

論文

管理会計の常識的知識への接近

堀井悟志

<論文要旨>

本論文では、「管理会計の新展開」という統一論題のテーマに対し、予算管理研究を題材として、新たな管理会計の理論構築の具体的方法を検討することで、漸進的な展開を図った。具体的には、定性的管理会計研究の意義・必要性和そこでの「理論」の位置づけについて整理したうえで、状況に埋め込まれた「常識的知識」に着目して管理会計実践を理解することで、これまでの管理会計の科学的知識では明らかにされてこなかった、もしくは誤っているとされてきた管理会計の役割やありように光をあて、それをきっかけとした管理会計の新たな理論構築が可能となることを示した。また、そのなかで、予算管理研究の将来展望について、いくつかの可能性について指摘を行った。

<キーワード>

定性的管理会計研究, 管理会計の理論, 管理会計についての理論, 常識的知識, 予算管理

An Approach to Common Sense Knowledge of Management Accounting

Satoshi Horii

Abstract

This paper examines how to establish new theories of management accounting. In this paper, after the significance and the necessity of qualitative management accounting research in Japan, and the roles of “theories” in management accounting research such as “theories of management accounting” and “theories about management accounting” are discussed, I show that understanding management accounting research with theoretical lens of “common sense knowledge” based on ethnomethodology enables to find new aspect of management accounting which has not been focused in terms of scientific knowledge.

Keywords

qualitative management accounting research, theories of management accounting, theories about management accounting, common sense knowledge, budgetary management

1. 「管理会計の新展開」へのアプローチ：本論文の目的

日本管理会計学会 2016 年度全国大会において、「管理会計の新展開」をテーマとした統一論題が開催された。本論文は、その報告の一つとして論じた定性的な管理会計研究の展開についてまとめたものである。

近年、例えば、日本管理会計学会の統一論題をみても、いくつかの定性的研究方法についての議論が蓄積されている。2012 年度には、「管理会計研究と方法論」というテーマのなかで木村彰吾氏が定性的研究方法論について論じており、2013 年度には、「管理会計における産学連携とアクション・リサーチ」というテーマのなかで、座長の澤邊紀生氏をはじめ、松尾貴巳氏、岡田幸彦氏、下垣彰氏が論を展開し、それぞれの論文が『管理会計学』において発表されている（岡田. 2014; 木村. 2013; 澤邊. 2014; 下垣. 2014; 松尾. 2014）。

その論文のなかで、木村（2013）は、定性的研究方法には、管理会計技法の発見、新しい管理会計手法の開発、管理会計技法の運用に関わる発見、管理会計プロセスの記述・説明・分析への貢献が期待できると、また澤邊（2014）は、管理会計研究におけるアクション・リサーチの意義は「管理会計の理論」構築にあると論じており、これらのことから、アクション・リサーチを含む、定性的管理会計研究は、新たな管理会計の理論（技法）の開発・構築にその大きな意義があることがわかる。

このような定性的管理会計研究の意義の明確化という到達点を受け、本論文では、予算管理研究を題材として、新たな管理会計の理論構築の具体的方法について展開的な検討を行う。具体的には、管理会計の状況に埋め込まれた「常識的知識」に着目して管理会計実践の日常を理解することで、これまでの管理会計の科学的知識では明らかにされてこなかった、もしくは誤っているとされてきた管理会計の役割やありように光をあて、それをきっかけとした管理会計の新たな理論構築の方法を検討する。この管理会計の定性的研究方法としての漸進的な展開（具体化）をもってして、日本の管理会計研究への新展開と考え、「管理会計の新展開」へのアプローチとしたい。また、検討対象として予算管理を取り上げ、常識的知識に基づく予算管理研究実践を示すことで予算管理研究の一つの方向性の提示も図る。

2. 日本企業の管理会計実践への接近の必要性

ここでは、先述した定性的管理会計研究の意義である新たな理論構築という観点から、定性的管理会計研究と管理会計実践の関係について整理を行い、いま、日本企業の管理会計実践に接近することの必要性について論じる。

管理会計研究の現状と今後の方向性について、上總（2010）は、図 1 を提示したうえで、管理会計研究を①会計実践から問題を析出する調査研究、②調査データをもとに会計問題の因果関係の理論化を目指した理論研究、③理論研究を基礎として問題解決手段の開発が行われる応用研究、④現実により適した会計技法の適用を図る会計処方研究に分類し、理論研究とそれに向けた調査研究が近年の研究の中心となっており、真に実践上の会計問題の析出とその解決を図る研究は停滞しているとしたうえで、経営者の期待に応えるためにも、日本企業に基礎を置いた研究により、応用研究→問題解決手段の開発→会計処方研究を積極的に進めることが必要であるとしている。つまり、近年の管理会計研究は、因果関係の説明の理論化を目指す理論研

究が中心であり，調査研究がなされていたとしても，それはあくまでも理論研究のためであると評価し，応用研究・会計処方研究およびそのための真の会計問題の析出という管理会計実践への接近と深い理解の必要性を主張している。

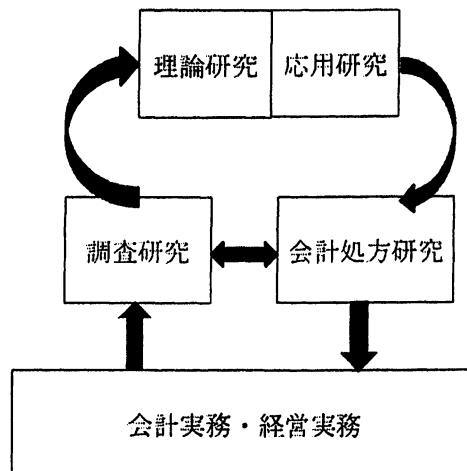


図1 管理会計研究の類型（出所：上總. 2010: 59）

また，管理会計の知識の流れについて，澤邊（2014: 10-11）も，「管理会計の知識生態系」として，「管理会計の知識は，企業の経営者や組織の成員が用いている実践的な知識から，管理会計専門家の臨床的な知識を経て，研究者の学問的な知識へと抽象化・一般化が進む．…学問的な知識が臨床的な知識に応用され，臨床的な知識が実践的な知識に転嫁していく方向で知識は流れていく」としており，研究者の学問的知識である科学的知識は，企業実践のなかにある知識から生み出されることが指摘されている。これらのことから，管理会計の新たな知識を獲得し，理論化を進めるためには，管理会計実践への深い理解が重要であるといえる。なお，ここで，管理会計における実践的知識とは，「明示的に説明することは（でき）ないかもしれないが」（上總・澤邊, 2006: 24），「経営者や組織運営者といった実践家が，みずからの企業や組織の目的を達成するために用いられている知識や能力」（澤邊, 2013: 21）であるのに対して，臨床的知識は，「経営者や組織運営者の状況を判断し適切な助言を与えるような主体によって利用されている知識や能力」（澤邊, 2013: 21）とされ，臨床家としては公認会計士などが該当する。新たな理論構築に向けた定性的管理会計研究においては，この臨床的知識の蓄積が重要である（Kaplan, 1986; 上總・澤邊, 2006）が，臨床家のもつ管理会計の臨床的知識は，「現在のところ，それぞれの臨床家の属人的な知識として分散している段階」（澤邊, 2013: 21）にあるとされている。

これまでの定性的管理会計研究においては，特に新たな理論構築という観点からみた場合，臨床的知識の蓄積が重視されているものの，ABC（活動基準原価計算）やBSC（バランス・スコアカード）の提唱およびそれに関連する一連の研究のように，エクセレントな管理会計実践の帰納，もしくは科学的知識の実践への適用が主流であった。しかし，この管理会計実践への接近先として，上總・澤邊（2006）は，革新的な先端実践を採用している少数のエクセレントカンパニーを対象とすべきとした Kaplan（1986）の方法では，問題状況の定式化という点において実践的知識からの適切な臨床的知識の蓄積がなされず，管理会計の知識の働きの有用性

を高めるためには不十分であると問題を指摘したうえで、エクセレントカンパニーだけではなく、ボリュームゾーンにある企業を対象とすることを提案し、そのなかで、「個別事例に対応した実践的知識から、管理会計技法とその適用される問題状況の概念化を行い、さらにそれらを整理する概念枠組みを確立することこそが臨床的知識の確立には必要なのである」(上總・澤邊, 2006: 27) としている。

この問題状況の定式化の必要性の基礎には、ABC や BSC がそうであったように、管理会計技法をそれが適用される問題状況から切り離して、どのような問題にも適用可能と扱うのではなく、「管理会計の知識は、技法に関する知識と技法が適用される状況に関する知識を組み合わせた知識として体系化されるべきである。これは何よりも管理会計的知識の働きの有用性を高めるために目指されるべき方向である」(上總・澤邊, 2006: 28) という管理会計知識の在り方に関する理解がある。要するに、「状況」によって適切な管理会計の在りようは異なり、管理会計の在りようは状況に埋め込まれているといえる。さらには、堀井 (2015) が管理会計リテラシーとして指摘しているように、状況の一つとして、管理会計主体の管理会計を取り扱う能力によっても管理会計機能の発現の在り方は異なると考えられる。このように管理会計の在りようは社会的相互作用のなかで構築される、つまり状況に埋め込まれた社会的構築物として管理会計をとらえることで臨床的知識を蓄積し、管理会計実践への適切かつ深い理解とそれを基礎とした理論と実践の相違の認識、そしてそこから生まれる新たな理論の構築が期待される。

なお、日本企業の管理会計実践への注目は、世界的な管理会計研究の現状からみると、大きな可能性があると考えている。一般的には、管理会計、特に例えば予算管理などは、リモートコントロールのために、経営上層部やコントローラーが主体となり、その機能を担い、診断型コントロール (Simons, 1995) のような上位者による下位者支配のための管理会計 (支配型管理会計) として展開されてきた。しかし、日本企業の管理会計実践では、主体は経営上層部だけでなく、エンパワメント概念を中心に検討されてきた (挽ほか, 2010) ように、事業を直接的に担う下位管理者も主体となり、下位者の主体的な事業活動を支援する管理会計 (支援型管理会計) (堀井, 2015) が行われていると考えられる。この管理会計の基本的な違いは、管理会計の在りように大きな違いを生み出している可能性があり、そこに新たな理論構築の可能性があると考えられる。

3. 常識的知識に基づく実践の理解

3.1 「管理会計の理論」のための「管理会計についての理論」

管理会計の実践的知識への接近と臨床的知識の蓄積を考えた場合、これまでも多くの示唆に富む研究が蓄積されてきている。そのような定性的管理会計研究では、心理学や社会学の理論を援用して、管理会計の新たな側面を描き出していることが多い。しかし、それらの論文のなかには、例えば、アクターネットワーク理論という社会学の理論を、中心的に取り上げ、多くの議論をさき、管理会計研究における理論とは何なのかに頭を悩まされるものもある。ここで、管理会計研究における「理論」について整理を行い、本論文における「常識的知識」という概念の位置づけと役割を明らかにしたい。

管理会計研究において「理論」という用語は、大きく2つの意味で用いられている。一つは、「領域理論」(Lukka and Vinnari, 2014) や「管理会計の理論」(Malmi and Granlund, 2009, 澤邊,

2014) と呼ばれるもので、「管理会計のような一つの研究領域における本質的テーマに関する特定の知識体系」(Lukka and Vinnari. 2014: 1309) であり、管理会計現象の固有性に根差し、独自の価値を有した理論(澤邊. 2014: 10) のことである。もう一つは、「手法理論」(Lukka and Vinnari. 2014) や「管理会計のついで理論」(Malmi and Granlund. 2009, 澤邊. 2014) と呼ばれるもので、領域理論における重要な問題を研究するためのメタレベルの概念体系」(Lukka and Vinnari. 2014: 1309) であり、「理論的レンズ」(例えば, Baxter and Chua. 2008) として、複雑な現象の特定の側面から切り出して分析することを可能にする。先のアクターネットワーク理論といった社会学の理論それ自体はこれにあたる。Malmi and Granlund (2009) や澤邊 (2014) も述べているように、これら 2 つの理論のうち、管理会計研究として、目指すべきは、「領域理論」としての「管理会計の理論」の構築である。つまり、研究としては、「管理会計の理論」への貢献が求められる。

先述した通り、「管理会計についての理論」は、理論的レンズであり、その理論次第では、現象の切り出される側面が変わることとなる。つまり、「管理会計についての理論」が、管理会計の新たな側面を描き出すということとなり、それによって「管理会計の理論」が構築されることとなる。そのため、中には、その理論的レンズでみることでできるものそれ自体(例えば、ある社会学理論の概念の一つなど) が管理会計の新たな側面を直接的に構成し、その研究論文の独自性(つまり、管理会計の理論への貢献) を形成するものもあり、その結果、その概念がそのまま管理会計の研究論文の独自性の表現としてタイトルに利用されることもある(例えば, Andon, Baxter and Chua. 2008 や Mouritsen, Hansen and Hansen. 2009 など)。このように、「管理会計についての理論」は、理論的レンズとして極めて重要な役割を果たすことになる。

本論文では、実践的知識へと接近する際の理論的レンズとして、エスノメソドロジーに基づく「常識的知識」を用い、管理会計の新たな側面に光をあてることで、臨床的知識の蓄積を図る。

3.2 常識的知識への注目

本論文では、エスノメソドロジーを基礎とする観点から、実践へと接近する。エスノメソドロジーは、社会理論は人々の外にあり、そのうえで実践に関係づけられるというのではなく、それ自体が人々の実践のなかにあると考え、状況に埋め込まれた日々の活動を秩序づけているメンバーの方法 (members' methods, ethno-methods, エスノメソッド) に着目し、探求する (Garfinkel, 1967, 2002, 2006; Rawls, 2002, 2006)。そこでは、メンバーが固有の常識的知識 (common sense knowledge) (Garfinkel, 1967) を用いて、日々のその場その場の社会的リアリティをどのように形成、維持している(日々のその場その場の出来事にどのように意味を付与し、理解可能としている) のかが明らかにされる。ここで、秩序づけられている状態とは、その場面が組織され、可視性が与えられていることを指す (Garfinkel, 1967)。つまり、社会的リアリティを構築し、描き出すことによって、秩序が成し遂げられるのである。そして、社会的リアリティの観察・報告自体が合理的であると考え、日常の実践の理解のために科学的合理性は不要であるとされる (Garfinkel, 1967)。ここで、常識的知識の内容や、常識的知識を利用する理由などは研究対象とは扱われず、一つのトピックとして、その状況の理解のために用いられる。また、行為者はその置かれた状況における秩序ある社会的リアリティを生み出す必要性によって動機づけられているため、個々人の意思や心理も理解すべき対象とはされない (Rawls, 2006)。このように、エスノメソドロジーの焦点は、あくまでも「解釈ではなく、秩序ある連鎖的な相

相互作用を生み出す『方法』にある (Rawls, 2006: 30)。

これまでも、管理会計のケーススタディ研究においては、その場の常識的知識の存在といった説明可能性 (accountability) の社会構成的特徴を理解するため (Ahrens, 1996)、予算のルールを類型化するため (Peters, 2001)、(会計にかかわる) 会話に着目し分析するため (Jönsson, 1998) にエスノメソドロジーは用いられている。これらの研究によってエスノメソドロジーが日常的な管理会計実践をみるうえで有用であることは明らかである。本論文では、このエスノメソドロジーの「常識的知識」という観点から、予算管理実践をみることで、これまでの科学的知識とは異なる新たな知見が得られることを事例を用いて論じる。

4. 予算管理実践からみる科学的知識と常識的知識の乖離

4.1 予算管理の科学的知識

予算とは、行動計画の貨幣的表現として、「特定の期間、通常一年に対して、量的に、通常貨幣額で表現された計画」(Anthony and Welsch, 1974: 304)であり、「業務執行計画として現実の企業活動を規定し、戦略的経営計画に盛られたビジョンを具体化する」(櫻井, 1986: 44-45)とされてきた。予算管理は機械的組織に適しているとされ、その登場以来、管理会計の理論と企業の経営実践の双方において重要視され、その中心に位置づけられてきた。しかし、多くの企業が実務において予算管理を利用している (Libby and Lindsay, 2010; 三木・橋田・鈴木, 2003) 一方で、研究上では、戦略経営とのかかわりにおいては、近視眼的行動の誘発、いい換えれば、戦略性の欠如、学習イノベーションの阻害、投資の抑制 (Ansari, 1979; Emmanuel, Otley and Merchant, 1990; Hope and Fraser, 2003; Kaplan and Norton, 2001; Merchant, 1990, 1997; Van der Stede, 2000) や変化に対する硬直性、柔軟性の欠如 (Emmanuel, Otley and Merchant, 1990; Hope and Fraser, 2003) といった批判が浴びせられており、それらが予算管理の科学的知識となっている。

しかし、この予算管理批判に対して、Sivabalan et al. (2009) は、企業実践では、業績評価以上に、計画やコントロールを重視することが多いなか、研究の視座が、支配型管理会計としてのサイバネティック・コントロールのスタイルや、そのもとでの業績評価重視という限られた予算管理のスタイルに対するもので画一的であるため、視座の転換が必要であると指摘されている。そのような中、Frow, Marginson and Ogden (2010) は、期中管理 (in-process management) という視座から、戦略目標を重視したうえで、固定的な予算目標のもと状況に応じて診断型／双方向型で予算管理が使い分けられることを通じて、戦略的適応という柔軟性と短期的な会計責任の達成という効率性が両立されることが示されているが、そこでの予算はマネジメント・コントロールの主要なツールではないとされている。

4.2 常識的知識に基づく予算管理実践への理解

エスノメソドロジーに基づく Suchman (1987) は、予算を対象にした研究ではないが、計画というものは、(計画が行為をコントロールするという) 行為の生成メカニズムとして理解されているが、実際は、行為の基盤は計画ではなく環境とのローカルな相互作用であり、計画は行為を予測するための資源として状況に埋め込まれていることを示した。予算も、計画の一つであり、これまでの科学的知識においては企業活動という行為をコントロールする(基本的には、予算に従って行為がなされる) と理解されていることを考えると、この研究は大変示唆に富む

ものであり、予算に関しても、常識的知識に着目し、単なる行動計画の貨幣的表現としてではなく、状況に埋め込まれた行為のなかでどのように予算が用いられているのかを明らかにすることが重要である。

このような問題意識のもと、堀井（2015）は、株式会社パッファローを対象として、予算管理実践において社会的リアリティがどのように形成されているのかという常識的知識の観点から以下のような予算管理の科学的知識とは異なる知見を得ている（詳細は、堀井（2015）を参照していただきたい）。

まず、株式会社パッファローにおいては、短い製品開発期間、ファブレス企業、寡占市場という状況のもと、当初は戦略や行動計画と緊密な結びつきで編成された予算について、たとえ環境変化によってその裏付けを失おうとも予算を必達目標として維持し、期中において、環境変化とのかかわりにおいて、主客逆転させて、予算目標に適合するよう戦略や行動計画を臨機応変に変化させ、再び緊密な結びつきを取り戻すというプロセスにおいて、予算管理の売上高・売上総利益・市場シェアという3つの補完的な管理会計計算、および月々の決められた目標としての一定の予算のリズムのそれぞれが戦略的文脈として構造を提供し、柔軟な環境変化への適応と、イノベーションや戦略変化の創出を導いていることを明らかにしている。つまり、予算主導のイノベーションの実現である。

さらに、編成段階で予算と戦略・行動計画を緊密に連携させ、必達目標として維持された予算目標のもとそれを基礎に予実差異分析を行うことで、企業を取り巻く不確実な競争環境の解釈枠組みとして予算を利用し、それによって環境と組織行動の相互作用が可能になること、また課題の設定とその解決に向けた修正講堂が方向づけられることで、予算がイノベーションや戦略変化の場所・タイミング・スピード・大きさを決定していることも明らかにしている。このなかで、予実差異は、ミスとしての予実差異ではなく、環境変化（予測からの変化）としての予実差異として利用されている。

また、予算管理を継続的な時間の流れのなかでとらえると、これまで単に対象期間の短縮としてしか理解されてこなかった予算管理の期中統制について、アクセントの強弱・タイミング・周期性という一定の予算のリズムに光をあて、期中における予算管理の強弱やそれによって生み出される下位管理者の日常的な行動パターンや、そこでの動的な予算管理の役割を描き出している。そして、その与えられた予算のリズムのなかで、予算に適合するよう即興的にイノベーションが創出されていることを明らかにしている。

このように、常識的知識に着目することで、予算がイノベーションを主導すること、また環境適応を可能とすること、それによって柔軟性とコントロールの両立が予算主導でなされることが明らかになり、これらは上述した科学的知識ではあきらかにされてこなかった予算管理の新たな側面といえる。なお、堀井（2015）では、状況の一つとして、管理会計主体の管理会計リテラシーにも着目し、検討を行っている。

4.3 予算管理における科学的知識と常識的知識の乖離の可能性

上記の事例のほかに、どのような科学的知識と常識的知識の乖離があるだろうか。それらについて、この間、いくつかの企業で行った聞き取り調査から可能性を示していきたい（調査先企業や調査の概要は、紙幅の関係上省略する）。

第一に、予算と行動計画の関係についてである。科学的知識においては、上述した通り、予算は行動計画の貨幣的表現であると考えられている。堀井（2015）の株式会社パッファローの

事例においても、予算と行動計画の緊密な関係が描かれており、予算は行動計画の貨幣的表現との考えが強く表れているといえる。いくつかの企業において、編成段階において、各部門から出された予算目標に、最終的に、経営上層部が各部門の意向とは関係なく予算目標をアドオンした場合、その上積みされた予算目標については、行動計画の裏付けがなく、各部門では目標達成へのモチベーションが低いということが聞かれたことから、予算と行動計画の重要性は示唆される。しかし、一方で、ある公認会計士との意見交換のなかで、例えば、海外子会社の管理にあるように、情報の入手可能性が低く、事業活動の不可視化の程度が高いような場合、行動計画に裏付けられた予算目標の編成は難しく、もし可能な場合でもそこにはスラックが形成され、目標としては不適切であるとの意見が聞かれた。これは、ある事業会社での聞き取りからも聞かれたことである。そこからは、裏付けなきストレッチな予算目標が望ましい可能性が示唆される。この予算と行動計画の関係については、今後の検討課題となりうるものである。

次に、予実差異分析に関する論点である。科学的知識における予算管理は、機械的組織観を基礎とし、計画は正しく、一定の妥当性がある予算が編成されていることを前提としている。しかし、現実には、環境変化も相まって、予算の妥当性の確保に苦心しているとの話を聞く。このような予算の妥当性の問題に対して、上述の点とも関わるが、海外事業のように事業の不可視化が高い状況において、実績の比較は予算との比較だけでは不十分であり、基準としては予算よりもその規範性が低いとされる前年実績との比較を行うようになった企業がある。また、現代の変化の激しい環境においては、予実差異には、環境変化要因と行動要因が混在することになるが、予実差異分析の方法それ自体はこの状況に対処できていない。環境変化への対応としては、双方向型コントロール（Simons, 1995）としてコミュニケーションが注目されているが、それだけではなく、予実差異分析において環境変化を察知する方法を求める声の実務家からは聞かれる。これに関わって、予算管理実践においては、顧客からの内示情報、取引先の業績や市場シェアのチェックなどがなされており、これらは予算や実績の妥当性の検証という意味においてベンチマークの予実差異分析への取り込みとして理解することができる。堀井(2015)の事例も合わせて、予実差異分析実践への理解を深めることが予算管理研究を進展させる可能性がある。

ほかにも、予算管理に関わって、情報の入手可能性への研究上の理解と実務上の課題の乖離などもあり得るが、指摘した各論点については、常識的知識に着目することで、新たな管理会計の理論構築が期待できる。

5. 管理会計の新たな理論構築に向けて

本論文では、定性的管理会計研究の意義・必要性和そこでの「理論」の位置づけについて整理したうえで、予算管理を題材とし、「常識的知識」に着目して管理会計実践を理解することで、これまでの管理会計の科学的知識では明らかにされてこなかった、もしくは誤っているとされてきた管理会計の役割やありように光をあて、それをきっかけとした管理会計の新たな理論構築が可能となることを示した。また、そのなかで、予算管理研究の将来展望について、いくつかの可能性についても指摘を行った。

ただ、本論文においてはエスノメソドロジーの「常識的知識」という理論的レンズを取り上げて論じたが、これは決して唯一無二のものではない。あくまでも理論的レンズの一つに過ぎ

ない。多様な理論的レンズから、管理会計の理論の大きな発展が望まれる。管理会計の理論構築に資するためにも、理論的レンズは、単なる記述のために用いるのではなく、それがなければ切り分けることができなかった管理会計の新たな側面を描き出し、表現するよう用いられるべきであることを記しておく。

謝辞

統一論題の座長・辻正雄教授からの有益なアドバイスにより、本論文を改善することができたことに深く謝意を表す次第である。なお、本研究は、JSPS 科研費 15K03797, 16K13404 による研究成果の一部である。

引用文献

- Ahrens, T. 1996. Styles of accountability. *Accounting, Organizations and Society* 21(2/3): 139-173.
- Andon, P., J. Baxter and W. F. Chua. 2007. Accounting change as relational drifting: A field study of experiments with performance measurement. *Management Accounting Research* 18: 273-308.
- Ansari, S. L. 1979. Towards an open systems approach to budgeting. *Accounting, Organizations and Society* 4(3): 149-161.
- Anthony, R.N. and G.A. Welsch. 1974. *Fundamentals of Management Accounting*. Homewood. Illinois. Richard D. Irwin.
- Baxter, J. and W. F. Chua. 2008. Be(com)ing the chief financial officer of an organisation: Experimenting with Bourdieu's practice theory. *Management Accounting Research* 19: 212-230.
- Emmanuel, C., D. Otley and K. Merchant. 1990. *Accounting for management control* London. Chapman & Hall.
- Frow, N., D. Marginson and S. Ogden. 2010. "Continuous" budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society* 35(4): 444-461.
- Garfinkel, H. 1967. *Studies in Ethnomethodology*. Englewood Cliffs. New Jersey. Prentice-Hall.
- Garfinkel, H. 2002. *Ethnomethodology's Program: Working out Durheim's Aphorism* Lanham. Maryland. Rowman & Littlefield Publishers Inc.
- Garfinkel, H. 2006. *Seeing Sociologically: The Routine Grounds of Social Action*. London. Paradigm Publishers.
- Hope, J. and R. Fraser. 2003. *Beyond Budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*. Boston. Massachusetts. Harvard Business School Press. (清水孝監訳. 2005. 『脱予算経営』生産性出版).
- Jönsson, S. 1998. Relate management accounting research to managerial work!. *Accounting, Organizations and Society* 23(4): 411-434.
- Kaplan, R. S. 1986. The Role for Empirical Research in Management Accounting. *Accounting, Organizations and Society* 11(4/5): 429-452.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton. 2001. *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Boston. Massachusetts. Harvard Business School Press. (櫻井通晴監訳. 2001. 『キャプランとノートンの戦略バランスト・スコアカー

- ド』東洋経済新報社).
- Libby, T., and R. M. Lindsay. 2010. Beyond budgeting or budgeting reconsidered?. *Management Accounting Research* 21: 56-75.
- Lukka, K. and E. Vinnari. 2014. Domain theory and method theory in management accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 27(8): 1308-1338.
- Malmi, T. and M. Granlund. 2009. In Search of Management Accounting Theory. *European Accounting Review* 18(3): 597 – 620.
- Merchant, K. A. 1990. The effects of financial controls on data manipulation and management myopia. *Accounting, Organizations and Society* 15: 297-313.
- Merchant, K. A. 1997. *Modern Management Control Systems: Text and Case*. Upper Saddle River. New Jersey. Prentice Hall.
- Mouritsen, J., Hansen, A., and Hansen, C. O. 2009. Short and long translations: management accounting calculations and innovation management. *Accounting Organizations and Society* 34: 738-754.
- Peters, K. 2001. When reform comes into play: budgeting as negotiations between administrations. *Accounting, Organizations and Society* 26(6): 521-539.
- Rawls, A. W. 2002. Introduction. in A. W. Rawls (Ed.) *Ethnomethodology's Program: Working out Durheim's Aphorism*. Lanham. Maryland. Rowman & Littlefield Publishers Inc.
- Rawls, A. W. 2006. Respecifying the study of social order-Garfinkel's transition from theoretical conceptualization to practice in detail. in A. W. Rawls (Ed.) *Seeing Sociologically: The Routine Grounds of Social Action*. London. Paradigm Publishers.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston. Massachusetts. Harvard Business School Press. (中村元一・黒田哲彦・蒲島史恵訳. 1998. 『ハーバード流 21 世紀経営—4 つのコントロール・レバー』産能大学出版部).
- Sivabalan, P., P. Booth, T. Malmi and D. A. Brown. 2009. An exploratory study of operational reasons to budget. *Accounting and Finance* 49: 849-871.
- Suchman, L. A. 1987. *Plans and Situated Actions: The Problem of Human-Machine Communication*. New York. Cambridge University Press. (佐伯胖 (監・訳) . 水川喜文・上野直樹・鈴木栄幸訳. 1999. 『プランと状況的行為——人間□機械コミュニケーションの可能性』産業図書) .
- Van der Stede. W. A. 2000. The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society* 25: 609-622.
- 岡田幸彦. 2014. 「管理会計と『前向き』の実証研究に関する一考察」『管理会計学』22(2): 29-37.
- 上總康行. 2010. 「機会損失の創出と管理会計」『企業会計』62(3): 4-13.
- 上總康行・澤邊紀生. 2006. 「次世代管理会計のフレームワーク」上總康行・澤邊紀生編著『次世代管理会計の構想』中央経済社: 1-37.
- 木村彰吾. 2013. 「管理会計研究における質的研究方法論の意義」『管理会計学』21(1): 49-58.
- 櫻井通晴. 1986. 「経営計画と企業予算」佐藤精一編『現代管理会計の展開』中央経済社: 39-54.
- 澤邊紀生. 2013. 「臨床会計学の構想」『原価計算研究』37 (1): 16-28.
- 澤邊紀生. 2014. 「『管理会計の理論』構築におけるアクション・リサーチの意義」『管理会計学』22(2): 3-14.
- 下垣彰. 2014. 「企業への適用を通じた MFCA の進化の研究」『管理会計学』22(2): 39-48.

- 挽文子・松尾貴巳・伊藤克容・安酸建二・新井康平. 2010.「分権的組織と管理会計」加登豊・松尾貴巳・梶原武久編著『管理会計研究のフロンティア』中央経済社: 198-223.
- 堀井悟志. 2015.『戦略経営における予算管理』中央経済社.
- 松尾貴巳. 2014.「管理会計研究におけるアクションリサーチの意義と課題」『管理会計学』22(2): 15-27.
- 三木僚祐・枘田弥久・鈴木研一. 2003.「わが国企業予算制度の実態・アンケート調査の集計結果とその鳥瞰的分析」『産業経理』63(1): 125-151。