

## 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、信頼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<sup>\*1</sup> (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

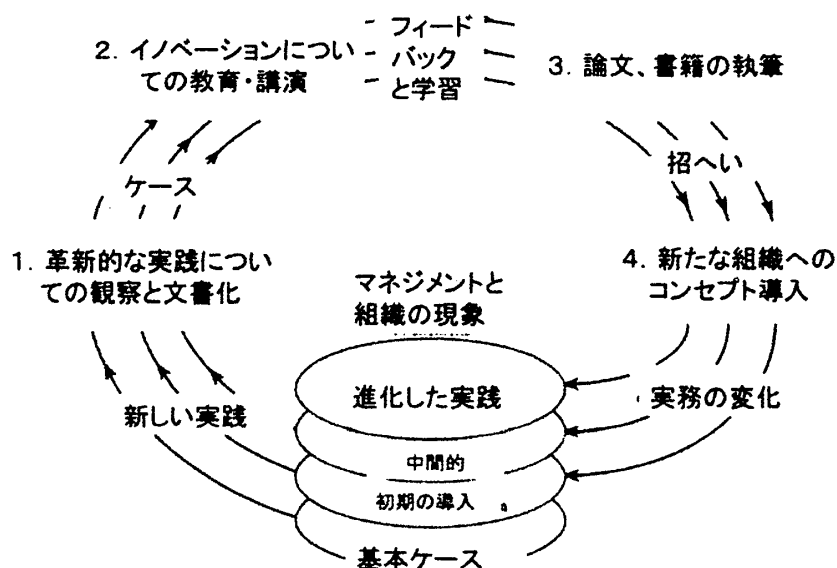
1980年代、管理会計研究では、管理会計研究の機能不全を克服する一つの方法として「実際 (practice)」に目を向けることの重要性が指摘されるようになった。Hopwood (1983) は、会計研究が実際からかけ離れた存在になってしまっていることを指摘し、Kaplan (1983; 1984) は、研究者はもっと実際に目を向けるべきであり、研究者は研究室を出て先進的な組織の実践を学ぶ必要があると指摘した (Kaplan, 1984, p.415)。また、Johnson and Kaplan (1987) は、情報科学やエイジェンシー理論に基づく単純化された企業における単純な意思決定モデルの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<sup>\*2</sup>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

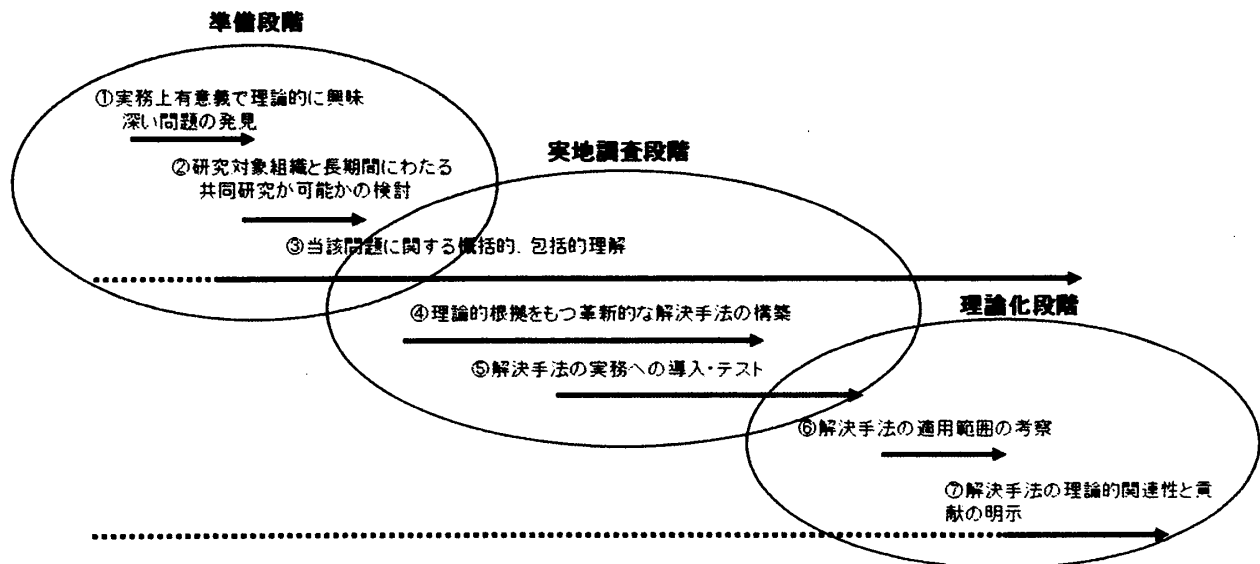
1980 年代以降の管理会計研究におけるフィールドスタディ、そして AR に対する関心の高まりの背景において、理論への貢献が重視されてきたことをふまれば、AR の考え方に基いて研究を行う場合、我々はより理論を意識することが求められる。そこで、AR に関連した研究手法の中で、理論との関係を重視した手法である介入主義者研究 (Interventionist research) について検討してみたい。

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。

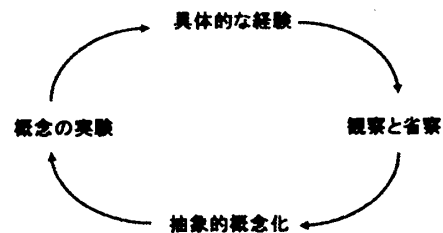
Labro, and Tuomela(2003)は、構築的アプローチは次のような3つのフェーズと7つのステップから成ると説明している(図表2)。すなわち、(1)準備段階：①実務上有意義で理論的に興味深い問題の発見、②研究対象組織と長期間にわたり共同研究が可能かの検討すること、③当該問題に関して概括的、包括的に理解すること、(2)実地調査段階：④理論的根拠をもつ革新的な解決手法を構築すること、⑤解決手法を実務に導入し機能するかテストすること、(3)理論化段階：⑥解決手法の適用範囲を考察すること、⑦解決手法の理論的な関連性と貢献を明らかにすることである(Labro and Tuomela, 2003, 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.