

特別講演

再び「管理会計のレゾンデートル」について

加登 豊

<論文要旨>

本稿は、2021 年度日本管理会計学会全国大会（主催校：長崎県立大学佐世保校（リモート開催））の特別企画報告「再び「管理会計のレゾンデートル」について」（2021 年 8 月 27 日（木））の概要を、それに先行して公表した二編の論文（加登 2020, 2021）やここ数年の学会報告も踏まえて取りまとめたものである。管理会計の存在意義の確認が研究遂行上、不可欠であることを強調した後に、管理会計の研究・教育の高度化を達成し、加えて、経営実践での有用性を獲得するために取り組むことが望まれるアクションを示す。具体的には、経営者・経営幹部・他領域の研究者との「対話」を促進すること、管理会計の魅力を広く喧伝すること、管理会計教育の一層の高度化を果たすことなどがある。

<キーワード>

レゾンデートル（存在理由）、ビジネスシステム、単体管理会計技法、長期継続的利益、管理会計の御者機能

Raison d'être of Management Accounting: Revisited

Yutaka Kato

Abstract

In this paper, we summarize the outline of the special report “On Raison d'être of Management Accounting,” which was presented on August 27, 2021, at the 2021 Japan Society of Management Accounting Annual Meeting (organized by Nagasaki Prefectural University/Sasebo Campus (held remotely)). Contents of two papers (Kato 2020, 2021) and several academic presentations in recent years, are also examined. The important issues are discussed, for example, promoting “dialogue” with top management, senior management, and researchers in other fields, appealing the attractiveness of management accounting, and improving management accounting education.

Keywords

Raison d'être of Management Accounting, Business Systems, Stand-alone Management Accounting Systems, Continuous Long-range Profit Acquisition, Coachpersons' Function of Management Accounting

1. はじめに

2020年8月29日(土)、名古屋商科大学で開催された2020年度日本管理会計学会全国大会で「管理会計のレゾンデートル」という題目で自由論題報告を行った。幸いにして、主催校の名古屋商科大学学長栗本博行教授を含む多くの方々にご参集をいただいた。Researchmapには、当日の報告資料を掲示してある(<https://researchmap.jp/read0014935/misc>)が、2021年12月24日現在で300件を超えるアクセスがある。日本管理会計学会の会員数は700名であるから、本当に多くの皆さんに関心をもっていただいた。そのこともあり、学会事務局から、この続編を2021年度日本管理会計学会全国大会(主催校:長崎県立大学佐世保校(リモート開催))の特別企画として報告することを依頼された。報告テーマは「再び「管理会計のレゾンデートル」について」とした。

本小稿では、特別企画報告の概要を記述する。ただ、特別企画に報告にも関連する加登(2020, 2021)の内容も織り込むとともに、ここ数年の学会報告¹内容の一部についても言及している。

本論文の構成は以下のようにになっている。次節では、管理会計の存在理由(レゾンデートル)を意識することの大切さを強調する。続く三つの節では、三位一体として検討する必要がある、管理会計実践、管理会計研究、管理会計教育について、現状の課題を明らかにし、問題を克服する方向性を示す。最終節では、管理会計の有用性を回復するために、経営実践、研究、教育の関係を確認しつつ、それぞれの高度化を図ることの重要性を指摘する。

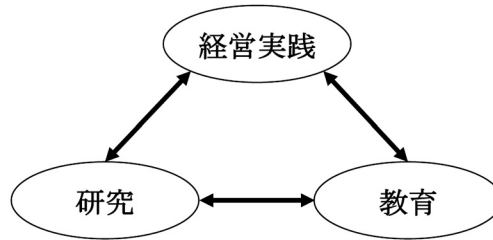
通常の学術研究論文とは異なり、本稿は、多数のトピックスについて多面的に言及している。それは、管理会計の有用性回復には、個別の問題に焦点を合わせるだけではなく、経営実践、管理会計研究、管理会計教育の関係を俯瞰的にとらえ、統合的に問題解決に向かう必要性を理解してもらいたいからである。

2. 管理会計の存在理由(レゾンデートル)

特別企画報告「再び「管理会計のレゾンデートル」について」では、これまで議論してきた管理会計の研究と管理会計の実践適用に関するトピックス(加登2020, 2021)について、さらに幅広く検討することに加えて、管理会計教育にも言及し、研究・教育・実践適用に三位一体で取り組むことが、管理会計に対する経営実践における認知を高めることに貢献することを示した(図1)。もちろん、従前と同様に、管理会計の存在意義を常に意識してこれらの活動に取り組むべきことが強調されている。

「組織内で要求された管理会計情報を提供するのが管理会計」、「意思決定と業績評価に有用な管理会計情報を扱うのが管理会計」というのが、多くの管理会計研究者の共通理解であるように思われる。また、『管理会計学』、『原価計算研究』、『メルコ管理会計研究』といった査読付き学術雑誌に掲載される論文が、管理会計論文であることも多い。しかし、前者については、「管理会計情報を扱うのが管理会計」という同意反復(トートロジー)に陥っており、管理会計とは何かを説明したことになっていない。また、組織内のだれが情報を要求するのか、

図1 管理会計の三位一体



管理会計情報とその他の情報をどう識別するのか、情報要求者が必要な管理会計情報をピンポイントで特定できるのか、それらの情報要求は的を射ているのかなどは明らかではない。加えて、管理会計関連論文が主として掲載される学術雑誌には、投稿規定のなかに「管理会計」の定義は示されていない。これらの雑誌に掲載される論文が管理会計論文であり、そこで取り上げられている事柄が管理会計と理解されているのである。

これが現状なので、管理会計研究に従事している者から、管理会計の存在意義や存在理由に関する以下のような問いが発せられることは極めて少ない。

- ・「管理会計とはいったい何なのか」
- ・「管理会計の本質はなにか」
- ・「管理会計に期待されている機能は何なのか」
- ・「管理会計を「ツール」の体系として理解してよいのか」
- ・「管理会計と管理会計ではないものをどのように区分するか
(そもそも、そのような区分が必要か)」

加登 (2010, 2021) は、管理会計の存在理由 (レゾンデートル) を確認することが十分に行われなかった結果として、現在の管理会計研究が、深く議論することなしに単体管理会計技法に関する検討に終始し、そのことから多くの問題が生じていることを指摘している。

管理会計のレゾンデートルを考える場合、極めて大きな業績を残したのは、宮本匡章と津曲直躬である。宮本 (1971, 46-47) は、管理会計が取り扱う意思決定問題を、意思決定問題が価値システムそのものであるもの (利益計算, 利益計画, 予算統制, 原価管理など) だけに限定するのではなく、価値情報がドミナント (決定的) な役割を果たしているシステムないし問題 (たとえば在庫管理, 物流システム, CPM (Critical Path Method など) も含めてとらえようとした (加登 2020, 7)。つまり、従前から管理会計のトピックスとして取り上げられてきたものだけでなく、会計情報を含む価値情報が主要な役割を果たすトピックスも管理会計であると、管理会計のカバレッジを拡大して理解しようとした。また、このような対象領域の拡大を、津曲 (1970, 1977) は、管理会計は多くの周辺領域の成果を貪欲に取り込み (「外延の拡張」という用語が使用されている) つつ、拡張した部分に対して、それまでの管理会計との整合性を確保する努力を積み重ね (「内包の充実」として説明されている) ながら発展してきたと説明している。両者とも、管理会計とは何かについての深い考察を行い、管理会計の意義を確認しつつ、管理会計研究に取り組んだのである。このような姿勢から、われわれが学ぶことは多い。

以下では、管理会計に関して、経営実践、研究、そして、教育を三位一体として取り組む方向性を示すために、それら一つずつ取り上げて考察することにした。

3. 管理会計と経営実践

本節では、管理会計の意義が経営実践で正当に評価されていない理由を明らかにした後に、管理会計への関心・注目度を高めるための具体的アクションについて検討する。

3.1 管理会計の意義が経営実践で評価されていない理由

3.1.1 主管部署の不在と不足する予算配分

組織行動や人的資源管理に関しては人事部、R&Dについては研究開発部門、マーケティングは商品企画部や営業部門、品質については品質管理部など、組織においては、経営学の各領域に対応する職能部門が存在する。それに対しては、管理会計には、専門部署は存在しない。経営企画部は、管理会計を含む雑多な業務を担当する（加登他 2007; 現代経営学研究学会 2007）² 部署であり、管理会計の専任部署ではない。経理部は、財務会計業務（決算や監査や内部統制等）に追われている。したがって、管理会計活動に割く時間は、十分ではない。

管理会計担当専門部署が存在しないことや管理会計を担当する部署が組織内に分散していることは、管理会計への注目度を低下させている。なぜかといえば、管理会計システムの開発や管理会計活動を実施するための予算基盤がぜい弱だからである。管理会計の重要性や必要性を強力に主張する部門がなければ、十分な予算は配分されない。そのため、管理会計への注目度は相対的に低くなる。

新製品・新事業開発、競争企業分析や経営戦略、人材獲得や人材育成、品質管理、顧客満足度の向上等については、頻繁に経営者や上級管理者の話題に上る。もちろん、売上の向上、費用・原価の低減、そして、目標利益の達成等は彼らの主要な関心事ではあるが、そのことが、管理会計への注目にはつながっていない。管理会計は、経営者たちの関心に対する直接的でストレートなソリューションを提供するものではなかったからである。経営者が求めるのは、管理手法ではない。原価・費用の低減や目標利益の獲得に結びつくツールなのである。

売上向上に関しては、トップマネジメントは、「粉骨砕身がんばる」、「性根を入れて取り組む」、「目標必達の気概をもってやり抜く」といった営業部門の精神論を聞くにとどまる傾向がある。予算管理や原価管理を通じて、費用や原価を中長期的に管理することができて、利益目標達成のための原価・費用削減にあたっては、戦略性の欠如した不要不急の活動に関する支出抑制や目先のコスト低減を実現するための剥ぎ取り原価低減に取り組むしかない。つまり、短期的な目標利益獲得のための特效薬を管理会計は提供できないのである。加えて、組織内で潤沢な予算を持つ傾向がある人事部、R&D部門、営業部門の業務の中には管理会計に関連するものは少なくないが、それぞれの部門の固有機能が主要なものであるため、管理会計は彼らにとっての関心事ではないのである³。

3.1.2 華やかさに欠け「話題性」が低い

会計は地味で華やかさを欠き、話題性も低いと思われる。ただ問題は、その点にあるのではなく、われわれ管理会計研究者が、そのようなイメージを否定もせず、受け入れていることにある。管理会計は経営学の主役ではないと思込んでいる。まずは、各自がそのような「自分自身への刷り込み」から抜け出す必要がある。

それでは、管理会計は本当に華やかさに欠け「話題性」が乏しいのだろうか。Sole (2016) は、

会計管理を重視した国家や企業は繁栄し、会計をないがしろにした組織は減びることを歴史的に明らかにしている。近江商人のビジネスの進め方には、管理会計のエッセンスがちりばめられているし、旧松下電器産業の経理社員が活躍した事業部制で大きな成長を遂げたことも広く知られている（加登 2020, 2021）。後述するように、キーエンスや京セラは長期継続的な利益を上げており、そのことに管理会計は大きな貢献をしている。管理会計のパワーを示す文献や事例は、驚くほど多数存在するのである。そして、何よりも、伊丹・青木（2016）は、影響システムとしての管理会計が、企業経営にあたって極めて有用で有益であることを示している。それにも関わらず、企業実践での管理会計への注目度はきわめて低い。

管理会計は、もっともっと注目されてしかるべき経営学なのである。確かに「華やかさ」には欠けるかもしれない。しかし、管理会計は質実剛健であり、企業経営には、不可欠なのである。注目度が低いのは、会計に対して社会がもつ「イメージ」のせいなのである。

3.2 管理会計への注目度を高めるための具体的アクション

前節では、管理会計がその潜在力や効果の割には経営実践で評価されていない理由を説明した。このような問題を克服するには、管理会計からの情報発信力を強化するしかない。管理会計の主管部署の必要性の有無と管理会計の意義を経営者等にアピールする方策等について、以下で検討する。

3.2.1 管理会計主管部署の必要性の是非を検討する

わが国の企業経営の長い歴史のなかで注目された管理会計を担当する組織内職種はただ一つ、欧米のコントローラ制度を模して旧松下電器産業が導入した経理社員である⁴。経理社員は、本社経理部に所属し、その人事権は経理部に属していた。このことは経理社員が、各事業部活動について管理・監督・助言等を自由に行える状況が整備されていたことを意味する。しかし、経理社員の活動は、経理部業務の一部であったにすぎず、旧松下電器産業の経理部が管理会計の専門部署であったわけではない。またこれまで、管理会計専門部署を有する企業が存在してこなかったという歴史を考えると、そのような組織部門を創設することには大きな困難が予想される。というより、そのような組織づくりを目指すことは、実現可能性を考えると、優れたアイデアであるとはいえない。

管理会計の専門部署を創設し、その部署に管理会計機能を発揮させる以外の方法として重要なのは、管理会計に御者機能を担ってもらうことである。

「企業を幾頭もの駿馬が牽引する馬車に例えてみよう。期待される利益獲得を目指して馬車を疾走させるのが経営である。経営者が馬車を駆る御者であり、駿馬たちは各分野の経営機能を代表する専門知識である。管理会計には本来、長期継続的利益獲得を可能とするという機能がある。その機能が十二分に発揮されるなら経営者は駿馬を管理会計と言う手綱（ディシプリン）を巧みに操って目標達成に導くことができる。経営者をサポートする管理会計の御者機能は注目されてよいはずである。会計は、すべての経営職能と親和性をもつ共通言語なのだから」（加登 2020, 12）。

経営者に管理会計の御者機能を理解してもらい、管理会計を活用することが長期継続的利益の獲得に貢献することを示すことが管理会計研究者の役割なのである。

3.2.2 経営者等の注目を集める

まず重要なのは、管理会計研究者が世の中の管理会計のイメージを払しょくする努力をすることである。「管理会計」という用語も経営実践では認知されていない可能性が高い。この状況から、脱却することから始めないといけないのかもしれない。そのためにも、前節で言及した管理会計の存在意義を研究者が理解するとともに、経営実践に取り組んでいる方々に管理会計の意義を知ってもらう地道な努力を積み重ねる必要があるだろう。

管理会計の伝道師となるためには、管理会計研究者は、なによりもまず、社会に対する露出を高める必要がある。管理会計研究者の社会進出である。管理会計研究者は、他領域の経営学研究者ほどトップマネジメントとの対話の場を共有しているとはいえないのが現状である。ただ幸いにして、大学等の教員は、社会貢献活動の一環としての「兼業」に取り組むことが推奨されている。社外取締役や社外監査役、企業研修講師、各種委員会委員として、管理会計の有用性・意義を社会に向けて発信することなどを通じて、管理会計が社会にとっての「基礎教養」となるような活動に取り組むことが期待される。

ただ、一朝一夕に「会計」に対する世間のイメージを塗り替えることはできないだろう。まずは、管理会計が魅力的なものであることを訴え続けることが大切である⁵。そのためには、経営実践者との対話の場をもつこと、そして、話題となる管理会計トピックスが必要である。組織行動、人的資源管理、組織マネジメント、マーケティング、経営戦略、ビジネスシステムなどの領域のように、企業実践者が関心を示すトピックスを巧みな用語（愚直の経営、ゆでがえる、ストーリーとしての競争戦略、採用学、経験学習、一皮むける経験、集团的浅慮、心理的契約、価値共創など）で表現するといった努力も必要である。

経営者たちが管理会計のおもしろさや大切さを理解し、管理会計という手綱を巧みに操るようになれば、他領域の研究者も管理会計に対する関心を持つようになり、管理会計領域での研究にも従事するようになるだろう⁶。

上記のような活動を通じて、管理会計は経営実践との接点を拡大することができる。それに成功すれば、管理会計に対して予算が配分される可能性が高まる。ここまでの説明を踏まえた図2のような関係を構築し、経営者との対話の場を拡張し、ともに語り合える話題性のある管理会計研究の成果を生み出し続けることが重要である。

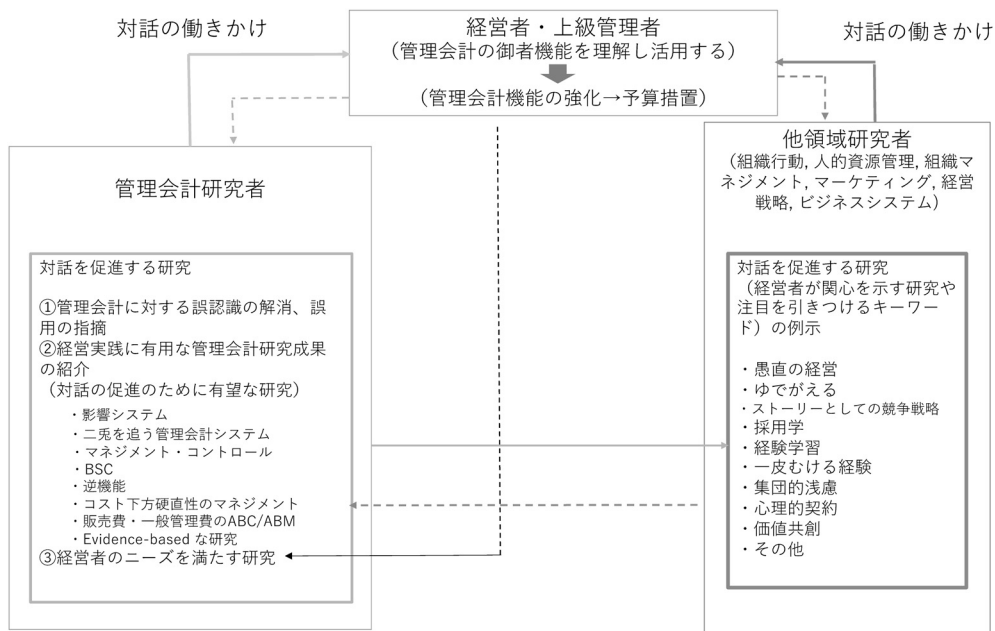
どのような研究が注目される候補なのかについては、次節で説明する。

4. 管理会計研究

4.1 なにをどこまで研究するのか

「管理会計とは何か」、「管理会計の本質とは」、「管理会計に期待される機能は」という根源的な問いに答えることなく、あるいは、これらに対する回答は自明であるという前提のもとで現在の管理会計研究は進められている。そのこともあって、結果的に、管理会計研究は、経営実践への有用性という視点からみれば、「羅針盤を失って漂流する難破船」、「荒野に勝手気ままに育つ根無し草」になっており、経営者を含むトップマネジメントや他の経営学の研究者からも一瞥もされない。このような管理会計研究の現状は、まことに、「じれったく」、「はがゆ

図2 管理会計・経営者・他の経営学との良好な関係の構築



く、「もどかしい」(加登 2020, 4)。管理会計研究は、理論と実践のギャップを埋めきれていないといえず、経営者のニーズ(長期継続的な利益獲得)に対応できていない。

「管理会計研究者だと思っている、あるいは、管理会計研究者だと思われる人たちが興味関心をもって研究しているものが管理会計」(加登 2021, 5)でよいはずはない。優れた管理会計研究者は、管理会計トピックスと考えられてはこなかったことに関心を示した。例えば、中長期経営計画を管理会計の対象とした溝口一雄(溝口 1950, 1970)、JIT 生産システムに注目した門田安弘(門田 1980)、会計関連雑誌に原価企画の論文を初めて掲載した田中雅康(田中 1985)⁷らには、既存の管理会計の枠内にとどまることにもの足らず、管理会計の外延拡張を試みたのである。彼らのような先駆者は、それまでの管理会計の存在を意識し、それらと新しいトピックスとの関連性を視野に入れている。突然、「飛び地」で研究を始めたのではない。結論を先取りするならば、JIT 生産システム、品質管理、原価企画、戦略づくりのための BSC などの相対的に新しい管理会計の研究テーマは、いずれも管理会計のエレメントを含むとともに、長期継続的な利益獲得を目指すビジネスシステムなのである。

なにをどこまで研究すればよいのかを判断するには、「管理会計とはなにか」に関する最低限のコンセンサスがほしい。コンセンサスを形成することができれば、「羅針盤を失って漂流する難破船」や「荒野に勝手気ままに育つ根無し草」は減少する。

4.2 「エビデンス研究」を論評する

日本管理会計学会 2020 年度年次大会統一論題で「エビデンス・ベースト(evidence-based)な管理会計研究を目指して」についての研究報告が行われた(安酸 2021; 新井 2021; 濱村 2021;

福嶋 2021)。それを踏まえて、『企業会計』（第73巻第6号，2021年6月号）には、「業務改善のヒントを発掘：管理会計10のエビデンス」という特集が組まれている。この特集は、若手・中堅管理会計研究者が、日本ではもっとも情報発信力をもつ会計関連の商業誌に特集のアイデアを持ち込み、研究成果の公表を実現した点がまず評価される。特集の狙いは、査読付き学術論文の研究成果（これを、エビデンスと呼ぶ）を実務に提示し、経営実践においては管理会計に対する誤解が存在すること、また、誤用されていることにも触れ、それを解消することである。換言すれば、これまでの実務の「常識」が「非常識」であること、そして、優れた学術研究は役に立つことを示した点に大きな意義がある⁸。

4.3 経営実践における管理会計に対する誤認識・誤用を正す

エビデンス研究での指摘に加えて、当たり前に行われている管理会計実務には、誤解や誤用が無数に存在する。多品種少量生産が顧客満足を引き出し収益性に貢献するという誤解、規範値とは言い難い正常原価を標準原価として用いる原価管理の無意味さ、情報価値のない決算後に行われる損益分岐点分析などがその一例である⁹。誤用であることを経営者に理解してもらうこととともに、管理会計の正しい運用法を理解してもらうことが、長期継続的利益の獲得に寄与するだろう。

また、誤認識も見過ごせない。企業人は、異常なほど「人」に関心がある一方、人の問題を取り上げない経営学には見向きもしない。会計は人の問題を取り上げないと思われているため、人の問題は管理会計とは無縁だと思い込んでいる。しかし、そうではない。管理会計の真骨頂は、会計を「影響システム」（廣本 1988; Hiromoto 1988; 伊丹・青木 2017）として活用する点にある。人は、測定に対してセンシティブであり、測定結果がインセンティブ等とリンクしていれば、それは最大の関心事となるのである。業績評価、人事考課、インターラクティブ・コントロール、BSC という指標管理システムもすべて、影響システムとしての管理会計の活用である。経営者が「人」に関心をもつのであれば、管理会計への関心をもつ必要があるだろう。もちろん、管理会計研究者は、「人に関心があるなら、何よりも管理会計が有用である」ことを訴え続けたいといけな

4.4 有望な管理会計テーマ¹⁰

ここまで、経営者等との対話を促進するために注目すべき管理会計の研究テーマについて言及した。管理会計のレゾナント研究、エビデンス研究、そして、影響システムに関する研究である。これらに加えて、有望な研究テーマは多数存在する。以下では、そのうちから、ビジネスシステム研究、逆機能研究、学際研究を主として取り上げる。

4.4.1 ビジネスシステム研究¹¹

管理会計のレゾナントをめぐり研究蓄積から、管理会計はスタンドアロンで機能する単体管理会計技法を主な考察の対象としてきたことがわかる。管理会計の有用性回復を唱えた Johnson and Kaplan (1987) も、その考察は単体管理会計技法に限定されている。単体で機能する管理会計技法についての理解をさらに深めることに加えて、利益を生む経営システム、管理会計以外のシステムと連動する管理会計、管理会計が組み込まれたシステム等に注目することが重要である。なぜなら、個々の管理会計技法は単体で機能するのではなく、経営実践では、

その他のシステムとともに作動するからである。大切なことは、長期継続的に利益を獲得するためのビジネスシステムの仕組みに注目することである。

ビジネスシステムとは、事業を行うための資源と資源を活用する仕組みのシステムである(伊丹・加護野 2003, 71)¹²。とりわけ注目するのは、管理会計が組み込まれたビジネスシステムである。管理会計が組み込まれたビジネスシステムには、二つのタイプがある。一つは、主として競争戦略論における「ビジネスシステム」研究で取り上げられた事例である。いま一つは、単体管理会計技法をベースとしてシステムとしての広がりを持つことになったビジネスシステムであり、主として管理会計領域で研究されている。

(1) ビジネスシステム論における管理会計(利益を生む管理会計)

ビジネスシステム論で検討されている事例には、管理会計的要素が数多く組み込まれている。素朴に利益獲得のために、低コストの実現、売上債権の回収率向上、高付加価値ビジネスに特化し、高い営業利益率を達成するように仕組みられているビジネスシステムである。

具体例を以下に列挙する¹³。

- ・アスクル：エージェント制を活用した売上債権回収率の向上と販売費・一般管理費(貸倒引当金繰入)の削減
- ・ヤマト：小口手荷物配送(高付加価値サービス)への注目
- ・ヤクルト：個人事業主であるヤクルトレディの活用(販売員への支払給与削減、在庫管理業務に関する販売費・一般管理費の削減)
- ・しまむら：郊外に店舗を配置(店舗運営費用の軽減)、商品の全品買取(仕入価格の低減)、店舗間商品移動による売り切り
- ・キーエンス：高利益率を追求する経営への取り組み、高利益率につながる新規製品提案のみの採用、原則値引きしない(高い売上高)、価格決定権の確保(キーエンスが考える顧客の willing to pay をベースにした価格決定)、ファブレス(製造原価低減)、積極的なセールズ・エンジニアの中途採用(高給支給による優秀なエンジニアの確保、早期退職を希望する多数の中途入社者がもたらす人件費の軽減、顧客の声をスペック情報に変換することによる顧客が望む新製品開発)、ファブレスだが製造に関する技術開発は子会社で行う(開発力の維持、シームレスな開発・製造の連携の実現)、標準品の見込み生産を行いながらの短い棚卸資産回転日数の実現(製造原価の低減、在庫関連費用の節減)、直販体制(販売費・一般管理費の節減)

とりわけ、キーエンスでは、素朴な管理会計思想が貫徹されていて、常識的な経営(販売価格権を堅守することと自社努力による原価・費用の低減)を可能とするビジネスシステムが構築されていることが注目できる。

世の中に数多く存在するビジネスシステムに対して管理会計がいかに関連しているかについて、管理会計研究者は常に注目を怠らないことが大切である。また、これらのシステムに関する研究や教育にも注目する必要がある。しかし、これらへの注目は薄い。それは、ビジネスシステムは、管理会計の研究対象ではないという管理会計研究者の思い込みのせいかもしれない。いやそうではない。企業の利益獲得に貢献するビジネスシステムは、すべて管理会計の考察対象なのである。

(2) 管理会計起点のビジネスシステム

次いで、単体管理会計技法をベースとしてシステムとしての広がりを持つことになったビジ

ネスシステム（管理会計起点のビジネスシステム）についてみておくことにしよう。以下に示すビジネスシステムは、管理会計研究者にはなじみのあるものだろう¹⁴。カッコ内は、システムを構成する要素を示している。

- ・マネジメントコントロール・システムとしての京セラのアメーバ経営（時間当たり採算計算，日次決算，アメーバというマイクロ・プロフィットセンター，フィロソフィー，マネジメントコントロール）（劉 2018）
- ・新製品開発に結びつくマテリアルフローコスト会計（原価計算，SDGs，環境経営）（加登・山田 2019；井出吉他 2020）
- ・高品質と品質関連コストの適正管理の両立を目指す仕組みとしての品質管理の一環としての品質コストマネジメント（品質管理，品質原価計算）（加登・伊藤 2021）
- ・戦略コストマネジメントとしての原価企画（目標原価算定式，原価企画，重量級プロダクトマネジャー，クロスファンクショナルチーム，サプライヤーシステム，VE，コストテーブル，VRP，ライフサイクル原価計算）（加登 1993，2022；日本会計研究学会特別委員会 1996；田中 1985）
- ・医療の質向上と病院経営の健全化に貢献する診療プロトコル（原価企画，病院経営，急性期治療，国の医療行政）（加登・佐々 2020）

これらは、単体管理会計技法から検討が始まり、関連する周辺領域の知識や技法を取り込んだビジネスシステムとして発展したものである。したがって、ビジネスシステムという分析視覚をもてば、単体管理会計技法を含むシステムの全容の理解が容易となるだろう。また、このようなアプローチは「実務に潜む理論」の発掘をも可能にすると思われる。

4.4.2 逆機能研究

原価企画研究のなかで他の経営学研究領域および経営実践に対して極めて大きな示唆を提示しているのが、逆機能をめぐる検討である。「あらゆるシステムや組織には、それが本来意図した機能を果たす場合にも、当初はまったく予想しなかった欠点や盲点が認識されることがある。このようなものを総称して逆機能という」（日本会計研究学会特別委員会 1996, 120）。また、逆機能は、「有用性ともに不可避的に潜在し、時に顕在化する弊害」（加登・佐々 2020）などと定義されている。官僚制の逆機能の研究から始まり、管理会計領域で研究が進み、製造業のみならず、医療の現場においても、原価企画の逆機能に関する検討やその経営実務における存在が確認されるに至っている（加登 2022；加登・佐々 2020）。

さまざまな仕組みやシステムについて、その順機能のみが強調される傾向がある。しかし、順機能と逆機能は表裏一体であり、順機能の効用が高ければ高いほど、逆機能が表出すると大きな問題が生じることが確認されている。逆機能は、それを除去することはできないのである。逆機能の存在確認、逆機能の顕在化プロセス、逆機能がもたらす弊害等に関する知識をフル実装し、マネジメントを行うことが必須である。

逆機能に関する研究は、経営学のなかで管理会計がもっとも進んでいる。経営実践に対して逆機能に関する情報を提供するとともに、他の経営学の領域に逆機能研究に取り組むことを推奨することが可能である。つまり、管理会計主導の研究の可能性が高いのである。

4.4.3 学際研究

管理会計と他の経営学領域との学際領域の研究に取り組むことによって、二つの大きな成果を手にすることができる。一つは、管理会計研究の面白さを他領域の研究者に知ってもらうことができることである。二つ目は、管理会計のよさを、他の研究領域で活かす場が多々存在するので、共同研究の成果が獲得しやすい。残念ながら、現状では、管理会計は、他領域の研究者の関心事であるとはいえない。したがって、われわれからの他研究領域への武者修行、場合によっては、道場破りが必要となるだろう。

管理会計は、「成果の測定と管理」に強みを有する学問分野である。それに対して、マーケティング、組織行動・人的資源管理、研究開発管理、品質管理など一部の経営学分野では、活動成果の測定と管理に関する研究蓄積が薄い。例えば、人材に学習や成長を促す施策についての検討は行われているが、これらの活動成果の測定と管理に関しては、手つかずの状態にある。この領域に関しては、例えば、BSCの成果と組織行動・人的資源管理領域での検討を融合化することで研究の進展が見込めるのである（加登・木谷 2021a, b）。

4.4.4 その他の注目すべき研究

ビジネスシステムや逆機能研究以外にも、管理会計がその存在感を示すことができる研究は数多い。たとえば、二兎追う経営システム、マネジメント・コントロール、BSC、コスト下方硬直性のマネジメント、販売費・一般管理費へのABC/ABMの適用（加登・尾崎 2019）などである（加登 2021）。これらは、いずれもビジネスシステムであり、経営実践の場で活用が期待されるものである。研究は、管理会計研究者のみで行うよりは、他の経営学領域の研究者や経営実践者との共同で実施するほうが大きな成果が得られると考えられる。

4.5 研究に取り組むときの要諦

読み手は文章に魅了され、ストレスなく記述内容を楽しみたい。しかし、それができない現実がある。学術論文は、査読のプロセスを経て学術雑誌に掲載されるので、研究としてある一定の品質レベルには到達しているのだろう。しかし、読み進めることに苦痛を感じる論文が意外に多い。その原因を考えてみると、特に気になるのは文章力である。論文には、想定読者がいるはずだから、その人たちを意識して論文を書く必要がある。特に経営実践に取り組んでいる人々が想定読者に含まれる場合には、十分な配慮が必要である。なぜなら、研究者のように、管理会計のテクニカルターム（専門用語）や研究者ならではの「言い回し」に精通しているとはいえず、研究テーマに関連した知識も十分とはいえないからである。論文だから、読める人だけを対象にすればよいなどと考えるはいけな。極端なことはいえば、予備知識がなくても、論文に読者を引き込む魅力ある、わかりやすく平易な文章が望まれる。

研究者は、他の文筆業に携わる人々と比較すると、文章表現へのこだわりが希薄なようだ。もちろん、それでよいわけではない。書く人は、読み手への十二分の配慮が必要なのである。文章力を向上させるための近道はない。良い文章をたくさん読むこと、語彙を豊富にすること、わかりやすい比喩（メタファー）が使えるようになることなどが王道である。論文だけでなく、小説やエッセーなども参考になるだろう。映画・演劇・歌（スタンダードからラップまで）なども文章力向上のための貴重なインプットである。もちろん、毎日書くこと、自分の書いた文章に責任を持つために、徹底した推敲を行うことはいうまでもない。

5. 管理会計教育

管理会計教育がどのように行われているか、何を教育しているか、講義に関して創意工夫をしているか、教科書や参考資料として何を採用しているか、どのようなケースや映像教材を使用しているか等々、管理会計教育の現状を伝えてくれる情報がないだけでなく、網羅的な文献レビューも存在しないように思われる¹⁵。教育内容には研究成果が反映されているはずであるし、教育内容は様々な経路を経て、経営実践につながる可能性がある。その意味でも、管理会計教育の実態解明が必要である。とはいえ、大部分の講義担当者は、「管理会計の本質」とは何かをあまり考えたこともないにもかかわらず、何がしかの管理会計に関する教育がおこなわれているのである。科目名が同じでも、講義の目的は異なるかもしれない。目的が異なれば、教育内容にも違いが生まれるだろう¹⁶。

管理会計教育の実態解明にあたっては、

- ・管理会計教育に関する文献レビュー
- ・教育実態を知るための調査研究
 - ・学部（経営学部、商学部、経済学部等）
 - ・大学院（研究者養成コース）
 - ・大学院（ビジネススクール）
 - ・大学院（会計専門職大学院）
- ・シラバス記載内容の分析
- ・既存教科書のコンテンツ分析
- ・講義担当教員へのヒアリング調査

など、多様な調査研究が必要となる。

「専門職大学院における管理会計教育の現状と課題」というテーマで行った学会報告（日本管理会計学会 2021 年度年次大会自由論題報告（長崎県立大学佐世保校：オンライン開催）2021 年 8 月 27 日）では、多くのビジネススクールが専門職大学院であることに注目し、経営系専門職大学院¹⁷を対象とした調査の進め方を提案している¹⁸。

管理会計教育の実態解明は、大規模な研究プロジェクトである。したがって、競争的資金を活用した研究プロジェクトや学会等によって組成された学術研究プロジェクト等を通じて、多数の研究者が一丸となって取り組むべきものだといえるだろう。

6. 結び：研究・教育・経営実践の三位一体化による管理会計の有用性回復

以上、本稿では、管理会計の存在意義を確認したうえで、管理会計の研究および教育の高度化を達成し、加えて、経営実践での有用性を獲得するために取り組むことが望まれるアクションを示した。ポイントは、管理会計の研究・教育・経営実践を三位一体として取り組むことである。経営実践での有用性を有する管理会計研究を通じて情報発信を行うには、経営実態に精通し、優れた経営実務を発掘すると共に、企業等組織が抱える問題点を正しく認識する必要が

ある。研究成果は、遅滞なく教育に反映することが肝要である。そして、管理会計教育も、企業の管理会計実践と密接に結びつける必要がある。

管理会計が本当に有用性を回復するには、相当の努力が必要である。ただ、どれほどの管理会計研究者が意識しているかどうかはわからないが、間違いなく、管理会計は面白い。よりよい教育のあり方を常に模索し実行に移し、経営者や他領域の研究者との対話ができる研究に取り組み、経営実践と他の研究領域との交流を深める。すべての管理会計研究者の、日々のこのような活動の積み重ねが、やがて大きな成果を生むのである。

謝辞

本稿は、2021年8月27日（金）に日本管理会計学会全国大会（主催校長崎県立大学佐世保校）で実施した特別企画講演「再び「管理会計のレゾナードール」について」に基づいて執筆されている。当日の司会者椎葉淳先生（大阪大学）、コメンテータの澤邊紀生先生（京都大学）、質疑応答に参加して下さった先生方、また、このような機会をご提供いただいた『管理会計学』編集委員長の挽文子先生（一橋大学）に感謝申し上げます。なお、本報告は、日本管理会計学会に依頼を受けたものである。

注

1. 加登豊「管理会計実務の小さなほころび—まっとう経営のための研究者の役割」日本原価計算研究学会自由論題報告（ショートセッション）（早稲田大学）（2018年8月31日）。
- ・加登豊「ビジネスシステムとしての管理会計—管理会計実務の光と陰」日本管理会計学会2019年度年次全国大会自由論題報告（専修大学生田キャンパス）（2019年8月29日）。
- ・加登豊「原価企画研究：実践と理論のインターアクション」日本原価計算研究学会自由論題報告（成蹊大学吉祥寺キャンパス）（2019年9月3日）。
- ・岡田幸彦・加登豊。「管理会計研究における査読制度の順機能／逆機能に関する考察」日本管理会計学会2021年度年次大会自由論題報告（長崎県立大学佐世保校：オンライン開催）（2021年8月27日）。
- ・加登豊。「専門職大学院における管理会計教育の現状と課題」日本管理会計学会2021年度年次大会自由論題報告（長崎県立大学佐世保校：オンライン開催）（2021年8月27日）。
- ・加登豊・木谷あゆみ。「BSCによる人材育成は可能か：「学と成長の視点」に関する研究蓄積の検討」日本管理会計学会2021年度年次大会自由論題報告（長崎県立大学佐世保校：オンライン開催）（2021年8月28日）。
- ・三矢裕・鈴木貴之・加登豊。「アメーバ経営の定着—アクテックの事例から—」2021年度日本原価計算研究学会全国大会自由論題報告（同志社大学）（2021年8月31日）。
- ・加登豊・木谷あゆみ。「管理会計と組織行動の研究架橋：「異動」による人材の学習・成長」2021年度日本原価計算研究学会全国大会自由論題報告（同志社大学）（2021年9月1

日).

- ・加登豊・伊藤幹太, 「「品質立国」への復帰は可能なのか: 品質不祥事をめぐる人間心理と組織マネジメントに関する考察」日本品質管理学会第51回年次大会報告(オンライン開催)(2021年11月13日), 日本管理会計学会2021年度年次大会自由論題報告(長崎県立大学佐世保校: オンライン開催)(2021年8月28日).
- 2 経営企画部が担当している業務の内容については, 加登他(2007)および現代経営学研究学会(2007)を参照されたい.
- 3 各部門の活動成果の測定と管理について積極的に取り組まない部署が企業組織には存在する. その代表例は, 商品企画部, 品質管理部, 研究開発部等である(加登・木谷2021b). これらの部署では, 「測定できなければ管理できない」という思想は敬遠される傾向があるため, 管理会計が関心事となっていない.
- 4 旧松下電器産業の経理社員制度および経理社員制度を導入した他社に関する文献は, 加登(2021)の参考文献リストを参照されたい.
- 5 学会での講演時には, 「管理会計研究者は, もっともっとおしゃれになること, ファッションも含めて容姿にも気を配ること」の重要性を説明した. 一部の聴衆は苦笑していたが, 実は, 管理会計への注目度を向上させるためには, こんな表層的とも思えることが意外に重要なのである. トップマネジメントが関心を有する経営学分野のスター研究者は, ほぼ例外なく, おしゃれである. 管理会計分野の数多い服装等に気を配らない研究者の発言や論文等には, 注目は集まりにくい.
- 6 管理会計の研究成果に注目し, それを活用しようとした他の研究領域の研究は, 皆無と言ってよいほど少ない. 残念ながら, 他の経営学領域から管理会計はまったくといってよいほど注目されていないことを意味する.
- 7 田中(1985)に先だって, 田中は多数の原価企画関連研究を『日本経営工学会誌』に掲載している.
- 8 ただ, 残念なことが三つある. 取り上げられた学術研究成果を, ロバストなエビデンスと認定できるかどうかの判定基準が示されていないことである. 例えば, 同じ事象を解明しようとする仮説検証型の実証研究結果のすべてが同一の結論に至らないことが多い. このような場合, どの研究成果をエビデンスとするかの判断は難しい. また, 実験室実験は, 内部妥当性(internal validity)は高いが, 外部妥当性(external validity)は疑問視される. つまり, 実験室実験から得られたエビデンスが実務に有益だとする理由を見出すことは困難である. ただ, エビデンス研究の狙いは, 学術研究成果を経営実践に向けて発信するという点で高く評価できるといってよいだろう.

二つ目の問題点は, この特集に原稿を寄せた11名の研究者の文章は, 読者が魅了され一気に読み進めたいものとはなっていないことである. それは, 想定読者と思われる経営者や組織内で管理会計業務に携わっている人々に理解してもらうため, 平易で美しい文章で論文を執筆しようとする気持ちが希薄であるためかもしれない.

最後に, 選択された商業誌がはたして特集を掲載する最適なメディアであるかどうかの検討がなされていないと思われる点である. 企業経営において, 管理会計への誤解や誤用を正し, 適切な修正を行える権限を持つ者が, この雑誌の読者にどの程度いるのかの検討が十分ではないかと考える. 百歩譲って, この特集を『企業会計』に掲載することに問題

がないとしても、この特集が存在することについて、SNS等で紹介するようなアクションが必要だったと考える。情報は発信するだけでは十分ではない。情報は活用されて初めて意味を持つ。どれだけ多くの人に読まれ、感動・同意・納得をえられたかが情報の価値を決定するのである。

- 9 その他の誤用例については、加登（2021, 9）を参照されたい。
- 10 研究テーマに加えて、研究の更なる高度化を図るためには、学術研究雑誌の査読制度の洗練も不可欠である。管理会計領域では、残念ながら、査読に関する理解が十分にいきわたっているとはいえない。学術雑誌編集部、レフリー、投稿者という査読に関与する主体それぞれがレベル向上を果たす必要がある。そのためには、査読制度の意味と歴史的経緯を理解する、わが国の管理会計関連学術雑誌の査読制度の現状を知る、査読制度の問題点とその克服方法に関する研究蓄積を確認する、わが国の査読制度の実践状況に関する実態調査を実施することなどが必要である（伊藤他 2021）。
- 11 ビジネスシステムとして管理会計をとらえる、より具体的には、管理会計と他のシステムとを一体としてとらえる必要性を指摘した研究としては、挽（2007）および青木他（2015）を参照のこと。
- 12 ビジネスシステムに関しては、井上（2017, 2019, 2021a, 2021b）、加護野（1999）、加護野・井上（2004）、加護野・山田（2016）、山田（2007）などを参照されたい。また、加登（2020, 8-9）には、ビジネスシステムに関する概略的な説明がある。
- 13 詳細な説明は、加登（2020, 8-10）を参照せよ。
- 14 ビジネスシステムの事例に関する参考文献は、加登（2020）を参照されたい。
- 15 管理会計教育に関する研究は、少数であるとともに、断片的に存在するにとどまっている（加登 1997, 2001; 渡邊 2013）。
- 16 2020年度の経営系専門職大学院（会計専門職大学院を除く）のシラバスを調べてみると、教育内容が管理会計に関連すると思われる科目には、下記のようなものがあつた。「管理会計」、「管理会計論」、「マネジメント・アカウンティング」、「Management Accounting」、「Managerial Accounting」、「戦略的マネジメントコントロール」、「戦略とマネジメントコントロール・システム」、「予算管理と業績評価」、「Management Control」、「コストマネジメント」、「原価計算」、「Management Control Systems for the Global Companies in the Era of Asia」、「病院の経営分析・コスト分析」、「病院の業績管理会計」、「介護組織原価計算」、「Measuring and Delivering Performance」、「Controlling and Reporting」
- 17 学校教育法では、専門職大学院はつぎのように定義されている。「第九十九条2 大学院のうち、学術の理論及び応用を教授研究し、高度の専門性が求められる職業を担うための深い学識及び卓越した能力を培うことを目的とするものは、専門職大学院とする。」

公益財団法人大学基準協会の「経営系専門職大学院基準」（2017）では、経営系専門職大学院について、次のように規定している。

 - ①優れたマネジャー、ビジネスパーソンの育成を基本とし、企業やその他の組織のマネジメントに必要な専門的知識を身につけ、高い職業倫理感とグローバルな視野をもった人材の養成を基本的な使命（mission）としていること。
 - ②授与する学位名称が、経営（学）修士（専門職）、経営管理（学）修士（専門職）、国際経営（学）修士（専門職）、会計（学）（専門職）、ファイナンス修士（専門職）、技術経営

(学) 修士(専門職)又はこれらに相当する名称のものであること。

2021年12月24日段階で、経営系専門職大学院(会計専門職大学院12校を除く)は、30校(国立10校、公立3校、私立16校、株式会社立1校)存在する。

- 18 経営系専門職大学院に焦点を合わせるの、学生の大多数が働きながら学ぶ社会人院生であるからである。教育内容が時間的なラグなしに企業等組織に伝達されるため、受講生は、学習内容の実践活用が容易であるとともに、自社の管理会計システムを学習内容と比較検討できるからである。また、担当講師は、受講生から経営実践に関する現状をヒアリングすることが可能となり、管理会計実務についての知識を獲得できるからである。加えて、専門職大学院は、法令により、定期的に認証評価を受けることが義務付けられており、認証評価の結果は認証評価報告書に取りまとめられる。そのため、各校のビジネス教育の全体像を把握することが可能である。

参考文献

- 青木秀彰・井上康秀・加登豊. 2015. 「バランス・スコアカードの導入研究—他システムの導入がBSC導入に与える影響について—」『原価計算研究』39(1): 43–53.
- 新井康平. 2021. 「エビデンスレベルから考える経験的管理会計研究の「型」」『管理会計学』29(2):13–22.
- 福嶋誠宣. 2021. 「管理会計研究が提供するエビデンスの実務に対する有用性」『管理会計学』29(2): 35–48.
- 現代経営学研究学会. 2007. 「パネル討議:「強い経営企画部門」の作り方」『ビジネス・インサイト』15(4):34–63.
- 濱村純平. 2021. 「エビデンス・ベーストな管理会計と理論による予測」『管理会計学』29(2):23–34.
- 挽文子. 2007. 『管理会計の進化—日本企業にみる進化の過程—』東京森山書店.
- 廣本敏郎. 1988. 「管理会計研究覚書」『一橋論叢』100(5): 601–618.
- Hiroto, T. 1988. “Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting” *Harvard Business Review* 66(4):22–26.
- 伊丹敬之・青木康晴. 2016. 『現場が動き出す会計:人はなぜ測定されると行動を変えるのか』日本経済新聞出版社.
- 伊丹敬之・加護野忠男. 2003. 『ゼミナール経営学入門:第三版』日本経済新聞出版.
- 井手吉成佳・八島雄士・金宰煜・細野賢治・佐藤幹. 2020. 「地域産物を素材とする多様な製品の開発が食品ロス低減に及ぼす影響:(株)島ごころのケーススタディ」『広島大学マネジメント研究』21:81–88.
- 伊藤嘉博・尾畑裕・片岡洋人・加登豊・篠田朝也・丸田起大・吉田栄介・澤邊紀生. 2021. 「査読制度の意義とあるべき姿:先達の経験から考える」(座談会記録)『メルコ管理会計研究』13(1):81–94.
- 井上達彦. 2017. 『模倣の経営学:実践プログラム版—New Combinations 模倣を創造に変えるイノベーションの王道—』日本経済新聞出版社.

- 井上達彦. 2019. 『ゼロからつくるビジネスモデル』東洋経済新報社.
- 井上達彦. 2021a. 『ビジュアル ビジネスモデルがわかる』日経文庫.
- 井上達彦. 2021b. 『世界最速ビジネスモデル：中国スタートアップ図鑑』日経 BP.
- Johnson, H.T. and R. S. Kaplan. 1987. *Relevance Lost-The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press. 鳥居宏史訳. 1992. 『レレバンス・ロスト—管理会計の盛衰—』白桃書房.
- 加護野忠男. 1999. 『〈競争優位〉のシステム—事業戦略の静かな革命—』PHP 研究所.
- 加護野忠男・井上達彦. 2004. 『事業システム戦略—事業の仕組みと競争優位』有斐閣アルマ.
- 加護野忠男・山田幸三. 2016. 『日本のビジネスシステム：その原理と革新』有斐閣.
- 加登豊. 1997. 「日本の管理会計に関する研究と教育の現状と課題」『原価計算研究』21(1):12-26.
- 加登豊. 2001. 「管理会計研究の指針」『会計プロGRESS』(2):48-62.
- 加登豊. 1993. 『原価企画—戦略的コストマネジメント』日本経済新聞社.
- 加登豊. 2020. 「管理会計が看過してきたこと—健全な管理会計実践のための指針—」『経営会計レビュー』1(1):3-15.
- 加登豊. 2021. 「管理会計のレゾンデートル」『メルコ管理会計研究』(特別寄稿論文) 12(2):3-18.
- 加登豊. 2022. 「原価企画研究：逆機能をめぐる実践と理論のインターアクション」『会計プロフェッション (青山学院大学)』(小倉昇先生退職記念号) 17:1-15.
- 加登豊・石川潔・大浦啓輔・新井康平. 2007. 「わが国の経営企画部の実態調査：質問票調査に基づく分析」『原価計算研究』31(1):52-62.
- 加登豊・伊藤幹太. 2021. 「品質立国への復帰は可能なのか—品質不祥事をめぐる人間心理と組織マネジメントに関する考察—」『日本品質管理学会 2021 年度第 51 回年次大会予稿集』143-146.
- 加登豊・木谷あゆみ. 2021a. 「BSC による人材育成は可能か：「学習と成長の視点」に関する研究蓄積の検討」『同志社ビジネススクール・ディスカッションペーパー・シリーズ』DBS-2021-03.
- 加登豊・木谷あゆみ. 2021b. 「BSC による人材育成は可能か：管理会計と組織行動の架橋研究」『同志社ビジネススクール・ディスカッションペーパー・シリーズ』DBS-2021-04.
- 加登豊・尾崎雄一郎. 2019. 「売上総利益に基づく経営判断の問題点とその克服—販売費・一般管理費への ABC 適用」『原価計算研究』43(1):45-56.
- 加登豊・佐々慶子. 2020. 「診療プロトコルの逆機能研究から得られる知見：製造業の原価企画研究を踏まえて」『原価計算研究』44(2):124-136.
- 加登豊・山田康一. 2019. 「食品廃棄物の製品化—マテリアルフローコスト会計を活用して」『原価計算研究』43(1):57-67.
- 溝口一雄. 1950. 「経営管理会計の構想」『企業会計』2(9):60-69.
- 溝口一雄. 1970. 「管理会計の体系」『国民経済雑誌』122(2):53-66.
- 宮本匡章. 1971. 『会計の情報と意思決定』中央経済社.
- 門田安弘. 1980. 「原価低減とトヨタ生産方式」『大阪府立大学経済研究』25(3):1-16.
- 日本会計研究学会特別委員会. 1996. 『原価企画研究の課題』森山書店.
- 劉美鈴. 2018. 「マネジメント・コントロール・パッケージとしてのアメーバ経営」『鹿児島大学 稲盛アカデミー紀要』(8):51-70.

- Sole, J. 2014. *The Reckoning: Financial Accountability and the Rise and Fall of Nations*, New York. New York: Basic Books. 村井章子訳. 2015. 『帳簿の世界史』文芸春秋.
- 田中雅康. 1985. 「新製品開発と原価企画」『企業会計』37(2):243-250.
- 津曲直躬. 1972. 「管理会計論の外延と内包」『産業経理』32(3):19-25.
- 津曲直躬. 1977. 『管理会計論—企業予算と直接原価計算—』国元書房.
- 渡邊章好. 2013. 「管理会計における分析的手法の意図と貢献」『原価計算研究』21(1):11-20.
- 安酸建二. 2021. 「エビデンス・ベーストな管理会計研究を目指して」『管理会計学』29(2): 3-11.