

論壇

管理会計研究における質的研究方法論の意義

木村彰吾

〈論壇要旨〉

管理会計の学術的研究を進めていく上で統計的手法を用いた実証分析や数理モデルによる分析の有用性が認識される一方で、管理会計研究の対象が現実の会計実践であることを考慮すると実務を直接的に捉えようとする質的研究方法の有用性も否定されるわけではない。本稿では、管理会計研究における質的研究方法論を検討し、その意義を考察する。管理会計研究の実務への有用性という観点から、質的研究方法は有効であり、管理会計研究において①管理会計技法の発見、②新しい管理会計手法の開発、③管理会計技法の運用に関わる発見、④管理会計プロセスの記述・説明・分析への貢献が期待される。その一方で、質的研究方法の限界あるいは課題もあるため、トライアングレーションあるいはマルチ・メソドロジーによってそれらを克服する努力は必要である。

〈キーワード〉

ケース・スタディ、アクション・リサーチ、エスノグラフィー、マルチ・メソドロジー、管理会計実務

The Significance of Qualitative Research for Management Accounting Research

Shogo Kimura

Abstract

The empirical research method based on econometrics and /or the analytical research method based on microeconomics are considered to be effective methods for conducting management accounting researches from the perspective of the rigorous academic research. However, as the purpose of management accounting research is to reveal management accounting practices or to invent innovative practices, the qualitative research method such as case study and action research may be more appropriate method. In this paper, from the viewpoint of the management accounting research focused on accounting practices, the significance of the qualitative research for management accounting researches is examined, and its contributions to management accounting researches are presented as follows: Finding unique management accounting practices, Inventing innovative practices, Finding how management accounting practices are implemented and used in business, and Describing management accounting process. However researchers must be aware of deficits of the qualitative research and they should try to conduct their researches by triangulation or multi-methodology research.

Key Words

Case Study, Action Research, Ethnography, Multi-methodology, Management Accounting Practices

1. はじめに

McKinsey (1924) 以来、多くの研究者によって管理会計の研究がなされてきた。そうした研究と並行して、管理会計研究方法についても研究がなされてきた¹⁾。管理会計の研究方法論に関する研究成果は、研究をより科学的あるいは学術的に厳密なものにし、管理会計研究を進展させるのに貢献するだけでなく、管理会計研究者の養成にも寄与するものである。管理会計の研究方法論が研究者に共有され、リサーチ・クエスチョンに対して適切にリサーチ・デザインが選択されることによって、管理会計研究が学問として洗練されることが期待される。

その一方で、管理会計研究には、研究対象である管理会計実践から何をリサーチ・クエスチョンとして抽出するか、管理会計の研究成果をどのように管理会計実践に活かすかという実務志向的な側面や社会的な役割期待があることも無視できないであろう。

そこで、本稿では、実務志向的な側面や社会的な役割期待を意識し実務との関連あるいはインタラクションに着目して、管理会計研究における質的研究方法論 (Qualitative Research) を検討し、その意義を考察することとしたい。

2. 管理会計研究の目的と研究方法について

研究の目的は真理の探究であるという理解は広く受け入れられている。しかしながら、研究成果がどのように活かされるかということとを考慮すると、研究成果が社会でどのように活用されるかを意識しながら実践性ないしは有用性をより重視する立場と、社会でどのように活用されるかということよりも学術的な理論体系のフレームワークをより尊重する立場が考えられるであろう。

このような立場の違いは、管理会計研究においては、管理会計の研究成果が実務との関連で評価されうること示唆する。例えば、ABC や BSC 等は間接費の配賦計算や業績評価について既存の理論に新たな知見を加えるという貢献がある一方で、実務が直面する課題に応える手法であり現実の企業経営に有用だと評価されている。

McKinsey (1924) の *Managerial Accounting* を管理会計の原点あるいは起源として位置づけるなら、管理会計実践を説明し体系化すること、管理会計手法を開発することが管理会計研究の出発点だと捉えられるだろう。このことは、管理会計研究は研究対象を管理会計実践とし、実務を改善することを目的としていたことを含意している。管理会計研究の目的をこのように捉えれば、研究を遂行する上で実務の観察が不可欠であり、その研究プロセスは、図1のようなプロセスで示すことができるであろう。

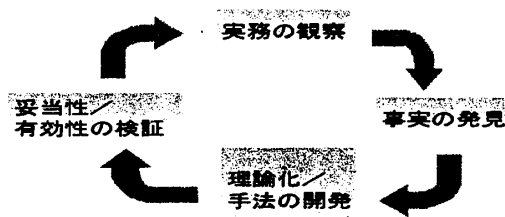


図1 管理会計の研究プロセス (出典：著者作成)

図1で示されるような管理会計研究プロセスは、実務上の課題をリサーチ・クエスチョンとして捉えるところから始まり、論理的に合理的な方法で課題を分析し解決するという取り組みと理解されるであろう。

リサーチ・クエスチョンを論理的に合理的に分析する方法として、他の学問分野で一般に用いられている研究手法を用いることが有用な場合もある。例えば、「実務の観察」をアンケート調査によって実施しようとする場合、その調査結果を統計処理することによって実態がより正しく把握できることもある。また、経済学のように数理モデルによって理論をより簡潔に記述することができるかもしれない。他の学問分野で一般に用いられている研究手法は、管理会計研究にとってより洗練された論理的に合理的な方法として利用できるものであり、管理会計研究を科学的に厳密なものにすることが期待できる。しかしながら、科学的な厳密さは、必ずしも実務上の有用性を意味するものではない。例えば、部門費の配賦計算では、部門間の相互依存関係をどのように反映して配賦計算を行うかという問題が提起され、この問題に対し、部門間の相互依存関係を定義しその実態に適合した配賦基準を選択するアプローチを採る。しかし、実務上は計算経済性という観点から、科学的厳密さをもって部門間の相互依存関係を定義したり捉えたりする必要はないであろう。

また、管理会計の研究が蓄積されると、研究者にとっては先行研究で解明されていない事項がリサーチ・クエスチョンとして認識されるようになってくる。先行研究で解明されていない課題は、必ずしも実務上の課題と同じではない。学問上の研究課題と実務上の課題の乖離は、研究成果について実務家と研究者の間でその評価が異なる一因につながることになる。このような状況は、管理会計の学術的研究と実学としての管理会計の距離が離れていく現象として認識される。

上總(2010)は管理会計研究の領域を図2のように説明するが、この図において管理会計の学術的研究と実学としての管理会計の距離は、理論研究・応用研究と調査研究・会計処方研究の距離と捉えることもできるだろう。研究成果を査読付き学術雑誌における論文として公表するというスタイルが一般的になり、学術雑誌における論文によって研究者の業績が評価されるようになると、学術雑誌に論文を掲載できるような理論研究や応用研究領域の研究に重点が置かれるようになって考えられる。その結果、管理会計の学術的研究と実学としての管理会計の距離が離れるだけでなく、そうした学術雑誌の編集方針や査読者が学術的に適当だと思われる方法に基づかない研究は淘汰されてしまう可能性がある。

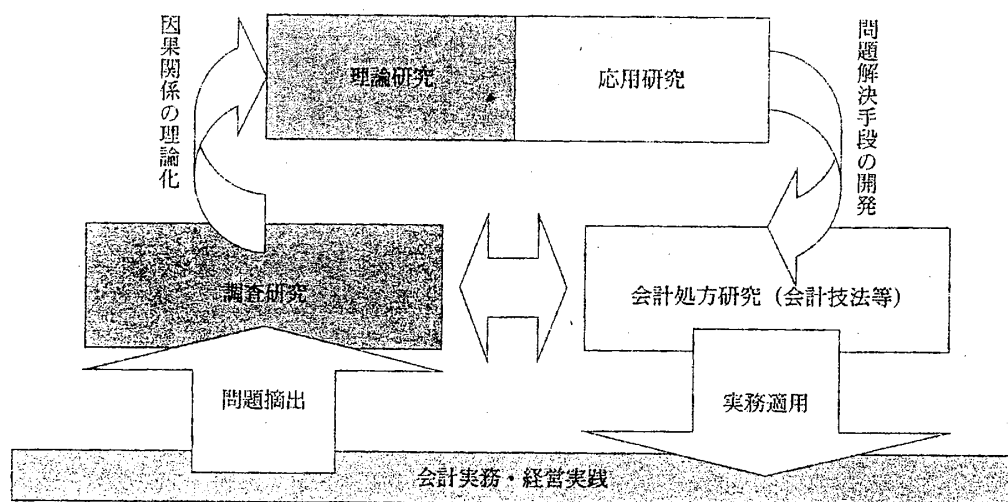


図2 管理会計研究の領域 (出典：上總 (2010))

上述のような管理会計の学術的研究と実学としての管理会計の距離は、Johnson and Kaplan (1987) が指摘した管理会計の適合性の喪失の一要因にもなりうる。管理会計の研究成果が実務に直ちにフィードバックされず、実務上の課題を解決できないのであれば、実務家は管理会計研究の有用性は低いと評価する。

Johnson and Kaplan は Relevance Lost 以後の管理会計の適合性の回復について異なる態度をとっている。Johnson は計数による行き過ぎた目標管理を批判し、会計を経営というコンテキストでどのように活かすかということに関心を持ったのに対し、Kaplan は管理会計の適合性あるいは有用性を回復する手法の開発に取り組み、ABC や BSC を提唱した。しかしながら、Johnson も Kaplan もケース・スタディないし訪問調査を実施していることは注目するべきであろう。Johnson はトヨタ自動車のケンタッキー工場を訪問しⁱⁱ、Kaplan は ABC や BSC のプロトタイプとも言うべき手法を実践している実務を参照しているⁱⁱⁱ。Kaplan の研究は、上總 (2010) の調査研究・会計処方研究に分類されるものであり、その研究方法としてイノベーション・アクション・リサーチを用いており、その過程を図3のように説明している。

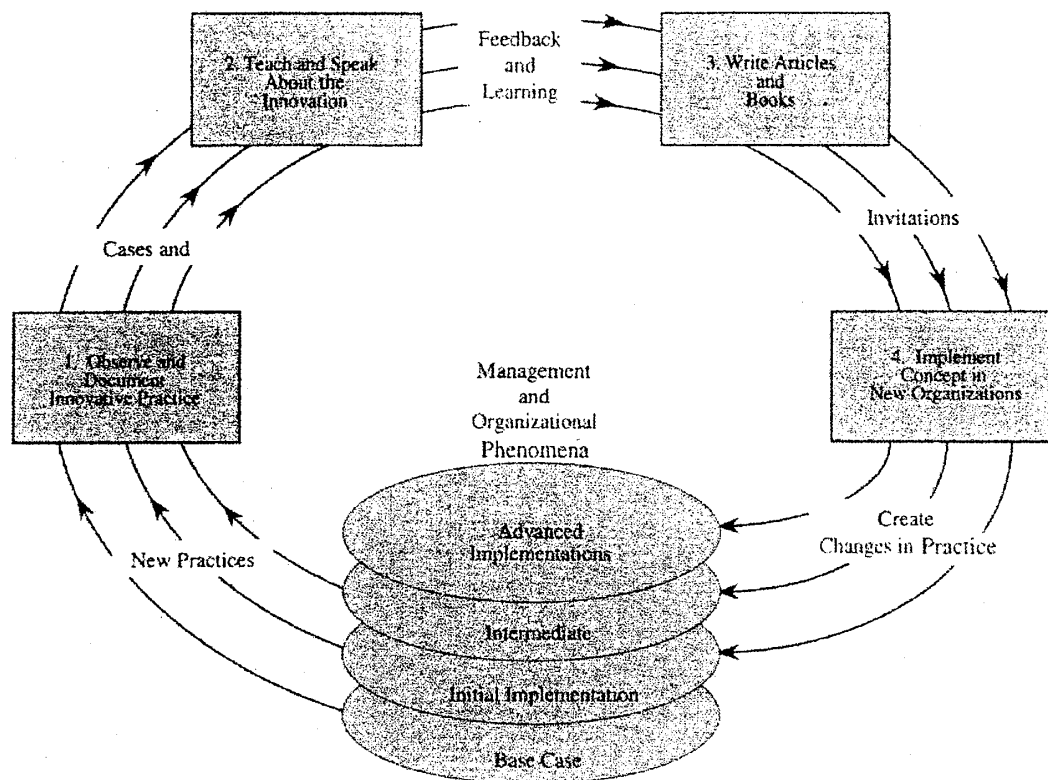


図3 イノベーション・アクション・リサーチの研究サイクル (出典: Kaplan[1998])

管理会計研究の目的について、実務上の有用性に重点を置くか、学術上の厳密さに重点を置くかということによって、研究方法が適切に選択されることは論を待たない。グローバル化やIT化の進展により企業環境が激変する状況において管理会計実務も変容しているのであれば、管理会計の実践を科学的な方法で把握し、Kaplanや上總が示すような研究サイクルに沿って研究を進めていく上で、管理会計実践を直接的に扱う質的研究方法は有用な方法と言える。

3. 質的研究方法のタイプ

前説で論じた管理会計研究における質的研究方法についてはすでに多くの研究があるが、Kaplanや上總が示すような学術的な研究サイクルにおいて有用だと考えられる管理会計の質的研究方法としてケース・スタディ (Case Study)、アクション・リサーチ (Action Research)、エスノグラフィー (Ethnography)、グラウンド・セオリー (Grounded Theory) を取り上げ、その内容を簡単に紹介する。

ケース・スタディは、ある対象の事例を分析する研究方法であるが、Ryan, et.al.[1992]は、5つのタイプに分類し、それぞれ以下のように説明している^{iv)}。

①**Descriptive Case Study** は、現在実際に用いられている会計手法を記述するものである。この方法は、理論と実務のギャップを認識することに貢献する手法と位置づけられる。

②**Illustrative case study** は、企業で展開されている新しい手法・革新的な手法の実例を説明するためのケース・スタディである。

③**Experimental case study** は、新しい会計手法の導入に係わる課題を検証しそのベネフィットを評価するケース・スタディである。

④**Exploratory Case Study** は、特定の会計手法が用いられる理由を探索するものであり、実証分析のための仮説を提示する。

⑤**Explanatory Case Study** は、観察された会計実務の理由を説明する。特定の状況を説明する理論構築を試みる。

Descriptive Case Study は、実務と理論研究の間で共有されるべきリサーチ・クエスチョンを見いだすのに有用だと考えられる。しかし、リサーチ・クエスチョンを抽出することは研究のスタートであるので、**Descriptive Case Study** だけでは十分とは言えないであろう。

Illustrative case study は、Kaplan の 1. **Observe and Document Innovative Practice** のプロセスに相当すると考えられる。ただし、管理会計が制度にとらわれず、それぞれの企業が様々な管理会計手法を用いているが、それらの手法が新しい手法・革新的手法のように見えても実質は伝統的な管理会計手法のヴァリエーションという事例も散見される。そのため、**Descriptive Case Study** と **Illustrative case study** の準備のために、ケース・スタディを実施して知り得た会計手法が、新しい手法・革新的手法かどうか判断できる深い知見を得るべく十分な先行研究のサーベイが必要となる。**Experimental case study** は、上總の会計処方研究の領域や Kaplan の 4. **Implement Concept in New Organizations** のプロセスに相当するにおいて有効なケース・スタディだと考えられる。**Exploratory Case Study** は、調査研究から理論研究に移行する因果関係の理論化に有用だと考えられる。実証分析のための仮説提示はテンタティブなものであり、統計的手法で実証分析が可能なモデルを提供することが期待される。**Explanatory Case Study** は、観察された会計実務の理由を説明し、特定の状況を説明する理論構築を試みるものであり、コンティンジェンシー理論に基づいて管理会計手法の導入や運用のプロセスを分析するのに寄与すると考えられる。

Action Research は、現在の実務上の問題を解決することを目的とし、組織変革を創造し、同時にそのプロセスを研究するための調査方法である (Myers[2009])。Kaplan のイノベーション・アクション・リサーチが該当する方法である。

Ethnography は、民俗学・文化人類学におけるフィールドワークであり、企業の人的側面、社会的側面、組織的側面について深い洞察を与えることが期待される (Myers[2009])。Ahrens[1997]では、**Ethnography** によって **Accounting Talk** の実態を詳細に記述している。

Grounded Theory は、収集したデータから帰納的に理論を導出する方法である。会計学では好ましい質的研究方法として用いられることが多くなってきたが、概念について混乱が見られる (Smith[2003])。

4. 管理会計研究における質的研究方法の貢献と限界

4.1 質的研究方法の管理会計研究に対する貢献

前節では管理会計研究において用いられる質的研究方法をいくつか紹介した。それらの研究方法が管理会計研究にもたらす研究成果は次の4つのタイプに分類できるだろう。すなわち、①管理会計技法の発見、②新しい管理会計手法の開発、③管理会計技法の運用に関わる発見、④管理会計プロセスの記述・説明・分析への貢献である。

管理会計技法の発見の例として、原価企画の発見があげられる。原価企画は1960年代頃からトヨタ自動車において実践されており、その実務は社内的には製品開発手法であり、管理会計手法という位置づけではなかった。しかしながら、牧戸[1979]、Hiromoto[1988]がコスト・マネジメントという視点から原価企画を取り上げることによって、原価企画は日本の管理会計手法として認知され、その後多くの研究が行われた。

新しい管理会計手法の開発の例としては、Kaplan and Cooperの提唱したABCやKaplan and Nortonの提唱したBSCがあげられる。

管理会計技法の運用にかかわる発見の例として、Hansen and Mouritsen[2005]の研究があげられる。彼らの研究は、実践のなかで企業価値と首尾一貫性が構築されていくプロセスについて考察することを目的とし、4社のBSCの実践例を通じてこの問題を解明しようとするものである。この研究を通して、4社の事例では、顧客や市場の概念よりも内部の生産プロセスにおける具体的な問題が企業において企業価値や首尾一貫性についての議論を推し進め、最終的に戦略の提案に結びついていることが解明され、BSCの発展を導いた状況論理はケースによって異なるが、BSCの役割はそれぞれの企業における特定の組織的問題に対応したものであることも明らかになった。特に、企業価値や首尾一貫性の理解は特定の組織的問題からも現れるものであり、こうした問題がBSCを正当化する理由を育み、それに応じた役割を付与すること、BSCの導入それ自体が、その目的が何なのかについての多様な表現のなかに、補完物や重複部分や対立を伴うプロセスであること、戦略管理会計の仕組みとしてBSCは戦略という概念を守る役割を果たしていること等は、BSCの運用に関わる重要なファクト・ファインディングとして考えられる。

管理会計プロセスの記述・説明・分析への貢献の例として、Ahrens and Chapman[2005]があげられる。彼らの研究は、実践理論(Practice Theory)を援用して、MCSの持つ戦略的な潜在能力を理解することを目的とする。この研究の背景には、トップ・マネジメントと現場の日々の管理活動の関係はまだ研究されておらず、戦略とMCSと現場での管理の間には複雑な関係があるという認識があった。彼らはレストラン・チェーンを調査対象企業とし、半構造化インタビュー調査、内部資料の調査、会議やワークショップへの参加、参与観察を行った。これらの結果、MCSは戦略化のさまざまなプロセスに対して関与していることが明らかにされた。具体的には、①当初は差別化されていなかったブランド概念を構築しようとした、②各レストランのマネージャーの一人ひとりの努力が本社の方針に合致し一つの戦略目標の達成に貢献するようにしようとした、③マーケティングの観点からは、MCSは測定可能なステップをこまめに設定することを通じて、レストラン事業部の成長戦略を前進させるようにマーケティング部門を機能させる、等である。そして、①マネジメント・コントロール情報が現場と中央の間でのより生産的な相互作用を導く可能性があること、②戦略の策定は、現場における抵抗を計算に入れたプロセスとなっていくこと、③マネジメント・コントロール情報は、さまざまな戦略設計の効果を測定するのみならず、同じ全社的な戦略計画のもとで活動する各レストランにそ

れぞれふさわしい柔軟性を享受させる方法を提供することを結論として述べている。

上記のような研究成果の貢献に加えて、質的研究方法を採用することによって学際的な研究を推進させることが期待できる。たとえば、実証分析や分析的研究は計量経済学やマイクロ経済学を基盤とした管理会計研究であり、管理会計研究において科学的な厳密さを向上させるのに寄与したと考えられる。同じように、民俗学・文化人類学におけるフィールドワークである Ethnography を用いて管理会計研究を行う上で、民俗学あるいは文化人類学の内容を理解し、民俗学・文化人類学における Ethnography の方法論としての位置づけや限界を理解することができれば、民俗学や文化人類学を理論的基盤とした管理会計研究が可能になるかもしれない。

4.2 管理会計研究における質的研究方法の限界

上記のような貢献が期待できる一方で、管理会計研究における質的研究方法の限界についても理解しておく必要がある。

一般的に指摘されることとして、理論の普遍化への制約と学術的厳密さの欠如がある。加登ほか[2010]は、記述された現象を理論的に予測し説明するといった努力の欠如も指摘している。これらのことに加えて、管理会計研究における質的研究方法の課題として、Ryan, et.al.[1992]は、次のことを指摘している。

- ①全体論的な観点からは、調査対象はより大きなシステムの部分であるため、調査対象の範囲をどう決めるか？
- ②社会システムは自然現象ではなく、研究者が中立的で独立の観察者としては見なされない。
- ③調査対象と研究者の間における倫理（特に秘密保持）

さらに質的研究方法によって実際に研究を遂行する上で、留意すべきこととして、①リサーチ・クエスチョンと経営課題の乖離の認識、②研究方法の背景にある理論に対する理解の程度の認識、③対象企業の選択等もあげられるだろう。研究者のリサーチ・クエスチョンが表面的には現実の経営課題のように見えてしまうと、調査対象企業はその研究に実務上の成果を期待する。リサーチ・クエスチョンと経営課題の相違を研究者と調査対象が正しく認識しておくことは、そうした誤解を防ぐうえで必要なことである。また、管理会計について研究者が有する最先端の知見を調査対象企業が有しているとは限らないので、このことを認識していないとインタビュー調査を実施した場合、インタビュイーが質問を誤解し適切な回答が得られないおそれがある。さらに、Ryan, et.al.[1992]の指摘する秘密保持の観点から、調査対象が Case Study を忌避する可能性があり、調査対象が限られてしまうかもしれない。

5. むすび

本稿では、管理会計研究における質的研究方法論 (Qualitative Research) を検討し、その意義を考察してきた。本稿の考察は以下のようにまとめることができる。

管理会計研究の目的と研究方法の整合性という観点から、質的研究方法は管理会計実践を直接的に捉える手段として有効であり、管理会計研究において①管理会計技法の発見、②新しい管理会計手法の開発、③管理会計技法の運用に関わる発見、④管理会計プロセスの記述・説明・

分析への貢献が期待される。その一方で、質的研究方法の限界あるいは課題もあるため、トライアンギュレーションあるいはマルチ・メソッドロジーによってそれらを克服する努力は必要である。このような努力は図1や図2で示されるような研究プロセスの連続性を保持することに寄与すると考えられる。また、社会学や分解人類学などに理論的基盤を置く Case Study や Ethnography は管理会計研究に新しい知見をもたらすことが予想される一方で、管理会計の理論的基盤を経営学や経済学に求める考え方もある。研究方法の多様性が社会学や分解人類学、経営学や経済学などの理論的基盤を包含するような管理会計固有の理論的基盤の構築を促すこともありえるだろう。

最後に、管理会計研究と実務との適度な距離感についても指摘しておく。質的研究方法は管理会計実践を直接的に捉えるため、管理会計の実務上の有用性を重視しすぎて実務と不可分になり、学術性を損なう可能性がある。このような状況は上總の研究領域の調査研究と理論研究が分断された状況と捉えられ、調査研究から会計処方研究へという研究のショート・カットともいべき状況であろう。質的研究方法を用いる場合には、こうした状況を回避し、管理会計の有用性についての共通の理解を持ち、新しい経営課題とその解決を学術的に扱う態度が必要だと考えられる。

注記

ⁱ たとえば、加登他 (2010) 等がある。

ⁱⁱ ケンタッキー工場の見学から得られた知見は、Johnson and Broms[2000]の第3章で詳細に説明されている。

ⁱⁱⁱ たとえば、ABCの開発では Scovill Corporation, John Deere & Co., Siemens, Hewlett-Packard の実務が参考にされている。

^{iv} Ryan, et.al.[1992], pp.114 – pp.115

参考文献

Ahrens, T., 1997. Talking Accounting: An Ethnography of Management Knowledge in British and Germany Brewers. *Accounting, Organizations, and Society*. 22 (7) : 617-637.

Ahrens, T. and C. S. Chapman, 2005. Management Control Systems and the Crafting of Strategy : A Practice-Based View. *Controlling Strategy: Management, Accounting, and Performance Measurement*. (C. S. Chapman ed.) Oxford University Press. Oxford (邦訳書：澤邊紀生・堀井悟志監訳「戦略をコントロールする：管理会計の可能性」中央経済社，2008年)

Hansen, A. and J. Mouristen, 2005. Strategies and Organizational Problems: Constructing Corporate Value and Coherence in Balanced Scorecard Processes. *Controlling Strategy: Management, Accounting, and Performance Measurement*. (C. S. Chapman ed.) Oxford University Press. Oxford (邦訳書：澤邊紀生・堀井悟志監訳「戦略をコントロールする：管理会計の可能性」中央経済社，2008年)

Hiromoto, T., 1988. Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting. *Harvard Business Review*. July-August, pp.22-26

Johnson, T. H. and A. Broms, 2000. *Profit Beyond Measurement*. The Free Press. (邦訳書：河田信訳「トヨタはなぜ強いのか」日本経済新聞社，2002年)

-
- Kaplan, R. S., 1998. Innovation Action Research: Creating New Management Theory and Practice. *Journal of Management Accounting Research*, 10 : 89-118.
- Kaplan, R. S. and D. P. Norton, 1992. The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*. January-February : 71-79.
- 加登豊・大浦啓輔・新井康平. 2010. 「第4章 現代管理会計研究の方法論上の特徴と諸問題」『管理会計研究のフロンティア』(加登豊・松尾貴巳・梶原武久編著), 中央経済社
- 上總康行. 2010. 「機会損失の創出と管理会計」『企業会計』Vol.62 No.3, 4-13.
- McKinsey, J.O., 1924. *Managerial Accounting*. The University of Chicago Press, Chicago
- 牧戸孝郎. 1979. 最近におけるわが国原価管理の実践の動向」『企業会計』Vol.31No.3, 126-132.
- Myers, M. D., 2009. *Qualitative Research in Business and Management*. Sage Publications Ltd., London
- Smith, M., 2003. *Research Methods in Accounting*. Sage Publications Ltd., London
- Ryan, B., R.W. Scapens, and M. Theobald, 1992. *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*. Academic Press, London