

JAMA

ISSN 0918-7863

日本管理会計学会誌

管理会計学

The Journal of Management Accounting, Japan

2014年 第22巻 第2号

経営管理のための総合雑誌

論 壇

「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 ————— ● 澤 邊 紀 生

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 ————— ● 松 尾 貴 巳

管理会計と「前向き」の実証研究に関する一考察 ————— ● 岡 田 幸 彦

企業への適用を通じたMFCAの進化の研究 ————— ● 下 垣 彰

■ 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	(早稲田大学名誉教授)
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	椎葉 淳	(大阪大学)
伊藤 克容	鈴木 孝則	(早稲田大学)
井上 達男	高橋 邦丸	(青山学院大学)
大鹿 智基	長坂 悦敬	(甲南大学)
大下 丈平	三矢 裕	(神戸大学)
尾畑 裕	星野 優太	(名古屋市立大学)
木村 史彦	安酸 健二	(近畿大学)
小菅 正伸	山下 裕企	(愛知大学)
昆 誠一	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 22, No. 2

2014

目 次

■ 論 壇

「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 …………… 澤邊 紀生 3

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 …………… 松尾 貴巳 15

管理会計と「前向き」の実証研究に関する一考察 …………… 岡田 幸彦 29

企業への適用を通じたMFCAの進化の研究 …………… 下垣 彰 39

■ 学会誌執筆要領等 …………… 51

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）	崎 章浩（明治大学）	
石崎 忠司（中央大学）	佐藤 紘光（早稲田大学）	
上埜 進（甲南大学）	辻 正雄（早稲田大学）	
大島 正克（亜細亜大学）	長坂 悦敬（甲南大学）	
小倉 昇（青山学院大学）	長谷川泰隆（麗澤大学）	
片岡 洋一（目白大学）	原田 昇（目白大学）	
河合 久（中央大学）	門田 安弘（筑波大学）	
菊井 高昭（上智大学）	山田 庫平（明治大学）	
小菅 正伸（関西学院大学）	横山 和夫（東京理科大学）	
小林 啓孝（早稲田大学）	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）	鈴木 研一（明治大学）	
青木 雅明（東北大学）	長屋 信義（産業能率大学）	
新江 孝（日本大学）	河 榮徳（早稲田大学）	
伊藤 嘉博（早稲田大学）	朴 景淑（摂南大学）	
井岡 大度（国士舘大学）	平岡 秀福（創価大学）	
今林 正明（目白大学）	星 法子（白鷗大学）	
大下 丈平（九州大学）	星野 優太（名古屋市立大学）	
尾畑 裕（一橋大学）	山下 裕企（愛知大学）	
加登 豊（神戸大学）	山本 達司（大阪大学）	
昆 誠一（九州産業大学）	山本 正彦（愛知東邦大学）	
芝尾 芳昭（イノベーション・マネジメント社）	吉村 聡（流通経済大学）	
清水 孝（早稲田大学）	八木 和則（横河電機）	
清水 信匡（早稲田大学）	和田 淳蔵（岡山大学）	
白銀 良三（国士舘大学）		
顧 問		
田中 雅康（目白大学）	監 事	
宮本 寛爾（大阪学院大学）	斎藤 孝一（南山大学）	
	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）	本学会の年会費は次のとおりである。	
内山 哲彦（千葉大学）	正 会 員：8,000円	
岡 照二（関西大学）	準 会 員：3,000円	
坂手 啓介（大阪商業大学）	賛 助 会 員：1口（50,000円）以上	
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）		

論 壇

「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

澤邊紀生

〈論壇要旨〉

管理会計研究におけるアクション・リサーチの意義を、「管理会計の理論」構築にあることを示す。アクション・リサーチの本質は、研究者の領域と実務家の領域との往復運動にある。研究者が現実的に「介入」することで変化を生み出し、その変化を当事者の視点と研究者の視点の両面から理解することで、アクション・リサーチは理論的に貢献する。アクション・リサーチは、管理会計の知識の流れを活性化し、理論的にも実務的にも妥当性の高い「管理会計の理論」の構築に貢献する。

〈キーワード〉

アクション・リサーチ, 介入主義研究, 管理会計理論, 知識生態系

Action Research in the Knowledge Ecosystem of Management Accounting

Norio Sawabe

Abstract

Action research contributes to “theories of management accounting” by bridging the etic domain of researchers and the emic domain of practitioners with theoretically informed interventions. Interventions create changes in practices which are reverse engineered to obtain theoretical implications. Invigorates the flow of management accounting knowledge in the knowledge ecosystem of management accounting, action research has potential to produce theoretically plausible and practically authentic management accounting knowledge.

Key Words

Action research, Interventionist research, Management accounting theory, Knowledge ecosystem

2013 年 12 月 21 日 受理
京都大学経営管理大学院・経済学研究科教授

Accepted 21 December 2013
Professor, Graduate School of Management and Graduate School of
Economics, Kyoto University

1. 統一論題の開題

2013年9月に立命館大学で開催された日本管理会計学会全国大会では、「管理会計研究における産学連携とアクション・リサーチ」というテーマの下で統一論題の研究報告と議論が行われた。統一論題と連動して、フィンランドのツルク大学教授の Kari Lukka 氏により Conducting Interventionist Research in Management Accounting（管理会計研究における介入主義研究の実施）というテーマで特別講演（Lukka 特別講演）が行われた¹。昨年度の統一論題において論じられたように、アクション・リサーチは定性的研究の一つである（木村，2013）。しかし、管理会計研究にとってその含意は一つの研究方法にとどまらない。本稿の目的は、特別講演で紹介された介入主義研究を手がかりに、統一論題テーマとして「管理会計研究における産学連携とアクション・リサーチ」を設定した背景にある問題意識を明らかにすることで、管理会計研究の知識生態系についての理解を深め、管理会計における知識の流れを活性化するアクション・リサーチの意義を明らかにすることにある。

統一論題では、3人の報告者がアクション・リサーチについてそれぞれの研究関心と実践に基づき報告を行った。それぞれの報告論題は下記の通りである。

松尾貴己氏（神戸大学）「管理会計研究におけるアクション・リサーチの方法論的意義と課題」

岡田幸彦氏（筑波大学）「管理会計研究によるサービス開発からの教訓」

下垣彰氏（FMIC もったいない研究所）「環境管理会計手法 MFCA の進化」

松尾氏の報告は、方法論的な観点からアクション・リサーチの歴史的発展を踏まえてその意義と課題が整理されている。アクション・リサーチのメリットとデメリットが目配りよく論じられることで、統一論題の学術的な位置づけを明確にする報告となっている。岡田氏の報告は、研究者としてはからずもアクション・リサーチ的な研究活動を行った経験をふり返り、そこから教訓を導き出した報告である。自然科学領域の研究者との交流を通じて、アクション・リサーチの「前向き研究」（prospective study）としての意義が明らかにされる経緯はこの報告に独自の価値を与えている²。下垣氏の報告は、実務家として理論的な動向を積極的に取り入れ活用しながら活動するなかで、理論そのものもまた進化していく過程について、自らの経験に基づき整理したものである。理論と実践のダイナミックな相互作用が、理論に関心を持つ実務家の視点から描かれた報告である。それぞれの報告の具体的な内容については、本号に収録されている3氏の論稿を参照していただくこととして、本稿ではまず Lukka 特別講演の概要を紹介する。続いて、管理会計研究における「理論」に関する最近の議論を確認したうえで、管理会計研究を知識生態系として捉えた視点からアクション・リサーチの意義について論じることとする。

2. 特別講演の概要

Kari Lukka 特別講演は、管理会計研究における介入主義研究について、その特徴と可能性について論じている。Lukka 特別講演の構成は下記のようになっている。

- | | |
|--------------------|-------------------|
| ① 介入主義研究とは「何」であるか？ | ② 介入主義研究の特徴と種類 |
| ③ 介入主義研究における理論の役割 | ④ 典型的な介入主義研究の実施過程 |

- ⑤ 介入の役割
- ⑥ 介入主義管理会計研究の例
- ⑦ 介入主義研究の成果
- ⑧ 介入主義研究では「何」ではないか？
- ⑨ 介入主義研究の潜在的な便益とリスク
- ⑩ まとめ

以下にこの構成に従って Lukka 特別講演の概要を紹介する。

2.1 介入主義研究とは「何」であるか？

Lukka 氏によれば、介入主義研究とは、積極的な参与観察を意図して研究に活用して行われる経時的なケーススタディ・アプローチである。介入主義研究において、研究者は現場の現実に積極的に関わることになり、そのため研究者は、理論的な貢献を果たすために、内部者の視点を受け入れる必要がある。介入主義研究では、研究者は現場の当事者にとって本当に重要な事柄について彼（女）らが実際に話し行動することを観察し検討することが出来る。介入主義研究は、組織改革プロジェクトと連動して実施されることが典型的であり、問題解決志向となることが多い。この意味で、介入主義研究は、フィールド実験の要素を持っている。

2.2 介入主義研究の特徴と種類

介入主義研究の特徴は、非介入主義研究と対比することで明確となる。非介入主義研究は、「記述」「説明」「理解」「予測」を目的として行われ、経験的調査が研究対象に影響することを回避しようとする心がかけている。介入主義研究も、根本的には非介入主義研究と同じ目的を有しているが、研究者の介入を回避すべき問題としてではなく、研究成果を達成するための財産として活用しようとしている。

介入主義研究にとって、介入前の初期状態の記述や理解は出発点にしか過ぎない。研究対象の現場の動き「生の流れ」(flow of life) のなかで介入主義研究を行うことで、実務実践において解決すべき問題に焦点を合わせた研究を遂行することが出来る。

介入主義研究は非介入主義研究と同程度に管理可能な研究デザインを描くことができる。回顧的にデータを収集することに伴う問題を回避できるという意味では非介入主義研究よりも研究デザインの管理可能性は改善されるとも言える³。

介入主義研究と非介入主義研究の違いは、実証主義/機能主義的アプローチと解釈主義的アプローチの違いとは独立しており、実証主義/機能主義的な介入主義研究もあれば、解釈主義的な非介入主義研究もある。

介入主義研究は、アクション・リサーチ、クリニカル・リサーチ、アクションサイエンス、デザインサイエンスや構成主義研究アプローチ等と近縁関係にある⁴。構成主義研究アプローチに基づいた介入主義研究は、北欧とくにフィンランドにおいて管理会計研究に活用されている。

2.3 介入主義研究における理論の役割

介入主義研究に限らずあらゆる研究の基礎は、明確な研究課題(Research Question)の設定にある。先行研究や既存理論と関連づけて当該研究を位置づけし、論点を提示することが研究課題の設定には求められる。研究課題は、理論的な次元(theoretical level)と経験的な次元(empirical level)の双方と結びつけられねばならないが、二つの次元のなかで主となるべきは理論的な次元である。研究課題は、理論的な次元において設定されねばならない。既存の理論的な知識を出発点として、理論的に何が研究課題として扱うべき問題なのかを意識する必要がある。

経験的な次元と研究課題とは、研究デザインを適切に設計することで結びつけられるべきである。しばしば見られる間違いは、理論の次元と経験的な次元とを混同してしまうことにある。介入主義研

究の善し悪しは、理論的な次元における貢献によって判断されるべきである。

2.4 典型的な介入主義研究の過程

典型的な介入主義研究の過程は、(1) 理論的な貢献の可能性を伴う実務実践上の課題を抱えた組織を探ることから始まる。その前提として、研究者はしっかりした研究動機によって裏付けられた予備的な研究課題を持っておかねばならない。(2) 続いて当該組織と長期的な研究協力体制を構築できるかの検討が行われる。双方の期待にずれは無いかどうかや、どのような立場（専門家、チームメンバー、友人）で組織に介入するのかといったことを検討した上で、明示的な合意を形成する。(3) 研究課題と対象組織についての理解を深める。介入前の組織の状態については通常のフィールドスタディの研究方法が利用される。(4) 参与観察者モードによる経験的調査が遂行され、研究ノートが蓄積される。この段階で、組織の一員として問題解決案の策定、解決案がなぜ問題を解決すると考えられるのかを示す因果モデルの構築、問題解決案の適用が行われる。(5) 適用結果に基づき、リバース・エンジニアリングを実施する。なぜ、このような結果がもたらされたのか、前の段階で構築した因果モデルと比較しつつ分析を行う。(6) 発見事項を研究課題と先行研究と結びつけて検討し、理論的貢献を明確にしてその意義を論じる。

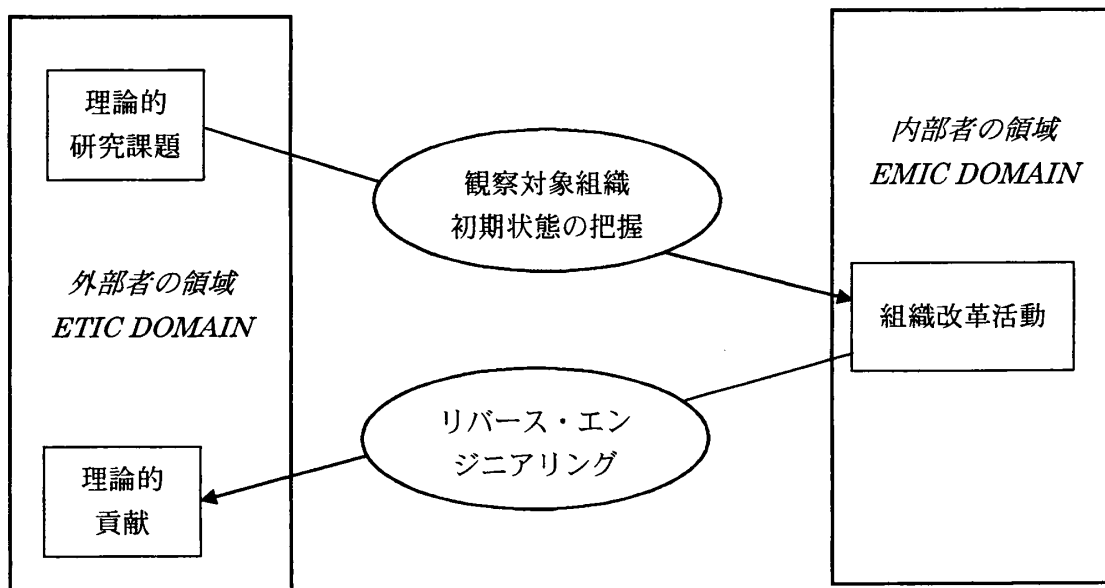


図1 介入主義研究の過程（Lukka 特別講演資料をもとに筆者作成）

介入主義研究の過程は、研究者の領域から実務家の領域に入り、そしてまた研究者の領域に戻る過程である（図1）。介入主義研究の過程は往復運動として捉えられる。往路は、外部者の領域から内部者の領域への移動である。研究者（外部者）の領域（etic domain）から出発して、理論的に研究課題を設定したうえで、研究課題に即して観察対象たる組織の初期状態を把握し、実務家（内部者）の領域（emic domain）に入る。復路は、内部者の領域から外部者の領域への帰還である。実務家の領域で、現場の一員として組織改革を遂行した後に、その結果をリバース・エンジニアリングによって、研究者の領域における理論的な貢献として解釈する。

2.5 介入の役割

介入主義研究において、研究者の意識的な介入は中心的な役割を果たす。介入は、様々な力関係や利害関係の争点である。研究プロジェクトを成功させるためにはそれらの諸関係を適切にバランスさせなければならない。介入主義研究は、研究者の領域と実務家の領域との間での対話であり交渉であるため、それぞれの領域を繰り返し往復することになる。介入主義研究プロジェクトからの理論的貢献は、この往復運動から生じる動的な過程から生まれる。

2.6 介入主義管理会計研究の例

管理会計における介入主義研究は、1950年代の Madsen による会計システム的设计理論を 1980年代にウプサラ市に適用した Olson の研究にまでさかのぼることができ、近年では、Wouters & Wilderom (2008), Wouters & Roijmans(2011)などの介入主義研究が管理会計領域で行われてきている。

2.7 介入主義研究の成果

介入主義研究の可能性は、研究成果そのものが実務的に有用であり、「設計知識」(design knowledge)として価値があることだけでなく、組織変化の過程をリバース・エンジニアリングによって分析することで、理論的な因果モデルの検証が出来ることにある。実務的な有用性の確認は、様々な要因がどのように組み合わされて (bundling) 効果を持つようになるのかを理解する機会となる。リバース・エンジニアリングによって、絡み合った要因を解きほぐすこと (unbundle)で、理論的な貢献を示すことが出来る。介入主義研究は、実務的な有用性と研究上の厳密さとの間で妥協をはかるアプローチではなく、実務上の有用性と理論的に意味のある貢献を両立する可能性を持ったアプローチである。

2.8 介入主義研究では「何」ではないか？

：介入主義研究はコンサルティングではない。コンサルティングとの決定的な違いは、介入主義研究は理論的な研究課題を持って現場に入り、理論的な貢献を携えて現場から出てくることにある。介入主義研究は、ずさんに実施できる安易な研究ではない。介入主義研究は、非論理的でもなければ非実践的でもない。介入主義研究は、用意周到に準備された研究計画に基づいて行われるべき研究である。

2.9 介入主義研究の潜在的な便益とリスク

研究者にとって介入主義研究は、現実の多面的で深い知識を得る手段である。実務家にとって介入主義研究は、理論的な知識と触れる機会であり、第三者の中立的な見方を理解する手段である。介入主義がうまく行けば、実務家の抱えている問題を解決する方策を開発し適用することが出来る。知識一般の発展という観点からすると、介入主義研究は既存理論や新しい技法を実務によって検証する機会であり、驚くような知られざる関係性を発見する手段である。介入主義研究では、実務的な問題の解決に成功しないような事例であっても、理論的な貢献を得ることができる。これは研究者のリスクを軽減する特徴である。

介入主義研究の研究者にとってのリスクは、まずもって何よりも、相対的に手間暇のかかるアプローチであり、当該組織のコミットメントの維持や、営業秘密などとの関係により公表することが難しいデータを扱う可能性が高いことなどが上げられる。介入研究のもうひとつのリスクは、中立的な立

場から、研究対象に対して批判的な態度をとる難しさが指摘出来る。

2.10 まとめ

介入主義研究は実務的な有用性と研究上の厳密性を両立しつつ理論的な貢献を実現するためのひとつの有力な選択肢である。良い介入主義研究は、当事者の内部的な視点からも、研究者の外部的な視点からも意味のある成果を生み出すことができる。介入主義研究の本質的な長所は、理論的な分析の材料として、組織の現場の動きのなかから多面的で深いデータを提供する点にある。

3. 管理会計における理論

本号の松尾論文において明確に位置づけられているように、介入主義研究はアクション・リサーチのなかでも理論との関係を重視したアプローチである。前節で整理した Lukka 特別講演でも、理論的な次元で設定された研究課題と、それに対応する理論的貢献が、介入主義研究の成否を判断する基準であることが述べられている。ここで大前提となっているのが「理論」(theory)に対する基本的理解が共有されていることであるが、意外とその意味は十分に理解されていない。そこで、本節では、管理会計研究における理論とは何か、また理論的貢献とはどのような観点から評価されるべきなのか、簡単に整理しておくこととする。

3.1 理論の構成要素

管理会計研究における理論の定義は多様である。管理会計研究において、理論の定義が明確に示されることは少なく、先行研究一般を意味する類義語、検証可能な仮説の基礎となる考え方、研究活動を方向付ける考え方、などといった説明が与えられるにとどまることが多い (Malmi & Granlund, 2009: 600)。

経営学における理論の構成要素について Whetten (1989: 490-492) は、Dubin (1978) 等に依拠して、What, How, Why と境界条件 (Who, Where, When) の基本 4 要素をあげている。

What は、対象となる現象の説明の一部として、論理的に考察される要因である。「正しい」要因が適切に含められているかどうかを判断する基準は、網羅性と単純性である。網羅性は、関連する要因がすべて含められているかどうかを判断する基準であり、単純性は除外されるべき増分価値の少ない要因を判断する基準である。単純性の基準はオッカムのかみそりとして知られている基準である。この二つの基準はトレードオフ関係にあり、適切なバランスを実現することが研究者には求められる。

How は、理論を構成する要因同士がどのように結びつけられているかを明らかにする。要因間の関係はパターンや因果関係として示されることが多い。What と How という二つの基本要素は、研究対象の範囲、つまり理論の領域を構成する。

Why は、理論を構成する What や How がどのような理由から正当化されるのか、現象の背後に隠れている本質的な関係から解きほぐして説明する。Whetten (1989: 491) は、経営学におけるそのような本質的関係の例として心理的関係、経済的関係、社会的関係をあげている。これらの本質的関係は、原理的な根拠として理論の大前提たる公理系をなしている。Why に答えることは What と How を公理系と論理的に結びつけることに他ならない。

Who, Where, When は、理論的なモデルから導出された命題がどのような条件のもとで成立するのか、理論の境界を示している。特定の人物 (地域・時代) であるからその理論が成立するのかど

うかといった問題を扱うのが4つめの要因としての Who, Where, When である。境界条件を論じることは、行為主体の属性 (What) を理論の第1の要因として含めるような場合とは全く異なる意味を持つことに十分注意することが必要である。

記述理論 (descriptive theory) は、What と How を中心に理論が構成されているのに対して、説明理論は What と How を Why に基礎づけている (Whetten, 1989:491)。説明理論が通常はひとつの公理系と演繹的に結びつけられた理由の体系として理論を構築するのに対して、解釈主義的研究に見られるような理解 (understanding) は、客観的・一般的・抽象的な説明と主観的・個別的・具体的な解釈の両立を目指している。

4半世紀前に行われた Whetten(1989)の議論は時代的制約から免れてはいない。たとえば、How の説明が、操作上は、What の同定を前提として箱 (What) を矢印で結ぶこと (How) に帰着すると述べられていることに見られるように、Whetten(1989)は名詞を中心とした静的なものごとの捉え方にたっている。Chua (2007)が主張するように、動き (How) を出発点に動詞的にものごとを捉えることも可能である。また、解釈主義的研究が目指している「理解」を射程に含めているとは必ずしも言えないという限界がある。しかし、このような限界は、Whetten(1989)の射程を超えた方法論的な立場の違いに起因する限界であり、Whetten(1989)の理論的貢献についての考え方の有用性を否定するものではない。

Whetten(1989)の議論は、経営学における理論的な貢献を検討する文脈で行われたものであるが、基本的な考え方の多くは管理会計研究における理論的貢献を理解するためにも活用出来る。ここで、われわれが検討すべきは、「管理会計研究における理論」に対する貢献である。このような問題意識は、Malmi & Granlund (2009)によって展開された。

3.2 理論と実践

Malmi & Granlund(2009: 598)は、管理会計研究の究極的な目的を「理論を管理会計実践の改善に利用すること」として、さまざまな状況でどのような管理会計実践が機能するか、処方箋を示す理論の構築を目指すべきだと主張している。管理会計が利用される現場の状況に応じて、実践的なガイドラインやノウハウ集として管理会計の理論は蓄積されるべきだという主張である。Malmi & Granlund (2009) が理想とする管理会計理論は、そのままの形で実務家に有用な知識を提供できることになる。

このような実践的な理論を構築する必要性は高い。しかし、それだけが管理会計の理論ではない。Kaplan (1986)を批判的に継承した澤邊 (2009) では、管理会計理論のレベルを実務家の実践的知識のレベル・研究者の科学的知識のレベル・臨床家の臨床的知識のレベルの3つのレベルに分類し、それぞれの相互作用のあるべき姿について論じた。Malmi & Granlund (2009)の目指している管理会計理論は、臨床的知識のレベルにのみ焦点を合わせたものであり、他の2つのレベルの重要性は認めておらず、また3つのレベルの間での相互作用や、その相互作用と研究者の役割の関係について検討されていないという限界がある。われわれは Malmi & Granlund (2009) の主張に必ずしも完全に合意するわけではない。臨床的知識だけでなく、実践的知識も科学的知識も重要であり、後述する知識の生態系の観点からすると、研究者の役割は、学問的知識の蓄積に貢献することであり、研究者集団としては知識生態系の要石となって知識の善循環実現に向けて努力することにある (澤邊, 2013)。

3.3 「管理会計の理論」と「管理会計についての理論」

Malmi & Granlund (2009)の主張にはこのように十分に検討されていない重要な論点が残されて

いるが、管理会計研究は、「管理会計についての（他分野の）理論」(theories about management accounting)の応用ではなく、「管理会計の理論」(theories of management accounting)の構築を目指すべきであるという見解（Humpherey and Scapens, 1996, Malmi & Granlund, 2009）は傾聴に値する。

Malmi & Granlund(2009)は、管理会計の理論であるかを判断するふたつの基準(criteria)を提示している。第一の基準は、管理会計の理論を構成する基本要素 What や How の少なくとも一部は、管理会計現象と直接導出された要素であるべきだという基準である。第二の基準は、管理会計の理論において理由を説明する論理が、単一の他の理論のみに依拠せずに、複数の理論から「借りた」概念を用いて説明されていること、である（Malmi & Granlund, 2009）。第一の基準は、管理会計現象と直結した概念から理論は構成されるべきであるという主張と、第二の基準は、管理会計は他の学問分野に包摂されるべきではないという主張と結びつく⁵。確かに、管理会計理論は、管理会計現象の固有性に根ざしているべきであり、独自の価値を持つべきである。

Malmi & Granlund(2009)では、「管理会計」自体については自明のものとされ、管理会計の固有性をどのように認識すべきかについては言及されていない。管理会計の固有性に基礎づけられた理論構築を目的として進化論的アプローチの有用性を論じた澤邊(2006)では、管理会計の固有性を理解するうえで、理論と実践の再帰的關係が無視できないことが示されている。管理会計現象固有の特徴によって管理会計理論が規定されると同時に、管理会計の理論の在り方が管理会計実践の中身に影響する。このような動的な相互作用のもとでは、管理会計も時代と共に変容していく。この動的な過程を進化論的な累積的变化として捉え、管理会計の固有性を技法に典型的に見られる形式的構造のレベルで認識することが澤邊(2006)では提唱されている。管理会計研究の究極目的について合意がみられるわけではないが、Malmi & Granlund(2009)と澤邊(2006)は、管理会計の固有性に根ざした理論構築を目指し、その固有性を研究対象たる管理会計現象に求めることで一致している。

4. 管理会計の知識生態系とアクション・リサーチ

管理会計実践と管理会計理論の再帰的關係を基盤とする進化的な過程を、知識生態系のレベルで捉えると、理論的営為と管理会計実践との結びつきがより具体的にイメージできる。管理会計の知識生態系の単純化したイメージを示したのが図2である。ここで知識生態系は生物の生態系とのアナロジーに基づいた概念であり、管理会計に関わる多様な行為主体と人工物がゆるやかに結びついて相互の環境となっている系である。生態系のメタファーを用いるのは、そうすることで管理会計における知識の生成・維持・変化・消滅がイメージしやすいからである。一般に生物の生態系が生命活動を維持するエネルギーの流れと物質循環を軸として概念化されているのに対して、管理会計の知識生態系は管理会計知識の流れと富の循環を軸として概念化されている。

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。図2にある大学を頂点とするピラミッドの下から上への知識の流れである。その反対方向のピラミッドの上から下へは、学問的な知識が臨床的知識に応用され、臨床的な知識が実践的な知識に転化していく方向で知識は流れていく。アナログデバイス社のシュナイダーマン氏が利用していたスコアカードをひとつの着想に、バランススコアカードが開発され、バランススコアカードによって非財務指標の利用に関する学問的探求が進展するような過程(Schneiderman, 1999, Kaplan, 1989)は、ピラミッドの下から上への流

れの例であり、ウェストポイント陸軍兵学校で教育を受けたウィスラー氏やマクルーラン氏のような実務家が鉄道会社の経営管理システムを整備していったような歴史的過程 (Hoskin & Macve, 1994) はピラミッドの上から下への過程の例である。

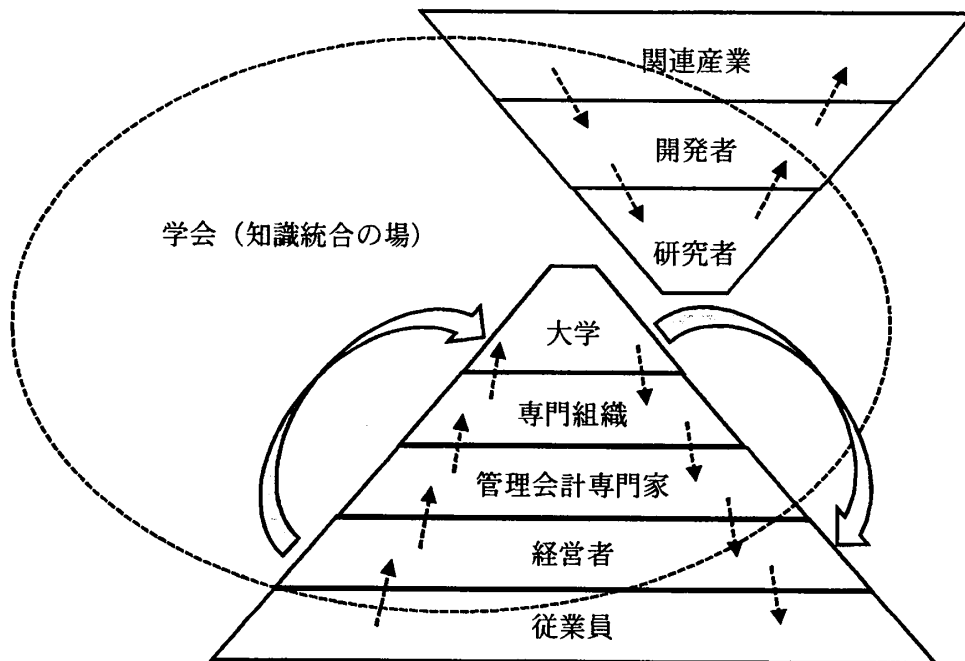


図2 管理会計の知識生態系（筆者作成）

図2の管理会計の知識生態系におけるもうひとつの逆ピラミッドは、管理会計に関する知識が管理会計システムや関連ソフトウェアなどの人工物に転写され、それらが研究・開発・生産・販売・サポートされるなかでの知識の流れを示している。また、これらの知識を統合すべき場が学会であり、知識・研究者・専門家の再生産が知的基盤を担う役割を果たすべきことが図2では示されている。

管理会計の知識生態系という観点からすると、介入主義研究をはじめとするアクション・リサーチは、知識の流れを意図的に作り出そうとする営為として理解出来る。管理会計知識は、日常業務などの自然な活動を通じて伝播していく。このような日常的な知識の流れは図2において点線の矢印で示されている⁶。研究者の意図的な介入がない状態で、日常活動における接触によって生じる「自然」な知識の流れである。

自然な知識の流れに対して、アクション・リサーチは、研究者の意図的な介入によって知識の流れを生み出す試みである。アクション・リサーチによって生み出される知識の流れは、図2において大きな矢印として示されている。日常的な活動に付随して生じる知識の流れとは異なり、アクション・リサーチは自然な状態に介入することで意図的に知識の流れを生み出す。それは通常の活動範囲を超え、日常的な知識の階層的順序関係を超越する知識の流れとなる。この意味で、アクション・リサーチは管理会計知識の流れを活性化する研究アプローチであると言える。

5. 結び

アクション・リサーチは、研究者が人為的に介入することで、自然な知識の流れとは異なるダイナミックな知識の流れを生み出そうとする試みであり、管理会計の知識生態系という観点からすると、知識の流れを活性化する重要な研究活動であると言える。しかし、本号の松尾論文や岡田論文が指摘しているように、アクション・リサーチは、長期に渡る研究者と実務家のコミットメントを要求し、個別の研究者にとってリスクは小さくない。下垣論文が紹介しているような MFCA の進化は、実務家と研究者のコラボレーションが双方にとって有意義な成果をあげている希有な事例である。学会が知識統合の場として機能すべきことを考慮するならば、アクション・リサーチを学会レベルで実施・支援していくような仕組みや工夫が求められている。

謝辞

本稿は、文部科学省科学研究費(挑戦的萌芽研究 課題番号 24653104)による研究成果の一部である。

¹ Interventionist research の訳語としては、本号の松尾論文にあるように「介入主義者研究」があげられることが多いが、本稿では、次のような理由から「介入主義研究」という訳語を当てることとした。Lukka 氏の理解では、Interventionist research は「介入主義」という研究主体の性格の意味も含むが、それにとどまらず研究過程や研究成果の解釈が「介入主義」の考え方に基づいているというより広い意味を持っている。

² 前向き研究は、後ろ向き研究 (retrospective study) と対比される研究アプローチで、研究計画を開始してから新たに生じる事象について調査する研究を前向き研究、研究を実施する以前の過去の事象について調査する研究を後ろ向き研究と呼ぶ。管理会計における前向き研究については、本号の岡田論文を参照のこと。

³ これは本号の前向き研究としてのアクション・リサーチの特徴に通じる点である。

⁴ アクション・リサーチの種類と、そのなかでの介入主義研究の位置づけについては本号の松尾論文を参照のこと。

⁵ 他の学問分野に包摂されるべきではなく、複数の学問分野の理論的知見を活用すべきだという主張は、管理会計理論は単一の理論体系ではなく複数の理論体系から構成されるという主張につながる (Malmi & Granlund, 2009: 609)。

⁶ 図2は、複雑な知識生態系をできるだけ単純に描写するため、多くの重要な要素や関係が省略されている。管理会計知識は、教科書や論文あるいはソフトウェアなどの人工物を介して伝播しており (澤邊, 2006)、知識生態系はそのような人工物との相互作用の場となっているが、図2ではそのような人工物と人間の関係は十分に描けていない。

参考文献

- Argyris, C. 1995. Action science and organizational learning. *Journal of Managerial Psychology* 10(6): 20-26.
- Chua, W. F. 2007. Accounting, measuring, reporting and strategizing – Re-using verbs: A review essay, *Accounting, Organizations and Society*, 32(4/5): 487-494.
- Dubin, R. 1978. *Theory development*, New York: Free Press.
- Hoskin, K. & R. Macve. 1994. Writing, examining, disciplining: the genesis of accounting's modern power. in Hopwood, T and Miller, Peter, (eds.) *Accounting as Social and Institutional Practice*. Cambridge University Press, Cambridge, UK, pp. 67-97. 澤邊紀生訳「近代的な会計権力の起源：書き、調べ、駁けること」岡野・國部・柴監訳 2003. 『社会・組織を構築する会計』中央経済社.
- Humphrey, C. and Scapens, R. 1996. Theories and case studies of organizational accounting practices: limitation or liberation? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9(4): 86-106.
- Jönson, S. 1999. *Action Research in Management Accounting Studies*. GRI-report. Gothenburg University.
- Jönsson, S. 1996. *Accounting for improvement*. Guildford and King's Lynn: Pergamon.
- Jönsson, S. and K. Lukka. 2005. *Doing Interventionist Research in Management Accounting*. GRI-report. Gothenburg University.
- Jönsson, S. and K. Lukka. 2007. There and Back Again: Doing Interventionist Research in Management Accounting. C. S. Chapman, A. G. Hopwood, and M. D. Shields (Eds.). *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford: Elsevier: 373-397.
- Kaplan, R.S. 1989. Analog Devices: the half-life system, *Harvard Business School Case* #9-190-061.
- Kasanen, E. & K. Lukka, K. & A. Siitonen. 1993. The constructive approach in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research* 5: 241-264.
- Lewin, K. 1946. Action Research and Minority Problems, *Journal of Social Issues* 2(4): 34-46.
- Lewin, K. 1951. *Field Theory in Social Science*. D. Cartwright (ed.). New York: Harper & Brothers.
- Lukka, K. and A. Siitonen. 1993. The Constructive Approach in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research* 5(Fall): 223-264.
- Labro, E. & Tuomela, T.-S. 2003. On bringing more action into management accounting research: Process considerations based on two constructive case studies. *European Accounting Review* 12(3): 409-442.
- Malmi, T. & Järvinen, P. & Lillrank, P. 2004. A collaborative approach for managing project cost of poor quality. *European Accounting Review*, 13(2): 293-317.
- Malmi, T. & M. Granlund. 2009. In search of Management Accounting Theory, *European Accounting Review*, 18(3): 597-620.
- Schneiderman, A. M. 1999. Why Balanced Scorecards fail, *Journal of Strategic Performance Measurement*, January: 6-11.
- Suomala, P. & Lyly-Yrjänäinen, J. & Lukka, K. 2013. Battlefield around interventions: A reflective analysis of conducting interventionist research in management accounting. *Working paper*, Tampere University of Technology and Turku School of Economics.

- van Aken, J. 2004. Management research based on the paradigm of the design sciences: The quest for field-tested and grounded technological rules. *Journal of Management Studies*, 41(2): 219-46.
- Whetten, D. A. 1989. What constitutes a theoretical contribution? *Academy of Management Review* 14(4): 490-495.
- Wouters, M. & D. Roijmans. 2011. Using Prototypes to Induce Experimentation and Knowledge Integration in the Development of Enabling Accounting Information, *Contemporary Accounting Research* 28(2): 708-736.
- Wouters, M. & C. Wilderom. 2008. Developing performance-measurement systems as enabling formalization: a longitudinal field study of a logistics department, *Accounting, Organizations and Society*, 33: 488-516.
- 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」『管理会計研究』本号.
- 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(2): 49-58.
- 澤邊紀生. 2006. 「管理会計研究における進化概念の応用について」『経済論叢』178(4): 117-140.
- 澤邊紀生. 2009. 「管理会計の実践と理論の相互発展に向けて」『会計』175(3): 38-52.
- 澤邊紀生. 2013. 「臨床会計学の構想」『原価計算研究』37(1): 16-28.
- 下垣彰. 2013. 「企業への適用を通じた MFCA の進化の研究」『管理会計研究』本号.
- 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方法論的意義と課題」『管理会計研究』本号.

論 壇

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

松尾貴巳

〈論壇要旨〉

アクションリサーチは、管理会計研究においては主流の研究手法ではない。しかしながら、管理会計研究が実務と密接に関連する学問であることを考慮すると、実務に直接関わって影響を与えるアクションリサーチは有意義な研究手法である。本稿の目的は、アクションリサーチをより厳密な研究手法にするための方法について検討することである。研究手法として厳密性を高めるためには、抽象的概念化のプロセスを重視することで理論志向を強め、フィールド実験などの量的な研究手法と組み合わせ内的妥当性を高めることが必要である。

〈キーワード〉

アクションリサーチ、フィールドスタディ、経験的研究、研究方法論

The significance of the action research in management accounting research

Takami Matsuo

Abstract

Action research has not been the mainstream methodology in management accounting research. However, the action research which has influence on practice directly is a significant approach, because the management accounting research is closely associated with the practice. This paper shows how the action research can be made more rigorous research approach. It is necessary for researchers to pay attention to theorizing process by thinking the process of abstract conceptualization, and realize the research with high inner validity by using quantitative research (e.g. the field experimental approach).

Key words

action research, field study, empirical study, research method

2013 年 12 月 21 日 受理
神戸大学社会科学系教育研究府
神戸大学経営学研究科

Accepted 21 December 2013
Interfaculty Initiative in the Social Sciences, Kobe University
Graduate School of Business Administration, Kobe University

1. はじめに

本稿の目的は、研究手法としてのアクションリサーチ (Action Research: 以下 AR とする) について、その意義と課題を整理したうえで、本手法に基づく研究の質を高める方法を検討することで、管理会計研究における研究手法の幅と質を高めることにある。

AR という研究手法、すなわち、研究者が特定の研究対象組織に入り込み、組織の抱える課題を研究対象組織内の人と一緒に検討・解決し、組織の中の仕組み、人の意識や行動の変化を観察、分析するといった研究手法は、管理会計研究においては伝統的に積極的に用いられることはなかった (Labro and Tuomela, 2003)。しかし、1980 年代に、経営管理実務に有用な知識体系として、管理会計研究の機能不全が指摘されるようになると (Johnson and Kaplan, 1987 など)、これを克服する一つの方法として「実際」に目を向けることの重要性が認識されるようになった。そして、理論の発見や精緻化にとってケース研究を含むフィールドスタディが重要であることが指摘されるようになったが (Keating, 1995)、中でも ABC (Activity-based Costing) や BSC (Balanced Scorecard) の先駆的研究者である Kaplan (1998) は、研究者が管理会計手法の導入に積極的に介入することで新たな理論の開発や進化をはかる研究手法を「イノベーション・アクションリサーチ」とし、その重要性を強調した。また、管理会計研究におけるフィールドリサーチの意義が主張され、多様な研究手法の可能性が指摘されるようになると、その一つとして AR も注目されるようになった (Ahrens and Chapman, 2006; 木村, 2013)。わが国においても、谷ほか (2004) が「導入研究 (implementation study)」の中で AR を用いた研究を紹介するなど、研究手法として関心を高めた時期もあった。

しかし、海外を含む主要ジャーナルを見ると、特定あるいは少数の企業などを対象としたフィールドリサーチに関する研究論文の割合は小さく、AR は目立たないというのが現実であろう。AR は、ごく限られたリサーチサイトを対象としている点で外部妥当性は低く、また、とくに定性的な記述による研究は、研究成果の客観性も小さいことなどから、学術論文としては論理実証主義的な研究手法に比べて評価が低くなる可能性が高い。しかし、近年においても AR やこれに近い手法について、研究手法としての厳密性を高めようとする考察も依然としてある。研究手法として有意義であり、学術的に評価される可能性があれば、その可能性を高める努力を行うことが必要である。以下では、まず AR の一般的な意義と課題を整理したうえで、管理会計研究の視点からその意義や課題を整理する。そして、課題を克服するための方法について検討したい。

2. AR とは何か

2.1. AR の基本的な考え方と特徴

AR という用語の創始者とされる Kurt Lewin (1946) は、「よい理論ほど実践的なものはない」(“There is nothing so practical as a good theory”) (Lewin, 1951, p.169) と述べ、研究者が研究対象に積極的に関与し課題解決を行う重要性を主張した。観察する側の研究者が観察される側の研究対象の世界に対して独立して存在するのではなく、研究者と研究対象である企業やコミュニティのメンバーが一つの共同的なチームを形成し、研究対象メンバーの置かれた状況を改善するための手法であるとされ (Greenwood and Levin, 1988)、社会や組織の民主的な変革を目的とした研究手法である。このような研究の過程は、観察 (Observe) - 省察 (Reflect) - 行動 (Action) - 評価 (Evaluate) - 修正 (Modify)、そして観察というサイクルを形成し、課題が解決するまでこのサイクルを回していく (McNiff and Whitehead, 2011, pp.41-42)。こ

の過程において研究者は、研究対象組織における課題を解決するファシリテーターもしくはコンサルタントであり、研究対象に積極的に関与し、その課題を解決するうえで触媒としての役割を担うことになる（Stringer, 2014, p.20）。ただし、Schein（2008）は、ARは研究者と被験者（クライアント）の関与が共に強い手法であるとしたうえで、ARは研究者が自らの研究課題に関連して共同研究プロジェクト主導することが必要であり、クライアントが主導し、研究者の行為はそのプロセスを支援するだけのプロセスコンサルテーションとは異なるものであると区別している（Schein, 2008, pp.269-273）。

ARのように、研究者が研究対象組織に積極的に関与する場合、研究成果は現場における経験的知識（empirical knowledge）から得られることになるが、ここでいう「経験」とは、研究者の個人的な経験や体験を意味し、研究対象組織の外から客観的に観察しようとする実証主義的な経験論（Empiricism）に基づく知識とは異なるものである。また、「知識」は「臨床の知」であり、普遍性、論理性、客観性を重視する科学的客観性は必ずしも重視されない。むしろ、研究者および研究対象が問題とした課題を本当に解決できたかどうかを描き出すうえで妥当なものかどうか、また、データの信憑性、信頼性が求められるのである（Denzin and Lincoln, 2000b, 訳書, pp.73-74）。このような考え方は論理実証主義の考え方とは明らかに異なるポスト実証主義に見られる考え方であり、論理実証主義とは対照的な考え方であるともいえる。このため、「実証主義に基づく研究は消極的で人間否定的なものである」と批判的に考える立場からは、ARこそが実証主義に対抗し得る人間肯定的な手法の一つであると支持されてきた（内山, 2010, pp.14-17）。また、実証主義と対照的な考え方という点では、社会構成主義の立場に近いとも考えられ、研究対象との協同的実践を自らの学問的使命と考えるグループダイナミクス（杉万, 2006, p.25）とも似た研究手法であると理解されてきた。

このように、ARは現場密着型の手法であるため、実際に何が起きているかを理解できるだけでなく、いかに生じたかを知るうえで有用である。また、研究対象となる組織のメンバーと繰り返し議論を行ない、研究対象組織との間で相互作用的に「見て、考え、行動（Look-Think-Act）」することをスパイラル的に実施する（Stringer, 2007）。このため、長期的、段階的な知識創造と学習による改善が期待でき（Grønhaug and Olson, 1999）、研究者にとっては既存の理論を精緻化できるだけでなく、新たな理論を発見することも期待できる。他方、研究期間は長期化する可能性が高く、研究対象組織の課題を解決できたとしても理論的な発見や貢献があるとは限らないという点で、不確実性の高い（研究者にとってはリスクの高い）研究手法である。そして、実証主義とは異なる手法であるがゆえに、科学的な研究としての妥当性、信憑性について批判されてきた（Baard, 2010）。しかも、理論を進化させることが重要であるにも関わらず、1990年代になっても理論が生み出されるプロセスについては大きな関心が払われなかったことは、研究手法としてのARの課題であった（Baskerville and Pries-Heje, 1999）。

2.2. ARに関する多様な概念

以上のような特徴をもつARには、多様な研究手法のバリエーションが存在している。むしろKurt Lewin（1946）がARの基本的な考え方を示したとすれば、その後多様に発展していったと理解するべきであろう。1940-50年代にLewinが示した「研究対象に積極的に関与し、その課題を解決する」という基本的な考え方は、具体的な調査手法の観点からみると同時期に提唱された応用エスノグラフィー（Applied ethnography）に近いことから、エスノグラフィーと関連付けて理解される場合がある。当時は、文化人類学においても実践への貢献が重視さ

れるようになり、参与における干渉 (participant interference) や、調査者たちが自ら援助しつつ学ぶ (learn while helping) といった支援モデル (Action or Advocacy model) が提案された (Denzin and Lincoln, 2000b, 訳書, p.246)。AR は、エスノグラフィー的である必然性は本来ないが、エスノグラフィー的な調査の戦略は、解釈の段階においてより説得力のあるデータを提供できるという点でエスノグラフィー的な方法が AR と結びつけられてきたと考えられる (Denzin and Lincoln, 2000b, 訳書, p.257)。典型的な例は参加型アクションリサーチ

(Participatory Action Research: PAR) と呼ばれるエスノグラフィーの調査手法を前提とした AR である。これは、研究者が研究対象である文化的集団の中に入り込んで、インタビューや観察を行いながらフィールドリサーチを行う応用エスノグラフィーの特徴を備えている。このような参加型アクションリサーチには、人権や教育などの社会的問題を実践的に解決しようとする参加型リサーチや批判的アクションリサーチが含まれる (Denzin and Lincoln, 2000a, 訳書, pp.229-231)。

他方、組織心理学をベースとし、組織学習を通じて人の意識や行動に変化を与えることに重点をおいたものとして、アクションサイエンス (Action Science) (Argyris, 1995 ; Friedman and Rogers, 2008) やクリニカルリサーチ^{*1} (Clinical research) (Schein, 2008) がある。金井 (2011) によれば、Schein のクリニカルアプローチに関連した AR は、組織行動論における「支援 (Helping)」の考え方に焦点が当てられている。また、組織開発 (OD) の考え方に基づき、課題解決と研究者による介入の考え方を取り入れたデザインサイエンス (Design Science) (Aken, 2007) といった手法もある。

研究者が実際への積極的な関与を行うという点では、介入主義者研究 (Interventionist research) (Kasanen and Lukka, 1993) も AR のバリエーションの一つとして考えられる。ただし、介入主義者研究は後述する通り、構築的アプローチ (Constructive Approach) の考え方に基づいており、観察された現象をより一般的な概念に構成することや、規範的な理論構築が指向されたものであると説明され (Jönsson and Lukka, 2005)、意味のある体系的な仕組みを作ることによって実際と理論とのギャップを埋めることが重視されている。

3. 管理会計研究における意義と課題

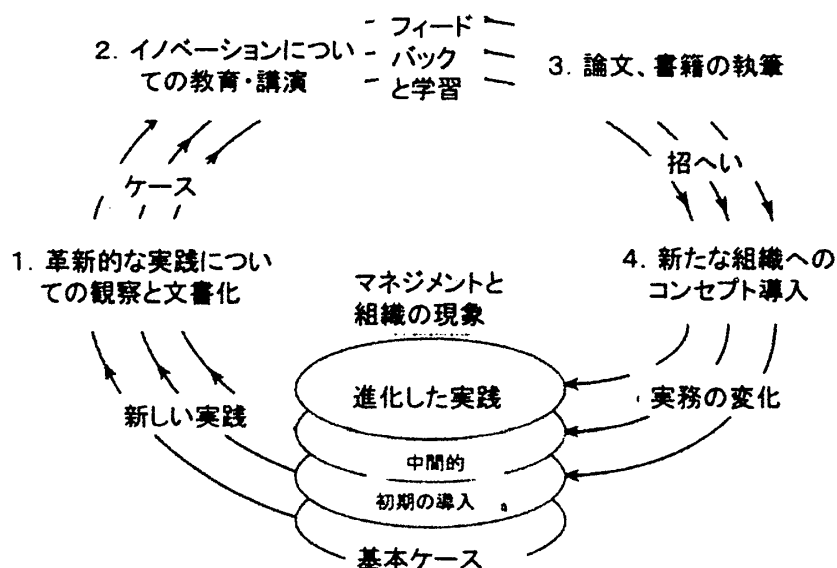
1980年代、管理会計研究では、管理会計研究の機能不全を克服する一つの方法として「実際 (practice)」に目を向けることの重要性が指摘されるようになった。Hopwood (1983) は、会計研究が実際からかけ離れた存在になってしまっていることを指摘し、Kaplan (1983; 1984) は、研究者はもっと実際に目を向けるべきであり、研究者は研究室を出て先進的な組織の実践を学ぶ必要があると指摘した (Kaplan, 1984, p.415)。また、Johnson and Kaplan (1987) は、情報科学やエイジェンシー理論に基づく単純化された企業における単純な意思決定モデルの検討に対する批判的検討を行った (Johnson and Kaplan 1987, 訳書, pp.162-165)。このような Hopwood や Kaplan らの主張は、特定企業の管理会計実務を記述するといったケース研究を含むフィールドリサーチへ^{*2}の関心の高めるうえで一定の影響を与えたと考えられる。Ferreira and Merchant (1992) が行った、管理会計関連のジャーナルに関する 1983 年以降の 8 年間に掲載された論文を対象とした文献調査によると、フィールドリサーチは 82 あったとされる。その多くは (34 本) は、*HBS field research collections* であり、*The Accounting Review* では 2 本に過ぎなかったが、*Accounting, Organizations and Society* には 20 本掲載されており、実際の企業等を対象とした実務の記述や、管理会計システムの導入 (implementation) プロセ

スへの関心は高まった(Argyris, 1990; Argyris and Kaplan, 1994)。とくに Cooper and Kaplan (1987) による ABC (Activity-based Costing) や Kaplan and Norton (1992) による BSC (Balanced Scorecard) は、特定の企業実務から他の実務に適用できる管理会計技法として概念化されたことで、フィールドスタディの理論への貢献について関心が高まった。

Ferreira and Merchant (1992) は、多くのフィールドリサーチの研究動機は、実践的な研究を通じた新たな理論構築にあると分析している。Keating (1995) はケース研究*2 が理論の発見、理論のテスト、理論を洗練させるうえで有用であることを指摘し、発見→洗練→テスト、あるいは発見→テスト→洗練といった循環により、理論をよりよいものにできると主張した。また、1990年代においては、管理会計技法の実務への導入に関して、その促進要因、阻害要因を明らかにする研究が積極的に行われ(梶原・窪田, 2004)、たとえば Anderson (1995) による ABC の導入プロセス研究など、導入プロセスや導入効果に関する研究が数多く行われるようになった。

管理会計研究におけるフィールドスタディの意義については、*Journal of Management Accounting Research* (1998, vol.10) における 4 本の論文で強調されている。フィールドリサーチの意義は、研究者が実際に深く理解しそれを記述すること、既存理論を支持あるいは否定する証拠を発見すること、理論の開発などがあげられている (Atkinson and Shaffir, 1998; Ahrens and Dent, 1998)。そして Kaplan (1998) は、15 年間のフィールドリサーチの経験をもとに、フィールドリサーチを通じて組織の抱える課題を解決し新たな管理会計技法をコンセプトとして明示すること、新しいコンセプトが教育や論文を通じて深く検討され、研究者が別の組織にコンサルタントとして導入することで新しい実践が行われ革新をもたらすことをイノベーション・アクションリサーチ (Innovation Action Research) として提示した(図表 1)。Kaplan はこのサイクルを回すことで、新しい理論を試行することや適用範囲を拡張すること、理論の限界を学習することや導入の促進・阻害要因を明らかにすることができるとしている (Kaplan, 1998, p.115)。

図表 1 イノベーション・アクションリサーチのサイクル (Kaplan, 1998)



管理会計研究が実務と密接に関連する学問であることを考慮すれば、我々は、常に実際に生じている問題を認識し、理論と実際との相互の関係を重視する必要がある。この意味では、実務に直接関わる AR は有効な手法であり (Mitchell, 2002)、Kaplan の提唱したイノベーション・アクションリサーチも基本的に同じ考え方に基づいている。ただし、AR の特徴である研究者が研究対象組織に積極的に関与する手法は会計学の研究領域において確固たる研究手法として認められているとはいえず、AR を採用する研究者は実際には少数派である (Baldvinsdottir, 2010)。実際、ABC や BSC に関する 1998 年以前の研究において、Kaplan 自身が関わった研究においても、研究対象組織への関与や共同研究に関して AR のプロセスが詳しく説明されているわけではない。たとえば Jönsson Sten (1992) は、長期間にわたる経時的な質的研究について AR を使用したことを明示しているが、このような論文は例外的である。わが国の研究において研究者が研究対象に積極的に関与した研究としては、原価企画の国際移転に関する諸研究 (加登 1997; 岩淵 1997)、谷ほか (2008) において AR の事例としてあげられた ABC/ABM、BSC の導入事例研究、三矢ほか (2005) による BSC 導入事例研究、アメーバ経営、日次決算の導入事例研究 (三矢, 2006; 2007)、マテリアルフローコスト会計の導入事例研究 (北田ほか, 2012)、戦略マネジメントシステムの導入研究 (関谷, 2013) などをあげることができる。ただし、組織への関与の具体的内容や記述方法、関与の結果の検証の有無などについては多様であり、我が国において研究手法としての統一的な認識が形成されているとはいえない。

また、AR における理論への貢献については、Baskerville and Pries-Heje (1999) の指摘の通り、理論が生み出されるプロセスについては管理会計研究においても大きな関心が払われなかった。また、会計研究においては、Zimmerman (2001) によって、経験的知識を重視した研究手法は理論的貢献が乏しいと批判された経緯がある。この指摘はその後、Hopwood (2002) らに反論されることになり、加登ほか (2010) がレビューしているように、Zimmerman (2001) は、経済学ベースの数学的に厳密なものだけを理論であると狭くとらえており、管理会計研究は社会学、心理学、経営学といった多様な学問領域の知見を積極的に活用して一定の貢献を果たしてきたと理解できる。ただし、このような理解を前提としたとしても、フィールドスタディには理論との整合性をより重視した研究が求められていると指摘されている (加登ほか 2010)。このことは、AR の研究手法としての厳密性を高めるうえで十分認識する必要がある。実際、我々は、Lukka (2010) が指摘しているように、管理会計研究においては、いまなお経済学ベースの論理実証主義的な研究が重視されていることを認識する必要がある、以下に述べるように、理論化のプロセスを重視することや、量的な研究手法と組み合わせることで学術的に評価される方法を検討する必要がある。

4. AR の厳密性を高める視点

4.1. 理論志向の AR

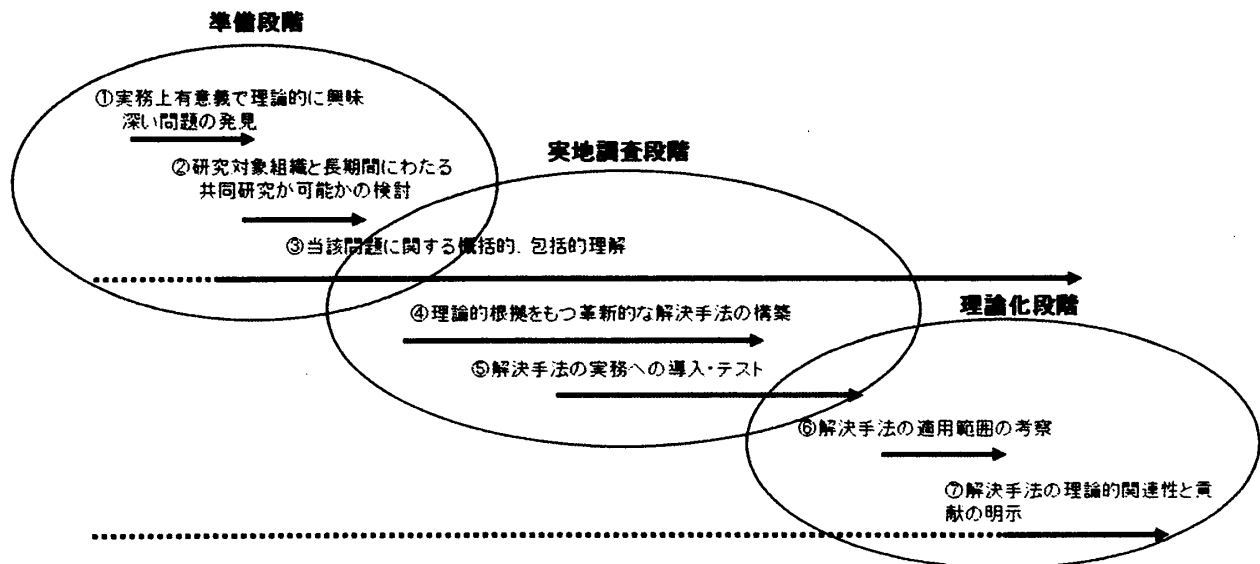
1980 年代以降の管理会計研究におけるフィールドスタディ、そして AR に対する関心の高まりの背景において、理論への貢献が重視されてきたことをふまれば、AR の考え方に基いて研究を行う場合、我々はより理論を意識することが求められる。そこで、AR に関連した研究手法の中で、理論との関係を重視した手法である介入主義者研究 (Interventionist research) について検討してみたい。

Jönsson and Lukka (2005) が定義する介入主義者研究は、Kasanen et al. (1993) の構築的アプローチ (Constructive Approach) 考え方に関連したものである。これは、Kasanen et

al.(1993) による会計研究の手法の分類、すなわち、理論的(Theoretical)か経験的(Empirical)か、また、記述的(Descriptive)か規範的(Normative)かという2軸で分類される場合、規範的かつ経験的な手法に分類されるものである。ARの基本的な概念と同様、臨床的な経験知が重視されるが、構築的アプローチでは、解決手法の実際的かつ規範的な有用性を明らかにすることと規範論的な理論的研究との関連性が重視される。また、Kasanen et al.(1993)は、構築的アプローチは次のようなフェーズから成るものであると説明している。すなわち、①研究の可能性を有する実務課題を発見すること、②当該課題に関して概括的、包括的に理解すること、③解決手法を考えること、④解決手法を実行すること、⑤理論との関係を示し解決手法の貢献を明らかにすること、⑥解決手法の適用範囲を考察することである(Kasanen et al. 1993, pp.246・247)。構築的アプローチは、解決手法を構築することを明示的に掲げることで、ARの一般的な定義では必ずしも強調されてこなかった理論化のプロセスを示そうとするものである。

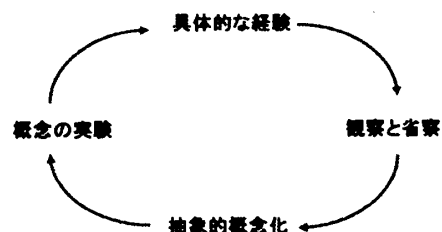
Labro, and Tuomela(2003)は、構築的アプローチは次のような3つのフェーズと7つのステップから成ると説明している(図表2)。すなわち、(1)準備段階：①実務上有意義で理論的に興味深い問題の発見、②研究対象組織と長期間にわたり共同研究が可能かの検討すること、③当該問題に関して概括的、包括的に理解すること、(2)実地調査段階：④理論的根拠をもつ革新的な解決手法を構築すること、⑤解決手法を実務に導入し機能するかテストすること、(3)理論化段階：⑥解決手法の適用範囲を考察すること、⑦解決手法の理論的な関連性と貢献を明らかにすることである(Labro and Tuomela, 2003, pp.415・416)。Labro, and Tuomela(2003)に従えば、研究者は実務的な課題が理論的に検討する価値があるかどうか考察し、先行研究に基づく知識に基づいて新たな解決手法を構築したうえで、実務への導入と適用可能性の範囲を考察し理論的な関連性、貢献を明示することが求められる。

図表2 構築的アプローチのフェーズ・ステップ (Labro, and Tuomela, 2003)



構築的アプローチにおける理論化のプロセスは、Kolb(1984)の経験的学習モデルに基づくものであり(図表3)、経験したことを観察、省察したうえで抽象的概念化し、さらにそれを新しい状況において実験し、概念を洗練させていくことが必要とされる。

図表3 Kolb(1984)の経験的学習モデル



Jönsson and Lukka (2007)は、介入主義者研究における学術的な検討プロセスにおいて、イーミック（Emic）とエティック（Etic）2つの視点が重要であると述べている。イーミックはインサイダーの視点であり、研究対象組織内に入り込み、メンバーの一員としてその組織内の文脈の中で実際の記述や議論を行い、新しい仕組みについて議論、構築、実践することである。他方、エティックはアウトサイダーの視点であり、学術的な研究課題や分析のフレームワークを明確にすること、また、なぜそのような仕組みが必要とされたのか、なぜ機能したのかについて考察を行い、理論への関連性を考察することである。Labro, and Tuomela(2003)のプロセスでは、実地調査段階ではイーミックな視点が重要であるが、準備段階や理論化段階においてはエティックな視点が重要となる。Kolb(1984)の経験的学習モデルでは、考察を行い抽象的概念化のプロセスにおいて、エティックな視点が重要となる。

このような理論化のプロセスを重視しても、Llewelyn (2003)によって分類されている比較的高次の理論、たとえば「新制度派理論」のような理論を直接導出することは難しいかもしれない。しかし、比較的低次の、たとえば「管理会計の適合性の喪失/回復」といった二元論的な理論、「アカウンタビリティ」といったコンセプト化には貢献できる可能性がある。管理会計研究においては、研究者は研究対象組織を構成する人間だけでなく、業績測定尺度といったメトリクスや管理手法、制度に関心を持つため、システムや管理手法に関わる理論化や理論の精緻化が重要である。この意味では、構築的アプローチにおいて焦点が当てられている解決手法の構築を重視することは合理的であり、また、理論化の観点では比較的低次であってもコンセプト化することは重要である。澤邊（2008）が指摘するように、制度や管理システムの進化において、科学知（学理）と実際における臨床知の相互採用が重要であるならば、ARを行う場合、単に研究対象との協同的実践や組織の課題を解決するだけでは十分とはいえず、エティックの視点に立ち戻り、省察と理論的な関連付けを行い、比較的low次であっても抽象的な理論化を目指すことが重要であろう。

4.2. 量的分析志向のAR

ARは、すでに述べた通り、必ずしもエスノグラフィー的な研究プロセスを採用する必然性はないが、比較的長期間にわたって研究対象組織と関わり、その過程が重要であることから、研究の信頼性、信憑性を高度に維持することはまず大きな課題となる。

第一に調査資料の質を高めることが重要である。ARは研究者が研究対象組織に介入することが特徴であるため、参与観察やケーススタディに求められるのと同様、研究対象組織の妥当性を確保することや、目的やリスク、調査プロセスなどを予め伝えるインフォームドコンセント（informed consent）などの倫理的問題を解決する必要がある（Bailey, 2007, pp.17-20）。そして、果たして研究者は実際に介入したのか、どのように、どの範囲で介入したのかを明らかにする必要がある。準備しなければならないデータの種類に関する厳密な基準はないが、研究

者が関与したことを明らかにするためのトレーサビリティ (traceability) を確保するために、少なくとも研究のプロセスを文書として記録しておくことが求められる (Jönson, 1999, p.10)。これは、理論に貢献すること、すなわち、現象をよりよく理解するための新しい議論、事実、パターンや関係性を説得力ある方法で示すうえでも必要となる (Miller, 2007, p.182)。

第二は、トライアングレーション (triangulation) の考え方に基づき、インタビュー調査と量的な資料調査の組み合わせや複数の分析フレームワークの使用を検討することである (Bailey, 2007, pp.76-77)。AR は、実証主義的な手法とは異なるものであり、実証主義的な手法において求められる外部妥当性を確保することは本質的に難しい (Greenwood and Levin, pp.66-76)。しかし、管理会計研究において論理実証主義的な研究が重視されていることを考慮するならば、少なくとも量的な手法を用いて客観性を高め、研究としての厳密性を高める努力を行う必要がある。Malina et al(2011)は、理論の発見や構築において質的なインタビュー調査が有意義であることを認めつつも、研究の厳密性を高めるためには、半構造化質問票を用いたコード化、財務・非財務指標等のアーカイバルデータを用いた量的分析をとるべきとしている。AR は、研究者が研究対象組織に深く関与することで実務に改善や改革をもたらし、学術的にも成果を得ることに意義があることを考慮すれば、AR のプロセスで得ることができる量的データを収集することで、アクション自体に効果があったどうかを検証することは重要である。とくに事後的な非財務指標の変化など量的な効果測定は、AR の研究方法としての厳密性を高めるために積極的に取り組むべきであろう (Davison et al., 2012)。

このような分析は、Labro and Tuomela(2003)が説明している「実地調査段階」において、解決手法を実務に導入し機能するかテストすることや、「理論化段階」において解決手法の適用範囲を考察するうえで重要になる。分析手法としては、非財務指標や意識などの経時的変化を測定する方法もあるが、新しい仕組みの導入や変革の対象を限定し、非導入（非対象）の群と合わせて測定することが可能であれば、実験研究を取り入れることが可能なる。田口 (2003) は、実験研究を経済実験と心理実験に分け、管理会計研究と心理実験との関連性の高さと、実験デザインとしては実践的なフィールド実験が有用であることを指摘しているが、AR における理論化のプロセスにフィールド実験を取り入れることができれば、AR の内的妥当性を高め、研究手法としての厳密性を高めることが可能であろう。

5. おわりに

Johnson and Kaplan. (1988) 以降、フィールドリサーチに対する関心が高まり、Kaplan (1998) によって AR に対する関心が高まった。しかし現在では、研究者にとって AR は、成果を生み出すうえでのリスクが高く、仮に研究対象組織から感謝され実務に貢献することができても、必ずしも学術的に高い評価を受けることができない研究手法となっている。ただし、管理会計研究が実務と密接に関連する学問であり、理論と実際との相互作用において制度や管理システムの進化をはかることが重要であることを考慮すれば、AR は有意義な研究方法であるといえる。そして、論理実証主義的な研究が重視される中であって、いかに学術的に評価されるか考えなければならない。

AR の発展形態の一つである構築的アプローチでは、理論化、すなわち抽象概念化のプロセスが重要であるとされ、研究者はイーミックのモードからエティックなモードに戻る必要があるという点は、AR を用いた管理会計研究の理論的貢献を高めるうえで重要な指摘である。また、AR は論理実証主義的な手法と対立的なとらえ方をされてきた経緯もあるが、研究の厳密

性を高めるトライアングレーションの立場に立ち、量的な検証手続きを積極的に取り入れていくべきである。その意味では、少なくとも内的妥当性を高める必要があり、フィールド実験のような量的な研究手法と組み合わせることが今後重要になるだろう。

脚注

1. Shein(2008)は、研究者、クライアントが共に深く関与する手法としてプロセスコンサルテーション（臨床的調査）と AR の2つを区別している。クライアントが抱えている問題と解決法が明確でない場合に、研究者（コンサルタント）が行うプロセスコンサルテーションは、クライアント自身がその状況についてどうすべきかについて、クライアント自身が主体的に考え出し、研究者はあくまでもそれを援助するだけである。AR においては解決法を考え出し実行する主導性について研究者の果たす役割が強いという点で、AR とプロセスコンサルテーションを区別することができる（Shein 1999 訳書 p.27）。
2. Ferreira and Merchant(1992)は、管理会計におけるフィールドスタディの概念は多様であるとしたうえで、次のような特徴をもつと説明している。①研究者は直接、そして深く研究対象組織の関係者と接触をはかり、インタビューや直接的な観察から主たる研究データを得る。②研究は研究者によって人為的に作られた状態ではなく、実際の業務やプロセスに焦点を当てる。③研究デザインは最初から完全に構造化されているわけではなく、観察にしたがって明らかになっていく。④提示されるデータには、企業のコンテキストや実務の比較的詳細な記述が含まれる。⑤調査結果は学術雑誌に著される。
3. ケーススタディは、研究対象が1つに限定されるという点でフィールドスタディとは区別されるが、区別されない場合もある（Birnberg et al. 1990）。

参考文献

- Ahrens, T and C. S. Chapman. 2006. Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Society* 31(8):819-841.
- Argyris, C. 1990. The dilemma of implementing controls: The case of managerial accounting. *Accounting, Organizations and Society* 15(6):503-587.
- Argyris, C. 1995. Action science and organizational learning. *Journal of Managerial Psychology* 10(6): 20-26.
- Argyris, C. and R. S. Kaplan.1994. Implementing New Knowledge: The Case of Activity-Based Costing. *Accounting Horizons* 8(3):83-105.
- Atkinson, A. A. and W. Shaffir.1998. Standards for Field Research in Management Accounting. *Journal of Management Accounting Research* 10:41-68.
- Ahrens, T. and J. F. Dent.1998. Accounting and Organizations: Realizing the Richness of Field Research. *Journal of Management Accounting Research* 10:1-39.
- Aken, J. E. van. 2007. Design Science and Organization Development Interventions - Aligning Business and Humanistic Values-. *The Journal of Applied Behavioral Science* 43(1/March) : 67-88.
- Anderson, S. W. 1995. A Framework for Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity Based Costing Implementation at General Motors,1986-1993. *Journal of Management Accounting Research* 7(Fall):1-51.
- Atkinson, A. A. and W. Shaffir.1998.Standards for Field Research in Management Accounting. *Journal of Management Accounting Research* 10:41-68.
- Baard, V. 2010. A critical review of interventionist research. *Qualitative Research in Accounting & Management* 7(1): 13-45.
- Bailey, C. A. 2007. *A Guide to Qualitative Field Research-Second Edition-*. Sage Publications inc.UK.

- Baldvinsdottir, G., F. Mitchell, and H. Nørreklit. 2010. Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research* 21:79-82.
- Baskerville, R. and J. Pries-Heje. 1999. Grounded action research: a method for understanding IT in practice. *Accounting Management and Information Technologies* 9:1-23.
- Birnberg, J. G., M. D. Shields, and S. M. Young. 1990. The Case for Multiple Methods in Empirical management Accounting Research (With an Illustration from Budget Setting). *Journal of Management Accounting Research* 2(Sep): 33-66.
- Cooper, R. and R. S. Kaplan. 1987. How Cost Accounting Systematically Distorts Product Costs, in W. J. Bruns Jr and R. S. Kaplan (eds.). *Accounting and Management: Field Study Perspectives*. Harvard Business School Press, Boston, MA :204-208.
- Davison, R M., M. G. Martinsons, and C. X. J. Ou. 2012. The Roles of Theory in Canonical Action Research. *MIS Quarterly* 36(3): 763-786.
- Denzin, N. K. and Y. S. Lincoln. 2000a. *Handbook of qualitative-research- second edition*. Sage Pub. Inc. CA. 平山満義監訳, 藤原顕編訳. 2006. 『質的研究ハンドブック 2巻 - 質的研究の設計と戦略』北大路書房
- 2000b. *Handbook of qualitative-research- second edition*. Sage Pub. Inc. CA. 平山満義監訳, 藤原顕編訳. 2006. 『質的研究ハンドブック 3巻 - 質的研究資料の収集と解釈』北大路書房
- Ferreira, L. D. and K. A. Merchant. 1992. Field Research in Management Accounting and Control. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 5(4):3-34.
- Friedman, V. J. and T. Rogers. 2008. Action Science: Linking Causal Theory and Meaning Making in Action Research. in Reason, P. and H. Bradbury. *The Sage Handbook of Action Research- Participative Inquiry and Practice*. Sage: 252-265.
- Greenwood, D. J., and M. Levin. 2007. *Introduction to Action Research 2nd Edition -Social Research for Social Change-*. Sage Pub. Inc., CA.
- Grønhaug, K and O. Olson. 1999. Action research and knowledge creation: merits and challenges. *Qualitative Market Research: An International Journal* 2(1):6-14.
- Hopwood, A. G. 1983. On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society* 8(2-3):287-305.
- Hopwood, A. G. 2002. If only there were simple solutions, but there aren't: some reflections on Zimmerman's critique of empirical management accounting research. *European Accounting Review* 11(4):777-785.
- Ittner, C. D. and D. F. Larcker. 2002. Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice? *The European Accounting Review* 11(4): 787-794.
- 岩淵吉秀. 1997. 「戦略的コストマネジメント導入による組織学習の進展 : Magneti Marelli 社 Rotating Machines 事業部における組織変革」『国民経済雑誌』175(6):71-91.
- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan. 1988. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School press, Boston. 鳥居宏史訳. 1992. 『レレバンス・ロスト』白桃書房
- Jönson, S. 1999. *Action Research in Management Accounting Studies*. GRI-report. Gothenburg University.

- Jönsson, S. 1992. Accounting for improvement: Action research on local management support. *Accounting, Management and Information Technologies* 2(2):99-115.
- Jönsson, S. and K. Lukka. 2005. *Doing Interventionist Research in Management Accounting*. GRI-report. Gothenburg University.
- Jönsson, S. and K. Lukka. 2007. There and Back Again: Doing Interventionist Research in Management Accounting, in C. S. Chapman, A. G. Hopwood, and M. D. Shields (Eds.). *Handbook of Management Accounting Research*. Elsevier Ltd. UK: 373-397.
- 金井嘉宏. 2011. 「組織行動論におけるクリニカル・アプローチ—エドガー・H. シャインのアプローチとアクション・リサーチの一形態—」『神戸大学ディスカッションペーパー』16.
- Kasanen, E. and K. Lukka. 1993. The Constructive Approach in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research* 5(Fall):243-264.
- 加登豊. 1997. 「原価企画の海外移転に関する予備的考察」『国民経済雑誌』175(6):29-47.
- 加登豊, 大浦啓輔, 新井康平. 2010. 「現代管理会計研究の方法論上の特徴と諸問題—Zimmerman 論争をめぐって—」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:74-98.
- 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(2):49-58.
- 北田皓嗣, 天王寺谷達将, 岡田斎, 國部克彦. 2012. 「会計計算を通じた知識形成に関する研究—日本電気化学における MFCA 導入事例を通じて—」『原価計算研究』36(2):15-24.
- Kolb, D.A. 1984. *Experiential Learning: Experience as the Source of Learning and Development*. Prentice-Hall Inc. NJ.
- Labro, E. and T. Tuomela. 2003. On Bringing More Action into Management Accounting Research: Process Considerations based on two Constructive Case Studies. *European Accounting Review* 12(3): 409-442.
- Llewelyn, S. 2003. What Counts as “theory” in Qualitative Management and Accounting Research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 16(4):662-707.
- Lewin, K. 1946. Action Research and Minority Problems, *Journal of Social Issues* 2(4):34-46.
- Lewin, K. 1951. *Field Theory in Social Science*. D. Cartwright (ed.). New York: Harper & Brothers.
- Lukka, K. and A. Siitonen. 1993. The Constructive Approach in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research* 5(Fall):223-264.
- Lukka, K. 2010. The roles and effects of paradigms in accounting research. *Management Accounting Research* 21:110-115.
- Kasanen, E. and K. Lukka. 1993. Constructive Approach in Management Accounting, *Journal of Management Accounting Research* 5(Fall):243-264.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton. 1992. The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review* (January/February): 71-79.
- Kaplan, R. S. 1983. Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research. *The Accounting Review* 58(4): 686-705.
- Kaplan, R. S. 1984. The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review* 59(3): 390-418.
- Kaplan, R. S. 1998. Innovation Action Research: Creating New Management Theory and Practice. *Journal of Management Accounting Research* 10:89-118.

- Keating, P. J. 1995. A Framework for Classifying and Evaluating the Theoretical Contributions of Case Research in Management Accounting. *Journal of Management Accounting Research* 7(Fall):66-86.
- Malina, M. A., H. S. O. Nørreklit, and F. H. Selto. 2011. Lessons learned: advantages and disadvantages of mixed method research. *Qualitative Research in Accounting & Management* 8(1): 59-71.
- McNiff, J. and J. Whitehead. 2011. *All You Need to Know about Action Research – second edition*. Sage Pub. Inc., CA.
- Miller, D. 2007. Paradigm Prison, or in Praise of Atheoretic Research. *Strategic Organization* 5(2): 177-184.
- Mitchell, F. 2002. Research and Practice in Management Accounting: Improving Integration and Communication. *The European Accounting Review* 11(2):277-289.
- 三矢裕, 谷武幸, 松尾貴巳. 2005. 「新須磨病院整形外科におけるBSC導入についての時系列分析: アクションリサーチとエンピリカルリサーチの統合アプローチ」『原価計算研究』29(1):35-46.
- 三矢裕. 2006. 「細部のこだわりと人材育成: 中国へのアメーバ経営導入プロセスアクションリサーチから」『国民経済雑誌』194(1):81-94.
- 三矢裕. 2007. 「日次決算導入がもたらす組織行動への影響: 株式会社ドンクにおけるアクションリサーチ」『原価計算研究』31(1):1-13.
- 澤邊紀生, D. Cooper, and W. Morgan. 2008. 「管理会計におけるケーススタディ研究の意義」『メルコ管理会計研究』1(1):3-20.
- Schein, E. H. 2008. Clinical Inquiry / Research, in Reason, P. and H. Bradbury(eds.). *The Sage Handbook of Action Research: Participative Inquiry and Practice*, Sage Pub Inc.:266-279.
- Schein, E. H. 1999. *Process Consultation Revisited: Building the Helping Relationship*. Addison-Wesley Pub. Co. Inc. 稲葉元吉, 尾川丈一訳. 2002. 『プロセス・コンサルテーション』白桃書房
- 関谷浩行. 2013. 「特性要因図を活用した戦略のカスケード医療機関でのアクションリサーチに基づく検討」『原価計算研究』37(2):88-98.
- Stringer, E. T. 2014. *Action Research –Fourth edition*, Sage Pub. Inc., CA.
- Stringer, E. T. 2007. *Action Research –Third edition*, Sage Pub. Inc., CA. 目黒輝美, 磯部卓三監訳. 2012. 『アクション・リサーチ』星雲社
- 杉万俊夫編著. 2006. 『コミュニティのグループ・ダイナミックス』京都大学学術出版会
- Swantz, M. L. 2008. Participatory Action Research as Practice, *The Sage Handbook of Action Research: Participative Inquiry and Practice*, Sage:32-48.
- 田口聰志. 2013. 「管理会計研究における実験研究の位置付けを巡って」『管理会計学』21(1):33-48.
- 谷武幸編著. 2008. 『成功する管理会計システム』中央経済社
- 内山研一. 2010. 『現場の学としてのアクションリサーチ』白桃書房
- 矢守克也. 2010. 『アクションリサーチ』新曜社
- Zimmerman, J. L. 2001. Conjectures Regarding Empirical Managerial Accounting Research. *Journal of Accounting and Economics* 32:411-427.

論 壇

管理会計と「前向き」の実証研究に関する一考察

岡田幸彦

〈論壇要旨〉

本論壇の目的は、筆者の「前向き」の実証研究にまつわる諸経験を紹介しながら、産学連携とアクションリサーチの意義や面白さ・大変さを読者と共有することにある。筆者の諸経験からすると、(i)実務家の方々に「ありがとう」と言ってもらえる、(ii)いい人材が育つ、(iii)信頼できる記録を後世に残すことができる、という3点を同時追求できることが、産学連携によるアクションリサーチならではの意義であると思われる。しかし一方で、産学連携によるアクションリサーチは、研究者個人で全てを行うにはコストがかかりリスクも大きいことを忘れてはならない。筆者が「管理会計における産学連携とアクションリサーチ」との関連で今後の日本管理会計学会に期待したいのは、研究者個人が全てのコストとリスクを負わなくてすむ体制を創ること、学術論文が蓄積・発信される仕組みと仕掛けを創ること、の2点にある。

〈キーワード〉

産学連携、アクションリサーチ、「前向き」の研究、観察研究、介入研究

An Essay about Prospective Studies in the Field of Management Accounting

Yukihiko Okada

Abstract

The aim of this essay is to share significances, excitements, and difficulties of industry-academia collaborations and action researches along with experiences of my prospective studies. I think that one of the unique significances of industry-academia collaborations and action researches is to achieve following three purposes at the same time: (1) to be appreciated by practitioners, (2) better educations, (3) to hand down reliable records. However, I should mention that they also bring costs and risks for researchers themselves. I hope the Japanese Association of Management Accounting to make systems that researchers do not have costs and risks as themselves and academic papers are accumulated and transmitted.

Key Words

Industry-Academia Collaboration, Action Research, Prospective Study, Observational Study, Intervention Study

2013 年 12 月 21 日 受理
筑波大学システム情報系准教授
統計数理研究所客員准教授

Accepted 21 December 2013
Associate Professor, Faculty of Engineering, Information and Systems,
University of Tsukuba
Visiting Associate Professor, The Institute of Statistical Mathematics

1. はじめに

日本管理会計学会 2013 年度全国大会において、管理会計研究のレレバンスを向上するための有力な手法として、「管理会計における産学連携とアクションリサーチ」という論題の統一論題が開催された。本論壇には、この統一論題をふまえ、研究方法としてのアクションリサーチの特徴や課題、研究方法論上の意義について、筆者の立場から私見を論ずることが求められている¹。

ここでまず、わが国会計学者としては外れ値である「筆者の立場」を明確にしておきたい。日本には、文系・理系という独特な区分が存在している。筆者は文系の会計学者であるが、2006 年から理系の教育研究組織に所属し、科学者たち²の中で教育研究を行ってきた。文系・理系の区分は無意味だと筆者は考えているが、これまで約 8 年の科学者たちとの教育研究生活から、現実には文系と理系のメンタリティの違いは歴然としているように思う。その中で筆者は、以下のようなメンタリティを体で学んできた。

- (a)「研究」の価値観：筆者がそれまで「研究」だと信じてきたことが、科学者たちにとっては単なる「勉強」に見えてしまうことがある。科学者たちにとって、勉強は「誰かが明らかにしたことを、知ること」であり、研究は「誰も知らないことを、明らかにすること」である。
- (b)エビデンスの追求：筆者がそれまで「確からしい」と信じてきたことが、科学者たちには「○○先生かく曰く」の世界に見えてしまうことがある。より「確からしい」エビデンスを追求する姿勢が、科学者たちからの信頼を生む。
- (c)科学の前での平等：筆者はそれまで、年齢や分野などにとらわれすぎていた。それらにとらわれず、刺激的なアイデアや知見を生み出そうとする姿勢を、科学者たちは尊重する。

自分の境遇を嘆き、思い悩み、他の会計学者が羨ましく感じられたこともあった。しかしいつしか、科学者たちの悪意なき誠実さに気づき、科学者たちに信頼・尊重される会計学者にならなければまずいのではないかという危機感と、そうなりたいと思う欲望を持つに至っていた。そんな異質な筆者の立場と諸経験からすると、産学連携とアクションリサーチは、科学者たちが受け入れる管理会計の重要な教育研究方法の 1 つであると思われる。そこで本論壇では、筆者の「前向き」の実証研究にまつわる諸経験を紹介しながら、産学連携とアクションリサーチの意義や面白さ・大変さについて私見を論じたい。

¹ 日本管理会計学会 2013 年度全国大会のプログラムにおけるご挨拶 (1 頁) を参照。

² 本論壇で「科学者たち」と表現するのは、この点にコンプレックスを抱き、「文系は・・・」や「会計学は・・・」など、恥ずべき言い訳をしていた過去の自分に自戒の念を込めているためである。本論壇をとおしてわかるように、日本語で査読のない縦書きの学術論文を書く文系の会計学者も、科学者たちに科学者として信頼・尊重されうること強く主張しておきたい。

2. なぜ「前向き」の実証研究か

上述した理系のメンタリティの中で、科学者たちから会計学の信頼を勝ち得るにはどうすればよいのか。科学者たちの「研究」の価値観のもと、エビデンスベースで、彼らに刺激を与える会計学だからこそそのアイデアや知見を、どのように生み出せばよいのか。筆者は科学者たちから多様な研究アプローチを勉強してきた³が、科学者たちに会計学者として信頼・尊重されていると強く感じるのは、産学連携による「前向き」の実証研究である。

「前向き」の実証研究は、社会科学で一般的な「後向き」の実証研究とは発想が異なる。「前向き」の実証研究も「後向き」の実証研究も、ある仮説の「確からしさ」を主張するためのエビデンス収集に関心がある。しかし、「後向き」の実証研究は過去に起きた事象についての限られた資料等をエビデンスとするが、「前向き」の実証研究は将来起こる事象から得られる十分な資料等をエビデンスとする点で、両者は異なっている。

たとえば、ある企業の事例研究を行うとしよう。その企業がこれまで行ってきた取り組みを、残された資料や記憶に頼ったヒアリングなどにより調査し、それらをエビデンスに何かを主張するのであれば、それは「後向き」の実証研究である⁴。この代表例が、全く新しいビジネスモデルを創造する際にどのような論理で会計システムの設計がなされたのかを調査した片岡ほか（2012）である。一方で、その企業がこれから行う取り組みの経過と結果を十分に調査し、それらをエビデンスに何かを主張するのであれば、それは「前向き」の実証研究である。ここで注意すべきは、「前向き」の実証研究には、単に彼らの取り組みを観察するタイプのものと、彼らに何らかの介入を行い、その経過と結果を観察するタイプのものが存在することである。前者のタイプの研究は「前向き」の観察研究と呼ばれ、後者のタイプの研究は「前向き」の介入研究と呼ばれる。

「前向き」の観察研究の代表例である岡田（2010）は、2006年から2009年にかけての定性的調査によって、「成功するサービス」の開発過程においても原価企画的な活動が行われていることを発見した。そこでは、岡田（2007）の予想どおり、Shostack（1981, 1984）やCorsten（2001）が規範的に触れた狭義のサービス原価企画を超えて、非常に特徴的な類似のサービス開発方法論が存在していた。岡田（2010）はその一連の方法論を、(1)効果性のサイエンス、(2)効率性のサイエンス、(3)統合のアート、(4)仮説検証とサービス進化、という4点から整理し、以下のような体系化を試みている。

- ・まず(1)がはじまり、収益モデルと顧客の活動が詳細に作り込まれていく。
- ・次いで(1)と同時並行的に(2)が行われ、コストモデルとサービス組織側の活動が詳細に作り込まれていく。

³ たとえば、心理学的な尺度開発の Watanabe et al. (2011)、ピニエット法による心理学的な実証分析の上市ほか (2013)、システム工学的な岡田ほか (2011)、計量モデリングの Ukai et al. (2013)、スケジューリングの竹口ほか (2011) など、多様な科学的・工学的アプローチを科学者たちから学んできた。その他にも、未だ成果発表の段階には至っていないが、経済学的な被験者実験や解析学的研究も学んできた。

⁴ 「後向き」の実証研究には、ここであげた定性的研究だけでなく、アーカイバルデータを用いた定量的研究も含まれる。この代表例が、実際に表示された四半期包括損益情報の有用性を実証分析した岡田ほか (2013) である。

- ・(1)および(2)をふまえ、最小の妥協によって現行の最善値としてのサービス詳細設計図を決定する(3)が行われる。
- ・こうして決まった新たなサービスが市場に出され、まるでPDCAサイクルのように、(4)が行われる。

岡田(2010)は、医療分野における原価企画的活動を発見した荒井(2009)と並んで、それまで見すごされてきたサービス原価企画の存在を確認した初期の研究として評価できよう。しかし岡田(2010)には、サービスの原価企画的活動と「成功するサービス」との因果関係を主張するうえで、研究方法論上の大きな限界がある。

岡田(2010)に結実する「前向き」の観察研究は、当初の研究計画では、高業績事業者のサンプル18社とマッチドペアで抽出した高業績事業者でない比較対象群18社との群間比較をも行う予定であった。もしこれが実現すれば、サービスの原価企画的活動と「成功するサービス」との間の因果関係を、より「確からしい」エビデンスのもとで主張できると考えたのである⁵。しかしながら、高業績事業者でない比較対象群の企業が、急きよこの「前向き」の観察研究に非協力的になってしまった。その理由は単純である。自社が高業績事業者でない比較対象群のサンプルであることは、たとえ匿名を約束したとしても、当該企業および組織構成員の誇りと面子を傷つけてしまう。この配慮不足による失敗経験は、筆者にとって大変勉強になった。誰かが傷つく可能性のある実証研究は、それがどんなに学術的に価値あることだとしても、やってはならないのである。

岡田(2010)の背後では、このような大きな失敗経験があった。当初計画で目論んだより「確からしい」エビデンスを収集・公表することはかなわず、そもそもそうしてはならない場合があることを学んだ。一方で驚いたことに、岡田(2010)に結実する「前向き」の観察研究の取り組みに対して、科学者たちは非常に好意的であった⁶。日本会計研究学会学会賞を頂く以前から、科学者たちは岡田(2010)にまとまる内容を高く評価してくださった。そして、科学者たちに准教授に昇進することをお許しいただいたのである。

この経験は、管理会計学における産学連携による「前向き」の実証研究の価値と意義を筆者が知るうえで十分なものであった。はじめて科学者たちが筆者を受け入れてくれた感覚さえあった。科学者たちは、「後向き」の実証研究よりも、「前向き」の実証研究をより刺激的で「確からしい」と感じるのかもしれない。

ここで、産学連携による「前向き」の実証研究ができることが管理会計学のアドバンテージであることを、強く主張しておきたい。そして、約400万社の企業が存在すると言われ、しかも現場が近い日本には、これらのさらなるアドバンテージを活かして、他分野や欧米の管理会計研究では困難な魅力的研究をできるポテンシャルがあることを指摘しておきたい。管理会計は現実存在する社会現象である一方で、管理会計とそれを取り巻く人間模様を研究室で忠実に再現することは困難であると筆者は考えている。そのため、現実に起こっている管理会計現象を記述し、信頼できる記

⁵ このタイプの研究は、「前向き」のコホート研究と呼ばれる。コホート研究は、複数サンプルによる群間比較を行う観察研究であり、「後向き」の研究としても「前向き」の研究としても実施しうる。

⁶ 筆者の取り組みを応援し、ご指導・ご支援くださった高木英明教授と吉瀬章子教授をはじめとする筑波大学SIPの諸先生方に、この場をお借りして心から感謝申し上げたい。

録を後世に残すこと自体に学術的価値があり、それらから諸法則を探求する帰納的アプローチが非常にフィットする研究分野であると思われる。

3. 「前向き」の介入研究への挑戦

しかし忘れてはならないのは、岡田（2010）が、高業績事業者という1群に共通するパターンを抽出しただけの実証研究に留まっている点である。今後のサービス原価企画研究には、さらなる実証研究の蓄積が求められている。その有力な方法として、「前向き」の介入研究を位置づけることができる。

ヒトを対象とする実証科学において、「前向き」の介入研究としてのランダム化比較実験が最も高い信頼を得ている。しかし、管理会計研究では、ランダム化比較実験を行うこと自体が困難である場合が通常であろう⁷。たとえば、わが国全上場サービス企業という母集団から無作為に2群を作り、ある1群には岡田（2010）が主張する原価企画的活動を、他の1群にはそれまで通りのサービス開発活動をしてもらう実証実験を、二重盲検法により行うことは、サービスの原価企画的活動の意義を主張するうえで最も「確からしい」エビデンスを収集できる研究計画であると考えられるが、その実施は事実上不可能であろう。そのため、管理会計研究では、個別企業における実証実験としてのアクションリサーチの意義が非常に大きいと筆者は考えている。なぜならば、アクションリサーチの蓄積とそれらのメタアナリシスによって、管理会計研究のエビデンスレベルをランダム化比較実験のそれに最も近づけることができると考えられるからである。

ここで、「研究者が個別企業に直接的に介入し、経過と結果も直接的に観察する」というタイプのアクションリサーチは、研究者にとってコストがかかりリスクも大きいことを忘れてはならない。岡田（2010）にまとまる上述した(1)～(4)の傾向に気づいた2007年末頃から、当該方法論の実証実験として、このタイプのアクションリサーチを複数企業で行おうと筆者は試みた⁸。しかし、多くの費用と時間を費やしたものの、諸事情から、いずれも学術論文として公表するには至らなかった。以下にリストする筆者が経験した諸事情は、産学連携によるアクションリサーチにはつきもののリスクであると考えられるため、ここで読者と共有しておきたい。

- ・担当者が変更し、プロジェクトが長期的に滞ってしまう。
- ・研究成果を公表できる当初の約束が、役員の変更によって反故にされてしまう。
- ・プロジェクトの途中で、突如としてメンバーから外されてしまう。

⁷ ランダム化比較実験を個別企業で行った代表例として、筑波山江戸屋と筑波大学会計工学研究室（岡田研）との共同研究（根本ほか、2013）におけるダイレクトメール実験をあげることができる。アクションリサーチとしては、管理会計研究でもランダム化比較実験を大いに応用できる可能性がある。

⁸ 筆者のこの試みの最も大きな動機づけとなったのは、山本編著（2010）にまとまる日本会計研究学会第3回課題研究委員会の文献史的研究活動の中で、戦後わが国では一橋大学の松本雅男教授などが実務指導をなされ、その成果を実務家が学術論文としてまとめて謝辞に先生への御礼を述べるような、産学連携による「前向き」の介入研究がなされていた歴史を知ったことにある。偉大な先人の取り組みを誇りに思い、筆者もそのような役割を果たしていきたいと強く思ったことを、今でも鮮明に覚えている。

一方で、このタイプのアクションリサーチが、他では味わえない学びと喜びを与えてくれることも筆者は経験した。岡田・荒井（2009）でサービス分野の原価企画的活動として触れられているイーグルバス社は、わが国を代表するサービス分野のベストプラクティスとして知られており、岡田（2010）が主張する方法論が中小サービス企業で再現された事例であると筆者は位置づけている。谷島賢社長をコンセプトチャンピオンとして、まず各種データをもとにより効果的な運行ダイヤが構想され（効果性のサイエンス）、次いで同時並行的にイーグルバス社にとって効率的な資源配分が構想され（効率性のサイエンス）、それらを束ねて効果性・効率性を同時追求できる新たな運行ダイヤが最小の妥協のもとで決定され（統合のアート）、1年サイクルでPDCAサイクルを回していく（仮説検証とサービス進化）、というイーグルバス流のサービス開発方法論が原価企画的に形成されていく過程を観察できたことは、大変勉強になった。そして、イーグルバス社の挑戦が谷島（2013）としてまとめられ、その中で「筑波大学の岡田先生には経済学の立場からバス事業の原単位会計のアドバイスをいただき、『コストの見える化』に貢献いただいた。」（172頁）とおっしゃってくださったことは、筆者の研究者人生において最も嬉しい経験であった。

筆者がこうした産学連携による「前向き」の介入研究の諸経験から思うのは、学術論文を書かなければ研究者として評価されないのかもしれないが、学術論文の執筆だけが研究者のアウトプットではない、ということである。

こうした諸経験の中で、岡田（2010）における上述した(1)～(4)についておおよそ整理・体系化を終えた2009年5月頃から、協力企業に喜んでいただきながら研究者にとってのコストとリスクを下げるアクションリサーチの仕組みを、科学者たちとともに模索しはじめた。具体的には、岡田（2010）がいう(1)～(4)を実務家教育プログラムへと落とし込み、そこで学んだ実務家が自身の企業で自律的にアクションする。一方で、私たち研究者・大学院生は、彼らをサポートするとともに、経過と結果を観察するのである。

この構想は、実務家教育プログラムについては経済産業省からのご支援を頂き⁹、筑波大学サービスカイゼン研修コースとして結実した（高木ほか、2010；倉田ほか、2012）。一方で、実務家主導の自律的なアクションリサーチについては、サービスカイゼン研修コースでの出会いをきっかけに共同研究がはじまった根本ほか（2013）のように学位論文としては一定の成果が出ているものの、未だ学術論文が多数公刊される理想的な状況には至っていない。しかしながら、産学で互いに学びあう環境はすでに形成され、よい人材が育成できていると思われる¹⁰。そして、アクションリサーチを重視した産学連携による教育研究は、科学者たちとともに次のステージへと飛躍を遂げるに至っている。

⁹ 筑波大学産業技術人材育成支援事業（経済産業省委託事業）「大学院生と企業の実務者等が一堂に学ぶサービス進化システムを先導する人材の育成」（26,450,000円）、プロジェクトコーディネーター：筑波大学システム情報系・高木英明、プログラム開発リーダー：筑波大学システム情報系・岡田幸彦。

¹⁰ 住田潮教授は、筆者が筑波大学に着任した時にはすでに、このような産学連携による教育研究を研究室として積極的に推進され、教育・研究・社会貢献の同時追求を実現されていた。住田先生と住田研究室の取り組みから筆者が学んだことは計り知れず、感謝の念に堪えない。

4. さらなる挑戦

2014 年 4 月から新設される筑波大学大学院システム情報工学研究科社会工学専攻には、サービス工学学位プログラムという、Master of Engineering in Service Science の学位を授与するおそらく世界初のプログラムが含まれている。このサービス工学学位プログラムのコンセプトは、以下の文言に示されている¹¹。

“つくばの社工”の実証研究によると、“成功するサービス”の企画・開発においても、日本の製造企業で醸成された原価企画活動に類する特長的な活動が行われています。その一連の方法論は、(1)効果性のサイエンス、(2)効率性のサイエンス、(3)統合のアート、(4)仮説検証とサービス進化、という 4 部分から体系化できます。

サービス工学学位プログラムでは、このサービス開発方法論を基礎理論として、「未来構想のための工学」をサービス分野で実践できる高度職業専門人「サービス分野の未来開拓者」を養成し、修士（サービス工学）の学位を授与します。産官学連携研究を強力に推進することで地域社会に貢献し、学術的な研究成果も蓄積され、その中でよい学生が育つ姿が、サービス工学学位プログラムの目指すビジョンです。

そして、修士論文へとまとまる修了研究については、「産官学連携修了研究は、アクションリサーチを理想としています。」¹²とされている。つまり、会計学発の産学連携による「前向き」の実証研究（岡田、2010）を基礎理論の 1 つとして、科学者たちによる新たな工学系の教育研究体制ができるとともに、この挑戦において産学連携とアクションリサーチが最重要視されているのである。筆者はこの挑戦の中で、会計学者だからこそできる貢献をしていく所存である。

5. おわりに

本論壇は、あくまでも主観的な一考察である。そして、「後向き」の実証研究やその他の研究方法を否定するものではない。本論壇では、筆者の立場と諸経験から、産学連携とアクションリサーチが、科学者たちが受け入れる管理会計の重要な教育研究方法の 1 つだと思われることを主張したかった。加えて本論壇では、筆者の「前向き」の実証研究にまつわる諸経験を紹介しながら、産学連携とアクションリサーチの意義や面白さ・大変さを読者と共有したかった。

筆者は、わが国の管理会計研究のレレバンスは失われていないと思う。むしろ、管理会計学ならではの、わが国ならではのアドバンテージをさらに活かした帰納的研究の蓄積と、それらを胸を張って海外や他分野に発信する体制の整備およびメンタリティの醸成を、学会として行うべきではなかろうか。この取り組みの中核の 1 つとして、統一論題で議論された「管理会計における産学連携とアクションリサーチ」が位置づけられると考えられる。

¹¹ 筑波大学大学院システム情報工学研究科社会工学専攻 HP におけるサービス工学学位プログラムの概要 (<http://www.sk.tsukuba.ac.jp/PPS/se/>) を参照。

¹² 筑波大学大学院システム情報工学研究科社会工学専攻 HP におけるサービス工学学位プログラムのカリキュラムポリシー (<http://www.sk.tsukuba.ac.jp/PPS/se/cp.php>) を参照。

また、筆者の諸経験からすると、(i)実務家の方々に「ありがとう」と言ってもらえる、(ii)いい人材が育つ、(iii)信頼できる記録を後世に残すことができる、という3点を同時追求できることが、産学連携によるアクションリサーチならではの意義であると思われる。しかし一方で、筆者は産学連携によるアクションリサーチで学术论文を公刊できていない。産学連携によるアクションリサーチは、研究者個人で全てを行うにはコストがかかりリスクも大きいことを忘れてはならない。筆者が「管理会計における産学連携とアクションリサーチ」との関連で今後の日本管理会計学会に期待したいのは、研究者個人が全てのコストとリスクを負わなくてすむ体制を創ること、学术论文が蓄積・発信される仕組みと仕掛けを創ること、の2点にある。

岡田(2010)にまとまる研究成果とさらなる挑戦は、横浜国立大学においてはじまり(岡田, 2003)、一橋大学において熟成されたものである(岡田, 2006, 2007)。それが、科学者たちとの教育研究生活の中で洗練されていった。最後に、幸運にも上述した(i)~(iii)の3点を同時追求できる、魅力的な管理会計の分野で研究者として育ててくださった諸先生方に心からの感謝を申し上げ、本論壇を締めくくることとしたい。

参考文献

- 荒井耕. 2009. 「日本医療界における診療プロトコル開発活動を通じた医療サービス原価企画の登場—その特質と支援ツール・仕組みの現状—」 日本原価計算研究学会第35回全国大会自由論題報告論文.
- Corsten, H. 2001. *Dienstleistungsmanagement*. 4. Aufl., R. Oldenbourg Verlag.
- 片岡洋人・岡田幸彦・窪田祐一. 2012. 「会計デザイナー—ポイント交換プログラムの生成・進化の経験から—」 会計 181(5): 115-127.
- 倉田久・生稲史彦・岡田幸彦・高木英明・張勇兵・繁野麻衣子・吉瀬章子. 2012. 「経営工学研修の新たな方向性：筑波大学公開講座の事例より」 日本経営工学会秋季研究大会発表資料.
- 根本景太・キ萌・胡カ・鄭周イ・李夏. 2013. 「筑波山江戸屋における顧客開拓の研究」 筑波大学大学院システム情報工学研究科特定課題研究報告書.
- 岡田幸彦. 2003. 「サービスプロダクトの分子モデルによる解析と原価計算」 横浜国立大学大学院国際社会科学研究所修士論文.
- 岡田幸彦. 2006. 「サービス組織の原価管理論」 一橋大学大学院商学研究科博士論文.
- 岡田幸彦. 2007. 「サービス原価企画の理論的考察—サービス・マネジメント論を中心として」 (一橋大学日本企業研究センター編『日本企業研究のフロンティア3』有斐閣).
- 岡田幸彦. 2010. 「サービス原価企画への役割期待—わが国サービス分野のための研究教育に求められる新たな知の体系の構築に向けて—」 会計 177(1): 63-78.
- 岡田幸彦・荒井耕. 2009. 「わが国サービス原価管理論の展望」 原価計算研究 33(1): 54-63.
- 岡田幸彦・後美帆・阪本勇樹. 2011. 「次世代型原価情報システムの構想—PSLX 準拠 OOCM の実装可能性に注目して—」 横幹 5(2): 76-82.
- 岡田幸彦・島拓也・中村亮介. 2013. 「包括利益情報の価値関連法則の探求—表示初年度の経験から—」 産業経理 73(2): 160-173.

- Shostack, G.L. 1981. How to Design a Service. in J.H. Donnelly and W.R. George (Eds.). *Marketing Services*. Proceedings Series, American Marketing Association.
- Shostack, G.L. 1984. Designing Services that Deliver. *Harvard Business Review*. 62 January- February: 133-139.
- 高木英明・岡田幸彦・吉瀬章子・繁野麻衣子. 2010.「顧客志向ビジネス・イノベーションのためのサービス科学に基づく高度専門職業人育成プログラムの開発」人工知能学会誌 25(5): 726-734.
- 竹口哲平・高橋里司・岡田幸彦・吉瀬章子. 2011.「従業員の勤務時間を平準化するシフトの作成」日本オペレーションズ・リサーチ学会秋季研究発表会アブストラクト集.
- 上市秀雄・三浦広大・岡田幸彦. 2013.「逆紹介された患者の転院受諾に感情, 認知要因が及ぼす影響」日本心理学会抄録.
- Ukai, T., M. Hori, H. Hoshimoto, H. Ueichi, H. Kurata, and Y. Okada. 2013. Simulation of Outpatient Flow at the University of Tsukuba Hospital. The Decision Science Institute 2013 Annual Meeting, Proceedings. November, U.S..
- Watanabe, S., Y. Okada, U. Sumita, and R. Hashimoto. 2011. A Closer Look at the Underlying Dimensionality of Type-A Personality. Association of Psychological Science 23th Annual Convention, Proceedings. May, U.S..
- 谷島賢. 2013.「可視化と PDCA3 年モデルを用いた乗合バス事業改善の実証的研究」埼玉大学大学院理工学研究科博士論文.
- 山本浩二(編著)・岡田幸彦・小沢浩・片岡洋人・窪田祐一・中村博之・西居豪・旗本智之・挽文子・藤野雅史. 2010.『原価計算の導入と発展』森山書店.

論 壇

企業への適用を通じた MFCA の進化の研究

下垣 彰

＜論壇要旨＞

本論文の目的は、MFCA (Material Flow Cost Accounting) が企業への適用を通して、どのように進化したかを研究することである。

MFCA は、マテリアル、エネルギーのロスを見える化する環境管理会計の手法である。その狙いは、マテリアルロスやエネルギーロスの低減である。それは、コスト改善と環境負荷低減の両面で企業にメリットを与える。廃棄物発生量の多いプロセス、エネルギーを大量消費する工場で効果が大きい。

日本での MFCA の研究は 2000 年に始まり、10 年以上が経過した。この間、多くの企業へ適用され、その結果を検証し改善されてきた。その改善は、計算理論、改善手法、企業の活動展開方法の分野で行われた。その結果 MFCA は、より効率的、効果的な手法へと進化できたものと思われる。

＜キーワード＞

MFCA, 環境管理会計, マネジメントアクション

Research of MFCA evolution by application in companies

Akira Shimogaki

Abstract

The purpose of this study is clarification of evolution of MFCA (Material Flow Cost Accounting) through application to companies.

MFCA is a method of environmental management accounting and visualize losses of material and energy. The application of MFCA is reducing losses of material and energy. The Companies using MFCA reduce costs of material and energy, and reduce environmental impacts. The effect of MFCA is large at plant that generate waste product or consumes energy in large quantities.

Research of MFCA in Japan started in 2000, and ten years or more passed. In the meantime, MFCA was applied in many companies, verified the result and has improved. The improvement was made in the field of the accounting theory, the improvement technique, and the activity method of companies. It seems that MFCA has evolved into the more efficient and more effective technique as a result.

Key Words

MFCA, Environmental Management Accounting, Management Action

1. はじめに

MFCA は、2000 年に日本での研究が開始されてから、次のような進化を遂げてきた。

まず計算理論の進化である。MFCA の計算の基本的考え方が、非常にシンプルになった。その結果、当初は原材料や補助材料だけであった直接的な分析対象が、エネルギーにまで拡張できるようになった。これは特に、大量の熱を使う鋳造加工分野、蒸気や水等の用役分野の省エネに効果をあげている。またこの計算理論の進化を受け、MFCA を使った改善手法の進化と、企業の改善活動への展開方法の進化がなされた。

本論文の第1章、第2章では、現在の MFCA の分析方法を簡単に紹介する。現在の効率的、効果的な分析手法を知ることは、MFCA の進化を振り返るに当たり、過去の手法の問題点を理解しやすくするためである。

日本において MFCA は「基礎的な計算理論の開発段階」、「実践的な計算手法の開発段階」、「効果の大きい適用対象の研究段階」、「効果的・効率的な展開方法の研究段階」の4段階で進化を遂げてきた。本論文の第3章ではその進化の経緯を整理する。また MFCA の進化に各段階においては、企業への適用効果や方法についての検証、議論の場が、MFCA 適用効果と共に、手法としての問題点を認識させ、手法の改善のきっかけを作ってきた。ここでは、そうした議論をきっかけとしてなされた改善について、振り返る。

そして最後の第4章では、MFCA にとっての改善アクション、マネジメントアクションを考察する。

1. マテリアルロスとMFCA

MFCA (Material Flow Cost Accounting) は、消費資源のより少ないモノづくりへの改善を目的とした環境管理会計手法である。その基本的な考え方は、「マテリアルのロスを物量とコストで見える化する」である。2011年9月にISO14051として発行された。

MFCA は、化学、機械加工、成形加工、半導体製造等、製造工程の中で廃棄物が発生する、あるいはエネルギーを大量消費する加工型製造業で効果が大きいとされている。

ところで MFCA は「ロスに見える化する」手法と上で述べた。こうした分野の企業の方は、次のように疑問に思うかもしれない。「原材料等のロスは、歩留率や収率、不良率等により見えていないはず」だと。

実はマテリアルロスには既知のロスと未知のロスがある。多くの企業は原材料について、歩留率や収率、不良率等で指標化し、ロスを見ている。しかし未知のロスがあることを認識している企業は、ほとんどない。

MFCA を使う一つ目の目的は、未知のロスを発見し、改善するとともに、マテリアルの管理システムを改善し、未知のロスの新たな発生や増加を防ぐことである。

また既知のロスは、管理ロスと容認ロスに分けられる。管理ロスは、不良等のように継続的に測定、指標化され、改善の仕組みがある。

一方、容認ロスとは、原料や設備の仕様や製造方法等が要因となっているため、組織的に容認（仕方なく承認）されているロスである。しかし、設備や金型導入後にも技術は革新され続けており、また顧客や市場の変化に伴い生産品目の構成や量も変化する。承認された当時の技術の限界は、今の限界ではない。そのため、容認ロスにも改善のメスを入れるかどうか検討する仕組みが必要である。ただし容認ロスの改善は、原料や設備、製造方法の改善であり、設備投資が伴うことが多く、投資効果の評価が必要である。

MFCA を使う二つ目の目的は、設備投資や改善活動に投資するだけの価値のある改善領域や改善課題を発見することである。そのため MFCA では、マテリアルロスを物量だけでなく、金額でも見える化する。

未知のロス	盲点ロス・無管理ロス		
既知のロス	管理ロス	容認ロス	
改善課題	改善可能 (今の技術、前提条件下でも)	Innovation 技術、前提条件の変更が必要	不可能 技術、前提条件の変更ができない

図1 マテリアルロスの分類

図1にマテリアルロスの分類を整理した。現在の MFCA では、マテリアルロスを既知のロスである管理ロスと容認ロス、未知のロスである盲点ロスと無管理ロスに分けて分析する。この区分単位に、改善のアプローチが異なるためである。

また後に述べるが、これは、最新の MFCA 研究の成果のひとつである。

2. 現在の MFCA の分析手法

現在の MFCA のマテリアルロス分析の手順は、次の通りである。

- ① マテリアルバランス分析で、ロスの総量を見える化する
- ② ロスの内訳分析で、未知のロスを明らかにする
- ③ マテリアルロスのロスコストを評価する

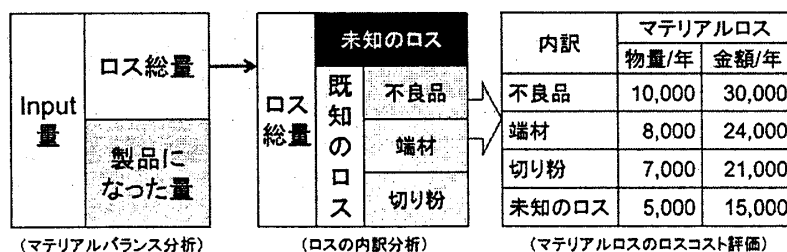


図2 MFCA によるマテリアルロスの分析手順

この分析は材料別に行う。材料別にロスの総量が見えないと未知のロスが把握できないため、ロスの総量算定がポイントになる。そのポイントは次の通りである。

- ・ 材料別に、Input 量と製品になった量を、同じ単位（例えば重量、kg）に換算する

- ・ $\text{Input 量 (kg)} = \text{期首在庫量 (kg)} + \text{購入量 (kg)} - \text{期末在庫量 (kg)}$
- ・ $\text{製品になった量 (kg)} = \text{製品生産量 (数量)} \times \text{製品の材料含有率 (kg/個)}$
- ・ $\text{ロス総量} = \text{Input 量 (kg)} - \text{製品になった量 (kg)}$

情報システムが整備されている大企業では簡単に思えるが、システムの情報が、統合的にロスを把握できるように整理、体系化されておらず、容易でないことが多い。

3. 日本における MFCA の進化の経緯

日本における MFCA の進化は、次の 4 段階に分けて考えることができる。

- ・ 基礎的な計算理論の開発段階 2000 年～2003 年
- ・ 実践的な計算手法の開発段階 2004 年～2010 年
- ・ 効果の大きい適用対象の研究・拡張段階 2006 年～2011 年
- ・ 効果的・効率的な MFCA 展開方法の研究段階 2011 年～

以下、夫々の段階での MFCA の研究で開発、改善されたことを述べる。

(1) 基礎的な計算理論の開発段階

MFCA は 1990 年代にドイツで原型が開発された。1999 年に通商産業省（現在の経済産業省）の「環境ビジネス発展促進等調査研究環境会計委員会（委員長：神戸大学國部克彦氏）」が始まり、6 つの環境管理会計手法の研究が行われたが、その一つが MFCA をテーマとしたものである。

日東電工、キャノン、田辺製薬、タキロン の 4 社で MFCA が実験され、その計算理論の基礎が固まった。この研究結果は、2002 年に経済産業省の発行した「環境管理会計手法ワークブック」で報告された。

http://www.meti.go.jp/policy/eco_business/kaikeiWB/contents1.htm

ここでは MFCA 計算のアウトプットとして、表 1 のマテリアルフローコストマトリクスが提案された。

表 1 マテリアルフローコストマトリクス (例)

	マテリアル コスト	システム コスト	廃棄物処理 コスト	小計
良品	12,382 千円	3,581 千円	0 千円	15,963 千円
マテリアルロス	5,791 千円	599 千円	395 千円	6,785 千円
小計	18,173 千円	4,180 千円	395 千円	22,748 千円

表 1 について解説する。

- ・ マテリアルコスト：材料費
 $\text{良品のマテリアルコスト} = \text{製品になった材料の物量} \times \text{単価}$
 $\text{マテリアルロスのマテリアルコスト} = \text{製品になかった材料の物量} \times \text{単価}$
- ・ 廃棄物処理コスト：廃棄物処理にかかった費用
- ・ システムコスト：直接労務費、減価償却費などの加工費

システムコストは良品分とマテリアルロス分に配賦する。ただし、まだ配賦方法の標準的な考え方がなかった。

振り返ってみると、この段階は、マテリアルロスのコスト評価に重心が置かれていたと思われる。一方、MFCA 計算に非常に時間を要するなど、実際の適用面で非常に課題が多かった。特に、システムコストの配賦に時間がかかっていたと思われる。

(2) 実践的な計算手法の開発段階

2004 年から 2010 年にかけて、MFCA の開発と普及を目的とした経済産業省等の事業が行われた。これらの事業を通しておよそ 300 事業所で MFCA が導入され、適用効果の検証が行われた。

その中で、効率的に MFCA の計算を行うツールも同時に開発された。表計算のソフトで作られた MFCA 計算ツールは、2006 年度の経済産業省から日本能率協会コンサルティングに委託された事業の中で公開され、下記アドレスでダウンロードできる。

計算ツール本体：http://www.jmac.co.jp/mfca/thinking/data/mfca_tool_ver4.xls

計算ツールのマニュアル：<http://www.jmac.co.jp/mfca/thinking/data/MFCA%20Ver.zip>

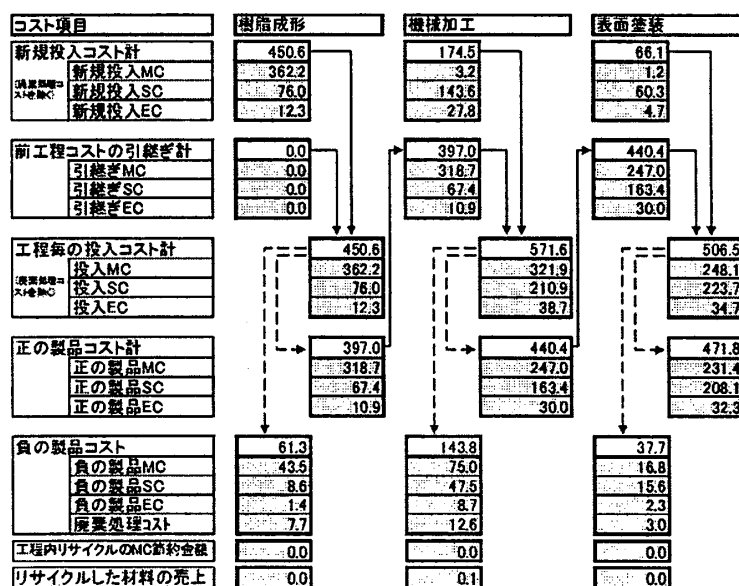


図3 コストフロー図

この計算ツールは、下記の考え方で図2のコストフロー図を作成し、表1のフローコストマトリクスを正確に計算することを目的としていた。

- ・ 工程毎に、製造コストを正の製品（良品）のコストと負の製品（マテリアルロス）のコストに分ける。
- ・ システムコスト（SC：減価償却費、労務費等）、エネルギーコスト（EC）は、各工程で投入した原料の正の製品と負の製品の比率で、正の製品コストと負の製品コストに配賦する。
- ・ 正の製品コストは次工程に引き継ぐ

しかし、企業で MFCA 適用をする中で、この計算ツールには次のような問題があることが明確になっていった。

- ・ 多様な製造プロセスに対応するために、ツールの計算ロジックやカスタマイズが複雑になった。
- ・ ツールへの入力に効率的にできるが、入力するデータ整理にはやはり時間が必要。
- ・ ツールがあるが故に、このツールを使って MFCA の計算をすることが目的になることが増え、実際の生み出したい改善との関連性が薄くなった。

このような問題が生じた原因は、システムコストやエネルギーコストを正の製品コスト、負の製品コストに配賦する際に、その正確さを求めすぎたためと考えられる。

そもそも、マテリアルロスのコスト評価にシステムコストを含めたのは、マテリアルロスのコスト評価をより正確にしたいという思いからきている。しかし、システムコストの多くは固定費であり、マテリアルロスを削減してもそれに比例してシステムコストの金額が小さくなるものではない。そのためシステムコストの正の製品コスト、負の製品コストへの配賦の正確さを求めるべきでないという意見もあった。

表2 MFCA バランス集計表 (例)

Input(金額単位:千円)			Output(金額単位:千円)				
38,198千円			正の製品		負の製品		
			32,521千円		5,677千円		
			85%		15%		
マテリアルと材料費	量	金額	量	金額	量	ロス率	金額
金属材料(インゴット)	100,000 kg	25,000	95,000 kg	23,750	5,000 kg	5.0%	1,250
離型剤	2,000ℓ	600	0ℓ	0	2,000ℓ	100%	600
潤滑剤	1,000ℓ	200	0ℓ	0	1,000ℓ	100%	200
溶解エネルギー(ガス)	762 GJ	1,523	98 GJ	196	664 GJ	87.2%	1,328
保持エネルギー(電力)	360 GJ	540	0 GJ	0	360 GJ	100%	540
冷却水	10,000 m ³	60	0 m ³	0	10,000 m ³	100%	60
コスト小計		27,923	86%	23,946	14%		3,978
廃棄物処理		金額					金額
廃棄物処理費用		275					275
エネルギー	使用量	金額		金額			金額
動力用電力(kwh)	100,000 kwh	2,000	86%	1,715	14%		285
システムコスト		金額		金額			金額
コスト小計(直接労務費、減価償却費)		8,000	86%	6,860	14%		1,140

よりシンプルな MFCA の計算手法を求める声が増える中で、2008 年度の経済産業省の事業の中に WG (関西大学中畠道靖氏、他) が設けられ、より簡易的な考え方の MFCA 計算のアウトプットが提案された。それが MFCA バランス集計表 (表2 参照) である。

また MFCA バランス集計表は、「MFCA 手法導入ガイド(2009 年度版)」に記載、説明されている。

MFCA 手法導入ガイド: http://www.jmac.co.jp/mfca/thinking/data/mfca_guide.pdf

この MFCA バランス集計表は、次のような点が、図3のコストフロー図の計算方式と異なっている。

- ・ 材料別に、正の製品、負の製品の物量を明確にするようにした。
- ・ システムコスト、エネルギーコストの正の製品コスト、負の製品コストの配賦を、材料費の正の製品コストと負の製品のコストの比率で按分するようにした
- ・ エネルギーの中でも、エネルギーロスが算定できる場合は、マテリアルとして扱うようになる

った

このことは、それまで原材料、補助材料だけだった MFCA を使ったマテリアルロスの評価対象を、エネルギー等の資源全般に拡張するきっかけになった。またこれ以降、MFCA 計算手法の議論は次第に収斂し、その後の MFCA の進化は、より効果性、効率性の高い改善対象や改善活動を求めたものへと変化した。

(3) 効果の大きい適用対象の研究・拡張段階

2006 年以降、計算手法の改善と並行して、MFCA の効果的な適用分野の研究が進んだ。

MFCA は基本的に廃棄物発生の多い分野、エネルギー消費やエネルギーロスの多い分野に適用すると大きな省資源、省エネ効果につながる。MFCA の適用効果の大きい分野は、次のマテリアルや物質のフローである。

- ① 原材料フロー：金属、木材、フィルム等の原材料に、切断、研削等の加工を行うプロセス。原材料のロスを前提とした加工のため、原材料の廃棄物が多い。
- ② 廃棄物・廃液処理フロー：廃棄物処理にも材料、エネルギーを使用する。特に化学プロセスの反応に使用される溶媒、或いは洗浄に使用される溶剤は、その廃液処理に使う材料、エネルギーが多く、これらはすべて資源ロスである。
- ③ 熱フロー：鋳造やガラス成形等のように原料を高温で熱溶解するプロセス。溶解に消費する熱のエネルギーロスが非常に多い。
- ④ 用役フロー：蒸気、圧縮空気、純水等の用役はエネルギー価値の高いマテリアルである。用役の製造～消費のフローを通してみるとエネルギーロスが大きい。

このうち③の熱フロー、④の用役フローは 2010 年以降に、研究と実践が始まった領域である。そのうち、③の熱フローへの初めての適用の結果について説明しておく。

2010 年の経済産業省の事業において、鋳造工場やダイカスト工場に MFCA を適用した。その際、省資源の改善課題を見出すためには、原料の金属を溶解するための熱エネルギーの課題は無視できなかった。

その前に、MFCA バランス集計表ができていたため、材料別の正の製品、負の製品の物量を算定することの重要性が分かっていた。そのため熱収支の計算を行い、熱エネルギーを材料の一つとして MFCA バランス集計表に組み込むだけで、MFCA バランス集計表の計算は終わった。計算してみると、金属の溶解に投入した熱エネルギーのうち 90%前後が熱損失となっており、その熱損失分のエネルギーコストは他の原材料ロスの材料費と比べてもかなり大きなものだった。

鋳造工場やダイカスト工場の関係者と一緒にその結果を見て、議論した結果、各企業の関係者から、次のような意見が出された。

- ・ 金属溶解なのでエネルギーを大量に消費していると認識はしていたが、熱損失がこれだけ多いとは知らなかった。
- ・ これまでも溶解原単位（電力量÷金属溶解量）は見ていたが、熱損失量は見ていなかった。溶解原単位だけでは、改善の発想に結びつきにくい。

(4) 効果的・効率的な MFCA 展開方法の研究段階

2011 年以降の MFCA の進化は、民間企業の自主的な研究と、日本 MFCA フォーラムの研究会の中で進められている。特に、日本 MFCA フォーラムの研究会では、WG3、WG4、WG6 の 3 つの研究会が、MFCA の手法の研究を継続してきた。その目的は、より効率的で効果的な資源生産性向上活動の考え方を整理・体系化することである。

それは(3)の「MFCA の適用が効果的な分野の研究」を通じて、効果的な分野が明確になると同時に、MFCA の改善課題が、改めて次のように再認識されたためでもある。

- ・ 見えていないロスが見えるようにすることに、最も大きな価値がある
- ・ 資源ロスの見える化手法として、改善行動、改善活動に結びつく形で、体系化するべきである

WG3、WG4、WG6 の概要を表 3 に整理した。なお、1 章、2 章で紹介した現在の MFCA の考え方と分析手法は、WG3 等の研究会の議論を通して、整理されたものである。

表 3 日本 MFCA フォーラムの WG テーマと研究事項の概要

WG3	テーマ：新しい生産革新ツールとしての MFCA (WG リーダー：安城泰雄) ・ モノづくり現場の IE/QC/TPM 等の改善活動と、マテリアル分野の改善活動の位置づけを整理し、マテリアルロスの効率的な分析と改善の考え方を提案
WG4	テーマ：用役のエネルギーロスの見える化 (WG リーダー：下垣彰) ・ 用役のエネルギーロスの定義と算定方法を提案し、用役のエネルギーロス改善の考え方を整理
WG6	テーマ：経営の MFCA とシステム化 (WG リーダー：下垣彰) ・ 資源生産性向上の取り組みにおける経営層、経営スタッフの役割を提案し、資源生産性の継続改善をするための経営指標と MFCA 情報の関連性を整理 ・ マテリアルロス総量を見える化するための情報システムの基本ロジックを構築

4. MFCA の改善とマネジメントアクション

表 4 ロス区分と改善，マネジメントアクション

ロス区分	改善の考え方	マネジメントアクション
管理ロス	・ 重点対象を決め、不良等の問題の要因を分析し、改善を実施	・ 品質管理の仕組みに則って改善活動を展開 ・ 仕組みの見直し、活動の強化
容認ロス	・ 設備、金型の改善 ・ 材料、作業方法の標準の見直し	・ 設備投資効果の大きいロス、改善余地の大きいロスを対象に改善プロジェクトを設ける
盲点ロス	・ 発見した盲点ロスの要因を分析し、改善を実施	・ 盲点ロス、無管理ロスを発見する活動を展開 ・ 盲点ロスの発生を見える化する仕組みを構築
無管理ロス	・ 資源使用方法の標準化 ・ ロスの定義を規定化 ・ 個別の改善を実施	・ 現場で改善可能なロスを抽出し、現場の改善活動を推進

1 章の図 1 で、マテリアルロス和管理ロスと容認ロスの既知のロス、盲点ロスと無管理ロスの未知のロスに区分した。この区分の概念は、3 章で紹介した WG3 の議論を通して固まったものである。このマテリアルロスの区分は、夫々のロスの特性に関連した改善内容、マネジメントアクションが関係しており、表 4 にその関係を整理した。

組織において、ロスの特性に応じたマネジメントが必要である。間違ったマネジメントを行うと、組織は間違った方向に走ってしまう。間違ったマネジメントアクションの事例をひとつ紹介する。

ある金属加工会社では、ロスの総量が投入マテリアルの 4 割という MFCA 計算結果になった。その企業では、金型により発生するスクラップのロスが大きく、これは容認ロスである。多品種の生産をしており、金型の数も膨大である。現在の生産条件等で改善の可能な製品、金型は、それほど多くない。改善余地を評価し、効果的な製品、金型を絞った改善活動の展開が必要である。

ところがそのロス率だけを聞いたトップ層は、原材料のロス率 40%ということに敏感に反応してしまい、ロス的大幅な削減を現場に指示してしまった。困った現場はそれ以降、このロスの比率を見えなくするようになり、改善のチャンスを逃してしまった。

この当時、マテリアルロスを、容認ロスや盲点ロスなどの区分原理はなかったが、このことによって、効果的な改善を効率的に展開する上では、現場と上層部でロス区分とマネジメントの考え方を共通認識すべきであることが分かった。

容認ロスは、設備投資も必要であるが、改善効果は大きい。そのためマネジメントアクションとして必要なことは、製品ごとに容認ロス量やロスコストを見える化し、設備投資効果の大きな製品を見出し、投資効率の高い改善を行うことである。一方、盲点ロスや無管理ロスは、現場の工夫で改善できることが多く、またそのためにも現場で盲点ロスや無管理ロスを発見する活動を現場で展開すべきである。

このような事例は非常に多い。MFCA はマテリアルロスの分析手法として生まれたが、企業で適用し、効果的な改善に結びつけるためには、マネジメントアクションと関連した手法の使いかたが重要であることが分かった。

MA は Management Accounting の略であるが、Management Action の略でもある。マネジメントアクションと連携して、更なる管理会計の進化を願うものである。

参考資料

1. 『環境管理会計手法ワークブック』経済産業省 2002 年 6 月
http://www.meti.go.jp/policy/eco_business/kaikeiWB/contents1.htm
2. 平成 16 年度～平成 22 年度 経済産業省委託「MFCA 事業」報告書
http://www.jmac.co.jp/mfca/document/02_16.php
3. MFCA キット＜MFCA 手法導入ガイド(2009 年度版)＞, MFCA ホームページ
http://www.jmac.co.jp/mfca/thinking/data/mfca_guide.pdf
4. 産業環境管理協会機関誌『環境管理』【連載：実践マテリアルフローコスト会計】

- ・ 2011年3月号『日本MFCAフォーラムの活動』下垣彰
 - ・ 2012年1月号『武田鑄造株式会社における熱損失の評価へのMFCA適用事例』大木悦郎, 仲井俊文
 - ・ 2012年3月号『ME: もったいないエンジニアリング, 生産革新ツールとしてのMFCA』安城泰雄
 - ・ 2012年5月号『省エネのMFCA一用役のエネルギーロスが見える化』下垣彰
 - ・ 2013年6月号『経営のMFCAとシステム化～継続的な資源生産性改善～』下垣彰
5. 『プラントエンジニア』2010年6月号『～MFCAによる資源生産性向上と, TPM活動～』下垣彰
 6. 『図説MFCA』出版: JIPMソリューション, 著者: 安城泰雄・下垣彰, 2011年11月
 7. 日本MFCAフォーラム会報第2号(2012年3月発行)「MFCA10年の進化」安城泰雄
 8. マテリアルフローコスト会計 中畠道靖・國部克彦/2008年(第2版)/日本経済新聞社

(以上)

2012年度および2013年度「管理会計学」査読者リスト

青木 雅明	(東北大学)	澤邊 紀生	(京都大学)
浅田 拓史	(大阪経済大学)	篠田 朝也	(北海道大学)
阿部 圭司	(高崎経済大学)	清水 信匡	(早稲田大学)
新井 康平	(群馬大学)	鈴木 研一	(明治大学)
井上 達男	(関西学院大学)	鈴木 孝則	(早稲田大学)
梅原 秀継	(中央大学)	高橋 邦丸	(青山学院大学)
海老原 崇	(武蔵大学)	高久 隆太	(慶應義塾大学)
大鹿 智基	(早稲田大学)	塘 誠	(成城大学)
大島 正克	(亜細亜大学)	中川 優	(同志社大学)
大槻 晴海	(明治大学)	長谷川泰隆	(麗澤大学)
奥村 雅史	(早稲田大学)	原田 昇	(目白大学)
小倉 昇	(青山学院大学)	平井 裕久	(高崎経済大学)
梶原 武久	(神戸大学)	藤野 雅史	(日本大学)
葛山 康典	(早稲田大学)	細海昌一郎	(首都大学東京)
木村 麻子	(関西大学)	安酸 建二	(近畿大学)
木村 史彦	(東北大学)	横田 絵理	(慶應義塾大学)
小林 啓孝	(早稲田大学)	吉田 栄介	(慶應義塾大学)
昆 誠一	(九州産業大学)	渡辺 岳夫	(中央大学)
坂口 順也	(関西大学)	渡邊 直人	(早稲田大学)

査読をお引き受け頂いた上記の先生方には、本誌の学問的水準の向上に多大なご貢献をいただきました。ここに記して謝意を表します。

編集委員長 佐藤 絃光

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。必要な場合はキックコー [] 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° , 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 (ダブリュ) 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。

浅沼万里. 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.

Horngren, 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。

佐藤絃光. 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応えている。
 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。

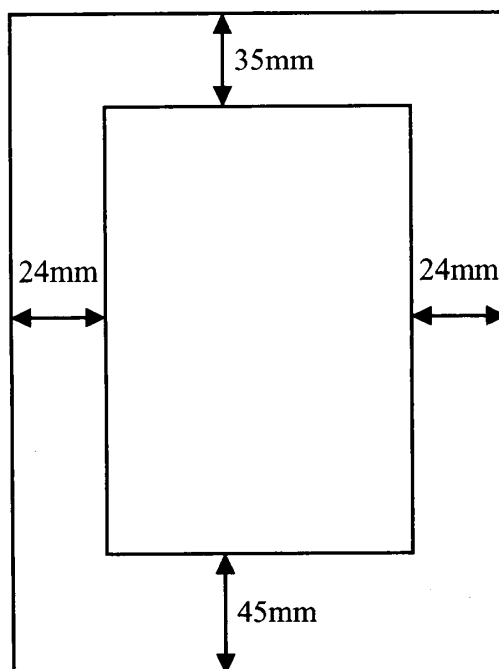
学会誌の論文規格

2001 年 12 月 学会誌常任編集委員会

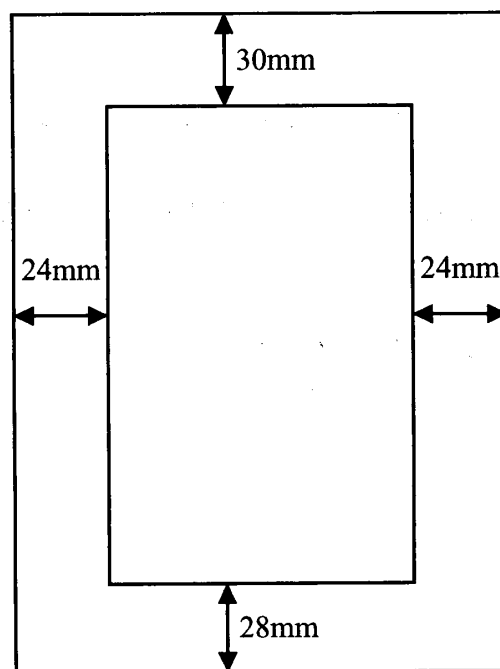
1. 論文等の原稿（A4 サイズ）の上下と左右の余白

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、立命館大学で開催された日本管理会計学会 2013 年度年次全国大会（9 月 13 日～15 日）統一論題「管理会計における産学連携とアクションリサーチ」における 3 名の報告者（松尾貴巳氏、岡田幸彦氏、下垣 彰氏）と、当日、座長を務められた澤邊紀生氏にご執筆頂いた「論壇」4 本を掲載しました。管理会計研究におけるアクションリサーチの意義が多面的に論じられております。澤邊論文では、統一論題に連動して当日開催された Kari Lukka 氏による特別講演の概要にもお触れ頂いております。力作をご寄稿いただいた先生方に感謝申し上げます。

本年 4 月より原田 昇会長のもとで新たな学会執行部が発足いたします。新体制のもとで本学会誌の一層の充実が図られることを祈念いたします。

2014 年 3 月

日本管理会計学会編集委員会
委員長 佐 藤 絃 光

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

2014 年 3 月 31 日発行

第 22 巻第 2 号

編集委員長 佐藤 絃光

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 佐藤絃光

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

会員外分価価格 3,240円（本体3,000円）

編集後記

本号は、昨年、立命館大学で開催された日本管理会計学会 2013 年度年次全国大会（9 月 13 日～15 日）統一論題「管理会計における産学連携とアクションリサーチ」における 3 名の報告者（松尾貴巳氏、岡田幸彦氏、下垣 彰氏）と、当日、座長を務められた澤邊紀生氏にご執筆頂いた「論壇」4 本を掲載しました。管理会計研究におけるアクションリサーチの意義が多面的に論じられております。澤邊論文では、統一論題に連動して当日開催された Kari Lukka 氏による特別講演の概要にもお触れ頂いております。力作をご寄稿いただいた先生方に感謝申し上げます。

本年 4 月より原田 昇会長のもとで新たな学会執行部が発足いたします。新体制のもとで本学会誌の一層の充実が図られることを祈念いたします。

2014 年 3 月

日本管理会計学会編集委員会
委員長 佐藤 紘光

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

2014 年 3 月 31 日発行

第 22 巻第 2 号

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

会員外分価価格 3,240円（本体3,000円）

The Members of the 2011-2014 Editorial Board

Editor in Chief	Hiromitsu Sato , Waseda University, Professor Emeritus
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 , University of Tsukuba, 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 © 2014, 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:

Gunyoung 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 , Meiji University	Noboru Harada , Meiji 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 , Meiji 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 Shirogane , Kokushikan University	

Adviser

Masayasu Tanaka, Meiji University
Kanji Miyamoto, Osaka Gakuin University

Auditors

Kouichi Saito, Nanzan University
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

ISSN 0918-7863

The Journal of Management Accounting, Japan

Published by

THE JAPANESE ASSOCIATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING

Volume 22, No. 2 2014

Invited Articles

Action Research in the Knowledge Ecosystem of Management Accounting ————— • Norio Sawabe

The significance of the action research in management accounting research ————— • Takami Matsuo

An Essay about Prospective Studies in the Field of Management Accounting ————— • Yukihiro Okada

Research of MFCA evolution by application in companies ————— • Akira Shimogaki

Manuscript Preparation Guidelines

JAMA

ISSN 0918-7863

The Journal of Management Accounting, Japan

Published by

THE JAPANESE ASSOCIATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING

Volume 22, No. 2 2014

Invited Articles

Action Research in the Knowledge Ecosystem of Management Accounting ————— • Norio Sawabe

The significance of the action research in management accounting research ————— • Takami Matsuo

An Essay about Prospective Studies in the Field of Management Accounting ————— • Yukihiro Okada

Research of MFCA evolution by application in companies ————— • Akira Shimogaki

Manuscript Preparation Guidelines