

JAMA

ISDN 0918-7863

日本管理会計学会誌

管理会計学

The Journal of Management Accounting, Japan

2013年 第21巻 第1号

経営管理のための総合雑誌

論 壇

管理会計研究と方法論 ————— ● 山 本 達 司

管理会計における分析的手法の意図と貢献 ————— ● 渡 邊 章 好

管理会計研究における実証研究の特徴と課題 ————— ● 木 村 史 彦
— アーカイバルデータを用いた実証研究に焦点を当てて —

管理会計における実験研究の位置付けを巡って ————— ● 田 口 聡 志

管理会計研究における質的研究方法論の意義 ————— ● 木 村 彰 吾

■ 学会誌執筆要領等

発行 日本管理会計学会

The Japanese Association of Management Accounting

日本管理会計学会誌『管理会計学』

日本管理会計学会誌『管理会計学』は、年2回発行される。本学会誌には、掲載区分として、論文の他、論壇、研究ノート、総合報告、事例研究、書評などがある。論文は、二重匿名方式によるレフェリー制度に基づき選定された後、掲載される。受理可能な論文の範囲には、その論文が学会誌編集委員会で制定された基準を満足している限り、管理会計学および関連分野に関する幅広いテーマが含まれる。その他の掲載区分の投稿原稿は、学会誌編集委員会で決定された基本政策に従って、論文の査読に準じた審査に基づき掲載される。投稿規程および執筆要領の詳細は、本号巻末に印刷されているので、それを参照されたい。

2011年4月から2014年3月末までの学会誌編集委員は次の通りである。

編集委員長	佐藤 紘光	(早稲田大学)	
編集副委員長	青木 雅明	(東北大学)	
編集副委員長	鈴木 研一	(明治大学)	
常任編集委員	小倉 昇	(青山学院大学)	
常任編集委員	原田 昇	(目白大学)	
常任編集委員	門田 安弘	(筑波大学名誉教授)	
常任編集委員	山本 達司	(大阪大学)	
常任編集委員	横田 絵里	(慶応義塾大学)	
編集委員	編集委員		
伊藤 和憲	(専修大学)	椎葉 淳	(大阪大学)
伊藤 克容	(成蹊大学)	鈴木 孝則	(早稲田大学)
井上 達男	(関西学院大学)	高橋 邦丸	(青山学院大学)
大鹿 智基	(早稲田大学)	長坂 悦敬	(甲南大学)
大下 丈平	(九州大学)	三矢 裕	(神戸大学)
尾畑 裕	(一橋大学)	星野 優太	(名古屋市立大学)
木村 史彦	(東北大学)	安酸 健二	(近畿大学)
小菅 正伸	(関西学院大学)	山下 裕企	(愛知大学)
昆 誠一	(九州産業大学)	頼 誠	(兵庫県立大学)
坂口 順也	(関西大学)		

JAMA

日本管理会計学会誌

管理会計学

The Journal of Management Accounting, Japan

Volume 21, No. 1

2013

目 次

■ 論 壇

管理会計研究と方法論	山本 達司	3
管理会計における分析的手法の意図と貢献	渡邊 章好	11
管理会計研究における実証研究の特徴と課題 － アーカイバルデータを用いた実証研究に焦点を当てて －	木村 史彦	21
管理会計における実験研究の位置付けを巡って	田口 聡志	33
管理会計研究における質的研究方法論の意義	木村 彰吾	49
■ 学会誌執筆要領等		59

日本管理会計学会

日本管理会計学会は、1991年7月に設立された。本学会は管理会計の研究、教育および経営管理実務に関心を持つ研究者や実務家から構成される組織である。会員には年2回学会誌「管理会計学」が送付される。

2011年4月から2014年3月までの役員の構成は次のとおりである。

会 長	浅田 孝幸（立命館大学）
副会長	伊藤 和憲（専修大学）
	園田 智昭（慶應義塾大学）
	浜田 和樹（関西学院大学）
	水野 一郎（関西大学）

常務理事		
李 健泳	（新潟大学）	
石崎 忠司	（中央大学）	
上埜 進	（甲南大学）	
大島 正克	（亜細亜大学）	
小倉 昇	（青山学院大学）	
片岡 洋一	（目白大学）	
河合 久	（中央大学）	
菊井 高昭	（上智大学）	
小菅 正伸	（関西学院大学）	
小林 啓孝	（早稲田大学）	

常務理事		
崎 章浩	（明治大学）	
佐藤 紘光	（早稲田大学）	
辻 正雄	（早稲田大学）	
長坂 悦敬	（甲南大学）	
長谷川泰隆	（麗澤大学）	
原田 昇	（目白大学）	
門田 安弘	（筑波大学）	
山田 庫平	（明治大学）	
横山 和夫	（東京理科大学）	
吉岡 正道	（東京理科大学）	

理 事		
青木 茂男	（茨城キリスト教大学）	
青木 雅明	（東北大学）	
新江 孝	（日本大学）	
伊藤 嘉博	（早稲田大学）	
井岡 大度	（国士舘大学）	
今林 正明	（目白大学）	
大下 丈平	（九州大学）	
尾畑 裕	（一橋大学）	
加登 豊	（神戸大学）	
昆 誠一	（九州産業大学）	
芝尾 芳昭	（イノベーション・マネジメント社）	
清水 孝	（早稲田大学）	
清水 信匡	（早稲田大学）	
白銀 良三	（国士舘大学）	

理 事		
鈴木 研一	（明治大学）	
長屋 信義	（産業能率大学）	
河 榮徳	（早稲田大学）	
朴 景淑	（摂南大学）	
平岡 秀福	（創価大学）	
星 法子	（白鷗大学）	
星野 優太	（名古屋市立大学）	
山下 裕企	（愛知大学）	
山本 達司	（大阪大学）	
山本 正彦	（愛知東邦大学）	
吉村 聡	（流通経済大学）	
八木 和則	（横河電機）	
和田 淳蔵	（岡山大学）	

顧 問		
田中 雅康	（目白大学）	
宮本 寛爾	（大阪学院大学）	

監 事		
廣瀬 哲夫	（公認会計士）	
鈴木 浩三	（東京都庁）	
小宮山 賢	（早稲田大学）	

参 事		
岩田 弘尚	（専修大学）	
内山 哲彦	（千葉大学）	
岡 照二	（関西大学）	
坂手 啓介	（大阪商業大学）	
椎葉 淳	（大阪大学）	
鈴木 孝則	（早稲田大学）	
三浦 徹志	（大阪成蹊短期大学）	
山口 直也	（新潟大学）	

本学会の年会費は次のとおりである。

正 会 員：8,000円

準 会 員：3,000円

賛 助 会 員：1口（50,000円）以上

論 壇

管理会計研究と方法論

山本達司

＜論壇要旨＞

管理会計研究の目的は、管理会計実務の発展経過、存在理由を説明するとともに、実務に有用な革新的な管理会計手法を開発することである。そのため多様な実務家のニーズに適応するかたちで、管理会計研究には様々な方法論が存在する。そして、それぞれの方法論にはそれぞれの役割がある。従って、管理会計研究における方法論のコラボレーションを促進することによって、実り多い管理会計研究が発展する。今後は、人間感情の要素を取り入れた行動経済学ベースの管理会計研究が有用である。

＜キーワード＞

理論的研究, 経験的研究, 研究方法論, コラボレーション

Management accounting research and its methodology

Tatsushi Yamamoto

Abstract

The purpose of management accounting research is to explain the evolution process of management accounting practices and their reason for existing, and to develop innovative methods that are useful to business. In response to the various needs of business practice, there exist various methodologies of management accounting research. Each methodology has its own role. Therefore collaboration of the methodologies makes it possible to develop fruitful management accounting research. In the near future, behavioral research that focuses on the emotion of human beings will be useful.

Key words

Theoretical research, Empirical research, Research methodology, Collaboration

1. はじめに

管理会計研究の目的は、管理会計実務の発展経過、存在理由を説明するとともに、実務に有用な革新的な管理会計手法を開発することである。このことについては、管理会計研究者において異論がないと考えられる。

しかし、実務家も企業全体にわたる意思決定権限をもつ経営者から、特定の業務に携わる現業管理者まで様々である。そのため多様な実務家のニーズに適応するかたちで、管理会計研究には様々な方法論が存在する。もちろん、企業環境の変化に応じて管理会計実務も変化するだろう。それに伴って、管理会計研究の方法論も発展し続けなければならない。しかし、ある一定時点で管理会計研究の方法論を整理し、どのような研究方法論が存在し、それらがどのような関係にあるのかを明らかにすることは、その後の方法論のコラボレーションを促進し、実り多い管理会計研究の発展のために重要であると考えられる。

筆者はこのような考え方に立って、山本(2002)で当時の研究方法論について、筆者なりの整理・検討を行った。当時は、Johnson and Kaplan(1987)の *Relevance Lost* の影響が非常に強く残り¹、実務に直接役立つ定性的研究が求められる傾向が強かった。その中で、筆者は定量的研究にも役割があり、定量的研究と定性的研究のコラボレーションを主張した。

それから10年が経過した。その間に管理会計実務も大きく変化し、それに対応するかたちで研究方法論も変化したと考えられる。そこで今一度、現在の研究方法論を整理し、管理会計研究が今後どのようにすればより実務に貢献できるかを考えることは、非常に重要であると考えられる。

偶然ではあるが、日本管理会計学会 2012 年度年次全国大会（国士舘大学）の統一論題が「管理会計研究と方法論」であり、筆者が座長を務めることとなった。そこで現在、管理会計研究の主流となっている方法論の中から、分析的研究、実証研究、実験研究、ケーススタディを選定し²、その第一線で活躍している研究者に、各方法論の発展経緯と最先端の研究状況、方法論のコラボレーションの可能性について、研究報告を依頼した。本稿は、その統一論題「管理会計研究と方法論」の開題論文であり、以下に続く4つの論文が各報告者の論文である。これらの論文により、現在の管理会計研究の方法論が整理され、方法論のコラボレーションが進み、今後、実務にとって有用で実り多い管理会計研究が発展することを切望している。

2. 概念の整理

ここでは、以後の議論を明解にするために、管理会計研究におけるいくつかの概念を定義・整理する。ここで定義または整理されている概念は、ゴシック体で示している。

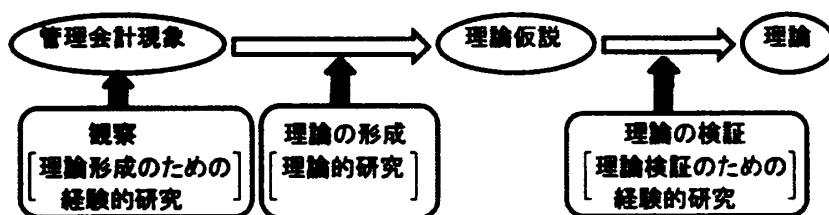
2.1. 理論的研究と経験的研究の役割

本稿では、理論的研究を一定の論理展開によって、社会現象を予測ないし説明しようとする研究と、経験的研究を経験で確かめられる事実に基づき、理論を形成ないし検証しようとする研究と定義する³。図1は、理論の発展過程における理論的研究と経験的研究の役割を示している。

管理会計研究においては、管理会計実務の発展経過、存在理由についての説明理論を構築することが重要である。そのため理論発展の第1段階は、管理会計現象の観察である。ここでいう管理会計現象とは、管理会計実務とその効果を意味する。この段階での観察を理論形成のための経験的研究と

呼ぶことにする。第2段階は理論の形成である。ここでは管理会計現象の観察で得られた事実に基づき、一定の理論仮説が形成される。この役割を果たすのが理論的研究である。第3段階は理論の検証であり、ここでは理論仮説を様々な方法で検証し、一定の理論が確立される。この役割を果たすのが、理論検証のための経験的研究である。もちろん、この検証結果は理論形成のための経験的研究や理論的研究にフィードバックされ、理論の精緻化が繰り返されることになる。

図1 理論の発展過程における理論的研究と経験的研究の役割



2.2. 抽象的研究と具体的研究

図2は母集団と標本という観点から、理論的研究と経験的研究の関係を示している。母集団とは理論が想定する対象であり、管理会計理論はこれの説明を提供している。一般に、母集団とは概念的にのみ存在し、その大きさは研究目的に依存し、明確に定義することができない。例えば、理論が日本の管理会計実務を対象とするなら、母集団は日本企業全体であり、理論が将来の管理会計現象の予測を目的とするなら、母集団は過去、現在、未来の企業である。

いずれにせよ、経験的研究では母集団から標本が抽出される。そして、理論形成のための経験的研究であれば、標本の観察によりその特徴を発見しようとし、理論検証のための経験的研究であれば、標本を用いて理論の検証が行われる。そして理論的研究は、標本で得られた分析結果を一般化する。

図2 母集団と標本

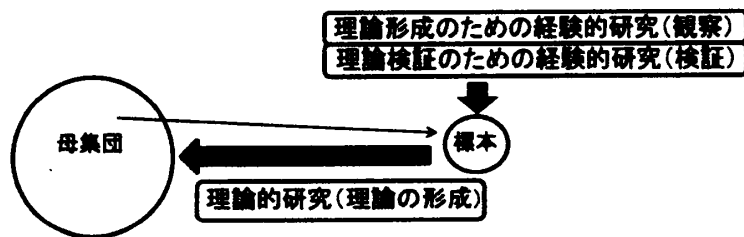


表1は、理論が想定する母集団の大きさと、理論の性質を示している。ここで以後の議論を容易にするために、想定する母集団の大きさによって、管理会計研究を次の2つに分類する。1つは、一般的で単純明解な結論を得ようとする抽象的研究であり、理論が想定する母集団が比較的大きいことがその特徴である。もう1つは、特定の状況下での具体的で詳細な結論を得ようとする具体的研究であり、理論が想定する母集団が比較的小さい。

表1 理論の性質

	母集団の大きさ	結論の性質
抽象的研究	比較的大きい	一般的で単純明解
具体的研究	比較的小さい	具体的で詳細

2.3. 理論的研究と経験的研究の分類

管理会計の理論的研究にも、いくつかのタイプがあるが、以後の議論を容易にするために、次の2つに分類する。1つは、ミクロ経済学をベースとして数学的なモデル展開により、理論を形成する分析的研究である。もう1つは、経営学をベースとして言葉による論理展開により、理論を形成する経営学的研究である⁴。

一方、経験的研究をさらに、次の3つに分類する。第一に、大量のデータの統計処理により、理論を形成ないし検証しようとする実証研究、第二に、仮想的状況において被験者の行動の調査により、理論を形成ないし検証しようとする実験研究、第三に、実務の詳細な調査により理論を形成ないし検証しようとするケーススタディである⁵。

3. 研究方法論の役割とコラボレーション

3.1. 管理会計研究の役割

管理会計研究においては、管理会計現象のメカニズムについての説明理論を構築することが重要である。そのため、研究者はまず管理会計実務から標本を抽出し、標本の観察によりそのメカニズムを類推する。ここで重要なことは、研究者が目的とするのは、観察していない対象にも適用できる説明理論である。つまり、母集団についての説明理論である。

ここで筆者が強調しておきたいことは、抽象的研究と具体的研究とは母集団の大きさ（一般化の程度）こそ異なるが、いずれも標本の観察で得られた知見の一般化によって、管理会計実務に有用な理論を提供しようとしていることである。

標本の観察は重要である。それによって、1つの論文を書けるかもしれない。しかし、それだけでは実務に有用な研究を提供することはできない。一般化こそが、管理会計研究者に与えられた重要な使命である。

3.2. 抽象的研究における方法論のコラボレーション

先にも述べたように、抽象的研究を行うにしろ具体的研究を行うにしろ、研究者の関心は母集団における法則性の発見である。そのために、研究者は母集団から標本を抽出し、その調査を行う。しかし、標本が母集団を完全に代表することはありえない。では、どのようにして研究を発展させるべきなのだろうか。以下では、抽象的研究と具体的研究に大別して、この問題を検討する。

抽象的研究では、比較的大きな母集団を想定しているため、サンプルサイズの大きい標本が利用可能である。そのため、経験的研究の手法としては、統計的手法を利用した実証研究が適している。具体的には、理論を形成するための経験的研究においては、大量のデータを整理するため、記述統計の性格をもつ多変量解析（主成分分析、クラスター分析など）が有用である。また、理論を検証するための経験的研究においては、検定統計量が非常に重要な役割を果たすため、回帰分析などが有用である。

ここで、理論的研究と経験的研究との相互依存関係が重要となる。経験的研究において、標本が母集団からの無作為抽出であることが保証されれば、サンプルサイズ（観察値の数）を大きくすれば、標本での結論が一定の確実性をもって母集団でも成り立つことを、統計学が保証している。もしそうなら、管理会計研究がここに介入する余地はない。

しかし、一般に社会科学全般において、標本が母集団からの無作為抽出であることはない。例えば、将来事象の予測を行う研究であれば、母集団に将来事象が含まれるが、標本に含まれる事象は過去の

観察値だけである。また、現在の事象を説明しようとする研究でさえ、データの入手可能性に様々な制約があり、標本が母集団からの無作為抽出であることはほとんどない。

このような状況において、標本での観察結果を一般化するために、何らかの手段が必要である。そこに理論的研究の役割が存在する。抽象的研究では理論の一般性が重視されるため、結論が単純かつ明解であることが多い。このような理論的研究に適しているのは、ミクロ経済学をベースにした分析的研究である。つまり、データの不完備性のため統計学では一般化できない結論を、ミクロ経済学の論理によって補完するのである。

3.3. 具体的研究における方法論のコラボレーション

具体的研究では、もともと母集団がそれほど大きくないために、大きな標本が得られないことが多い。また、具体的研究では、具体的で詳細な結論が要求されるため、大標本を分析するコストが大きすぎる。そのため、経験的研究の手法として実証研究は適合しない。このような状況では、実務の丹念な調査によって証拠を収集するケーススタディが、経験的研究として重要な役割を果たす⁶。

しかし、たとえ母集団が大きくなっても、標本で得られた結論が母集団で成り立つ保証はない。そのため、ここにおいても標本での観察結果を一般化するために、理論的研究の役割が存在する。しかし、分析対象とする状況が複雑であることが多いため、ミクロ経済学と数学的手法を用いた分析的研究による一般化は、困難である。従って、具体的研究における理論的研究としては、経営学をベースとし、言葉による論理展開を用いた経営学的研究が非常に有用である。

4. 行動経済学ベースの研究の可能性

筆者は、今後の管理会計研究の方法論として、行動経済学をベースとする研究に可能性を感じている。管理会計実務には、必ず人間が関与する。そして、人間はミクロ経済学が想定するように、必ずしも合理的に行動するとは限らない。その行動には、程度の差こそあれ人間の感情が影響する。これまでの管理会計理論（とりわけ、抽象的研究の理論）は、この人間の感情を意図的に排除していた。それは、経済合理的行動が管理会計実務にどのような影響を与えるかを解明する上で、有用であった。しかし、それをより豊かな理論に発展させるために、理論に人間の感情という要素を取り入れることが、重要であると考えている。

行動経済学は、次に示すように感情に基づく人間行動を説明する様々な概念を提供している⁷。

◆群衆行動

多くの人が同じ行動をとったとき、それが非合理的であると思われても、個人がそれと反対の行動をとることは難しく、結果的にすべての人が同じ行動をとる。

◆代表性

人が大量の情報に直面したとき、情報処理能力の限界のために、実現された事象を潜在的な母集団の代表と考えてしまう。

◆保守主義

人は自分の予想に反する現象に直面しても、母集団に対する信念をなかなか変えない。

◆自信過剰

信念に基づいた行動が成功していれば、人はなおさら信念を変えようとはしない。

比較的大きな母集団を想定する抽象的研究では、多数の人間の行動を説明する理論が求められるため、「群衆行動」は1つの有用な概念であると考えられる。また、比較的小さい母集団を想定する具体的研究では、特定の状況下での詳細な人間行動を説明する理論が求められるため、「代表性」、「保守主義」、「自信過剰」などの概念は、非常に有用であると考えられる。

筆者は人間の合理的行動を想定する理論を無視して、行動経済学ベースの管理会計理論を提唱しているわけではない。あくまで、人間の合理的行動に基づく管理会計理論をより豊かにするために、理論に人間の感情を取り入れるべきであると考えている。その意味で、管理会計の理論的研究においては、分析的研究と行動経済学ベースの研究とのコラボレーション、経営学的研究と行動経済学ベースの研究とのコラボレーションは不可欠である。

そして、行動経済学をベースとする経験的研究としては、実験研究が非常に有用である。なぜなら、実証研究で使用するデータ、ケーススタディで使用する資料からは、人間の感情に基づく行動のみを効率的に抽出することは困難である。しかし実験研究では、他の要因をすべてコントロールした仮想的状況を作り出すことが可能であり、注目する要因が純粋どのような結果をもたらすのかを明らかにできる。

筆者は、経験的研究において、実験研究が実証研究、ケーススタディに取って代わるべきだと主張しているわけではない。もちろん、実験研究が行っているように、他の要因をコントロールして真の因果関係を抽出することは重要である。しかし、様々な要因が複雑に関係する管理会計実務において、結果的にどのような現象が生じたかを説明することも、それと同様に重要である。ここに、実証研究、ケーススタディの役割が存在する。

5. 結び

管理会計には、「実務家が必要とする情報を必要な時に提供する」という使命がある。しかし、実務家も企業全体にわたる意思決定権限をもつ経営者から、特定の業務に携わる現業管理者まで様々であり、多様な実務家のニーズが存在する。従って、管理会計研究は一般性の高い抽象的研究から特定の状況下での詳細な具体的研究まで、多様な研究を提供すべきである。

これらのニーズに応えるため、管理会計研究には多様な方法論が存在し、それぞれの方法論にはそれぞれの役割がある。そして、多様な研究方法論のコラボレーションにより管理会計研究がさらに発展し、実務家にとってより有用な情報の提供が可能となる。

謝辞

本稿は、文部科学省科学研究費補助金（基盤研究（B）、課題番号 23330103）による研究成果の一部である。

¹ この主張の起源は, Kaplan(1984)である。

² 管理会計研究の方法論が, これら4つの方法論に限定されるわけではない。管理会計研究の方法論は非常に多様である。しかし, 代表的な方法論における基本的な考え方をお互いに認識し合えば, これらの方法論間で, あるいはこれら以外の方法論とのコラボレーションが期待できると, 筆者は考えている。

³ これらの定義は, 山本 (2002) に従っている。

⁴ 筆者は, 管理会計の理論的研究がこのように明確に2分類されると考えているわけではない。ここでは, できるだけ一般性を失わずに, 議論を単純化するためにこのように分類している。

⁵ 筆者は, 管理会計の経験的研究がこのように明確に分類されると考えているわけではない。ここでは, できるだけ一般性を失わずに, 議論を単純化するためにこのように分類している。

⁶ ケーススタディにも様々なタイプがあるが, それについては Ryan *et al.* (1992), pp.114-115 を参照してほしい。

⁷ これらの概念については, 加藤 (2003) , 山本 (2010c) 等に詳しい。

参考文献

Johnson, H.T. and R.S. Kaplan. 1987. *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting* -, Harvard Business School Press.

Kaplan, R.S. 1984. The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review* 59(3):390-481.

Ryan, B., R.W. Scapens and M.Theobald. 1992. *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*. Academic Press.

加藤英明.2003.『行動ファイナンス –理論と実証–』朝倉書店

須田一幸・山本達司・乙政正太.2007.『会計操作 –その実態と識別法, 株価への影響–』ダイヤモンド社

山本達司. 2002『企業戦略評価の理論と会計情報』中央経済社

山本達司. 2010a.「若い会計学研究者に期待すること (1)」企業会計 62-10: 116-117.

山本達司. 2010b.「若い会計学研究者に期待すること (2)」企業会計 62-11: 84-85.

山本達司. 2010c.「行動ファイナンスと効率的市場仮説」企業会計 62-12: 100-101.

論 壇

管理会計における分析的手法の意図と貢献

渡邊章好

〈論壇要旨〉

本稿では、ゲーム理論を応用し、実務の説明理論構築を志向した分析的研究について、その意図と、それが管理会計の領域にもたらす貢献を明らかにする。伝統的に、このような分析的研究としてはエージェンシー理論を応用した研究が想定され、特に業績管理会計に関連するテーマを分析してきた。しかし、近年、戦略管理会計、特にポジショニング・アプローチのように市場における企業間の関係を対象とするテーマが増えてきたが、このようなテーマの分析には産業組織論の応用が有用である。そして、いずれにせよ、分析的研究は、伝統的知見の拡充を意図しており、管理会計教育への貢献を第一に考えていると言える。また、革新的な技法を提供することや、業績を改善するための方策を示すことはないが、分析的研究は教育を通じた実務へ貢献も重視している。さらに、分析的研究が実務との関連を強めるために、それ以外の研究方法との連携を重視しなければならず、その点にも言及する。

〈キーワード〉

分析的研究 経済学的アプローチ 説明理論 伝統的知見 管理会計教育

Aim and Contribution of Analytical Management Accounting Research

Fumiyoshi Watanabe

Abstract

This paper explicates the aim of analytical research that applies game theory and develops the explanatory theory of management accounting practice and the contribution this style of research brings to the field of management accounting. There are two types of the analytical research; the one based on agency theory examines the issues related to performance evaluation within an organization and the other based on industrial organization does the ones related to the inter-corporate relationship, collectively called strategic management accounting. These studies aim to sophisticate the conventional wisdom of management accounting and contribute to the development of management accounting education. In addition, they are expected to improve management accounting practice through the contribution to education. Also, to strength the contribution of the analytical research to practice, it is required to collaborate with other approaches: case study, positive research, and experimental research.

Key Words

Analytical Research; Economic Approach; Explanatory Theory; Conventional Wisdom; Management Accounting Education

2012 年 12 月 15 日 受理
東京経済大学Accepted 15 December 2012
Tokyo Keizai University

1. はじめに

本稿では、ゲーム理論、特に非協力ゲーム理論を応用した管理会計の分析的研究がどのような意図の下に行われているのか、また、研究のみならず教育や実務も含めた管理会計の領域にどのような貢献をもたらし得るのかを明らかにする。管理会計の領域では、経済学的手法を取り入れた研究は経済学的アプローチと呼ばれており、本項が対象とする分析的研究も経済学的アプローチに含まれる。つまり、経済学的アプローチは本稿が対象とする分析的研究より広い概念であり、必ずしも両者は一致しない。また、分析的研究と呼ばれる研究にも、その目的に応じて2つのタイプに分類される。そのため、本稿が対象とする分析的研究の特徴を明確にするために、まずは、経済学的アプローチや分析的研究について整理しておくことにしたい。

経済学的アプローチの歴史をサーベイした文献に拠れば(e.g. Bromwich, 2007), 20世紀の初頭に経済学者によって行われた原価計算の計算構造に関する研究が、経済学的アプローチの起源とみなされている。その後、オペレーションズ・リサーチやファイナンスといった隣接諸科学の成果を取り入れ、経営者や管理者の意思決定に有用な情報を提供するための管理会計技法が開発されてきた。したがって、本質的に経済学的アプローチによる管理会計研究とは、意思決定に有用な情報を提供するための技法を開発する研究であったと言える。

その後、情報経済学の成果を取り入れ、不確実性が導入されるようになる。また、ほぼ同時期に、ゲーム理論、特に協力ゲーム理論に関する成果を取り入れ、共通費配賦の精緻化を追求した研究も進展する。強いて言えば、これらの研究も、それ以前の研究と同様、意思決定に有用な情報を作成することに主眼を置いた技法開発型の研究である。これに対し、同じく情報経済学やゲーム理論、特に非協力ゲーム理論の成果を取り入れたエージェンシー理論が生み出され、そして、1970年代末からエージェンシー理論を応用した管理会計研究が進展する。さらには、ほぼ同時期に、計量経済学的手法に基づいた実証研究も会計学の分野で進展し始める。

以上が経済学的アプローチに関する歴史の概略であり、管理会計の領域では、ここまでに見た研究のうち実証研究以外の研究スタイルが分析的研究と呼ばれることもある。なお、最後の局面にて現れた非協力ゲーム理論の成果を取り入れた分析的研究は、それ以前の技法開発型研究とは性質を異にする。つまり、分析的研究は、技法開発型研究と非協力ゲーム理論を応用した研究に大別される。そして、技法開発型研究はまだ存在しない革新的な技法を提示しようとするのに対し、非協力ゲーム理論を応用した研究は現実に存在する実務がなぜ機能しているのかを解明しようとする点に特徴がある。そのため、後者の分析的研究は実務の説明理論構築型研究と言える。そして、本稿では、この説明理論構築型の分析的研究に焦点を当てる。以下、本稿において分析的研究と言う場合、それは、非協力ゲーム理論を応用した説明理論構築型の分析的手法による管理会計研究を指す。

本稿の構成は以下の通りである。第2節では、分析的研究の意図を代表的な2つの研究を通して紹介する。そして、第3節では、分析的研究が管理会計の領域にもたらす貢献について、第4節では、管理会計の領域では主流であるケース・スタディや実証研究、あるいは、実験研究との間に分析的研究はどのような連携が可能であるのかを考察する。

2. 分析的研究の意図

2.1 エージェンシー理論を応用した研究

本項では、Christensen, Feltham, and Wu (2003) (以下、CFW.) の概要を簡潔に述べつつ、エージェンシー理論を応用した研究の特徴を概観する。エージェンシー理論は、その名の通りエージェンシー関係にあるプレーヤー間の行動を分析するツールであり、プリンシパル・エージェント・モデルを用い、プリンシパル・エージェント間の利害の対立と情報の非対称性というエージェンシー問題を前提とする。そして、管理会計の研究に応用される場合、通常、経営者（本社または企業全体）をプリンシパル、管理者（事業部または部門）をエージェントとし、情報優位な立場を戦略的に利用して機会主義的行動をとる管理者に経営者の選好する報告や行動を選択させる予算編成方法や業績評価方法を模索するわけである。なお、このような予算編成方法なり業績評価方法は最適契約と呼ばれる。

CFW は、残余利益によってリスク回避的な事業部長の業績を評価するケースを想定している。そして、残余利益を計算するためには事前に資本コスト率を設定しなければならないが、最適契約の設計を可能とする資本コスト率を特徴づける点に焦点を当てている。CFW のタイミングは以下の通りである。まず、事業部長は次期の予想投資収益率を私的に観察し、予想投資収益率に基づいて、本社に次期の投資額を要求する。そして、期首に資本が投下され、期中に事業部長が努力することで、期末に投資による成果（会計上の利益）が実現し、その成果から資本コストを控除した残余利益を求め、それに応じて本社は事業部長に報酬を支払う。つまり、成果は事業部長の努力と投資水準による加法分離型の関数、 $\text{成果} = \text{努力} + \text{実際投資収益率} \times \text{投資額}$ となる。なお、CFW は契約締結後に本社が事業部長の努力を観察できないモラル・ハザード型の研究であり、モラル・ハザード型の研究ではエージェントの努力と成果の間に不確実性が生じるが、CFW は予想投資収益率と実際投資収益率、換言すれば、事前に観察した予測情報と事後に実現する成果との間に生じる不確実性に焦点を当てているため、事業部長の努力に関する不確実性を排除している。すなわち、CFW では、事業部長が努力しても失敗する可能性はない。ただし、CFW において事業部長の努力が捨象できる要因となるわけではなく、やはり、多くのモラル・ハザード型研究と同様、事業部長の効用が確実性等価（確実同値額）によって求められるため、事業部長の努力コストが分析を進める上で必要となる。

事業部長はこの一連の流れを予想した上で、自身の効用を最大化する投資額を本社に要求する。投資額の決定に影響を及ぼす要因の1つは予想投資収益率だが、これは外生変数である。事業部長の操作変数としては努力水準の選択があげられるが、事業部長の努力に不確実性は生じないため、事業部長は観察した予想投資収益率に関係なく常に最善の努力をする。つまり、いかなる場合であっても努力コストは一定となる。それを前提とした上で、実際投資収益率は予想投資収益率から乖離する可能性があるため予想投資収益率と成果との不確実性を踏まえつつ、本社が決めた報酬算定方式に沿って自身の報酬が最大化される投資額を決めるわけである。そのため、事業部長は本社が決める報酬算定方式に反応するオートマトンとなる。

本社は事業部長のこの一連の反応を予想した上で、成果が最大化される投資水準を事業部長に選択させることのできる報酬算定方式を決定し、それを事業部長に提示する。報酬は残余利益（ $= \text{成果} - \text{投資額} \times \text{資本コスト率}$ ）の一部である。このうち、本社にとっての操作変数は資

本コスト率のみである。つまり、本社は資本コスト率を変動させることで成果を最大化させようとする。しかし、そのためには事業部長による投資額の要求と努力が必要であり、努力は常に一定であることから、本社は事業部長に成果を最大化させる投資額を要求させようとするわけである。一方、事業部長にとっては、投資額は資本コストを経て自身の報酬を減少させる要因となることから、報酬を最大化させようとする事業部長が必ずしも成果を最大化する投資額を要求するとは限らない。そこで、本社にとって唯一の操作変数である資本コスト率を変動させることで、本社は事業部長に成果を最大化させる投資額を決めさせようとするわけである。正確に言えば、事業部長は自身の報酬を最大化させるべく投資額を決めているが、その投資額は結果として成果の最大化にもつながっているわけである。

こうした設定の下、CFWは、最適契約の設計を可能とする資本コスト率を特徴づけるための分析を進めている。そして、いくつかの結果が得られてはいるが、主要な結果は、最適契約の設計を可能とする資本コスト率は加重平均資本コスト率を下回る、となる。この理由を直観的に述べれば以下の通りである。加重平均資本コスト率は事業部長よりも高いリスクに耐えられる株主の期待収益率が織り込まれており、株主のように自由に投資先を変更できるわけではない事業部長にとって加重平均資本コスト率はハードルが高くなる。そのため、リスク回避的な事業部長は投資水準を抑え、その結果、投資から得られる利益も減少するため企業に機会損失が生じる。この問題を回避し、事業部長に最適な投資水準を選択させるためには、事業部長の業績評価指標として用いる残余利益を計算する際の資本コスト率は加重平均資本コスト率よりも低くした方がよい。ただし、こうすることで、事業部長への報酬が増え、その分、企業の利得も減少するわけであるから、このトレード・オフも加味して資本コスト率を設定しなければならない。これがCFWの主要な結論である。

このようにエージェンシー理論を応用した研究の多くは、ある方法によって予算編成や業績評価を行う場合、どのような結果がもたらされるかを演繹的に推論する。そして、その際、調査対象要因とそこからもたれされる結果の関係のみに焦点を当てるため、調査対象以外の要因が結果に影響を及ぼす可能性を捨象するわけである。例えば、CFWでは、資本コスト率と事業部長が本社に要求する投資額との関係に焦点を当てているが、資本コスト率を変動したら投資額はどのような影響を受けるのかという関係を分析するためには、これら2変数以外の要因を固定しなければならない。そのため、通常モラル・ハザード型研究にて仮定されるエージェンツの努力と成果との間に生じる不確実性を排除しているのである。また、人間の心理は常に移ろい易く、時に非合理的であり、そうした心理が人間の行動や意思決定に影響を及ぼしている。しかしながら、そのような心理的な影響も排除しなければ、純粋にこれら2変数の関係を分析することはできない。そのため、事業部長は自身の効用最大化という経済的合理性のみを追求すると仮定せざるを得ないのである¹。

CFWの意図は以下の点に求められる²。資本コスト率は、事業部長の業績評価指標を残余利益とする場合のみならず、設備投資の意思決定における割引率としてなど様々な局面にて用いられている。そして、多くの教科書は、この様々な局面にて用いられる資本コスト率について、まずは加重平均資本コスト率の使用を勧めている。しかし、その一方で、加重平均資本コスト率を用いることによる問題点を指摘している教科書は少ない。この点がCFWの問題意識とな

¹ 非現実的なモデルを組むことの意義については Christensen (2011) も参照されたい。

² CFWを執筆するに至った経緯については Feltham (2005) も参照されたい。

っている。そして、リスク回避的な事業部長の業績を残余利益によって評価する場合、加重平均資本コスト率を使用することで企業に機会損失が生じる恐れがある点を指摘し、それまでの教科書の内容をより豊かなものとすることを意図しているのである。このようにエージェンシー理論を応用した研究は、特に業績管理会計に関するテーマについて、多くの管理会計の教科書にて共通して記載されている伝統的知見の拡充を意図しているのである。

2.2 産業組織論を応用した管理会計研究

管理会計に戦略的思考を取り入れることの重要性が謳われて久しく、戦略管理会計（戦略的管理会計）と呼ばれる領域が確立しつつある。その内容は多岐にわたるが、ポジショニング・アプローチをベースとし、市場において競争優位を獲得する管理会計情報の活用方法が戦略管理会計の主要なテーマとなっている。そして、このようなテーマの分析には産業組織論（新しい産業組織論）の応用が有用であると考えられる。そこで本項では、産業組織論を応用した代表的な研究の1つである Arya, Mittendorf, and Sappington (2008)（以下、AMS.）の概要を簡潔に述べつつ、産業組織論を応用した研究の特徴を概観する。

AMS は自製か購入かの意思決定問題に新規参入の脅威を加味した研究である。AMS の設定を簡潔に述べると以下の通りである。現在、ある企業（企業 1）がある製品（製品 X）を販売しており、その販売が好調であることから、競合他社（企業 2）が製品 X 市場への参入を検討している。製品 X を生産するためには専用の部品（部品 x）が欠かせず、企業 1 は部品 x をサプライヤー（S 社）から購入している。なお、部品 x は企業 1 が自製可能であるものの、その生産には相応の技術が必要であり、企業 1 は S 社に支払っている購入価格を下回る差額原価にて部品 x を生産することはできない。また、S 社以外に部品 x を現行の価格にて生産する技術を備えた企業はなく、現時点で、部品 x の価格交渉力は S 社にあり、部品 x の市場は S 社の独占状態となっている。そして、S 社には部品 x の余剰生産能力はなく、生産能力を拡張する設備投資も検討していない。さらに、現時点では、企業 1 のみが製品 X を販売していることから、部品 x の需要は企業 1 にしかない。

企業 2 が製品 X を生産するためには部品 x を調達する必要があるが、企業 2 には部品 x を生産する技術はなく、また、上述の理由により、部品 x は S 社以外から調達することはできない。そこで、企業 2 は S 社に部品 x の購入を打診する。部品 x の需要が増したため、S 社の価格交渉力は強まり、S 社は企業 1 に部品 x の価格を引き上げると通達してきた。なお、S 社が新たに提示した価格は、企業 1 が自製した場合の差額原価を上回っている。また、企業 1 は企業 2 が製品 X 市場への参入を検討しており、S 社に部品 x の購入を打診したことを知っている。

こうした状況の下、AMS は、企業 1 は部品 x の新しい購入価格を受け入れるべきか否か分析している。そして、いくつかの結果が得られてはいるが、主要な結果は、新しい購入価格が差額原価を上回っているとしても、その価格にて購入すべき、となる。この理由を直観的に述べれば以下の通りである。企業 1 は新しい購入価格よりも安く部品 x を自製できるため、部品 x を自製するか購入するかという局面だけをみれば、新価格を拒否して自製案を選択の方が経済的である。しかし、企業 1 が新価格を拒否すると、S 社は企業 2 へ部品 x を販売する。しかし、この時点では、S 社は企業 1 に提示した新価格で部品 x を企業 2 に販売できない。なぜなら、部品 x は製品 X の生産以外に使うことはできず、企業 1 がその購入を拒否すれば、部品 x の需要は企業 2 以外になく、S 社の価格交渉力は一気に低下するからである。そのため、S 社は企業 2 に対しては従来通りの価格にて販売せざるを得ない。現実には、このような局面に陥

った場合、コスト割れの価格にて販売する企業もあるが、分析上、AMSでは、S社は従来通りの価格にて部品xを企業2に販売すると仮定している。

企業2が部品xをS社から調達し、製品Xを販売する場合、製品Xの市場は企業1と企業2に二分される。なお、AMSでは、各企業のブランドなどの要因は無視し、いずれの企業であっても製品Xの販売価格は等しく、両企業が製品X市場に存在する場合、各企業の販売量も等しくなると仮定している。その結果、企業2が製品X市場に参入すれば、各企業の製品Xによる売上高は等しくなる。一方、企業1は部品xを自製するが、そのコストは企業2が支払う部品xの購入価格を上回る。なお、各企業の生産能力などの要因は無視し、いずれの企業であっても固定費は等しいとする。その結果、製品Xによる貢献利益は企業2の方が大きくなる。したがって、企業1は差額原価を上回る新価格を拒否することにより、単位当たり貢献利益は新価格を受け入れる場合を上回るものの、販売量が半減することで、却って、利益を失う結果を招くことになる。しかも、製品Xに限った場合、企業1の業績は企業2に業績より劣り、今後の競争にて不利な立場に立たされる。

当然、企業1は、部品xの新価格を拒否した場合に生じる上記のシナリオを予測することができる。そして、企業2の参入を食い止めるために、差額原価を上回る価格であっても部品xを買い占めた方が結果的には経済的な選択となる。ただし、無条件に差額原価を上回る新価格を受け入れるべきではなく、企業1にとって経済的なS社への支払額には上限がある。その上限とは、新価格を受け入れ製品X市場を独占する場合の利益と新価格を拒否して製品X市場を企業2と二分する場合の利益を無差別にする金額となる。すなわち、新価格を拒否した場合に予想される逸失利益に相当する金額までは、部品xを買い占めるためにS社への支払額を増やすことに経済的な意味があると言える。

競合他社のみならず、サプライヤーや新規参入企業も含めたファイブ・フォースの関係は必ずしもエージェンシー関係にあるわけではない。そのため、エージェンシー関係にないプレーヤーの行動をエージェンシー理論の形式に沿って分析しても、形式的な定式化は可能であるが、経済的に意味のある結果を導出することは期待できない。管理会計の分析的研究と言えば、エージェンシー理論を応用した組織内部の問題に関する研究が多数を占めてきた。しかし、管理会計のテーマも、組織内部の問題から市場における企業間の問題へと広がりを見せ、それが戦略管理会計として確立しつつある。そして、このような問題を考察し、経済的に意味のある結果を導出するためには、エージェンシー理論以外のツールを応用する必要がある。その1つの可能性として、産業組織論の分析手法を取り入れることが考えられる。

AMSの意図もCFWのそれと類似している。やはり、多くの教科書では、自製か購入かの意思決定に際して、購入する場合にサプライヤーへ支払う価格と自製する場合に追加的に発生する原価を比較し、いずれか低い方を選択すべきであると述べているが、そこに終始している。しかしながら、このような説明が成立しない状況も現実には存在するわけであり、AMSは、新規参入の脅威を織り交ぜつつ、その点を強調する意図を持っている。そして、新規参入の脅威がある状況を想定した場合、従来の教科書にて説明されている内容がいかに変化するか明らかにすることを意図しているわけである。このように、エージェンシー理論を応用した研究であれ、産業組織論を応用した研究であれ、説明理論構築型の分析的研究は、伝統的知見の拡充を意図していると言うことができる。

3. 分析的研究による貢献

研究を行う上で重要な要因は独創性である。そして、独創性を示すためには、少なくとも、同様のテーマを対象とし同様の研究手法に基づく他の研究との違いを示す必要がある。そのため、研究による貢献としては、まずは、同種の研究群にて既に明らかとなっている知識に何らかの新たな知識を加えることとなる。この点に加え、優れた管理会計の分析的研究は、管理会計教育、それも、博士課程の学生に対して行われる研究者養成のための教育のみならず、学部生、または、ビジネス・スクールやアカウンティング・スクールの学生に対して行われる標準的な教育の発展にも貢献する可能性を有している³。そして、CFWやAMSは、この点においても特に優れた研究である。そこで、CFWやAMSを土台として、分析的研究が管理会計教育にいかなる貢献をもたらす可能性があるのかを明らかにする。

CFWやAMSは従来の教科書を批判する意図を持って執筆されたわけではない。教科書の役割は、特に管理会計を初めて学ぶ学生や実務家に対して、一般的な状況を簡潔に解説することであり、CFWやAMSが想定しているような特殊な状況を網羅的に解説することではない。残余利益を学ぶ箇所にて、リスク回避的な事業部長がどのような投資選択行動を選択するかを延々と解説したのでは、最も重要な資本コストの概念について理解が進まなくなる。あるいは、自製か購入か意思決定について学ぶ箇所にて、常に存在するとも言えない新規参入の脅威を最初から念頭に置いて学習したのでは、最も重要な固定費の扱いについて理解が進まなくなる。教科書には教科書としての役割があり、それらは管理会計の教育に大いに機能している。

しかし、管理会計は実学である以上、現実には生じる問題に的確に対応しなければならない。そして、現実には生じる問題は教科書や講義にて想定されているような単純な状況ばかりではない。つまり、教科書や講義を通して学んだ内容を機械的に適用するのではなく、現実の問題に対応させる応用力も求められるわけである。そして、このような応用力を養成する上で、分析的な手法によって書かれた論文を読むことに意義がある。分析的研究は、まず管理会計の教育、特に教科書を一通り学び、基礎的な内容を理解した学生や実務家に対し、より現実に対応した問題の解決に対応できるような応用力を養成する教育に対して貢献すると期待できるわけである。

分析的手法によって書かれた論文を読み、抽象的なモデルを理解するためには、様々な要因間の因果関係を把握しなければならない。そして、このような教育を通して、それまでに存在した問題への解決策が通用しない問題や事前に想定することが不可能な問題、あるいは、認識することさえ難しい問題を捉え、その解決策を探る能力を養成することが期待できる。さらに、実務家や学生という潜在的な実務家への教育を通して、間接的な実務の改善にも貢献することが期待できる。

一般に、実務に貢献する研究としては、政策提言的な研究があげられる。例えば、優良企業の実例や危機に瀕した企業が飛躍的に業績を改善させることのできた実例を示す研究や、そのような実例に共通する要素を抽出する研究である。これに対し、分析的研究は、ミクロ経済学などの知識を前提とし、抽象的なモデルによって表されているため、主旨の把握に時間がかか

³ 学術誌に掲載されている分析的手法に基づく論文の全てが管理会計教育に貢献するとは言い難い点には注意されたい。なお、Demski (2007) は優れた分析的研究の条件として教育とのつながりをあげており、この点からも分析的な手法を選択する研究者が教育への貢献を考えていることがわかる。

り、しかも、その主旨は要因間の因果関係を説明しているだけであることから、何をすれば業績が改善されるのかといった実務家が最も関心を抱く問題に直接的に答えることはない。しかしながら、分析的研究は実務への貢献を度外視しているわけではない。上述のように、教育への貢献を通して、実務家自身が自社の直面する問題を的確に把握し、それを適切に解決することができる能力の養成を目指しているのである。

ただし、基礎的な管理会計の学習を終えたばかりの学生や時間に制約のある実務家が学術誌に掲載された分析的手法による論文を独学で読むことは勧められない。そのような学生や実務家が管理会計に関する応用力を養成するためには、分析的手法によって書かれた教科書を読む方がよく、そのような教科書としては、佐藤 (1993)、佐藤・齋藤 (2006) や Demski (1994) があげられる。まずは、このような教科書を読むことで、応用力の養成という管理会計教育への貢献と、それを通じた間接的な実務への貢献が期待できるのである。また、業績評価における会計情報の価値に限定しているが、Antle and Demski (1988) も、分析的手法による考え方を身につけ、かつ、管理会計の意義を理解する上で有用な文献である⁴。

4. 他の研究手法との関係

管理会計は実学である以上、実務界の動向を無視すべきではない。そして、実務界の動向を把握する上で有用な研究方法がケース・スタディであり実証研究となる。分析的研究が管理会計の発展に貢献するには、ケース・スタディや実証研究との連携が欠かせない。

例えば、ある実務を採用したことで業績が好転した企業がケース・スタディによって示されたとする。ケース・スタディの優位性は、こうした事例の先進性、および、事例に基づいているという具体性の高さにある。しかし、この段階では、その実務と業績という変数間の関係を一般化することはできない。そこで、大規模なデータを収集し、それを処理することで、この変数間の関係が一般化され得るのかを検証すべく実証研究が行う必要がある。

実証研究によって、この変数間の相関性が示されたとする。実証研究の優位性は、こうした現実存在する変数間の関係を把握し、そこから何らかの法則性を導き出す点にある。しかし、この段階では、変数間の因果関係まで厳密に示されたとは言い難い。そこで、変数間の関係のみに着目し、いかなる因果関係がそこに存在するのかを検証すべく分析的研究が行われるわけである。この際、変数間の関係のみに着目しなければならないことから、それ以外の要素を捨象したモデルを構築し、演繹的な推論を繰り返すことになる。分析的研究におけるモデルが非現実的になるのはこのためである。あるいは、むしろ、非現実的なモデルであるからこそ、目には見えない現実に背後に潜むメカニズムを解明することができるわけである。

分析的研究によって、この変数間に何らかの因果関係が示されたとする。その結果、当初のケース・スタディにて示されたある実務と業績との関係について、一般的な法則、および、その因果関係が示され、その実務を採用することが企業の業績を高めることにつながると言えるわけである。これは、各研究手法が連携する1つのパターンに過ぎないが、ケース・スタディ、

⁴ Antle and Demski (1988) はエージェンシー理論を応用した研究にて行われる典型的な定式化を数値例によって解説しており、分析的手法によるオリジナルの研究は行わないものの、エージェンシー理論を応用した論文を読む必要のある研究者にとっても有意義な文献である。

実証研究、分析的研究には、各々の利点があり、これら研究方法が適切に連携しあうことで、新たな知見が得られるわけである。ただし、1人の研究者がいずれの研究方法にも精通することは難しい⁵。そのため、今後は、各研究方法の研究者による共同研究が必要となろう。

最後に、実験研究との連携についても言及しておく必要がある。1980年代には管理会計の分野で実験研究は行われおり (e.g. Young, 1985)、それらは主として分析的研究の結果が現実に対応し得るのかを検証することを目的としている。つまり、分析的研究から実験研究への流れは古くから存在していたわけである。しかし、こうした実験研究の結果が分析的研究に反映されているとは言い難い。この理由として、初期の実験研究は、被験者がどのように行動したかを示すのみであり、実験結果から、どのようにモデルを修正すべきであるのかというフィード・バックが得難いからであると考えられる。しかし、近年、行動経済学の発展により、人間の心理や行動に関する実験結果からいくつかの理論が導き出されている。そして、そうした理論を取り入れる形での管理会計の分析的研究も行われつつある (e.g. Mittendorf, 2006)。そのため、今後は行動経済学の成果を取り入れた分析的研究も進展していくと考えられる。

5. むすび

以上、本稿では、管理会計における分析的手法の意図と貢献と題して、実務の説明理論構築を志向した分析的研究がどのような意図を持って行われているのか、また、こうした研究は管理会計の発展にどのように貢献し得るのかについて明らかにした。そして、分析的手法以外の研究方法による研究といかなる連携が期待されるのかについても考察した。

伝統的に、分析的研究と言う場合、エージェンシー理論を応用した研究が想定される。エージェンシー理論を応用した研究は、予算管理や分権的組織の管理といった業績管理会計に関するテーマの分析に適している。そして、機会主義的行動を選択する事業部などの管理者に、経営者の選好する行動などを選択させるための業績評価方法などを模索するわけである。

エージェンシー理論はプレーヤー間のエージェンシー関係を前提としている。しかし、近年、管理会計の領域にて発展しつつある戦略管理会計は市場における企業間の競争的行動を分析することもあり、必ずしもエージェンシー理論は、このような企業間の関係を適切に分析できるとは限らない。そこで、戦略管理会計、特にポジショニング・アプローチが対象とするテーマを分析する際には、産業組織論の応用が有用であると考えられる。

いずれにせよ、優れた説明理論構築型の分析的研究は、独創性もさることながら、管理会計の領域にて確立している教育内容の発展につながる可能性を有している。つまり、分析的研究が管理会計の領域にもたらす第一に貢献とは、管理会計教育の発展に資する点に見出すことができる。なお、ここでの教育とは、博士課程の学生に対する研究者養成のための教育ではなく、学部上級生、あるいは、ビジネス・スクールやアカウンティング・スクールといった修士課程の学生に対する標準的な管理会計教育を指す。また、説明理論構築型の分析的研究は、その性質ゆえ革新的な実務を生み出すことはない。そのために、実務に貢献しないと批判されるが、管理会計教育の発展を通して実務に貢献し得るのである。

⁵ 近年では、分析的研究と実証研究の双方を取り入れた研究も見られる。管理会計に関連するテーマを扱ったそのような研究としては Ederhof (2010) があげられる。

管理会計研究である以上、分析的研究といえども実務との関連は重要であり、そのためには他の研究方法による研究との連携も欠かせない。しかしながら、1人の研究者が分析的研究、ケース・スタディ、実証研究、実験研究といった研究方法に取り組むことは現実的には難しい。そのため、今後は、様々な研究方法の研究者による共同研究が進展していく必要があるだろう。

わが国では、他の研究手法に比べ分析的手法による研究が少ない。そのため、分析的手法による研究者が増えることによって管理会計の発展に寄与する限界的な効果は大きいものと予想される。今後は、他の研究手法の研究者との共同研究はもちろんのこと、分析的研究を行う研究者の比率が増すことでも、管理会計の領域全体が発展していくものと期待できる。

謝辞

本稿は国士舘大学にて開催された日本管理会計学会 2012 年度年次全国大会統一論題における報告内容をまとめたものである。報告に際し、座長の山本達司教授（大阪大学大学院経済学研究科）より有益なコメントをいただいた。ここに記して感謝の意を表したい。

参考文献

- Antle, R., and J. S. Demski (1988), "The Controllability Principle in Responsibility Accounting," *The Accounting Review*, 63(4), pp.700-718.
- Arya, A., B. Mittendorf, and D. E. M. Sappington (2008), "The Make-or-Buy Decision in the Presence of a Rival: Strategic Outsourcing to a Common Supplier," *Management Science*, 54(10), pp.1747-1758.
- Bromwich, M. (2007), "Economics in Managerial Accounting," in Chapman, Hopwood, and Shields (eds.), pp.137-162.
- Chapman, C. S., A. G. Hopwood, and M. Shields (eds.) (2007), *Handbook of Management Accounting Research* Vol.1, Oxford: Elsevier.
- Christensen, J. (2011), "Good Analytical Research," *European Accounting Research*, 20(1), pp.41-51.
- Christensen, P. O., G. A. Feltham, and M. G. H. Wu (2002), "Cost of Capital in Residual Income for Performance Evaluation," *The Accounting Review*, 77(1), pp.1-23.
- Demski, J. (1994), *Managerial Uses of Accounting Information*, Boston, MA: Kluwer Academic Press.
- Demski, J. (2007), "Analytic Modeling in Managerial Accounting Research," in Chapman, Hopwood, and Shields (eds.), pp.365-371.
- Ederhof, M. (2010), "Discretion in Bonus Plans," *The Accounting Review*, 85(6), pp.1921-1949.
- Feltham, G. A. (2005), "Information Economics and Management Accounting," *Journal of Management Accounting Research*, 17, pp.145-152.
- Mittendorf, B. (2006), "Capital Budgeting when Managers Value both Honesty and Perquisites," *Journal of Management Accounting Research*, 18, pp.77-95.
- 佐藤紘光 (1993)『業績管理会計』新成社.
- 佐藤紘光, 齋藤正章 (2006)『管理会計』放送大学出版.
- Young, S. M. (1985), "Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack," *Journal of Accounting Research*, 23(2), pp.829-842.

論 壇

管理会計研究における実証研究の特徴と課題
—アーカイバルデータを用いた実証研究に焦点を当てて—

木村史彦

<論壇要旨>

本稿では、アーカイバルデータを用いた実証研究（以下、実証研究とする）の特徴と課題を一般的な実証研究の枠組みに沿って概説し、管理会計研究における今後の実証研究のあり方について検討する。近年、日本の会計研究においても実証研究が増加傾向にあり、これは管理会計研究でも顕著である。実証研究は様々な研究テーマ・課題の下で設定された仮説を統計的な手法を通じて検証するものであり、その知見の蓄積は、管理会計研究および実務に対して大きな貢献を果たしうる。しかしながら、実証研究には多くの限界があり、それを把握しておくことは重要である。そこには、仮説設定におけるバイアス、変数を特定化する際の分析者の主観性、実証モデルの選択、検証結果の解釈の問題が含まれる。こうした問題を解決するためには、検証手続きの精緻化、適切な統計手法の適用とともに、他の方法を用いた研究とのコラボレーションが重要となる。

<キーワード>

管理会計研究, 実証研究, アーカイバルデータ, 仮説設定, 統計的検証

The Empirical Research Framework in Management Accounting

Fumihiko Kimura

Abstract

The purpose of this paper is to investigate the features of the empirical research in management accounting. Recently, in Japan, empirical research in accounting has been on the rise, and this tendency is prominent in management accounting. In empirical research, we test the hypotheses formulated under various themes through statistical verification of archival data. The accumulation of evidence plays a key role in the research and practice of management accounting. However, empirical research has limitations, such as bias in hypothesis formulation, subjectivity of the specification of variables, selection of empirical models, and interpretation of empirical results. In order to solve these problems, we need collaboration between empirical researches method and other expected research methods.

Key words

Management accounting, Empirical research, Archival data, Hypothesis formulation, Statistical verification

1. はじめに

近年、日本の会計研究においてもアーカイバルデータ（財務や株価、企業に関するデータベース等から得られたデータ）を用いた実証研究が増加傾向にあり、これは管理会計研究においても顕著である（本稿では特に明記しない限り、実証研究は「アーカイバルデータを用いた実証研究」を意味する）¹。例えば、2000 年から 2005 年までの『管理会計学』における「論文」35 篇のうち実証研究に分類されるものは 8 篇（23%）であるのに対し、2006 年から 2012 年までは、48 篇のうち 19 篇（40%）と大幅に増加している。

この背景には、3 つのことがあると考えられる。第一に、管理会計研究の分析対象が組織内の会計情報の利用から、企業間での利用に拡大する「組織のパウンダリの拡大（小倉，2012）」によって、財務諸表データを適用して分析可能な研究が増えたことがあげられる。例えば、Ittner and Larcker (2001) は、管理会計研究の分析対象の拡大のプロセスについて、(1) 予算と原価計算システムのコスト決定と財務コントロール（1950 年代以前）、(2) マネジメントプランニング・コントロールに対する情報の提供（1960 年代中盤まで）、(3) ビジネスプロセスの浪費の削減を強調するプランニングとコントロール（1980 年代以降）、(4) 企業価値の創造についての戦略的価値を包括するマネジメントプランニング・コントロール（1990 年代以降）を指摘している。このように、管理会計研究の分析対象は広がりを見せるとともに、財務会計研究や経営財務研究においてカバーされていた論点も包含されつつある。ここで、管理会計の実証研究において扱われるテーマとしては、企業の投資・戦略的行動と業績・財務特性の関係、経営者の earnings management などである。Ittner and Larcker の議論でいえば、(3) および (4) に関連するものが多く、これは、管理会計における実証研究の広がり、管理会計研究の分析対象の拡大と軌を一にしていることを示す。

第二に、キャッシュ・フロー情報の開示、マネジメントアプローチによるセグメント情報開示、近年のディスクロージャーの拡大、また企業に関するデータベースの充実によって、管理会計研究のテーマに沿った変数が入手しやすくなったことがあげられる。管理会計研究における実証研究では、質問票調査やインタビュー調査（以下、質問票調査等）が主流であった。これは、管理会計における分析課題は、予算や事業部の業績管理といった企業内部の諸特性に関連するものが中心であり、それに関わるデータは質問票調査等によってのみ収集されるケースも多いからである。したがって、質問票調査等は、管理会計の実証研究において極めて有用性が高いものの、後述する再現性やコストの面で問題もある。実証研究は、質問票調査等を完全に代替できるものではないが、収集可能なデータの拡大によって、その適用範囲は広がっている。

最後に、研究において「客観的な」エビデンスと「再現性」が重視されるようになったことがある。もちろん、実証研究における客観性や再現性の問題は、慎重に検討されるべきであるが、統計学に依拠した分析を含めている実証分析は、一定の科学性が担保されていると考えられることが多い²。

一方で、研究方法としての実証研究には多くの課題もある。実証研究が広く実施されている心理学や経済学の領域においては、サンプル選択の方法、データの再現性、有意性検定に対する批判など様々な問題点が指摘されており、実証研究に対し厳密なガイドラインを設定する学会誌も多い³。日本の会計研究における実証研究は、他分野や北米の会計研究と比べて発展途上にあるといえ、データの再現性、有意性検定についてほとんど問題とされていない。以上の議論をふまえ、本稿は、管理会計研究における実証研究の特徴と課題を一般的な枠組みに沿って概説し、今後の方向性について検討することを目的とする⁴。

本稿の構成は以下の通りである。第2節では実証研究の一般的なプロセスに沿って、研究上の課題を指摘する。第3節において前節をふまえ、研究開発費をめぐる分析を題材として実証研究の実際例を示した上で、第4節で、管理会計研究における実証分析の問題を考察する。最後に第5節においては、結論と今後の課題に言及する。

2. 実証研究のプロセスと課題

本節では、一般的な実証研究のプロセス（仮説設定、検証モデルと変数の特定化、サンプルの設定、統計的検証とインプリケーションの提示）に沿って、管理会計における実証研究の概要と課題を示す⁵。

2.1. 命題および仮説の設定

まず実証研究では、検証すべき命題ないしリサーチクエスションが設定される。これらは、会計実務や会計理論をふまえて設定されるが、その設定にあたっては、(1) データの制約等による検証可能性が重視されること、そして (2) 支持される見通しのある命題のみが設定される傾向があるとといった問題から、必ずしも管理会計研究における重要性の高いテーマに取り組みられない懸念がある。(2) の背景には、結果が出ていない論文が採択・出版されにくいとされる“publication bias”の問題が背景にあると考えられる (Fields et al., 2001)。

ここで、実証研究は、仮説を事前に設定しない研究方法（事実〔実態〕解明型研究）と、設定する方法（仮説検証型研究）に大別することができる（安藤・沼崎・村田，2009）。前者は主にその領域の初期の研究において実施されるものであるが、会計研究における実証研究では、理論的な研究が先行して分析上の命題が提示されていることが多く、後者が中心となる。ただし、前者においても何らかの分析視点は有することから、両者を厳密に区分することは困難である。

仮説検証型の研究では、何らかの経済（数学）的モデルを設定する場合としない場合がある。前者では、例えば「経営行動 X が業績 Y に影響を及ぼす」との仮説を検証する場合、X と Y の関係について、単純化されたモデルを設定し、それを数学的に証明した上で仮説とする。後者は、実務の中で自明とされてきた議論、もしくは逸話的な (anecdotal) 証拠に依拠して仮説を設定する方法である。会計研究においては、分析的研究の知見の蓄積が進んでいないことから後者に依拠したものが多⁶。以下で議論されるように、そこでは、相関性を検証することは比較的容易であるが、因果性を検証することは困難である点に留意が必要である。特に、後者による仮説設定では、厳密に因果関係が検討されることがないことから、分析者はとりわけ慎重になることが求められる。

2.2. 検証モデルと変数の特定化

実証研究では統計的な検証のためのモデル（検証モデル）が設定される。例えば、「経営行動 X が業績 Y に影響を及ぼす」との仮説を検証する場合、業績に関する変数を被説明（従属）変数、特定の経営行動およびそれ以外に業績に及ぼす影響をコントロールする変数を説明（独立）変数とする線形回帰モデルが設定されることが多い。

ここでは、三つの問題点を指摘する。第一は、因果性の問題である。上記の例において、分析を通じ特定の経営行動に係る係数が統計的に有意であることが観察されたとしても、その経営行動が業績に影響を及ぼすのか、逆に、業績の良否がその経営行動をとる誘因となるのかについて明らか

とはならない。例えば、 X として当期（または前期）における設備投資、 Y として当期の業績を考える場合、設備投資が業績に影響を及ぼしたのか、それとも、当期（または前期）における好業績を前提として設備投資を増やしたのかについては回帰分析を通じて明らかにすることはできない⁷。

第二は、代理変数の特定化の問題である。「企業業績の改善」の定義としては、利益額、利益率、株価の変化（株式リターン）など様々な視点が適用可能である。制度的あるいは法的な観点から議論されることが多い財務会計研究において、変数の特定化は比較的容易であるが、分析者が知り得ない経営者の意識なり意図が問われるような管理会計研究においては困難となるケースが多い。

第三は、関数形の特定の問題である。実証分析では一般的に線形モデルが設定されることが多いが、先験的に関数形が特定できることは稀である。例えば、投資 X と業績 Y の関係が、投資 X が一定額までは業績に影響することなく、一定額を超えた場合にのみ影響するといった可能性もある。この場合には、信頼性の高い検証モデルを設定することはできない。

2.3. サンプルの設定

実証研究の検証は、ほとんどの場合企業の範囲および期間について、標本調査による。ここで企業の範囲について見ると、データの利用制約によって上場会社に限定されるケースが多い。財務会計領域では上場会社の会計上の問題が議論の中心となるが、管理会計研究においては上場会社に限定して議論できるか否かはケースバイケースである。管理会計実務の一般の傾向を見出すことを目的とする場合、上場会社は、企業規模、資金調達の観点からバイアスがかかったサンプルとなる⁸。

一方、期間の範囲について見ると、収集されるデータは過去の一定期間のものである。社会科学の実証分析においては、分析対象はその時点の様々な経済環境の影響を受けることから、分析結果は限定的に解釈されるべきものとならざるをえない。例えば、極端な不況期やバブル期を分析期間に含めるか否かは難しい問題となる。

2.4. 統計的検証

仮説の検証にあたっては、様々な統計的手法が適用される。先の例であれば、最小二乗法によって係数を推定し、その統計的有意性が検討される。係数に関する t 検定のもとで、係数=0とする帰無仮説を棄却することができ、符号が予想と首尾一貫していれば、仮説が支持されたと解釈される。

ここでは二つの問題を指摘する。第一に、検定における有意水準をどの程度に設定するかの問題である。統計学、計量経済学では有意水準を1%ないし5%に設定することが多いが、10%とするケースもある。有意水準は慣例的に設定されるものであり、どの程度に設定するかは実証研究を伴う様々な分野で問題となる。有意水準を10%に設定すれば、結果に対する信頼度は90%となるが、こうした水準が許容されるのか否かについては、分析者が判断すべき課題である⁹。

第二は、サンプルサイズが大きい場合には、統計的有意性が得られやすい問題である。企業を分析対象とする実証研究では、大規模なサンプルを確保することが可能なケースが多く、統計的有意性が得られやすい¹⁰。この問題は実証研究に関わる領域ではメジャーなものであり、1960年代から「統計的有意性検定論争 (the significance test controversy)」(Morrison and Henkel, 1970) として議論されている。とりわけ自然科学領域、心理学領域においては、統計的有意性を重視すること自体を問題視する議論も見られる。例えば、野生動物に関するジャーナルである *Journal of Wildlife Management* には、The Insignificance of Statistical Significance Testing (統計学的な有意性検定の無意味) とするペーパーも掲載されており (Johnson, 1999), 統計的有意性に基づく議論に対し慎重な姿

勢が示されている。Johnson (1999) では、生物学的な有意性の重要性が指摘されているが、これは、会計研究においても示唆的な見解である。経済学や心理学の研究においては、統計的有意性（回帰分析における係数の検定に係る t 値）よりも効果量（回帰分析における推定された係数の大きさ）、検定よりも区間推定を重視すべきとの見解が多く見られるようになっており（例えば、Kline, 2004）、会計研究においてもこうした議論を視野に入れるべきである。

2.5. 政策的提言の提示

実証論文では、最終的に検証結果をふまえた議論がなされることが多いが、その中で政策的提言を提示するべき否か、例えば、先の「経営行動 X が業績 Y に影響を及ぼす」との仮説に対して、 X が有意な変数であることが示された場合に、単に「 X は有効であった」と指摘するにとどめるのか、「 X をすべきである」といった踏み込んだ解釈が可能であるのかが問題となる。しかし、これまでの議論で見てきたように、実証分析の結果を積極的に解釈することができるのか否かについては難しい問題である。大日方 (2009) は、「実証結果のもっともらしさが相対的であることは、方法論学習の第一歩」であると言及しており、実証結果は抑制的に解釈すべきとの見解を示している。しかしながら、単に仮説を検証するだけでは、実証研究の価値は限定的であるともいえ、いかにバランスをとるかが問題となる。

3. 実証研究に関する問題の実際例

本節では、日米企業を対象とした、当期業績を維持するために研究開発費を削減するような近視眼的行動 (myopic behavior) と企業のガバナンス構造に関する分析を通じて実証研究の課題を示す。本節の分析は、あくまでも方法論的な論点の具体例を示すことを目的とすることから、実証研究として厳密なものではない点に留意されたい¹¹。

3.1. 問題意識

企業の成長要因として、研究開発投資の重要性はきわめて高く、将来の企業価値に対して貢献することが期待される。しかしながら、研究開発費は日米とも現行の会計基準上、費用計上されることから、当期の業績に対してはネガティブな影響を及ぼす。ここで、経営者が特定の利益目標を達成するインセンティブを有しているが、その目標を達成できない場合、研究開発費を削減して当期の業績を維持するような近視眼的行動をとる可能性がある¹²。

ここで、経営者が研究開発費を削減するような行動をとるか否かについては、二つの要因が影響する。一つは利益目標を達成するインセンティブの強さである。実証会計理論 (positive accounting theory) では、こうした利益目標は経営者と、株主や債権者といった企業のステークホルダー間の利害対立の下で設定される明示あるいは黙示の会計ベースの契約の下で設定されると考えられる。経営者がこの契約の遵守を重視するか否かは、ステークホルダーからのプレッシャーの強さに依存する。もう一つは、経営者に対するモニタリングの強さである。研究開発費の削減行動は、企業価値に対してネガティブな影響を及ぼしうるものであることから、利害関係者とりわけ株主にとって望ましい行動とはならないことが多い。したがって、企業のステークホルダーは、経営者に対するモニタリングコストが将来の企業価値の毀損額を下回る限りにおいて、経営者の近視眼的行動を抑制すると予想される。経営者に対するステークホルダーのコントロールに係る問題は、企業のガバ

ナンス構造の問題であり、以上の議論から、ガバナンス構造が経営者の近視眼的行動と関係しているとの推論を導くことができる。

この議論に関する先行研究をいくつか示す。Stein (1989) は、エージェンシーモデルの分析を通じ、企業内部の利害関係者間で利害対立あるいは情報の非対称が存在する場合に、経営者が近視眼的行動をとる可能性が高まることを示している。また、Porter (1992) は、企業の資金調達と企業内部の資本配分が結びついているとの見解を示した上で、米国においては、機関投資家等の短期志向の株主が企業の近視眼的行動を助長している一方、日本的なガバナンスが長期志向の投資行動を促進していると指摘している。

Bushee (1998) は米国企業のデータを用いて、機関投資家による持株比率が高い場合には、経営者は研究開発費を削減することで減益を回避するような近視眼的行動をとること、そして機関投資家が長期志向を有する場合には、近視眼的行動が抑制されることを示している。さらに木村 (2003) は、Bushee (1998) の枠組みを援用して日本企業に独自のガバナンス構造と研究開発費の削減行動の関係について分析している。日本の 1992 年から 98 年までの製造業に属する上場企業を対象とする分析の結果、(1) 負債比率が高い場合には、近視眼的行動をとる可能性が高いこと、(2) 安定株主による所有割合が高い場合、経営者の近視眼的行動が抑止される可能性が高いという知見を得ている。ただし、Bushee (1998) および木村 (2003) の分析期間は 1990 年代であることをふまえ、以下ではこれらの知見が、近年のガバナンス構造の変化を受けて、どのように変化しているのかについて、2011 年の日米の上場企業を対象として分析する。

検証にあたり、次の 3 つの仮説を設定する¹³。仮説 1 と 2 は株主構成が、経営者の近視眼的行動に及ぼす影響を検証するためのものであり、機関投資家は近視眼的志向を有しており、安定的な株主はそうした志向を有していないと仮定する。仮説 3 は負債による資金調達への依存度が高い場合、借入条件等を維持するために目標利益の維持を図ると予想する。また、経営者の目標利益の水準としては、Bushee (1998) および木村 (2003) と同様、前期の利益水準すなわち減益回避を目標としていると想定する。

仮説 1：機関投資家による持株比率が高い企業では、減益を回避するために、研究開発費の削減行動がとられる可能性が高い。

仮説 2：安定的な株主による持株比率が高い企業では、減益を回避するために、研究開発費の削減行動がとられる可能性が低い。

仮説 3：負債比率が高い企業では、減益を回避するために、研究開発費の削減行動がとられる可能性が高い。

3.2. リサーチデザイン

3.2.1. サンプルセレクション

2011 年の日米の上場会社を分析対象として、サンプル選択基準は以下の通りとする。

- (1) Capital IQ (Standard & Poor's 社) においてデータ利用可能
- (2) 金融業 (financial industry) を除く
- (3) 変則決算でない
- (4) 研究開発費が 5 億円 (日本) ないし 500 万ドル (米国) 以上で、かつ、売上高・研究開発費比率が 5% 以上である
- (5) その他分析に必要なデータが利用可能

これらの基準の下で、最終的なサンプルサイズは米国 680、日本 381 の 1,061 となった。

管理会計研究における実証研究の特徴と課題
 - アーカイバルデータを用いた実証研究に焦点を当てて -

表1 変数の定義

変数（予測符号）	定義
被説明変数	
研究開発費の削減 (<i>CUTRD</i>)	研究開発費を前期から削減していれば1, いなければ0
コントロール変数	
前年度の研究開発費の変化 (<i>PCRD</i>) (-)	前期と前々期の研究開発費（自然対数値）の差額
売上高の前期からの変化 (<i>CSALES</i>) (-)	前期と前々期の売上高（自然対数値）の差額
目標利益からの乖離 (<i>DIST</i>) (+)	(研究開発費控除前利益の前期からの差額) ÷ (前期の研究開発費)
企業規模 (<i>SIZE</i>) (+/-)	総資産の自然対数値
企業のガバナンス構造に関連する変数	
負債比率 (<i>LEV</i>) (+)	総負債÷総資産
機関投資家の持株比率 (<i>INST</i>) (+)	Capital IQ の “institutional investor shares”の持株比率
安定株主の持株比率 (<i>STAB</i>) (-)	Capital IQ の “strategic owner shares”の持株比率

3.2.2. 検証モデル

本稿では、以下の検証モデル（ロジット回帰モデル）を設定する。 i は企業を示し、それ以外の変数の定義は表1の通りである。

$$CUTRD_i = \beta_0 + \beta_1 PCRD_i + \beta_2 CSALES_i + \beta_3 DIST_i + \beta_4 SIZE_i + \beta_5 LEV_i + \beta_6 INST_i + \beta_7 STAB_i + \varepsilon_i$$

コントロール変数は、研究開発費のトレンド、企業の成長性、目標利益の達成の困難性、規模の各々をコントロールするものであり、ガバナンス構造に関する変数は、仮説1から3について検証するためのものである。

分析にあたり、サンプルを目標利益（前期利益）と研究開発費控除前利益（以下、控除前利益）の大小関係に基づき SD (Small Decrease), LD (Large Decrease), IN (Increase) に分割する。SD は、控除前利益が前期よりも減少しており、かつその減少額が前期の研究開発費よりも小さい企業である。このタイプの企業は研究開発費を削減することによって減益回避できることから、研究開発費の削減を図る可能性がもっとも高く、分析の主要な対象となる。次に、控除前利益が前期よりも減少し、かつその減少額が前期の研究開発費よりも大きい企業を LD とする。LD に分類される企業は、研究開発費を削減しても減益回避が不可能な企業であり、SD と比べて研究開発費の削減が行われる可能性が低いと考えられる。最後に IN は、控除前利益が前期よりも増大している企業であり、研究開発費を削減する可能性が低い。

3.3 検証結果

3.3.1. 基本統計量

基本統計量を表2で示す。パネルAは企業規模、業績の概要についての統計量である。企業規模は日本の方がやや大きい、研究開発費の水準は米国の方がやや高い傾向にある。パネルBでは以下のロジット分析で用いる変数に関する記述統計量を示した。機関投資家の持株比率 (*INST*) および安定株主の持株比率 (*STAB*) は日米で大きく異なる。米国では機関投資家の持株比率が高い傾向にあり、日本では安定株主の持株比率が高い傾向にある。

パネルCは、各サブ・サンプルの大きさを示している。本節の分析ではSDに焦点が当てられるが、米国では研究開発費を削減している企業が25%程度（161社中41社）にとどまる一方、日本

表2 基本統計量
パネルA 企業規模、業績の概要

	日本		米国	
	平均値	中央値	平均値	中央値
研究開発費（百万ドル）	220.6	36.3	279.8	41.3
総資産（百万ドル）	6155.7	1740.5	5018.6	529.0
営業利益（総資産で基準化）	0.064	0.058	0.030	0.076
純利益（総資産で基準化）	0.035	0.034	-0.007	0.045

パネルB ロジット分析で用いる変数の概要

	日本		米国	
	平均値	中央値	平均値	中央値
CUTRD	0.550	1.000	0.190	0.000
PCRD	-0.070	-0.060	0.090	0.080
CSALES	0.080	0.060	0.130	0.110
DIST	0.910	0.440	0.470	0.300
SIZE	11.94	11.84	6.52	6.27
LEV (%)	43.86	43.55	45.11	40.02
INST (%)	22.63	21.47	65.71	73.48
STAB (%)	24.38	19.31	17.52	10.80

パネルC サブ・サンプルの企業数（単位：社）

	SD	LD	IN	合計
米国				
研究開発費削減なし	121	51	376	548
研究開発費削減あり	40	20	72	132
日本				
研究開発費削減なし	34	5	134	173
研究開発費削減あり	63	24	121	208

表3 SD サンプルについてのロジット回帰分析の結果

$$CUTRD_i = \beta_0 + \beta_1 PCRD_i + \beta_2 CSALES_i + \beta_3 DIST_i + \beta_4 SIZE_i + \beta_5 LEV_i + \beta_6 INST_i + \beta_7 STAB_i + \varepsilon_i$$

	日本		米国	
	dP/dX	t-statistic	dP/dX	t-statistic
定数項	-0.082	-0.356	0.107	1.567
PCRD (-)	-0.090	-0.624	-0.266	-3.805***
CSALES (-)	-0.348	-1.887*	-0.349	-4.315***
DIST (+)	-0.031	-1.892*	-0.006	-1.300
SIZE (-)	-0.005	-0.229	0.012	1.355
LEV (+)	0.552	3.879***	-0.088	-1.790*
INST (+)	-0.087	-0.360	-0.392	-4.822***
STAB (-)	-0.011	-0.072	-0.224	-2.248**
Pseudo R ²	0.076		0.163	
N	97		161	

dP/dX は限界効果, ***は $p < 0.01$, **は $p < 0.05$, *は $p < 0.1$ を示す。

企業では 65%程度（97 社中 63 社）がとられており、減益回避のために研究開発費を削減するような行動は日本企業において顕著である。パネル A において見られるように、全体的に米国企業のほうが成長性が高く、日本企業においては近視眼的行動がとられにくいとした Porter (1992) の議論とは異なる傾向が示唆されている。

3.3.2. ロジット回帰分析の結果

表3 ではロジット回帰分析に関する結果を示した（なお、紙幅の制約から、分析結果は最も重要なサブ・サンプル SD に関するもののみとしている）。また、線形回帰モデルと同様の解釈ができ

管理会計研究における実証研究の特徴と課題
 - アーカイバルデータを用いた実証研究に焦点を当てて -

るように係数ではなく限界効果 (dP/dX) を示している。日本企業に関しては、コントロール変数を除くと、負債比率 (LEV) のみ正でかつ有意な変数となっており (有意水準 1%)、負債比率が高い企業ほど、研究開発費を削減する行動がとられる可能性が高いといえる。他方、米国企業については、負債比率 (LEV)、機関投資家の持株比率 ($INST$)、安定株主の持株比率 ($STAB$) のいずれの係数も負値でかつ統計的に有意な変数となっている。安定株主は予想通りの結果であるが、機関投資家ならびに負債比率については予想と反対となった。結果は、米国では、安定株主とともに、機関投資家および負債による資金調達、経営者による近視眼的行動の可能性を減じていることを示唆している。

4. 管理会計研究における実証研究の問題点

本節では、第 2 節および第 3 節をふまえて、(1) 仮説の導出プロセス、(2) リサーチデザイン、(3) 検証プロセス、(4) 検証結果の解釈の各々の観点から、管理会計研究における実証研究の問題点を具体的に考察する。

(1) 仮説の導出プロセスにおいて、前節では、経営学的な議論 (Porter, 1992)、米国での実証研究 (Bushee, 1998) に依拠しつつ仮説を導出した。北米の先行研究に対して something new を付加する形での議論は、日本の会計領域の実証研究で広く実施されているが、理論的な枠組みについては先行研究に依存している部分が多い。実証分析において因果性を検証することができないことをふまえば、仮説の設定段階で理論的關係を厳密に検討することが重要である。そこでは、理論的研究、実務的な見解、質問票調査などの多面的な知見を反映させることが重要となるが、とりわけ、分析的会計研究とのコラボレートが重要となる。

(2) リサーチデザインの問題について、日本の実証研究では、テーマについては独自のものを設定しつつも、トップジャーナルに掲載された研究のリサーチデザインを援用することが多い。先の分析では、*The Accounting Review* に掲載された Bushee (1998) に依拠した分析手法を用いている。実証研究で得られる結果の頑健性 (robustness) はリサーチデザインに依存していることから、「手堅い」先行研究に依存することは有用であるが、アカデミックな貢献としては独自のリサーチデザインを提案することが重要である。また、変数の設定にあたり、近視眼的行動としては減益回避を想定している点、安定的な株主として strategic owner shares を適用している点など多くの仮定ないし前提に依存している。このように一つの検証モデルの設定にあたっても、数多くの仮定・前提に依存しており、結果の妥当性や頑健性を左右するものとなる。

(3) 検証プロセスの問題である、前節の検証結果 (表 3) において、米国企業の $STAB$ は 5%水準で有意で、限界効果 (dP/dX) は -0.224 であった。これは、安定株主の持株比率が 1 ポイント上昇すると、近視眼的行動がとられる確率が 22.4%減少することを意味する。しかしながら、この結果を通じて統計的に証明されたことは、帰無仮説の棄却 (係数 $\neq 0$) であって、係数の評価と解釈については管理会計研究の理論ないし実務的な常識に則って、分析者が判断すべき問題であり、統計的有意性は最低限のハードルとしつつ、管理会計としての有意性を評価する必要がある¹⁴。

最後に、(4) 検証結果の解釈の問題である。前節の分析では、先行研究と異なる結果が見出されている (表 2 パネル C、表 3)。仮説 1 では機関投資家の所有割合が高いほど研究開発投資を削減すると予想したが、米国企業において結果は逆であった (1%水準で有意)。この結果は先行研究である Bushee (1998) とは異なり、また、Porter (1992) の議論とも対立する。これについては、リサーチデザインの差異、あるいは経済的諸条件 (経済状態、法規制など) の変化に伴い機関投資家

の性格が変わったことが影響している可能性が高い。ただし、表 2 パネル C で示される分析は、リサーチデザインの差異の影響を受けにくいシンプルな分析であり、後者の影響も少なからずあったと考えられる。こうした議論は、社会科学の研究において発見された事象は「趨勢」であって「絶対的法則」ではないとする Popper (1957) によって指摘される古典的な問題である。本稿では、こうした科学哲学上の議論に踏み込まないが、会計研究上の論点はとりわけ制度・経済的諸条件と密接に結びついている可能性が高い。したがって、会計における実証研究における検証は、仮説と経済的背景の結合的なものであると理解することが肝要である。

5. 結びにかえて

本稿では、管理会計研究における実証研究の特徴と課題について検討した。他の研究方法と比べて実証研究は「客観的」あるいは「科学的」と考えられることもあるが、前節まで見てきた研究方法としての実証研究の限界は、むしろ分析者の主観性に依存する程度が高いことに起因すると結論づけられる。

本稿のこれまでの議論をふまえて、管理会計における実証研究の今後の方向性を二つ指摘する。一つは、実証研究の蓄積の重要性である。本稿で見てきたように、実証研究は多くの前提ないし仮定が置かれるものであり、また経済的諸条件の影響を受ける。さらに、査読制度の下でも、データ収集、分析におけるエラーを完全に排除することはできず、個別の研究のみでの頑健性を追求することには限界がある。これらの問題は、同一のテーマについて複数の研究者が様々なアプローチで、多面的に検討することによってのみ解決される。

もう一つは「実証研究のための実証研究」の重要性である。実証研究では黙示的な様々な前提が存在する。例えば、先の分析では用いていないが業種（産業）分類、財務データベースにおけるデータの集計方法などがあげられる。また、統計的手法はそれぞれについて多くの前提条件の下で適用されるものである。こうした問題は、管理会計上の問題に直接アプローチするものではないが不可欠な研究領域となる¹⁵。

最後に、会計研究において様々な研究方法が用いられ、そして各々が洗練されていくにつれて、財務会計、管理会計、監査といった研究対象間のカベではなく、研究方法間のカベが高まっていくことになる点を指摘しておきたい。本稿で取り上げてきた実証研究の課題の解決には分析的会計研究、ケーススタディ、実験研究、質的研究などとのコラボレーションが必要となってくる一方、他の研究方法を用いた研究においても実証研究の知見が求められる。したがって、いかにして研究方法間のカベを超えていくのが、今後の管理会計研究において重要となってくると考える。

謝辞

本稿は、日本管理会計学会 2012 年度年次全国大会（2012 年 8 月 25 日、26 日；国士舘大学）の統一論題「管理会計研究と方法論」における報告を、当日の議論をふまえて加筆・修正したものである。座長の山本達司先生（大阪大学）およびご報告・ご出席の先生から多くのご意見、ご示唆を頂いた。ここに記して深く感謝する。また本稿は、文部科学省科学研究費補助金（若手研究 (B)、課題番号 23730427）による研究成果の一部である。

管理会計研究における実証研究の特徴と課題
 - アーカイバルデータを用いた実証研究に焦点を当てて -

- ¹ 本稿では、管理会計研究において重要な研究方法である質問票調査に関する議論は取り扱わない。また、実証分析にかかるテクニカルな論点についても対象としない。
- ² 会計学における実証研究の客観性をめぐる議論は、福井 (2008), Watts and Zimmerman (1990) を参照のこと。著者は、実証研究が、「解釈にあたり分析者の恣意性を排除している」という点で客観的であるという立場はとっていない。この問題については第2節で検討する。
- ³ 例えば『日本経済研究』では、「使用データについてのガイドライン」が設定されている。
 (http://www.jcer.or.jp/academic_journal/kitei/guide.pdf, 2012年12月現在)。
- ⁴ 本稿では、実証分析に伴う計量経済学的な問題（例えば、系列相関、分散不均一性の問題、パネルデータの分析手法など）については取り扱わない。
- ⁵ 以下の議論は、社会心理学の基本的なテキストである安藤・沼崎・村田 (2009) を援用する。
- ⁶ 分析的手法を用いた研究とのコラボレーションの関係については後述する。
- ⁷ 計量経済学的には、Granger の定義による因果性について検証可能であるが、これは、一般的に考えられる因果性と異なる概念であるケースが多い。
- ⁸ その他、日本企業における実証分析では3月決算に限定された分析が実施されることが多いが、例えば日本の流通、小売業の決算月は2月であることが多く、企業の属性に偏りが生じる可能性があるといった問題もある。
- ⁹ 近年の実証研究では、統計値とともに、有意確率 (p 値) を示すことが多い。
- ¹⁰ 相関係数について考えると、サンプルサイズが1,000の場合、0.08以上ないし-0.08以下の数値が観察されれば、相関係数をゼロとする帰無仮説が有意水準1%で棄却される。しかしながら、この程度の相関係数をもって、相関があるといえるか否かについては、議論の余地がある。
- ¹¹ 本節での議論については、厳密な分析を加えた上で稿を改めて報告したい。
- ¹² こうした行動は実体的利益マネジメント (real earnings management) と呼ばれており、その観点からも研究が進められている (Roychowdhury, 2006, 山口, 2009)。
- ¹³ 仮説設定に至る詳細な議論は、Bushee (1998) および木村 (2003) を参照のこと。
- ¹⁴ 先に述べたように近年の実証研究では、検定よりも区間推定が重視されている。
- ¹⁵ 例えば米国では、90年代から会計・ファイナンスの実証分析に対する業種分類の影響を検証する研究がトップジャーナルで発表されている。こうした議論の背景および日本企業についての分析は、木村 (2009) を参照のこと。

参考文献

- 安藤清志, 沼崎誠, 村田光二. 2009『新版 社会心理学研究入門』東京大学出版会.
- Bushee, B. J. 1998. The influence of institutional investors on myopic R&D investment behavior. *The Accounting Review* 73 (3): 305-33.
- Fields, T. D., Z. L. Thomas, and L. Vincent. 2001. Empirical research on accounting choice. *Journal of Accounting and Economics* 31 (1-3): 255-307.
- 福井義隆. 2008.『会計測定の再評価』中央経済社.
- 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 (1-3): 349-410.

- Johnson, D. H. 1999. The insignificance of statistical significance testing. *Journal of Wildlife Management* 63 (3): 763-772.
- 木村史彦. 2003. 「経営者の近視眼的投資行動と企業のガバナンス構造—研究開発投資水準の決定をめぐる—」管理会計学 11-1: 43-56.
- 木村史彦. 2009. 「業種分類の信頼性比較—日経業種分類, 東証業種分類, および GICS 業種分類の比較分析—」現代ディスクロージャー研究 9: 33-42.
- Kline, R. B. 2004. *Beyond significance testing: reforming data analysis methods in behavioral research*. American Psychological Association.
- 大日方隆. 2009. 「実証会計学の継承と展望」会計 175-1: 34-62.
- 小倉昇. 2012. 「管理会計研究の現状と課題」管理会計学 20-2: 97-108.
- Morrison, D. E. and R. E. Henkel. 1970. *The significance test controversy*. Transaction Publishers.
- Stein, J. 1989. Efficient Capital Markets, Inefficient Firms: A Model of Myopic Corporate Behavior. *Quarterly Journal of Economics* 104: 655-669.
- Porter, M. E. 1992. Capital disadvantage: America's falling capital investment system. *Harvard Business Review* 70 (5): 65-82.
- Popper, K. R. 1957. *The poverty of historicism*, London, Routledge. 久野収, 市井三郎訳. 1961. 『歴史主義の貧困—社会科学の方法と実践』中央公論新社.
- Roychowdhury, S. 2006. Earnings management through real activities manipulation. *Journal of Accounting and Economics* 42 (3): 335-370.
- 山口朋泰. 2009. 「実体的裁量行動の要因に関する実証分析」管理会計学 19-1: 57-76.
- Watts, R. L. and J. L. Zimmerman. 1990. Positive accounting theory: A ten year perspective. *The Accounting Review* 65 (1): 131-156.

論 壇

管理会計における実験研究の位置付けを巡って

田口 聡志

〈論壇要旨〉

本稿では、管理会計における実験研究の方法論的な意義を整理すると共に、管理会計研究をより豊かにしていくために実験が担っていくべき役割について検討を行う。実験研究は、(1) data のハンドリングが容易、(2) 事前検証が可能（意図せざる帰結の発見が可能）、(3) 内的妥当性が高いという優位性を持つ。また、実験研究には、2つのタイプがある（複数人間の意思決定を取り扱いメカニズムの検証が得意な経済実験と、個人単体の意思決定を取り扱いヒトの心理バイアスの検証が得意な心理実験）。管理会計では、主にマネジメント・コントロールの領域で実験が用いられ、また、特に心理実験のウェイトが高い。今後は、心理実験と経済実験との融合を図り、また、他の研究手法と良好なコラボレーションを図っていくことが望まれる。

〈キーワード〉

心理実験、経済実験、内的妥当性、外的妥当性、実験比較制度分析

A Study on an Experimental Research in Managerial Accounting

Satoshi Taguchi

Abstract

The purpose of this study is to examine the methodological importance of experimental researches in managerial accounting and to think of the role of it for future fruitful researches. The experimental research has three excellent characteristics; (i) the ease of use of data, (ii) an ex-ante test to make a discovery of unintended consequences and (iii) high internal validity. There are two types of experimental approach; economic approach used by mechanism verification and psychological approach used by bias verification. In managerial accounting, there are many psychological experimental researches in the field of management control.

In future researches of managerial accounting, it would be better that experimental methods will be used as not only psychological approach but also economic approach and will collaborate with other research methods.

Key Words

psychological experiment; economic experiment; internal validity; external validity; experimental institutional comparative analysis;

1. はじめに

本稿は、(1) 管理会計における実験研究の方法論的な意義を整理すると共に、(2) 管理会計研究をより豊かにしていくために実験が担っていくべき役割について検討を行うことを目的とするものである²。結論的に言えば、(1)について、実験研究は、他の方法論と比べて、(a) data のハンドリングが容易、(b) 事前検証が可能（意図せざる帰結の発見が可能）、(c) 内的妥当性が高い、という優位性を持つ点に大きな意義がある。また、(2)については、他の研究手法と良好なコラボレーションを図っていくとともに、経済実験と心理実験とを融合した研究（行動データと心理データを同時採取し仮説を検証していくタイプの研究）を展開していくことが望まれる。

まず第2節では、実験研究の意義について、他の研究手法との比較により明らかにする。それを承けるかたちで、第3節では、管理会計における先行研究の整理を行う。そこでは、主にマネジメント・コントロールの領域で実験が用いられ、また、特に心理実験に多くの研究が集中していることが示される。その上で、第4節では、管理会計実験の発展可能性について検討する。具体的には、大きく2つの方向性が示される。最後に第5節では本稿の纏めを行う。

2. 実験研究の定義・意義

2.1. 実験の定義

実験とは、他の条件は一定にして、ある1つの独立変数だけを実験操作によって変化させ、従属変数の変化が仮説どおりに起こるかどうかを調べるための手法をいう（清水・河野編 2008, 99）³。

現在、社会科学全体において実験研究が大きく注目されており、経済学、政治学、心理学、社会学、果ては神経科学、生物学といった領域も巻き込んだ「総力戦」で、人間心理と経済社会との関係を解明しようという大きな潮流がある⁴⁵。このように、社会科学全体において実験研究が注目されている背景の1つには、いわゆる制度の失敗の問題が考えられるかもしれない。すなわち、特に近年、既存の経済・金融制度において、これまでの経済理論では予期できなかった様々な「失敗」が起こっている。その中で、伝統的な経済理論が前提と

¹ 「豊かに」の具体的な意味としては、研究の深化、説明力の向上、現実世界への提言（実務への役立ち）といったいわば「表の意味」もあるが、本稿では、このほかに『部外者（門外漢）』から見て魅力的」とでもいふべき「裏の意味」も考えてみたい。すなわち、現在の実験社会科学研究の現状は「総力戦」であることから（上枝・田口 2012）、そのような中で、管理会計以外をメインとする実験研究者（財務会計・監査論研究者、経営学者、経済学者、社会学者、心理学者等）にも「魅力的な研究領域である」「参入したい」と思わせるような「何か」を管理会計が持つためにはどうしたらよいかという点（非管理会計・実験研究者の管理会計研究への参入）、および、逆に、他の方法論を採る多くの管理会計研究者に、実験研究に参入してもらうにはどうしたらよいかという点（非実験・管理会計研究者の実験研究への参入）も考えてみることにする。

² このような問題意識で検討がなされるため、本稿は、管理会計における実験研究を網羅的・包括的にサーベイすることをそもそも企図していない点には、くれぐれも留意されたい。

³ なお、本稿では、筆者の問題意識・関心から、計算機実験は当面検討の対象外とする（いわゆる被験者実験のみを検討対象とする）。

⁴ 本節の記述は、主に上枝・田口（2012）、および、田口（2012c）などに依拠している。

⁵ たとえば、我が国におけるその一端としては、文部科学省科学研究費補助金（特定領域研究）「実験社会科学 - 実験が切り開く 21 世紀の社会科学 -」（平成 19-24 年度、研究代表者：西條辰義教授（大阪大学））などが挙げられる。

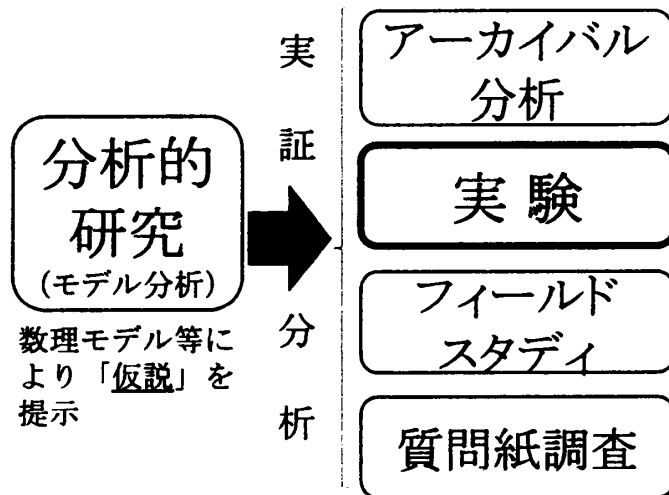
してきた人間観（合理的経済人）に対して大きな疑問が提起されており、人間の限定合理性ないし非合理性をも取り込んだ新しい人間観のもとでの社会科学的研究がいま大きな注目を集めているのである（Kahneman and Tversky 1979, Camerer 2003）。

そして、このような潮流の中で、実験は極めて有効な手段となる。すなわち、上記のような問題意識からすると、実際の人間の行動データや心理データを集積しそれを分析することが必要となるが、そのようなデータの集積や分析は、まさに実験研究が得意とするところである。このように、実験研究は、社会科学における人間観のあり方の再検討と関連して大きな注目を浴びているといえよう⁶。

2.2. 社会科学における実験の特徴：他の研究手法との比較を通じて

次に、他の研究手法との比較を通じて、社会科学における実験の特徴をあぶりだすことにしよう。特に、分析的研究（モデル分析）、アーカイバル分析、質問紙調査、および、フィールドスタディとの関係を図示すると、図1のようになる⁷。

図1：他の方法論との関係



2.2.1. 分析的研究（モデル分析）との関係

まず、分析的研究との関係を見ると、実験は、分析的研究と大きく2つの関係性を有している。まず第1は、「仮説」とその「検証手段」という関係性である。すなわち、まず分析的研究は、数理モデル等により仮説を提示するものであるが、そこで示される仮説を検証するのが実証分析である。実証分析の1つである実験は、仮説の具体的検証手段としての役割を担う⁸。

また第2は、フィードバック効果である。すなわち、実験には、他方で、実験結果を理論研究者に対してフ

⁶ なお、筆者が見るところ、このような問題に対するもう一つの潮流は、経済物理学などを中心とする「べき分布」による証券市場の解明である。但し、この点については、紙面の都合もあるので本稿の検討対象外とする（いずれ別稿を期したい）。

⁷ なお、以下の比較ないし特徴付けは、あくまで一般論であり、当然のことながら、個別具体的な研究全てに当てはまるというわけではないということには、くれぐれも留意されたい。

⁸ 会計における分析的研究については、たとえば、太田（2010）、ないし、椎葉（2009）を参照。

⁹ なお、先に示した実験の定義をみても、「従属変数の変化が仮説通りに起こるかどうかを調べる」とあり、まさにこの点が分析的研究との関係を物語っている。

フィードバックするというルートも期待されている。Kagel and Roth (1995, 22-23) は、このような実験の効果を「理論家との対話 (dialogue with theorists)」と呼んでいる。

このように、分析的研究と実験研究との間には、「分析的研究→実験」と「実験→分析的研究」という2つの関係性が存在しており、それゆえ、実験研究は、「実証手段」という特徴と「理論へのフィードバック」という2つの特徴を有するといえる。

2.2.2. アーカイバル分析との関係

次に、株価データ等のアーカイバルデータを用いたアーカイバル分析との関係について述べる。実験とアーカイバル分析は、仮説の検証手段という意味では同じであるが、以下の4点で異なる。

第1は、実験は事前検証が可能であるという点である。すなわち、アーカイバル分析は、現実にあるデータを用いるため、制度の有効性等を検証する場合には、当該制度がすでに存在していることが大前提となる(制度なくしてデータなし(分析なし))。これに対して、実験は、たとえ当該制度が現実には存在していなくても、実験室の中に擬似的な制度を創出し、そこにおける被験者行動のデータを用いた分析が可能となる。よって実験では、ある制度や仕組みが現実には存在する前に、当該制度ないし仕組みの有効性や意図せざる帰結なども検証することが可能となる¹⁰。

第2は、実験は、データのハンドリングが比較的容易である点である。すなわち、実験は、上述の通り、実験者が研究目的に応じて自分で実験をデザインすることができるので、仮説検証のために必要な変数も直接的に実験の仕組みの中に盛り込むことが可能となる。これに対して、アーカイバル分析では、そのようなことは不可能であるため、現実には存在するデータから、仮説検証のために必要な変数に出来るだけ近いものを代理変数として探してこなければならない(そしてしばしば、その代理変数の妥当性や整合性が問題となる)。

第3は、実験は、内的妥当性 (internal validity) ¹¹が高いという点である。すなわち、上述の通り、実験では、実験者が柔軟にデータを採取する状況(実験)をデザインし、研究目的や検証すべき仮説に直接即した変数や統制条件を構築することが出来るため、そこからアウトプットされるデータとしても、因果関係を直接検証することが出来るような条件の統制が十分になされたものを得ることが可能となる。このように、因果関係の直接的な検証が可能となるところが実験研究の大きな特徴であり、この点、アーカイバル分析と異なる。

第4は、反面、外的妥当性 (external validity) ¹²が相対的に低い点である。すなわち、一般論としては、実験研究は、現実そのもののデータを扱うアーカイバル分析と異なり、擬似的な世界で創出されたデータを用いるため、外的妥当性は相対的に低いとされることが多い¹³。

¹⁰ なお、この点は、制度の実証分析を行う上で極めて重要な点となり、制度デザイン研究に対する実験研究の役立ちの大きさが理解できる。詳細は、田口(2012c)を参照。

¹¹ 内的妥当性とは、独立変数が従属変数の原因となっていると真に記述することができる度合いのことをいう (Bonner 2008, Chapter 1)。

¹² 外的妥当性とは、独立変数と従属変数の関係を、異なる時点、異なる状況、異なる個人にまで一般化できる度合いをいう (Bonner 2008, Chapter 1)。

¹³ 一般論としては、このように言われる(実験研究が批判される)ことが多いが、しかし筆者は、このような批判は必ずしも的を射たものではないと考えている。すなわち、ここで注意したいのは、現実のデータを用いるか否かということと、外的妥当性が高いかどうかということは別の次元の話である(現実のデータを用いるから外的妥当性が高いとは直接的にはいえないし、また、現実のデータでないから外的妥当性が低いとは直接的には言えない)という点である。

2.2.3. 質問紙調査との関係

実験研究と質問紙調査との類似点としては、仮説の検証手段であること、事前検証が可能であること、データのハンドリングが容易であることの3点が挙げられ、両者の親和性は高い。しかしながら、内的妥当性の高さ（条件の統制）について、両者は異なる。すなわち、実験研究は、被験者や条件の統制が比較的容易になしうるため、内的妥当性は高いのに対して、他方、質問紙調査は、特に被験者の統制を行うことが困難なことが多く、内的妥当性は相対的に低くなることが多い。

2.2.4. フィールドスタディとの関係

実験研究とフィールドスタディとは、仮説の検証手段であるという点では同じであるが、以下の4点で異なる。なお、以下の相違点は、基本的には実験研究とアーカイバル分析との相違点に類似している。

第1は、実験は事前検証が可能であるのに対して、フィールドスタディは現実の事例を分析するため、現実の事例そのものの存在が前提となるという点である¹⁴。第2は、実験は、データのハンドリングが比較的容易である点である。すなわち、実験は、実験者が研究目的に応じて自分で実験をデザインすることができるので、仮説検証のために必要な変数も直接的に実験の仕組みの中に盛り込むことが可能となる。これに対して、フィールドスタディでは、そのようなことは困難であるし、また、そもそもデータを用いた定量的分析を行わない（定性的分析を行う）場合もある。それと関連して、第3は、実験は、内的妥当性が相対的に高いという点である。すなわち、実験は、実験者が柔軟な研究計画を構築することが出来るため条件の統制がしやすく、内的妥当性も相対的に高くなる。これに対して、フィールドスタディは、アーカイバル分析と同様、現実の実務を前提にするため、条件の統制が相対的に困難となる結果、内的妥当性は実験に比して高くないことが多い。しかしながら、第4は、外的妥当性については、フィールドスタディのほうが相対的に高くなる場合が多い点である。すなわち、フィールドスタディは、主に、現実の事例を直接的に対象とするため、現実との「距離」は実験よりも近くなり、外的妥当性も相対的に高くなることが多い。

2.3. 小括

以上のように、社会科学における実験研究は、他の方法論と比較して、大きく3つの特徴（利点）を有する。すなわち、(1) dataのハンドリングが容易、(2) 事前検証が可能（意図せざる帰結の発見が可能）、(3) 内的妥当性が高い、という優位性を有する。

しかし反面、実験は、外的妥当性が相対的に低いという欠点を有している。そして特にこの点に関連して、「外的妥当性の低い実験研究は、実践を重視する管理会計には馴染まない」、という批判も想定されないではないが、このような批判に対する筆者の考えは後で述べることにする。

以上の点を念頭に置いた上で、次節では、管理会計における実験研究を具体的に整理することにしよう。

3. 管理会計における実験研究の現状

3.1. 会計・監査研究における実験の2つのタイプ：心理実験と経済実験

本節では、管理会計における実験研究の整理をしていくことにするが、その前提として、広く会計・監査研究における実験をいくつかのタイプに分類してみよう。具体的には、会計・監査研究における実験の潮流は、

¹⁴ 但し、フィールドスタディの中でも、アクションリサーチは現実の事例を研究により創りだしていくプロセスであることから、この例外と言えるかもしれない（実は実験研究と親和性が高いといえるかもしれない）。

大きく2つに分類できる (Koonce and Mercer 2005, 上枝・田口 2012)¹⁵。第1は、経済学をベースにした実験研究 (以下, 単に「経済実験」と呼ぶ) である。これは、経済学の理論, 具体的にはゲーム理論や契約理論をベースにして, そのモデル (の均衡) 通りの振る舞いを被験者が示すかどうかを検証するものである。第2は、心理学をベースにした実験研究 (以下, 単に, 「心理実験」と呼ぶ) である。これは心理学の理論, 具体的には, 認知心理学や社会心理学をベースにして, その予想通りの振る舞いを被験者が示すかどうかを検証するものである。ここで, 両者の特徴を図示すると, 表1のようになる。

表1：心理実験と経済実験 (上枝・田口 2012, 図表2)

	経済実験	心理実験
依拠するモデル	経済学 (ゲーム理論, 契約理論)	認知心理学, 社会心理学
人間観	経済合理性	限定合理性
対象となる意思決定	複数人の相互依存的な意思決定	個人単体の意思決定
想定される被験者	特に限定なし	専門家
コンテキスト	ないほうがよい	あるほうがよい
謝金設定	必須	必ずしも必須ではない
得意領域	制度論 (仕組み)	手続論 (人の判断・意思決定)

あとの議論との関係で重要となる論点は2つある。第1は, 「想定される被験者」である。まず, 心理実験では, 主に, 会計・監査上の特定の専門家による, 特定の場面のある特定の判断や意思決定がその観察対象とされることが多い (たとえば専門家は, バイアスを排した意思決定が出来るのかなど)。このため, その被験者としても, 専門家が採用されることが多い (専門家を被験者とするに意味があることが多い)。これに対して他方, 経済実験においては, 被験者は必ずしも専門家である必要はない。なぜなら, 経済実験は, ある仕組みの中での人々の意思決定を観察するとしても, どちらかというところ, 「仕組み」のほうに関心があることが多いからである (たとえば, どのような仕組みがどのような人間行動をもたらすのか, とか, 仕組みAと仕組みBでは, どちらが人々をより望ましい行動へと動機づけるかなど)。また, 被験者のタイプを問わない代わりに, 経済実験では, 「仕組み」を現実世界により近付けるために (より現実世界に近い振る舞いを被験者から引き出すことが重要となるため) インセンティブを厳格に実験内にデザインする必要がある (例えば, 適切な謝金設定など)。

第2は, 「得意領域」である。上述のように経済実験はそもそも「仕組み」の検証に主眼があるため, 仕組みの妥当性や有効性に焦点をおいた制度論と親和性が高いといえる。他方, 心理実験は, 人の判断・意思決定そのものの検証に主眼があるため, いわゆる手続論と親和性が高いといえる。

3.2. 管理会計実験における心理実験と経済実験

では次に, 管理会計における諸論点・諸領域の中で, 心理実験が馴染むもの, 経済実験が馴染むものとしては, いったいどういったものが考えられるだろうか。特に重要となるのは, 「仕組み」か「人」かという問題であるが, ここで, 管理会計実験研究のサーベイ論文である Sprinkle (2003)によれば, 管理会計の領域は, その役立ちに応じて, 大きく2つに分けることができるという。

第1は, decision influencing roleに関連する領域である (Sprinkle 2003, 290-301)。これは, いわゆる hidden

¹⁵ ここでは整理のために敢えて2つにタイプ分けしているが, 勿論, 実際の研究には, 両方のタイプの性質を併せ持っているものもある。

information に関する adverse selection 問題（管理会計的には、予算スラックの問題、予算ベースの報酬契約の問題など）や、いわゆる hidden action に関する moral hazard 問題（たとえば、goal-setting effects の検証など）といった 2 タイプの agency problems が想定されよう。つまり、これらは、組織における「仕組み」を対象とした研究ということが出来、故にこの領域については、仕組みの検証を得意とする経済実験が馴染むものと考えられる。

第 2 は、decision facilitating role に関連する領域である (Sprinkle 2003, 302-308)。これは、個人や組織の JDM (Judgment and Decision Making) やその質、および、質に影響を与える要因を対象とした研究である。つまり、これらは、人間の判断や意思決定を対象とした研究ということが出来、故にこの領域については、判断や意思決定の検証を得意とする心理実験が馴染むものと考えられる。

3.3. 管理会計実験研究の具体的現状：サーベイ論文を手がかりとして

次に本節では、更にフォーカスを絞り、管理会計における実験研究について、より具体的に整理することにして、具体的には、方法論全体に関するサーベイ論文である Lindquist and Smith (2009) を手がかりとすることにする。

Lindquist and Smith (2009) は、管理会計系の海外ジャーナル¹⁶の 1 つである JMAR (Journal of Management Accounting Research) 掲載の 1989 年から 2008 年までの 186 本の論文について、それらが採用している研究方法を整理・分類している。以下では、実験について、(1)論文数 (比率)、(2)タイプ (ベースとなる理論的基礎)、(3)ターゲット (対象)、(4)被験者という 4 点に焦点を絞り、現状把握を行うことにしよう。

まず、(1)論文数について、実験研究の論文数は、全体の 14.52% を占める (Lindquist and Smith 2009, 261)。これは、アーカイバル分析、フレームワーク研究と並び同率で第 3 位に当たる (ちなみに、第 1 位はアナリティカル研究で 16.13%、第 2 位はサーベイ研究で 15.58% である)。

また、(2)タイプについて、全 27 本の論文のうち、14 本が心理学ベースの研究 (心理実験)、7 本が経済学ベースの研究 (経済実験) であり、相対的に心理学をベースにした研究が多いようである (Lindquist and Smith 2009, 255)¹⁷。

次に、(3) ターゲット (対象) について、全 27 本の実験論文のうち、実に 22 本が management control¹⁸ を対象にした論文であり、2 本が cost accounting²⁰、3 本がその他の論点を対象とした論文である (Lindquist

¹⁶ なお、本稿のこのあとの分析ないし整理は、主に海外の研究に焦点を絞ることにするが、それはもっぱら便宜上の理由からである。すなわち、国内の研究がよくないとか、国内の研究に参照すべきものがないという意図は決してないという点にはくれぐれも留意されたい。なお、国内の管理会計研究についての整理は、加登等編 (2010) や吉田等 (2012) といった過去の優れたサーベイを参照されたい。

¹⁷ なお、残りの 6 本の内訳は、POM (Production and Operations Management) が 2 本、社会学ベースが 1 本、その他が 3 本となっている。

¹⁸ このように心理学が重視されている傾向は、たとえば監査論でも同様である (上枝・田口 (2012) 参照)。この点は、重要なポイントであるので、改めて後述する。

¹⁹ Lindquist and Smith (2009, 252-258) によれば、これは具体的には、Performance measurement and evaluation や Organizational control、および、budgeting など論点として含む領域であり、先の Sprinkle (2003) のいう decision influencing role に関連する領域（「仕組みの研究」）であるといえる。

²⁰ Lindquist and Smith (2009, 258) によれば、これは具体的には、Cost allocation、Other cost accounting topics (たとえば、Cost information for decision-making など)、および、Cost practices など論点として含む領域であり、先の Sprinkle (2003) のいう decision facilitating role に関連する領域（「人の研究」）であるといえる。

and Smith 2009, 262)

これは少し意外な結果である。というのは、仕組みに焦点を当てた **management control** を対象にした論文が多いのであれば、先の整理からすると、経済実験を用いた論文のほうがより多くなってしかるべきであるからである。勿論、個々の論文ごとにその問題意識の若干の違い（ブレ）はあるが、しかしこのような整理からすると、管理会計実験には、心理学偏重の傾向（本来、経済実験によって検証すべきところ、それがなされていない可能性）が見て取れる。この点、管理会計実験では、研究対象と実験タイプ（実験デザイン）との間にミスマッチが生じてしまっている可能性が高い（「仕組みの研究」と「心理実験」とのミスマッチ）。

最後に、(4) 被験者について、そのタイプとして大きくは素人（学生など）と実務家が考えられるが、管理会計実験では、総じて学生被験者を採用するケースが多いという結果が報告されている（Lindquist and Smith 2009, 265, figure 3）。具体的には、全 27 本中実に 25 本が学生被験者の研究であり、残りの 2 本が専門家被験者の研究である。これに対して、たとえば質問紙調査では、回答者は実務家が多いという結果が報告されている（質問紙調査に基づく論文全 29 本中 28 本が専門家を対象、1 本が学生対象）。これも意外な結果である。というのは、(2) に示されるとおり、管理会計実験論文の多くは心理実験であるが、心理実験においては、被験者は専門家であることが望ましいとされている。にも関わらず、管理会計実験では、多くの研究が被験者として、専門家ではなく素人を用いて（しまつて）いるのである（心理実験における被験者選択上のミスマッチ（「心理実験」と「素人被験者」とのミスマッチ））²¹。

3.4. 小括

以上、管理会計における実験研究の特徴と現状を纏めてみると、以下のようになる。

- (1) 管理会計における実験研究の主たる手法は、心理学をベースにした心理実験である。
- (2) 管理会計における実験研究のメインターゲットは、**management control** 領域（管理会計の「仕組み」に関する領域）である。
- (3) 管理会計実験研究においては、2重のミスマッチ（研究対象と実験デザインとのミスマッチ（「仕組みの研究」と「心理実験」とのミスマッチ）と、被験者選択上のミスマッチ（「心理実験」と「素人被験者」とのミスマッチ）が生じてしまっている可能性がある²²。

特に、(3) は重要な問題である。すなわち、本来的には、「仕組みの研究」は経済実験が、「人の研究」は心理実験が、それぞれ得意とするところである。にもかかわらず、現状の管理会計実験研究では、仕組みであれ、人であれ、いずれも心理実験がその役割を担って（しまつて）いるように見受けられる。つまり、心理学に過度にウェイトが置かれているように思われるのである²³。

²¹ なお、繰り返しになるが、素人を被験者として用いていることそれ自体が悪いわけではないということにはくれぐれも留意されたい。つまり、経済実験のように、実験におけるインセンティブデザインが厳格なものであれば特に問題はない（ここでは、心理実験における少々安易な被験者選択が問題となっている）。

²² なお、繰り返しになるが、これはあくまで Lindquist and Smith (2009) のメタ分析のみから言える（ある特定のジャーナルのある特定の年代に掲載された論文についての全体的な）傾向に過ぎず、ここでサーベイされていない論文についてまで広く一般化することが出来るかどうかは、更なる検討の余地があるのは言うまでもない。

²³ 先に述べたとおり、心理学が重視されている傾向は、たとえば監査論でも同様である（上枝・田口 2012, 田口 2012a 参照）。では一体何故そのような状況にあるのだろうか。これについては、憶測の域を出ないが、その背景には、単に心理実験の遂行しやすさ（仮説の立てやすさ、実験実施のしやすさ）というもっぱら実験者

4. 管理会計実験研究の発展可能性

4.1. 2つの可能性

本節では、前節までの分析を承けるかたちで、管理会計実験研究の発展可能性（改善可能性）を考えることにする²⁴。

結論的に言えば、その発展方向性は大きく2つが考えられるが、これらは、先に述べた社会科学における実験そのものの特徴である「外的妥当性の低さ」「内的妥当性の高さ」、および、管理会計実験における特徴の1つである「心理実験への偏重傾向」という点と大きくリンクしている。

まず第1の発展可能性（のキーワード）は、「より実践へ」というものである。これは、実験の欠点とされることの多い外的妥当性の低さを克服するものであり、具体的には、現在、実験経済学領域においても大きな注目を集めているフィールド実験（field experiment）を管理会計に援用しようという流れである。

また、第2の発展可能性（のキーワード）は、「より内的妥当性へ」というものである。これは、むしろ社会科学における実験研究の利点である内的妥当性の高さをより強調するものであり、具体的には、心理実験と経済実験との融合（但し、経済実験をベースに、そこに心理学的解釈を入れるというかたちでの融合）を図ることで、内的妥当性をより高めようという流れである。またこれにより、先に述べた管理会計実験における「心理実験への偏重傾向」を克服することが出来るという効果も期待できる。以下では、2つの発展可能性の詳細を述べる。

4.2. 第1の発展可能性：より実践へ

まず第1の発展可能性は、「より実践へ」というものである。これは、先に述べた実験研究に対して想定される「外的妥当性の低い実験研究は、実践を重視する管理会計には馴染まない」という批判について、より実践に近づくことで対処しようとする考え方である。では、実験研究がより実践へ近づくためには、どうしたらよいか。この問いのヒントとなるのが、現在、実験経済学で注目されているフィールド実験である。

たとえば、2011年7月にシカゴで開催されたESA (Economic Science Association) の国際会議で、実験経済学の第一人者であるColin. Camerer教授は、これからは、実験室実験だけでなく、フィールド実験の重要性が高まり、かつ、両者を融合ないし並行して用いることが望ましいと述べている。ここで、フィールド実験は、非日常の実験室に被験者を呼んで実験を行うのではなく、日常の一部分に実験を埋め込んで、その中での現実の人々の意思決定や行動を見ようというものである。つまり、フィールド実験は、現実 に即した設定で実験を行うため、現実世界との距離が相対的に近くなる結果、実験室実験の大きなメリットである内的妥当性の高さをある程度保ったままで²⁵、実験室実験のデメリットである外的妥当性の低さを克服することが可能となるといえる。

側の事情があるように思われる。

²⁴ なお、先に掲げた管理会計実験研究のサーベイ論文であるSprinkle (2003)においても、2つの役割ごとにその将来の発展可能性が述べられている。本稿では、紙面の都合から（また、問題意識が若干異なっていることから）、それらを網羅的に紹介することはしないが、本稿と合わせて参照されたい。

²⁵ 勿論、フィールド実験は、実験室実験と比べると、実験のハンドリングが難しいところが多いが、しかしたとえば被験者を各群に分ける際のランダム化をより厳密に行うなどにより、その内的妥当性を落とさないような「工夫」がいくつか施されている。

ここで、「外的妥当性の低い実験研究は、実践を重視する管理会計には馴染まない」という批判²⁶を思い出し、これに対して、フィールド実験は、まず外的妥当性の高さでこのような批判に耐えうる可能性がある。また更に、フィールド実験は、実験のうち1つのメリットである事前検証性は勿論失っていないため、実務により即した提言が可能になる可能性がある。このため、「実践を重視する」管理会計にとって、フィールド実験は他の方法以上に大きな役立ちを担うことが出来るかもしれない²⁷。

4.3. 可能性2：より内的妥当性へ

また、第2の発展可能性は、「より内的妥当性へ」というものである。これは、むしろ社会科学における実験研究の利点である内的妥当性の高さをより強調するものであり、具体的には、心理実験と経済実験との融合（但し、経済実験をベースに、そこに心理学的解釈を入れるというかたちでの融合）を図ることで、内的妥当性をより高めようという流れである。特に、これまで管理会計では心理学がその基礎になって（しまつて）いた「仕組みの研究」について、経済実験をベースに、そこに心理学的解釈を入れるというかたちでの融合を図ることが重要となる。ここでは、他の方法論との関係で言うと、主に分析的研究(モデル分析)との連携強化が重要になる。またこれにより、先に述べた管理会計実験における「心理実験への偏重傾向」を克服することが出来るという効果も期待できる。

以下では、その1つの例として、会計における制度デザイン研究として、現在筆者が取り組んでいる実験比較制度分析とその管理会計への応用について紹介することにする。

4.3.1. 実験比較制度分析と会計研究²⁸

近年、社会科学全体の中で、ゲーム理論や経済実験といった分析手法が重視されている。たとえば、ここ最近のノーベル経済学賞受賞者の研究を見ると、その傾向は顕著であるが、重視されている理由の1つとしては、制度の失敗が考えられる。すなわち、特に近年、既存の経済制度において、これまでの経済理論では予期できなかった様々な「失敗」が起こっており、そのような制度の失敗は偶然の産物か、それとも仕組み自体の欠陥なのか大きな議論となっている。そしてその解明、ひいては新たな制度デザインのためには、ある社会的な仕組みの中での人間の相互作用を分析したり、実際の人間の行動データや心理データを集積し分析することが必要となるが、そのような分析やデータ集積は、まさにゲーム理論や実験研究が得意とするところである。このように、ゲーム理論や実験研究は、社会科学における制度のあり方や人間のあり方の問題と関連して、大きな注目を浴びているのである。なお、特にゲーム理論を用いて制度分析を行う領域は比較制度分析(Aoki 2001, 青木・奥野編 2006, 中林・石黒編 2010)と呼ばれ、また更に、そこでのモデルの予想を実験的に検証する領域は実験比較制度分析(川越 2010, 田口 2011)とも呼ばれている。

²⁶ なお、このような批判に対しては、ここで述べているように、実験の外的妥当性を高めるという方向性のほか、そもそも外的妥当性を無理に高める必要はないのではないか（実験研究が実践に無理に歩み寄る必要はないのではないか）、と考えることも出来るかもしれない。すなわち、実験は、実践からあえて「距離」を取ることで、そのエッセンス部分の仮説検証に専念し、実践との「距離」は他の方法論とのコラボレーションで埋める、という考え方もできるかもしれない。このように考えれば、なおのこと他の方法論とのコラボレーション可能性が重要になるだろう。

²⁷ なお、具体的にどのような領域に、どのように適用可能かという点については筆者なりの考えがあるが、まだアイデア段階にとどまっているため（たとえば方法論で言えば、Camerer 教授のいうように実験室実験とのみならず、フィールド調査の一形態であるアクションリサーチと上手く組み合わせることで、実務に対して大きな貢献をもたらさうと筆者は考えている）、具体的な議論は別稿を期することにする。

²⁸ 本節の記述は、田口(2012c)に大きく依拠している。

では、翻って我々の関心事である会計はどうだろうか。会計研究は、まさに制度のあり方や人間のあり方の問題と関連の深い研究領域であるといえる。勿論、これまでの会計研究でも、少なくとも制度のあり方に関する研究は数多くなされてきた。しかしながら、残念なことに、人間のあり方との関係性を見据えてそれを検討する研究は意外と少なかったように思われる。しかしながら、近年数多く見られる企業の会計不正・粉飾事件などを鑑みても分かります。そのような「人間不在の制度」が、上手く機能しているかということ、残念ながらそうではないように思われる。そして、ここにこそ、我々が人間と制度とを結びつけた新たな研究を行う必然性がある。

ここで、ゲーム理論と実験が、制度と人間とを結びつけた研究にとって重要となる理由を（重複を恐れず）再確認しておこう²⁹。それは2つある。第1に、比較制度分析では、ある社会の仕組みを、ゲーム理論を用いて抽象的に、かつ多くの選択肢の中の一つとして捉えるため、制度比較が容易になしうるという点である。たとえば、複数の経済システムが存在しこれらを比較するとして、結局何がその決定的な違いなのかを比較するのは困難な場合が多い。しかしながら、ゲーム理論を用いて、この問題のエッセンスを捉えることでそれが可能となるし、またそのことによりそれぞれのシステムがもたらす経済的帰結の予測も可能となる。勿論、会計においても、複数のシステムが存在し、その社会的・私的選択が極めて重要となることから、このような分析の重要性が理解できる。また第2の理由は、心理・経済実験によって、人間心理の奥底にまで斬り込んだ分析が可能となるという点である。たとえばアーカイバル型の実証研究では、上記のような問題に接近しようとする際、そもそもデータをどのように収集するかという点で大きな困難に直面するし、また人間心理や個々人の意思決定などを細かに分析することなども難しい。しかしながら、実験により仮想的な「社会」を構築し、それらを比較することで、我々は、そこにおける人間の振る舞いや心理にまで踏み込んだ分析が可能となるのである。勿論、会計を巡っても多くのプレイヤーが存在するため、各プレイヤーの振る舞いや心理にまで踏み込んだ分析を行うことの重要性が理解できる。

以上の点を踏まえると、会計研究においても、ゲーム理論と実験を用いた制度デザイン研究（実験比較制度分析）が重要であることが理解できるだろう。

4.3.2. 実験比較制度分析と管理会計チェンジ研究

ここで、企業が導入する管理会計システムを「制度」と捉えれば、上記のような分析が管理会計においても可能となることが理解できる³⁰。たとえば、管理会計システムという制度の生成や崩壊（導入や変更）が何故起こるか、また如何にして起こるかということは、実務的にも理論的にも極めて重要な 이슈であり、このような論点は、管理会計チェンジと呼ばれている（吉田 2003）。そして、管理会計システムが変わりゆくメカニズムをゲーム理論によりモデル化し、実験的手法で明らかにするのが実験比較制度分析である（田口 2012b, 2012c）³¹。

管理会計チェンジ研究については、そのサーベイ論文である浅田(2009)によれば、普及研究（新しい知識が空間的な隔たりを乗り越えて、いかにして社会の隅々にまで伝播するのかという研究）や導入研究（伝播した会計知識が、組織内においてどのように具体的な実践として翻訳されていくのかというプロセスを明らかにす

²⁹ この段落の記述は、田口(2012c)、および、田口・上條(2012)による。

³⁰ 比較制度分析においては、明文化された法律や規定だけを制度と捉えるのではなく、人々の慣習や規範なども含めて広く制度として捉えることから、このような（企業が導入する管理会計システムを制度と捉える）発想も、決して不自然なものではないだろう。なお、同じような問題意識を持った管理会計における研究としては、たとえば椎葉(2011)などが挙げられる。

³¹ なお、管理会計チェンジを制度派の立場から分析している研究としては、たとえば、Burns and Scapens (2000)や Lukka (2007)などがある。

る研究)など,多くの研究が蓄積されている。これらの研究は,特にアンケート調査やケーススタディなどを通じて(また多様な理論的アプローチにより),その要因が多数明らかにされてきており,研究の豊かさが感じられる領域であるといえる。しかしながら,他方で,このような広がりつつある膨大な知見を,どこかで統合していく努力も求められるように思われる。

そして,後者の作業(膨大な知見を統合していく作業)を行うにあたっては,まずは,いったん研究のスタート地点ないし原点に立ち返り,そもそも何が本質なのか,何を解き明かしていくことが重要なのか,というプリミティブな問いかけをしていくことが求められるだろう。

では,この管理会計チェンジにおいて考えなければならないエッセンスとは一体何だろうか。もちろん,これには様々な見解が考えられるかもしれないが,そのエッセンスの1つとして,管理会計システムと他のシステムないしメカニズムとの関係性が挙げられよう。すなわち,管理会計システムは,企業内部の業績評価や,組織デザイン,戦略策定と大きく関連しているため,管理会計システムのチェンジも,当然,これらの変革と密接に関連している。よって,企業内部における管理会計システムと他の「系」(システム,メカニズム)との関連性をどのように捉えるかという視点が,この管理会計チェンジ研究を統合していくためのひとつの鍵になるものと思われる。

田口(2012b)では,この問題を,制度的補完性(institutional complementarity)と制度的慣性(institutional inertia)という2つの観点から分析している。ここでまず,制度的補完性とは,経済システムを複数のサブシステムの集合体と捉える場合,あるサブシステムが他のサブシステムの機能を支える補完的性質を指す概念である(Aoki 2001,青木・奥野編1996)³²。他方,制度的慣性とは,制度はいったん導入されるとなかなか変化しにくいという固定的な性質をいう。そして,田口(2012b)は,具体的には,複数の 이슈が存在する場合に 이슈内の問題と 이슈間の問題とのバランスをどうとるかといった状況(たとえば環境と経済の両立など)の分析で使われることの多い「連結ゲーム」にヒントを得て,管理会計システムの選択問題と,他のドメイン(組織,戦略など)の選択問題と,また両者のバランスに関するメタ選択問題という3つのコーディネーションを同時達成するようなゲーム理論のモデルを用いて,管理会計システムと他のドメインの間の相乗効果がある閾値を超えると,制度的慣性が破れ制度的補完性により(他のドメインの変革に引きずられるかたちで)管理会計チェンジが発生することを示している。

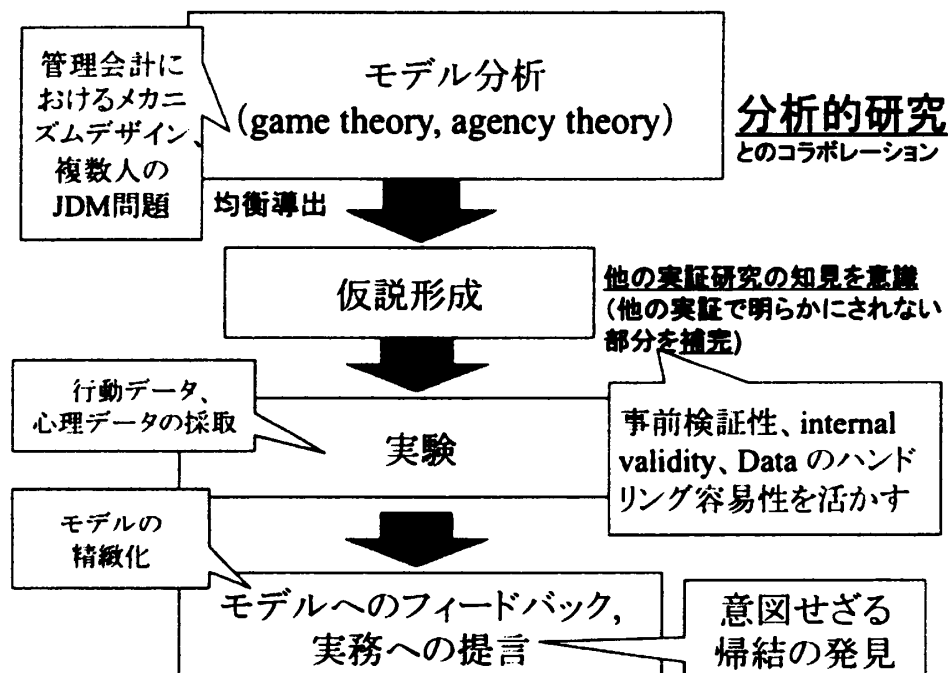
また,田口(2012b)では,そのようなゲーム理論のモデルに対する予備実験も行われている。予備実験では,行動データについては,概ね理論の予想を支持する結果を得ている(行動:理論を支持)ものの,しかし,その被験者行動の心理的解釈については,より慎重な追加検証が必要となること(被験者は制度的補完性を意識して戦略的に行動した訳ではない可能性(心理:理論を支持していない恐れ))が示されている。

このような実験比較制度分析による管理会計研究は,まだ今後進展の余地があると思われるが,ここで,方向性2の研究の具体的な流れを総括的に図示すると,図2のようになる³³。

³² Holmstrom and Milgrom (1994)は,制度的補完性の概念を企業組織の問題に援用し,インセンティブ設計の決定間の相互補完性を分析している。そして,契約における報酬インセンティブ,資産を所有させるか否か,外部活動を制限するかどうかという3種類の制度設計の問題には制度的補完性があり,これらを同時に決定することが望ましいことを示している。

³³ なお,この方向性2は,(先に整理した「仕組みの研究」と「人の研究」という対比で言えば)主に「仕組みの研究」に関して想定される発展可能性である点にはこれぐれも留意されたい。つまり,先に整理したとおり,管理会計実験の主要な改善ポイントは,本来経済実験に依拠すべき「仕組みの研究」に心理実験が採用されていることであった。そしてこの点の改善をなすことが,管理会計実験研究の水準を上げていく(内的妥当性をより高めていく)ために必要不可欠になることから,ここでも主に「仕組みの研究」についての発展可能性を検討している。

図2：より内的妥当性へ



4.4. 小括

本節の議論を纏めると以下ようになる。

- (1) 管理会計実験の発展可能性は大きく2つある（より実践へ、より内的妥当性へ）
- (2) 後者の発展可能性について、たとえば実験比較制度分析を用いて、モデル分析と実験とのコラボレーション、および、経済実験と心理実験との融合を図ることが可能となる。

特に、後者のポイントにより、他の実証研究との相互補完性も強化しうる（他の方法論との良好なコラボレーション関係を構築しうる）という点には、くれぐれも留意されたい。

5. 結びに代えて

本稿のリサーチクエストとそれに対する本稿の結論は、以下のように纏められる。

Research question 1. 管理会計における実験研究の方法論的な意義は何か？

Answer 1: (a) data のハンドリングが容易, (b) 事前検証が可能（意図せざる帰結の発見が可能）、
(c) 内的妥当性が高いこと。

Research question 2. 管理会計研究をより豊かにしていくために、実験研究が担っていくべき課題は何か？

Answer 2: 「より実践へ」および「より内的妥当性へ」という2つのスローガンをもとに、他の研究手法と良好なコラボレーションを図っていくとともに、経済実験と心理実験とを融合した研究（経済

モデルに依拠しつつ、行動データと心理データを同時採取し仮説を検証していくタイプの研究)を展開していくこと。

謝辞：

本稿は、管理会計学会統一論題報告の内容に大幅に加筆修正したものである。座長の山本達司先生（大阪大学）をはじめ、他の報告者の先生方、および、当日ご質問ご意見くださった先生方に深く御礼申し上げたい。また、本稿の基本思考は、実験会計学研究会（DEAR）における上枝正幸氏（青山学院大学）、上條良夫氏（早稲田大学）、三輪一統氏（大阪大学）らとの日々の Discussion に大きく依拠している。記して御礼申し上げる。

参考文献

- Aoki, M. 2001. *Towards a Comparative Institutional Analysis*. MIT Press. (龍澤弘和・谷口和弘訳『比較制度分析に向けて』NTT出版).
- 青木昌彦・奥野正寛編 1996. 『経済システムの比較分析』東京大学出版会.
- 浅田拓史 2009. 「管理会計変化研究の動向」『メルコ管理会計研究』 2:77-85.
- Bonner, S.H. 2008. *Judgment and Decision making in Accounting*, Prentice Hall. (田口聡志監訳 2012. 『心理会計学』中央経済社)
- Burns, J. and R. W. Scapens. 2000. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework, *Management Accounting Research*, 11: 3-25.
- Camerer, C.F. 2003. *Behavioral Game Theory*, Princeton University Press.
- Holmstrom, B. and P. Milgrom. 1994. The Firm as an Incentive System, *American Economic Review*, 84 (4): 972-991.
- Kahneman, D. and Tversky, A. 1979. Prospect theory: An analysis of decisions under risk. *Econometrica*, 47: 263-291.
- Kagel, J., and A. E. Roth. 1995. *The Handbook of Experimental Economics*, Princeton, NJ: Princeton University Press.
- Koonce, L., and M. Mercer. 2005. Using psychology theories in archival financial accounting research, *Journal of Accounting Literature*, 24: 175-214.
- 川越敏司. 2010. 『行動ゲーム理論入門』NTT出版.
- 加登豊, 松尾貴巳, 梶原武久編 2010. 『管理会計研究のフロンティア』中央経済社.
- Lindquist, T. M. and G. Smith. 2009. Journal of Management Accounting Research: Content and Citation Analysis of the First 20 Years, *Journal of Management Accounting Research*, 21 (January): 249-292.
- Lukka, K. 2007. Management accounting change and stability: Loosely coupled rules and routines in action, *Management Accounting Research*, 18: 76-101.
- 中林真幸・石黒真吾編 2010. 『比較制度分析・入門』有斐閣.
- 太田康広編 2010 『分析的会計研究』中央経済社.
- 椎葉淳. 2009. 「管理会計における分析的研究の動向」『メルコ管理会計研究』 2: 69-76.
- 椎葉淳. 2011. 「比較会計制度分析 -コントロール機能の一つの分析視角-」『管理会計学』19 (2): 53-74.
- 清水和巳・河野勝編 2008. 『入門政治経済学方法論』東洋経済新報社.
- Sprinkle, G. B. 2003. Perspectives on experimental research in managerial accounting, *Accounting, Organizations and Society*, 28: 287-318.
- 田口聡志. 2011. 「制度と実験：会計基準のグローバル・コンバージェンス問題を題材として」『社会科学』同志社大学人文科学研究所, 41(3): 1-29.
- 田口聡志. 2012a. 「監査と実験：心理学の手法の適用」日本会計研究学会特別委員会編著『監査論における現代的課題に関する多面的な研究方法についての検討（中間報告）』, 第7章所収, 78-94.
- 田口聡志. 2012b. 「Management Accounting Changeの実験比較制度分析に向けて」『社会科学』（同志社大学人文科学研究所）, 第43巻第2・3号, 19-51.
- 田口聡志. 2012c. 「こころと制度の実験検証：実験比較制度分析が切り拓く新たな会計研究の地平」『税経通信』, 第67巻第15号(2012年12月号), 税務経理協会, 25-32.
- 田口聡志・上條良夫. 2012. 「監査制度の生成に関する実験比較制度分析 -米国型監査システムは経営者を誠

実にするか …」『企業会計』 64(1): 140-147.

上枝正幸・田口聡志. 2012. 「監査と実験：総論」日本会計研究学会特別委員会編『監査論における現代的課題に関する多面的な研究方法についての検討（中間報告）』, 第6章所収, 70-77.

吉田栄介. 2003. 「管理会計チェンジ研究の意義」『経営学論集』龍谷大学経営学会, 43(2): 100-112.

吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好. 2012. 『日本の管理会計の探求』中央経済社.

論 壇

管理会計研究における質的研究方法論の意義

木村彰吾

〈論壇要旨〉

管理会計の学術的研究を進めていく上で統計的手法を用いた実証分析や数理モデルによる分析の有用性が認識される一方で、管理会計研究の対象が現実の会計実践であることを考慮すると実務を直接的に捉えようとする質的研究方法の有用性も否定されるわけではない。本稿では、管理会計研究における質的研究方法論を検討し、その意義を考察する。管理会計研究の実務への有用性という観点から、質的研究方法は有効であり、管理会計研究において①管理会計技法の発見、②新しい管理会計手法の開発、③管理会計技法の運用に関わる発見、④管理会計プロセスの記述・説明・分析への貢献が期待される。その一方で、質的研究方法の限界あるいは課題もあるため、トライアングレーションあるいはマルチ・メソドロジーによってそれらを克服する努力は必要である。

〈キーワード〉

ケース・スタディ、アクション・リサーチ、エスノグラフィー、マルチ・メソドロジー、管理会計実務

The Significance of Qualitative Research for Management Accounting Research

Shogo Kimura

Abstract

The empirical research method based on econometrics and /or the analytical research method based on microeconomics are considered to be effective methods for conducting management accounting researches from the perspective of the rigorous academic research. However, as the purpose of management accounting research is to reveal management accounting practices or to invent innovative practices, the qualitative research method such as case study and action research may be more appropriate method. In this paper, from the viewpoint of the management accounting research focused on accounting practices, the significance of the qualitative research for management accounting researches is examined, and its contributions to management accounting researches are presented as follows: Finding unique management accounting practices, Inventing innovative practices, Finding how management accounting practices are implemented and used in business, and Describing management accounting process. However researchers must be aware of deficits of the qualitative research and they should try to conduct their researches by triangulation or multi-methodology research.

Key Words

Case Study, Action Research, Ethnography, Multi-methodology, Management Accounting Practices

1. はじめに

McKinsey (1924) 以来、多くの研究者によって管理会計の研究がなされてきた。そうした研究と並行して、管理会計研究方法についても研究がなされてきた¹⁾。管理会計の研究方法論に関する研究成果は、研究をより科学的あるいは学術的に厳密なものにし、管理会計研究を進展させるのに貢献するだけでなく、管理会計研究者の養成にも寄与するものである。管理会計の研究方法論が研究者に共有され、リサーチ・クエスチョンに対して適切にリサーチ・デザインが選択されることによって、管理会計研究が学問として洗練されることが期待される。

その一方で、管理会計研究には、研究対象である管理会計実践から何をリサーチ・クエスチョンとして抽出するか、管理会計の研究成果をどのように管理会計実践に活かすかという実務志向的な側面や社会的な役割期待があることも無視できないであろう。

そこで、本稿では、実務志向的な側面や社会的な役割期待を意識し実務との関連あるいはインタラクションに着目して、管理会計研究における質的研究方法論 (Qualitative Research) を検討し、その意義を考察することとしたい。

2. 管理会計研究の目的と研究方法について

研究の目的は真理の探究であるという理解は広く受け入れられている。しかしながら、研究成果がどのように活かされるかということとを考慮すると、研究成果が社会でどのように活用されるかを意識しながら実践性ないしは有用性をより重視する立場と、社会でどのように活用されるかということよりも学術的な理論体系のフレームワークをより尊重する立場が考えられるであろう。

このような立場の違いは、管理会計研究においては、管理会計の研究成果が実務との関連で評価されうることを示唆する。例えば、ABC や BSC 等は間接費の配賦計算や業績評価について既存の理論に新たな知見を加えるという貢献がある一方で、実務が直面する課題に応える手法であり現実の企業経営に有用だと評価されている。

McKinsey (1924) の *Managerial Accounting* を管理会計の原点あるいは起源として位置づけるなら、管理会計実践を説明し体系化すること、管理会計手法を開発することが管理会計研究の出発点だと捉えられるだろう。このことは、管理会計研究は研究対象を管理会計実践とし、実務を改善することを目的としていたことを含意している。管理会計研究の目的をこのように捉えたと、研究を遂行する上で実務の観察が不可欠であり、その研究プロセスは、図1のようなプロセスで示すことができるであろう。

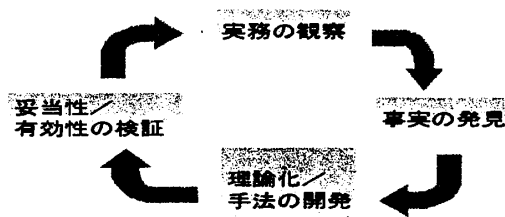


図1 管理会計の研究プロセス （出典：著者作成）

図1で示されるような管理会計研究プロセスは、実務上の課題をリサーチ・クエスチョンとして捉えるところから始まり、論理的に合理的な方法で課題を分析し解決するという取り組みと理解されるであろう。

リサーチ・クエスチョンを論理的に合理的に分析する方法として、他の学問分野で一般に用いられている研究手法を用いることが有用な場合もある。例えば、「実務の観察」をアンケート調査によって実施しようとする場合、その調査結果を統計処理することによって実態がより正しく把握できることもある。また、経済学のように数理モデルによって理論をより簡潔に記述することができるかもしれない。他の学問分野で一般に用いられている研究手法は、管理会計研究にとってより洗練された論理的に合理的な方法として利用できるものであり、管理会計研究を科学的に厳密なものにすることが期待できる。しかしながら、科学的厳密さは、必ずしも実務上の有用性を意味するものではない。例えば、部門費の配賦計算では、部門間の相互依存関係をどのように反映して配賦計算を行うかという問題が提起され、この問題に対し、部門間の相互依存関係を定義しその実態に適合した配賦基準を選択するアプローチを採る。しかし、実務上は計算経済性という観点から、科学的厳密さをもって部門間の相互依存関係を定義したり捉えたりする必要はないであろう。

また、管理会計の研究が蓄積されると、研究者にとっては先行研究で解明されていない事項がリサーチ・クエスチョンとして認識されるようになってくる。先行研究で解明されていない課題は、必ずしも実務上の課題と同じではない。学問上の研究課題と実務上の課題の乖離は、研究成果について実務家と研究者の間でその評価が異なる一因につながることになる。このような状況は、管理会計の学術的研究と実学としての管理会計の距離が離れていく現象として認識される。

上總（2010）は管理会計研究の領域を図2のように説明するが、この図において管理会計の学術的研究と実学としての管理会計の距離は、理論研究・応用研究と調査研究・会計処方研究の距離と捉えることもできるだろう。研究成果を査読付き学術雑誌における論文として公表するというスタイルが一般的になり、学術雑誌における論文によって研究者の業績が評価されるようになると、学術雑誌に論文を掲載できるような理論研究や応用研究領域の研究に重点が置かれるようになって考えられる。その結果、管理会計の学術的研究と実学としての管理会計の距離が離れるだけでなく、そうした学術雑誌の編集方針や査読者が学術的に適当だと思われる方法に基づかない研究は淘汰されてしまう可能性がある。

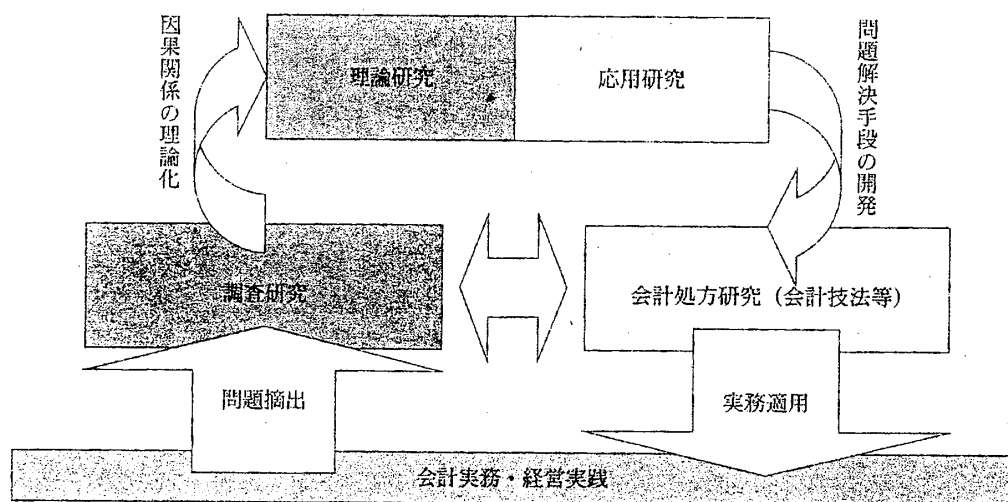


図2 管理会計研究の領域 （出典：上総（2010））

上述のような管理会計の学術的研究と実学としての管理会計の距離は、Johnson and Kaplan（1987）が指摘した管理会計の適合性の喪失の一要因にもなりうる。管理会計の研究成果が実務に直ちにフィードバックされず、実務上の課題を解決できないのであれば、実務家は管理会計研究の有用性は低いと評価する。

Johnson and Kaplan は Relevance Lost 以後の管理会計の適合性の回復について異なる態度をとっている。Johnson は計数による行き過ぎた目標管理を批判し、会計を経営というコンテキストでどのように活かすかということに関心を持ったのに対し、Kaplan は管理会計の適合性あるいは有用性を回復する手法の開発に取り組み、ABC や BSC を提唱した。しかしながら、Johnson も Kaplan もケース・スタディないし訪問調査を実施していることは注目するべきであろう。Johnson はトヨタ自動車のケンタッキー工場を訪問しⁱⁱ、Kaplan は ABC や BSC のプロトタイプとも言うべき手法を実践している実務を参照しているⁱⁱⁱ。Kaplan の研究は、上総（2010）の調査研究・会計処方研究に分類されるものであり、その研究方法としてイノベーション・アクション・リサーチを用いており、その過程を図3のように説明している。

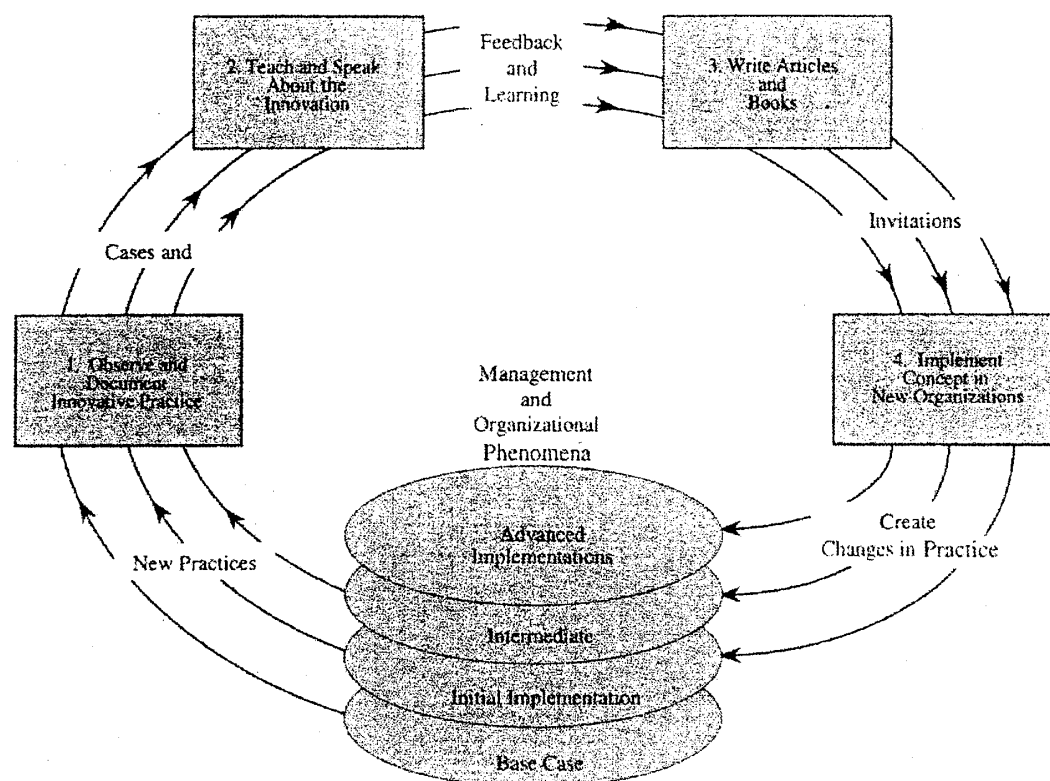


図3 イノベーション・アクション・リサーチの研究サイクル（出典：Kaplan[1998]）

管理会計研究の目的について、実務上の有用性に重点を置くか、学術上の厳密さに重点を置くかということによって、研究方法が適切に選択されることは論を待たない。グローバル化やIT化の進展により企業環境が激変する状況において管理会計実務も変容しているのであれば、管理会計の実践を科学的な方法で把握し、Kaplanや上總が示すような研究サイクルに沿って研究を進めていく上で、管理会計実践を直接的に扱う質的研究方法は有用な方法と言える。

3. 質的研究方法のタイプ

前説で論じた管理会計研究における質的研究方法についてはすでに多くの研究があるが、Kaplanや上總が示すような学術的な研究サイクルにおいて有用だと考えられる管理会計の質的研究方法としてケース・スタディ（Case Study）、アクション・リサーチ（Action Research）、エスノグラフィー（Ethnography）、グラウンド・セオリー（Grounded Theory）を取り上げ、その内容を簡単に紹介する。

ケース・スタディは、ある対象の事例を分析する研究方法であるが、Ryan, et.al.[1992]は、5つのタイプに分類し、それぞれ以下のように説明している^{iv}。

①**Descriptive Case Study** は、現在実際に用いられている会計手法を記述するものである。この方法は、理論と実務のギャップを認識することに貢献する手法と位置づけられる。

②**Illustrative case study** は、企業で展開されている新しい手法・革新的な手法の実例を説明するためのケース・スタディである。

③**Experimental case study** は、新しい会計手法の導入に係わる課題を検証しそのベネフィットを評価するケース・スタディである。

④**Exploratory Case Study** は、特定の会計手法が用いられる理由を探索するものであり、実証分析のための仮説を提示する。

⑤**Explanatory Case Study** は、観察された会計実務の理由を説明する。特定の状況を説明する理論構築を試みる。

Descriptive Case Study は、実務と理論研究の間で共有されるべきリサーチ・クエスチョンを見いだすのに有用だと考えられる。しかし、リサーチ・クエスチョンを抽出することは研究のスタートであるので、**Descriptive Case Study** だけでは十分とは言えないであろう。

Illustrative case study は、Kaplan の 1. **Observe and Document Innovative Practice** のプロセスに相当すると考えられる。ただし、管理会計が制度にとらわれず、それぞれの企業が様々な管理会計手法を用いているが、それらの手法が新しい手法・革新的手法のように見えても実質は伝統的な管理会計手法のヴァリエーションという事例も散見される。そのため、**Descriptive Case Study** と **Illustrative case study** の準備のために、ケース・スタディを実施して知り得た会計手法が、新しい手法・革新的手法かどうか判断できる深い知見を得るべく十分な先行研究のサーベイが必要となる。**Experimental case study** は、上總の会計処方研究の領域や Kaplan の 4. **Implement Concept in New Organizations** のプロセスに相当するにおいて有効なケース・スタディだと考えられる。**Exploratory Case Study** は、調査研究から理論研究に移行する因果関係の理論化に有用だと考えられる。実証分析のための仮説提示はテンタティブなものであり、統計的手法で実証分析が可能なモデルを提供することが期待される。**Explanatory Case Study** は、観察された会計実務の理由を説明し、特定の状況を説明する理論構築を試みるものであり、コンティンジェンシー理論に基づいて管理会計手法の導入や運用のプロセスを分析するのに寄与すると考えられる。

Action Research は、現在の実務上の問題を解決することを目的とし、組織変革を創造し、同時にそのプロセスを研究するための調査方法である (Myers[2009])。Kaplan のイノベーション・アクション・リサーチが該当する方法である。

Ethnography は、民俗学・文化人類学におけるフィールドワークであり、企業の人的側面、社会的側面、組織的側面について深い洞察を与えることが期待される (Myers[2009])。Ahrens[1997]では、**Ethnography** によって **Accounting Talk** の実態を詳細に記述している。

Grounded Theory は、収集したデータから帰納的に理論を導出する方法である。会計学では好ましい質的研究方法として用いられることが多くなってきたが、概念について混乱が見られる (Smith[2003])。

4. 管理会計研究における質的研究方法の貢献と限界

4.1 質的研究方法の管理会計研究に対する貢献

前節では管理会計研究において用いられる質的研究方法をいくつか紹介した。それらの研究方法が管理会計研究にもたらす研究成果は次の4つのタイプに分類できるだろう。すなわち、①管理会計技法の発見、②新しい管理会計手法の開発、③管理会計技法の運用に関わる発見、④管理会計プロセスの記述・説明・分析への貢献である。

管理会計技法の発見の例として、原価企画の発見があげられる。原価企画は1960年代頃からトヨタ自動車において実践されており、その実務は社内的には製品開発手法であり、管理会計手法という位置づけではなかった。しかしながら、牧戸[1979]、Hiromoto[1988]がコスト・マネジメントという視点から原価企画を取り上げることによって、原価企画は日本の管理会計手法として認知され、その後多くの研究が行われた。

新しい管理会計手法の開発の例としては、Kaplan and Cooperの提唱したABCやKaplan and Nortonの提唱したBSCがあげられる。

管理会計技法の運用にかかわる発見の例として、Hansen and Mouritsen[2005]の研究があげられる。彼らの研究は、実践のなかで企業価値と首尾一貫性が構築されていくプロセスについて考察することを目的とし、4社のBSCの実践例を通じてこの問題を解明しようとするものである。この研究を通して、4社の事例では、顧客や市場の概念よりも内部の生産プロセスにおける具体的な問題が企業において企業価値や首尾一貫性についての議論を推し進め、最終的に戦略の提案に結びついていることが解明され、BSCの発展を導いた状況論理はケースによって異なるが、BSCの役割はそれぞれの企業における特定の組織的問題に対応したものであることも明らかになった。特に、企業価値や首尾一貫性の理解は特定の組織的問題からも現れるものであり、こうした問題がBSCを正当化する理由を育み、それに応じた役割を付与すること、BSCの導入それ自体が、その目的が何なのかについての多様な表現のなかに、補完物や重複部分や対立を伴うプロセスであること、戦略管理会計の仕組みとしてBSCは戦略という概念を守る役割を果たしていること等は、BSCの運用に関わる重要なファクト・ファインディングとして考えられる。

管理会計プロセスの記述・説明・分析への貢献の例として、Ahrens and Chapman[2005]があげられる。彼らの研究は、実践理論(Practice Theory)を援用して、MCSの持つ戦略的な潜在能力を理解することを目的とする。この研究の背景には、トップ・マネジメントと現場の日々の管理活動の関係はまだ研究されておらず、戦略とMCSと現場での管理の間には複雑な関係があるという認識があった。彼らはレストラン・チェーンを調査対象企業とし、半構造化インタビュー調査、内部資料の調査、会議やワークショップへの参加、参与観察を行った。これらの結果、MCSは戦略化のさまざまなプロセスに対して関与していることが明らかにされた。具体的には、①当初は差別化されていなかったブランド概念を構築しようとした、②各レストランのマネージャーの一人ひとりの努力が本社の方針に合致し一つ一つの戦略目標の達成に貢献するようにしようとした、③マーケティングの観点からは、MCSは測定可能なステップをこまめに設定することを通じて、レストラン事業部の成長戦略を前進させるようにマーケティング部門を機能させる、等である。そして、①マネジメント・コントロール情報が現場と中央の間でのより生産的な相互作用を導く可能性があること、②戦略の策定は、現場における抵抗を計算に入れたプロセスとなっていくこと、③マネジメント・コントロール情報は、さまざまな戦略設計の効果を測定するのみならず、同じ全社的な戦略計画のもとで活動する各レストランにそ

れぞれふさわしい柔軟性を享受させる方法を提供することを結論として述べている。

上記のような研究成果の貢献に加えて、質的研究方法を採用することによって学際的な研究を推進させることが期待できる。たとえば、実証分析や分析的研究は計量経済学やミクロ経済学を基盤とした管理会計研究であり、管理会計研究において科学的な厳密さを向上させるのに寄与したと考えられる。同じように、民俗学・文化人類学におけるフィールドワークである Ethnography を用いて管理会計研究を行う上で、民俗学あるいは文化人類学の内容を理解し、民俗学・文化人類学における Ethnography の方法論としての位置づけや限界を理解することができれば、民俗学や文化人類学を理論的基盤とした管理会計研究が可能になるかもしれない。

4.2 管理会計研究における質的研究方法の限界

上記のような貢献が期待できる一方で、管理会計研究における質的研究方法の限界についても理解しておく必要がある。

一般的に指摘されることとして、理論の普遍化への制約と学術的厳密さの欠如がある。加登ほか[2010]は、記述された現象を理論的に予測し説明するといった努力の欠如も指摘している。これらのことに加えて、管理会計研究における質的研究方法の課題として、Ryan, et.al.[1992]は、次のことを指摘している。

- ①全体論的な観点からは、調査対象はより大きなシステムの部分であるため、調査対象の範囲をどう決めるか？
- ②社会システムは自然現象ではなく、研究者が中立的で独立の観察者としては見なされない。
- ③調査対象と研究者の間の関係における倫理（特に秘密保持）

さらに質的研究方法によって実際に研究を遂行する上で、留意すべきこととして、①リサーチ・クエスチョンと経営課題の乖離の認識、②研究方法の背景にある理論に対する理解の程度の認識、③対象企業の選択等もあげられるだろう。研究者のリサーチ・クエスチョンが表面的には現実の経営課題のように見えてしまうと、調査対象企業はその研究に実務上の成果を期待する。リサーチ・クエスチョンと経営課題の相違を研究者と調査対象が正しく認識しておくことは、そうした誤解を防ぐうえで必要なことである。また、管理会計について研究者が有する最先端の知見を調査対象企業が有しているとは限らないので、このことを認識していないとインタビュー調査を実施した場合、インタビュイーが質問を誤解し適切な回答が得られないおそれがある。さらに、Ryan, et.al.[1992]の指摘する秘密保持の観点から、調査対象が Case Study を忌避する可能性があり、調査対象が限られてしまうかもしれない。

5. むすび

本稿では、管理会計研究における質的研究方法論 (Qualitative Research) を検討し、その意義を考察してきた。本稿の考察は以下のようにまとめることができる。

管理会計研究の目的と研究方法の整合性という観点から、質的研究方法は管理会計実践を直接的に捉える手段として有効であり、管理会計研究において①管理会計技法の発見、②新しい管理会計手法の開発、③管理会計技法の運用に関わる発見、④管理会計プロセスの記述・説明・

分析への貢献が期待される。その一方で、質的研究方法の限界あるいは課題もあるため、トライアンギュレーションあるいはマルチ・メソッドロジーによってそれらを克服する努力は必要である。このような努力は図1や図2で示されるような研究プロセスの連続性を保持することに寄与すると考えられる。また、社会学や分解人類学などに理論的基盤を置く Case Study や Ethnography は管理会計研究に新しい知見をもたらすことが予想される一方で、管理会計の理論的基盤を経営学や経済学に求める考え方もある。研究方法の多様性が社会学や分解人類学、経営学や経済学などの理論的基盤を包含するような管理会計固有の理論的基盤の構築を促すこともありえるだろう。

最後に、管理会計研究と実務との適度な距離感についても指摘しておく。質的研究方法は管理会計実践を直接的に捉えるため、管理会計の実務上の有用性を重視しすぎて実務と不可分になり、学術性を損なう可能性がある。このような状況は上總の研究領域の調査研究と理論研究が分断された状況と捉えられ、調査研究から会計処方研究へという研究のショート・カットともいえるべき状況であろう。質的研究方法を用いる場合には、こうした状況を回避し、管理会計の有用性についての共通の理解を持ち、新しい経営課題とその解決を学術的に扱う態度が必要だと考えられる。

注記

ⁱ たとえば、加登他（2010）等がある。

ⁱⁱ ケンタッキー工場の見学から得られた知見は、Johnson and Broms[2000]の第3章で詳細に説明されている。

ⁱⁱⁱ たとえば、ABCの開発では Scovill Corporation, John Deere & Co., Siemens, Hewlett-Packard の実務が参考にされている。

^{iv} Ryan, et.al.[1992], pp.114 – pp.115

参考文献

- Ahrens, T., 1997. Talking Accounting: An Ethnography of Management Knowledge in British and Germany Brewers. *Accounting, Organizations, and Society*. 22 (7) : 617-637.
- Ahrens, T. and C. S. Chapman, 2005. Management Control Systems and the Crafting of Strategy : A Practice-Based View. *Controlling Strategy: Management, Accounting, and Performance Measurement*. (C. S. Chapman ed.) Oxford University Press. Oxford (邦訳書：澤邊紀生・堀井悟志監訳「戦略をコントロールする：管理会計の可能性」中央経済社，2008年)
- Hansen, A. and J. Mouristen, 2005. Strategies and Organizational Problems: Constructing Corporate Value and Coherence in Balanced Scorecard Processes. *Controlling Strategy: Management, Accounting, and Performance Measurement*. (C. S. Chapman ed.) Oxford University Press. Oxford (邦訳書：澤邊紀生・堀井悟志監訳「戦略をコントロールする：管理会計の可能性」中央経済社，2008年)
- Hiromoto, T., 1988. Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting. *Harvard Business Review*. July-August, pp.22-26
- Johnson, T. H. and A. Broms, 2000. *Profit Beyond Measurement*. The Free Press. (邦訳書：河田信訳「トヨタはなぜ強いのか」日本経済新聞社，2002年)

-
- Kaplan, R. S., 1998. Innovation Action Research: Creating New Management Theory and Practice. *Journal of Management Accounting Research*, 10 : 89-118.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton, 1992. The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*. January-February : 71-79.
- 加登豊・大浦啓輔・新井康平. 2010. 「第4章 現代管理会計研究の方法論上の特徴と諸問題」『管理会計研究のフロンティア』(加登豊・松尾貴巳・梶原武久編著), 中央経済社
- 上總康行. 2010. 「機会損失の創出と管理会計」『企業会計』Vol.62 No.3, 4-13.
- McKinsey, J.O., 1924. *Managerial Accounting*. The University of Chicago Press, Chicago
- 牧戸孝郎. 1979. 最近におけるわが国原価管理の実践の動向」『企業会計』Vol.31No.3, 126-132.
- Myers, M. D., 2009. *Qualitative Research in Business and Management*. Sage Publications Ltd., London
- Smith, M., 2003. *Research Methods in Accounting*. Sage Publications Ltd., London
- Ryan, B., R.W. Scapens, and M. Theobald, 1992. *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*. Academic Press, London

学会誌執筆要領

2002 年 9 月 8 日常務理事会決定

(総則)

第 1 条 本学会誌への投稿論文の執筆は本要領に従う。論文以外の投稿原稿もこれに準じるものとする。

(投稿論文等の言語)

第 2 条 投稿論文の言語は日本語または英語のいずれかとする。

(投稿論文の書式)

第 3 条 投稿論文は横書きとする。

2. 投稿論文等はワードプロセッサにより作成する。日本語による投稿論文は、A4 版用紙に 1 枚 42 字×41 行=1,722 字とする。英語による投稿論文は、1 枚 500words を目安として作成する。

(投稿論文等の枚数)

第 4 条 投稿論文の枚数はワードプロセッサ原稿で 15 枚以下とする（本誌刷り上り 15 ページ以内となり、合計で 25,830 字が上限となる）。図、表、英文アブストラクト、日本語要旨に要するスペースもこれに含める。図や表は論文の本文中にそのままの形で入力し配置しておくこと。英文の論文の場合にも、ワードプロセッサ原稿で 15 枚以下とする。

原稿のタイプにより、学会誌編集委員会が妥当と認めた場合、前項の枚数を超えることができる。ただし、その場合には超過枚数につき印刷費の実費を掲載時に徴収するものとする。

(投稿論文等の体裁)

第 5 条 投稿論文には通しページ番号を付ける。

2. 投稿論文等の第 1 ページには内容を正確に表す表題、著者名および所属機関を日本語と英語両方で書く。また投稿者（共著の場合は代表者）の住所、氏名、電話番号、ファックス番号、eメールアドレスなどを明記する。

3. 日本語による投稿論文等は、第 2 ページに以下の諸項目を次の番号順でまとめて記す。

- ① 日本語による表題
- ② 日本語による著者名
- ③ 日本語による 10 行程度（420 字）の論文要旨
- ④ 日本語による 5 語程度のキーワード
- ⑤ 英語による表題
- ⑥ 英語による著者名
- ⑦ 英語による 150words 程度の英文要旨（abstract）
- ⑧ 英語による 5 語程度のキーワード

4. 英語による投稿論文等は、第 2 ページに以下の諸項目を次の番号順でまとめて記す。

- ① 英語による表題

- ② 英語による著者名
 - ③ 英語による 150words 程度の英文要旨 (abstract)
 - ④ 英語による 5 語程度のキーワード
 - ⑤ 日本語による表題
 - ⑥ 日本語による著者名
 - ⑦ 日本語による 10 行程度 (420 字) の論文要旨
 - ⑧ 日本語による 5 語程度のキーワード
5. 投稿論文の第 3 ページ以降に本文, 謝辞 (もしあれば), 注, 付録, 参考文献の順に記述する。

(投稿論文等の書き方)

第 6 条 投稿論文等の書き方は以下を原則とする。これに合致しない場合は、学会誌編集委員会は修正を要求したり、修正を行うことができる。

- 2. 本文は章節項などで構成し, “1.”, “2. 3”, “4. 5. 6” のような見出し番号とタイトルをつける。
- 3. 日本語による投稿論文は新仮名遣い, 常用漢字を用い, 平易な口語体で記す。漢字については専門語はこの限りではない。副詞, 接続詞, 連体詞, 助詞は原則として平仮名, 同音多義で誤読のおそれのあるものは漢字, 送り仮名は活用語尾を送る。数字の書き方は, 原則としてアラビア数字を用いる。成語・慣用語・固有名詞, 数量的意味のうすいものは漢字とする。例えば, 一般的, 一部分, 第三者などである。ただし 19 世紀, 第 1 四半期などは例外とする。英語による投稿論文も自然で正確な表現を用い, ネイティブスピーカー等の校正を受ける。
- 4. 約物の使い方
 - (1) 句点 (。)と読点 (、) は用いず, ピリオド (.) とコンマ (,) を用いる。
 - (2) 中グロ (・) はあまり使うと目立ちすぎるので, 名詞並列の場合等に使う。欧文略字には中グロを使わないで, ピリオドを用いる。
例: J. M. Keynes
しかし最近ではピリオドを入れないものも多くなった。この場合は一般的な慣例に従う。
例: EEC, IMF, OECD など
 - (3) 引用文は「」を用い, クォーテーションマーク, 例えば “ ” などは, 欧文引用のみに用いる。
 - (4) 二重ヒッカケ『』は書名や重引用符に用いる。
 - (5) 述語および固有名詞の原綴りを書く時は, パーレン () でくくった中に欧文を書く。必要な場合はキッコー [] やブラケット [] を用いてもよい。
 - (6) ダッシュは挿入句などの場合, 2 倍のものをを使う。
 - (7) ハイフンまたはダブル・ハイフン＝はシラビケーションのほか, 複合語や外国固有名詞などを使う。
 - (8) リーダー・・・は中略の際に使う。
- 5. 人名は原則として原語で表記する。ただし, 広く知られているもの, また印字の困難なものについてはこの限りではない。
- 6. 数式は別行に記し, 末尾に通し番号を付ける。文中で使用する場合には特殊な記号を用いず, “a/b” “exp(a/b)” などの記法を用いる。数式は筆者による指定が大切であるから, 複雑な場合は青色鉛筆で植字上の注意を書き入れる。数字や記号にはイタリックが多いから,

必ず落ちないようにアンダーラインを朱記する。活字の格差は、大、中、小と指定する。上ツキ、下ツキは a^c , x_y のように指定する。C, D, P, S, W など大文字と小文字の字形の同じものは、はっきりと区別する。ギリシャ文字 a (アルファ), g (ガンマ), c (カイ), w (オメガ) と、アルファベットの a (エイ), r (アール), x (エックス), k (ケイ), w (ダブルユ) を区別する。

7. 注はなるべく使わない。やむをえず使用する場合は、通し番号を付け、本文中の該当箇所にその番号を記す。そして注釈文を本文のあとにまとめて記すこととする。
8. 数字はアラビア数字で横書きし、三桁ごとにコンマ (,) をつける。
9. 図および表の書き方

図および表 (写真を含む) には“図 1”, “図 2”, “表 1”, “表 2” のように通し番号を付ける。投稿原稿は正確にパソコン等の用器を用いて、そのまま写植して版下に使えるように書く。ただし、そのまま写植して利用できない図や表を提出した場合は、版下作成の実費を掲載時に徴収するものとする。

(参考文献)

第 7 条 文中で参照する文献および特に関連ある文献のみを、本文末に一括してリストする。

2. 参考文献のリストの順序は、欧文和文を区別せず、原則として第 4 項の方式で配列する。
3. 単行本の場合は、著者名、発行年、表題、発行所をこの順で記す (ただし、欧文書については、発行所の前に発行地を記す。) 表題をイタリックにする。また雑誌論文は、著者名、発行年、表題、雑誌名、巻号、ページをこの順に記す。表題、書名および雑誌名等は略記しない。雑誌名をイタリックにする。
4. 参考文献の配列は著者の、あるいは第 1 著者の姓によってアルファベット順にする。下にその例を示す。

浅沼萬里. 1997. 『日本の企業組織 革新的適応のメカニズム』東洋経済新報社。

Fisher, J.G., J. R. Frederickson, and S. A. Pfeffer. 2000. Budgeting: an experimental investigation of the effects of negotiation. *The Accounting Review* 75(1): 93-114.

Hornigren, C.T., G. Fostrer, and S. M. Datar. 1997. *Cost Accounting - A Managerial Emphasis*. 9th edition. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.

Monden, Y. 1998. *Toyota Production System*. 3rd edition. Norcross, GA: Engineering & Management Press.

Nishimura, A. 1995. Transplanting Japanese management accounting and cultural relevance. *The International Journal of Accounting* 30: 318 - 330.

Palepu, K.G., V.L. Bernard, and P. M. Healy. 1996. *Introduction to Business & Valuation*. South-Western. 斎藤静樹監訳 筒井知彦, 川本 淳, 村瀬安紀子訳 1999. 『企業分析入門』東京大学出版会。

佐藤紘光. 2000. 「企業の投資行動と業績評価」管理会計学 8-1・2: 17-31.

田中隆雄. 1997. 『管理会計の知見』森山書店。

(別刷り料金)

第 8 条 抜き刷りについては部数に応じて別刷り料金を徴収する。その料金は、別刷り希望を募ってその実費 (論文のページ数と別刷り部数に応じる) を徴収する。

日本管理会計学会 学会誌レフェリー基準

(目的)

第1条 この基準は、日本管理会計学会（以下「本学会」という。）が刊行する学会誌「管理会計学」（以下「本学会誌」という。）の編集およびレフェリーの業務を公正かつ効率的に推進するために、必要な事項を定めることを目的とする。

(常任編集委員会の権限)

第2条 常任編集委員会は、査読者による投稿論文等にかかる査読結果の適切性について客観的、かつ公正な観点から判断し、必要あると認められる場合には、新たに別の査読者を選定し審査を継続したり、掲載の可否を決定することができる。

2 編集委員長、副編集委員長および常任編集委員は、必要ある場合は、投稿者と査読者の間に立って投稿者に査読者の真意を伝えたり、常任編集委員会の判断を示し、場合によっては新たに別の査読者を選定し審査を継続することができる。

(研究領域による掲載可能性)

第3条 投稿論文等に係る「研究領域」の可否による本学会誌への掲載については、その研究領域課題の必要性和意義に関して常任編集委員会の判断によりこれを決定することができる。ただし、基本的には査読者が査読にあたってこれを判断してよいが、査読者が当該論文が研究領域の点で本学会誌に適さない旨の報告をした場合には、常任編集委員会の判断によりその意見を採択するか、あるいは査読者を変更するかの決定をすることができる。

(査読者の審査事項)

第4条 査読者は、投稿論文の査読において、次の事項を審査するものとする。

投稿論文の評価は原則的に以下に示される独創性、貢献性、形式的適切性に基づいて行う。

（ただし、事例研究・総合報告・研究ノートなどに関する原稿については、それぞれのカテゴリーの趣旨に応じて形式的適切性に関して弾力的に評価する。）

(1) 独創性：会計学・経営学の領域からみて次の各項のいずれかを満たしていること。

1. 問題設定、適用領域に独創性がある。
2. 発見、知見、事例に独創性がある。
3. 理論、方法論、技法、解法に独創性がある。
4. アプローチ、モデル、システムに独創性がある。

(2) 社会的ないし学術的貢献性：会計学・経営学の領域からみて次の各項のいずれかを満たしていること。

1. 学術的、技術的、または社会的課題に役立っている。
2. 実用化、改良、改善などによる成果がある。
3. 波及効果、啓発効果がある。
4. 理論や方法の拡張、体系化、視点の転換などの成果がある。
5. 管理会計の領域との関連が深く貢献度が高い。

(3) 形式的適切性：論文の構成と体裁について、以下の形式上の要件を満たし、論文として完結していること。

1. 「はじめに」(序論)の部分で次のことが明記されていること。

- 1) 目的ないし研究課題が明確に述べられている。
- 2) 研究の必要性と意義が明確に述べられている。
- 3) いかなる研究方法を採用するかが述べられている。
- 4) 研究課題に関する先行研究のサーベイが適切になされている。

(ただし、先行研究については別に節を設けてもよい。)

2. 論旨の展開が明確である。

3. 「まとめ」(結論)の部分で、研究目的に対する研究成果、主張点のまとめ(要約)が明記されている。

4. 内容や記述に誤りやあいまい性がない。

5. 数式、図、表等が正確であり、かつわかりやすく適切である。

(4) 論文の未公表性

論文、著書等(学会における口頭による研究報告のためのレジュメ、予稿集、資料等を除く)によりすでに公表済みでないことを確認する。

(5) 論文の題名の妥当性

タイトルが研究目的および研究成果を表現するのに妥当であるか否かを審査する。

(6) 論文の水準

論文の内容が、関連する研究領域の教科書、入門書、解説書等の水準ではなく、学会誌として新しい知見を提示するものにふさわしい水準に達しているか否かを審査する。

(実証研究資料の提示請求)

第5条 査読者および常任編集委員会は、投稿論文等の研究が経験的方法に従っている場合には、投稿者に対してその研究に基づいた質問票や集計結果、公表可能な会社名リストなどの提示を求めることができる。

(その他)

第6条 本基準に則って「レフェリーのガイドライン」、「レフェリー所見(1)」書式および「査読結果の記録」書式を用意する。

第7条 本基準の改正は、常任編集委員会が発議し本学会の常任理事会において審議し決定するものとする。

付則 本基準は、2002年10月1日より施行する。

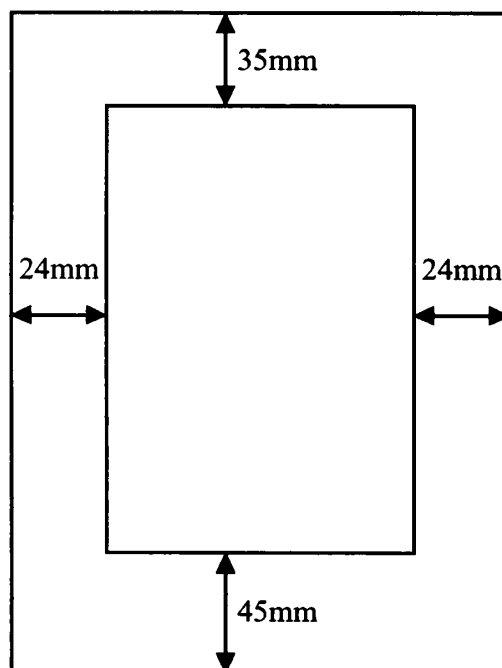
学会誌の論文規格

2001 年 12 月 学会誌常任編集委員会

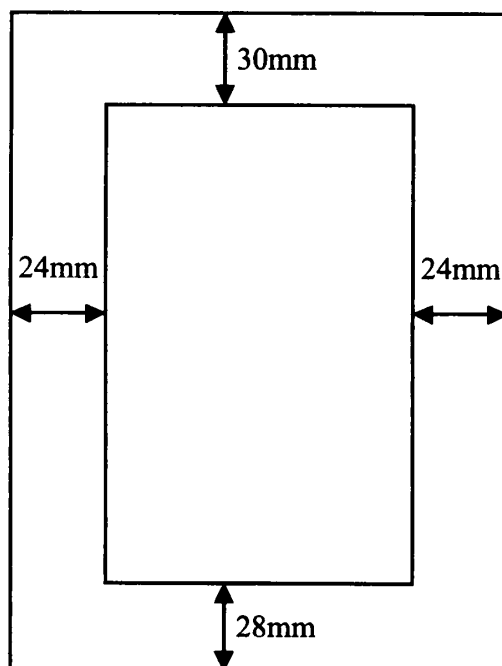
1. 論文等の原稿（A4 サイズ）の上下と左右の余白

下図のように空けて下さい。

1・1 論文等の第1頁目（論題・氏名・要約などを書く頁）の規格



1・2 論文等の第2頁目以降（本文を書く頁）の規格



2. 書体

2・1 日本語論文の場合：MS Word による MS 明朝

2・2 英語論文の場合：Times New Roman

3. 字のサイズ

3・1 日本語論文等の第1頁目における論題の書体とフォント：

MS 明朝で 16 ポイントにしてボールド（B）で太くする。

サブタイトルと著者名は 14 ポイントにする。

メインタイトルとサブタイトルは中心揃えとする。

著者名は右揃えとする。

3・2 英文論文等の第1頁目における論題の書体とフォント

（日本語論文の第1頁目の英文タイトルも同様）：

Times New Roman で 16 ポイントにする。

サブタイトルと著者名は、14 ポイントにする。

メインタイトルとサブタイトルおよび著者名は、すべて中心揃えとする。

3・3 論文等の節の字サイズ：

14 ポイントでボールド体（例えば、「2. 本研究の理論的フレームワーク」）

3・4 論文等の款の字サイズ：

12 ポイントでボールド体（例えば、「2.1. 管理可能利益と本部費配賦」）

3・5 論文等の本文の字サイズ：10.5 ポイント

4. 行間

4・1 論文等の節の直前行は 1.5 行空け、直後行は 0.5 行空ける。

4・2 論文等の款の直前行は 1 行空き、直後行は行間を詰める（空きなし）。

5. カラー

モノクロとする。

日本管理会計学会誌投稿申込書

日本管理会計学会
学会誌編集委員会委員長殿

私は、下記の要領で原稿を投稿いたしたく、ここに申し込みいたします。

申込日： 年 月 日

執筆者氏名※ (英文表記)			
執 筆 代 表 者	現 住 所	〒	TEL ()
	Eメール・アドレス		
	所属機関・部署 (英文表記)		
	同上 所在地	〒	TEL ()
	連 絡 先	自宅・所属機関 (いずれかに○を付けて下さい。)	
投稿原稿の表題 (英文表題)			
投稿原稿の種類		論文 事例研究 総合報告 研究ノート その他 ()	

(受付日： 年 月 日)

※ 共著者の場合には、会員、非会員の別を明示して下さい。

この用紙をA4版に拡大コピーしてお使い下さい。同様の様式をワープロ等で作成して使っても構いません。

編 集 後 記

本号は、昨年、国士舘大学で開催された日本管理会計学会 2012 年度年次全国大会（8 月 24 日～26 日）統一論題「管理会計研究と方法論」における 4 名の報告者（渡邊章好氏、木村史彦氏、田口聡志氏、木村彰吾氏）と、当日、座長を務められた山本達司氏にご執筆頂いた「論壇」5 本を掲載いたしました。管理会計研究における分析的研究、実証分析、実験研究、質的研究の意義が幅広く論議されております。ご投稿いただいた先生方に感謝申し上げます。

2013 年 3 月

日本管理会計学会編集委員会
委員長 佐 藤 紘 光

2013 年 3 月 31 日発行

第 21 巻第 1 号

日本管理会計学会誌

管理会計学

経営管理のための総合雑誌

編集委員長 佐藤 紘光

発行・編集 日本管理会計学会

学会誌編集委員会

〒169-8050 東京都新宿区西早稲田1-6-1

早稲田大学商学大学院 鈴木孝則研究室 気付

日本管理会計学会 学会誌編集委員会 委員長 佐藤紘光

電話 (03)3203-4141

E-mail : hiromitu@waseda.jp

日本管理会計学会 事務局

〒525-8577 滋賀県草津市野路東1丁目1-1 立命館大学経営学部

E-mail : Jama-info@sitejama.org

印刷所 株式会社 市川活版所

会員外分領価格 3,150円（本体3,000円）

編 集 後 記

本号は、昨年、国士舘大学で開催された日本管理会計学会 2012 年度年次全国大会（8 月 24 日～26 日）統一論題「管理会計研究と方法論」における 4 名の報告者（渡邊章好氏、木村史彦氏、田口聡志氏、木村彰吾氏）と、当日、座長を務められた山本達司氏にご執筆頂いた「論壇」5 本を掲載いたしました。管理会計研究における分析的研究、実証分析、実験研究、質的研究の意義が幅広く論議されております。ご投稿いただいた先生方に感謝申し上げます。

2013 年 3 月

日本管理会計学会編集委員会
委員長 佐 藤 紘 光

2013 年 3 月 31 日発行

第 21 巻第 1 号

日本管理会計学会誌

管理会計学

経営管理のための総合雑誌

編集委員長 佐藤 紘光

発行・編集 日本管理会計学会

学会誌編集委員会

〒169-8050 東京都新宿区西早稲田1-6-1

早稲田大学商学大学院 鈴木孝則研究室 気付

日本管理会計学会 学会誌編集委員会 委員長 佐藤紘光

電話 (03)3203-4141

E-mail: hiromitu@waseda.jp

日本管理会計学会 事務局

〒525-8577 滋賀県草津市野路東1丁目1-1 立命館大学経営学部

E-mail: Jama-info@sitejama.org

印刷所 株式会社 市川活版所

会員外分領価格 3,150円（本体3,000円）

The Members of the 2011-2014 Editorial Board

Editor in Chief	Hiromitsu Sato , Waseda University
Associate Editor	Masaaki Aoki , Tohoku University
Associate Editor	Kenichi Suzuki , Meiji University
Managing Editor	Noboru Ogura , Aoyama Gakuin University
Managing Editor	Noboru Harada , Meiji University
Managing Editor	Yasuhiro Monden , Tsukuba University, Professor Emeritus
Managing Editor	Tatsushi Yamamoto , Osaka University
Managing Editor	Eri Yokota , Keio University
Board member	Kazunori Ito , Senshu University
Board member	Katsuhiko Ito , Seikei University
Board member	Tatsuo Inoue , Kwansei Gakuin University
Board member	Tomoki Oshika , Waseda University
Board member	Johei Oshita , Kyushu University
Board member	Hiroshi Obata , Hitotsubashi University
Board member	Fumihiko Kimura , Tohoku University
Board member	Masanobu Kosuga , Kwansei Gakuin University
Board member	Seiichi Kon , Kyushu Sangyo University
Board member	Junya Sakaguchi , Kansai University
Board member	Atsushi Shiiba , Osaka University
Board member	Takanori Suzuki , Waseda University
Board member	Kunimaru Takahashi , Aoyama Gakuin University
Board member	Yoshiyuki Nagasaka , Konan University
Board member	Hiroshi Miya , Kobe University
Board member	Yuta Hoshino , Nagoya City University
Board member	Kenji Yasukata , Kinki University
Board member	Hiroki Yamashita , Aichi University
Board member	Makoto Yori , University of Hyogo

The Journal of Management Accounting, Japan has various sections, such as articles, invited articles, research notes, case studies, and book reviews. Articles in the journal are selected through a double-blind referee system. The scope of acceptable articles embraces all subjects related to management accounting and management practices as long as the articles meet the criteria established for publication in the journal. The manuscripts except articles are also selected through the review by a single referee according to the policy set by the editorial board.

The Journal of Management Accounting, Japan will be published semiannually by the Japanese Association of Management Accounting: Hiromitsu Sato, Editor in Chief, Waseda University, Nishi-Waseda, Shinjuku-ku, Tokyo, 169-8050, Japan.

Printed by Ichikawa Printing Co., Ltd.

Copyright © 2013, The Japanese Association of Management Accounting.

The Japanese Association of Management Accounting

The Japanese Association of Management Accounting was founded on July 27, 1991. The Association is a voluntary organization of academicians, practicing professionals, and others involved in education and/or research in management accounting and management practices. Each member of the Association will receive the Journal of Management Accounting, Japan published semiannually by the Association.

The Members of the 2011-2014 Executive Board of the Association

President	Takayuki Asada , Ritsumeikan University
Vice President	Kazunori Ito , Senshu University
Vice President	Tomoaki Sonoda , Keio University
Vice President	Kazuki Hamada , Kwansei Gakuin University
Vice President	Ichiro Mizuno , Kansai University

Executive Director:

Gunyung Lee , Niigata University	Akihiro Saki , Meiji University
Tadashi Ishizaki , Chuo University	Hiromitsu Sato , Waseda University
Susumu Ueno , Konan University	Masao Tsuji , Waseda University
Masakatsu Oshima , Asia University	Yoshiyuki Nagasaka , Konan University
Noboru Ogura , Aoyama Gakuin University	Yasutaka Hasegawa , Reitaku University
Yoichi Kataoka , Mejiro University	Noboru Harada , Mejiro University
Hisashi Kawai , Chuo University	Yasuhiro Monden , University of Tsukuba
Takaaki Kikui , Sophia University	Kohei Yamada , Meiji University
Masanobu Kosuga , Kwansei Gakuin University	Kazuo Yokoyama , Tokyo University of Science
Yoshitaka Kobayashi , Waseda University	Masamichi Yoshioka , Tokyo University of Science

The Members of the 2011-2014 Board of Directors

Shigeo Aoki , Ibaraki Christian University	Kenichi Suzuki , Meiji University
Masaaki Aoki , Tohoku University	Nobuyoshi Nagaya , Sanno University
Takashi Arae , Nihon University	Eitoku Hah , Waseda University
Yoshihiro Ito , Waseda University	Kyoung-sook Park , Setsunan University
Tomonori Inooka , Kokushikan University	Shufuku Hiraoka , Soka University
Masaaki Imabayashi , Mejiro University	Noriko Hoshi , Hakuoh University
Johei Oshita , Kyushu University	Yuta Hoshino , Nagoya City University
Hiroshi Obata , Hitotsubashi University	Hiroki Yamashita , Aichi University
Yutaka Kato , Kobe University	Tatsushi Yamamoto , Osaka University
Seiichi Kon , Kyushu Sangyo University	Masahiko Yamamoto , Aichi Toho University
Yoshiaki Shibao , Innovation Management co., ltd.	Satoshi Yoshimura , Ryutsu Keizai University
Takashi Shimizu , Waseda University	Kazunori Yagi , Yokogawa Electric Corporation
Nobumasa Shimizu , Waseda University	Junzo Wada , Okayama University
Ryozo Shiogane , Kokushikan University	

Adviser

Masayasu Tanaka, Mejiro University
Kanji Miyamoto, Osaka Gakuin University

Auditors

Tetsuo Hirose, C.P.A.
Kozo Suzuki, Tokyo Metropolitan Government
Satoshi Komiyama, Waseda University

Managers

Hironao Iwata, Senshu University
Akihiko Uchiyama, Chiba University
Shoji Oka, Kansai University
Keisuke Sakate, Osaka University of Commerce
Atsushi Shiiba, Osaka University
Takanori Suzuki, Waseda University
Tetsushi Miura, Osaka Seikei College
Naoya Yamaguchi, Niigata University

JAMA

ISDN 0918-7863

The Journal of Management Accounting, Japan

Published by

THE JAPANESE ASSOCIATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING

Volume 21, No. 1 2013

■ Invited Articles

Management accounting research and its methodology —————●Tatsushi Yamamoto

Aim and Contribution of Analytical Management Accounting Research —————●Fumiyoshi Watanabe

The Empirical Research Framework in Management Accounting —————●Fumihiko Kimura

A Study on an Experimental Research in Managerial Accounting —————●Satoshi Taguchi

The Significance of Qualitative Research for Management Accounting Research —————●Shogo Kimura

■ Manuscript Preparation Guidelines

JAMA

ISDN 0918-7863

The Journal of Management Accounting, Japan

Published by

THE JAPANESE ASSOCIATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING

Volume 21, No. 1 2013

■ Invited Articles

Management accounting research and its methodology —————●Tatsushi Yamamoto

Aim and Contribution of Analytical Management Accounting Research —————●Fumiyoshi Watanabe

The Empirical Research Framework in Management Accounting —————●Fumihiko Kimura

A Study on an Experimental Research in Managerial Accounting —————●Satoshi Taguchi

The Significance of Qualitative Research for Management Accounting Research —————●Shogo Kimura

■ Manuscript Preparation Guidelines