
管理会計学における研究パラダイム

甲南大学大学院社会科学研究所会計専門職専攻 教授 上 埜 進

【論文要旨】

本稿は、今日の会計研究の世界における研究パラダイムと研究方法論について、その史的展開を概観し、現況を確認したものである。本稿の脈絡での研究パラダイム (research paradigm) は、時代の支配的な考え方を規定している科学的認識の枠組みないし方法論のことである。英語圏の管理会計研究においては、2つの支配的なパラダイム、実証主義者のパラダイム (Positivist perspective) と、非ないしは反実証主義者のパラダイム (Non (Anti) - positivist perspective) が存在する。本稿では、これら2つのパラダイムを取り上げ、それぞれの生成と展開に言及している。また、これらのパラダイムの下で執筆された管理会計論文に対して英語圏の学術会計ジャーナルがいかなる選好を示しているかについても確認している。

【キーワード】

管理会計研究、研究パラダイム、研究方法論、実証主義者、
非 (ないしは反) 実証主義者、組織社会学アプローチ、学術会計ジャーナル

はじめに

管理会計研究が対象とする管理会計の仕組みやプロセスは、経営管理者や従業員といった人々の意思による相互作用がつくるアウトプットであり、したがって、直接的に関係する人々の行動はもちろん、各々の行動の背後にある意思や物の見方なども管理会計研究の対象になる。複雑なソーシャル・リアリティ (social reality, 社会的現実) を研究の対象にするが故に、管理会計研究は隣接諸科学の多様な理論パラダイムや研究方法を取り入れ発展してきた。

ダイナミックな経営管理の仕組みやプロセスというリアリティを研究対象にする管理会計の研究は、いかなるパラダイムから何を目的に実施されてきたのだろうか。この解答を探ることを研究課題にする本稿は、今日まで世界の研究をリードしてきた英語圏における管理会計研究パラダイムの変遷を文献でもって確認する。加えて、管理会計研究論文が掲載される代表的な学術会計ジャーナルの研究方法論の選好と学界での各ジャーナルの評価

を探る。

本稿が望む貢献であるが、その1つに、先行研究や自らが研究に用いている方法や理論がどのようなポジショニングにあるのかを、会計研究者に思考させ自覚させることがある。英語圏で支配的な理論や研究方法についての造詣が不十分では、研究者や研究成果の国境を越えた交流が頻繁な今日、海外の研究者の論文を正しく評価することが出来ないばかりか、彼らを納得させる論文の執筆も困難であろう。

本稿は上述の研究課題に答えるべく以下の節構成をとる。第1節と第2節は、学術的な会計研究をグローバルにリードしてきた英語圏の会計学研究の視点の変遷 (change) を、科学観^(注1)にかかわる哲学・思想を踏まえて、レビューする。具体的には、実証主義、論理実証主義の科学観というパラダイムの会計研究への浸透と、会計研究の自然科学化への歩みを第1節にトレースする。自然科学的方法に倣い、厳密なプロセスを要求する実証主義者 (Positivists)^(注2)の研究パラダイムは、帰納法による仮説 (法則を表す命題や公式で表される理論) の構築、具体的事例に演繹法によって仮説を当てはめ結果を予測し、かつ経験的観察や実験からのデータが予測を裏づけるかどうか確認する仮説 (理論) の検証、検証結果からの理論の修正、というフィードバック・ループの構造をもち、普遍性のある純粹理論の構築をめざす。このパラダイムの研究者は普遍性ある知見・理論をもって実務の効果性・効率性の改善に役立ちたいと考える。

第2節は、非 (反) 実証主義者 (Non (Anti) - positivists) のパラダイムに立つ会計研究の生成と展開を、組織社会学アプローチ (Organizational sociology approach) に焦点を当て、トレースする。複数のパラダイムの集合といえるこのパラダイムは、解釈学的パースペクティブ (Interpretive perspective) と批判的パースペクティブ (Critical perspective)^(注3)に大別できる。解釈学的・批判的パースペクティブズでは、会計をダイナミックで能動的なものとして捉え、それが個人、組織ならびに社会に対して与える影響を通して会計を理解しようとする。管理会計研究では、管理会計の仕組みとその利用を経営者が管理者・従業員をコントロールするための制度であると捉え、この制度が多様なステークホルダーズの各々にどう影響しているかを分析し、それを理解しようとする (Trevor and Edwards 2013)。

第3節は、管理会計研究論文が英語圏の学術会計ジャーナル (academic (scholarly) accounting journals) にどう受け入れられているかを研究方法、依拠する理論に着目して調査した Maher, M. W. (1995)、Shields, M. D. (1997) および Bhimani, A. (2002) の論文を紹介する。また、最終節である第4節は、管理会計研究論文を掲載する英語圏の学術会計ジャーナルのいずれがリーディング・ジャーナルと目されているのか、ランキングはどうなのかを、Zimmerman, J. L. (2001) と Bonner, S. E., J. W. Hesford, W. A. S. Van der Stede, and M. Young (2006) の調査に確認する。

1 実証主義者の会計研究の展開

実証主義者は、人文社会科学の研究に対して、内部妥当性を確保する厳密で科学的な方法 (rigorous and scientific approach) を用いて得た自然科学と同等の外部妥当性が高い理論を求める。普遍性ある理論でもって、実務の効果性・効率性の改善に寄与したいと考えるのである。本節は、実証主義、論理実証主義の科学観に根ざす実証主義者のパラダイムにおける会計研究の生成と展開を確認する。

1.1 米国ビジネス・スクールでの教育・研究の自然科学化

第二次大戦後の米国は、1950年に連邦政府の学術支援制度として国立科学財団 (National Science Foundation, NSF) を科学の進歩、国民の健康、繁栄と福祉の促進を目的に、独立機関として創設した。国立科学財団には社会・行動・経済科学局 (Directorate for Social, Behavioral & Economic Sciences, NSF) も設置し、社会学、人類学、心理学、行動科学、経済学などを自然科学や工学と同列に科学として位置づけ、これらの学問分野の研究者と博士課程学生に資金助成を行い、同時に、自然科学や工学と同様の実用的な研究成果を求めた。また、ナチスの迫害を受けた Carnap, R. (カルナップ, 1891-1970) や Hempel, C. G. (ヘンペル, 1905-1997) が米国に亡命したウィーン学団 (Vienna Circle) は、第二次大戦後の1950年代までに科学哲学の主導的な学派となり、一切の知的探求を自然科学的方法で律するように主張した論理実証主義 (Logical Empiricism) が「科学の論理学」として、Carnap が属したシカゴ大学を拠点に最盛期を迎えていた (野家 1993, p.17)。

フォード財団 (Ford Foundation, 1936年創立) は、有力ビジネス・スクールに対して、職業教育に傾斜していた当時の教育カリキュラムを改変すること、そして、研究を他の社会科学レベルにまで引き上げることを要求し、1953年に有力ビジネス・スクールに資金供与を行っている。加えて、博士論文の出版支援を行い、ビジネス・スクール改革運動を主導した。なお、1959年に、フォード財団が報告書 Higher Education for Business (Gordon, R., and J. Howell 執筆) を、カーネギー財団 (Carnegie Foundation, 1905年創立) は The Education of American Businessmen: A Study of University-College Programs in Business Administration (Pierson, F. C. 執筆) を刊行しており、両報告書は、ビジネス・スクールの教育の水準と内容を問題視し、より広範な内容を有し思考力や分析力を養う教育に変える必要性を強調した。また、ビジネス・スクールの研究一般が分析的厳密性を欠いていると批判している。

フォード財団の報告書は、ビジネス・スクールの教員の研究はもっと分析的でなければならないとし、堅固な理論的基礎を開発し、洗練された研究方法論 (sophisticated methodologies)^(注4) を用いることを要求し、仮説検証型の研究を行なう応用科学、中でも行動科学 (behavioral science) の研究を参考にするようにと勧めた。行動科学研究は、実験やサーベイを通してデータを収集し仮説検証を行う、測定を数量的に行い統計的手法やモデルを使って分析する定量アプローチを使用する、といった特徴を持つ。ビジネス・

スクールでの研究への資金投入が極めて不十分であったことを指摘したカーネギー財団の報告書も、同様に仮説検証型研究の実施が不可欠であると述べた。両報告書は、ビジネス・スクールの博士プログラムが基礎的学問に根ざす堅固なものでなければならないとも主張している。

1950年代中旬から1960年代初頭にかけての米国の会計学研究は、1916年に創設された American Accounting Association (AAA) の創設者・初代会長で1926年創刊の The Accounting Review の初代エディターを務めた Paton, A. (1889-1991) や AAA 第3代会長 Littleton, A. C. (1887-1974) の流れを汲む、最適とされる会計処理の方法や技法、会計基準や会計原則を推奨する規範会計 (normative accounting) の分野での観念的研究が支配的であった。中には、規範的な提案の運用について、あるいは会計情報の利用者の反応について、質問票やインタビューでデータ収集する経験的研究もみられたが、仮説検証型研究といえるほどのものはなかった (Dyckman and Zeff 1984, pp.229-230)。

当時、唯一の学術会計ジャーナルであった The Accounting Review (TAR は AAA が 1926年に創刊) の紙面の大部分は、職業会計人団体の発行する Journal of Accountancy や The Accountant's Magazine 等に掲載されている論文と同質な規範的な論文で占められていた。これには AAA 会員の過半数が大学研究者でなかったことも原因している。University of Michigan の教授で、TAR のエディターを1950年から1959年にかけて務めた Smith, F. P. は、「ジャーナル編集者は多様な読者に配慮し、各号において、それぞれにアピールする論文を提供するべきである」(TAR, 1959, p.354) と主張している。

1950年代の有力ビジネス・スクールでは、研究改革が、博士課程で研究方法論ならびに科学的とされる他の学問 (outside disciplines) の学習を強化し、社会科学や数学のモデルをビジネス研究に導入する、といった方向で進められた (Maher 1995, pp.6-7)。研究改革を支援するフォード財団は、分析的内容を持ち、かつ基礎的学問に根ざす研究を鼓舞するために博士論文コンペを1960年から主催しており、5年間に26本の博士論文を Prentice-Hall から出版した。数学モデルと経験的方法を取り入れた Stedry, A. C. の Budget Control and Cost Behavior (Prentice-Hall, 1960) は、同財団が初年度に刊行した5本の博士論文の一つであった (Dyckman and Zeff 1984, pp.232-233)。この Stedry の著作は、Argyris, C. の Human Problems with Budgets (Graduate School of Business Administration, Harvard University, 1953) や Devine, C. T. の Research Methodology and Accounting Theory Formation (The Accounting Review 35(3), 1960, pp.387-399) などと同様に、行動会計学研究の基礎文献とされる Caplan, E. H. (1966) の Behavioral Assumptions of Management Accounting (The Accounting Review Vol. 41(3), 1966, pp.496-509) および Bruns, W. and D. DeCoster による2つの著作 Accounting and its Behavioral Implications (McGraw-Hill, 1969) と Review of Accounting and Its Behavioral Implications (The Accounting Review 45(2), 1970, pp.387-389) へと発展していった。

フォード財団が主導したニュー・ウェーブが会計学研究者に浸透するにつれ、The Accounting Review (1926年創刊) が仮説検証型の経験的研究、他の学問領域の堅固な理論や方法に基づく研究を十分に鼓舞していないという批判が発生した。こうした中、シカ

ゴ大学とロンドン・スクール・オブ・エコノミックスの研究者により1963年に創刊されたのが Journal of Accounting Research (JAR) である。同誌はニュー・ウェーブを体現する分析的論文や経験的方法を駆使した論文を収容することを編集方針にした。

JAR は、1966年から1973年まで、Supplement (Empirical Research in Accounting: Selected Studies) を、経験的研究に関心を寄せた研究者を集めて1966年からシカゴ大学にて毎年開催された The Annual Conference on Empirical Research in Accounting の Proceedings として、刊行している。ちなみに、同コンファランスはフォード財団の財政支援を受けていた。なお、JAR に掲載された Ball, R. と Brown, P. の共著論文 An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers (1968) は、会計的利益と市場との関係を問う内容で、新古典派経済学理論に基礎におく研究を会計研究のメインストリームに押し上げた。

会計研究者が分析的方法や経験的方法に関する素養を蓄積するにつれ、学術会計ジャーナルの紙面は、数学や新古典派経済学の理論に依拠する分析的研究の論文や、行動科学、心理学等の理論をベースにおく仮説を経験的データでもって検証する仮説演繹型研究の論文で占められるようになった。実際、JAR では、1963年の創刊からしばらくは紙面のかなりの部分を会計公準や会計原則を論じる規範的論文が占めていたが、効率的市場仮説にもとづき会計情報の有用性を検証する論文が1960年代後半から1970年代にかけ華々しく紙面を支配するようになった。今日、JAR には、経済学や経営諸科学だけでなく、哲学、言語学、情報科学、数理統計学、工学などの基礎科学の理論を借用した論文が少なくない。

なお、新古典派経済学の理論に依拠する会計研究は、ロチェスター大学の Watts R. と Zimmerman, J. を中心にするロチェスター学派 (The Rochester School of Accounting) により、実証会計学 (Positive Accounting Theory, PAT) の確立と1979年の Journal of Accounting and Economics (JAE) の創刊という形で開花した。

1.2 実証主義者の会計研究への批判

精緻な数理モデルによる分析的研究、あるいは実験室実験 (experiment) やサーベイ (survey) で収集した経験的データで仮説検証を行う仮説演繹型経験的研究への学術会計ジャーナルの傾斜は、管理会計研究において厳格性が高い方法による実証主義者の研究だけが学術研究であり、他の方法による研究や実務家の研究は非科学的とする風潮や、研究は大学の研究室で行うものという風潮を広めることになった。人文社会科学における直接の対象は人 (個人、集団、社会、民族、あるいは国家) であり、自然科学研究における対象はモノ (自然物など) である。社会科学の一員として早く容認されたいと、分析的アプローチや仮説演繹型アプローチといった自然科学の方法でもって律してきた会計研究であったが、複雑な人間行動を対象にする管理会計研究では、基本的要素に事象を還元し説明しようとする要素還元主義 (reductionism) は、多くの場合、研究対象の細分化・断片化により、些末な知見をもたらしたに過ぎなかった。

応用科学として実務に有用な処方箋や解答を提供することを目的にする時、実務の

中から研究課題を選び、実務の現象・事象を説明・理解・予測できる理論が要求される。現象・事象を詳細に記述する研究方法にフィールド・ワーク (field work) があるが、フィールドに余り関心を寄せなかった当時の大学研究者の研究は、現実の組織で会計情報がどのように作成され、利用されているかを十分に理解させるものではなかった (Kaplan 1986)。フィールド研究を会計研究法として確立し、論文執筆者に現実の組織における会計実務を理解し記述することを促すことを目的に、1986年に Harvard Business School は、フィールド研究のコロキウム (colloquium) を開催した (Zimmerman 2001, p.421)。フィールド・リサーチが、組織内における実務を記述する、諸現象の原因について言明する理論を構築する、モデルないし理論を携えフィールドに出かけフィールドで得たデータで仮説を検証する、といったことを可能にすることから、学術会計ジャーナルのエディターらは、組織という現実状況の中に (in real-life context) 事象、活動、プロセス、人間、相互作用などを観察し分析する研究に強い関心を寄せていった。

Ferrara, W. L. (1930-2012) は、American Accounting Association (AAA) の Management Accounting Section (MAS, 1982年創設) の設立メンバーで初代部会長 (1983-84) を務め、かつ1989年創刊の Journal of Management Accounting Research (JMAR) のエディターを創刊時から務めたが、創刊号 Editorial の中で、彼は、同誌が学術的な事例研究およびフィールド研究に関心を寄せている旨、ならびに、管理会計の研究はそうした関心を強めるべきであると論じた。

2 組織社会学アプローチによる会計研究

会計研究の世界で、実証主義者のパラダイムに対比される勢力に至った非実証主義者のパラダイムが、どのように生成し展開してきたかを、組織を研究対象にする社会学の1分野である組織社会学のアプローチ (Organizational sociology approach)^(注5) を用いる会計研究に焦点を当て、本節に確認する。

2.1 組織社会学アプローチによる会計研究の展開

1940年代から1960年代にかけての米国の社会学では、Parsons, T. (パーソンズ, 1902-1979) などの機能主義者のパースペクティブ (Functionalist perspective) が中心を占め、非実証主義の言葉 (Non-positivistic language) を駆使する現象学的社会学 (Phenomenological sociology) やシンボリック相互行為論 (Symbolic interactionism) などがそれに対峙していた。英国など欧州では、主観主義的な立場に立ち、唯名論的、反実証主義的、主意主義的、個性記述的な性格をもつ解釈学的社会学 (Interpretative Sociology) が1960年代から台頭した。

会計研究の世界では、英国やオーストラリアで、1970年代以降、非実証主義の言葉を駆使する研究が大きな流れとなり、会計のプロセスや実践を学際的・批判的パースペクティブ (Interdisciplinary and Critical perspectives) から分析する研究が台頭した。管理会計やコントロール・システムを含む組織について社会学者の視点から研究する組織

社会学者 (Organizational sociologist) にとっての社会学は、1つの機能する全体 (as a functioning whole) としての企業など社会制度を、それが他の社会とどのように関わっているのかを科学的に分析する領域、組織化された人間集団の発展、構造、相互作用、集団行動を体系的に研究する領域である。彼らは、管理者などの個人を、一員である社会というコンテキストから理解する社会的存在として捉える (Macintosh 1994, p.3)。

解釈主義の研究は信頼のおけない疑似科学 (pseudo-science) であると見なす風土が残る1976年に、Hopwood, A. G. (1944-2010) は、非実証主義の言葉を駆使した社会学・組織論のアプローチによる会計研究論文の受け皿になった Accounting, Organizations and Society (AOS) を創刊している。彼は、ロンドン・スクール・オブ・エコノミクスを1965年に卒業した後に留学したシカゴ大学経営大学院から、社会心理学や集団力学に基づく行動論的・組織論的会計研究で博士号を1971年に取得した。Hopwood が文化人類学・社会学的研究アプローチに出会ったのは、1971年から73年に赴任していたマンチェスター・ビジネス・スクールの時代であった (Birnberg, Bromwich and Roberts 2013)。

非実証主義の言葉で執筆した会計学論文の増加は、1988年にオーストラリアでの Accounting, Auditing & Accountability Journal (AAAJ) の創刊をもたらした。Guthrie, J. と Parker, L. D. は、AAAJ 創刊号 Editorial において、フィールドに根ざした理論と実務の必要性を訴えた。同誌は、Accounting, Organizations and Society (AOS, 1976年創刊) および Critical Perspectives on Accounting (CPA, 1990年創刊) と共に、学際的会計論文を掲載する代表的な学術会計ジャーナルに成長している。また、1990年創刊の Management Accounting Research (MAR) や1992年創刊の European Accounting Review (EAR) も組織社会学アプローチによる論文を積極的に受け入れている (Chiappello and Baker 2011)。

2.2 現代社会学のパラダイム

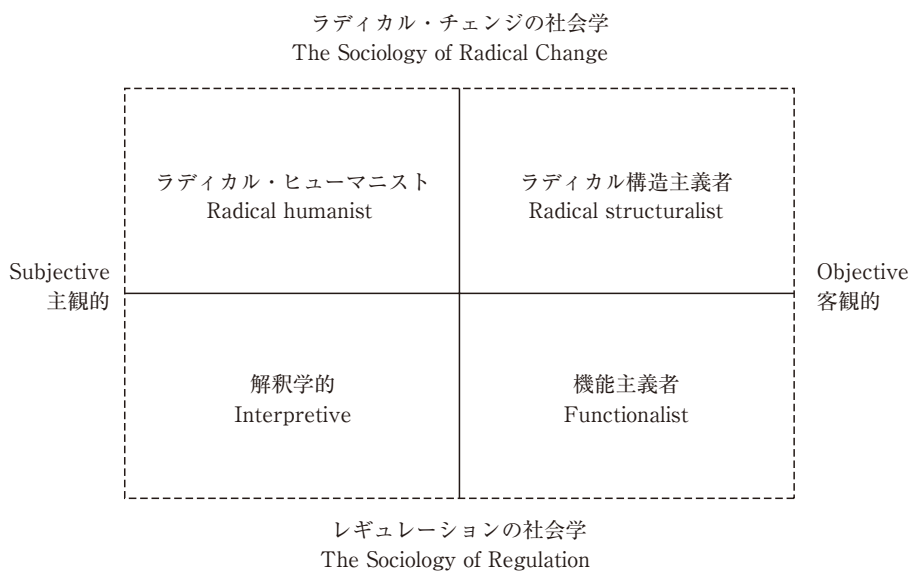
今日の管理会計研究では、組織社会学アプローチを採用している論文が多い。以下では組織社会学を1分野として含む現代社会学のパラダイムを概観する。

第二次世界大戦後の米国では、Parsons, T. (パーソンズ, 1902-1979) や彼の批判的継承者といわれる Merton, R. K. (マートン, 1910-2003) などの機能主義者が社会学の世界で大きな勢力を誇った。Parsons は、サイバネティクス、一般システム理論などの分野で洗練されてきたシステムの概念を社会学に導入する過程で、構造-機能主義 (Structural-Functionalism) と称される社会システム理論を構築した。社会は個々人の行為を構成要素とする社会システムであるとする Parsons は、社会システムの構成要素の中で変化しにくい一定の秩序を構造 (structure) と称し、その構造を維持するために満たされるべき機能 (function) に着目して社会システムの具体的な動きを説明しようとした。彼の構造機能分析や、社会システムの存続・維持とそのための機能に注目した AGIL 図式は、社会現象を包括的に説明できる理論を、かつ全ての社会に適用できる統一理論をめざした。

1960年代末には社会学の機能主義からの離反が明確になり、社会現象の意味的な側面を重視する学派が乱立した。Schütz, A. (シュッツ, 1899-1956) は日常生活世界

がいかに構成されているかをテーマに現象学的社会学 (Phenomenological sociology) を、Garfinkel, H. (ガーフィンケル, 1917-2011) は生活世界の諸々の側面が相互行為や談話を通していかに生産され、経験され、達成されるかに関心を寄せるエスノメソドロジー (Ethnomethodology) を、Mead, G. (ミード, 1863-1931) や Blumer, H. G. (ブルーマー, 1900-1987) は、社会をして、人々が状況の定義と再定義という営みを通じて日々、構成・再構成している動的な過程であると捉え、人々が自らの行為を構成する解釈の過程を把握することが研究者に求められるとするシンボリック相互作用論 (Symbolic interactionism) を主導した。ミクロ社会学や社会心理学で重視されている、このシンボリック相互作用論は、Parsons の構造－機能主義社会学や、Lundberg, G. A. (ランドバーグ, 1895-1966) を中心とする社会学的実証主義 (Sociological positivism; 操作主義, Operationalism) を批判し、それに代わる分析枠組や研究手法を発展させようとした。これら現象学的社会学、エスノメソドロジーならびにシンボリック相互作用論が解釈的社会学 (Interpretive sociology) の中核をなす。多様な理論を2つの次元 (dimensions) から4つのパラダイム (paradigms) に整理・分類する Burrell, G., and G. Morgan (1979, p.22)^(注6) の図式 (図表1) でもって現代社会学の類型を次に確認したい。

図表1 社会理論分析のための4つのパラダイム



出典：Burrell and Morgan 1979, p.22

図表1にあるように、彼らの2つの次元とは「主観的 (subjective) - 客観的 (objective)」の次元と、「レギュレーションの社会学－ラディカル・チェンジの社会学」の次元である。これらを基準に用いて4つのパラダイムを設けている (Burrell and Morgan 1979, p.22)。水平軸に位置する「主観的－客観的」^(注7) を第1の次元としており、同次元は科学の性質 (nature of science) すなわち社会科学へのアプローチを特徴づける4つの前提となる

存在論、認識論^(注8)、人間の性質 (human nature)、方法論の異同を示す。主観主義ではソーシャル・リアリティを個々人の意識の中に内在する形象とみるのに対し、客観主義では個々人の意識を超えた客観的実在とみる。対極をなしている「主観的」と「客観的」では、存在論 (ontology) がそれぞれ唯名論 (Nominalism) と実在論 (Realism) に、認識論 (epistemology) が反実証主義 (Anti-positivism) と実証主義 (Positivism) に、人間の性質 (human nature) が主意主義 (Voluntarism) と決定論 (Determinism) に、研究方法論 (methodology) が個性記述的 (ideographic) と法則定立的 (nomothetic) になる (Burrell and Morgan 1979, p.3)。なお、人と社会との関係について、人とその行為が外的な状況と環境によって決まるとする決定論に対し、主意主義は、人は自律的で自由意思でもって外的な状況と環境をつくるとする (Burrell and Morgan 1979, pp.1-6)。

第2の次元は垂直軸にあり、社会の性質 (nature of society)、すなわち、「秩序」-「葛藤」の理論で、「レギュレーションの社会学 (Sociology of Regulation)」と「ラディカル・チェンジの社会学 (Sociology of Radical Change)」が対極をなす。社会は規則や規制 (regulation) でもって大枠が秩序だてられているとする「レギュレーションの社会学 (秩序論)」の関心事項は、現状 (status qua、今そのままの状態)、社会の秩序、コンセンサス (意見の自発的な合意)、社会統合と凝集性、連帯、個人やシステムがもつ欲求の充足、現実性 (actuality) である。他方、価値闘争によって社会に急進的変動 (radical change) があるとする「ラディカル・チェンジの社会学」の関心事項は、急進的変動、構造的コンフリクト、支配の諸様式、矛盾、解放、剥奪、可能性 (potentiality) である (Burrell and Morgan 1979, p.18)。レギュレーションの社会学は、社会のモウメントム (運動量) が均衡ないし静的状態に向かうとする。他方、ラディカル・チェンジの社会学では、社会は変動すると捉える。コンフリクトは社会構造や社会関係に内在する不平等や矛盾のリフレクション (reflection, 投影) である。

続いて各パラダイムを個別に見る。機能主義者 (Functionalist) のパラダイムは、「レギュレーションの社会学」と客観主義の組み合わせの上に立脚する。関心事項は現状、社会の秩序、コンセンサス、社会統合と凝集性、連帯、個人やシステムがもつ欲求の充足、現実性であり、現実主義者、実証主義者、決定論者、法則定立的といった視点からアプローチする。なお、機能主義 (Functionalism) では、体系的な観察を通して一般的因果関係を脈絡から自由 (context-free) に特定できるとする。また、環境を統制することにより、あるいは原因-結果の関係を見つけだし操作することにより、生活の質の向上をもたらすことができるとする。

解釈学的 (interpretive) パラダイムは、「レギュレーションの社会学」と主観主義者の組み合わせ上に立脚する。関心事項は、現状、社会の秩序、コンセンサス、社会統合と凝集性、連帯、個人やシステムがもつ欲求の充足、現実性の説明であり、唯名論者、反実証主義者、主意主義者および個性記述的といった視点からアプローチする。解釈主義者 (Interpretivist) は、主観的な経験というレベルを参加者の立場から了解 (解釈) するアプローチをとる。

ラディカル・ヒューマニスト (Radical humanist) のパラダイムは、「ラディカル・

チェンジの社会学」と主観主義者の組み合わせの上に立脚する。関心事項は、急進的変動、構造的コンフリクト、支配の諸様式、矛盾、解放、剥奪、可能性にあり、唯名論者、反実証主義者、主意主義者、ならびに個性記述的といった視点からアプローチする。ラディカル・ヒューマニズム (Radical humanism) では、個人の知覚や解釈を重視しており、個人の能力の主観的な実現と、自己実現を妨害する非人間的環境に打ち勝つ社会の変革の必要性を前面に出す。

ラディカル構造主義者 (Radical structuralist) のパラダイムは、「ラディカル・チェンジの社会学」と客観主義者の組み合わせの上に立脚する。関心事項は、急進的変動、構造的コンフリクト、支配の諸様式、矛盾、解放、剥奪、可能性にあり、現実主義者、実証主義者、決定論者および法則定立的といった視点からアプローチする。ラディカル構造主義 (Radical structuralism) では、社会における一般的な因果関係を仮定し、ソーシャル・リアリティは社会構造に内在するコンフリクトのリフレクションであるとみる。なお、ラディカル・ヒューマニズムと同じく、個人の能力の主観的な実現や自己実現を妨害する諸々の構造から人々を解放するスタンスを志向する (Dillard and Becker 1997, p.251)。

こうした社会理論分析のためのパラダイム論を習得することにより、管理会計研究者は、自らが立つパラダイムに関わる存在論、認識論、人間の性質、方法論を自覚でき、そのことが研究課題 (research questions) や概念フレームワークの深掘りと、研究から得られる知見の豊かな解釈をもたらそう。

2.3 管理会計研究のパラダイム

次に、今ほどレビューした Burrell, G., and G. Morgan (1979, p.22) の社会学のパラダイムを反映させた管理会計研究パラダイムを Macintosh, N. B. (1994) と Dillard, J. F., and D. A. Becker (1997) にみる。

2.3.1 Macintosh, N. B. (1994) のパラダイム

行動会計学 (behavioral accounting) の領域で活躍したカナダのクイーンズ大学 (Queen's University) の教授であった Macintosh, Norman B. (1933-2011) は、構造-機能主義者、解釈主義者、ラディカル構造主義者、ラディカル・ヒューマニスト、ポストモダニストという5つのパラダイムに管理会計研究を分類し次のように説明している。

構造-機能主義者 (Structural functionalist) は、科学実証主義 (Scientific Positivism) の視点に立つ。構造-機能主義者は、客観主義の立場をとり、組織内で働く管理者や従業員とは独立して存在する具体的・経験的な現象でもって組織の社会構造が成立しているとする。機能主義者 (Functionalist) は、組織の統制システムがどのように機能するかを自然科学の方法で分析する。彼らは諸変数を記述し、検証可能な仮説を設定し、定量的データを収集し、統計解析を行う。また、管理会計・統制システムの中立的、客観的、価値自由な観察者であろうとする。関心は現存の管理会計・統制システムをより効果的に機能させることにあり、実務上の諸課題につき管理者や会計士に役立つ解答を見つけることであ

る (Macintosh 1994, p.4)。

解釈主義者 (Interpretivist) は、管理者や従業員が管理会計・統制システムをどのように理解し、考え、それと相互作用を行い、活用しているかに関心があり、豊富で深い理解を得ようとする。管理会計・統制システムをより効果的に機能させることがこれに加わる。また、管理会計・統制システムが、組織で働く管理者や従業員とは独立して存在する社会構造に主として由来する (客観主義) とか、あるいは、それらが管理者の心の中での作り事 (psychological makeup) である (主観主義) というふうには捉えない。彼らは、状況と、それに関係する人々という脈絡の中に意味を汲み取り、組織という世界が社会的に構成され、対話の中にあり、かつ、解釈的であると解する。解釈主義者は自分の知識や経験を背景としながら物語を形作るナラティブ・デザインを研究に用いる (Macintosh 1994, pp.4-5)。

ラディカル構造主義者 (Radical structuralist) は、構造-機能主義者と同様に、組織の社会構造が独立して存在するとの客観主義の社会観をもつ。機能主義者と異なるのは、いかなる社会組織もダイナミックな緊張関係の中に存しており、かつ、変動するとして点である。ラディカル構造主義者は、組織エリートである少数の経営管理者が管理会計・統制システムを含む権力諸資源を統制・利用することで他の管理者と従業員を支配・搾取する構図を描くことに関心を寄せ、支配・搾取からの解放を志向する。労働過程フレームワーク (Labor process framework) はこのパラダイムに該当する (Macintosh 1994, p.5)。

ラディカル・ヒューマニスト (Radical humanist) は、主観主義の社会観をもち、かつ変革を目指すラディカルな立場をとる。彼らは、ラディカル構造主義者と同様に、管理会計・統制システムをして少数の組織エリートが他の管理者や従業員を搾取する道具であるとみる。ラディカル・ヒューマニストによると、管理者や従業員は、自らが構築した組織の統制構造やプロセスを実在として扱う (reify, 具象化する) ことにより、それらが、自らの延長線上にある存在ではなく、外部の力であると誤解してしまう。したがって、そうした誤った認識が自らに足かせをはめていることを管理者や従業員に悟らせること (enlightenment goal, 啓発目的) と、社会における権力と責任を取り戻し管理者や従業員が自らを解放すること (emancipatory aim, 解放目的) に関心があり、ラディカル・ヒューマニストは、人間指向の管理会計・統制実践を促進すべくヒューマニスティクな理念や価値を組織目的に優先させる。管理会計システムのデザインや運営では、人が組織のために存在するのではなく、人のために組織が存在するという観点をとり、組織の再構築に向かうべきであるとする (Macintosh, N. B. 1994, pp.5-6)。

ポストモダニズム (Postmodernism) は、20世紀後半の芸術、建築、文学、哲学の世界で見られた運動で、機能主義や合理主義といった近代 (モダン) への批判・反駁として生まれた。ポストモダニスト (Postmodernist) は、脱工業化社会への移行など、世界はモダンの時代 (Modern epoch; 1650-1970) からポストモダンの時代へと移行したとする。ポストモダンの時代は、極めて洗練された技術、マス・メディア、同質的な市場経済等が世界を支配し、モダン時代と質的に異なっており、そうしたポストモダンの世界を理解す

るには新しいコンセプト、理論、方法論が必要であると説く。ポストモダニストは、構造－機能主義やラディカル構造主義の方法論を放棄し、系譜分析 (genealogical historical analysis; Foucault, Michel が提唱)、言説理論 (discourse theory)、既成概念や既成の構造を常に破壊し新たなものを生成する脱構築 (deconstruction; Derrida, Jacques が提唱) といったポスト構造主義のツールを使用する (Macintosh 1994, pp.6-7)。

2.3.2 Dillard, J. F., and D. A. Becker (1997) のパラダイム

続いて、Dillard, J. F. (Portland State University) と Becker, D. A. (University of Wisconsin - Eau Claire) による共著論文 Organizational Sociology and Accounting Research or Understanding Accounting in Organizations Using Sociology (組織社会学と会計学研究、社会学を用いた組織における会計の理解, 1997) が示すパラダイムをみる。彼らは機能主義者、解釈主義者、ラディカル・ヒューマニスト、ラディカル構造主義者、ポストモダニズム、「ジェンダーと人種」という6つのパースペクティブ (パラダイム) に会計研究を分類し、それぞれについて次のように述べている。

機能主義者のパースペクティブ (Functionalist perspective) からの研究は、サーベイ、ケース・スタディなどの伝統的方法を利用し、データを統計的に解析して仮説検定を行う。機能主義者は、Durkheim, É. (デュルケーム, 1806-1917, 実証主義, 仏)、Parsons, T. (パーソンズ, 1902-1979, 構造－機能主義, 米)、Blau, P. M. (ブラウ, 1918-2002, 組織社会学, 米)、Merton, R. K. (マートン, 1910-2003, 機能主義, 米)、Homans, G. C. (ホームズ, 1910-1989, 米) 等の社会理論にもとづく研究を行っており、状況適合理論、フィールド・スタディ、ケース・スタディといった研究デザインを多用している。

解釈主義者のパースペクティブ (Interpretivist perspective) からの研究は、会計や会計士の日常を観察し、行為として会計 (accounting in action) を説明し、社会組織の中で会計が変化する脈絡や実務のダイナミズムを解釈 (了解) する。用いた社会理論は、Shutz, A. (シュッツ, 1899-1959, 現象学的社会学, 仏)、Heidegger, M. (ハイデッガー, 1889-1976, 解釈学的現象学)、Garfinkel, H. (ガーフィンケル, 1917-211, エスノメソドロロジー, 米)、Giddens, A. (ギデンズ, 1938-, 構造化理論, 英国)、Berger, P.L. (バーガー, 1929-, 米)、Luckmann, T. (ルックマン, 1927-, 米) などである。研究デザインにはフィールド・スタディ、ケース・スタディ、歴史分析 (historical analysis) などを用いている。

ラディカル・ヒューマニストのパースペクティブ (Radical humanist perspective) からの研究は、Habermas, J. (ハーバーマス, 1929-, 批判理論, 独) などフランクフルト学派の理論に依拠する。イデオロギーの押しつけに自ら気づくことで解放が可能になるという信念にもとづき、社会に存在する権力関係を示そうとする。

ラディカル構造主義者のパースペクティブ (Radical structuralist perspective) は、伝統的マルクス理論に根ざしており、Marx, K. (マルクス, 1818-1883, 独・英)、Gramsci, A. (グラムシ, 1894-1937, 伊)、Althusser, L. (アルチュセール, 1918-1990, 仏)、Braverman, H. (ブレイヴァマン, 1920-1976, 米) 等の社会理論にもとづき研究を行っている。社会の

取り決め (social arrangement) を階級間のコンフリクトと不平等とに焦点を当てて説明し、不公平を克服しようとする。

ポストモダニズムのパースペクティブ (Postmodernism perspective) からの研究を支えた社会理論家として次の名を掲げておく。『消費社会の神話と構造』を著した Baudrillard J. (ボードリヤール, 1929-2007, 仏)；ポスト構造主義の代表的哲学者と位置づけられ、エクリチュール (écriture, 書かれたもの, 書法, 書く行為) の特質、差異に着目し、脱構築等の概念で知られる Derrida, J. (デリダ, 1930-2004, ポスト構造主義, 仏)；『Discours, figure (ディスクール・フィギュール, 言説・形象)』(1971) を著した Lyotard, J.-F. (リオタール, ポストモダン, 1924-1998, 仏)；対象をネットワークの部分としてとらえるアクター・ネットワーク理論 (Actor-Network Theory, ANT) に代表される科学社会学で知られる Latour, B. (ラトゥール, 1947-) である。なお、ジェンダーと人種のパースペクティブ (Gender and race perspective) の説明は省略する。

他にも様々な研究パラダイムの分類がある。たとえば、Baxter, J., and W. F. Chua (2003) は Non-rational design school, Naturalistic approach, Radical alternative, Institutional theory, Structuration theory, Foucauldian approach, Latourian approach といった7つのパラダイムを示している。

3 管理会計研究論文の分布調査

前2節に、実証主義者の会計研究の展開、および管理会計研究と密接な関係にある組織社会学アプローチによる会計研究の世界を概観した。それでは、これらのパラダイムで執筆された管理会計研究論文が英語圏の主要学術会計ジャーナルにどのように掲載されているのだろうか。以下に研究方法や理論パラダイムについて調査した Maher, M. W. (1995)、Shields, M. D. (1997) および Bhimani A. (2002) の3研究を確認する。

3.1 Maher, M. W. (1995) の分布調査

有力ビジネス・スクールを拠点に選定し資金供与等を行なったフォード財団の改革運動が管理会計研究にどれほどの効果を発揮したかを Maher, M. W. (1995) が分析している。彼の研究は、厳密かつ洗練された方法に依拠した、もしくは他の堅固な学問領域に依拠した管理会計研究論文 (reform-oriented literature、改革指向の論文) がどれだけ増加したかを The Accounting Review (1926年創刊)、Accounting Research (1948年-1958年)、Journal of Accounting Research (1963年創刊)、Abacus (1965年創刊) および Accounting, Organizations and Society (1976年創刊) の1926年から1980年までの号に掲載された論文でもって調べている。Maher が管理会計研究論文の範疇としたのは、意思決定、CVP分析、原価見積り、資本予算、経営管理における行動的意思決定、計画と統制、予算、差異分析と原因調査、内部振替価格、内部管理におけるエージェンシー問題、管理という脈絡における情報経済学といった分野の論文であった。

研究方法 (research methods) による管理会計研究論文の分布を示す図表2は、1960

年以前の学術ジャーナルに発表された管理会計研究論文の多くが、記述的研究（サーベイや事例研究により現象の記述を行なうが仮説検定を伴わない）ないし観念構築的（conceptual development）研究（アイデア、フレームワークおよび仮説の構築を行なうがモデルや経験的データに基礎をおかない）であったことを示している。1963年に創刊した Journal of Accounting Research は、数学、OR 等に依拠したモデル・ビルディング等を行う分析的研究の受け皿となり、1960年代からのモデリング研究増加の牽引力になった。また、1960年代後半には実験研究の増加が、そして、1970年代には経験的研究の増加が見られた。

統計学、数学、経済学、心理学、社会学といった堅固な理論をもつ他の学問領域からのアイデアの借用については、依拠した理論（ないし学問、disciplines）による管理会計研究論文の分布を図表3が示している。1959年にフォード財団のレポートが行動科学の理論に基づく頑健な研究を奨励しているが、1960年代は統計学、OR、数学に依拠する研究の増加が目立ち、心理学や社会学に依拠する研究が急増したのは Accounting, Organizations and Society が創刊（1976年）した1970年代後半であった。

図表2 研究方法の分布

期間 (19×年)	26-50	51-55	56-60	61-65	66-70	71-75	76-80	合計
モデリング、実験、経験的研究								
モデリング	3	4	5	16	33	49	35	145
実験的	0	0	0	2	6	13	14	35
経験的	2	0	0	2	1	10	13	28
小計	5	4	5	20	40	72	62	208
	(6.0%)	(10.3%)	(14.3%)	(29.9%)	(43.5%)	(80.9%)	(67.4%)	
記述的・観念構築的研究								
記述的	21	5	4	3	4	2	2	41
観念構築的	57	30	26	44	48	15	28	248
小計	78	35	30	47	52	17	30	289
	(94.0%)	(89.7%)	(85.7%)	(70.1%)	(56.5%)	(19.1%)	(32.6%)	
合計	83	39	35	67	92	89	92	497

出典：Maher 1995

図表3 依拠した理論の分布

期間 (19×年)	26-50	51-55	56-60	61-65	66-70	71-75	76-80	合計
依拠した学問領域								
統計学、OR、数学に依拠	1	2	4	24	24	19	9	83
経済学に依拠	11	7	6	6	13	13	20	76
心理学・社会学に依拠	0	0	0	2	4	11	34	51
その他の学問に依拠	0	0	1	1	1	1	4	8
他の学問に依拠する	12	9	11	33	42	44	67	218
	(14.5%)	(23.1%)	(31.4%)	(49.3%)	(45.7%)	(49.4%)	(72.8%)	
他の学問に依拠しない	71	30	24	34	50	45	25	279
	(85.5%)	(76.9%)	(68.6%)	(50.7%)	(54.3%)	(50.6%)	(27.2%)	
合計	83	39	35	67	92	89	92	497

出典：Maher 1995

3.2 Shields, M. D. (1997) の分布調査

Shields, M. D. (1997) の調査でサンプルを構成したのは、北米の6つの学術ジャーナル (Accounting, Organizations and Society; The Accounting Review; Contemporary Accounting Research; Journal of Accountancy and Economics; Journal of Accounting Research; Journal of Management Accounting Research) の1990年から1996年までの7年間に掲載された管理会計論文である。

研究トピックによる分布 (図表4) は、management control systemsに関する論文が85点で全体の55.9%であった。研究法による分布 (図表5) は、分析的研究、サーベイ研究、アーカイバル研究 (archival studies)、実験室実験という順位であった。なお、アーカイバル研究では研究課題に関連する公的・私的な文書や記録を入手し分析する。

理論の分布 (図表6) は、経済学理論に依拠した論文が75本で全体の半分49.3%であった。また組織行動理論に依拠した論文と心理学理論に依拠した論文ならびに社会学理論に依拠した論文を合すると34本になり、全体の22.4%であった。

図表4 研究トピックの分布 (期間: 1990-1996)

	本数	割合
Management control systems	85	55.9%
Cost accounting	24	15.8
Cost management	14	9.2
Cost drivers	11	7.2
その他	18	11.8
合計	152	

出典: Shields 1997, p.5

図表5 研究方法の分布 (期間: 1990-1996)

	本数	割合
分析的研究	49	32.2%
サーベイ研究	28	18.4
アーカイバル研究	22	14.5
実験室実験	21	13.8
文献研究	13	8.6
事例/フィールド研究	10	6.6
行動シミュレーション	2	1.3
複数の方法の利用	7	4.6
	152	

出典: Shields 1997, p.9

図表6 理論の分布 (期間：1990-1996)

	本数	割合
経済学	75	49.3%
組織行動	15	9.9
心理学	12	7.9
生産管理ならびに業務管理	10	6.6
社会学	7	4.6
その他	33	21.7
	152	

出典：Shields 1997, p.7

3.3 Bhimani, A. (2002) の分布調査

欧州における管理会計研究論文の分布はどうだろうか。これを確認するために European Accounting Review (EAR 11(1), 2002) に Bhimani, A. が掲載した論文 European management accounting research: traditions in the making の調査結果をみる。Hopwood, A. が初代会長になり、1978年に設立された European Accounting Association (EAA) の学会誌である EAR の編集方針は、バックグラウンドを問わず広範囲の研究者に論文掲載の機会を与えることとしている。Bhimani は、創刊号である1992年 Vol.1から2001年 Vol.10までに掲載された管理会計論文を吟味し、研究パラダイム (図表7) と研究方法 (図表8) の分布を示している。彼の分析が示すように、同誌がカバーする理論パラダイムや研究方法は広範囲にわたっている。実証主義者の論文だけでなく、1976年創刊の Accounting, Organizations and Society (AOS)、1988年創刊の Accounting, Auditing & Accountability Journal (AAAJ)、1990年創刊の Critical Perspectives on Accounting (CPA)、1990年創刊の Management Accounting Research (MAR) などが精力的に受け入れてきた非実証主義者の論文の受け皿にもなっている。

図表7 研究パラダイムの分布 (期間：1992-2001)

	本数	割合
伝統的	33	76.8%
pursuits 指向	(3)	(7.0)
rationale 指向	(10)	(23.3)
observation 指向	(20)	(46.5)
相互作用論	5	11.6
ポストモダニズム	5	11.6
合計	43	

出典：Bhimani 2002, p.107

図表8 研究方法の分布（期間：1992-2001）

	本数	割合
文献研究	15	35%
分析的研究	10	23
事例研究	9	21
サーベイ研究	5	12
史料（archival）研究	4	9
合計	43	

出典：Bhimani 2002, p.106

ちなみに、図表7に記載されている伝統的（traditional）パラダイムでの研究とは、第1節に論じた主流の研究やシステム論にもとづく研究のことである。管理会計実践のあるべき姿を機能面から示す規範的研究や自然科学の方法で説明理論を示そうとする実証主義者の研究はこれに含まれる。このパラダイムは、リアリティについて実在論をとる。なお、pursuits（探求）指向は、ある機能を果たすための道具（instruments）として管理会計を捉える。管理会計の存在意義を記述するのが rationale（ラシヨナーレ、根拠、論拠）指向である。また、observation（観察）指向は、管理会計の存在理由を説明するために管理会計技法が実務でどう使用され機能しているかを観察する。

相互作用論（Interactionism）のパラダイムに区分される研究は、相互作用論者ないし解釈学的アプローチ（Interactionist, Interpretive approach）をとる。相互作用論は、人間の相互作用に焦点を当て、意味解釈にもとづく人間の主体的あり方を論ずる社会学・社会心理学の学派の主張である。この学派は、社会秩序が社会行為者たちの相互作用の結果であるとする。人々が社会秩序と見なすものの意味ならびに人々に対して当該秩序の持つ意味は社会的相互作用の産出物であり、様々な社会行為者にとっての意味およびそれらの意味の相互作用の産出物が社会構造であるとする。社会秩序は交渉によって保たれる秩序（negotiated order）ゆえ、行為者がおく意味が変わると社会秩序は変わる。故に、社会構造は常に変容のプロセスにあるとする。このパラダイムに依拠する管理会計研究ではケース・スタディが多い。自然科学の方法を使用しない非実証主義者の研究である（Roslender 1992, p.141）。

ポストモダニズムは不連続、異質、違いを許容し、文化の普遍性を否定する。機能主義ならびに決定論（Determinism）を認めない Foucault, M.（フーコー；1926-1984）の歴史哲学のパーспекティブ（Historical-philosophical perspective）の影響が強い。ポストモダニズムに依拠する管理会計研究は、特定の管理会計実践がなぜ出現したかに焦点を当てる。

なお、European Accounting Review 掲載論文の執筆者には欧州以外の研究者が少なくなく、同誌がそのまま欧州の研究者ないし研究の代表サンプル（representative sample）でないことに注意したい。

4 英語圏における会計学術ジャーナルと、それらの評価

前節では、英語圏で刊行されている会計分野の主要学術ジャーナルに掲載された管理会計論文の理論パラダイム、研究方法の分布を確認した。それでは、こうした研究論文を掲載する学術会計ジャーナル、とりわけリーディング・ジャーナルにどのようなものがあり、それらの評価はどうなっているのだろうか。これを Zimmerman, J. L. (2001) と Bonner, S. E., J. W. Hesford, W. A. S. Van der Stede, and M. Young (2006) にみる。

4.1 Zimmerman, J. L. (2001) の評価

会計分野の学術ジャーナルの評価を行った Zimmerman, J. L. (2001) は、北米の学術ジャーナルの中で、次の5誌を本流ジャーナル (mainstream journals) であるとした。すなわち、American Accounting Association が発行している The Accounting Review、University of Chicago に代って Wiley-Blackwell が発行している Journal of Accounting Research、Watts, R. L. (Massachusetts Institute of Technology) や Zimmerman, J. L. (University of Rochester) らがチーフ・エディターズであり Elsevier が発行している The Journal of Accounting and Economics、Canadian Academic Accounting Association が Wiley-Blackwell から発行している Contemporary Accounting Research、および Springer Science+Business Media から発行されている Review of Accounting Studies である。残りの学術ジャーナルは、Harvard Business Review や AICPA・FASB のジャーナルなど実務家指向ジャーナル (practitioner oriented journal) と併せ、非本流ジャーナル (non-mainstream journals) に分類している。

The Accounting Review (TAR, 1926年創刊) を除く彼のいう本流ジャーナルを以下に短くスケッチする。Journal of Accounting Research (JAR, 1963創刊) は、分析的、経験的あるいは実験的な方法、さらにはフィールド・スタディなどを用いた論文を幅広い会計分野から受け入れている。Journal of Accounting and Economics (JAE, 1979年創刊) は経済学的分析によって会計現象を説明する論文を受け入れている。Contemporary Accounting Research (CAR, 1984年創刊、加) が採択するのは、組織、マーケットあるいは社会における会計の様々な役割を探る研究で、監査、財務会計、情報システム、税務等、分野を問わない。ただし、ベースにする理論は経済学、財務論、歴史、心理学、社会学、あるいはこれらと同等の学問を、研究方法は分析的、経験的、実験的な方法、あるいはアーカイバル・スタディ、ケース・スタディ、フィールド・スタディを推奨している。Review of Accounting Studies (RAST, 1996年創刊) は、理論研究、経験的研究、実験研究による論文の受け皿であり、研究の様式を問わないが、会計に貢献する論文でなければならないとする。加えて、理論モデルは、現在の実務に必ずしも直接論究する必要はないが、会計が主題である必要があるとする。厳格な科学的方法 (rigorous scientific methods) による論文を重視していることが本流ジャーナルの共通項である。

4.2 Bonner, S. E., J. W. Hesford, W. A. S. Van der Stede, and M. Young (2006) のランキング

Bonner, Hesford, Stede および Young の共著論文 The most influential journals in academic accounting (学術的会計における最も影響力あるジャーナル, 2006) は、16本の先行研究を分析した結果から、Accounting, Organizations and Society (AOS)、Contemporary Accounting Research (CAR)、Journal of Accounting and Economics (JAE)、Journal of Accounting Research (JAR)、The Accounting Review (TAR) の5誌をリーディング・ジャーナルであるとし、JAR、TAR、JAE の3誌を最上位に位置づけた。

ランキングは、調査対象となる研究分野や回答する研究者の地域・国の違いの影響を受ける。財務会計研究者の間では、JAE、JAR、TAR が AOS、CAR よりも常に高い評価を得ていた (Bonner, Hesford, Stede and Young 2006, p.671)。他方、管理会計研究者の間では、AOS、JAR、TAR が CAR、JAE より高い評価を得る傾向が見られた。また、各ジャーナルは論文の研究分野に偏りがみられた。1984年から2003年の20年間にわたり分析した彼らの調査 (図表9) では、CAR、JAE、JAR、TAR の過半の論文が財務会計分野であり、管理会計分野の論文は最大の TAR でも総数の17%に達しなかった。

図表9 研究分野別の論文数 (期間：1984-2003)

Area	AOS	CAR	JAE	JAR	TAR	Total
Auditing	128 (19.6)	119 (29.2)	25 (6.4)	110 (21.3)	161 (23.2)	543 (20.4)
Financial	123 (18.8)	208 (51.0)	288 (74.2)	311 (60.2)	351 (50.6)	1,281 (48.2)
Management	260 (39.8)	50 (12.3)	47 (12.1)	62 (12.0)	113 (16.3)	532 (20.0)
Systems	3 (0.5)	0 (0.0)	0 (0.0)	0 (0.0)	2 (0.3)	5 (0.2)
Tax	5 (0.8)	14 (3.4)	25 (6.4)	25 (4.8)	50 (7.2)	119 (4.5)
Other	135 (20.6)	17 (4.2)	3 (0.8)	9 (1.7)	16 (2.3)	180 (6.8)
Total	654	408	388	517	693	2,660

出典：Bonner, Hesford, Stede and Young 2006, p.682

Bonner, Hesford, Stede and Young (2006) は、北米、欧州、オセアニア等の研究者を対象にした Ballas and Theoharakis (2003) の調査結果に言及し、管理会計研究者の間では JMAR が、国際会計研究者の間では Accounting Horizons (AH) と International Journal of Accounting (IJA) が CAR よりも高い評価を得ているとしている。また、Bonner, Hesford, Stede and Young (2006) が言及した Lowe and Locke (2004) の英国での調査は、機能主義者・実証主義者 (Functionalist/Positivist) パラダイムの研究者の間での評価順位が TAR、JAR、JAE、AOS、CAR となっており、他方、批判的・解釈学的 (Critical/Interpretative) パラダイムの研究者は AOS と TAR に高い評価を与え、

JAR, JAE, CAR の評価はそれらに及ばなかった。

なお、図表10は会計史の分野の論文につき、著者数を国別・ジャーナル別に表しており、Sánchez-Matamoros, J. B., and F. G. Hidalgo (2009) の TABLE 3を筆者が編集したものである。分野が会計史であるが、英語圏の各リーディング・ジャーナルがどの国の著者を引きつけているかを知る格好の資料である。同図表から、米英、オーストラリア以外の国からの投稿比率がEARとAOSで高いことがわかる。

図表10 会計史研究論文にみる国別・ジャーナル別の著者数 (期間：2001-2008)

	Abacus	AAAJ	ABR	AOS	CPA	EAR	MAR	Total	%
Nationality	Aus	Aus	UK	UK	Can/ USA	Europe	UK		
UK	8	20	29	22	29	6	4	118	47
USA	7	5	3	10	8	1	0	34	13.5
AUS	2	17	4	3	6	1	1	34	13.5
Rest	7	10	1	17	14	14	3	66	26
Total	24	52	37	52	57	22	8	252	100

出典：Sánchez-Matamoros and Hidalgo 2009, p.27

短縮形は次の通りである。AAAJ (Accounting, Auditing & Accountability Journal); ABR (Accounting and Business Research); AOS (Accounting, Organizations and Society); CPA (Critical Perspectives on Accounting); EAR (The European Accounting Review); MAR (Management Accounting Research); Aus (Australia); Can (Canada)

北米の研究大学のビジネス・スクールでは、関心が専らその名声にあり、研究者に対する最大の評価要素は、執筆論文の研究課題や知見の質というよりも、論文が採択された学術ジャーナルの名声にあるといえる。実証主義者であろうと解釈主義者であろうと、研究者の最大関心事は、したがって、一流と目される学術ジャーナルに論文が採択されることである。こうした事情が学術ジャーナルのランキング論文が頻繁に執筆される背景にある。「会計教育は会計研究の知見を内容とし、そうした教育を受けた者は実務で研究の知見を実践する」という研究、教育、実務の素朴な連鎖が成立する必然性はないといえよう。

おわりに

第二次大戦後の英語圏の(管理)会計研究がどのような科学観の下に展開されてきたのかレビューした本稿では、第1節に、伝統的パラダイムである実証主義者のパラダイムが北米の会計研究者に浸透したプロセスを、第2節に、非実証主義者のパラダイムが代替的アプローチと称されるほどに成長したプロセスをみた。

人文社会科学を自然科学に還元する統一科学運動を唱えた論理実証主義の影響が強い米国では、社会科学の方法論的基盤を実証主義に求め、無機的な物事を対象とする物理学や

化学といった自然科学で標準化された方法を科学的探求の理想の姿であるとする実証主義者のパラダイムが会計研究の世界でも主流である。しかし、本稿にレビューした通り、組織社会学の理論を研究パラダイムにする会計研究、特に管理会計研究が1970年代後半から台頭しており、今日では実証主義者のパラダイムからの管理会計研究を凌駕するほどに勢力を拡大している。英語圏の代表的学術会計ジャーナルの傾向を紹介した第3節、第4節の記述も、この傾向を確認させる。

実証主義者の中には、非実証主義者のパースペクティブである解釈主義の方法に基づく会計研究は信頼がおけない「疑似科学」であると批判する者もいる。しかし、自然科学と精神（人文社会）科学との間に取り扱う対象の違いに起因する方法論上の相違があるとする見解（科学の二元論）が、新カント学派（Neukantianismus, 1870年代から1920年代）以降、科学研究の世界を支配してきた。科学の二元論は自然科学が「説明」を、精神科学は「理解」を目的にしている（野家 1993, pp.77-78）。管理会計研究では、研究対象にする組織やその構成員のダイナミックな行動を説明し理解し解釈する必要があり、観察対象を構成要素に分解して調べる要素還元主義（reductionism）の方法だけでなく、全体論的アプローチ（holistic approach）や分厚い記述も必要になる。このことが、管理会計という現実を社会的、経済的、文化的、政治的、歴史的コンテキストの中でとらえる非実証主義者の研究パラダイムを支えている。

本研究からの帰結の1つは、複雑なソーシャル・リアリティに鑑み、管理会計研究には、実証主義者のパラダイムも、非実証主義者のパラダイムも共に必要であるということである。主流とされる管理会計研究（mainstream management accounting research）の成果と、解釈学的・批判的管理会計研究（Interpretive and critical management accounting research）の成果とを適切に組み合わせることが、全体として、管理会計の理論と実務のコミュニケーション・ギャップを埋めることに繋がろう。ちなみに、会計の学会が刊行しているリーディング・ジャーナルには、採択論文の研究パラダイムや方法論に関して寛大な編集方針がみられる。学術会計ジャーナルの潮流を俯瞰した第3節と第4節の記述はこれを確認するものである。帰結の2つ目は、研究パラダイムや研究方法論の選択には、研究者が取り組む研究課題に加え、時代背景や社会の通念が影響しているということである。

なお、学術交流のグローバル化が浸透している今日、世界で主流とされる研究パラダイムや研究方法論を習得し知識を確かなものにしておくことは、研究領域を問わず、全ての研究者にとって不可欠であろう。会計研究の世界での研究パラダイムや研究方法に日本発を期待しないわけではないが、欧米で発展してきた科学の哲学・思想、研究パラダイム、研究方法論や研究方法を着実に消化することが先決であろう。

注

- (注1) 哲学・思想における科学観は自然科学や人文社会科学の研究に方法論的基盤を提供してきた。19世紀のフランスの思想家・社会学者のComte, Auguste (コント, 1798-1857) が唱えた実証主義 (Positivism) は、神学的・形而上学的なものに依拠せず、経験的事実にのみ認識の根拠を認める学問上の立場であり、観察帰納法をもたらしている。ウィーン学団によって唱えられた論理実証主義 (Logical positivism) が仮説演繹法 (hypothetico-deductive method) を、また、解釈主義 (Interpretivism) は現象学 (Phenomenology) を経由し意味解釈法をもたらしている (今田・友枝1991)。
- (注2) 実証主義者 (Positivists) は因果関係の探求によって客観的・普遍的な説明理論 (普遍法則) の定立をめざす。実証主義者の研究では、仮説を構成する概念を操作化 (operationalize) して仮説検証をする。定量的方法 (quantitative methods) を採り、操作的定義を施すことで構成概念 (constructs) を測定可能なものに変換する。管理会計研究においては、観察できる行動に着目し、いかに客観的に測るかに力点をおく。研究者は研究対象と距離をとることで客観的であろうとし、また、研究対象は被調査者とか被験者と呼ばれ、研究者の指示に従う受動的な情報提供者として位置づけられている。研究プロセスでは、ノイズの除去、因果関係の把握、条件統制、変数操作を行う。
- (注3) 解釈学的アプローチは、行動や状況に埋め込まれた意味に着目し、研究対象を理解する (understand) ことをめざす。したがって、参与観察 (participant observation) に見られるように、研究対象となる社会に長期間滞在し、研究者がその社会の一員として生活しながら研究対象を観察し聞き取りを行う (active participation) こと、あるいは研究対象者に能動的な協力者になってもらうことなど、主観的であることをいとわない。研究プロセスでは、社会的相互作用やそこで伝達される意味を分析することにより、意味を理解しようとする。批判的アプローチ (Critical approach, Critical Theory paradigm) は、Marx, K. (マルクス, 1818-1883) や Hebermas, J. (ハーバーマス, 1929-) の理論に根ざしており、Horkheimer, M. (ホルクハイマー, 1895-1973)、Adorno, T. (アドルノ, 1903-1969)、Marcuse, H. (マルクーゼ, 1898-1979) といったフランクフルト学派の人々によって確立された。このパラダイムは、非合理的な社会からの人間の開放、すなわち不平等な社会構造や抑圧というパターンを変えることに力点をおく。研究の役割は、より大きな自律性といった価値観をもって権力による隠された統制を記述することはもちろん、古い構造を破壊し常に新たな構造をつくる脱構築 (deconstruction) の促進にあると考える。会計研究で批判的アプローチを初めて導入したのは、シェフィールド大学 (University of Sheffield) の Lowe, T. (ロウ) や Tinker, T. (ティンカー) といった研究者で、1970年代半ばである。
- (注4) 研究方法論 (research methodologies) は、研究対象を認識し、記述・説明・理解し、得られた知見でもって予測を行うプロセスを扱う領域である。具体的な研

究技法は研究方法 (research methods) と称し、研究方法論から区別する。会計研究の理論パラダイムの全体像を俯瞰できる近年の好著に、Hoque, Zahirul (Ed.), 2006, *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*, Spiramus Press Ltd. がある。

(注5) 組織社会学 (Organizational sociology) は、組織に関する社会学的研究の成果を包含する分野である。北米では組織論が独立した学問分野をなしているが、英国や欧州では社会学の1分野である組織社会学で組織研究が取り上げられる場合が多い (幸田浩文 2000, p.315)。なお、社会学にはミクロとマクロの視点がある。ミクロ社会学は、社会 (組織) の中の個人の行為、行動、相互作用に焦点を当て解釈学的分析をとる。シンボリック相互作用論やエスノメソドロジーなど理解社会学の系譜はこの範疇である。全体としての組織に焦点を当てるマクロ社会学には、機能主義、構造-機能主義、さらには、社会および集団の内部または相互の対立から生じる紛争・闘争が新たな社会の構築に貢献するとするコンフリクト理論などがある。

(注6) 人文社会科学の様々な分野で Burrell and Morgan (1979) が提唱した4つのパラダイムが紹介されてきた。経営学、会計学の分野でのそうした紹介論文の一部を以下に示す。

君塚大学、1991、「組織論と社会学パラダイム」、『奈良大学紀要』第19号、287-300。

松島桂樹、2011、「学としての経営情報-経営情報学研究方法論序説-」、『武蔵大学論集』第58巻第3号、1-18。

永野則雄、1995、「批判理論と会計理論(1)-ロッシンによるハーバーマス理論の適用-」、『経営志林』32(2) 法政大学経営学会、41-49。

大平義隆、2003、「バーナード組織論の再検討:組織シンボリズムの観点から」、『北海学園大学経営論集』1(2)、43-57。

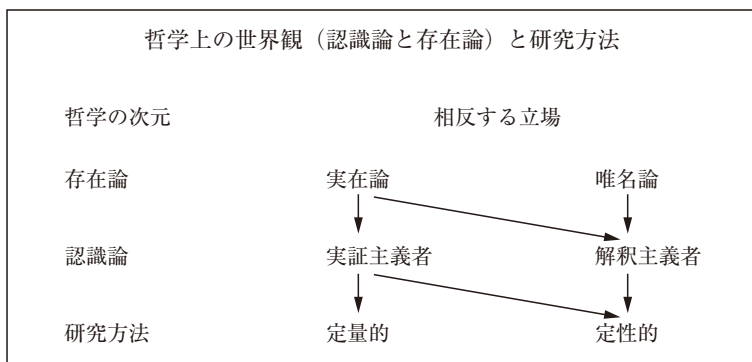
新谷 司、2013、「フーコー主義会計研究の生成と展開-第1部」、『日本福祉大学経済論集』第46号、91-125。

上東正和、2001、「社会理論と管理会計研究(5)-ラディカル・セオリーによるアプローチ-」、『高岡短期大学紀要』第16巻、121-143。

(注7) 主観主義 (Subjectivism) は、人々の経済行動あるいは経済現象を行動主体の意識内容から説明する方法的立場であり、その対極にある客観主義 (Objectivism) は、人々の意識ではなく、その客観的存在から行動を説明しようとする立場をとる。

(注8) 筆者が本稿に描く研究方法論の枠組みは下図の通りである。哲学上の世界観 (philosophical world view) として認識論 (epistemology) と存在論 (ontology) に着目する。存在論を实在論 (Realism) と唯名論 (Nominalism) に分ける。实在論は存在するさまざまなものに共通なもの (普遍概念) の存在を認める立場である。他方、唯名論は共通なもの (普遍概念) は名前として存在するだけで、実

在しないと、具体的な個物が実在するだけという立場をとる。また、認識論では実証主義と解釈主義を取り上げ、研究パラダイムと称して議論を展開している。



人文社会科学では、外的物質世界に内在的な形相として概念やカテゴリーの客観的根拠が実在すると主張する科学的実在論 (Scientific realism) が問題になる。科学的実在論は、科学理論によって記述されるものは知覚不可能であっても、心と独立に客観的に実在しているとする。この科学的実在論と対立する立場の1つに道具主義 (Instrumentalism) がある。科学理論を、観察可能な現象を組織化・予測するための形式的な道具・装置と見なす道具主義では、観察可能な現象の背後にある観察不可能な隠れた実在の真の姿は知り得ないとする。

参考文献

- Ball, R., and P. Brown, 1968, An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers, *Journal of Accounting Research* Autumn: 159-178.
- Ballas, A., and V. Theoharakis, 2003, Exploring Diversity in Accounting through Faculty Journal Perceptions, *Contemporary Accounting Research* 20(4) Winter: 1-26.
- Baxter, J., and W. F. Chua, 2003, Alternative Management Accounting Research: Whence and Whither, *Accounting, Organizations and Society* 28: 97-126.
- Bennis, W. G., and J. O'Toole, 2005, How Business Schools Lost Their Way, *Harvard Business Review* May: 97.
- Bhimani, A, 2002, European Management Accounting Research: Traditions in the Making, *The European Accounting Review* 11(1): 99-117.
- Birnberg, J. G., M. Bromwich, and J. Roberts, 2013, Anthony G. Hopwood: Academic Iconoclast and Entrepreneur 1944-2010, *Accounting Horizons* Vol.27 No.4: 895-907.
- Bonner, S. E., J. W. Hesford, W. A. S. Van der Stede, and M. Young, 2006, The most influential journals in academic accounting, *Accounting, Organizations and Society* 31: 663-685.
- Bruns, W. J. Jr., and R. S. Kaplan, 1987, *Accounting & Management: Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press.

- Burrell, G., and G. Morgan, 1979, *Sociological Paradigms and Organisational Analysis: Elements of the Sociology of Corporate Life*, Heinemann Educational Books.
- Chiapello, E., and C. R. Baker, 2011, The Introduction of French Theory into English Language Accounting Research, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 24-2: 140-160.
- Cooper, D., R. Scapens, and J. Arnold, 1983, *Management Accounting: Research and Practice*, Chartered Institute of Management Accountants.
- Dillard, J. F., and D. A. Becker, 1997, Organizational Sociology and Accounting Research or Understanding Accounting in Organizations Using Sociology. In: Arnold V., and S. G. Sutton (Eds.), *Behavioral Accounting Research: Foundations and Frontiers*: 247-309.
- Dyckman, T. R., and S. A. Zeff, 1984, Two Decades of the Journal of Accounting Research, *Journal of Accounting Research* 22(1): 225-297.
- Foster, G., and S. M. Young, 1997, Frontiers of Management Accounting Research, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.9: 63-77.
- Gordon, R. A., and J. E. Howell, 1959, *Higher Education for Business*, Columbia University Press.
- Hoque, Z. (Ed.), 2006, *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*, Spiramus Press Ltd.
- 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.
- Kaplan, R. S., 1993, Research Opportunities in Management Accounting, *Journal of Management Accounting Research* Fall: 1-14.
- Kaplan, R. S., 1989, Connecting the Research-Teaching-Practice Triangle, *Accounting Horizons* March: 129-132.
- Kaplan, R. S., 1986, The Role of Empirical Research in Management Accounting, *Accounting, Organizations and Society* 11(4-5): 429-452.
- Kasanen, E. K. Lukka, and A. Sitonen, 1993, The Constructive Approach in Management Accounting Research, *Journal of Management Accounting Research* Fall: 243-264.
- Lowe, A., and J. Locke, 2004, Perceptions of journal quality and research paradigms: results of a web-based survey of British accounting academics, *Accounting, Organizations and Society* 30(1): 81-98.
- Macintosh, N. B., 1994, *Management Accounting and Control Systems: An Organizational and Behavioral Approach*, John Wiley & Sons, Inc.
- Maher, M. W., 1995, *Management Accounting Research: Relevance vs. Elegance?* Working Paper, University of California, Davis, June.
- Olalere, T., 2011, *Methodology in Accounting Research: A Critique of Taxonomy*, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1921192> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1921192>

- Pierson, F. C., 1959, *The Education of American Businessmen*, McGraw-Hill.
- Reiter, S. A., and P. F. Williams, 2002, The Structure and Progressivity of Accounting Research: The Crisis in the Academy Revisited, *Accounting, Organizations and Society* 27: 575-607.
- Roslender, R., 1992, *Sociological Perspectives on Modern Accountancy*, Routledge.
- Sánchez-Matamoros, J. B., and F. G. Hidalgo, 2009, Publishing Patterns of Accounting History Research at Generalist Journals: Lessons from the Past, Available at https://www.victoria.ac.nz/sacl/about/events/past-events2/past-conferences/6ahic/publications/6AHIC-102_FINAL_Paper.pdf
- Shields, M. D., 1997, Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s, *Journal of Management Accounting Research* Vol.9: 3-63.
- Smith, F. P., 1959, Research and Faculty Development, *The Accounting Review* 34(3): 349-355.
- Sprinkle, G. B., 2003, Perspectives on Experimental Research in Managerial Accounting, *Accounting, Organizations and Society* 28: 287-318.
- Trevor B., and J. R. Edwards, 2013, *A History of Management Accounting: The British Experience*, Routledge.
- Van der Meer-Kooistra, J., and E. G. J. Vosselman, 2012, Research Paradigms, Theoretical Pluralism and the Practical Relevance of Management Accounting Knowledge, *Qualitative Research in Accounting & Management* Vol. 9(3): 245-265.
- Whitley, R. D., 1988, The Possibility and Utility of Positive Accounting Theory, *Accounting, Organizations and Society* 13(6): 631-645.
- Zimmerman, J. L., 2001, Conjectures Regarding Empirical Managerial Accounting Research, *Journal of Accounting and Economics* 32: 411-427.
- 今田高俊・友枝敏夫、1991、『社会学の基礎』、有斐閣
- 幸田浩文、2000、「北アメリカならびにヨーロッパの代表的学術雑誌にみる組織研究の地域性－書誌計量的アプローチによる研究成果を中心として－」、『経営論集』第51号（東洋大学）、297-318.
- 君塚大学、1991、「組織論と社会学パラダイム」、『奈良大学紀要』第19号、287-300.
- 松島桂樹、2011、「学としての経営情報－経営情報学研究方法論序説－」、『武蔵大学論集』第58巻第3号、1-18.
- 箕浦康子、2010、「本質主義と構築主義：バイリンガルのアイデンティティ研究をするために」、『母語・継承語・バイリンガル教育（MHB）研究』6、1-22.
- 永野則雄、1995、「批判理論と会計理論（1）－ロツホリンによるハーバーマス理論の適用－」、『経営志林』32（2）法政大学経営学会、41-49.
- 野家啓一、1993、『科学の解釈学』、新曜社
- 大平義隆、2003、「バーナード組織論の再検討：組織シンボリズムの観点から」、『北海学園大学経営論集』1（2）、43-57.

新谷 司、2013、「フーコー主義会計研究の生成と展開－第1部」、『日本福祉大学経済論集』第46号2013年3月、91-125.

新谷 司、2011、「解釈会計学・フーコー主義会計学・マルクス主義会計学における関与方法」、『日本福祉大学経済論集』第42号2011年3月、169-206.

上東正和、2001、「社会理論と管理会計研究(5)－ラディカル・セオリーによるアプローチ」、『高岡短期大学紀要』第16巻、121-143.

上埜 進、2003、「会計学の研究方法とパースペクティブ」、『會計』第164巻5号、1-14.

上埜 進、1997、「管理会計研究における経験的研究の役割」、『會計』第151巻2号、66-78.

付記

本稿は筆者の学会・研究会での報告原稿ならびに上埜（2003）をベースに執筆している。