The Japanese Association of Management Accounting

日本管理会計学会誌
管理会計学 2014年 第22巻 第2号

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

澤邉紀生

〈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

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

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,ファイ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

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

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いれる必要がある．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心がけている．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

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

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すことから始まる．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．

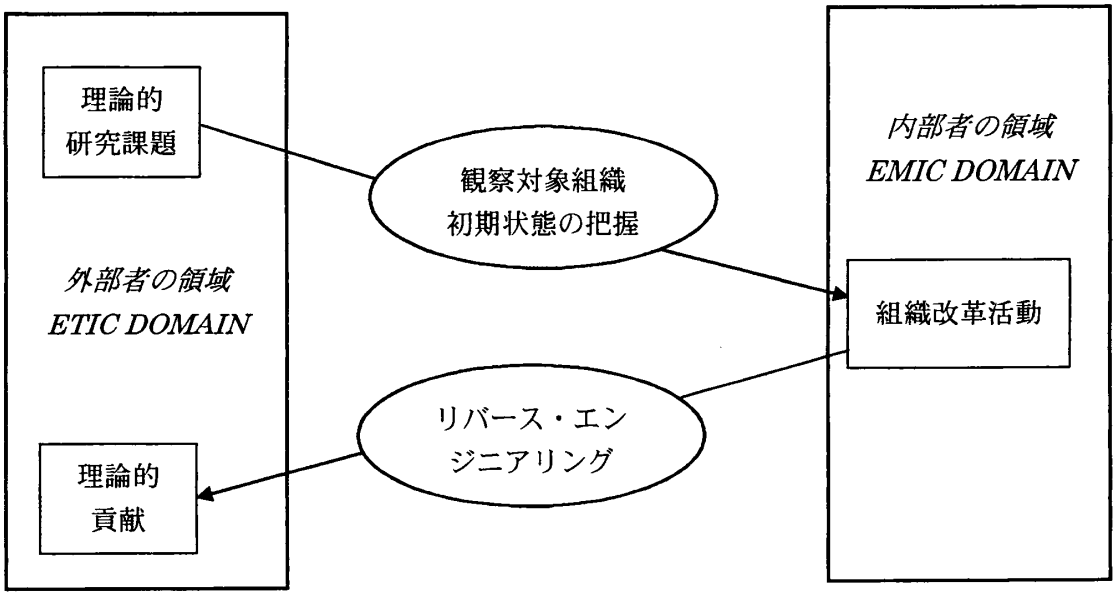

図1 介入主義研究の過程（Lukka 特別講演資料をもとに筆者作成）

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ってくる過程である（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．

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

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の設計理論を 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

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

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

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

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の解明が，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邉（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（澤邉，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

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

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邉(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関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変化として捉え，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邉(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)と澤邉(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関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．アナログデバイシズ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

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

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．

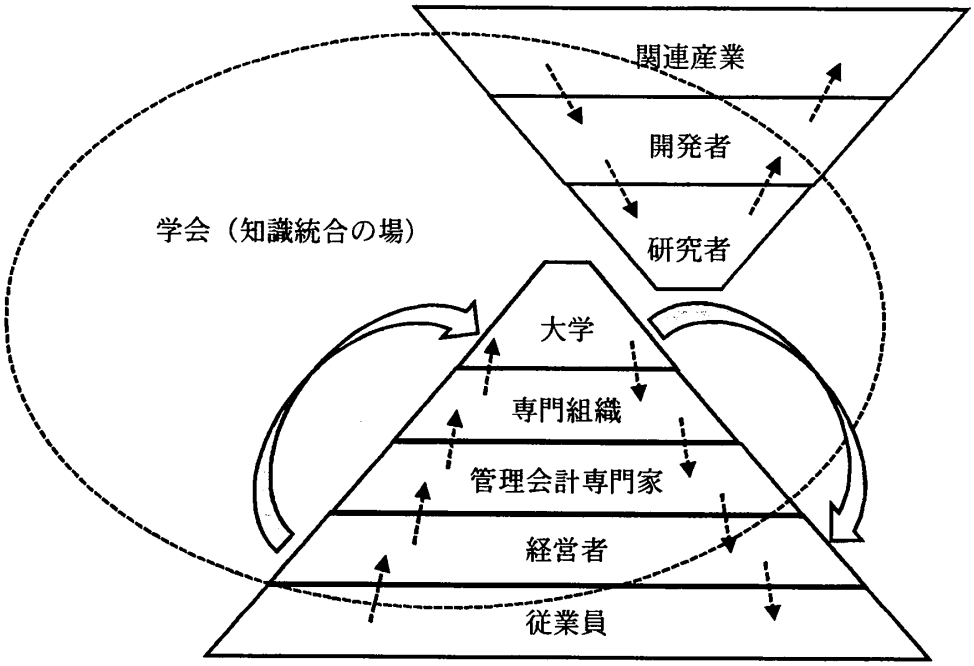

図 2　管理会計の知識生態系（筆者作成）

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え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．

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

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」があて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(澤邉，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

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

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. 澤邉紀生訳「近代的な会計権力の起源：書き,調べ,躾けること」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.

NII-Electronic Library Service

The Japanese Association of Management Accounting

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.

澤邉紀生. 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.

澤邉紀生. 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.

澤邉紀生. 2013.「臨床会計学の構想」『原価計算研究』37(1): 16-28.

下垣彰. 2013.「企業への適用を通した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.

NII-Electronic Library Service