

北米における管理会計研究の動向

— Journal of Management Accounting Researchを中心にして —

Trends in Management Accounting Research in North America

— Focusing on Journal of Management Accounting Research —

経済経営学部現代経営学科

手嶋 竜二

TESHIMA, Ryuji

Department of Contemporary Business

Faculty of Economics and 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：本研究の目的は、ルーツである北米における管理会計研究の動向を明らかにし、わが国の管理会計研究の発展に寄与することである。そこで北米に編集拠点があるJMARを対象にし、それに掲載されている論文タイトルについてテキストマイニングを実施することで、研究の動向を明らかにした。分析の結果、経済学を理論ベースとした研究で使用されるcostやincentiveが主要な語として判明した。ジャーナルの特徴として、JMARは経済学を理論ベースとした研究が多いのではないかとと思われる。それとは対照的に、JMARでの最も引用された上位25位の論文のほぼ半分は文献レビューを用いた研究であった。このことは、その研究方法に必要性がある証拠であり、規範的な研究が多いわが国において、この文献レビューを通じて管理会計研究に貢献できる可能性があることが示唆された。

キーワード：管理会計研究、研究方法、動向、テキストマイニング、北米

Abstract： The purpose of this study is to clarify the trend of management accounting research in North America, which is the root of management accounting research, and to contribute to the development of management accounting research in Japan. Therefore, we clarified research trends by conducting text mining on the titles of papers published in JMAR, which has an editorial base in North America. As a result of the analysis, it became clear that cost and incentive, which are used in research based on economic theory, are the main terms. As a feature of the journal, JMAR seems to have a lot of research based on economics theory. In contrast, nearly half of the top 25 most-cited papers in JMAR were studies using literature reviews. This is proof of the necessity of the research method, and suggested that it is possible to contribute to management accounting research through this literature review in Japan, where there are many normative studies.

Keywords： Management accounting research, research methods, trends, text mining, North America

1 はじめに

1.1 研究の目的

管理会計研究とは何であろうか。例えば、わが国の管理会計研究では、まず個別手法のようなトピックを取り上げ、それをいかに独自性をもって研究するのか、ひいては実務に対してインパクトのある研究にするのかといったスタイルをとることが多いと思われる。

つまり、それはいかに外部妥当性の高い研究にするのが焦点になる。それに対し、北米における管理会計研究スタイルは、まずジャーナルを選択し、つぎにジャーナルに相応しい理論ベースを援用して、トピックに関する理論を仮説検証するという研究スタイルが好まれる。トピックは、選択したジャーナルに掲載されている中から選び出される傾向がある。北米では、内部妥当性の高い研究方法が選択されることが多い。

わが国において、理論ベースを用いて研究をすることが少ないといえる。つまり、決まった研究方法を用いないことが多く、わが国の管理会計研究はどちらかといえば規範的な研究が多い。それはナラティブレビューと呼ばれる文献レビューのひとつで、理論ベースを用いることなく、決まった研究方法を用いない方がほとんどである。1990年代以降に仮説の発見や実務の記述のためにケース・スタディやフィールド・スタディが行われる研究が増加した。しかし、わが国における管理会計研究の場合、研究方法が意識されてきても、内部妥当性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が重んじられる傾向にあり、北米の研究の方向性とは異なるものである。

わが国の管理会計研究は、北米の管理会計研究とどのように異なるのであろうか。そこで、本研究の目的は、もう一度わが国の管理会計研究を検討するために、ルーツである北米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。そのために北米に編集拠点がある管理会計研究ジャーナルであるJournal of Management Accounting Research（以下、JMARという）を対象にし、それに掲載されている論文のタイトルに対してテキストマイニングを実施し、研究の動向を検討する¹⁾。その結果を踏まえて、わが国の管理会計研究や英国の管理会計研究ジャーナルであるManagement Accounting Research（以下、MARという）と比較し考察することにより、わが国の管理会計研究の発展に寄与することを目的とする。

1.2 米国ビジネス・スクールの変革

1.2.1 フォード財団の影響

米国での管理会計研究の始まりは、2つの重要な事象が発生した1960年頃とみなされている（Birnberg and Shields 2020）。ひとつは、Horngren が Cost Accountingを出版したことである。1962年、William J. Vatterの教え子である彼は、VatterのManagerial Accountingにもとづいて、その後多くの版を重ねることになる教科書を作成した。そして、もうひとつは1950年代にフォード財団が大学でのビジネス教育の専門化を提案したことである。このことにより1960年代頃から管理会計研究が変容していったのである。

現在の北米における管理会計研究スタイルには、特に上記のフォード財団が大きく影響していると考えられる。北米での仮説検証型の研究スタイルは、管理会計が誕生した1920年代頃からはなく、1960年代頃から次第に仮説検証型の研究へ移行していったといわ

れている。1950年以来、フォード財団は有力ビジネス・スクールに対して他の社会科学レベルにまで引き上げることを目的として資金供与し、博士論文の出版支援を行い、ビジネス・スクールの改革運動を主導した。フォード財団は、ビジネス・スクールの教員が行う研究はもっと分析的でなければならないとし、仮説検証型の研究を行う応用科学、とりわけ行動科学の研究を参考にするように勧めていたのであった（上埜2014）。1956年には、フォード財団は、米国の私立大学等にこれまでで最大の資金供与となる5億ドルの助成金を提供した。その結果、研究（そのための教育）において変革が起きたのであった（Ford Foundation 2022）。

1.2.2 会計ジャーナルの創刊

仮説検証型の研究方法が積極的に取り入れられた米国ビジネス・スクールの変革は、1963年に創刊されたJournal of Accounting Research（以下、JARという）という形で具現化された。そして、それに掲載された1968年のBall and Brownの論文が、会計的利益と市場との関係を問う内容で、新古典派経済学理論に基礎を置く研究を会計研究のメインストリームに押し上げたといわれている。さらに、新古典派経済学の理論に依拠する会計研究は、（1）1979年に創刊されたJournal of Accounting and Economics（以下、JAEという）と、（2）Watts and Zimmerman（1986）による著書Positive Accounting Theoryにより推し進められることとなった（上埜2014）。

これまで見てきたように北米の管理会計研究は、1960年代頃から次第に仮説検証型の研究へ移行していったが²⁾、それまではわが国と同様に規範的な研究スタイルが多くを占めていたことも知られている。例えば、Maher（1997）によれば、管理会計研究が誕生した1920年代は規範的な研究が94%を、1961～1965年で70.1%を占めていた。理論ベースを持たない研究が1920年代においては85.5%を、1961～1965年においては50.7%を占めていた。このように、北米においてビジネス・スクールの博士後期課程の学生や教員に対して行われた資金供与の成果が仮説検証型の研究で求められたため、次第に仮説検証型の研究になっていったことが明らかになった³⁾。

2 研究方法

上述したように創刊の経緯から、JARやJAEのよう

なジャーナルには、依拠する理論や研究方法に特色がある。このことを踏まえると、論文タイトルはジャーナルの特色やその時代を写し出すと考えられる。したがって、本研究は論文タイトルを分析することにより、管理会計研究が何を対象にどのような方法で行われているのかを調査する。そのことにより過去の研究の傾向を知り、将来の研究を展望したい。

しかし管理会計研究は多様化しており、分類整理することは至難の業である。人間の認知機能の観点からいえば、多様化・複雑化した問題をそのまま理解できればよいが、なかなかそのようなわけにはいかない。いかによく理解するためには、一定のルールが発見、知識のグルーピング（分類）、および関連などが行われる（構造化される）と理解が進むと考えられている（市川 2013）。

そのための方法としてテキストマイニングを利用することが有効である。テキストマイニングは、文章、すなわちテキストというデータをIT技術（ソフト）により自動的に言葉（語）を抽出し、さまざまな統計手法を用いた探索的な分析を行い、パターンやルール、知識の発見を目的とする分析手法だからである（樋口 2014）。分析手法にテキストマイニングを選んだ理由のもうひとつは、それを使用することで本研究をより客観的なものにしようと考えたからである。例えば、安酸（2021）のように、わが国の管理会計研究において、データやエビデンスにもとづく議論が求められつつある。本研究において、主観的な分析を極力排除するために、客観的なデータ分析ができるテキストマイニングを実施するのである。

2.1 テキストマイニングを使用した研究

近年、テキストマイニングの会計領域への適用が見られるようになってきた。例えば、原（2014）は、組織間管理会計とそれと類似性が見られるサプライチェーン・マネジメントの両分野について、テキストマイニングを使用することにより、トピックの抽出および比較を通じ、サプライチェーンを対象とした管理会計の主要なトピックを浮き彫りにした。

趙（2016）は、原価企画の定義に着目して、多様で膨大な先行研究を網羅的かつ客観的に分析するために、原価企画に関する大量な文献から原価企画の定義を取り出し、それらに対してテキストマイニングを行った。そのことにより、原価企画の基本モデルをあぶり出した。

近藤・石光（2020）では、有価証券報告書の「コー

ポレートガバナンスの状況等」の記載内容にテキストマイニングを使用することで、経営者のマネジメント・コントロールへの関心の高さを定量的に測定した。経営者がマネジメント・コントロールに対して高い意識をもつ企業ほど、良好な将来業績に結び付くと示唆された。

2.2 論文タイトルのテキストマイニング

管理会計研究の論文タイトルを対象にテキストマイニングした研究は、手嶋・金川（2022bc）がある。手嶋・金川（2022b）は、わが国における管理会計研究の動向を明らかにし、今後の課題を探求した。ここでは、わが国における主要会計ジャーナル7誌⁴⁾の論文タイトルを対象にしてテキストマイニングが実施された。共起ネットワーク分析の結果、2010年代に、トピックとしては伝統的管理会計（予算管理や原価計算制度）への回帰が見られ、研究方法としては統計学的手法の利用が特徴的であることが判明した。対応分析により年代ごとのジャーナルの特徴が明らかにされた。例えば、1990年代以降、研究分類のひとつとして、実態調査であるのか実証研究であるのかに分類できることが明らかにされた。近年におけるわが国の管理会計研究は、まだ規範的な研究が多くを占めるのであろうが、トピックとしては伝統的管理会計を取り扱い、研究方法として実証研究も行われることが多くなったと明らかにされたのであった。

手嶋・金川（2022c）における研究の目的は、英国における管理会計研究の動向を明らかにし、わが国のそれと対比で今後の課題を探求することであった。そのために英国に編集拠点があるMARに掲載された論文タイトルを対象にしてテキストマイニングが実施された。分析の結果を総合的にいえば、トピックとして1990年代はABC、2000年代はBSCあるいはマネジメント・コントロール、2010年代はマネジメント・コントロールが取り上げられたといえる。研究方法として、ケース・スタディあるいはフィールド・スタディの使用が多いと解明された。このような傾向はわが国の管理会計研究と同様であった。

2.3 研究手続き

本研究では、北米における管理会計研究の動向を調査するために、JMARにおける論文タイトルについてテキストマイニングを実施し、研究の傾向を明らかにする。JMARを選出した基準について、Hesfordら（2007）によると、JMARは、海外の主要ジャーナル

のなかで全論文に占める管理会計論文の割合が100%となっているからである。さらに、このことにより、掲載されたすべての論文を分析の対象とすることができることで、論文選別の主観性を極力排除できると判断したからである。

研究手続きについて、まず分析対象である論文タイトルを収集するにあたり、統合検索システムであるPrimo[®]を使用する。JMARのISSNを使用し、ジャーナルを特定する。データは、検索範囲ごとに各ページでExcelにエクスポートしたのちに、すべてのページのデータを統合する。重複した文献タイトルは削除する。その後、フィルター機能により論文タイトルと考えられないものはデータから除外する⁵⁾。なお、1990年と1991年のタイトルは、データベースに格納されていないので、ジャーナルの目次を入手し直接入力を行う。

対象とした期間は1990年から2019年の30年間とする。30年間といった長期間を対象にすることで管理会計研究の変遷を概観できると考えた。つまり、Johnson and Kaplan (1987) のRelevance Lost: The Lase and Fall of Management Accountingを契機として、それ以降、管理会計の研究方法に変化があったか、またZimmermanが2001年に発表した論文“Conjectures regarding empirical managerial accounting research”以降、研究方法に影響があったかを把握するために30年間という分析対象期間が必要になると考えた(手嶋・金川 2022ab)。

そして、抽出された論文タイトルをKH Coderによりテキストマイニングを実施する。テキストマイニングを実施するにあたって、分析用のソフトは樋口(2014)によるKH Coderを使用し、先行研究を参考に

して、(1)抽出語リストの作成、および(2)共起ネットワーク分析を行う。これらの分析を年代別に示すことによって、JMARにおける研究の傾向を調査する。

3 結果と考察

3.1 単純集計

3.1.1 論文数

1990年から2019年までの30年間において、JMARに掲載された管理会計研究の論文数を年代別に集計し、表1に示した。年代は、1990年代(1990年から1999年)、2000年代(2000年から2009年)、および2010年代(2010年から2019年)と10年ごとの3つに区分した。30年間の総論文数は421本、1990年代は102本、2000年代97本、2010年代222本となった。1990年代と2000年代の小計を合わせた199本と2010年代の小計が同じくらいの数になった。これには、1990年代と2000年代において、論文数の増加よりも論文の品質を重視するというジャーナルの掲載条件が厳しかったことが関係している。後述するが、2007年にJMARはSocial Sciences Citation Index(以下、SSCIという)に含まれるようになったため、その後の2010年代に掲載論文数が大幅に飛躍した。さらに、2018年に31本、2019年には47本と掲載論文が急増しているが、それはジャーナルの号数が増えたからであった。

3.1.2 頻出語

表1で取り上げた421本の論文を対象にして、年代別に上位20位までの頻出語リストを表2に示した。1990年代には、第1位management、第2位

表1 論文数

1990年代		2000年代		2010年代	
年	本数	年	本数	年	本数
1990	10	2000	5	2010	18
1991	12	2001	6	2011	14
1992	12	2002	10	2012	13
1993	17	2003	12	2013	12
1994	8	2004	11	2014	21
1995	7	2005	8	2015	23
1996	9	2006	6	2016	24
1997	9	2007	8	2017	19
1998	13	2008	17	2018	31
1999	5	2009	14	2019	47
小計	102	小計	97	小計	222
				総計	421

出所：筆者作成

表2 頻出語リスト

No.	1990年代		2000年代		2010年代	
	抽出語	出現回数	抽出語	出現回数	抽出語	出現回数
1	management	32	performance	24	management	48
2	accounting	28	management	22	performance	40
3	cost [Noun]	28	accounting	20	accounting	31
4	performance	16	incentive	11	information	31
5	research	16	measure	11	control	30
6	system	13	research	10	research	25
7	study	12	pricing	8	system	25
8	effect	11	cost [Noun]	7	cost [Noun]	22
9	analysis	9	evidence	7	effect	21
10	empirical	9	system	7	role	18
11	activity-based	7	budget	6	evidence	17
12	field	7	cost [Verb]	6	incentive	17
13	control	6	effect	6	reporting	15
14	cost [Verb]	6	firm	6	managerial	14
15	practice	6	information	6	measure	14
16	theory	6	task	6	compensation	13
17	application	5	analysis	5	ceo	12
18	budgeting	5	compensation	5	equity	11
19	change	5	control	5	strategy	11
20	firm	5	decision	5	employee	10
	incentive	5	product	5	financial	10
	information	5	study	5	implication	10
	new	5	value	5		
	organizational	5				
	pricing	5				

※上位20位で同じ出現回数まで掲載

出所：筆者作成

accountingとなっている。つまり、最多となる組み合わせはmanagement accountingとなる。特徴的な語を概観することにしよう。第3位cost [Noun]は、第1位managementと組み合わせられcost managementとなり、管理会計研究で重要な語となる。cost managementは、第11位activity-basedと組み合わせられ使用されることも多かった(activity-based cost management)。activity-basedについては、第14位cost [Verb]と組み合わせられ、activity-based costing(活動基準原価計算、ABCという)として用いられた。ABCは、第12位fieldと第5位researchないしstudyと組み合わせられたfield studyやfield researchとも関係が深い。これらは、当初JMARが推進した研究方法であり、1990年代に管理会計分野において象徴的であった研究方法である。また、Relevance Lost以降に理論と実務のギャップを埋めるために積極的に取り入れられた研究方法でもあった。第4位performanceは、MARの頻出語リストにおいても各年代第4位となっており(手嶋・金川 2022c)、JMARにおいても実質的に重要な語となる。

次に、2000年代の象徴的なキーワードは、第1位となったperformanceである。この年代では、第5位

measureあるいはevaluation等と組み合わせられて用いられていることが多かった。performanceはJMARの各年代およびMARにおいても主要な語となっており、欧米での管理会計研究における上位のキーワードであると考えられる。わが国の管理会計研究を対象とした研究成果(手嶋・金川 2022b)においては、performanceに相当する語はランクインされていないが、業績評価システムであったバランスト・スコアカード(Balanced Score Card; 以下BSCという)としてランクインされたのではないと思われる。このことから、わが国の管理会計研究は個別手法ないしトピックに焦点を当てる傾向が垣間見れる。この年代で特徴的な語は第4位incentiveであろう(1990年代は20位、2010年代は12位となっている)。これは経済学の用語であり、従業員の意思決定や行動を変化させるような要因や報酬のことをいう。管理会計研究でいえば、業績評価システムを設計するうえで重要な指標のひとつになる。また、業績評価システムの点からは、第18位compensation(報酬)も関わってくる。incentiveの語からわかるように、経済学の用語が使用されており、このことからJMARひいては北米の管理会計研究は、経済学を理論ベースとした研究

が多いと想像できる。Hesfordら（2007）によると、JMARの36.8%が経済学を理論ベースとした論文で占められていた。

そして、2010年代では、第1位managementは、第3位accountingや第5位controlと結びつき使用されることが多くなった。controlは、1990年代に第13位、2000年代に第17位であり、2010年代に入りさらに象徴的な語になったのであった。第8位cost [Noun] は、1990年代に第3位、2000年代に第8位であり、重要な語となる。costは、1990年代にactivity-based costingやcost managementとして登場することが多かったが、2010年代ではcost behavior（出現5回）として出現した。さらに、costは structureやhierarchyとともに使用され、コスト構造についてのトピックとして取り扱われた。2000年代に特徴的な語であったincentiveも第12位にランクインしている。1990年代、2000年代に出現していなくて、2010年代に出現した語として、第17位ceo、第18位equity、そして第20位financialがあげられる。これらは、incentiveとともに役員報酬制度に関する語である。

これまで見てきたように、年代に関係なくJMARにおいてはmanagement accounting, performance, cost, およびincentiveがキーワードである。北米に編集拠点があるJMARに掲載される論文では、やはり経済学が理論ベースとして多く用いられていると解釈することができる。costがキーワードにあげら

れることは、経済学を理論ベースとした研究のうち68.4%がcostに関するトピックを取り扱っていたというHesfordら（2007）による研究結果とも符合する。

3.2 共起ネットワーク分析

年代別の共起ネットワーク分析を行った。共起ネットワーク分析では、抽出された語と語が共に出現（共起）する関係性を視覚的にとらえることできる。円の大きさは語の出現回数を表す。図1においてJMARの年代別の論文タイトルの分析結果を示した。各年代の共通する語は図の中心に配置されている。それは、management, accounting, performance, およびcostなどである。これらの語は1990年～2010年代にかけて使用され続けている語となる。managementとaccountingは、研究分野を示す語であるので当然のことであると考えられるから、本分析から特にperformanceやcostが30年間を通したJMARにおけるキーワードであることが判明した。

図1では、各年代を示す数字からのびた線の端にその年代の主要な語が示されている。1990年代では①empiricalまたはfield study, ②practice, ③activity-based costing（ないしcost management), そして④(capital) budgetingが代表的な語であると解釈することができる。いうまでもなく、この年代では、Johnson and Kaplan がRelevance Lostで問題提起を行っていることから、管理会計研究者は実務か

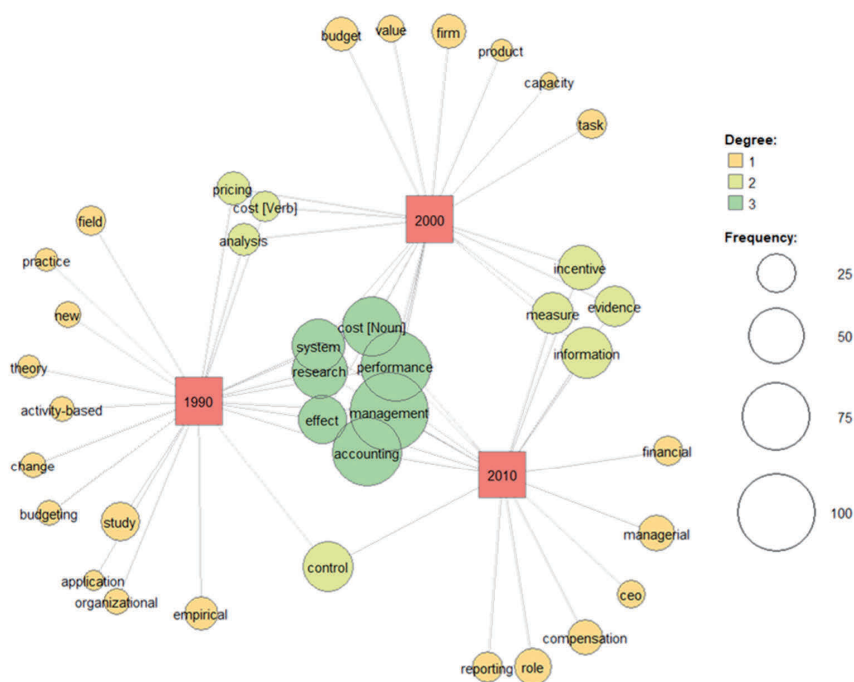


図1 共起ネットワーク（JMAR, 年代別）

出所：筆者作成

ら管理会計実践を学ぶ（調査する）ことが研究スタイルのひとつとなった。これは、JMARだけでなく、MARやわが国においても同様の状況であった。ABCは、このようなフィールド・スタディから発見され、精緻化されていった管理会計手法であった。MARやわが国との相違点としては、JMARではフィールド・スタディとして（caseは4回出現、case studyは1回）表記されるけれども、MARやわが国ではどちらかといえばケース・スタディとして示される傾向がある。また、JMARにおいてcontrolが1990年代で第13位（MARは第7位）でmanagement controlも3回であった。このことからJMARではMARに比べて実質的に取り扱っていたとしてもmanagement controlと表記されない傾向がある。

1990年代と2000年代の共通項は、①activity-based costing（ABC）や②移転価格（transfer pricing）であることから、①ABCは1990年代から引き続きホットなトピックであった。②移転価格について、税制における文脈で論じられることが多い一方で、他方で原価計算の文脈から論じられることがあった。この移転価格の課題は、主にグローバル化が進展し、海外子会社などとの取引で発生した。

2000年代においては、①budget、②value、および③capacity等が取り上げられたが、多種多様な使い方がされていた。これに対して、2000年代から2010年の共通項は①incentive、②measure、③evidence、および④informationであった。①incentiveはエージェンシー理論を用いた実証会計学で使用され、報酬制度などで使用された。わが国において、この種の研究は多いとはいえないが、JMARでは経済学を理論ベースとした研究が36.8%を占めるため、incentiveをタイトルに含めることが多かったと考えられる。②measureは、表2からも分かるようにperformanceとの組み合わせで頻繁に使用された。③evidenceは、2000年代に入り使用されはじめ、2010年代においてはさらに多く用いられた。近年において、研究等で主張を行う場合には、勘や経験ではなく根拠・証拠（evidence）にもとづいたものがさらに意識されるようになってきたためであると考えられる。そして、④informationは2010年代に入り多用され、systemやaccountingと組み合わせられることもあるが、さまざまな状況で使用された。

2010年代では、①ceoやcompensation、②financial、そして③managerialなどが特徴的であった。①ceoはcompensationや報酬制度を示した。②financialは①や

reportingと大きく関係があった。そして③managerialは、accounting、reporting、およびincentiveなどと組み合わせられた。このように2010年代では、財務報告や報酬制度を示す語が強調された。

1990年代と2010年代との共通項はcontrolであった。表2を見れば、controlはいずれの年代においても出現しているが、1990年代や2000年代に比べて2010年代は特に上位に出現した。1990年代はJMARにおいてmanagement controlとしての出現回数は少なかったが、2010年代においては13回出現した。2010年代は、JMARにおいてもMARも同様に（手嶋・金川2022c）、management controlが主要なトピックであると確認された。

4 総合考察

本研究の目的は、ルーツである北米における管理会計研究の動向を明らかにし、わが国の管理会計研究の発展に寄与することであった。そこで北米に編集拠点があるJMARを対象にし、それに掲載されている論文タイトルについてテキストマイニングを実施することで、研究の動向を明らかにした。

4.1 ジャーナルの戦略

論文数を調査した結果（表1）、1990年～2019年の30年間でMARと比較すると、論文数はJMARの方が少なかった。これは掲載の方針によることが大きいようである。JMARは、創刊した当初、論文数を増やすことよりも品質の高い論文を受け入れる戦略をとったのであったが、これは期待とは異なるものとなった。そのため、JMARは毎年発行される各巻の紙面を埋めるために招待論文に依存することになった（Birnberg and Shields 2020）。このような状況から、JMARは、提出される論文および公開される論文の量を増やすことが継続的な課題となった。

JMARとは対照的に、掲載される論文の量を増やすというMARが採用した戦略は成功した。論文の提出数の増加により、MARは採択率を下げるのが可能になり、結果的にMARは掲載される論文の品質を向上させることができたのであった。例えば、1995年～1999年の採択率は26%であったが、2005年～2009年には17%まで減少させたという（Scapens and Bromwich 2010；Birnberg and Shields 2020）。

近年では、JMARにおいても掲載論文数が増加している。その要因として、2007年にJMARがSSCIのり

ストに含まれるようになったことがあげられる。SSCIのリストに含まれるということは、ジャーナルが最高レベルの影響力、品質、および革新性などが備えられていることを意味している。それに含まれ続けるためには、JMARは1年に複数号を定期的に発行することが必要であった (Birnberg and Shields 2020)。このようにJMARがSSCIのリストに含まれることにより、物理的な量の増加ばかりでなく、研究者が論文をJMARに投稿しようとする動機づけとなり、その結果、掲載される論文数が増加したと考えられる。

4.2 トピック・研究方法・理論ベース

頻出語について調査し (表2)、そして年代別の共起ネットワーク分析を実施した (図1)。これら2つの分析からmanagement, accounting, performance, cost, およびincentiveが主要な語であることが判明した。特にcostやincentiveは、経済学を理論ベースとした研究で使用されるものである。このことから、MARやわが国の管理会計研究と比較すると、JMARは経済学の理論ベースを用いた研究が多いという特徴をもつと考えることができる。

JMARの特徴を明らかにするために、1989年～2008年の20年間を対象としたLindquist and Smith (2009) および1989年～2013年の25年間を対象としたGuffey and Harp (2017) によりシステマティックな文献レビューによる研究が行われた。2つの研究ともJMARに掲載された論文の内容を分析し、マネジメント・コントロールが最も取り上げられたトピックであり、経済学が最も使用された理論ベースであり、経済学を理論ベースとする研究では分析的研究が最も使用された研究方法であることを明らかにした。さらに、Guffey and Harp (2017) は最大の成長を示した研究方法は、アーカイブ研究であったことを示している。それは、1989年～1996年の8年間で5本/91本 (5.49%) であったのが、1997年～2004年の8年間で15本/73本 (20.55%) とJMARに占める割合を大きく増加させたのであった。

JMARをMARと比較すると、どちらも掲載された論文で使用された研究方法は多様であったが、どちらかといえば、JMARは定量的分析 (例えば、分析的研究) および実証研究 (例えば、アーカイブ研究、実験室実験、あるいは実態調査) に重点を置いていたといえる (Guffey and Harp 2017)。他方、MARでは、これらのタイプの研究もあるもののJMARよりもはるかに多くのケース・スタディとフィールド・スタディ

が発表されていた (Hopper and Bui 2016; Birnberg and Shields 2020)。

これまで見てきたように、北米を編集拠点においたJMARでは、経済学を理論ベースに分析的方法やアーカイブ研究が使用されることが多いことが判明した。これは、やはりフォード財団によるビジネス・スクール変革の影響で、管理会計研究においても、その他の社会科学と同様に厳密な方法の採用を求められたことが大きいと考えられる。

4.3 わが国の管理会計研究への示唆

わが国の管理会計研究は理論ベースを用いることなく規範的な記述を行う傾向が強い。Lindquist and Smith (2009) によれば、ケース・スタディやフィールド・スタディなどの方法を利用した管理会計研究が実務に対する影響を高めるのに役立つ可能性があると考えられている。JMARであまり一般的ではなくなってきた研究方法であっても、管理会計の研究と実務に非常に役立つ可能性があるのだという。わが国においては実務に役立つ研究を志向することが多いことを考えると、ケース・スタディやフィールド・スタディはもっと採用されてもよい研究方法である。このような研究方法での成果がMARにおいて掲載されることが多いと判明している。

また、JMARにおいて文献レビューを主とした論文の減少が懸念されている。なぜなら、このような論文は管理会計の特定の領域を統合して、研究者が得た重要な洞察を要約し、将来における研究の方向性を決定するのに役立つと考えられているからである。管理会計の知見の境界を押し広げるために、管理会計研究にはさまざまな方法を使用することが必要であろう (Labro 2015)。被引用されるということは、当該論文が有用性を持っていることを示す。JMARでの最も引用された上位25位の論文のほぼ半分は文献レビューであるのは、その研究方法に必要性がある証である (Guffey and Harp 2017)。わが国において、規範的な研究が多いということは、この文献レビューを通じて管理会計研究に貢献できる可能性を有することが示唆された。

5 おわりに

本研究の限界は、第1にデータの網羅性である。つまり、対象としたジャーナルをJMARに限定したため、北米における管理会計研究全体に言及することが

できない。その他の会計ジャーナルの検討が必要となる。第2に、分析結果の解釈についてである。分析結果の解釈には主観が伴うものであり、本研究ではテキストマイニングの結果を一視点から見ている可能性は否めない。しかしながら、論文タイトルから管理会計研究に関する語を客観的に取り出し、それに解釈を付けたことは一定の成果を得たといえる。

本研究の課題として、管理会計研究について丁寧に内容を精査する必要がある。例えば、本研究で取り上げたトピック、研究方法、および理論ベース別に管理会計研究を区分し、それぞれについてレビューし、それを踏まえた上で新たな知見を加える、といったことが必要になるのではないだろうか。さらに、その研究成果の存在を示しつつ管理会計研究の発展のために、海外ジャーナルへの投稿も必須となるであろう。

注

- 1) 会計研究者は、会計ジャーナルの成果をレビューすることの重要性を認識している。例えば、Hesford et al. (2007) である。
- 2) 1970年代に管理会計研究に重要な変化があった。それは、エージェンシー理論と認知心理学の研究の台頭によるものである。エージェンシー理論と認知心理学にもとづく研究の台頭は、ビジネス・スクールの教員に厳格な社会科学の理論が使用されることをフォード財団により求められた結果である (Shields 2018)。
- 3) Shields (2018) によれば、フォード財団によってはじめて研究成果として出版されたのは、Stedry (1960) の論文であるという。
- 4) 『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』、および『産業経理』の7誌である。
- 5) Editorial, Editorial Policy, および特定の個人研究者を取り上げた書評等である。

参考文献

Ball, R. and Brown, P. (1968). Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers. *Journal of Accounting Research*, 6(2), 159-178.

Birnberg, J. G. and Shields, M. D. (2020). Journal of Management Accounting Research at 30 Years: Reflections on Its Context, Creation, Challenges, and Contributions. *Journal of Management Accounting Research*, 32(1), 1-10.

Ford Foundation. (2022). *About us*. <https://www.fordfoundation.org/about/about-ford/a-legacy-of-social-justice/> (Retrieved 26 Nov. 2022).

Guffey, D. M. and Harp, N. L. (2017). The Journal of Management Accounting Research: A Content and Citation Analysis of the First 25 Years. *Journal of Management Accounting Research*, 29(3), 93-110.

原慎之介 (2014) 「テキストマイニングによる管理会計研究とSCM研究の比較：組織間管理会計への貢献に向けて」『原価計算研究』 38(2), pp.136-147.

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, 3-26.

https://books.google.co.jp/books?id=zoZT1T9N5PcC&lpg=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 26 Aug. 2022).

樋口耕一 (2014) 『社会調査のための計量テキスト分析 - 内容分析の継承と発展を目指して』 ナカニシヤ出版。

Hopper, T. and Buid, B. (2016). Has Management Accounting Research been critical? *Management Accounting Research*, 31, 10-30.

Horngrén, C. T. (1962). *Cost accounting: a managerial emphasis: solutions to problems*. Prentice-Hall.

市川伸一 (2013) 『勉強法の科学 - 心理学から学習を探る -』 岩波書店。

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『レレバンス・ロスト：管理会計の盛衰』 白桃書房, 1992年。)

近藤隆史・石光裕 (2020) 「マネジメントコントロールが将来業績に与える影響：コーポレートガバナンス情報へのテキスト分析の適用」『メルコ管理会計研究』 12(1), pp.17-29。

Labro, E. (2015). Hobby Horses Ridden. *Journal of Management Accounting Research*, 27(1), 133-138.

Lindquist, T. M. and Smith, G. (2009). Journal of Management Accounting Research: Content and Citation Analysis of the First 20 Years. *Journal of*

- Management Accounting Research*, 21, 249-292.
- Maher, M. W. (1997). Regulating research: relevance versus elegance? *Research in Accounting Regulation*, 11, 47-72.
- Scapens, R. W. and Bromwich, M. (2010). Management Accounting Research: 20 years on. *Management Accounting Research*, 21(4), 278-284.
- Shields, M. D. (2018). A Perspective on Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research*, 30(3), 1-11.
- Stedry, A. (1960). *Budget Control and Cost Behavior*. Prentice Hall.
- 手嶋竜二・金川一夫 (2022a) 「わが国における管理会計研究の動向 - 2000年~2010年 - 」『環太平洋大学研究紀要』20, pp.65-74。
- 手嶋竜二・金川一夫 (2022b) 「わが国における管理会計研究の動向と課題 - 過去30年間の論文タイトルに対するテキストマイニングを用いて - 」『九州産業大学商経論叢』63(1・2), pp.1-15。
- 手嶋竜二・金川一夫 (2022c) 「海外ジャーナルにおける管理会計研究の動向と課題 - Management Accounting Research誌を対象にして - 」『環太平洋大学研究紀要』21, pp.55-64。
- 趙婷婷 (2016) 「テキストマイニングによる原価企画の構成要素に関する検討」『原価計算研究』40(1), pp.133-143。
- 上埜進 (2014) 「管理会計学における研究パラダイム」『甲南会計研究』8, pp.1-27。
- 安酸建二 (2021) 「エビデンス・ベーストな管理会計研究を目指して」『管理会計学』29(2), pp.3-11。
- Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. (1986). *Positive Accounting Theory*, Prentice Hall.
- Zimmerman, J. L. (2001). Conjecture regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics*, 32, 411-427.