

論 壇

エビデンス・ベーストな管理会計研究を目指して

安酸建二

<論壇要旨>

「エビデンス (evidence)」ないし「エビデンス・ベースト (evidence-based)」は、近年の学術研究の重要なキーワードとなっている。これらの背後には、意思決定の効果や帰結に関する学術的証拠を提示し、現実の諸問題の解決に資することを目指す考え方が存在する。本稿では、こうした考え方が管理会計研究に突きつける課題として、①管理会計システムの効果と、②検証に値する因果関係や変数の探索を考察する。本稿の提言として、管理会計システムの効果として経済的帰結、すなわち財務的成果を明確に意識すること、そして、管理会計システムと財務的成果との因果関係を当面の研究対象とすることを述べる。

<キーワード>

エビデンス, エビデンス・ベースト, 因果関係, 効果, 経済的帰結, 財務業績

“Evidence-Based” Management Accounting Research

Kenji Yasukata

Abstract

The term such as “evidence” and “evidence-based” is becoming one of the most important keywords in any area of recent academic research. In the “evidence-based” research, it is stressed that academic research should provide scientific evidence that contributes to solving the problems. This paper discusses the impact of the idea of “evidence-based” research on management accounting research from the following two points of view: the effect of management accounting systems and the way of exploring causality and/or new variables to be examined empirically. I suggest that we, management accounting researchers, recognize financial outcomes as an economic consequence of management accounting systems and devote our efforts to finding causality between management accounting systems and their financial outcomes.

Keywords

evidence, evidence-based, causality, effect, economic consequence, financial outcome

1. はじめに

研究は何を目指して行われるべきか?という漠然とした問いは、往々にして意味をなさない。誰が何を研究しようと、何を指そうと、どのような研究方法に依拠しようと、「学問の自由である」と言われればそれまでである。しかし、学会活動や学会参加という文脈では、この問いは重要な意味を持つ。研究者が学会に集い、研究結果を交換し合っているという事実は、研究者が研究に何らかの共通の価値を見出している証左である。管理会計研究について言えば、管理会計に関する知識を深め技術を発展させることに我々は共通の価値を見出し、これに貢献したいと考えている。

筆者は、日本管理会計学会 2020 年度年次全国大会における統一論題報告及び討論の座長を任された。管理会計研究への貢献という価値観を共有し、学会活動を通じて相互に影響を与え合っている我々が、統一論題として何を問い、何を論じるべきか。筆者の責任は重大である。このような認識に基づいて、統一論題報告及び討論のテーマを「エビデンス・ベースト (evidence-based) な管理会計研究を目指して」とした。「エビデンス (evidence)」ないし「エビデンス・ベースト」という言葉の背後に、意思決定の効果や帰結に関する学術的証拠の提供を通じて、現実の諸問題の解決に資することを目指す研究者側の意気込みを感じるからである。同時に、「エビデンス・ベースト」という表現は、エビデンスを重視するという研究の在り方そのものについての提言でもあるからである。

本稿でいう「エビデンス・ベーストな管理会計研究」とは、管理会計システムの効果や帰結に関する証拠を示し、実務が直面する未解決問題や選択問題に有益な情報を提供することである。これは、管理会計研究の発展を目指す我々が、まさに共有すべき価値観であり、今後の管理会計研究の一つの方向性をも示していると筆者は考えている。研究を取り巻く環境を見ても、膨大なデータが蓄積可能となり、それを処理する計算能力もかつてないほど高まっている。効果を検証することは容易ではないが、適切に研究をデザインすれば、実行不可能でもないところに我々はいる¹。

もっとも、エビデンス・ベーストな管理会計研究が管理会計システムの効果や帰結に関する証拠を示し、実務上の未解決問題や選択問題に有益な情報を提供することを目指すとしても、これが従来の管理会計研究とどの程度異なるのか、換言すれば、「エビデンス・ベースト」という立場が管理会計研究に新たに何をもたらすのかという点については依然として明らかではない。「エビデンス」あるいは「エビデンス・ベースト」という視座を管理会計研究に取り入れ、管理会計研究を発展させるためには、この点を明らかにする必要がある。

そこで、統一論題では、3名の気鋭の研究者に登壇いただき、「エビデンス」あるいは「エビデンス・ベースト」をキーワードに報告と討論を行っていただいた。第1報告者である新井康平氏（大阪府立大学）からは、管理会計に関する様々な変数間の因果関係を考察すること、そして、これに関するエビデンスを提供することが、エビデンス・ベーストな管理会計研究に求められる役割であるとの主張がなされた。具体的には、変数間の因果関係を特定しそれに関するエビデンスを提供するための研究デザインが紹介され、その後、管理会計に関する知識の「エビデンス・レベル」を高めていく上で定性的研究と定量的研究のそれぞれが持つ役割が議論された。第2報告者である濱村純平氏（桃山学院大学）からは、検証に値する因果関係を仮説として導出する上で、観察データに基づかない数理モデルが重要な役割を果たすことが示さ

れた。数理モデルを用いた研究では、普遍的な命題から個別的な命題に議論を進めることで変数間の因果関係が予測される。この予測された因果関係をデータで裏付けることが、エビデンス・ベーストな管理会計研究に求められる役割であるとの主張がなされた。第3報告者である福嶋誠宣氏（京阪アセットマネジメント株式会社）からは、同氏の実務家としての立場から、管理会計研究の在り方について問題提起がなされた。まず、研究者が追い求める一般的な結論は、ある企業の特実務が求める個別解と必ずしも一致しないことが指摘された。続いて、管理会計研究の関心が、管理会計が組織にもたらす経済的帰結に十分に向けられていないとの見解が示された。エビデンス・ベーストな管理会計研究とは、管理会計が組織にもたらす経済的帰結についてのエビデンスを提供することであり、これが今後の管理会計研究の一つの在り方であるという提言がなされた。

本号に掲載されている各論壇論文は統一論題の報告者3名による論稿であり、いずれも統一論題報告及び討論を反映した大変興味深い内容の作品である。それぞれの論壇論文では、「エビデンス」ないし「エビデンス・ベースト」という観点から管理会計研究の在り方が深く考察されている。本稿では、統一論題報告及び討論、そして各論壇論文でも関心が向けられている二つの事柄について論じたい。一つは管理会計システムの効果、もう一つは因果関係や変数を探索する方法である。

本稿の構成は以下の通りである。続く第2節では、学術研究全般において「エビデンス」ないし「エビデンス・ベースト」が重要なキーワードとなっていることを示す。そして、経営学を含む学術研究の様々な領域で、実践に資する学術的証拠の提供を目指す動向が見られることに触れる。第3節では、この動向が管理会計研究に突きつける課題について論じる。第4節では、むすびにかえて、管理会計システムが企業経営の目的を達成するための手段であること、そして、企業経営の目的を財務的成果として研究を進めるべきことを指摘する。なお、本稿では統一論題報告者による論壇論文を引用するが、本稿に示す見解は全て筆者の私見であること、また、本稿に誤謬があるとすれば、それは全て筆者の責任に帰すことを明記しておく。

2. EBX

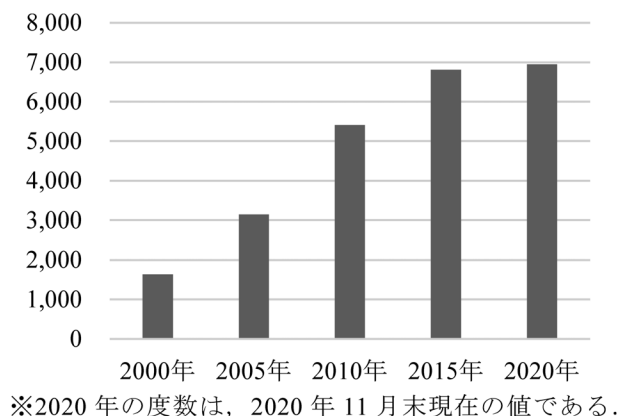
2.1 EBX

管理会計研究における議論に先行して、学術研究全般において「エビデンス」ないし「エビデンス・ベースト」は重要なキーワードとなっている。例えば、Evidence-Based Medicine (EBM), Evidence-Based Nursing (EBN), Evidence-Based Education (EBE), Evidence-Based Policy-Making (EBPM) など、“EBX”は様々な領域で提唱されている。図1は、「エビデンスに基づく」と「科学的根拠に基づく」を Google Scholar で検索した結果を要約したヒストグラムである。2000年以降、これらのキーワードの使用は増加傾向にある。

2.2 効果に関する証拠とその実践への応用

「エビデンスに基づく」という場合に強調されるのは、①意思決定とその効果ないし帰結に関する証拠と②その証拠の実践への応用である。例えば、「エビデンスに基づく教育」を論じ

図1 「エビデンスに基づく」と「科学的根拠に基づく」を Google Scholar で検索した結果



ている岩崎 (2017) は、「『エビデンスに基づく教育』...とは、教育研究によって政策や実践をデータで実証的に裏づけることを意味する。そのため、エビデンスとされる教育研究は、特に社会的活用を目的として行われるものを指す」と述べている (岩崎, 2017 20)。

また、総務省が発表したEBPM (Evidence-Based Policy-Making: エビデンスに基づく政策立案) に関する報告書²では、EBPMが必要とされる背景に関して、「これまでの我が国の政策決定においては、局所的な事例や体験 (エピソード) が重視されてきたきらいがある (p. 2)」と従来の政策決定が批判され、これ対して、政策に関する「意思決定を行う場合において、科学的・合理的な (標準化された) 手法で得られた必要な情報 (エビデンス) が提供され、それを踏まえて決定に至ることが重要であり、こうしたプロセスを経ることにより、『アカウンタビリティ』が果たされることになる (p. 7)」と述べられている。また、エビデンスを提供する上では、「社会科学の専門性を取り入れ、十分なデータと厳密な方法に基づき、政策オプションの効果や費用を分析することが重要である (p. 2)」とも指摘されている。

こうした流れに呼応するように、経営学の領域においても、「最良の科学的証拠に基づく原理を経営実践に応用すること」を目指す「エビデンス・ベースト・マネジメント (Evidence-Based Management: EBM)」が提唱されている (Rousseau, 2006)。学術研究のいたるところで、実践に資する学術的証拠を重視する動きが起きているといえよう。以下では、“EBX”が管理会計研究者に突きつける課題を検討しよう。

3. “EBX”が我々に突きつける課題

3.1 管理会計システムの効果

EBXが我々に突きつける第1の課題は、管理会計システムの効果とは何かを決定することである。これについて、筆者は、原価計算・管理会計研究の「当面の」課題は、「企業業績を原価計算システムや管理会計システムによって説明する」ことであり、「原価計算システムや管理

表1 経験的管理会計研究の主要変数

<p>X →</p> <p>コンティンジェンシー変数</p>	<p>→ Y →</p> <p>管理会計システム変数</p>	<p>→ Z</p> <p>成果変数</p>
<p>環境の不確実性, 技術の不確実性, 企業戦略, 競争戦略, 組織文化, 業種, 年度, 企業規模, 従業員数, 資産規模, 情報の非対称性など</p>	<p>コントロールのタイプ, 予算の各種特性, 経営計画の各種特性, 利益計算の方法, 配賦計算の方法, インセンティブとの関係など</p>	<p>収益性(売上高, 利益, ROA, 業種調整ROAなど), 部門別財務指標, 品質指標, 顧客満足度指標, 従業員満足度, 離職率など</p>

(出所: 本号新井論文「エビデンス・レベルから考える経験的管理会計研究の『型』」表1を許可を得て転載)

会計システムを説明する」ことではないと別の機会に述べた(安酸 2020)。

この点に関連して, 本号の新井論文「エビデンス・レベルから考える経験的管理会計研究の『型』」では, コンティンジェンシー変数 X, 管理会計システム変数 Y, 成果変数 Z の3つを識別し, X と Y との因果関係(新井論文では「1型」と称される)と, Y と Z との因果関係(同「2型」)を区別している(表1)。先述の安酸(2020)の見解は, 新井論文の文脈では, X と Y との因果関係(1型)に管理会計研究は大きな研究関心を向けてきたが, Y と Z との因果関係(2型)には, 十分な研究関心を向けてこなかったことを意味している。

また, 本号の福嶋論文「管理会計研究が提供するエビデンスの実務に対する有用性」では, 管理会計システムの成果として「経済的帰結」に光を当てることが提唱されている。経済的帰結について, 同論文では次のように述べられている。

ある企業が何らかの効率化施策を検討する場面を想定しよう。そのような場面で, 「ある特定の外部環境の変化に伴って, 当該効率化施策を導入する企業が増加している」というエビデンスが存在していても, 経済的な結果の予測には役立たない。そのため, 「どの程度の効率化が図れるのか?」, 「現状を変更するほどメリットはあるのか?」といった疑念は残ったままとり, 意思決定は保留される可能性が高い。(第2節)

我々がすでに有する原価計算システムや管理会計システムについての知識に比べ, 原価計算システムや管理会計システムが組織にもたらす経済的帰結に関する知識は圧倒的に不足している。また, 管理会計研究は経済的帰結そのものに十分な研究関心を向けてこなかった。例えば, 原価企画を支える思想とその手続きについて我々がすでに有している知識量に比べ, 原価企画がもたらす原価低減効果は十分には明らかにされていない。バランス・スコアカードやアメーバ経営についても同様である。これらがどのような仕組みなのかについて語ることはできるほどには, その経済的帰結について我々は語るができない³。管理会計の主要なツールである予算についても同様の議論が当てはまる。予算管理について我々が語る内容に比べて, その経済的帰結について我々が語る内容があまりにも少ない。予算管理を廃止した会社はないということから, 経営管理に予算は必要不可欠であることは推測される。しかし, 例えば, 期中における予算修正の経済的帰結について, 我々は十分に語るができない⁴。

筆者は、XとYとの因果関係（1型）に関する研究と、YとZとの因果関係（2型）に関する研究の重要性は同等であると考えている。それゆえ、相対的に不足している後者についての研究を重点的に推し進めることが、管理会計についての体系的な理解を深める上で当面重要であると主張したい。

3.2 検証に値する因果関係や変数の探索

EBXが我々に突きつける第2の課題は、検証に値する仮説としての因果関係や変数を事前にどのように導くべきかという探索の問題である。この問題について、濱村論文「エビデンス・ベーストな管理会計研究と理論による予測」では、「AはBの原因である」という因果関係に関する仮説を立てる場合、原因であるAと結果であるBがそもそもどこから導かれたのかが問題とされる。

多くの研究で、AとBはそれ以前に行われた経験的研究で用いられた変数の組み合わせであることが指摘される。確かに、これは先行研究との連続性を確保する上で重要な手続きである。しかし、この方法では、Bを説明する新たな変数の探索は先行研究の範囲に限られてしまう。これを克服するため、事例研究や逸話的証拠から新たな変数の候補を見つけ、因果関係に関する仮説を構築したとしても、その仮説は次のような批判にさらされる可能性があるとして濱村論文は指摘する。

研究者の経験的な観察に基づいて変数間の因果関係を考察する場合、「その因果関係は単なる思いつき」だという指摘に対して、研究者は十分な反論ができない。（第1節）

研究者が直面するこのような問題に対して、経済学ベースの数理モデルが一つの解決策になると濱村論文は主張する。数理モデルは「普遍的な命題から個別的な命題に議論を進めることで、変数間の関係を特定（第2節）」していくため、観察データに依存することはない。変数間の関係を議論する上で、これが数理モデルの有用性であると指摘される。

同じく検証に値する因果関係や変数の探索という点では、新井論文は事例研究で行われる詳細な記述の役割を強調している。例えば、同論文では、Simons (1987, 1990) による「インタラクティブ・コントロール (interactive control)」の発見が取り上げられている。Simons (1990) は、事例研究を通じて、公式的なコントロール・システムがインタラクティブに利用されることで、組織が直面する戦略的不確実性についての組織学習が促進されるという因果関係を示した。Simonsの研究に見られる「型」を見過ごしてはならないと新井論文は指摘する。すなわち、管理会計研究にとって比較的新しい現象を研究対象とする場合、管理会計システムを記述するだけでなく、先行研究を踏まえた上でのコンティンジェンシー要因や成果についても記述するという「型」が、検証に値する因果関係や変数の探索に有効であると新井論文は主張する。

濱村論文は数理モデルという立場から、新井論文は経験的研究という立場から、因果関係や変数の探索について論じている。両論文の見解は決して対立的ではない。それゆえ、興味深いコントラストをなしながら、検証に値する因果関係や変数を事前に導く方法について貴重な示唆を与えてくれる。

4. 管理会計は手段である

管理会計システム自体が、財務業績に影響を直接与えるわけではない。管理会計システムが提供する情報によって経営意思決定が影響を受けたり、管理会計システムが生み出す責任センターと責任範囲によって組織行動が影響を受けたりする帰結として財務業績に影響が及ぶ。この意味で、管理会計システムは経営意思決定や組織行動に影響を与えるの手段であり⁵、この帰結が財務的成果である。また、事実として、管理会計システムの運用は企業経営の目的ではないし、管理会計システムを通じて組織を管理することも企業経営の目的ではない。当面の管理会計研究において、企業経営の目的が利益追求あるいは財務業績の維持あるいは向上であることを明確に意識すべきだと筆者は主張したい⁶。こう考えるなら、管理会計システムが影響を与える経営意思決定や組織行動は、管理会計システムと企業経営の目的である財務業績をつなぐ媒介変数である。

手段・目的関係から管理会計システムを検討すると、手段としての管理会計システムの効果は、企業経営の目的達成の観点から定義され評価されることになる。しかし、従来の管理会計研究には、こうした発想は希薄である。管理会計システムをコンティンジェンシー要因や経営意思決定・組織行動から説明しようとする限り、企業経営の目的である財務業績へ研究関心を向ける必要がない。原価企画、バランス・スコアカード、アムバ経営などの経済的帰結に対し、これまで十分な研究関心が向けられてこなかったのはまさにこのためである。

繰り返しになるが、管理会計システム自体が財務業績に影響を直接与えるわけではない。管理会計システムが経営意思決定や組織行動に影響を与える手段として利用され、その結果として財務的成果が影響を受ける。管理会計システムの経済的帰結を問うことは、手段としての管理会計と企業経営の目的である財務的成果との間に存在する因果関係を問うことである。エビデンス・ベーストな管理会計研究を通じて、この因果関係についての学術的証拠を提供し、蓄積していくことが、管理会計についての体系的な理解を深める上で必要である。

5. 謝辞

コロナウイルス感染症が懸念される中、日本管理会計学会 2020 年度年次全国大会において統一論題報告及び討論を企画・運営して下さった大会準備委員会委員長の辻正雄先生（名古屋商科大学大学院教授、早稲田大学名誉教授）をはじめとする大会準備委員会の皆様に対して、この場をお借りし心からお礼申し上げたい。また、統一論題報告及び討論を快く引き受けて下さった 3 名の先生方にもお礼申し上げたい。本稿は、JSPS 科研費（19H01550 及び 20H01559）の助成を受けた研究の一部である。

注

¹ この点については、例えば、西内 (2013) や安井 (2019) を参照されたい。

- 2 総務省 EBPM に関する有識者との意見交換会事務局「EBPM（エビデンスに基づく政策立案）に関する有識者との意見交換会報告（議論の整理と課題等）」平成30年10月 https://www.soumu.go.jp/main_content/000579366.pdf（2020年11月29日確認）。
- 3 この点については、安酸ほか（2010）でのバランス・スコアカードに関する実証研究のレビューを参照されたい。
- 4 この点については、早川ほか（2018）での文献レビューを参照されたい。
- 5 管理会計システムは、経営意思決定や組織行動に影響を与える唯一無二の手段ではない。これは、Simons（1995）が、コントロール・レバーの一つとして予算をはじめとする管理会計システムを論じていることから、また、古くは Ouchi（1977, 1979）や Merchant（1982）が、それぞれ“clan control”や“cultural/personnel control”を識別していることから明らかであろう。また、この事実は、経営意思決定や組織行動に管理会計システムが与える影響を特定する場合、これらに影響を与える管理会計以外の要因をコントロールする必要性を示唆している。
- 6 管理会計の教科書を見ても、企業経営の目的について触れているものは少ない。この問題を論じている数少ない例の一つとして、溝口（1987, 6-8）は企業経営の目的を利益追求に求めている。ただし、この利益は様々なステークホルダーへの配慮のためのコストを負担した後に残る利益でなければならないとも溝口は指摘している。例えば、設備投資に伴う環境汚染防止対策のコストを負担した後の利益でなければならないという（溝口 1987, 7）。

参考文献

- 早川翔・妹尾剛好・新井康平・安酸建二・横田絵里. 2018. 「予算期間と予算修正の方法が財務業績に与える影響：探索的研究」『原価計算研究』42 (2): 67-78.
- 岩崎久美子. 2017. 「エビデンスに基づく教育：研究の政策活用を考える」『情報管理』60 (1): 20-27.
- Merchant, K. A. 1982. The Control Function of Management. *Sloan Management Review* 23 (4): 43-55.
- 溝口一雄編著. 1987. 『管理会計の基礎』中央経済社.
- 西内啓. 2013. 『統計学が最強の学問である』ダイヤモンド社.
- Ouchi, W. G. 1977. The Relationship between Organizational Structure and Organizational Control. *Administrative Science Quarterly* 22 (1): 95-113.
- Ouchi, W. G. 1979. A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. *Management Science* 25 (9): 833-848.
- Rousseau, D. M. 2006. Is There Such a Thing as “Evidence-Based Management”? *Academy of Management Review* 31 (2): 256-269.
- Simons, R. 1987. Planning, Control, and Uncertainty: A Process View. In *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, edited by J. W. J. Burns and R. S. Kaplan. Boston: Harvard Business School Press., 339-362.
- Simons, R. 1990. The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives. *Accounting, Organizations and Society* 15 (1): 127-143.

Simons, R. 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press.

安井翔太（著）株式会社ホクソエム（監修）. 2019. 『効果検証入門～正しい比較のための因果推論／計量経済学の基礎』 技術評論社.

安酸建二. 2020. 「実務に対する原価計算・管理会計研究の役割：研究は何を問うべきか」『原価計算研究』 44 (1): 38-45.

安酸建二・乙政佐吉・福田直樹. 2010. 「バランス・スコアカード研究の現状と課題—実証研究のレビューに基づく検討—」『原価計算研究』 34 (3): 1-12.