现为:BSC提出的因果关系是单向性的,对时滞表征不清楚,未关注某些非线性变量的影响,没有清晰识别出反馈环,未实施仿真分析和脚本分析等,但是这些不足可以用系统动力模型改进。此观点得到了Kaplan^[10]的首肯。

(三)对BSC理论构成要素的批判

理论基本要素包括概念、名词、定义、变量、假设和分类等,对BSC的这些批判主要有以下四点:

1. 对BSC概念的批判。理论研究应当使用清晰、无歧义的概念,批判者认为BSC没有做到这一点。有学者批评,“平衡”二字的含义并不清晰,这只会让大家“高兴地”(谁会不认同“平衡”呢)用这个词替代业绩评价中最困难的也是最重要的问题分析^[2],无法促使人研究什么机制可以借助于“平衡”的作用促进业绩提升^[11]。Nørreklit^[6]也以《平衡计分卡——化战略为行动》第一章为例,批评BSC使用了大量比喻、隐喻、类比、借代、夸张等“诗歌”性的情感类语言。例如:将公司类比为喷气式飞机、航船,将管理者喻为领航员、船长;使用顽固的、传统的这类非中性词汇夸大传统会计的不足;使用如内部资本、回应程序、集成业务程序、无形和智力资本等不加解释的抽象词汇;使用并列式和省略连接词的写作风格,让人无法判断句子之间的逻辑关系是并列的还是从属的。此外,概念使用不严谨,既有用不同词汇

表达相同含义的情况,如产品生命和产品生命周期,财务资产、物资资产和内部资产等,无形资产和不可见资产;还存在未予界定的多重含义概念,如财务层面指标先后使用了收入增长率、成本降低率、生产率、资产利用率、资产报酬等概念。

2. 对BSC定义的批判。Mundy^[12]指出,BSC的外延界定不清,只要同时使用了财务评价和非财务评价抑或使用了多维度业绩评价指标就是“平衡”吗?哪些方面需要平衡呢?Atkinson等^[13]批判“计分卡”的说法是一种误导,因为BSC不是传统会计意义上的计分卡,而是一种将结果(也称为目标,如利润)和原因(如顾客或员工满意)联系起来的综合信息和管理方法。Jensen^[2]则认为BSC实际上是一个类似于仪表板的装置或设备,反映的是企业的各类信息,而不是组织“得分值”的高低。Nørreklit等^[6]批评到,其责任在于BSC创始人,因为他们没有使用“如果……那么……”“因为……所以……”这类令人确信的表达形式,而是借着大师、权威(哈佛大学教授、哈佛商业评论、哈佛大学出版社)的名头,形成对读者的劝诱。

3. 对BSC概念—目标关系的批判。Dechow^[14]指出,BSC本应有概念和表征概念的目标(即四个层面)之分,但是由于创始人为了方便他人理解、传播、采纳和复制,采用了概念可视化的目标图式,将概念简化为四个层面的关系,而且早期的文献中常常将二者混用,导致管理者和研究者误以为BSC就是指四个层面。大部分研究者在大部分时间里都围绕这四个层面的关系认真地讨论,却让真正重要的概念问题研究明珠暗投,引致了20年来有关BSC的研究议题几乎没有变化的尴尬局面。

4. 对BSC内容缺失的批判。这方面的批判者相信,从组织应当评价的范畴来看,BSC的四个层面并不完备,更多项目被放逐于外了。例如:在研究视角上,没有将20世纪90年代的核心竞争能力观和资源基础观纳入其中^[15],没有考虑到组织高管在政治立场上的非中立性,忽视了政治博弈对BSC的影响^[16],也没有考虑到竞争、人力资源和员工满意、供应商业绩、产品或服务质量、环境与社区等层面^[17],并且忽视了可能影响BSC的各种潜在性障碍^[18]。

(四)对BSC理论边界的批判

《管理会计应用指引第603号——平衡计分卡》第三条指出,BSC“适用于战略目标明确、管理制度比较完善、管理水平相对较高的企业”,这一谨慎提

示是有道理的。Voelpel等^[19]就以“创新经济时代中平衡计分卡的专制”为题,批判BSC理论不适用于现在的创新经济时代。他们认为BSC只适于静态环境,根植于机械式思维模式,视创新和知识创造为固定程序,总之,BSC只适宜不属于创新时代的公司。在创新经济时代,只有能够适应动态环境的、演化共生的、外向观的、非线性思维的、重视知识创新的公司才能生存。因此,BSC理论是创新的“紧身衣”,已不再适合。Salterio^[20]在总结他和同事针对BSC完成的一系列行为心理学实验成果后认为,BSC本质上是一种启发式策略,与组织外部环境面临不确定情况相比,确定情况下使用BSC的效果更优;在确定情况下,完成不需要协同的任务时的情况又优于需要协同的情况。因此,BSC的最佳适用边界是:在外部环境确定的情况下完成不需要协同的任务时,能获得最优决策结果;当组织面临不确定情况或是处于确定情况下完成协同任务时,BSC并不会比随机选择的方法更优。

(五)对BSC理论创新性的批判

批判者认为BSC的创新性被夸大了。一些学者认为,BSC是法国的计分卡(Tableau De Bord, TDB)重新包装再贴上新标签后的翻版,二者名称相同,都称管理者为“领航员”,都使用比率或图表形式,都重视非财务评价指标和战略维度,而且目前TDB在法国尚在使用。二者的差异仅在于,TDB是法国文化意识下的概念,BSC为美国情境下股东利益最大化理论下的产物^[21]。Ittner、Larcker^[8]则指出,BSC的基本思想与Eccles^[22]的观点相似,1991年Eccles就已提出了BSC也包含的四个观点:一是强调扩展基本业绩评价指标,认为在传统的财务指标外,还应当有顾客满意度、质量、市场份额、人力资源、现金流量、制造效率和创新等。二是要求询问“给定战略的情况下,最重要的评价指标是什么”“评价指标之间是如何关联的”以及“在企业中哪些指标可以成功地预测长期财务业绩”。三是提出了五个需要关注的领域,包括:开发出一个信息系统;以技术支持此系统;协同新系统中的各种动因;利用好外部资源;设计一个支持前述四个方面的程序。四是重视CEO在支持这种转变中的作用。

二、对不恰当批判的简评

我们认同波普尔^[1]的名言,“我们的出发点是常识,我们获得进步的主要手段是批判”,但前提是这

些批判是恰当的,而在上述批判中至少有三处并不恰当。

(一)对BSC理论前提的批判不恰当

理论按照建构起点不同可分为形式理论和经验理论,前者使用演绎推理,从已有理论推导出新理论,后者使用归纳推理,探索经验事实的规律,应当区别对两种理论的有效批判方式。BSC是典型的经验理论,源自于实践者在业绩评价中的难题或痛点,再融合12家公司解决该难题的经验培育而成,对它的有效批判应当是指出现实现象不符合BSC理论推断的反常,或者用更好的竞争理论来解释BSC不能解释的反常现象,考虑这些经验能否形成这一理论,是否可以用这些经验材料形成能够替代它的更好的理论。而前述对BSC理论前提的批判都使用了典型的三段论演绎推理形式,都是将BSC当作形式理论进行批判,显然是用错了批判方法,所以达不到预期作用,当然也不能促进理论进步。

(二)对BSC内容缺失的批判不恰当

任何一种理论都是没有找出更好替代品前的暂时可用之物,不能求全责备地期望有一种万能的理论能解决所有问题,自然科学如此,社会科学更是如此。手艺好的木匠都知道不同的木工活应该选用最合适的工具。BSC已经由业绩评价工具演化为战略管理系统,但是大部分批判依然聚焦于其评价功能部分,对更为重要的战略管理部分却极少关注。即使是在批判其业绩评价功能时,也没有注意到,BSC的基本作用在于帮助各个组织找出那些能够为企业创造竞争优势和突破业绩的因素,并以此为评价指标,从而让BSC中的每一个指标都完全整合到被清晰界定的阐明了业务单位战略的因果关系链中。每个企业的情况各不相同,因此,不必将所有利益相关者都统一纳入BSC中。此外,不同学科有不同的研究范式,范式之间具有不可通约性,同一现象在不同学科看来可能是完全不同的解释,甚至可以说,如果真实世界是一头大象,那么不同学科的看法都是盲人摸象的结果。可见,批判观点可能有启发性,但是应持谨慎的认同态度。

(三)对BSC理论创新性的批判不恰当

事实上,在BSC创始人之前提倡非财务指标测量的大有其人,但是大多数公司直到1990年,仍旧只使用财务评价指标,只关注短期业绩的预算管理。而BSC的贡献在于,让管理者全面地而不是只从某个单一角度看待问题,并且为管理者提供了一种以

因果关系方式描述战略、评价战略和管理战略的理论框架,这些是当时已有研究不具备的创新。也正是因为这些创新,加之采用了介入式研究方法,其传播速度和影响范围都远超法国TDB和其他同样倡导非财务指标评价方法的观点。

此外,对于BSC概念不明确的批判是恰当的,但选取《平衡计分卡——化战略为行动》第一章为例不恰当。因为该书的读者定位就是实践者而非理论者,使用类比等文学修辞手法有助于实践者尽快理解其内容。

三、研究展望

不恰当的批判提示我们应当避开重复研究,而恰当的批判则能开启进一步研究的方向。

(一)因果关系的研究

管理会计理论或理论化就是用因果关系解释管理会计实践现象^[23],而因果关系链之说是使BSC由业绩评价工具上升为战略管理系统的桥梁,它是理解BSC理论的关键,批判它可谓切中肯綮,持续研究它可以显著促进理论的进步。

1. 研究联结BSC因果关系链的更高阶理论。著名科学哲学家汉森^[24]指出,“原因必定与结果相联结,但这是因为我们的理论使它们相联结,而不是因为宇宙胶将世界联结在一起”,“只有依赖理论模式,即保证从X到Y的推理是正确的模式,隐藏在‘原因X’与‘结果Y’之后的概念才是可以理解的,这种保证把真正的因果序列与单纯的巧合区别开来”。换言之,人们断言X与Y之间的因果关系,是运用理论做出的判断,是以一般规律做出判断的特例。正如在握笔的手松开后笔会掉的情景中,我们不能以先出现的“手松开”(X)解释后出现的“笔掉下”(Y),而应当用万有引力理论解释这一X与Y之间发生的现象。同样,现有的关于BSC四个层面之间以及同一层面中领先指标与滞后指标之间因果关系的解释还不是如同万有引力这样的理论或一般规律,可见,找出这一理论是一项艰巨而有意义的任务,前述的系统动力模型也仅仅是开始。

2. 探索用单个企业的而不是众多企业的检验因果关系链的方法。BSC的原意就是让每个组织能够借用类似四个层面的因果关系链,使用自己的数据资料,检验组织的各种假设,如计划方案、战略等。这样,“无论管理层是肯定现有的战略,调整他们对因果关系速度和大小的判断,还是修订或采取

全新的战略,计分卡都成功地刺激了主要管理者对战略持久性和有效性的(双循环)学习过程”,这才是BSC中“最具有创新性也是最为重要的方面”^[25]。经验证明,在同一组织内检验BSC因果关系链的有效性更高,无论是否获证,对于研究者和组织都是一项有益的学习过程。

3. 研究不同版本的因果关系链关系。BSC创始人卡普兰等^[25]指出,“没有任何数学定理可以证明这四个层面既是必要的又是充分的”,但是现有研究多囿于四个层面之间和各层面的平行指标之间的因果关系研究,这会禁锢研究者的思维,也约束了实践者再创新BSC的探索热情。因此,我们应当研究不同行业、不同时期、不同条件下因果关系链的差异特征,以及实践者结合组织实践对BSC的改造与创新。

(二)理论边界的研究

经过20多年的发展,BSC由最初的业绩评价工具演化为现在的战略管理系统,从企业扩展到其他类型的组织,它几乎可以无所不及地扩展,但这并非正常的理论发展规律,因此,是时候找出其适用边界了^[26]。事实上,卡普兰在2004年的一次访谈中就指出,日本企业很少应用BSC的事实表明,BSC可能只适用于拥有齐心协力的高管层、开放透明的公司文化和业绩导向的公司^[27]。因此,应当研究以下内容:在什么情况下BSC是无效的;在什么情况下用其他评价方法更好;如何针对其不足再结合实践予以改进,或与《管理会计应用指引》中推荐的其他工具方法结合使用;现有的研究大部分集中于大公司,有无中小企业可以使用的简版BSC;有无具有行业特征或者是嵌入文化背景的BSC(如瑞典式的BSC);在现有成功应用的案例研究之外,能否找出更重要的失败案例研究;在现有的业绩评价视角之外,能否从战略管理视角以及人类认知偏差视角研究BSC。此外,还可以做比较研究,揭示BSC在企业和非企业应用中的差异、不同层级员工之间的心理差异和行为差异,以及不同国家和地区的文化、意识、价值观等差异对BSC应用产生的影响。

(三)对核心概念、定义、关系等的研究

BSC创始人的5本专著均将实践者视为其基本读者,且加入了不同时代的发展成果,其中的概念、定义、关系等与时俱进,历经了三代变迁,在不同地区的应用中又出现了不同理解,甚至卡普兰本人也认为将BSC称为“战略计分卡”更合适。这些多元化

现象向理论研究者尤其是实证研究者提出了挑战。因此,作为一项基础性研究,我们需要界定不同学科(如会计、人力资源管理和战略管理)所使用的BSC在不同发展阶段的定义,比较研究它们的区别和联系;廓清5本专著中各个核心概念之间的演进过程与关系,辨析实际组织理解和运用的BSC概念与理论研究中的概念有何异同。

(四)对形成BSC理论的方法的研究

尽管对BSC有诸多批判,但不可否认的是它是迄今为止最为成功的理论研究成果之一。Kaplan^[28]将其研究经验总结为创新行动研究法(Innovation Action Research, IAR),《管理会计应用指引》首批推荐的14种管理会计工具方法中,与IAR直接相关的就有3种,即BSC、作业成本法(第304号)和战略地图(第101号)。因此,研究形成BSC理论的方法对于全面推进管理会计体系建设具有重要的借鉴意义。我们可以研究和学习Kaplan的研究思路 and 做法,观察其是如何从实践者的痛点和难点中选取研究问题的,如何培育出解决问题的初始方案的,如何从实践者和同行那里获得反馈意见的,如何使用介入法推动研究成果研究并参与实践以获得修正理论的机会的,如何使用语言技巧或可视化图表使其成果具有特别感染力的,等等。

主要参考文献:

- [1] 卡尔·波普尔著. 舒炜光等译. 客观的知识[M]. 杭州:中国美术学院出版社,2003:35~73.
- [2] Jensen M. C.. Value maximization, stakeholder theory, and the corporate objective function [J]. Business Ethics Quarterly, 2002(2):235~256.
- [3] Jakobson M., Nørreklit H., Mitchell F.. Internal performance measurement systems: Problems and solutions[J]. Journal of Asia-Pacific Business, 2010(4):258~277.
- [4] Otley D.. Performance management: A framework for management control systems research [J]. Management Accounting Research, 1999(10):363~382.
- [5] Nørreklit H.. The balanced on the balanced scorecard—A critical analysis of some of its assumptions [J]. Management Accounting Research, 2000(11):65~88.
- [6] Nørreklit H.. The balanced scorecard: What is the score? A rhetorical analysis of the balanced scorecard

- [J]. Accounting Organization and Society, 2003 (6):591~619.
- [7] Nørreklit H., Mitchell F.. Contemporary issues on the balanced scorecard [J]. Journal of Accounting & Organizational Change, 2014(4):N/A.
- [8] Ittner C. D., Larcker D. F.. Innovations in performance measurement: Trends and research implications [J]. Journal of Management Accounting Research, 1998(10):205~238.
- [9] Barnabè F., Busco C.. The casual relationships between performance drivers and outcomes: Reinforcing balanced scorecards' implementation through system dynamics models [J]. Journal of Accounting & Organizational Change, 2012(4):528~538.
- [10] Kaplan R. S.. The balanced scorecards: Comments on balanced scorecard commentaries [J]. Journal of Accounting & Organizational Change, 2012 (4) : 539~545.
- [11] Ittner C., Larcker D., Meyer M.. Subjectivity and the weighting of performance measures: Evidence from a balanced scorecard [J]. The Accounting Review, 2003(3):725~758.
- [12] Mundy J.. Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems [J]. Accounting, Organizations and Society, 2010(35): 499~523.
- [13] Atkinson A., Waterhouse J., Wells R.. A stakeholder approach to strategic performance measurement [J]. Sloan Management Review, 1997(3):25~37.
- [14] Dechow N.. The balanced scorecard: Subjects, concepts and objects——A commentary [J]. Journal of Accounting & Organizational Change, 2012 (4):511~527.
- [15] Hoque Z.. 20 years of studies on the balanced scorecard: Trends, accomplishments, gaps, and opportunities for future research [J]. The British Accounting Review, 2014(1):33~59.
- [16] Modell S.. The politics of balanced scorecard [J]. Journal of Accounting & Organizational Change, 2012(4):475~490.
- [17] Bourne M., Neely A., Platts K., Mills J.. The success and failure of performance measurement initiatives [J]. International Journal of Operations & Production Management, 2002(11):1288~1310.
- [18] Kasurinen T.. Exploring management accounting change: The case of balanced scorecard implementation [J]. Management Accounting Research, 2002 (13):323~343.
- [19] Voelpel S., Leibold M., Eckhoff R.. The tyranny of the balanced scorecard in the innovation economy [J]. Journal of Intellectual Capital, 2006(1):43~60.
- [20] Salterio S.. Balancing the scorecard through academic accounting research: Opportunity lost [J]. Journal of Accounting & Organizational Change, 2012(4):458~474.
- [21] Bessire D., Baker C.. The French tableau de bord and the American balanced scorecard: A critical analysis [J]. Critical Perspectives on Accounting, 2005(6):645~664.
- [22] Eccles R. G.. The performance measurement manifesto [J]. Harvard Business Review, 1991 (1/2):131~137.
- [23] Malmi T., Granlund M.. In search of management accounting theory [J]. European Accounting Review, 2009(4):597~620.
- [24] N. R. 汉森著. 邢新力, 周沛译. 发现的模式 [M]. 北京: 中国国际广播出版社, 1988:69~70.
- [25] R. 卡普兰, D. 诺顿著. 刘俊勇, 孙薇译. 平衡计分卡——化战略为行动 [M]. 广州: 广东经济出版社, 2004:27~217.
- [26] Maden D., Stenheim T.. The balanced scorecard: A review of five research areas [J]. American Journal of Management, 2015(2):24~40.
- [27] 易学君. 从度量到沟通——“平衡计分卡”大师罗伯特卡普兰访谈 [J]. 商业评论, 2004(4):114~123.
- [28] Kaplan R. S.. Innovation action research: Creating new management theory and practice [J]. Journal of Management Accounting Research, 1998 (10):89~118.

作者单位:西南政法大学商学院中国法治企业研究院,重庆401120。白胜为通讯作者