

管理会計研究における“ダイレクト・リサーチ”

～理論と実務との乖離の超克を求めて～

伊 藤 嘉 博

I. 序

過去多くの論者が、管理会計論ないしは管理会計研究の進むべき方向、ならびにそこにおいて適用されるべき方法に関して数々の示唆および提案をおこなってきた¹⁾。それらの諸提案は、それぞれ異なる理論的バックグラウンドを有するが、そこに共通に認められる特徴は、経済学ないしはその根底に脈うつ自然科学流の研究方法に対する一方ならぬ傾倒という事実であろう。しかしながら、自然科学的方法の導入が社会科学の一員たらしめる会計学分野の理論的發展にとって、真に有効かつ適切な手段たりうるかどうかは、大いに疑問であるといわざるをえない。

実際、当該研究方法をめぐる近年数多くの批判が寄せられており、今日それらは無視できない勢力となりつつある。それゆえわれわれは、従来の研究方法を無批判に踏襲するのではなく、その妥当性ならびに新たな研究方法の可能性について再検討する必要性に迫られているといえるであろう。もちろん、問題の性質上、ことは会計学という一ジャンルにとどまらず、「社会科学は本来どうあるべきか」といった根本的な議論へと波及せざるをえないが、さしあたり小論では、上記の批判の上に新たな研究方法を打ち建てようとする、Otley (1985) および Kaplan (1984, 1986) の諸提案の可能性を検討することを通じてこの問題にアプローチしていくことにしたい。

なお、必ずしも明示的ではないが、かれらの提案は Mintzberg (1979) が提唱する“ダイレクト・リサーチ”(direct research) の考え方に負うところが大きいと思われる。ここでダイレクト・リサーチとは、既往の自然科学ならびに社会科学のいずれの研究方法にも与みせず、またいかなる方法論にもとらわれない組織研究のための諸戦略の総称をさす。そこで、当該リサーチが描き出す個々の戦略の具体的な内容の検討は、従来の管理会計研究の在り方に関して少なからず反省を促すとともに、理論と実践との乖離というわれわれの分野が抱える最も重大にしてかつ根本的な問題の解決に対しても、有効かつ具体的な指針を提供してくれるであろう。

1) たとえば Sterling (1972) を参照されたい。そこでは、数多くの論者が会計研究の方法論をめぐる実に様々な議論を展開している。また、他の理論家に大いに影響を与えたという点では、Mattessich (1972) および Watts & Zimmerman (1978) を忘れてはならないであろう。

Ⅱ. 近年の管理会計研究に対する批判的展望

さて、従来の研究方法に対しては、どのような問題点が指摘されうるであろうか。この点については、前述したように多くの論者によって様々な議論が提示されているが、かれらが共通に認識するのは、従来のアプローチにみられる自然科学的手法への傾倒という点である。とくに、近年における行動科学的アプローチやコンティンジェンシー・アプローチのもとで推進されてきた実証的研究の是非をめぐって、議論が集中している点が注目される。

そこでは、実証的会計研究における方法論重視の傾向が、まずもって問題とされてきた (Colville, 1982, Tomkins & Groves, 1983, Hayes, 1983)。くわえて、社会科学と自然科学とでは本来取扱う問題の種類や特質が異なるにもかかわらず、従来ともすればこの事実が無視されてきたことも見過ごしにはできない (Tricker, 1979)。さらには、既往のアプローチにみられる科学的命題とイデオロギーとの関係に関する誤った解釈なども重要な論点とされてきた。

すなわち、従来、会計理論は価値判断とは無縁な経験的・実証的諸命題から構築されなければならないと主張されてきたが (Mattessich, 1972, Watts & Zimmerman, 1978), 「いかに取るに足りないものであるにせよ、価値判断はおそらくあらゆる種類の知的探究にとって避けることのできない問題である。とくに社会科学の領域にいたっては、科学的研究からすべての倫理的かつ心理的要素を完全に除去しようとする試みが成功するとは思えない」 (Yu, 1976)。いいかえれば、実証的研究が完全に価値自由であることを必要条件ないし十分条件とするのであれば、“実証的会計理論”なる概念それ自体が幻想であり、したがってわれわれは、“実証的”という言葉の背後に潜む規範的・イデオロギー的な要素を識別するとともに、会計のみならず、おそらくすべての科学的命題は決して中立ではありえないことを認識する必要がある (Tinker, Merino & Neimark, 1982)²⁾。

もちろん、すべての会計研究が実証的研究を志向してきたわけではない。周知のように近年の管理会計研究のもう一方の潮流は、LP (linier programing) や GP (goal programing) 等の計量的手法を組み込んだ、いわゆる数理的アプローチであり、それらは主として経済学分野で構成されたモデルを基礎としている。ただし、当該アプローチにもまた、見過ごすことのできない問題点が存することが指摘されている。そこでの論点を要約すれば、経済学理論ないし経済学モデルは管理会計研究の指針としては不十分であり、その根拠としては、意思決定の経済的合理性の基準の非現実性、および経済学的伝統を受継ぐ管理会計の理論モデルと管理会計実務との不調和とい

2) また、こうした批判とは別に、会計における実証研究はそもそも実証主義および経験主義に対する誤った解釈ないし認識にもとづいていると指摘する Christenson (1983) のような批判もあることに注目したい。

う事実が挙げられよう (Scapens, 1984, Otley, 1984, Kaplan, 1984)。

だが視点をかえれば、経済学モデルそのものの特質がどうあれ、われわれの理論が実務をないがしろにしてきたという事実、さらには理論形成ないしモデル構築にあたって、われわれがその基礎をもっぱら他の学問分野の成果に依存してきたこと自体が問題とされなければならないであろう。すなわち、近年の管理会計研究は他分野の理論を表面的な判断にのみもとづいて採用してきた。いいかえれば、それらの理論の弱点や欠点をほとんど評価することなしに導入してきたのである (Otley, *op. cit.*, p. 127)。

たとえば、別の機会に述べたように、われわれの理論はその立脚基盤ともいうべき体系論の構築においてすら、他分野の研究成果にひどく負うてきたし、その結果今日われわれは管理会計の組織的貢献に関して他の管理技法と明確にこれを区別できるような固有な役立ちを識別できないばかりか、「管理会計とは、そも何であるのか」といったもっとも根源的な事柄についてすら、一般に合意可能な理解を持ちえていないのである (伊藤嘉博, 1986)。

さらに同様なことは、先にふれた実証的会計研究に対する一連の諸批判についてもいえるかもしれない。というのも、それらの批判は、われわれの理論の歴史的な発展過程を通じて、いわば内在的に生じてきたものというよりも、それ自体関連分野、とくに経済学や社会学の領域においてくりかえて議論されてきた、いわゆるラディカルズの批判を導入するという形で展開されてきたからである。実際そこにあっては、実証的研究を推進することが会計理論ならびに会計実務にいかなる問題を引起すことになったのかということが必ずしも明確にされてこなかったからである。

あらためて述べるならば、従来のアプローチによってもたらされた重大な問題の一つは、理論と実務の乖離である。もちろんこのことは、これまでもしばしば指摘されてきたが、それらはもっぱら実務家との非公式な接触を通じてもたらされた逸話的な証拠にもとづくものであり (Scapens, *op. cit.*, p. 36)、かかる乖離が現実は何によってかつどのような形で生じているかを、アカデミックな立場から詳細に分析した研究は見当たらない。それどころか、ともすればわれわれは、その原因を実務の側にもとめ、理論の現実的適用に至るまでのタイムラグによって説明しようとする傾向がある (*ibid.* p. 39)。しかしながら Hopwood (1983) は、かかる乖離の原因が既往の会計研究の側にこそ求められるべきであると強調する。すなわち、かれによれば、既往のアプローチでは会計は疑問の余地がないほどに自明な現象であり、くわえて静的かつ同質的現象であるとみなされ、会計が組織目標や組織活動の形成ないし方向づけにどのような方法で貢献するかという問かけを怠ってきたというのである。したがって Hopwood は、まずもって会計を動的な現象として再検討し、それがいかにして今日ある地位を獲得するに至ったかを、そしてこれを変革するにはいかなる方法があるかを探究する必要があると論ずる。さらにかれは、今後の会計研究を方

向つけるべく一連の提案を試みているが³⁾、その具体的な戦略は示していない。かわってそれは、Kaplan (*op. cit.*), Otley (*op. cit.*) によって展開されることとなった。

かれらの議論もまた、Hopwood と同様に管理会計研究の現状に対する危機感から出発している。すなわち Kaplan は、現行の管理会計実務は1925年以前の状況に停滞しており、したがって、われわれは革新を望む実務的要請に応えることを期待されているが、管理会計論それ自体は現実の組織には無関心であり、もっぱら経済学分野で開発されたモデルを援用した技法なり手法を開発してきたと述べるとともに、それらの多くは実務上の説得力を欠いた不毛の理論にすぎないと論ずる⁴⁾。そこでわれわれは、研究室を離れ革新的な組織の実務から学ばなければならないと、かれは強調する。なおかつ当該研究は、フィールドベースの帰納的・記述的なリサーチでなければならないという。

Kaplan (1986) はさらに、最近の論文においてかかるフィールド研究の重要性を広範囲に論じている⁵⁾。なお、かれのいうフィールド研究は、ある単一の実体の詳細な考察をさすケース・ス

3) Hopwood の提案は、本文で述べたごとく、会計を動的現象としてとらえるべきだとする議論の他に、以下の6つの議論から構成されている。

1. すべての会計現象は同質なものではなく、組織過程において多様に展開されうる。したがって、かかる多様性をもたらす諸要因とともにこのことを認識する必要がある。
 2. 会計担当者以外の組織成員が、かれらとは異なるマップをもつという事実を認識する必要がある。すなわち、会計担当者の組織像や説明は、組織成員によってもたらされるそれらのうちのたかだか一つにしかすぎない。
 3. 会計によってもたらされる秩序と混乱との間の緊張を認識する必要がある。
 4. 会計の反射的 (reflective) 役割とともに、その構成的 (constitutive) 役割を認識する必要がある。すなわち、会計システムは環境や技術その他によって影響をうけるが、一方においてそれは組織世界を構成する上で積極的役割をも果たしているのである。
 5. 会計に対する社会の影響を認識する必要がある。すなわち、会計が組織と切離せないように、組織も社会的コンテクストと切離しては考えられない。したがって、会計は組織と社会の双方から影響されるのである。
 6. 会計研究の革新を図る必要がある。すなわち、組織と社会における会計の役割や意義を明らかにするための新たな探究方法が開拓されなければならない。
- 4) Kaplan のかかる議論に対して、伊藤教授は1925年以降の管理会計の展開はかれが考えるほどに不毛ではなかったと論評している。教授はその根拠として、米国会計人協会 (NAA) 等によって実施された実態調査の結果を参照し、1925年以後も管理会計実務は以前として発展を続けてきたのであり、Kaplan がこの点に注意を払わなかったのは、1925年を境としてかれの関心が実務から理論へと変わったためであると指摘している (伊藤博, 1986, pp. 246—244)。
- 5) そこにおいて、かれは分析方法の分類をつうじてフィールド研究を以下のように定義し、かつ位置づけている。
1. アプリオリな研究：明示的なモデル操作や実験ないしは経験的分析をとらぬ概念的推論。
 2. モデリング/シュミレーション
 3. 実験室/フィールド実験：人為的なデータにもとづく、ないしは人為的なセッティングにおける学生あるいは実務家を被験者とした実験。
 4. サーベイ：直接的観察によらない現実の組織からのデータの収集。
 5. 個人的観察：現実の組織における現行の諸実務の記述。
 6. 経験的研究：現実の組織から入手されたデータの統計的分析。
 7. フィールド研究：組織における管理者の意思決定、行動および態度におよぼす会計情報の影響に関する分析 (Kaplan, 1986, p. 431)。

タディ、前者のクロスセクショナルな分析をさすフィールド・リサーチ、そして現実の組織内の複数の変数の実験的操作とかかる操作が複数の独立変数に及ぼす影響の測定をさすフィールド実験から構成されるが、なかでもケース・スタディの重要性が強調されている。すなわち、ケース・スタディはその他のリサーチの基礎を提供し、会計実務を分類するためのビルディング・ブロックとなるとともに、モデリングや理論構築あるいは仮説設定活動のための基礎をも提供する (Kaplan, 1986, pp. 442-443)。

かくして Kaplan は、観察と記述が科学的探究の出発点でなければならないと主張するが、経験的研究が今後の管理会計研究の主流にならなければならないという主張は、Otley にも共通している。ただ Otley の場合には、ケース・スタディなどのフィールド研究とともに定性的分析や学際的研究の重要性をも合せて認識するのである。とくに、研究者および実務家の双方が共に関心を抱くような問題を探究し、かつ共通に興味をひかれるような理論を構築すべきであるという勧告、理論(ないし仮説)の検証にではなく理論形成にこそ重きを置くべきだという勧告、および探究される状況に直接関与する人々の知覚を含む観察された社会現象に対する説明を引出すために、解釈的アプローチが必要であるという勧告に、かれの議論の特色がよく現れている。

ところで Otley は、これらの勧告から導かれるリサーチのための戦略を、管理会計が組織的なコンテキストにおいて、組織によってどのように用いられているかを記述し説明するために、いいかえれば、なぜそれは用いられてきたのか、かつそれはなぜある状況のもとでは有効に作用し、他の状況下ではそうでないのかを理解するために設計すべきであると論ずる。なお、かれはかかる戦略にもとづく研究を“グラス・ルーツ研究”と呼んでいるが、明らかにそれは、Mintzberg (1979) が提唱した“ダイレクト・リサーチ”の考え方を踏襲するものであると思われる。さらに先の Kaplan の議論も、相当程度ダイレクト・リサーチに影響を受けていることは間違いない。そこで、次節ではかかるダイレクト・リサーチを詳細に検討することによって、この新しい探究方法が管理会計論の発展にとっていかなる意義と可能性を持つものであるかを検討していくことにしたい。

もっとも、ダイレクト・リサーチは、管理会計研究の新たな方向を画すべく意図されたものではない。それは、Mintzberg が永年の研究活動から経験的に導きだした組織研究のための指針をなす戦略から構成されている。しかしながら、管理会計は組織を離れては存在しえないし、実際それはより広範な組織プロセスの一部分にしかすぎない (Otley, *op cit*, p. 98)。それゆえ組織研究のための戦略は、そのまま管理会計研究のための戦略でもある。くわえて、Kaplan や Otley の議論を他分野における研究成果の表面的な援用として終わらせないためにも、Mintzberg の議論に立返ってこれを検討する必要がある。

Ⅲ. ダイレクト・リサーチの意義とその可能性

前述したように、ダイレクト・リサーチは、Mintzberg 自身の過去の研究活動から導出された、かれ独自の理論哲学を表現する7つの戦略から構成されており、それらはかれがこれまでに携わってきたリサーチの諸特質をいわば回顧的につづったものであるが、むしろわれわれはこれを、Kaplan 等がそうしたように、つぎのごとく今後の組織研究に対する勧告として受止めるべきであろう。

- (1) リサーチは、可能なかぎり、純粋に記述的でなければならない。
- (2) リサーチは、ある意味ではどこまでも単純な方法論によるべきである。
- (3) リサーチは、可能なかぎり、純粋に帰納的でなければならない。
- (4) にもかかわらずリサーチは、実際のところシステムティックである必要がある。
- (5) リサーチは、現実の組織におけるタームで測定されなければならない。
- (6) リサーチは、特記すべき点として、システムティックなデータが逸話的なデータによってサポートされることを確保しなければならない。
- (7) リサーチは、異なる諸要素を理想的ないしは純粋なタイプの形状に総合かつ統合しようとするものでなければならない。

まず第一の戦略について Mintzberg は、従来の組織研究にあってはほとんどみられない戦略であると強調しているが、それは近年の管理会計研究に対して批判的展望を投げかける Kaplan や Otley をはじめ多くの論者の見解とも一致しよう。なお Mintzberg は、当該戦略が既往の方法論の多くに疑いの目を向けさせることになるであろうと示唆するが、ダイレクト・リサーチのもつそうした特質は第2・第3番目の戦略により端的に表現されている。

すなわち、既往の研究にあっては、方法論の選択に対して厳格な固定観念が存在し、研究成果のもつ意味はもっぱら統計的有意性によって判定されてきた。これに対し、かれがこれまでおこなってきたリサーチでは、たとえばマネージャーのオフィスに座してかれが何をしているかを観察したり、あるいは組織における意思決定の流れを追跡するといった、より単純にしてかつよりダイレクトな方法論のほうが有用な結果を生んできたという。もっとも、標本のサイズの問題のためにこうした方法論は、いわゆる権威者によって拒絶される傾向にあるが、要は標本の数ではなく探究の深さであり、要求される標本のサイズは、本来探究される問題に依存するとかれは強調する⁶⁾。

6) Kaplan や Otley が、ケーススタディを有効な分析手段と考えるのもこの理由による。すなわち、Otley の言葉を借りていうなら、それは「小数のサンプルについて縦の、つまり深い洞察を提供する」のである (Otley, p. 147)。

さらにかれは、組織論の権威ある研究者たちは、Popper 流の方法論に毒されていると嘆く。というのも Popper (1968) は、Mintzberg が第 3 番目の戦略として挙げた帰納的アプローチを、科学的探究の論理の一部を構成するものではないとして無視したからである。これに対し Mintzberg は、演繹法は確かに科学の一部ではあるが、それは関心あるかつ挑戦すべきパートではないと反論する。

かれはまた、帰納的研究には 2 つの基本的な段階があると示唆する。その一つは、パターンや一貫性を精査するための探策的 (detective) 作業であり、もう一つは創造的飛躍 (creative leap) の段階である。とくに第 2 の段階では、文字どおりデータを越えた研究者の創造的洞察が要求される。とはいえ、組織研究においても、またわれわれの分野にあっても、「研究者は対象に対して常に客観的でなければならない」という科学主義の神話が存在するために、研究者の主観的洞察を要求するこの研究プロセスは容易に受け入れられそうにない。だが Mintzberg は、またしてもこう反論する。

「データと理論との一対一の対応など存在しない。データが理論ないし理論を越えた何かを生むことはない——研究者のみが理論を生む——ということはデータによって真実であると立証されうる。すべての理論はデータから抽象化されたものであり、それが記述しようとする世界を単純化してしまいが故に偽りである。そこでわれわれの選択は、理論が真であるか偽であるかということにあるのではなく、より有用な理論か否かということにある。そしてくりかえすなら、有用性は十分な探策的作業からもたらされ、レリバントな方向への創造的飛躍によって強化されるのである」(Mintzberg, *op. cit.*, p. 584)。

かくして Mintzberg は、理論形成よりもむしろデータ偏重の理論検証に重点を置く昨今の風潮に釘をさすのであるが、その一方でかれは第 4 番目の戦略が示唆するように、標本の数がいかに小さくとも、また何に関心をもとうと、特定の種類のデータを体系的に収集するために、確かな照準を定めて組織に赴くように務めなければならないと強調する。

つぎに第 5 番目の戦略に関わらせてかれは、組織研究において理論構築の最大の障害となるのは、その実際の職能とは無関係な抽象的なカテゴリーに組織をはめ込もうとするリサーチであると言及する。ここでかれは、“統制量”や“環境の不確実性”といったコンティンジェンシー・アプローチのもとでしばしば用いられた変数を例にとり、血のかよった組織をこうしたカテゴリーによって測定しても、それは不毛の記述に終わるだけだと論ずる。すなわち、現実の企業の「管理者も (また) 抽象化を行い、環境がどれ程複雑かを (あるいは複雑性とは何を意味するかといったことさえ) 決定するのだと研究者が期待するとき、かれは自身の責任を回避するであろう。管理者たちは複雑な諸環境について考えることはない。かれらはプラスチックのような新しい素

材について思考し、R&D の人材をマーケティングの担当者と一緒に働かせるといった問題について、そして提案されたいくつかの法律が売上高にいかに関与するかということについて思考するのである」(ibid., p. 587)。

かくして Mintzberg は、現実の組織におけるタームによって組織を測定すべきだと主張する。それは、まずもってわれわれのフィールドである現実の組織に向いて行くことを意味し、また組織において実際に起こっていることを測定するという意味する。

ところで Kaplan は、第 7 番目の戦略にとくに注目した。かれによれば、当該戦略には既往の管理会計研究が見失ってきた喜びや興奮 (fun and excitement) が込められているという (Kaplan, 1984, p. 415)。実際それはダイレクト・リサーチの核をなす戦略であるといつてよいだろう。すなわち、Mintzberg はこう論及している。

「システマティックなデータは、われわれの理論の基礎を形作るけれども、(理論) 構築を可能にするのは逸話的なデータである。理論構築は豊富な記述、すなわち逸話からもたらされる豊かさ (richness) を要求するように思える。われわれは“ハードデータ”のなかにあらゆる種類の関係を見出すことはできないのであり、それはハードデータの説明を可能にする“ソフトデータ”の利用を通じてのみ可能となる。そしてもちろん、説明がリサーチの目的である。水に決して近づくこととしない研究者、データをサポートする逸話なしに、離れたところから計量的なデータを収集する研究者はいつも興味ある諸関係を説明することが困難であろう (かれはそれを発見できないであろう) とわたしは信ずる。たぶんこのことは、われわれの知力 (mind) をいかに働かせるかということになんらかの関係を有する。それらの創造的飛躍はわれわれの潜在意識下のメンタルなプロセス、すなわちわれわれの直観から結果するように思える。そして直観は、明らかに物事の“意味”を要求する——かれらはどのように感じ、調べ、“思う”のか。われわれは“触れてみる”必要がある。われわれのリサーチにあつては、測定不能な現象の重要性に——また現在の組織戦略に及ぼす組織の歴史やイデオロギーの影響に、さらに意思決定の際に果たすパーソナリティや直観の役割といったものにますます印象づけられる。このことを見落とすことは、組織の真の活力を見落とすことに他ならない」(ibid., pp. 587-588)。

最後の戦略は、第 5 番目の戦略と深い関わりを有する。すなわち、組織は数多くの諸要素が相まって機能しているから、既往のリサーチのように組織を連続的かつ二変量的な諸関係をもとに記述するのではなく、これを多くの諸要素からなる形態として理解すべきであるという。そしてさらに Mintzberg は、こう強調するのである。

「われわれのカテゴリーを創造するために、経験的なデータが必要になる——システムティックなデータは多くの逸話によって強化される——けれども、それらが機械的なデータリダクション技法から得られることを期待するものではない。創造的飛躍という形をとってわれわれが目指すのはパターン認識であり、機械ではなく人間の頭脳こそがかかる飛躍に到達することができる」と信ずる」(ibid., p. 588)。

およそこれがダイレクト・リサーチの概要である。一口でいえば、それは現実の組織に根差した、いわば組織研究の原点への回帰を呼びかけるものであるといえよう。おそらくそれは、当該分野の今後の発展に大きく寄与するに違いない。というのも、ダイレクト・リサーチはすでになりの成果をあげているからである。

たとえば、経営管理者の実際の職務を分析した Mintzberg (1973, 1975) の研究は、かかる職務にまつわる数々の信仰を明らかにするとともに、かれらの現実的な職務を構成する10の役割を提示し注目を集めたし、その後も戦略的計画設定の現実的プロセスの解明とその非構造化性を分析した研究 (1976, 1978) 等、ダイレクト・リサーチに依拠するかれの研究は、組織論はもとより他分野の諸研究に対しても多大の影響力を及ぼしてきた。そうであれば、同様にそれは管理会計研究に対しても有効な戦略たりうるであろうか。すなわち、ダイレクト・リサーチを実行ないし発展させることは、Kaplan や Otley が示唆するように、今後の管理会計研究を方向づけ、さらに理論と実務の乖離というわれわれが抱える根本的な問題の解決を可能にすることになるであろうか。

これまでも、組織的なグラウンドのなかでわれわれの研究を推進することの必要性はくりかえし主張されてきた。実際、管理会計分野における組織研究は、1950年代にまず組織の構成員たる個人に焦点をあて、パーソナリティや認知特性といった変数が意思決定プロセスに及ぼす効果が分析され、つづいて集団としての特性(社会心理学的変数)の分析が、さらに近年にあっては環境や社会特性(社会的変数)の分析へと続いてきた。しかしそれらは、Kaplan 等が強調するように、現実の組織とは遠く離れた実験室のなかで、あるいは方法論上の制約のためにごく少数の限られた変数間の関係をつうじて分析されてきたにすぎない。また、一方において、近年の管理会計研究では、情報提供機能の拡充を意図したシステム設計と運用のためのモデルの開発を進めてきたが、会計情報が現実の組織のなかでどのように用いられているかを考察した研究はほとんど見当たらない。いうならば、これらの事実が今日の理論と実務の乖離を生む原因、ないしは少なくともこれを助長する一因となったことだけは間違いない。だからこそ、われわれはまずもって現実の組織に向向していかなければならず、そこで実務家と同じものを見、かれらと同じように考えてみる必要があるのだという Kaplan および Otley の勧告は、確かに説得力をもっている。ただし、先にふれたように、ダイレクト・リサーチの考えかたをベースにしているという共

通点をもつとはいえ、両者の見解には微妙に異なるものがあることに注目する必要があるだろう。

すなわち、Kaplan はダイレクト・リサーチの本質をフィールドベースの、いかえれば、観察に根ざしたリサーチ戦略という観点からのみとらえ、これをケーススタディ等の具体的な手段を介して管理会計研究に導入することを勧告するが、フィールド研究だけがわれわれにとって唯一有効な戦略であるといえるであろうか。

一方 Otley の場合、ダイレクト・リサーチは従来の方法論に制約されない研究者のクリエイティブな活動を可能にする戦略という観点から認識され、したがってケーススタディ等は、そのための一手段としてのみ観念されているように思う。実際 Mintzberg は、データを越えた研究者の創造的飛躍や直観の重要性をくりかえし強調している。筆者なりに敷衍するならば、われわれ研究者はその洞察力と想像力によって、データの背後に隠れた現象の意味の関係づけをおこなう必要がある。なぜなら、そうしたプロセスをとらぬ研究は、たんなる客観的なデータの羅列に終わってしまうからである。

もちろん Kaplan も、理論構築をおこなうにあたって、ケーススタディ等を通じて入手されたデータを解釈するプロセスの重要性を認識するが、そのための具体的な手段ないし手続については言及していない。これに対し Otley は、解釈的アプローチの導入を提案する。すなわち、かれは人々の行為の観察は、そこに行行為者を含めることなしには成立しないから、かかる行為の意味を理解するための研究が必要であると論ずるのである。ここで解釈的アプローチとは、研究される状況に直接関与する人々の知覚や主観的理解を含めた観察された組織現象に対する説明を目的とする研究をさす。しかもそこにあっては、知覚や主観的理解は他の事象を説明するための変数として用いられるのではなくて、それ自体が研究の対象とされるのである⁷⁾。

なお解釈的アプローチを展開するための理論的基盤は、シンボリック相互作用論やエスノメソドロジー、あるいは現象学といった主観主義に根ざす社会学理論によって提供されるが、これらの理論を管理会計研究へ導入することの意義と可能性については、これまでも広範に論じられてきたし (cf, Colville, 1982, Tomkims & Groves, 1983, Hopper & Powell, 1984, Otley, 1984, 伊藤, 1984), 筆者自身も企業予算の組織的貢献を理解すべく、当該アプローチを発展させた予算研究を試みてきた (伊藤, 1985)。その折に述べたことであるが、確かに解釈的アプローチは、われわれが共通に関心をもつ重要な問題 (たとえば、管理会計は組織においていかに、かつなぜ用いられ、そして何ゆえにそれはある状況下では有効に作用し、他の状況下では作用しないのかといった、前節で指摘したような問題) に対して深い洞察を可能にしてくれるように思われるが、同時にそれが陥りやすい問題点をもあわせて認識する必要があるだろう。というのも、解釈的アプローチでは、われわれの

7) この点について Mintzberg は、もし他の事柄を説明するための変数として用いるのであれば、知覚について研究すべきではないと論及する (Mintzberg, 1979, p. 586)。

社会の構造が行為者の主観的な意味連関には還元しえない、客観的な構造をもつという事実が見逃されてしまう傾向にあるからである。しかしながら、当該問題点は解釈的アプローチの有効性を否定するほどに決定的なものではない。すなわち、社会を人々の主観的な意味の観積過程の所産であるという認識にとどまることなく、かかる解釈過程を条件づけ、そのことによって意味そのものを客観化されたいわば常識的理解たらしめている社会構造の意味連関のプロセスを共に探究することによって、それは容易に克服できるであろう⁸⁾。

さらに、解釈的アプローチはケーススタディ等のフィールド研究と競合するものではない。すなわち、Kaplan (1986) の論文に対するコメントのなかで Tomkins (1986) は、解釈的アプローチは広義にはフィールド研究と称されうると論じているが、筆者もこの意見に同意したい。そうであれば、管理会計研究をより一層発展させるべくわれわれは、解決すべき問題に対してどれ程の、かついかなるタイプのフィールド研究が可能かを検討する必要がある。そしてその場合、Kaplan が示唆する一般的なタイプのフィールド研究をおこなうことは、われわれが探究すべき問題が何かを発見するために不可欠の手段となるであろう (Tomkins, 1986, p. 455)。

Ⅳ. 小 括

小論は、既往の研究に批判的展望を表明し、かつその軌道修正を示唆する Kaplan, Otley 両者の研究、およびかれらの勧告に少なからぬ影響を与えたと思われる、Mintzberg のダイレクト・リサーチの内容を検討することを通じて、管理会計研究の進むべき方向を模索しようと試みてきた。そこからえた一つの結論は、管理会計研究は今後「観察」を主たる手段として展開されていくであろうという可能性である。すなわち、それはいわゆる理論と実務の乖離の超克を図るべく、われわれを現実の組織へと向かわせるとともに、管理会計研究のステータスを科学的研究の次元まで高めるであろう。なぜなら、人間の思考の特徴は観察のなかからいくつかのパターンを探索し、そこから一般化や予測を引出すことであるが、科学的研究はそれらの思考プロセスの公式化されたものであるからである (Otley, *op. cit.*, p. 138)。

なおここでいう観察は、ケーススタディやフィールド・リサーチ等の特定の手續に限定されるものではない。たとえば、解釈的なリサーチ等もそのための重要な手段を提供するであろう。いかえれば、われわれは組織において何が起きているかを、行為を通して観察するのみならず、かかる行為に先行する行為者の意味の解釈過程をも、その観察の対象とするのである。

小論においてはまた、共にダイレクト・リサーチをベースにしながらも、Kaplan と Otley とではその強調点が異なることを指摘してきた。考えるにそれは、管理会計研究それ自体の目的に対する両者の認識の違いに起因しているように思う。Kaplan の場合、それは実務を望ましい方向

8) このことに関する詳細な議論については、伊藤嘉博 (1985) を参照されたい。

へと導くことであり、そこで革新的な実務を観察し、さらにこれを理論として一般化することによって実務的要請に根ざした提案をおこなうことに求めていると考えてよいであろう。一方 Otley の場合にも、管理会計研究の目的は Kaplan の場合と同様に、理論を一般化し、検証し、かつ精練することであるが (*ibid.*, p. 138), それが目指すのは実務的な要請への直接的な呼応ではなく、管理会計の組織的貢献とその影響に関する十分な解明である。いいかえれば、Otley が意図する管理会計研究はいささか射程距離の長いものであるということができよう。もちろん、われわれの研究は否応なく実務への貢献を期待されている。しかしながら、近い将来において実務を改善へと導く有益な提案ないし勧告を導出できたとしても、前述した管理会計の組織的貢献とその影響に関する十分な解明のうえに導かれたものでない限り、それはアドホックな提案ないし勧告に終わるのである。

最後に、小論はダイレクト・リサーチに込められた Mintzberg のメッセージを改めて確認しておくことにしたいと思う。すなわち、かれは方法論にとらわれない自由な、かつクリエイティブな研究の必要性を終止強調してきた。いいかえれば、本来科学とはクリエイティブな活動を意味するが、このことはいわゆる科学的な方法論が論じてきた制約のために過少評価されてきたのである (*ibid.*, p. 148)。それゆえに、われわれは今こそ方法論の鎖から自らを解放し、われわれが解決を迫られている問題が何であるのかをじっくりと考える必要がある。なぜなら、かかる問題こそが、われわれがこれから何をなすべきかを決定しうるからである。

参 考 文 献

- Colville, I., "Reconstructing Behavioral Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 6, No. 2, 1981, pp. 119-132.
- Christenson, C., "The Methodology of Positive Accounting", *The Accounting Review*, Jan 1983, pp. 1-21.
- Hayes, D. C., "Accounting for Accounting; a Story about Managerial Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 2/3, 1983, pp. 241-249.
- Hopwood, A. G., "On Trying to Study Accounting in the Contexts in which it Operates" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 2/3, 1983, pp. 287-305.
- 伊藤 博稿「管理会計論再定式化の方向とその課題」*会計*, 第127巻, 第3号, pp. 1-16, 第4号, pp. 1-17, 1985.
- 稿「管理会計論史への序論」*経理研究*, No. 30, Spring, 1986. pp. 240-249.
- 伊藤嘉博稿「組織的権力構造の“シンボル”としての企業予算～管理会計分野における現象学的接近の意義と可能性～」*城西大学経済学会誌*, 第21巻, 第1号, 1985. pp. 23-48.
- 稿「管理会計論の根本問題～序説；体系論にみる信仰と現実～」*城西大学経済学会誌*, 第22巻, 第1号, 1986, pp. 77-101.
- Kaplan, R. S., "The Evolution of Management Accounting", *The Accounting Review*, July 1984, pp. 390-418.

- Mattessich, R., “Methodological Preconditions and Problems of a General Theory of Accounting”, *The Accounting Review*, July 1972, pp. 469-487.
- Mintzberg, H., *The Nature of Managerial Work*, New York; Harper & Row, 1973.
- , “The Manager’s Job; forkrore and fact”, *Harvard Business Review*, July August 1975, pp. 49-61.
- , H. D. Raisinghani and A. Theoret, “The Structure of ‘Unstructured’ Decision Processes”, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 21, 1976. pp. 246-275.
- , “Pattern in Strategy Formation”, *Management Science*, Vol. 24, 1978, pp. 934-948.
- , “An Emerging Strategy of ‘Direct Reserch’”, *Administrative Science Quarterly*, December 1979, pp. 582-589.
- Otley, D. I., “Management Accounting and Organization Theory; A Review of Their Interrelationship”, in Scapens, R. W., D. T. Otley and R. J. Lister, *Management Accounting, Organizational Theory and Capital Budgeting; Three Surveys*, Macmillan, 1984, pp. 96-164.
- Popper, K. R., *The Logic of Scientific Discovery*, New York; Haper & Row, 1968. (大内義一, 森博訳『科学的発見の論理』上下巻, 恒星社厚生閣, 1971.)
- Scapens, R. W., “Management Accounting~A Survey Paper”, in Scapens, R. W., D. T. Otley and R. J. Rister, *Management Accounting, Organizational Theory and Capital Budgeting; Three Surveys*, Macmillan, 1984, pp. 15-95.
- Sterling, R. R. (ed), *Research Methodology in Accounting; Paper and Responses from Accounting Colloquium II*, Scholars Book, 1972.
- Tomkins, C., “Commentary on R. S. Kaplan ‘The Role for Empirical Research in Management Accounting’”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, No. 4/5, 1986, pp. 453-456.
- , and R. Groves, “The Everyday Accountant and Researching His Reality, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 4, 1983, pp. 407-415.
- Watts, R. L. and J. L. Zimmerman, “Toward a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards”, *The Accounting Review*, January 1978, pp. 112-134.
- Yu, S. C., *The Structure of Accounting Theory*, The Board of Regents of the Stale of Florida, 1976. (久野光朗監訳『会計理論の構造』同文館, 1982)