


Hirao School of Management Review

 CUBE 西宮 マネジメント創造学部

Hirao School of Management

本文情報

出版物タイトル： Hirao School of Management Review
巻： 第1巻
論文固有番号： HSR-2010-1-001
開始ページ： 1
終了ページ： 16
原稿種別： 論文
論文タイトル： 「実務家の視点」に基づく管理会計研究方法の展望
第一著者： 新井康平
第二著者： 北田皓嗣
第一著者所属： 甲南大学マネジメント創造学部講師
第二著者所属： 神戸大学大学院経営学研究科博士課程後期課程，日本学術振興会特別研究員

「実務家の視点」に基づく管理会計研究方法の展望

新井康平，北田皓嗣

【要約】

この論文では、管理会計研究が導き出す知見について、その研究成果を経営実践での利用主体である実務家との関係について議論している。具体的には、実務家らが管理会計研究の論文や著作に接する際に潜在的に示される期待を想定し、知の類型を示すことによって議論を進めている。まず、「大きい話」－「近い話」という研究の分類軸を提示し、事例研究等に代表される「近い話」が提供する知の類型が複数あるため、実務家が研究への期待ギャップを生じさせ易いことを議論する。また、実証的研究と補完的な関係にある「近い話」の可能性を指摘し、その実例を示す。

【キーワード】

実践，実務家，管理会計

1. はじめに

管理会計研究は、その研究成果が研究者集団を含む社会にとって有用であるかはその価値が判断され、また、その成果は一種の公共財であるといえる(加登, 2003)。もちろん、管理会計研究の価値を、研究成果が社会に対してどれほどの有用性を持つのかという単一の尺度で評価することはできない。だが、本論文では管理会計研究の成果を享受する社会要素のうちでも、企業での「実務家」に焦点を絞って議論を進める。なぜなら実務家が学術研究を評価する上で、経営実践への有用性の重要度は相対的に高くなるといえるからであ

る。

管理会計研究の実践からの乖離への問題が指摘されてから久しいが(Johnson and Kaplan, 1987), 会計は実際の活動の中では(accounting in action), 実務家にとってどのような価値を持つのだろうか。この論文では, 管理会計研究が実務家にどのように貢献するのかという議論の端緒として, 「実務家は管理会計研究論文に何を期待できるか」という問いについて, 我々なりの回答を用意することを目指す。

本論文では, 既存の研究のうち経験的な研究(empirical research)を射程として議論を進める。ここで, 経験的な研究とは現実世界との接触を持つ類の研究である。なぜこの種の研究に限定するかといえば, エイジェンシー理論の数学モデルや最適化モデルの工学モデルのような経験的ではない研究は, 研究内容の理解に一定の訓練が必要とされるため, 実務家には相対的に利用される頻度が低いと想定されるからである。

我々は経験的研究を産業レベルで分析を行う「大きい話(遠い話)」なのか, 企業レベルや部門レベルとなる「近い話(小さい話)」のいずれかの類型に分類する。この分類は, 科学哲学や研究方法論に依拠したものではなく, 実務家が, 管理会計研究により提供される知見を利用する際に, 経営実践への効果的な知見の反映されることを意識した分類である。ほとんどの「大きい話」が実証的な研究に分類され, これらは適合性についての科学的な知を実務家にもたらすことを議論する。その上で, 「近い話」を, 実証的研究と代替的な関係にある二つの知, 「規範的な知」と「物語的な知」, さらに「大きい話」と補完的な関係にある「分析的な知」の三つに分類しており, 実務家の経営実践との関係について理論的に考察している。また, 実証的な「大きい話」と補完的な関係にある「近い話」については, 我々が実施した実際の調査をもとに議論を行う。

2. 管理会計研究の知の類型

本節では, 管理会計研究を実務家が主体となる経営実践との関係の視点から類型化している。まずは, 管理会計研究を大きく「大きい話(遠い話)」と「近い話(小さい話)」に分類する。ここでは, 既存の管理会計研究の多くの「大きい話」が, 統計的かつ実証的な研究であり, 実務家に「俯瞰的な知」を提供することを論じる。対して, 事例研究に代表される「近い話(小さい話)」が実務家に提供する知は多様である。そこで本節の後半では, 「近い話(小さい話)」が実務家に提供する知の類型を, 「規範的な知」, 「物語的な知」, 「分析的な知」の3つに分類し議論を行う。

2.1 管理会計研究における「大きい話」

個別の実務家にとって, 自身が経験した管理会計の実践が, 産業全体や他産業を含めた

経済全体でどのような位置にあるのかについて、個人的な経験だけを頼りに理解することは難しい。あるいは、自身が経験した管理会計実践を規定する環境要因やその実践がもたらす結果が、一般的・平均的にどのような因果関係にあるのか、さらには自身の経験がその平均的な因果関係からどのように乖離しているのかを理解するのは、同様に困難なことだといえる。

管理会計研究の中には、実務家の個人的な経験の範囲を超えた状況を対象にしたものも多く、大規模なアンケート調査や財務諸表などの公開情報に基づいた大量サンプルの分析を行っている。実務家にとって、これらの研究は自身の個人的な経験を大きく超える議論を提供するため、これら議論を本論文では「大きい話」と呼ぶ。コンティンジェンシー理論や実態調査などのアンケート調査に基づく統計的かつ実証的な分析は、「大きい話」を代表する分析といえるだろう。

それでは、この「大きい話」が提供する知見は、実務家の経営実践とどのような関係にあるのだろうか。大きい話は実務家の個人的な経験を超えた分析レベルで展開されている。つまり、実務家が自身の直面している実践を、より大きい視点から俯瞰することにより、その実践が平均的なものなのか、あるいは平均から離れた特殊なものであるのかを理解することが出来る。平均的な実践は全体像としてある種の最適性を予想させるが、もちろん個別事例での最善を保証するものではない。しかしながら産業全体との関係のなかで相対化することで実務家は経営実践において問題を解決したり、これから直面する可能性のある問題を予測したりする上で研究の知見を利用することができる。例えば、自身が平均にいう情報は、産業の平均的な状況から差別化するきっかけをあたえることもできる。あるいは、平均から乖離しているという状況は、自身が直面している問題が平均的な実践へと回帰することで解消される可能性も持っている。このように、直面する実践がどのような分布の中のどの辺りに位置づけられるのかという情報を得られるため、「大きい話」が実務家に提供する知見は「俯瞰的な知」であるといえよう。

ただし、管理会計研究の「大きい話」がうみだす「俯瞰的な知」のみで実務家にとって十分に有用な知見を提供出来る訳ではない。これらの研究群に対しては経営学全般の文脈においても方法論的な観点からも批判的に検討されており、「法則の定立不可能性」、「コンテキスト依存性の問題」、「システムについての詳細な記述の抽象化」といった問題が指摘されている。

「法則の定立不可能性」は、特に経営戦略やマーケティング分野で議論されてきたが、同様の批判が管理会計研究の「俯瞰的な知」にも当てはまる。経営実践を支配する一般的な法則を、自然科学と同様に定立することがほとんど不可能であるという立場からの批判である(沼上, 2000; 栗木, 2008; 楠木, 2009)。つまり、法則定立が不可能な状況では、「大

きい話」が提供する知見は実態調査以上の意味を持たないの¹。この点は、戦略に関連する管理会計研究において顕著である。例えば、多数の企業を対象として、BSCの戦略マップに含まれる項目を調査した結果の統計的な集計値は、戦略の本質が他の企業との差別化にあるという意味で、実態調査以上の一般に成立する最適な戦略マップの法則のようなものを、知見として提供出来ないのである。

「コンテキスト依存性の問題」とは、「大きな話」では大量サンプルを科学的な手法で分析することとなり、結果として「他の条件が一定であれば(all other things being equal), XであるほどYになる」という厳密かつ極めて短い因果論理を導出することになるという性質(楠木, 2009, p.37)への批判である。楠木(2009)によれば、これらの知見は、戦略的な文脈では他社との差別化こそが重要であること、企業を取り巻くコンテキストに対する依存性を捨象すること、といった点で実務家にとっては有用とされない可能性がある。また、会計研究においては、Hopwood(1983)が会計をそれ自身が用いられているコンテキストにおいて研究することの重要性を指摘して以来、特定の組織的状況において現実に機能している会計(Accounting in Action)を対象とする研究が蓄積されている²。

「システムについての記述の抽象化」とは、「大きな話」では管理会計システムの特徴が集約されてしまい、個別の計算システムや業績評価システムの内容までを明らかに出来ないことへの批判である。これは、管理会計学が社会科学の側面と計算技術についての工学的な側面という排他的な2つの側面を有していることによる(Feltham, 2005)。「大きな話」においては社会科学の側面から研究が行われるため、どのように管理会計システムの具体的な諸要素を設計したら良いのかという工学的な側面の議論は行われにくい。

このように、「大きな話」に分類される視点ばかりでは、管理会計研究の知識体系の非常に限定的な部分しか捉えていない。あるいはまた、「大きい話」やそれが提供する「俯瞰的な知」は、同時に実務家の日常から「遠い話」としての側面を持ってしまい言い換えても良いだろう³。つまり、法則の定立へ向けて個別の事例ではなく集団の平均的な関係のみ

¹ 戦略論やマーケティングに関連する文脈で再現性のある一般的な法則を発見することが困難である理由として、栗木(2008)は、1)研究結果の予測そのものが、研究対象の行動を変化させてしまい結果として予測が成立しなくなる「リサーチャーの内部性」、2)人間の行為の規則(一次ルール)は、普遍法則が成立するというよりは、どのような時にその一次ルールが成立するのかというルール(二次ルール)の結合体として成立するという「懐疑論的關係」の2点を挙げている。

² 「『内部』のものへの説明に対する『外部』の源泉に着目すべきである。つまり『コンテキスト』を組織の外部のもののみみるべきではなく、むしろ通過していくものとみるべきである。そして会計をより広範な社会的なプロセスにより形成され、またそれらのプロセスを形成するものとして考える必要がある」(Chapman et al, 2009, p.2), という意見にあるように、Hopwood(1983)による影響は、我々が「大きい話」と呼ぶ研究においても、実証研究とは異なる重要な潮流を形成している。

³ 「遠い」という言葉は、やや情緒的な表現かもしれない。ここでは、奈須(2004)の俯瞰の視界を遠いと感じる点についての文を参考にしている。そこではまた、「それは実感が、つねに周囲から得られる情報に優先される物だからだ。ここに知識としての理性と経験としての実感が摩耗し、やがてどちらかがすり減

を言及する、個別の企業を取り巻くコンテキストを捨象する、個別の管理会計システムの説明が抽象化されてしまう、といった性質により、「大きい話」は実務家の日常的な実感から遠くへ追いやられてしまうといえる。もちろん、だからこそ「大きい話」は「俯瞰的な知」をうみだすことが出来るのだが、もし全ての研究が「大きい話」だったとしたら、この遠くにある知を日常の実践に近づける作業は全て実務家に任せきりになってしまうのである。ここに、「俯瞰的な知」を代替したり補完したりする形で、実務家の日常の実践により「近い話」を研究する意義が生まれる。そこで、次に管理会計研究における「近い話」の特徴について整理する。

2.2 管理会計研究における「近い話」

ケーススタディとも呼ばれる事例研究は、インタビューや参与観察のような質的な方法だけではなく、アンケートやアーカイバルデータの量的な方法⁴によっても実施される。また必ずしも単一の事例のみをあつかった個別事例研究ばかりではなく、Lillis and Mundy (2005)が主張する比較事例研究のように複数の事例を対象にした議論も行われている。ここではランダムサンプリングされた大量サンプルを対象とした分析ではなく、理論的にサンプリングされた個別事例や少数の複数事例を対象とした研究を、実務家の日常にとって身近な視点から研究しているという意味で「近い話」と呼ぶことにする。

管理会計研究によって示される知見をより詳細に議論するために、ここでは「近い話」について、提示される知見と実務家の経営実践との関係に着目し、「規範的な知」、「物語的な知」、「分析的な知」の3つに分類して「近い話」の議論をする。

「規範的な知」とは、誤解を恐れずに言えば、実務家を啓蒙するために提供される知の類型である。先述の Feltham (2005)の管理会計研究の分類に従えば、工学的な研究ということになる。この種の研究では、平均的ではなく先端的な管理会計実践を事例として詳細に紹介することにより、論文の読者は実践の問題解決のための直接的な答えを得ることが出来る。このときの「先端的」な実践は、理論先行型か実務先行型のいずれかに分類される(谷, 2004)。理論先行型の実践は、先端的な実践を研究者と協同で構築されるものが多く、実際の例としては活動基準原価計算、バランスト・スコアカード、マテリアルフローコスト会計などの実践がある。この場合、研究方法としてはイノベーションアクションリサーチ(innovation action research: Kaplan, 1998)、構築的方法(constructive approach: Kasanen et al. 1993)、あるいは介入者研究(interventionist research: Jonsson and Lukka,

り、意識の混乱が始まる」とも述べられている(奈須, 2004, p.30)。

⁴ 管理会計研究の分野では、個別事例研究において量的な方法を採用することは、Anderson and Widener (2007)によって「量的フィールドリサーチ(Quantitative Field Research)」として詳細に議論されている。

2007)と呼ばれる、研究者と実務家が密接に関連した形の方法が採用されるものが多い。また、原価企画やミニプロフィットセンターのように、優れた実践についてのメカニズムを研究者が解明するようなアプローチでは、参与観察やインタビュー等のエスノグラフィックな方法が用いられる。

もっとも「規範的な知」を提供する「近い話」についても、いくつかの問題点が指摘されている。特に、イノベーションアクションリサーチのような Kaplan 的なアプローチの問題点について、澤邊他(2008)は次の3つの問題点を指摘した。それらは、知識の生産者として研究者を実務家より上位に位置づけることに起因し、1)科学的活動の特権化により知識が生み出されるプロセスの理解が歪むこと、2)コンテキストの記述が軽視されてしまうこと、3)研究対象事例の選択にバイアスがかかり対象をベストプラクティスとして絶対視すること、といったものである。実務家にとって「規範的な知」が何らかの問題を解決する可能性を提示していたとしても、実践のコンテキストについての記述が欠如するという問題を抱えているのである。

そこで、必ずしも先端的な実践ではない事例であっても研究対象として選択し、管理会計システムの記述だけではなく、その管理会計システムが適用されているコンテキストの日常の物語の記述も重視した「近い話」が、異なる知を提示するために実施されてきた。澤邊他(2008)が「実践智」と呼ぶこれらの知見を、本論文では他の呼称とそろえるために「物語的な知」と呼ぶことにする。「物語的な知」を提供する「小さな話」には、「実践理論」(e.g. Ahrens and Chapman, 2007), 「構成主義的立場」(e.g. Hansen and Mouritsen, 2005), 「進化的アプローチ」(e.g. 浅田, 2009)などの理論的基礎を有する研究がある。これら理論は、会計システムの記述だけでなくそれが実践されているコンテキストの記述も重視している点、先端的な事例というよりは日常的な事例の記述を重視している点、といった共通の特徴がある。その結果、これら研究は、「複雑なコンテキストのなかで特定の会計イノベーションが現実に適用可能なかどうか、実務家の判断の基礎を与える」(澤邊他, 2008, p.16)ことになり、結果として実務家の学習訓練を促進させるという。

このような「物語的な知」は、実務家を取りまく日常的な実践についての深い理解をもたらすものなのだが、それ故に、累積的に知識を積み重ねることが困難である、という批判もある(Ahrens et al., 2007)。これは、実践への深い理解によって、必ずしも理論化(theorizing)や理論構築(building theory)が進展するとは限らない点とも関連している。楠木(2009)が指摘している様に、支配的な法則の定立が不可能である場合については、「法則としての『理論化』は不可能だけれども、『論理化』は可能だ」(p.35)という主張は、まさにこの状況を指している。実務家が「物語的な知」に直面した際に、そこに累積的に積み上がった知識からなる普遍的な理論に関連する何かがあるというよりは、個別事例の背景

にある本質的だが局所的な因果関係の解明を期待しなくてはならないのである。

3 つ目の分類として「分析的な知」について述べよう。「大きな話」で展開される実証的な研究と補完関係にある「近い話」を、我々は「分析的な知」として分類した。導き出される知見の一般化を志向する点は「俯瞰的な知」と共有しながら、ただ、一般化の道筋が異なっているのが特徴といえる。「俯瞰的な知」が統計的な分析を通じて一般化を目指すのに対して、「分析的な知」は分析的一般化(Yin, 1989)を目指している。「分析的な知」は、一般化を目指す理論（例えば、経済学や心理学に基づく理論やコンティンジェンシー理論）を志向するものであり、実践を支配する法則を提示する。ただ、統計的な一般化と違い、既存の理論に対して反証を行ったり、理論モデルの変数を追加・交換させたりする場合に用いられることが多い。つまり、「近い話(小さい話)」では、理論の微調整を行い、「大きい話」で理論の統計的な一般化へとつながる研究が多いのである。この「小さい話を大きくする」例として、Merchant and Manzoni (1989)の複数事例研究を挙げることが出来る。既存の予測とは違う予算設定の現実を明らかにしたこの複数事例研究は、その後の統計的な実証的研究へ強い影響を与えている。

このように、「分析的な知」を提供する「近い話(小さい話)」は、理論の修正や調整のために実施されるものが多く、実務家の興味からは外れたものが多いのかもしれない。ただし、「大きい話」が目指す一般化をより精緻化する上で、このような「分析的な知」の果たす役割は決して小さくないといえる。また、統計的に集約された「大きい話」から、事例研究の対象とする企業を抽出することの可能性も指摘されている(三品, 2006; 松嶋, 2006)。この、「大きい話を小さくする」というタイプの研究は、既存の管理会計研究ではほとんど見いだすことが出来ない。ただ、一般化された平均的な関係の説明する「俯瞰的な知」を経た上で、なぜ、平均からの乖離をうみだす企業が存在するのかという「分析的な知」を提供することは、実務家にさらなる有用性をもたらすと期待される。それは、「俯瞰的な知」が平均的な因果関係を理論的に説明するのに対して、「分析的な知」が平均からの乖離を説明するのに有効だからである。つまり、「俯瞰的な知」の限界に対して提供される「規範的な知」や「物語的な知」は、それぞれが代替的な関係にあるが、「俯瞰的な知」と「分析的な知」は補完的な関係にあり、より有効な知見を実務家にもたらす可能性がある。この点については、節を改めて、我々の実際の分析を示し、その方法的な貢献可能性を議論する。

2.3 研究が実務家に提供可能な知の類型

ここまで、「大きい話」と「小さい話」に大きく分けて、実務家に提供可能な知の種類を議論してきた。これら知の類型は、まとめると次の表 1 のようになる。それぞれの研究の研究目的、主な研究方法、研究方法論、サンプリング、限界について大まかにまとめてい

る。

この表からも明らかな様に、管理会計研究が実務家に提供する知の類型は複数あり、特に事例研究のような「小さい話」では当該論文がどのような知を提供しようとしているのかを実務家が読み誤れば、研究成果を有効に活用する際に障害となるだろう。

表 1 管理会計研究が実務家に提供する知の類型

知の類型	大きい話		近い話	
	俯瞰的な知	規範的な知	物語的な知	分析的な知
研究目的	実態調査／因果関係の統計的一般化	実践上の問題解決	実践を取り巻く日常の物語の記述	因果関係の分析的一般化
主な研究方法	アンケートやアーカイバルデータの統計的分析など	アクションリサーチなど	インタビュー、参与観察など	インタビュー、参与観察など
研究方法論	実証的研究	工学的研究	解釈的研究	実証的研究
サンプリング	大量標本をランダムサンプリング	先端的な事例を選択	日常的な事例を選択	理論に影響を与える事例を選択
限界	法則の定立不可能性、コンテキストや管理会計システムの記述の欠如	コンテキストの記述の欠如、事例選択における「先端性」の問題	体系的な知識の構築の問題	実務家にとって有用な知見を生み出しにくい問題

3. 平均からの乖離に注目する研究戦略：「俯瞰的な知」と「分析的な知」の連結

本節では、前節までの議論を受けて、「俯瞰的な知」が実務家に提供する平均的・統計的な知識を補完する「分析的な知」の実例を示している。前節までに明らかにされたように、「分析的な知」は普遍的な理論構築を志向するために実施される「小さい話」だが、実務家にはそれ以外にも有用な知見をもたらす可能性がある。それは、「俯瞰的な知」で説明されなかった平均からの分散(ちらばり)を、分析可能になるという知見である。

3.1 分析事例の選択

ここでは、製品原価項目の決定問題を取り上げる。原価計算基準の制約を相対的に受けにくい非上場企業では、製品原価に算入する項目と期間費用として扱う項目の選択に比較的自由度が与えられている。実際、2008年の2月に、表2のように阪神間の100人以上の工場・事業所を対象に実施した郵送質問票調査の結果、算入項目については図1のような結果が得られた。

ここで、この製品原価への参入項目数⁵を被説明変数とする回帰分析の予測からある程度逸脱した事例から、どのような新しい知見を生み出すことができるのかを検討しよう。いま、製造に関連する従業員総数(対数変換済み)、上場企業ダミー変数、工場の労働集約度、作業の自動化ダミー、そして、工場従業員の管理目的への原価情報の利用度、という 5 変数で回帰分析を行った。分析結果は次の表 3 の通りである。この結果、規模が大きい場合は参入項目数を増加させ、上場していたり作業員の管理目的で原価情報を利用している場合は参入項目数を減少させることが明らかとなった。

表 2 送付・回答企業の産業別内訳

産業分類	送付数	(%)	有効数	(%)
食品・タバコ	88	(22.1)	25	(25.8)
繊維・衣服	12	(3.0)	4	(4.1)
金属製品	35	(8.8)	7	(7.2)
一般機械	50	(12.5)	16	(16.5)
パルプ・紙	14	(3.5)	0	(0)
化学	40	(10.0)	8	(8.2)
医薬品	11	(2.8)	0	(0)
ゴム製品	8	(2.0)	3	(3.1)
鉄鋼	12	(3.0)	6	(6.2)
ガラス・土石製品	16	(4.0)	3	(3.1)
非鉄金属	12	(3.0)	4	(4.1)
電気機器	36	(9.0)	8	(8.2)
輸送用機器	33	(8.3)	5	(5.2)
精密機器	12	(3.0)	2	(2.1)
その他	20	(5.0)	6	(6.2)
合計	399	(100%)	97	(100%)

適合度検定は、 $\chi^2 = 19.911$, 自由度 = 14, $Pr > \chi^2 = 0.133$ 。産業別の非回答バイアスはないといえる。

⁵ 1)材料費, 2)労務費, 3)償却費, 4)外注加工費, 5)保険料, 6)備品・消耗品費, 7)水道光熱費, 8)工場事務・管理費, 9)本社管理費, 10)販売費, 11)物流費, 12)金利, の 12 項目のうち何項目を製品原価に含めるのかという計数データである。なお, この項目は, 教科書的な厳密さよりも実務での理解可能性を優先している。

図1 項目別の製品原価への参入割合

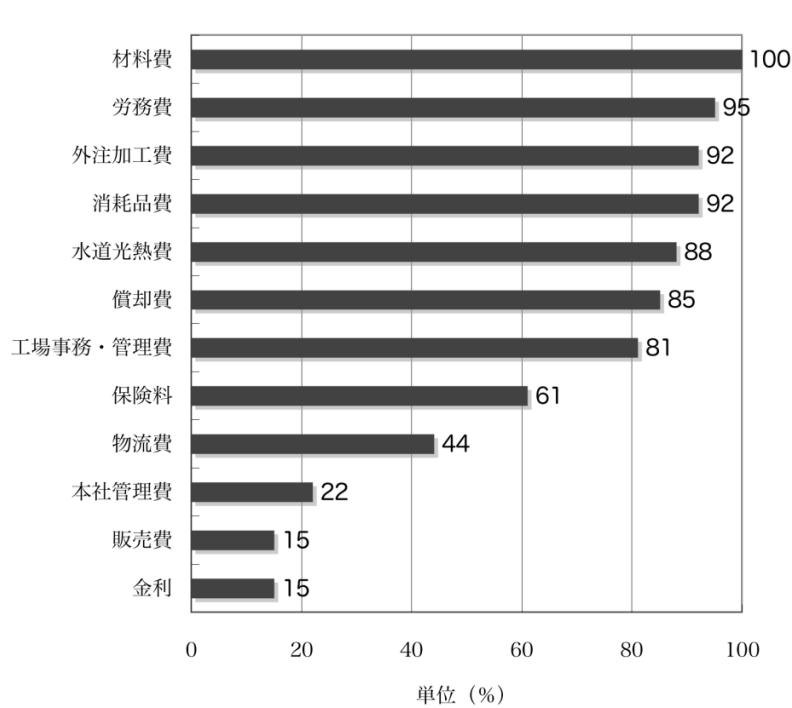


表3 製品原価範囲の決定要因

	OLS		平均値	標準偏差
	係数	t 値		
製造に関連する従業員数	0.549	2.52*	4.821	1.197
上場企業ダミー	-1.192	-2.31**	0.302	0.462
工場の労働集約度	-11.573	-0.85	0.016	0.016
作業の自動化ダミー	0.494	0.71	0.361	0.483
作業員の管理目的への原価の利用度	-0.526	-1.86*	-0.010	0.809
(定数項)		4.60**	-	-
	4.715	*		
R2	0.158			
adj_R2	0.097			

有効回答のうち、原価計算をしていないなどの理由で排除されたサンプルがあり、n=84。***, p<0.01; **, p<0.05; *, p<0.1。R2は決定係数、adj_R2は自由度調整済み決定係数。「労働集約度」は、工場・事業所の建物延べ床面積(平米)当たりの製造に関わる従業員数によって算出された値、「作業の自動化ダミー」は自動化しているのなら1をとるダミー変数、である。なお、「製造に関連する従業員数」および「工場の労働集約度」の欠損値にはそれぞれ中央値を代入して処理している。また、「作業員の管理目的への原価の利用度」は7点リカートで測定された尺度項目で、原価計算目的のうち「作業管理者の管理」、「作業員の管理」、「納期管理」、「在庫管理」、「品質管理」のそれぞれの項目の得点を標準化したのち加算したものをを用いている(クローンバック $\alpha=0.87$)。また、作業の自動化は、工場作業の自動化についての設問に「作業機械の全部自動化」以上の自動化項目を回答した工場を1、それ以外を0としている。分散拡大係数は最高で1.33であり、多重共線性の問題は回避されているといえる。

ここで、我々はこのシンプルな回帰式の予測値から実際値が強く乖離している企業のうち、調査協力をいただける企業を対象とした追加的な事例研究を実施した。対象となった企業は、予測値よりも実際の原価参入項目数が 4.25 項目少なく、これは全サンプルのうちでも 2 番目に残差が大きいサンプルである。このような事例選択プロセスは、三品(2006)や松嶋(2006)が主張する、統計的な外れ値に注目して新たな知見を得ようという研究戦略であり、我々の事例の場合は、製品原価参入項目を決定する事前に想定していなかった新しい要因を発見するために実施された分析といえる。

3.2 選択された事例とその分析方法

対象事例は、近畿圏にある食品の製造及び販売を行う年商およそ 100 億円の株式会社 A 社（仮名）である。事業所と食品工場があり、また、親会社が経営する各地の小売店内に B 惣菜店を経営している。工場ではおおよそ 200 人程度の従業員が作業に従事しており、交代制により 24 時間の操業が実施されている。

調査は、フィールドスタディによって進めた。主な調査方法としては、インタビュー、グループインタビュー、社内資料の閲覧、参与観察といった方法がとられた。2009 年の 10 月から 11 月にかけて、E メールでの打ち合わせ、3 回の訪問調査によりデータが収集された。最初の訪問は事業所への訪問であり、取締役事業部長および食品工場長を対象とし、2 時間程度の半構造化インタビューを実施した。録音はされず、このときの調査結果は我々研究者のフィールドノートにとりまとめられた。2 度目の訪問調査は食品工場の訪問であり、食品工場長、商品マネジャー、生産管理マネジャー、生産管理チーフ、第二生産管理チームの 5 名と我々研究者によるグループインタビューを 2 時間半ほど実施した。調査時に、議論の内容は録音・録画され、これらの内容は全て研究者自身の手により文章化された。この文章は、意図せざる瑕疵がないかを確認するため、後日、対象企業に送付され確認・修正を受けている。また、食品工場訪問時には、1 時間程度の稼働中の工場の見学も実施した。3 度目の訪問は事業所への訪問であり、2 時間程度のインタビューおよび議論を行った。グループインタビューの内容の分析の結果、あらたに生じた疑問の確認や、研究者側からの現状分析についてのプレゼンテーション、そしてその内容についての議論が実施された。このような訪問調査以外にも、研究者は親会社小売店内にて A 社製造の惣菜を購入・試食を行ったり、A 社直営のレストランに繰り返し訪問し、一通りのメニューについて食事をしたりするなど、対象事例への理解を深めるよう努めた。

調査の目的は、本論文で想定している研究課題を解決する目的の他、教育用のケーススタディを作成する目的も兼ねていた。調査の目的は、工場における原価計算・管理会計システムの発展経緯の解明と、現状の原価計算・管理会計システムへの評価を明らかにする

ことである。これらを解明することにより、現状の製品原価の算入項目について、どのような経緯で現状の形となったか、また、現状はどのような問題があるのかを理解することに努めた。

3.3 事例における管理システムの構築と原価計算

A社のB工場は1990年代の前半頃に設立された。主力商品は、弁当やおにぎりのような米飯・惣菜類である。一定の機械化は進んでいるが、盛りつけ作業等を含む米飯・惣菜類の製造は食品産業でも労働集約的といえる。B工場における管理体制の構築の経緯は、適切な在庫の確保、効率的な作業、ミスのない作業を達成するために自律的に構築されたものだった。

「(生産管理のための) ツールっていうのはいろいろ今までの経験からでてきました。最初からあったのではなく、経験だけでやとったわけです。(工場の設立以降,) 色々な問題が出てきた。作らないといけない商品とは違う商品を作っていたり、そういった不具合が何故起きるのかという原因を追及して、どういう仕組みにしたらいいか、どういうツールにしたらいいかとしてきたわけですが。」(生産管理マネジャー)

また、A社では「カルテ」と呼ばれる製造する弁当等の商品についての作業指示書の記載内容も、工場内の作業員の創意工夫に基づいて変化してきた。

「カルテも、一枚だけあったのが(食品成分)表示の問題に応じて、今でしたらアレルギーから栄養成分からで、徐々に枚数が増えてきたのが現状だと思います。一番初めは原価計算の一枚だけ、その次にどこに発注したらいいのということでメーカーを書いて、(そうやって枚数が)増えてきました。」(商品マネジャー)

このように、コンサルタントを利用したような外部からの知識移転ではなく、あくまで内部者により構築された点が、B工場の管理システムの特徴である。このような特徴を踏まえた上で、原価計算の特徴を整理しておこう。

まず、B工場の原価計算は、材料費のみを用いて実施されている。労務費のような費用は製造原価に算入されずに、期間費用となる。また、材料費についても予定原価を用いて原価計算が行われており、実際原価は計算されていない。このことから、原価の差異分析も実施されていないことが明らかである。このような原価情報は、「カルテ」に内訳が記載され、従業員に周知されている。

もちろん、労務費の差異分析が行われていないからといって、必ずしも管理システムが未発達というわけではない。動作研究に類似したプロセスで標準作業表が作成されており、これは従業員の管理に利用されている。この標準作業表も、外部からの知識移転ではなく、自発的に生成した管理システムである。

「(B 工場が設立される)前の工場の引き継ぎで、(完成した弁当・惣菜の)写真だけはあったのかな。その写真を見て盛りつけするのだなという形であったぐらいで、今ほどの順番で具材を入れるとスムーズに出来るとか、具材の順番なんかも現場で考えて、さらに当日、この具材は誰が担当するのかまで落とし込んでやってるのですが、(B 工場が完成した)当時はそれもなかった。時間が来たら、さあ盛り付けしよか、お弁当はこれだけ具材があるなど、そして『君来て、君来て』というように(作業者を決めて)、製造のロスも発生していた。なぜこんなのが生じるのかというのを現場で見て、順番表とか、作業計画とかが出来たのですね。」(生産管理マネジャー)

3.4 なぜ、対象事例の工場では原価計算が未発達だったのか？

労務費を含めた製品原価の計算が不必要なのか、という研究者たちの問いに対して、生産管理マネジャーは、はっきりと「不必要だ」との意思を表明している。なぜだろうか。我々の「俯瞰的な知」では、同社の製品原価算入項目は、材料費だけではなく少なくともあと 4 項目以上を計算するものと予想されたにもかかわらず、工場長や生産管理マネジャーはそれ以上の原価計算の必要性を認識していなかったのである。

調査を通じて我々は、少なくとも原価計算の発達、ここでは多くの項目を製品原価計算に算入しようとするための変数として、次の 3 つの要因が分析モデルから欠落しており、A 社 B 工場が予測値から乖離したものと考えた。

1 つ目の要因は、原価計算の知識移転におけるゲートキーパーの不在である。原価計算の知識は、他の経営管理の知識と比較して、外部から移転されなければ自発的に生成しにくいようだ。A 社 B 工場においては、多くの品種の弁当・惣菜類を扱っている。労働集約的な工場で多数の品種を扱っているということは、少なくとも労務費を含めた計算を実施しなくては、商品の利益率が適正なものか明らかではないといえる。ところが、原価計算の知識を外部から移転してくる「ゲートキーパー」や、その仕組みを B 工場固有のコンテキストにおき直す「トランスフォーマー」の不在は、B 工場ではその必要性についての認識があまりなく、結果として原価計算の発達を妨げたといえる⁶。

⁶ 経営組織における知識移転の際に、「ゲートキーパー」や「トランスフォーマー」が果たす役割は、原田

2つ目の要因は、A社には価格決定権が比較的少ない、というものである。弁当や惣菜の場合、市場価格が固定的であるため、原価を積み上げて販売価格を決定する、という行為が行われにくい。結果として、製品原価を精緻に計算する動機は薄れたものと考えられる。

3つ目の要因として、A社には価格交渉の圧力が比較的少ない、という要因が挙げられる。A社自体が販売店舗を有しており、B工場の商品はほとんど全てこの店舗で販売されることになる。そのため、同種の規模の工場がバイヤーから直面する価格交渉の圧力は、事実上ゼロであると考えられる。製品原価は価格決定と価格交渉の目的にも計算されるため(新井ほか, 2009)、A社B工場では逆に製品原価の計算の必要性が認知されにくかったのかもしれない。

このように、郵送質問票調査をする時点では想定されていなかったり、あるいは変数化出来なかったりした要因を明らかにしたことは、「小さい話」でありながら「俯瞰的な知」を補完する知見を提供している。つまり、研究により、実務家が、自身のいる実践が平均からどれだけ乖離しているのかということを理解可能になるだけでなく、なぜ平均から実践が乖離するのかという知見をも提供出来るのである。よって、これら知見は、平均からの乖離や平均への回帰が、はたして自身を取り巻く実践にとって正負いずれの意味を持つのかについて、さらなる洞察を実務家に与えることにもなるだろう。

4. むすびにかえて

会計研究を利用するのは誰なのだろうか。もちろん会計研究者は、自らが最新の知見を追加するだけではなく、新しく追加された知見を確認し、それを教育活動や研究活動に活用するために会計研究を利用しようとするだろう。しかし、直接の研究対象である会計実践の中にいる実務家たちにも、会計研究は直接的に貢献すると考えられる。

そこで、本論文では、実践家たちにとって会計研究はどのような知を提供するのかを、いくつかの類型を提示することによって議論した。我々は経験的研究を産業レベルで分析を行う「大きい話(遠い話)」なのか、企業レベルや部門レベルとなる「近い話(小さい話)」のいずれかの類型に分類した。ほとんどの「大きい話」が実証的な研究に分類され、これらは適合性についての科学的な知を実務家にもたらしていた。対して既存の管理会計研究の「近い話」は多種多様な知を提供しており、実証的研究と代替的な関係にある二つの知、「規範的な知」と「物語的な知」、さらには「大きい話」と補完的な関係にある「分析的な知」の三つに分類した上で議論を進めた。それぞれの知が提供しようとする違いを理解しない限り、実務家は研究に対して期待ギャップを持ってしまうかもしれない。

(1999)に詳しい。参照されたい。

また、これまでの管理会計研究では用いられなかった研究方法の戦略として、実証的な研究である「大きい話」を小さくすることにより、実践家に有用な「分析的な知」を提供できる可能性を議論した。そして、我々の実際の調査の実例を示し、理論の修正において「近い話」がどのような役割を果たすのかを議論した。

このような議論によって、本論文は実務家がどのように管理会計研究に接したらよいかについての、ある種のガイドラインを提供できたと考える。しかし、本論文にもいくつかの限界がある。それは、実務家への議論を提供する上で、哲学や社会学との関連した議論をほとんど提供できなかった点である。会計研究が制度的、哲学的な伝統から乖離することで、「会計研究の唯一の消費者は、他の会計研究者という状況に陥りうる」(Chapman et al, 2009, p.22)とあるように社会学や哲学と近い組織や社会、制度との会計を議論する意義もあると考えられる。今後は、このような哲学や社会学との関連した議論と、研究の消費者としての実務家の関係を考察していく必要があるといえるだろう。

参 考 文 献

- Ahrens T., and Chapman C. S. (2007) "Management accounting as practice", *Accounting, Organizations and Society*, 32(1-2), pp. 1-27.
- Ahrens T, Becker A, Burns J, Chapman CS, Granlund M, Habersam M, Hansen A, Khalifa R, Malmi T, Mennicken A, Mikes A, Panozzo F, Piber M, Quattrone P, Scheytt T, (2008) "The future of interpretive accounting research: a polyphonic debate", *Critical Perspectives on Accounting*, 19(6), pp.840-866.
- Anderson, S. W. and S. K. Widener, (2007) "Doing Quantitative Field Research in Management Accounting", in C. S. Chapman, A. G. Hopwood, and M. D. Shields (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research (Vol. 1)*, Elsevier.
- 浅田拓史(2009)「管理会計の変化と進化的アプローチ：株式会社村田製作所における管理会計技法の進化」『管理会計学』18(1), p p .71-86.
- Feltham, G. "Information Economics and Management Accounting: A Brief Personal Perspective", *Journal of Management Accounting Research*, 17, pp. 143-153.
- Hansen, A. Mouritsen, J., (2005) "Strategies and Organizational Problems: Constructing Corporate Value and Coherence in Balanced Scorecard Processes" in C. S. Chapman (Eds.), *Controlling Strategy: Management, Accounting, and Performance Measurement*, Oxford Univ. Press.
- Hopwood, A. G., (1983) "On trying to study accounting in the contexts in which it operates", *Accounting, Organizations and Society*, 8(1-2), pp. 287-305.

- Johnson, H. T., and R. S. Kaplan, (1987) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press (鳥居宏史訳 (1992) 『レレバンス・ロスト：管理会計の盛衰』 白桃書房).
- Jonsson, S., Lukka, K. (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 (Vol. 1)*, Elsevier.
- Kasanen, E., K. Lukka and A. Siitonen, (1993), “The constructive approach in management accounting”, *Journal of Management Accounting Research*, 5, pp. 243-264.
- 楠木建(2009)「短い話を長くする：ストーリーの戦略論」『白桃書房』42(3), pp.31-47.
- 栗木契(2008)「構築主義の視角によるマーケティング・リサーチ再考：マーケティングにおける質的リサーチの有効性（前編／後編）」『流通研究』10(1-2/3), pp.29-43/29-43.
- Lillis, A. M. and J. Mundy, (2005) “Cross-sectional Field Studies in Management Accounting Research: Closing the Gaps between Surveys and Case Studies”, *Journal of Management Accounting Research*, 17, pp. 119-141.
- 松嶋登(2006)「『計量的モノグラフ』の方法論的定位」神戸大学大学院経営学研究科ディスカッションペーパー2006・34。
- Merchant, K., and Manzoni J., (1989), “The achievability of budget targets in profit centers: A field study”, *The Accounting Review*, 64(3), pp.539-558.
- 三品和広(2006)「日本企業の長期利益(1960-1999)」『国民経済雑誌』193(5), pp.43-56.
- 奈須きのこ(2004)『空の境界』講談社。
- 沼上幹(2000)『行為の経営学：経営学における意図せざる結果の探求』白桃書房。
- 澤邊紀生, David Cooper, Wayne Morgan, (2008)「管理会計におけるケーススタディの意義」『メルク管理会計研究』1, pp. 3-20.
- Yin, R. K., (1989) *Case Study Research: Design and Methods*, 2nd ed., Sage Publications (近藤公彦訳 (1994) 『ケース・スタディの方法, 第2版』千倉書房).