

論文

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

加登 豊*
大浦 啓輔⁺
新井 康平[†]

〈論文要旨〉

本稿では、わが国の管理会計研究で用いられてきたサーベイ研究の方法論上の特徴とその諸問題についての検討を行った。欧米の管理会計研究で採用されたサーベイ研究の質的検証を行った Van der Stede et al. (2005) の分析フレームワークを用いて、過去 20 年間で実施されたわが国の管理会計研究についての検証を行った。そして、Van der Stede et al. (2005) の調査結果との異同を明らかにすることによって、わが国固有のサーベイ研究の方法論上の特徴を明らかにした。最も顕著な特徴は、わが国のサーベイ研究が仮説の検証というよりは、むしろ仮説発見の方法として用いられていることである。これは、わが国の管理会計研究が欧米とは異なった研究の指向性を有してきたことを示している。

〈キーワード〉

研究方法論, 経験的研究, サーベイ研究, Zimmerman 論争, サーベイ研究の妥当性

Methodological Feature of Empirical Management Accounting Research: A Comprehensive Japanese Literature Survey

Yutaka Kato*
Keisuke Oura⁺
Kohei Arai[†]

Abstract

In this article we discuss methodological features of management accounting research in Japan. Using the framework developed by Van der Stede et al. (2005), we assess Japanese cases of survey research. Our supplementary analysis shows a status quo of Japanese survey studies over last two decades. We assess the quality of mail surveys conducted by Japanese researchers. Compared to the result reported by Van der Stede et al. (2005), survey studies in Japan turn out to be differentiated specifically on methodology. That is, Japanese researchers have tendency to take survey methods not to test theories but to discover features of a given population. Descriptive features make them to pay less attention to the theory consistency in their research. We point out reasons to make them unique and provide future suggestions on empirical management accounting research.

Key Words

Methodology, Empirical research, Survey research, Discussion of Zimmerman's (2001) conjectures, Validity of survey research

2006 年 11 月 22 日 受付
2007 年 5 月 2 日 受理
*神戸大学大学院経営学研究科
+神戸大学 COE 研究員
†神戸大学大学院経営学研究科博士後期課程

Submitted 22 November 2006
Accepted 2 May 2007
Graduate School of Business Administration, Kobe University
COE Researcher of Kobe University
Doctoral Student of Kobe University

1. はじめに

我々が Zimmerman 論争と呼ぶ管理会計の経験的研究に対する Zimmerman (2001)の批判とその後の一連の反論(Hopwood, 2002; Ittner and Larcker, 2002; Luft and Shields, 2002; Lukka and Mouritsen, 2002) は, 管理会計の経験的研究における理論およびその方法論について多くの議論を引き起こした(Luft and Shields, 2003; Sprinkle, 2003; Van der Stede et al., 2005; Bonner et al., 2006). Zimmerman (2001)の指摘にあるように, 管理会計領域の経験的研究は, 本当に知識体系の構築に失敗したのだろうか. 研究者は, 管理会計領域の経験的研究の特徴やその方法論的手続について, 改めて検証する必要に迫られている(加登ほか, 2007).

欧米ではこのような観点から既存研究に関する見直しが行われつつあるが, これまで日本の研究者の間で, これらの論争が取り上げられることはなかった. しかし, 日本の管理会計研究者たちこそ Zimmerman の批判に真摯に耳を傾けるべきなのかもしれない. EAR (European Accounting Review)において示された一連の反論と同様に, 我々も Zimmerman が主張するような経済学の方法論が他研究領域のそれに対して理論的優位性を有するとは考えない(加登ほか, 2006). しかし, 管理会計の経験的あるいは理論的研究が知識の体系を構築するために果たす役割を再認識すべきだ, という主張は日本の管理会計研究の現状に対する警告ともいえる. なぜなら, 本稿の分析が明らかにするように, わが国の管理会計研究は理論の検証というよりは, むしろ実務の記述を重視してきたからである.

本稿での議論は, Zimmerman 論争以降, 世界的に活発になってきた管理会計研究の研究方法論の議論のひとつとして位置づけることができる. Kaplan(1986)では, 実務に潜む優れた技法や実務が抱える問題点を明らかにするために経験的研究の必要性が指摘された. ここでの経験的研究とは, サーベイ研究, フィールド・スタディ, 実験室実験などを指すが(Birnberg et al., 1990), 90年代の研究を見る限り経験的研究の方法としてはサーベイ研究が支配的であった(Shields, 1997). Kaplanらが提唱した経験的研究の意義が実際に達成されてきたのかについて確認するには, サーベイ研究方法の質を検証すれば足りる.

そこで本稿では, わが国の主要なアカデミック・ジャーナルで刊行されたサーベイ研究の学術論文の質的な検証を行う. 既に, Van der Stede, Young, Chen(以下, VYC と略記する)は, The Accounting Review など欧米の代表的なアカデミック・ジャーナルに掲載された過去 20 年間(1982年から2001年)のサーベイ研究の質について検証を行っている. それゆえ, 本稿の検証は, VYCでは検討対象とならなかったわが国の管理会計研究の学術論文に対する追試となる. その目的は, サーベイ研究の検証を通じて, わが国管理会計研究論文の方法論的な特徴と諸問題を明らかにすることである. 具体的には, 本稿では次の2つの観点から分析を行った. 1点目は, 過去20年にわが国で発表された延べ61本のサーベイ・リサーチについての質的な検証を行うことである. 2点目は, VYCが提示したフレームワークを用いることによって, わが国のサーベイ研究の検証結果と欧米の調査結果との比較検討を行うことである.

上記の研究目的を達成するために, 本稿は以下のように議論を進める. 第2節では, 分析フレームワークの概要を明らかにする. 第3節では, わが国で発表されたサーベイ研究についての概略を述べる. 第4節では, 第3節で抽出された論文に対して, わが国の管理会計研究の特徴と諸問題を明らかにするための分析を行う. 第5節では, むすびにかえて本稿の要約と残された課題を述べる.

2. 分析フレームワーク

本稿の研究目的の一つである VYC の調査結果との比較検討を考慮に入れば、以後の分析に用いるフレームワークも VYC と同様のものを採用する必要がある。以下では、VYC の分析フレームワークの概要を明らかにする。

VYC の分析フレームワークの原型は、"Federal Rule of Evidence, 703"の解説である Diamond (2000)にある。それは、サーベイ研究の結果が法的に証拠能力を認めるための基準をまとめたものである。VYC が法的な証拠能力の基準を採用した理由として、この基準がサーベイ調査の信頼性と妥当性について厳密かつ明確な基準を提供できるからである (Van der Stede et al., 2005, p.657)。

VYC は、Diamond (2000)に基づいて、管理会計研究におけるサーベイ調査を検証するために必要となる 5 つのカテゴリーを提示した。それらは、[1]サーベイの目的と調査デザイン、[2]母集団の定義とサンプリング、[3]質問項目とその他の調査手法、[4]集計データの正確性、[5]結果の開示と報告、の 5 つである。

[1]の「サーベイの目的」とは、そのサーベイ調査が「仮説発見」型か、「仮説検証」型かいずれを目的としているのかによる検証である。また、「調査デザイン」とは、調査が「単一時点」なものか、「経時的」なものかといったサーベイの調査頻度や、調査対象レベルによる検証のカテゴリーである。なお、[1]は VYC が最も重視したカテゴリーである。[2]は、母集団の設定とサンプル・サイズ、回答率などの検証を行うカテゴリーである。このカテゴリーでは、分析の「外部妥当性」を評価する。[3]は、仮説検証型の質問項目とその調査方法の妥当性に関するカテゴリーである。質の高いサーベイ研究にとって実施段階および分析段階において何が必要なのかを示したカテゴリーであり、「事前調査」や「フォローアップ」の手続き、「非回答バイアス」や「従属変数のタイプ」などが検討対象として含まれる。このカテゴリーにおける検証は、分析の外部妥当性だけでなく、「内部妥当性」と「構成概念妥当性」にも関連する。[4]は、データの正確性に関するカテゴリーである。集計されたデータは正確かつ信頼できるものでなければならない。このカテゴリーは、集計段階あるいは入力段階においてデータが正確に入力されているかといったチェック項目を含み、データの信頼性と完備性を担保する。しかし VYC と同様に、本稿でも直接的にこの問題を取り上げることはない。というのは、これは集計プロセスに関する注意事項であり、公開された論文だけから検証することが出来ないからである。[5]は、データの収集方法や集計結果についてどれだけ報告されているかを検証するカテゴリーである。本稿では、[4]を除いた上記の 4 つのカテゴリーごとに過去 20 年間のわが国管理会計研究のサーベイ・リサーチの質を検証する。

3. 分析対象となる研究論文の概要

本稿の研究目的に該当する論文は、以下の基準によって選抜した。

まず、論文を選択する雑誌を限定した。VYC のフレームワークに依拠して分析を行うため、本稿でも彼らと同様に「アカデミック・ジャーナル」を選択する必要がある。そのため、わが国における管理会計研究が掲載される「アカデミック・ジャーナル」として、『会計』、『管理会計学』、『原価計算研究』を選択した。『企業会計』および『産業経理』は、執筆者は研究者が多

いのだが、対象読者として実務家を想定している点から「プロフェッショナル・ジャーナル」であると判断し(加登, 2001), 対象雑誌から除外した。

続いて、これらの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た。ここでの管理会計研究とは、研究対象が管理会計のコンベンショナル・ウィズダム(Scapens, 1985; 加登, 1999)に該当するかどうかを基準としている。また、調査結果が、それより前に他で行われた郵送質問票調査に基づいている場合は、その論文を対象から外している。しかし、同一調査について複数の分析を行い、それぞれの調査結果が異なる論文として公表されている場合は、それぞれの論文を個別に取り上げ、異なる論文として我々の研究対象に含めている。なお、各雑誌における「資料」、「研究ノート」、「座談会」などは除外した。

研究の対象の20年という区切りについては、本稿がVYCのフレームワークに依拠し、さらにVYCの調査結果との比較検討をするために必要な区切りである。サーベイ研究自体、わが国においては1980年代以降普及した研究方法であり、経験的研究の必要性が強く主張された時期と重なることから、わが国の管理会計研究におけるサーベイ研究の特徴を明らかにする上で十分に妥当な期間といえる。

とはいえ、この区切りが必要なのは『会計』のみであり、『管理会計学』と『原価計算研究』については、それぞれ1992年から2004年、1993年から2004年を対象にした。『管理会計学』については、創刊された1992年からの研究の対象とする。『原価計算研究』は、雑誌が研究目的の雑誌として企業経営協会原価計算研究会による『原価計算』から派生・独立したのが1993年の第17巻であるため、この巻から我々の研究の対象とする。選択した論文の概要は、表1のようになる。

また、選択された61本のサーベイ研究については、付表にまとめてある。付表は、Van der Stede et al. (2005)のExhibit 1 (pp. 659-665)に準拠している。それぞれの論文について、「サーベイ対象の定義と母集団の数」、「有効回答率」、「事前調査の実行についての記述の有無」、「フォローアップについての記述の有無」、「非回答バイアスの調査の有無」、「従属変数のタイプ（仮説発見型の場合、調査された変数のタイプ）」の6つの項目についてまとめてある。なお、従属変数のタイプの項目で、「自己評価」(self-rating)あるいは「自己申告」(self-reporting)とあるのは従属変数が質問票から抽出されていることを示している。ここで、「自己評価」は従属変数が順位尺度以上であると推測される場合に、「自己申告」は従属変数が名義尺度であると推測される場合に用いている。

表1 管理会計研究におけるサーベイ・リサーチ論文の数

雑誌名	対象年	管理会計論文数	サーベイ論文数	サーベイ論文の比率
会計	1985-2004	380	32	8.42%
	(1985-1994)	(178)	(18)	(10.11%)
	(1995-2004)	(202)	(14)	(6.93%)
管理会計学	1992-2004	67	14	20.9%
原価計算研究	1993-2004	176	15	8.52%
合計		623	61	9.79%

4. データ分析

本節では、第2節で提示されたフレームワークに基づいて、わが国の管理会計のサーベイ研究の特徴と諸問題を明らかにする。[1] サーベイの目的と調査デザイン、[2] 母集団の定義とサンプリング、[3] 質問項目とその他の調査手法、[4] 集計データの正確性、[5] 結果の開示と報告の5つのカテゴリーのうち、公表された論文から検証可能な、[1]、[2]、[3]、および[5]のカテゴリーごとに、わが国のサーベイ研究の特徴を分析し、VYCの調査結果と比較検討を行う。

4. 1 サーベイの目的と調査デザイン

Diamond (2000)は、どのようなサーベイ研究であれその調査の目的を明示する必要があると指摘した。VYCによれば、管理会計研究でのサーベイ研究の目的は、大きく「記述(description)」と「説明(explanation)」に分けることができる。「記述」とは、仮説の検証ではなく、サーベイ対象となる母集団の特徴を発見するための研究であり、「仮説発見型研究」、「探索型研究」、「実態調査」などの名称で呼ばれている。「説明」とは、特定の変数間の因果関係についての仮説を検証するための研究である。

わが国の管理会計のサーベイ研究においては、前者の「記述」型の研究が74%を占めていた(45本/61本)¹。「説明」型、すなわち仮説検証型の研究が89%を占めているというVYCの調査結果(116本/130本)と比較してみると、わが国独自の管理会計研究の特徴として、サーベイ研究の大半が「記述」型の研究であることを指摘できる。また、わが国のサーベイ研究においては少数派である「説明」型の研究については、コンティンジェンシー理論を用いた研究が10本を占めていた。欧米で主流となっているコンティンジェンシー理論以外の組織論や経済学、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。なお、組織論や人間関係論、経済学といった分野から得られた仮説をもとにした研究として浅田(1988)、石川(1992)、李・門田(2000)、中(2000)、吉田(2001a)、渡辺(2004)などを挙げることができる。

以上のようなサーベイ研究における研究目的の設定は、サーベイ研究のデザインに強く影響する。VYCはサーベイ研究のデザインについて、それが「クロス・セクショナル」なものか「経時的」なものかという区分と、その分析単位が組織の企業と部門のいずれのレベルを対象にしたのかという区分ごとに検証している。前者の「クロス・セクショナル」か「経時的」なものかという区分については、わが国のサーベイ研究は全ての研究が「クロス・セクショナル」に該当した。VYCの結果では、98%の論文が「クロス・セクショナル」に該当しており、わが国の研究と同様の傾向を示している。VYCは「クロス・セクショナル」な研究が大半を占める理由として、サーベイ研究を経時的に行う場合、質問票を複数回送付する必要がある手間と費用がかかり、さらには回数を重ねるごとに回答率が低下する、などの問題点を指摘している。

後者の、サーベイ研究が対象とした組織の分析のレベルについては、わが国のサーベイ研究の多くが、1社に1通というように郵送質問票を企業単位で送付している点に特徴がみられる²。企業単位で郵送質問票を送付しているとき、研究の分析レベルは企業そのものを研究対象にする「組織レベル」か、経理部や製品開発プロジェクトといった「部門レベル」での分析レベルを採用している。つまり、わが国のサーベイ研究の分析レベルとしては、個人レベルを分析対象とする研究があまり実施されていないといえる。個人レベルを対象にした数少ない研究として、吉田(2001a)、吉田(2001b)、渡辺(2004)の3本を挙げることができる。38%の研究が組織単

位での調査を実施しているという VYC の結果と比較すると、わが国のサーベイ研究の特徴がより明確になる。

4. 2 母集団の定義とサンプリング

Diamond (2000)によれば、母集団には、研究者が仮説の一般化を行ううえで必要となる全ての要素を含んでいなければならないという。また、サンプルとは母集団の傾向を近似する母集団の部分集合である。これは、実際に統計解析の対象となるサンプルが、もし母集団の傾向を反映していないならば、解析結果は母集団について説明力をもたなくなることを意味する。このように、母集団の定義とサンプルの抽出方法は研究の妥当性を決定付ける重要な要因となる。

わが国のサーベイ研究の母集団の定義とその数については、付表の「サーベイ対象の定義と母集団の数」にまとめてある。このうち、母集団の定義についての記載があった 55 本の論文では、母集団数の平均値が 726、中央値が 500 であり、標準偏差は 974 であった。母集団数の最小値は 84、最大値は 6168 であった。VYC の調査結果では、母集団数の平均値は 848、標準偏差は 2385、最小値は 30、最大値は 18,000 だった。VYC の調査結果と比較すると、わが国のサーベイ研究の母集団数は若干小さいが、これは多くの調査が対象とする日本企業の数がそもそも相対的に少ないこと、個人レベルの研究が少ないこと、の 2 点に起因していると推測できる。

サンプルの抽出(サンプリング)は、サンプル結果の母集団全体への一般化に直接影響する。しかし、結果の妥当性に影響するのは、回答率というよりは回答数そのものである(Van der Stede et al., 2005, pp. 668-669)。過去の判例から、サーベイの調査結果が連邦法上で有効となる(証拠能力を持つ)回答数は、少なくとも 200 から 300 であるという(Morgan, 1990)。付表には各論文の回答数についてもまとめてあるが、200 以上の回答数が確保できた研究は 19 本に過ぎず、これは回答数が報告されている 55 本の論文の 35%に過ぎない。もっとも、この結果は、VYC の調査結果である 23%より高いものである。回答数の平均値は 245、中央値は 141 であり、標準偏差は 553 だった。サンプル数の最小値は 23、最大値は 4,145 だった。VYC の調査結果では、サンプル数の平均値は 239、標準偏差は 432、最小値は 24、最大値は 2,941 だった。VYC の調査結果と比較すると、ほぼ母集団数と同様の傾向があるといえる。

4. 3 質問項目とその他の調査手法

これまでの、母集団やサンプル数に関する分析はサーベイ研究の「外部妥当性」に関するものだった。外部妥当性の確保は、サーベイ研究が母集団の傾向を明らかにするための記述的な調査の場合、特に重要となる。加えて、仮説検証型の場合、説明変数の変化と従属変数の変化の間の関係を明らかにするための、いわゆる「内部妥当性」が重要となる。ここでは、わが国のサーベイ研究の外部妥当性だけでなく内部妥当性まで含めた分析を行う。また、検証しようとする仮説と、実際の質問内容が妥当なものかという「構成概念妥当性」も、「内部妥当性」の確保のために不可欠であるので(Diamond, 2000)、構成概念妥当性についても分析を行う。以下ではサーベイ研究の「外部妥当性」、「内部妥当性」、「構成概念妥当性」について、VYC の分析と同様に「事前調査」、「回答率」、「フォローアップ」、「非回答バイアス」、「従属変数」といった項目について分析を行う。

「事前調査」は、質問票内の質問項目が研究者の意図と異なって回答者に理解されることを防ぐために行われる(Diamond, 2000)。サーベイ調査の構成概念妥当性の確保のためには重要な調査であるが、わが国のサーベイ研究において論文中に事前調査を実施したことが明記されていた論文は 6 本(9.8%)のみであった(上埜, 1992; 加登ほか, 1996; 鳥居, 1999; 安藤, 2000; 中川,

2001; 渡辺, 2004). 30%の論文が事前調査の実施を明記していた VYC の調査と比較すれば, わが国における事前調査実施の状況は, 相対的に低いといえる. 今後, わが国のサーベイ研究が構成概念妥当性を確保するためにも, 事前調査の実施とその方法を明記する必要があるだろう.

「回答率」は, 回答数そのものほどではないが, それでも統計解析結果の信頼性に影響を与える(Diamond, 2000). わが国のサーベイ研究における回答率の平均値は 33%であり, VYC の調査結果である 55%と比較しても低い値となっている. VYC によれば, 欧米の組織行動やオペレーションズ・リサーチの主要雑誌は, 回答率そのものを論文に記載しない場合が多いのに対して, 管理会計の雑誌は回答率を適切に報告しているという. 実際, わが国のサーベイ研究でも, 回答率の報告がなかった論文は対象論文の 10%に過ぎず, VYC の調査結果でも 6%に過ぎなかった.

「フォローアップ」とは, 回答率を上昇させるために行われる様々な手続きを指す(Diamond, 2000). VYC は, Van der Stede (2000)を例に挙げて, 全回答数のうち 31%が質問票送付後すぐに回答が返送され, 38%が 1 回目のフォローアップ後に返送され, 残りの 31%は 2 回目のフォローアップ後に返送されたものだったと指摘した上で, 回答率を高めるためのフォローアップの必要性を強調した(Van der Stede et al., 2005, p.672). なお, Van der Stede (2000)のフォローアップは, 郵送によって行われたが, 督促状の郵送以外で質問票の回答率を上昇させる手法としては, (1)会社の公認を得て調査を行う, (2)事前に電話で調査の依頼を行う, (3)質問票をウェブサイトでも回答可能にするといったものを VYC は挙げており, いずれも実際に管理会計研究で採用されている(Van der Stede et al., 2005, p.672). その反面, わが国のサーベイ研究では, いまだにこのようなフォローアップの方法を採用したという記述がある論文は中川 (1999)を除いて存在しない. 督促などのフォローアップを行うことによって, 次に述べる非回答バイアスの存在の検証が容易になり, 調査の内部あるいは外部妥当性が確保されるため, フォローアップについての記述は必要だろう. VYC の調査結果では, 32 本(25%)の論文が何かしらのフォローアップの方法を採用したことを明記しているという.

「非回答バイアス」とは, サーベイ研究の統計解析結果を一般化することを阻害するバイアスである. 質問票の回答者と非回答者との間に調査結果に影響を与えるような差異があるときにそれは発生する. Diamond (2000)もサーベイ研究の結果を一般化する際には, 非回答者についての分析を行うことを要求している. 管理会計のサーベイ研究で非回答バイアスを発生させる原因としては, (1)調査対象ごとに調査主体の権威が異なる, (2)調査対象ごとに回答を行う能力が異なる, (3)調査対象ごとに回答を行おうとする動機が異なる, などをあげることができる(Van der Stede, et al., 2005, p.673). また VYC は, 実際の調査で非回答バイアスが存在するか否かは, 回答者と非回答者の間で, 規模の代理変数として「売上高」や「従業員数」, 多様性の代理変数として「業種コード」, 「生産ライン」などを用いて, 回答率などを比較することによって判断できると主張している. わが国のサーベイ研究では, 6 本(8.2%)の論文で非回答バイアスが存在しない点に言及している. そのうち, 企業規模に関する非回答バイアスについて述べた論文が 3 本(岩淵, 1993; SMART 研究会, 1998; 塘・浅田, 2001), 業種間での非回答バイアスについて述べた論文が 2 本(大塚, 1996; 浅田, 1997)だった. VYC の調査結果では, 27 本(21%)の論文で非回答バイアスが存在しないことを報告しており, 9 本(7%)の論文は非回答バイアスが存在したことを報告している.

「従属変数」について, VYC は, これらが質問票の回答者自身によって記入された主観的な指標を用いているのか, あるいは客観的な指標(公開された財務数値など)を用いているのかを調査した. なぜなら, 説明変数だけでなく従属変数までも質問票から抽出された場合, 「主観バ

イアス(subjective bias)」がより増加するという危険性があるからである(Birnberg et al., 1990). わが国のサーベイ研究で、客観的な指標を従属変数に用いていた研究は星(2001)のみだった。VYCの調査結果でも、従属変数に客観的指標を採用していた研究は8本だった。このような現状に対して、VYCは、特にパフォーマンスを従属変数として採用する場合には、客観的指標を用いるか、あるいは主観的指標と客観的指標を併用することを薦めている。

4. 4 結果の開示と報告

Diamond (2000)は、「サーベイ研究の詳細な報告は、それ自体が調査の信頼性を高めるひとつの指標となる」と述べている。つまり、研究論文という限られた字数の中でサーベイ研究の調査概要を網羅することは不可能だろうが、研究の信頼性や妥当性を向上させるためには、先述のそれぞれのポイントを論文中に明示する必要がある。VYCの議論をもとに、論文内において明示すべきサーベイ研究の概要をまとめると以下の表2のようになる。

わが国のサーベイ研究においては、付表にあるようにこれら全ての情報を開示していた論文はなかった³。さらに、母集団やサンプル数についての情報開示に比べて、その他の項目についての情報開示はそれほど行われていない。今後、サーベイ研究を論文として公表する場合、研究の妥当性の確保のためにも表2の一連の情報の開示が望まれる。

表2 サーベイ研究の情報開示のガイドライン

確保される妥当性		サーベイの情報開示内容	
外部妥当性	研究の発見事実を一般化できる度合い。	母集団	母集団の定義、その母集団を選択した根拠、母集団数
		サンプル (標本) フォローアップ*	サンプリングの方法、回収されたサンプル数、回答率 回答率を向上させるための一連の手続き実施の有無、実施した場合のフォローアップ前後のサンプル数
内部妥当性	擬似的な相関関係とは区別される、ある条件(独立変数)が他の条件(従属変数)をもたらすという因果関係の確立の度合い。サーベイ調査においても仮説検証型の研究の場合は内部妥当性の確保が必要となる。	従属変数	従属変数が客観的指標か主観的指標か
		非回答バイアス*	回答者と非回答者の間における調査結果に影響を与えるような統計的な差異の有無、存在した場合の対処方法
構成概念妥当性	研究中の概念に関する正確な操作的尺度が確立しているかどうかの度合い。	事前調査	研究者と回答者の間に質問事項の解釈に齟齬がないかを確認したかどうか、実施した場合の確認方法
信頼性	データ収集の手続きなど研究の操作を繰り返して、同様の結果が得られることを示す度合い。	(論文上の情報開示からはサーベイの信頼性を確保することは出来ない。)	

*ただし、「フォローアップ」は内部妥当性の、「非回答バイアス」は外部妥当性の確保にもそれぞれ重要となる。

5. むすびにかえて

本稿では、VYC と同様の分析フレームワークを採用することによって、(1)わが国の管理会計研究論文におけるサーベイ研究の質的検証、(2)わが国のサーベイ研究論文の特徴と VYC の調査結果との比較検討、の 2 段階での分析を行った。ここではむすびにかえて、分析結果の要約と今後の検討課題を明らかにする。

わが国のサーベイ研究論文の特徴は、以下の 3 点に要約できる。1 点目は、わが国ではサーベイ研究が、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。これは、仮説検証型の研究が支配的な欧米の管理会計研究とは対照的な結果である。このため、Zimmerman による「管理会計の経験的あるいは理論的研究が知識の体系を構築するために果たすそれぞれの役割を再認識すべきだ」(Zimmerman, 2001)という主張は、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。今後、わが国の管理会計研究が、理論的な仮説検証と実務の探索的な研究のバランスをとって研究を進展させなければ、体系的な知識の構築は一層困難となる。

2 点目は、わが国のサーベイ研究では、外部妥当性の確保のための手続きに対して、内部妥当性の確保のための手続きが軽視されてきた、ということである。回答数や母集団といった外部妥当性の確保のための記述に比べて、フォローアップや非回答バイアスといった内部妥当性と外部妥当性の双方に関連する記述は軽視されてきたのである。これは、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、わが国のサーベイ研究の特徴も影響しているだろう。とはいえ、非回答バイアスの検証といった妥当性の確保に関する手続きは、今後のわが国のサーベイ研究でも積極的に実施される必要がある。

3 点目として、わが国のサーベイ研究の多くは種々の妥当性の確保のための基本的な情報開示に不足があった、ということがあげられる。論文という限られた文字数の制約の中での妥当性の確保のために必要な記述は表 2 のようにまとめられたが、これら情報を全て開示した論文はひとつもなかったのである。これは VYC の調査結果でも指摘された点でもあり、わが国独自の問題点ではない。だが、VYC の調査結果を踏まえて、今後はサーベイ研究の妥当性の確保のための情報開示が行われるようになると推測される。本稿の 4.4 節で整理したサーベイ研究の妥当性確保のためのガイドラインは、今後のサーベイ研究の情報開示の指針となり得るだろう。

以上のような分析結果を踏まえて、今後の管理会計研究の研究方法についての検討課題を整理する。そもそも本稿での分析は、Zimmerman 論争以降、世界的に活発化した管理会計研究の方法論的な回顧と展望を示すための研究のひとつだった。今後の検討課題は、Zimmerman 論争での議論の核心である「特にレレバンス・ロストが指摘されてから以降、サーベイ研究を含む経験的な研究が知識の体系の構築に失敗したのか」という問題に関連したものとなる。具体的には、サーベイ研究以外の経験的研究である「フィールド・スタディ」や「実験室実験」などについても、本稿の分析と同様の質的な検証を行う必要があるだろう。また、これらの個別の検証を踏まえた上で、経験的研究の果たした役割について議論を行う必要もある。あるいは、Bonner et al. (2006)のように、研究成果がどれほど学術的に貢献を与えたのかについての引用分析(citation-based study)を行うことによって、経験的研究が知識の体系の構築に対して果たした役割を確認できるだろう。

謝 辞

2006年度の管理会計学会全国大会の報告において、澤邊紀生先生（京都大学）、長谷川恵一先生（早稲田大学）、八重倉孝先生（法政大学）、山本達司先生（名古屋大学）から頂いたコメントは、本稿に作成に際して非常に有益だった。また、本稿の作成段階では、梶原武久先生（神戸大学）、河合隆治先生（桃山学院大学）、坂口順也先生（関西大学）、島吉伸先生（近畿大学）、清水信匡先生（法政大学）、松尾貴巳先生（神戸大学）、吉田栄介先生（慶應義塾大学）より分析内容などについての重要な指摘をいただいた。そして、2名の匿名レフェリーからは論文の構成や表現上の問題点についての有益なコメントをいただいた。これらの一連のコメントに対して、厚く御礼申し上げる。

脚 注

1. なお、ここでの「仮説検証」型の研究は、VYCが「理論的」な仮説検証と述べている点を踏まえて、経済学、社会学、心理学、組織論といった社会科学や先行研究から演繹された仮説を検証している研究に限定した。つまり、社会科学的な基盤のない逸話的な仮説を検証するためのサーベイについては、「記述」型の研究に分類してある。なお本稿における管理会計研究における「理論」についての考え方は、Malmi and Granlund (2005)に基づいている。Malmi and Granlund (2005)は、検証されるべき仮説としての「理論」が備える要件として、(1)特定の変数から構成されている、(2)変数間の因果関係が明示されている、(3)変数間の因果関係の根拠が明示されている、(4)理論の説明力の限界が明示されている、という4点を挙げた。
2. VYCは指摘をしていない点だが、わが国のサーベイ研究では質問票を企業のどの部門宛に送付したのかについての記述が欠けている場合が多かった。例えば、同じ質問票を同一企業の経理部門と経営企画部門に送付すれば異なる結果を得る場合がある。このような事態は調査の外部妥当性に影響するので、調査目的に対して適切な送付先だったか否かを示すためにも、送り先部署についての記述は必要だろう。
3. 全ての情報開示項目を網羅した論文としては、Van der Stede (2000)を挙げることができる。サーベイ研究における妥当性確保のための情報開示の例として、参照されたい。

付 表

著者	サーベイ対象の定義と母集団の数	有効返答率 (n=x(%))	事前調査の実行についての記述 (有り=1,無し=0)	フォローアップの実行についての記述 (有り=1,無し=0)	非回答バイアスの調査の有無 (有り=1,無し=0)	従属変数のタイプ（仮説発見型の場合、調査された変数のタイプ）
『会計』						
谷 (1986)	「事業部制を採用していると思われる」鉱・製造業 560 社	242/560=43.21%	0	0	0	自己申告された本社費・共通費の配分の有無
加登 (1986)	1984 年 4 月 30 日付『Fortune』誌掲載の米国の売上高上位 500 社	103/500=20.6%	0	0	0	自己評価された管理会計の計量的技法の利用度合い
小林 (1986)	ダイヤモンド社『会社職員録』から事業部制を採用していると判断した製造業・鉱業 560 社	242/560=43.21%	0	0	0	自己申告された本社費・共通費の配分の有無
櫻井 (1987)	N/A	N/A	0	0	0	自己申告されたソフトウェア製品原価の工程範囲
谷 (1988)	東証一部上場の鉱・製造業 646 社	256/646=39.63%	0	0	0	自己申告された本社費配賦の有無とその方法・事業部業績評価の方法
浅田 (1988)	東証一部上場の鉱・製造業 646 社の経理担当役員・経理部長	256/646=39.63%	0	0	0	自己評価された参加的予算への部門長の参加度合い・差異分析の利用度合い
小林 (1989)	東証一部上場の鉱・製造業 646 社のうち経理部を主とする予算管理システムの運用者	256/646=39.63%	0	0	0	自己評価された予算の有効性についての知覚・その規定要因

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

田中・井上 (1989)	東証一部昭和56年当時の上場製造業企業899社、昭和61年当時の全国の上場製造業1337社、米国 Fortune 誌掲載の製造企業772社、英国 The Times 1000 誌掲載の製造企業459社、カナダ Principal International Business 誌掲載の上位掲載企業614社	623/899=69.3%, 720/1337=53.9%, 95/772=12.3%, 52/459=11.3%, 82/610=13.4% (合計 1490/4077 =36.5%)	0	0	0	自己申告された原価計算の実施形態
浅田 (1990)	1988年版『Fortune』誌掲載の製造業上位500社の本社コントローラーもしくは財務担当マネージャー	80/500=16%	0	0	0	自己申告された戦略特性と業績管理システム
田中 (1991)	N/A	(有効回答:209, 298)	0	0	0	自己申告された CIM と連動した見積原価計算の採用状況
星野 (1991)	1990年時点での東証一部上場の鉱・製造業680社の技術部門長または経理担当役員	222/680=32.65%	0	0	0	自己申告された戦略類型ごとの FMS と CIM の導入状況
石川 (1992)	345の大学・専門学校・商業高校	209/345=60.5%	0	0	0	自己評価された会計教育における PC の利用の有無
上埜 (1992)	製造業で一定の売上高以上の上場企業452社の予算担当役員(米国205社、日本247社)	70/205=34.1%, 149/247=60.3% (合計 219/452=48.45%)	1	0	0	自己申告された企業の予算管理実践
星野 (1992)	東証一部上場の鉱・製造業680社の経理担当役員・経理部長	222/680=32.65%	0	0	0	自己申告された企業の戦略類型と会計情報システムの種類
岩淵 (1993)	東証一部二部上場のうち金融、商業、サービスを除く1190社	113/1190=9.5%	0	0	1	自己申告された業績評価システム
浅田 (1994)	東証一部上場あるいは『Fortune』誌製造業上位500社のうち製造業で事業部制を採用しているそれぞれ300社、合計600社	37/300=12.33%, 117/300=39.00% (合計 154/600=25.67%)	0	0	0	自己申告された SBU の業績管理システム
佐藤 (1994)	東証一部二部上場企業の製造業で北米、アジア、欧州などに海外現地法人を持つ245社	118/245=48.16%	0	0	0	自己申告された海外現地法人の業績評価システム
山内 (1994)	資本金5000万円以上のソフトハウス200社	58/200=29%	0	0	0	自己申告されたソフトウェア保守のための原価計算実施の有無
星野 (1995)	東証一部上場の製造業の特定15業種703社の人事担当役員	132/703=18.8%	0	0	0	自己申告されたリエンジニアリングの実施・実施予定の有無
加登ほか (1996)	東京商工リサーチによる食品製造業の売上高上位500社	76/500=15.2%	1	0	0	自己申告された原価企画としての製販同盟の成果の有無
木村 (1996)	東証一部・二部上場および非上場の有力会社2240社	318/2240=14.20%	0	0	0	自己申告されたカンパニー制等の業績評価システム
浅田 (1997)	東証一部・二部上場の建設業を除く製造業890社	190/890=21.35%	0	0	1	自己申告された予算管理システム
大塚 (1997)	金融・保険を除く東証一部上場企業1088社から等間隔抽出された362社の経理部長	141/362=38.95%	0	0	0	自己評価された参加予算に対する期待
櫻井 (1997)	東証一部上場の機械・電気機器・輸送用機器・化学・非鉄金属の6業種476社の原則として本社経理部長	160/476=33.61%	0	0	0	自己評価された管理会計システムの変化
SMART 研究会 (1998)	東証一部・二部上場の全製造業1139社の経理部長	256/1139=22.47%	0	0	1	自己申告された戦略的管理会計の採用の有無
中川 (1999)	1998年3月時点でタイに所在する日系製造業200社	54/200=27%	0	1	0	自己評価された管理会計技法の現地化・発展度合い
小倉・島崎 (2001)	日本で企業活動を行う外資系の金融機関を含めた銀行業、証券業、保険業、その他金融業の370社	50/370=13.51%	0	0	0	自己評価された戦略重要度と管理目標重視度
中川 (2001)	在米日系企業287社と在タイ日系企業197社	54/197=27.41%, 75/287=26.13% (合計: 129/484 =26.65%)	0	0	0	自己評価されたマネジメント・コントロール・システムの現地化の程度
山本 (2003)	東証一部上場製造業	(有効回答:177社)	0	0	0	自己申告された投資決定手法

浅田 ほか (2003)	米国で実施したメール調査	(有効回答: 23 社)	0	0	0	自己申告された先端製造技術 と管理会計技法
高田橋 ・坂上 (2004)	東証一部上場の非金融業かつ本社が東 京のものを中心とした 794 社	128/794=16.12%	0	1	0	自己評価された会計情報シス テムの利用度合い
國部・ 梨岡 (2004)	東証一部上場企業 1523 社	324/1523=21.27%	0	0	0	自己評価された内部環境会計 目的での利用・効果
『管理会計学』						
松田 (1993)	日本を代表する企業 101 社の各米国子 会社群のうち最大の中核会社	44/101=43.56%	0	0	0	自己評価された米国進出の企 業形態と企業業績の推移
西澤 (1996)	日本の主要企業 1000 社	229/1000=22.90%	0	0	0	自己申告された原価計算・管 理会計システム
李 (1998)	製造業を中心とした上場企業 500 社	109/500=21.8%	0	0	0	自己評価された標準原価管理 のタイトネス
木村 (1999)	米国の持株会社	N/A	1	0	0	自己評価された関係会社業績 評価の重要度
山田 (2000)	関東圏の会計事務所からランダムサン プリングした 400 社	139/400=34.75%	1	0	0	自己評価された会計システム の設計
李・ 門田 (2000)	機械、電気機器、輸送用機器、精密機 器等の上場企業 518 社	146/518=28.19%	0	0	0	自己評価された部品メーカー に関する情報保有度と目標原 価の達成度
朴・ 伊藤 (2000)	輸送機器と電気機器の全上場企業 197 社 (1 社に付き経営者と技術者用の 2 通送付したので送付総数は 394 通)	88/197=44.67%	0	0	0	自己評価された目標原価の達 成度合い
安藤 (2000)	製造業 15 業種ごとに 1996 年度の申告 所得から抽出した 500 社	152/500=30.40%	1	0	0	自己評価された情報システム の特性
鈴木 (2000)	東京、大阪、名古屋の証券取引所第一 部及び第二部に上場する企業のうち、 金融・保険業を除く 29 業種 1404 社(1996 年)、2047 社(1997 年)、2146 社(平成 1999 年)	1404/1993=70.45%, 1377/2047=67.27%, 1361/2146=63.42% (合計: 4145/6186=67.00%)	0	0	1	自己評価されたコスト低減の 意義と競争環境、アライアン スの状態
星 (2001)	東京証券取引所一部上場企業全業種 1296 社	304/1296=23.46%	0	0	0	公表された財務指標 (総資本 経常利益率と総資本回転率) と自己評価された業績指標
吉田 (2001a)	業種の異なる製造企業 4 社の設計担当 エンジニア宛に 240 通(達成・未達成事 例のそれぞれ 30 通ずつ)	171/240=71.25%	0	0	0	自己評価された組織能力と原 価企画のパフォーマンス
塘・ 浅田 (2001)	1998 年時点での建設業を除く製造業の 上場企業のうち、東洋経済新報社の『海 外進出企業総覧 1997 年度版』において 海外子会社が 2 社以上あり、かつ連結 財務諸表に為替換算調整勘定がある 495 社の経理・財務部門の責任者	175/495=35.35%	0	0	1	自己申告された財務管理手法
陸 (2003)	東証一部上場の製造企業の中で原価企 画関連部門が設置されている企業 760 社の原価企画推進プロジェクトに参加 した経験がある部長以上の管理職	103/760=13.55%	0	0	0	自己評価された組織能力と原 価企画のパフォーマンス
朴・ 浅田 (2003)	2001 年時点での建設業を除く製造業で 東証一部上場の連結売上高 400 億円以 上、かつ送付先住所が判明している 512 社/韓国証券取引所に上場している製造 業のうち建設業と整理手続き中の企業 を除く 254 社の本社の財務・経理責任 者	111/512=21.68%, 19/254=7.5% (合 計: 130/766=16.97%)	0	0	0	自己申告された業績指標と予 算差異情報
『原価計算研究』						
田中 (1993)	わが国における電気機器・輸送用機 器・機械・精密機器主力メーカー	(有効回答: 298 社)	0	0	0	自己評価された原価企画にお ける原価情報の活用
高橋 (1994)	1992 年 4/20 付『Fortune』誌売上高上位 500 社の本社コントローラー	76/500=15.2%	0	0	0	自己申告された原価構造・原 価構造の変化・原価計算制度
大塚 (1996)	金融・保険を除く東証一部上場企業 1088 社から等間隔抽出された 362 社の 本社経理部長	141/362=38.95%	0	0	1	自己評価された参加予算に対 する期待

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

李 (1998)	東洋経済新報社『海外進出企業総覧 95 「会社別編」』に掲載された上場会社 で、海外子会社を2社以上保有し、そ のうちの1つが製造子会社である建 設・鉱業を除く製造業 575 社	167/575=29.04%	0	0	0	自己申告された戦略、本社子 会社関係、マネジメント・コ ントロール・システム
鳥居 (1999)	『日経会社人名録』掲載の電気機器・ 精密機器メーカー327 社	99/327=30.3%	0	0	0	自己申告された伝統的管理会 計システムの利用状況
牧戸・ 木村 (2000)	東証一部・二部上場の製造業 1344 社	215/1344=16%	0	0	0	自己評価されたマーケット・ シェア
渡辺 (2000)	機械、電気機器、輸送用機器産業に属 する工場から無作為抽出された 800 工 場	125/800=15.66%	0	0	0	自己評価された配賦システム の精度
陸 (2000)	セル生産を採用している国内企業 90 社	40/90=44.44%	0	0	0	自己評価されたセル生産の推 進成果
中 (2000)	協力企業 7 社の予算管理を担当してい る部門の管理者合計 123 人	73/123=59.35%	0	0	0	自己評価された予算の達成度 合い
李 (2001)	東洋経済新報社『外資系企業総覧 2000』 に掲載の製造業に属する外資系企業 (外資比率が 51%, あるいは外国企業 が実質的な支配力を有する企業に限 る)	25/162=15.43%	0	0	0	自己申告されたマネジメン ト・コントロール・システム
窪田 (2001)	東証一部上場の機械、精密機器、電気 機器、輸送用機器に属する 323 社	43/323=13.31%	0	0	0	自己評価された組織間管理会 計の成果
吉田 (2001b)	ある電機メーカーのパソコン事業、液 晶デバイス事業、エアコン事業の設計 担当者 30 部ずつ合計 90 部	90/90=100%	0	0	0	自己評価された原価企画の成 果
坂口 (2004)	東証一部上場の機械、精密機器、電気 機器、輸送用機器に属する 353 社の購 買担当者	107/353=30.31%	0	0	0	自己申告された組織間管理会 計の有無
河合 (2004)	東証一部上場の建設業を除く製造業な らびにガス業 837 社の経営戦略もしく は経営企画に携わる部門	115/837=13.74%	0	0	0	自己評価された業績指標の重 要度
渡辺 (2004)	住友電工(株)の関係会社 6 社の「カ ンパニーリーダー」84 名	78/84=92.86%	1	0	0	自己評価された動機づけられ た度合い

参考文献

- 浅田孝幸. 1988. 「参加的予算編成と業績測定・評価に関する実証研究」 会計 133-6: 44-59, 134・2: 60-71.
- 浅田孝幸. 1990. 「企業戦略と業績管理システム」 会計 137-2: 10-24, 137・3: 104-114.
- 浅田孝幸. 1994. 「日米企業の SBU の事業戦略と業績管理：実証研究」 会計 145-3: 16-34.
- 浅田孝幸. 1997. 「日本企業の予算管理システムの進展と国際化の影響：1995 年調査を中心にして」 会計 151-2: 102-116.
- 浅田孝幸・古田隆紀・小林哲夫. 2003. 「コスト・マネジメントシステムの実態と課題：米国企業の分
析から」 会計 163・4: 113-126, 164-1: 104-114.
- 安藤武真. 2000. 「複合型情報システムにおける情報システム・コストの管理」 管理会計学 9-1: 91-111.
- Birnberg, J., M. Shields, M. Young. 1990. The Case for Multiple Research Methods in Empirical Management
Accounting Research (with an Illustration from Budget Setting). *Journal of Management Accounting
Research*. 2: 33-66.
- Bonner, S. E., W. H. James, W. A. Van der Stede, S. M. Young. 2006. The most influential journals in academic
accounting, *Accounting, Organizations and Society*, forthcoming.
- Diamond, S. S. 2000. Reference guide on survey research. In Reference manual on scientific evidence (2nd ed.
229-276). Washington, DC: The Federal Judicial Center.
- 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): 777-785.

- 星野優太. 1991. 「戦略型企業の CIM 化と管理会計：わが国企業における製造革新の実態分析」 会計 140-1: 76-89.
- 星野優太. 1992. 「戦略型企業の会計情報システムに関する実証分析：わが国の製造業の調査に基づいて」 会計 142-2: 82-95.
- 星野優太. 1995. 「日本企業の業績評価システムの再設計：組織再活性化に向けて」 会計 148-6: 45-61.
- 星法子. 2001. 「事業部長の利益業績評価指標と企業の資本利用効率との関係」 管理会計学 9-2: 3-13.
- 石川昭. 1992. 「米国の管理会計—特に情報システム教育面—の回顧と展望」 会計 141-4: 31-45.
- Ittner, C. D., D. F. Larcker. 2002. Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice? *The European Accounting Review*. 11 (4): 787-794.
- 岩淵吉秀. 1993. 「国際化企業の戦略パターンと業績評価システム：アンケート調査の分析結果を手がかりとして」 会計 144-1: 69-80.
- Kaplan, R. S. 1986. The Role for Empirical Research in Management Accounting. *Accounting, Organizations and Society*. 11 (4/5): 429-456.
- 加登豊. 1986. 「アメリカ大企業における管理会計の動向：計量的技法の利用に関する実証研究」 会計 129-6: 67-86.
- 加登豊. 1999. 『管理会計入門』 日本経済新聞社.
- 加登豊・橋本理恵・平岡幸一郎・博野英二. 1996. 「流通業における原価企画」 会計 149-1: 113-127.
- 加登豊. 2001. 「管理会計研究の指針」 会計プロGRESS 2: 48-62.
- 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 論争をめぐって」 国民経済雑誌: 近刊.
- 河合隆治. 2004. 「財務的指標と非財務的指標の業種別分析」 原価計算研究 28-2: 57-70.
- 木村幾也. 1996. 「カンパニー制等における管理会計情報の課題と展望」 会計 149-2: 43-57.
- 木村幾也. 1999. 「グループ企業における経営組織と管理会計情報：事業部制企業からグループ企業へ」 管理会計学 7-1/2 合併号: 137-157.
- 小林哲夫. 1986. 「分権的組織構造における管理会計：事業部制組織における本社費・共通費の配分」 会計 130-6: 21-31.
- 小林哲夫. 1989. 「わが国予算管理制度の有効性」 会計 135-1: 85-99.
- 國部克彦・梨岡英理子. 2004. 「環境管理会計の促進要因」 会計 166-3: 84-97.
- 窪田祐一. 2001. 「原価企画における組織間インターラクティブ・コントロール・システム」 原価計算研究 25-2: 10-18.
- 李建. 1998. 「グローバル企業の戦略・組織・コントロール・システム」 原価計算研究 22-1: 36-50.
- 李建. 2001. 「グローバル組織のマネジメント・コントロール：外資系企業の視点から」 原価計算研究 25-2: 47-57.
- 李建泳. 1998. 「新しい製造環境における標準原価管理の実証分析」 管理会計学 6-2: 93-112.
- 李超雄・門田安弘. 2000. 「原価企画におけるサプライヤー関係が原価低減に及ぼす効果に関する実証的研究」 管理会計学 8-1/2 合併号: 119-137.
- Luft, S., 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): 795-803.
- Luft, S., M. D. Shields. 2003. Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. *Accounting, Organizations and Society*. 28 (2/3): 169-249.
- Lukka, K., J. Mouritsen. 2002. Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting? *The*

- European Accounting Review*. 11 (4): 805-811.
- 牧戸孝郎・木村彰吾. 2000. 「競争力の維持・向上と管理会計手法」原価計算研究 24-1: 57-69.
- Malmi, T., M. K. Granlund. 2005. In Search of Management Accounting Theory. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=804004>.
- 松田修一. 1993. 「グローバル企業に耐えるための基本的管理思考」管理会計学 2-2: 125-147.
- Morgan, F. W. 1990. Judicial standards for survey research: an update and guidelines. *Journal of Marketing*. 54 (1): 59-70.
- 中善宏. 2000. 「管理会計における可制御性と可観測性：責任会計」原価計算研究 24-2: 21-34.
- 中川優. 1999. 「在外日系企業のマネジメント・コントロール：在タイ日系企業の実態調査を手がかりとして」会計 155-5: 26-41.
- 中川優. 2001. 「在外日系企業のマネジメント・コントロール：在米日系企業と在タイ日系企業の比較研究」会計 160-4: 37-52.
- 西澤脩. 1996. 「実態調査から見た管理会計理論と実務の乖離」管理会計学 4-2: 51-65.
- 小倉昇・島崎高行. 2001. 「金融業におけるバランスド・スコアカード構築に関する研究」会計 159-2: 82-93.
- 大塚裕史. 1996. 「日本企業の予算編成」原価計算研究 20-1: 1-19.
- 大塚裕史. 1997. 「参加予算の機能の二面性に関する考察」会計 151-4: 80-92.
- 朴景淑・浅田孝幸. 2003. 「企業規模と予算管理システムとの関連性に関する研究：2001年の日本企業におけるアンケート調査結果に基づいて」管理会計学 12-1: 15-29.
- 朴元熙・伊藤和憲. 2000. 「原価企画活動を支援する管理工学ツールの有効性」管理会計学 9-1: 25-41.
- 陸根孝. 2000. 「セル生産システムの主要成功要因，組織成熟度，推進成果の関連性に関する研究」原価計算研究 24-2: 71-81.
- 陸根孝. 2003. 「集団成熟度と組織能力が原価企画成果に及ぼす影響についての実証研究」管理会計学 11-1: 3-14.
- 坂口順也. 2004. 「日本企業におけるバイヤー・サプライヤー間の協働」原価計算研究 28-2: 47-56.
- 櫻井通晴. 1987. 「ソフトウェアの資産性と開示について：商法上の繰延資産との関連」会計 131-4: 45-69.
- 櫻井通晴. 1997. 「経済環境の変化と管理会計システム」会計 151-5: 1-17.
- 佐藤康男. 1994. 「企業のグローバリゼーションと管理会計：その問題点と展望」会計 145-3: 35-47.
- Scapens, R. 1985. *Management Accounting: A Review of Recent Developments*: Macmillan Publisher Ltd. 岡野浩・中畠道靖訳，石川純治監訳. 1992. 管理会計の回顧と展望. 白桃書房.
- SMART 研究会. 1998. 「競争戦略と管理会計に関する実態分析」会計 154-6: 55-70, 155-1: 95-105, 155-2: 84-94.
- Shields, M. D. 1997. Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting*. 9: 3-61.
- Sprinkle, G. B. 2003. Perspective on experimental research in managerial accounting. *Accounting, Organizations and Society*. 28 (7/8): 287-318.
- 鈴木浩三. 2000. 「アライアンス戦略が財務業績に及ぼす効果についての研究：アライアンス・コスト低減・市場環境・財務状況の相互関係」管理会計学 9-1: 113-132.
- 高田橋範充・坂上学. 2004. 「日本企業の会計情報システムの原状と課題」会計 166-1: 41-53.
- 高橋史安. 1994. 「米国大企業原価計算の実証的研究：理論と実務の乖離」原価計算研究 18-2: 43-58.

- 田中雅康. 1993. 「原価企画における原価改善技法」 原価計算研究 17-2: 1-19.
- 田中雅康. 1991. 「CIM 時代の見積原価計算システム」 会計 139-2: 40-60.
- 田中嘉穂・井上信一. 1989. 「多品種生産化と原価計算実施の動向」 会計 136-1: 112-127.
- 谷武幸. 1986. 「本社費・共通費配分の論理」 会計 129-3: 79-97.
- 谷武幸. 1988. 「本社費の配賦と業績管理」 会計 134-6: 1-14.
- 鳥居宏史. 1999. 「日本企業の伝統的管理会計情報の利用に関する分析：電機・精密機器業界の実証調査から」 原価計算研究 23-2: 68-76.
- 塘誠・浅田孝幸. 2001. 「財務管理の集中化と責任会計：日本の多国籍企業に対するアンケート調査を中心として」 管理会計学 10-1: 53-62.
- 上埜進. 1992. 「予算管理実践に対する文化の影響：米国と日本における実証研究」 会計 141-6: 93-109.
- Van der Stede, W. A. 2000. The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society*. 25 (6): 609-622.
- Van der Stede, W. A., S. M. Young, C. X. Chen. 2005. Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: The case of survey studies. *Accounting, Organizations and Society*. 31 (7): 655-730.
- 渡辺岳夫. 2000. 「製造間接費配賦システムの状況適合性に関する実証研究」 原価計算研究 24-1: 19-31.
- 渡辺岳夫. 2004. 「ラインカンパニー制がカンパニー・リーダーの内発的動機づけに及ぼす効果：住友電工（株）グループにおけるラインカンパニー制の実証的研究」 原価計算研究 28-2: 12-26.
- 山田恵一. 2000. 「わが国法人中小企業の会計情報システムに関する実証的研究」 管理会計学 8-1-2 合併号: 103-118.
- 山本昌弘. 2003. 「資本予算と投資事後監査：会計情報の整合性問題と正準相関分析」 会計 164-4: 70-80.
- 山内進. 1994. 「ソフトウェア保守の原価計算」 会計 146-1: 45-60.
- 吉田栄介. 2001a. 「原価企画活動を支援する組織能力：質問表調査による基礎分析」 管理会計学 10-1: 39-52.
- 吉田栄介. 2001b. 「原価企画活動を支援する組織能力とパフォーマンスとの関係：原価計算研究」 25-2: 1-9.
- Zimmerman, J. L. 2001. Conjecture regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics*. 32: 411-427.