

わが国における管理会計研究の動向

— 2000年～2010年 —

Trends in Management Accounting Research in Japan: From 2000 to 2010

経営学部現代経営学科

手嶋 竜二

TESHIMA, Ryuji

Department of Contemporary Business

Faculty of Business Administration

九州産業大学商学部

金川 一夫

KANEKAWA, Kazuo

Kyushu Sangyo University

Faculty of Commerce

要約：近年では、管理会計研究の領域が広がり、管理会計研究はどのようになっているだろうかといった研究方法論やアプローチを取り扱った議論が見られるようになってきている。本研究の目的は、文献レビューを通じて2000年以降の管理会計研究の動向を明らかにすることである。本研究の成果は、管理会計研究の現状を明らかにしたことである。わが国においては、管理会計理論の構築のために、理論の検証を行う研究も必要になるであろう。今回のレビューから、北米で通用する管理会計研究のためには、リサーチ・クエスチョンを明確にした内部妥当性が高い仮説検証型の研究の必要性が示唆されたのであった。ただし、管理会計研究全般からいえば、研究方法の多様性は認められるべきであろう。

キーワード：管理会計研究、研究方法、文献レビュー、動向、Zimmerman論争

Abstract：In recent years, the field of management accounting research has expanded. The literature includes discussions on research methodologies and approaches. This literature review surveys management accounting research from 2000 to 2010. The results clarify the state of management accounting research during this decade. Further research is necessary, to construct and verify management accounting theory in Japan. Also, for North America, this review suggests a need for hypothesis-testing with high internal validity. However, from a general perspective, the study recognizes the diversity of research methods.

Keyword：Management accounting research, research methods, literature reviews, trend, Zimmerman's Contentious

I はじめに

近年では、管理会計研究の領域が広がり、管理会計研究はどのようになっているだろうかといった研究方法論やアプローチを取り扱った議論が見られるようになってきている。このような論調の要因の1つとしてレバンス・ロスト以降の研究に対する反省があげられる。そこでは、管理会計の個別手法を取り上げ、研究方法としてケース・スタディを用いた論文が多くみられたのであった。例えば、1990年代では、

個別手法である活動基準原価計算（Activity-Based Costing, 以下ABC）や活動基準管理（Activity-Based Management, 以下ABM）、バランスト・スコアカード（Balanced scorecard, 以下BSC）、あるいは原価企画などをテーマにした研究が多くみられたのであった。

これに対して、2000年頃から研究方法をどうすべきかといった論調へ変化した。そこでの論調は、管理会計理論の構築およびそのための研究方法の精緻化であった。そこでの議論は、研究の方法、理論ペー

ス、および対象をどのように選択し、研究成果をどのジャーナルに掲載するのかに焦点があてられた。

しかしながら、研究に関しての議論は、近年にだけ見ることができる特徴ではない。研究は、「今後、この動きはどう進んで行くのであろうか。管理会計研究を今後いかに行うべきなのか。従来の管理会計研究・教育は改めなければならないのか」（廣本（1993），p.4）といつも自問するものなのである。

そこで本研究の目的は、わが国における管理会計研究の動向を明らかにすることである。研究の現状を確認し、そして今後の管理会計研究をどのようにすればよいかを検討する。このために、文献レビューを通じて、2000年以降のわが国における管理会計研究はどのようなになるのか、その方向性を確認する。管理会計を論じるときに実務あるいは理論・研究を対象としているのか、そして個別手法あるいは総体としての管理会計を対象としているのかを明確にする必要があるが、本研究では、総体としての管理会計研究を対象とする。

II 前史

Johnson and Kaplan（1987）のRelevance Lost: The Lase and Fall of Management Accounting（鳥居宏史訳『レレバンス・ロスト：管理会計の盛衰』、以下「レレバンス・ロスト」という）は管理会計の研究方法の流れを変えた影響力の強い研究であることは周知の通りであろう。そこでこれを起点にそれまでの管理会計研究の歴史とそれ以降の研究の傾向を概略する。

（1）レレバンス・ロスト以前の管理会計研究

廣本（1993）によれば、米国における管理会計の生成と発展を解明するために、「経営管理に役立つ個々の計算技法・概念の発展を踏まえながら、それらが、いつ、いかなる事情のもとに、いかに体系化されてきたか」を踏まえ次のように時代区分が行われた（pp.30-31）。

生成期（1919-29年）と呼ばれるのは、米国ではじめて管理会計の体系が成立した時代で、1924年に刊行されたJ. O. McKinseyのManagerial Accountingがこの時代の管理会計論を代表する。標準原価計算と予算管理が誕生した時代である。

成長期（1930-45年）は、1929年の大恐慌によって引き起こされた大不況期を背景に、生成期管理会計論で体系化されていなかった利益計画や意思決定のため

の管理会計手法・概念が発展するとともに、伝統的管理会計論の指導原理である「異なる目的には異なる原価」の思考（適切性思考）が会計専門家の間に浸透していった時代である。この時代に誕生した主な手法は直接原価計算である。

確立期（1946-66年）は、「異なる目的には異なる原価」の思考を基本的思考とする管理会計論が展開され、生成期以降に生成発展した管理会計手法・概念も含んで新たな体系化が図られた時代である。それは現代的管理会計論の基礎を形成しており、伝統的管理会計論と呼ばれる。管理会計論において今日まで広く採用されている2つの主要な体系である計画会計・統制会計の体系と意思決定会計・業績管理会計の体系が提唱された時代である。

展開期（1966年以降）は、ASOBAT（Statement of Basic Accounting Theory）の影響の下に学際的研究が展開され、意思決定モデルを基礎とした分析的研究が進展し、また、基礎研究が重視されるようになった時代である。それ以来1980年代まで、数理的・分析的な研究が米国における管理会計研究を特徴づけてきた。

（2）レレバンス・ロスト以降の管理会計研究

レレバンス・ロストは、管理会計の理論と実務の乖離を指摘し、管理会計の適合性の回復を呼びかけ、管理会計研究者に多大な影響をもたらした。Johnson and Kaplan（1987）は、「今日の管理会計情報は、企業の財務報告システムの手続きやサイクルで生み出されているが、非常に遅延するし、概括的であつ歪められているので、管理者が計画を設定したり意思決定するのに適切ではない」（邦訳書，p.1）と指摘し、「実質的に1925年までに、今日利用されている全ての管理会計実務は開発されてしまった」（邦訳書，p.10）と断言したのであった。

Johnson and Kaplan（1987）の指摘が適切かどうかは別にして、このように当時の管理会計研究に対しての痛烈な批判とともに、企業に潜む優れた実務の発掘や理論化といった管理会計研究の新たな指針を示したのであった。加登他（2007）によれば、「それまで利用者意思決定アプローチと呼ばれる数理モデルを用いた理論家として第一線で活躍してきたKaplan自身による主張であったことから、その影響力の大きさは甚大だった」（p.10）と回顧している。

レレバンス・ロストが発行された1980年代後半以降、管理会計の新たな手法が開発された。例えば、米

国においてはCooperとKaplanによってABCが提唱された。1990年以降、ABCは原価管理を目的としたABMへ移行し、それと同時期にKaplanとNortonによるBSCも開発された。わが国においても、原価企画が紹介されたのであった。このように管理会計研究が実務を対象とすることに目が向けられ、その実務を記述するような研究方法（例えば、ケース・スタディ）がとられるようになった。研究対象および研究方法について管理会計研究の大きな転換期を迎えたのであった。

これまで見てきたように、レレバンス・ロスト以前からも常に管理会計研究はどうあるべきか探求されてきたといえるが、レレバンス・ロスト以降には実務を積極的に理解し記述する研究スタイルへと変化した。ところが2000年頃になると、個別手法の議論が落ち着きはじめ、一転して管理会計研究のあり方について論じられるようになったのである。

III Zimmerman論争

2000年頃から管理会計研究の研究方法について論じられることが多くみられるようになった。そのなかでもZimmermanが2001年に発表した論文“Conjectures regarding empirical managerial accounting research”（管理会計の経験的研究に関する推測）の影響力が大きいとみられている（加登他（2007））。そこで、Zimmerman（2001）が引き起こした一連の論争¹⁾の概略を見ていく。

(1) Ittner and Larcker (2001) の所説

ZimmermanがIttner and Larcker（以下ILという）（2001）の論文を引き合いに議論したことにより一連の論争が始まる。ILの研究目的は、①管理会計における既存の経験的研究を批判的にレビューすること、②これらの論文の方法論にあるいくつかの欠点を指摘すること、そして③将来の研究のために提案をすることであった（p.74）²⁾。

ILは、管理会計における経験的研究に関する一般の見解として、従来からの流行のトピックが十分に調査されつくされなくても、新しく革新的な管理会計のトピックが出現すると、従来の研究トピックが消える傾向があることを言及している（p.11）。

ILによれば、管理会計研究の結果を一般化することを困難にする要因に、研究者が使用するサンプル、研究方法、および理論の多様性があるという。この多様

性の要因の1つは、管理会計研究に使用される理論分野の相違である。管理会計研究において、経済学、心理学、社会学、オペレーションズ・リサーチを含む幅広い分野の理論が利用される。利用される理論の多様性は、管理会計の経験的研究の多くが北米以外の地域で行われているという事実にも起因する。北米では、大学院の博士課程や研究において経済学を重視する傾向があるが、世界の他の地域にある多くの大学では、組織行動や社会学などの行動に関連した分野をより重視する。当該研究においても参考文献として使用しているものは、主要な経済学指向の北米のジャーナルというよりも行動志向の欧州のジャーナルであるAccounting, Organizations, and Societyからの参照が大幅に多くなっているという（p.12）。

管理会計研究が多様化しているもう1つの要因として、公的に利用可能なデータがないことである。財務会計では、財務諸表などのデータベースからデータを取得できるが、管理会計研究あるいは実務のデータはほとんど入手できないのである。管理会計研究者は、研究ごとに異なる情報収集方法を使用して調査を実施するか、コンサルティング会社などからデータを取得するか、あるいは研究所から企業のデータを収集する必要がある（IL（2001）, pp.12-13）。

このようにILの所説によれば、管理会計研究は流行のトピックを追う傾向があること、研究方法が多様化していること、そしてデータの取得の困難性を示したのであった。

(2) Zimmerman (2001) の概略

Zimmerman（2001）は、“Conjectures regarding empirical managerial accounting research”において、管理会計の経験的研究の現状を考察した。論文冒頭で「管理会計の経験的研究から実質的で累積的な知識体系を作り上げることができなかった」（p.411）と主張した。論文前半でILを引き合いに議論し、そして後半には管理会計の経験的研究が体系的な一連の研究結果を蓄積できなかった理由についての推測を示した。

まずILについて、Zimmerman（2001）は会計ジャーナルの範囲を超えて実務家向けジャーナルや北米以外のジャーナルを取り扱っており、ILが引用している論文のほとんどが非主流（nonmainstream）のジャーナル³⁾であると言及した（pp.411-412）。実質的な知識体系を生み出せなかったのは、ILのせいではなく、研究自体にあるという。

ILがレビューしたほとんどの文献では、実務（例えば、ABCやBSC等）を取り扱っていたが、Zimmerman（2001）によれば、管理会計の経験的研究が実務を記述するだけで実務から提案された理論を開発し、検証するに至っていないという。実務を記述すること自体が生産的でないわけではないが、記述的研究だけでは、管理会計理論を構築することや管理会計実務を理解することができないという（pp.413-414）。

次に、Zimmermanは管理会計の経験的研究が知識体系を生み出すことができなかった理由の1つに、研究の目的が理論を検証することではないためであると主張した（p.417）。理論は観察されたものを記述し、理論から導き出された仮説を経験的に検証し、まだ観察されていないものを予測するものであり、理論が定式化されたときに知られていなかった現象を予測して説明することにより、われわれの知識と理解を広げるという（pp.417-418）。

そして、Zimmermanは、管理会計の経験的研究について体系的な蓄積ができなかった理由について考察した。管理会計研究がなぜ批判をされてしまうのかについて、次のような原因を示した（pp.419-425）。

①データの欠如

管理会計の経験的な研究を妨げる唯一で最大の要因は、管理会計実務が企業内部で行われていることによるデータの欠如である。企業内部の情報は外部に発信されることがないためである。

②研究方法の誘因

ビジネススクールの教員に対して、大学の方針により報酬を与えるようなインセンティブがあることで記述的研究に駆り立てる誘因がある。大学側が実務ジャーナルに掲載されることを好み、学生も実務ジャーナルに掲載された論文の著者である教員を好むという。

③経済学という理論ベースの欠如

管理会計の経験的研究の進歩を遅らせる要因に非経済学にもとづく（non-economics-based）理論へ依存している。

上記の②研究方法の誘因と③経済学という理論ベースの欠如を焦点にして、管理会計研究について議論が白熱することになる。

(3) Zimmerman（2001）への反論

上述のZimmerman（2001）に対する反論の論文が、The European Accounting Reviewの第11巻第4

号に特集として掲載された⁴⁾。

Hopwood（2002）では、管理会計研究における経済学が果たす役割について、そして本流とされるジャーナルについて言及した。Hopwoodは、Zimmerman（2001）のIL（2001）に対する批判的分析は正しかったとしながら、Zimmermanの偏見や先入観もあると指摘した。また、管理会計研究における経済学の役割については強力であると認めつつ、他の社会科学分野と同じ制約や問題を抱えていることについても言及した（p.784）。

IL（2002）もZimmerman（2001）について反論している。ILも管理会計研究における知識体系の構築に向け言及した。将来の有望な研究の方向性がどこに向かっているのかを見通すのに文献レビューは重要だと考えられている（p.787）。また、ILはフィールド・スタディが管理会計の知識体系を構築する初期段階にあることに同意はしているが、フィールド・スタディから何も学べないというZimmerman（2001）の見解および経済学という唯一のフレームで研究することには同意を示していない（p.788）。最後にILは、経済学だけでなく、行動科学的なアプローチも併用することで、管理会計研究の実質的な洞察が生まれると示唆している（p.792）。

Luft and Shields（以下、LSという）（2002）は、Zimmerman（2001）とは対照的に、これまでの管理会計研究がさまざまな社会科学（主に経済学、心理学、社会学）の理論にもとづいており、この多様性が管理会計の応用分野にとって適切であると考えている。経済学が管理会計の多くの経験的研究によい基盤を提供する一方で、人々の選好や人々がどのように考え、他者とどのように関係するのかという管理会計のより重要な特徴を他の社会科学が説明できる可能性をもっているとLSは主張した。管理会計の経験的研究が社会科学からの多様な理論的枠組みを使用すると、管理会計実務をより完全に説明することができるとLSは結論づけた（p.796）。

Lukka and Mouritsen（以下、LMという）（2002）は、管理会計研究において多様性があることが科学としての発展に役立つと考えている。Zimmerman（2001）がいう経済学にもとづく研究は、他の科学と同様に扱う領域を狭くし、議論の余地のないようにするが、このような研究基盤が社会的、組織的、行動的な文脈における管理会計についての興味深い命題を構築・調査し、有意義な理論を開発する可能性を制限するとLMは示唆した（pp.805-806）。LMは

Zimmermanとは対照的に、管理会計研究における異質性に対して許容することを主張したのである。学術ジャーナルが活性化するためには、研究パラダイムなどによって制限されなければならない場合があることを認めているが、科学の進展のためには異質性の許容が必要であることを言及した (p.810)。

Hopwood (2002), IL (2002), LS (2002), および LM (2002) の共通点は、管理会計研究に対して経済学ベースという単一の方法ではなく、社会学、心理学などの多様なアプローチの仕方を提案したのであった。また、これに関連して研究対象についても理論の検証だけでなく、実務の記述にも意義があることを述べている。

(4) ポスト・レレバンス・ロスト

これまで見てきたように、管理会計の経験的研究の状況がどのようになっているのか認識し、慎重かつ適切な検証をする必要がある。近年の欧米ではこうした研究が進みつつある。例えば、LS (2003), Van der Stede, et al. (2005), Bonner et al. (2006) の研究をあげることができるが、これらの論文は明記されているか否かにかかわらず、いずれもZimmerman論争で提示された理論ベース、研究方法などについての問題点を実際に検証するという形で進められている。この意味で、一連のZimmerman論争は管理会計研究に新たな展開を可能にした点で、大きな意義を持つものといえる。この論争を通じて、管理会計研究方法の多様性とその特徴ならびに問題点が確認されたといえる (加登他 (2007), p.14)。

これまでわが国の管理会計研究者はZimmerman論争にはあまり目を向けてこなかった。しかし、世界の管理会計研究にとっては次の2つの意味で意義のある議論だった。すなわち、「第一は、この論争がレレバンス・ロスト以降の『管理会計の有用性回復』を第一義的な目的とした研究から、『ポスト・レレバンス・ロスト』の研究への移行を示唆した点である。つまり、論争では有用性の回復という研究目的は影を潜め、管理会計研究の『科学』性を強調するなど、理論的整合性の重要性が議論されたのである。第二は、これらの論争が、過去の研究の方法論的正当性と研究結果の妥当性を検証する動きの契機となった、という点である」(加登他 (2007), pp.1-2)。

IV わが国の管理会計研究の動向

2000年以降に管理会計研究の動向をレビューした文献を対象にどのように現状を把握しているのか、研究対象および研究方法について検討した。

(1) 研究対象

本研究の目的である管理会計研究の現状と動向を把握することと同様に、検討した文献は管理会計研究がどこへ向かっているのか、そしてわれわれ研究者はどう対応しなければいけないのかという動機のもと文献レビューが行われていた。

近年において、管理会計研究の方向性を見出すために、内容を検討する伝統的な文献レビューではなく、研究の傾向を検討するために書誌学的方法を用いたシステムティック・レビューが見られるようになった。例えば、システムティック・レビューを使用した研究として、わが国においては、加登他 (2008) がVan der Stede et al. (2005) の研究方法に従い、わが国の管理会計研究の追跡調査を実施した。

本研究の対象がレビュー論文であるので、レビューした文献の研究方法は言うまでもなく文献レビューがとられている。文献レビューにとって各文献が個別のデータになるので、文献の選定が重要となる。

文献の選定方法について、システムティック・レビューにおいてはできる限り客観的な方法で明示される。どういった雑誌を対象にしたのか、どの文献データベースを使用したのか、またどのくらいの期間を対象としたのかなどを示すのである。わが国では、基本的に主要会計雑誌 (『会計』, 『会計プロGRESS』, 『管理会計学』, 『原価計算研究』, 『メルコ管理会計研究』, 『企業会計』, 『産業経理』) から論文が抽出されることが多いが、そこからさらに著者による選別が行われることがある。

例えば、加登他 (2008) によれば、主要会計雑誌に掲載された管理会計研究のうち、郵送質問票調査を行っている論文を、1985年から2004年の20年間を対象にして抽出している (p.6)。

BSCのレビューを行った河合・乙政 (2012, 2013) では、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、著者らがBSCを研究していると判定し

た論文を、当該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 (pp.3-4)。

マネジメント・コントロール研究のレビューを行った横田他 (2018) では、キーワードとなる「プランニング (Planning)」もしくは「コントロール (Control)」の用語が、①タイトル、②キーワード、③要旨、④本文の最初のセクション、⑤本文の最後のセクション、のいずれかに含まれている論文を抽出した (p.62)。

また、論文の選定にあたって、文献データベースである国立情報学研究所のCiNiiを用いてキーワード検索が行われることもある。例えば、日本企業の管理会計利用実態を調査した吉田他による一連の研究 (2008ab, 2009abc, 2018ab) において、①「実態」, 「実証」, 「郵送」, 「郵便」, 「質問」, 「調査」のいずれかのキーワードと②「原価」, 「コスト」, 「業績」, 「予算」, 「管理会計」, 「ABC」, 「ABM」, 「ABB」, 「BSC」, 「バランスト・スコアカード」, 「EVA」, 「経済or付加or価値」, 「設備投資」, 「環境会計」, 「マネジメント・コントロール」, 「非財務」のいずれかのキーワードを含む (つまり①群と②群のand検索により) 文献を抽出している。

文献レビューをするにあたり、Zimmermanが示した理論ベースや研究方法についての課題を検討することが多い。つまり、管理会計の実務を取り扱うのか研究を対象とするのか、そして次に研究テーマ (トピック) として何を取り扱うのかである。さらに研究が進展すると、製造業か非製造業か、マネジメント階層のどこか、上場企業か中小企業かといった研究対象 (研究サイトともいう) をどこにするのか細分されるだろう。例えば加登他 (2007) での研究は管理会計研究全般について論じられていたのに対し、横田他 (2018, 2020) はマネジメント・コントロール、吉田他の一連の研究 (2008ab, 2009abc, 2018ab) ではBSCや管理会計実態を対象にシステムティック・レビューが実施されている。

(2) 研究方法

①傾向

対象となる論文について、どのような研究方法がとられているのかを検討した。研究方法については、規範的研究、ケース・スタディ/フィールド・スタディ、サーベイ研究、アーカイバル、文献レビュー等があげられるが、全般的に言えることは欧米においては仮説検証型の研究が多く、わが国の場合には規範的

研究が多くを占めていたのである。

わが国のサーベイ研究は、加登他 (2008) によれば、記述型研究が 74% (45本/61本) を占めていた (p.7)。これに対してVan der Stede et al. (2005) によれば、欧米では仮説検証型の研究が89% (116本/130本) を占めていた (p.665)。わが国の管理会計研究の特徴として、記述型研究が多いということが明らかになった。また、横田他 (2018) においても、わが国におけるマネジメント・コントロール研究において採用されている研究方法に関しては、ケース・スタディ/フィールド・スタディの28.4% (40本/141本) が最も高い比率となっている (p.68)。

Hesford et al. (2007) によれば、研究方法については「フレームワーク研究」, 「分析的研究」, 「サーベイ研究」などは1990年代以降減少する傾向にあり、逆に「アーカイバル研究」, 「ケース研究」, 「フィールド研究」がそれぞれ10%程度まで増加している (p.8)。これはレバンス・ロスト以降にケース・スタディやフィールド・スタディが増加したのと符合する。

研究トピックに何を選ぶかにより定量的研究が増えてきている。例えば、横田他 (2020) によると、わが国におけるマネジメント・コントロール研究の領域では、1996年以降に、査読付き雑誌の充実に伴って研究が活発化していると考えられた。2006年から2015年において3つの研究方法 (定性的, 定量的, 論説) はいずれも30%以上を占め、1965年から2015年でみれば「定量的」が相対的に少ないながらも、3つの研究方法の比率は概ね拮抗していた (p.22)⁵⁾。定量的研究が30%を超えてきているということは、仮説検証型の研究も増えてきていると考えることができる。

②理論ベース

Zimmerman (2001) は、経済学が管理会計研究でも用いられるべき理論ベースであると主張した。確かに主要な理論ベースについて、欧米では1981年から2000年にかけて「経済学」が43.2%, 「社会学」39.5%, 「心理学」15.3%と経済学の理論ベースが一番多くなっている。期間における比率の変動があるものの、経済学・社会学・心理学といった理論にもとづいた研究が行われている (Hesford et al. (2007), pp.8-9)。

これに対して、大半の研究が理論ベースに関して「経済・社会・心理以外」である傾向が、わが国のBSC研究や管理会計研究を対象とした既存調査 (河合・乙政2012, 2013; 吉田他2009c) が明らかにしており、欧米で主流となっている経済学, 社会学, 心理

学などから得られた仮説についての仮説検証型の研究は、わが国ではわずかにすぎない。わが国の管理会計研究では理論ベースが意識されない傾向にあるのである。

③リサーチ・クエスチョンと研究方法

加登他（2008）によれば、わが国における経験的研究の論文の特徴について次の2点を挙げた（p.11）。1点目は、わが国では経験的研究が、理論の検証というよりは、むしろ仮説の発見や現実の記述のために用いられていたということである。レレバンス・ロスト以降、リサーチ・クエスチョンは管理会計実務がどのように行われているかにあったと思われる。その問いを解決するための方法がケース・スタディやフィールド・スタディであったのだろう。

これに対し、欧米では仮説検証型の研究が支配的となっている。このことについて中川（2007）は、レレバンス・ロスト以降、実務に注目した大量サンプル調査の管理会計研究が増加したが、その後北米においては単に大量サンプル調査を行っただけでなく、方法的に精緻化しないと次第にジャーナルに掲載されないようになってきたと指摘している（p.114）。

加登他（2008）が指摘する2点目は、わが国の経験的研究においては研究の客観性や再現可能性といった内部妥当性の確保よりも、他の企業や業界への適用可能性といった外部妥当性の確保を重要視してきたということである。つまり、このことは内部妥当性がより重要な問題となる仮説検証型の研究が少ないというわが国の経験的研究の傾向を示している。

欧米においては、トピックスごとの研究方法の傾向がある。「コスト」関連の論文では、「分析的研究」を筆頭に、続いて「フレームワーク研究」と「アーカイバル研究」が採用されている。「コントロール」関連の論文では、「フレームワーク研究」、「サーベイ研究」、「分析的研究」、「実験研究」が多い。

こうした傾向の背景について、近藤他（2010）によれば、コストを被説明変数とする研究の場合、数学的モデルの想定が、コントロール研究よりも容易であることが推察されるからであるという。その一方、コントロール研究では、人間行動や認知が中間変数として存在するため、質問票調査や実験室実験という研究方法が増えることが推測されるという（p.38）。したがって、リサーチ・クエスチョンを何にするか、どのように設定するのかによって取られるべき研究方法が決定するといえるだろう。

④文献レビューの限界

本研究で対象とした文献はレビュー論文であるので、研究の限界について明言されたものは少なかった。レビュー論文は研究動向を認識・把握した研究だからである。また研究の限界を明言しなくても、研究者の暗黙の前提としている可能性が考えられる。

とはいえ、研究方法に関して次のような限界を述べられることもある。わが国のマネジメン・コントロール研究を調査した横田他（2020）によれば、第1に、対象論文の選出に際して最も頑健な基準によるキーワード抽出をしているため、マネジメン・コントロール研究に分類される研究を分析対象から除外している可能性を否定できない。第2に、システマティック・レビューを用いているため対象論文の引用文献それぞれがどのような文脈で用いられているのかを特定できない。システマティック・レビューは内容分析ではなく、対象となる研究の全般的な傾向をとらえるためである。第3に、研究者によって厳正に作業を進めたとはいえ、恣意性が入り込む余地を完全に除去できないとしている（pp.28-29）⁶⁾。

このような限界はあるものの、横田他（2020）が述べるように、51年間にわたるわが国のマネジメン・コントロール研究に対する網羅的かつ客観的な検証は、わが国の管理会計研究の進展に大きく寄与している（p.29）と考えられ、他の文献レビュー論文も同様に管理会計研究の現状や動向を把握するために有用であり、管理会計研究に十分に貢献していると考えられることができるのである。

V おわりに

本研究の目的は、2000年以降のわが国における管理会計研究の動向を明らかにすることであった。本研究の成果は、文献レビューを通じて、管理会計研究の現状を明らかにしたことである。わが国においては、管理会計理論の構築のために、理論の検証を行う研究も必要になるであろう。今回のレビューから、北米で通用する管理会計研究のためには、リサーチ・クエスチョンを明確にした内部妥当性が高い仮説検証型の研究の必要性が示唆されたのであった。ただし、管理会計研究全般からいえば、研究方法の多様性は認められるべきであろう。

廣本（1993）がレレバンス・ロスト直後に指摘したもののだが、管理会計研究を考えるうえで次の指摘は現在においても非常に参考になる。「近年における管理

会計批判は、特定の技法に向けられたものではないことに注意しなければならない。(中略)体系は、個々の技法の発展を踏まえてはじめて可能になる。(中略)体系化された管理会計とは、管理会計諸技法の単なる集合ではないということである」(廣本 (1993) p.26)。つまり、管理会計の個々の手法を記述し理論化する必要があるものの総体としての管理会計とは何かを問い続ける必要がある。

管理会計とは何か、管理会計理論は何かを問い続けると、管理会計実務から導出された理論を検証するための研究方法は何かを検討しなければならないだろう。加登他 (2008) は、管理会計研究に果たす研究方法の観点から、Zimmerman (2001) の主張に賛同し、「まさに日本の管理会計研究の現状に対する警告ともいえる」(加登他 (2008), p.11) と言及したのである。

本研究の限界は、他の文献レビューと同様に、対象とした管理会計研究を取り扱った文献を中心にしたことにある。もっと管理会計研究全般に貢献するためには、より広範に欧米の研究成果を含めたシステムティック・レビューが必要になる。例えば、中川 (2007) や近藤他 (2010) で見られる欧米で用いられる研究方法はわが国の場合とは異なるからである。

また、2010年代からは管理会計の個別手法のレビュー論文も見られる。2021年となる現在では、研究の蓄積が増えていると思われる。今後の課題として、直近10年間において、欧米の研究も対象に個別手法の動向も調査する必要がある^{7), 8)}。

注

- ¹⁾ Luft and Shields (2002), p.796; 加登他 (2007), p.1。
- ²⁾ ILは、バリュー・ベースド・マネジメント (value-based management; 以下、VBMという) のフレームワークを用いてレビューした (p.4)。VBMを採用した理由は、従来のマネジメント・コントロールおよび(当時では進化的だった) ABCやBSCに取り込みやすいため、そして将来の管理会計研究のためにVBMの適用可能性を提供するためであった。
- ³⁾ ここで彼が本流とするジャーナルは、The Accounting Review, Contemporary Accounting Research, Journal of Accounting and Economics, Journal of Accounting Research, Review of Accounting Studiesである (p.415)。Accounting,

Organizations, and Societyは含まれていない。

- ⁴⁾ 以下の4つの論文である。すなわち、Hopwood (2002); Ittner and Larcker (2002); Luft and Shields (2002); Lukka and Mouritsen (2002) である。
- ⁵⁾ 研究方法間での引用率の低さは、わが国マネジメント・コントロール研究が自ら生み出した知識を十分に生かし切れていないことを示唆している(横田他 (2020), p.27)。
- ⁶⁾ 確かに書誌学的方法は客観性をもって対象とする論文を選別することができ、再現可能な形で全般的な傾向をつかむことができるといえる。そうとはいえ、内容を検討し新たな切り口を提供してくれる伝統的な文献レビューの重要性が低くなったとは言えない。
- ⁷⁾ 吉田他 (2009) による実態調査に向けた留意点から時系列調査の必要性が言及された (p.82)。
- ⁸⁾ 吉田他 (2018b) の調査の結果、日本企業における原価計算や原価管理の手法・方法の利用について、近年10年間の全体的な傾向としては大きな変化・変容は確認されないとしながらも、10年前の文献調査からは、ABMや品質コスト・マネジメントの調査が減り、環境管理会計については当時の環境会計ガイドラインの普及度を中心とする調査より多様な手法の調査に拡がりを見せていた (p.31)。

参考文献

- Bonner, S. E., Hesford, J. W., Van der Stede, W. A., and Young, S. M. (2006). "The most influential journals in academic accounting." *Accounting, Organization and Society*, 31, pp.663-685.
- Hesford, J. M., Lee, S. H., van der Stede, W. A. and Young, S. M., (2007). "Management Accounting: A Bibliographic Study." in Chapman, C. S., Hopwood, A. G., and Shields, M. D. (eds.), *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford UK: Elsevier, pp.3-26. https://books.google.co.jp/books?id=zoZT1T9N5PcC&lp=PP1&ots=xXK-tUOV5r&dq=Handbooks%20of%20Management%20Accounting%20Research.%202007&lr=lang_ja%7Clang_en&hl=ja&pg=PA1#v=onepage&q&f=false (Retrieved 2021 Oct 31).
- 廣本敏郎 (1993) 『米国家管理会計論発達史』 森山書店。
- Hopwood, A. G. (2002). "If only there were simple solutions. but there aren't: some reflections on Zimmerman's critique of empirical management

- accounting research". *The European Accounting Review*, 11(4), pp.777-785.
- Ittner, C. D. and D. F. Larcker (2001). "Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective." *Journal of Accounting and Economics*, 32, https://repository.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1092&context=accounting_papers (Retrieved 2021 Oct 31).
- Ittner, C. D. and D. F. Larcker (2002). "Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice?". *The European Accounting Review*, 11(4), pp.787-794.
- Johnson, H. T., and Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press. (鳥居宏史訳『レバンス・ロスト：管理会計の盛衰』白桃書房，1992年。)
- 加登豊，大浦啓輔，新井康平 (2007) 「現代管理会計研究の方法論上の特徴と諸問題 - Zimmerman論争をめぐる」『国民経済雑誌』196 (2)，pp.1-18。
- 加登豊，大浦啓輔，新井康平 (2008) 「わが国の管理会計研究論文におけるサーベイ研究の特徴と諸問題」『管理会計学』16 (1)，pp.3-18。
- 加登豊，松尾貴巳，梶原武久 (2010) 『管理会計研究のフロンティア』中央経済社。
- 河合隆治，乙政佐吉 (2012) 「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」『会計プロGRESS』(13)，pp.112-124。
- 河合隆治，乙政佐吉 (2013) 「わが国におけるバランスト・スコアカード研究の動向：欧米での蓄積状況を踏まえて」『同志社商学』65 (1)，pp.1-62。
- 近藤隆史，吉田栄介，福島一矩，妹尾剛好 (2010) 「欧米の管理会計研究トレンド」(加登他 (2010)，pp.23-43)。
- Luft, S., and M. D. Shields (2002). "Zimmerman's contentious conjectures: describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research." *The European Accounting Review*, 11(4), pp.795-803.
- Luft, S., and M. D. Shields (2003). "Mapping Management Accounting: Graphics and Guidelines for Theory-Consistent Empirical Research." *Accounting, Organization and Society*, 28, pp.169-249.
- Lukka, K., and J. Mouritsen (2002). "Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting?" *The European Accounting Review*, 11(4), pp.805-811.
- 中川優 (2007) 「外国雑誌における実証的な管理会計研究の検討 - Van der Stede et al. (2005) の研究を中心として」『同志社商学』59 (3・4)，pp.255-264。
- Van der Stede, W. A., Young, S. M. and Chen, C. X. (2005). "Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: The case of survey studies." *Accounting, Organization and Society*, 30, pp.655-684.
- 横田絵理，乙政佐吉，坂口順也，河合隆治，大西靖，妹尾剛好 (2018) 「わが国のマネジメント・コントロール研究の文献分析 - わが国企業実務に焦点を当てて -」『メルコ管理会計研究』10 (1)，pp.61-73。
- 横田絵理，乙政佐吉，坂口順也，河合隆治，大西靖，妹尾剛好 (2020) 「わが国マネジメント・コントロール研究の展開：51年間の文献調査に基づいて」『会計プロGRESS』21，pp.17-31。
- 吉田栄介，福島一矩，妹尾剛好 (2008a) 「日本企業の管理会計実態 (1) 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』51 (3)，pp.53-74。
- 吉田栄介，福島一矩，妹尾剛好 (2008b) 「日本企業の管理会計実態 (2) 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』51 (5)，pp.33-49。
- 吉田栄介，近藤隆史，福島一矩 (2009a) 「わが国管理会計の書誌学的研究 - 1980-2007」『産業経理』69 (3)，pp.70-81。
- 吉田栄介，福島一矩，妹尾剛好 (2009b) 「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)，pp.25-35。
- 吉田栄介，福島一矩，妹尾剛好 (2009c) 「日本企業における管理会計 - 実態調査研究の文献サーベイを中心に (新連載・1)」『企業会計』61 (9)，pp.79-83。
- 吉田栄介，岩澤佳太 (2018a) 「日本企業の管理会計利用実態 (1) 近年10年の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』61 (4)，pp.29-45。
- 吉田栄介，岩澤佳太 (2018b) 「日本企業の管理会計利用実態 (2) 近年10年の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』61 (5)，pp.31-45。

Zimmerman, J. L. (2001). "Conjecture regarding empirical managerial accounting research", *Journal of Accounting and Economics*, 32, pp.411-427.