

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。

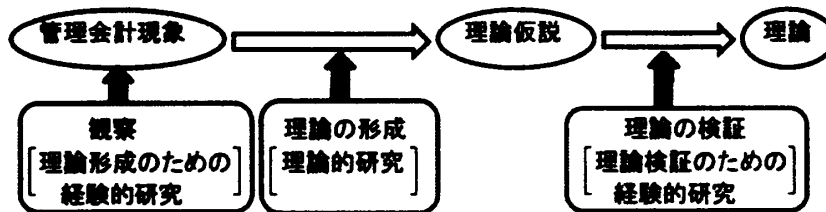
2.1. 理論的研究と経験的研究の役割

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

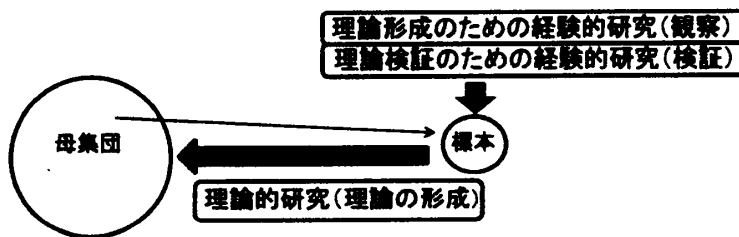


表1は、理論が想定する母集団の大きさと、理論の性質を示している。ここで以後の議論を容易にするために、想定する母集団の大きさによって、管理会計研究を次の2つに分類する。1つは、一般的で単純明解な結論を得ようとする抽象的研究であり、理論が想定する母集団が比較的大きいことがその特徴である。もう1つは、特定の状況下での具体的で詳細な結論を得ようとする具体的研究であり、理論が想定する母集団が比較的小さい。

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、マイ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、マイ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なくても、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、マイ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、人間はマイ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.