

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成30年9月3日現在

機関番号：14301

研究種目：挑戦的萌芽研究

研究期間：2015～2017

課題番号：15K13056

研究課題名（和文）臨床会計学構想の具体化に向けた経験的研究

研究課題名（英文）Empirical study aiming at materializing clinical accounting research project

研究代表者

澤邊 紀生（SAWABE, NORIO）

京都大学・経営管理大学院・教授

研究者番号：80278481

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 2,400,000円

研究成果の概要（和文）：管理会計という実務との相互作用が無視できない重要性をもつ学問において、実務実践と理論研究との相互発展を可能とする知のあり方を「臨床会計学」として構想し、帰納的に臨床会計学的知見を蓄積するとともに、その具体化を進めるための社会的仕組みを提案し、研究主体の学問的世界の基本構造を作りかえていくという高次の再帰性を織り込んだアクションリサーチ・プログラムを実施した。臨床会計学構築に向けたメソレベルの社会的仕組みを、「研究に基づいた教育」「教育に裏付けられた実務」「実務に基づいた研究」の善循環として実現すべく、教育制度・資格制度・会員制度のそれぞれについて具体化をはかった。

研究成果の概要（英文）：In order to bridge the gap between theory and practice in management accounting, this research engaged with a social constructionist large scale action research. A set of social institutions, professional education, professional qualification, and professional organization, that are specifically designed so as to create virtuous circle among practice, education and research, are established with the initiatives taken with this research grant.

研究分野：管理会計

キーワード：輪唱会計学 会計専門家 アクションリサーチ 理論と実践 経営会計士 中小企業管理会計

1. 研究開始当初の背景

臨床会計学の構築という課題を提起した澤邊(2009, 2013)を受けて、臨床会計の具体例の検討を通じて応えていくとともに、臨床会計学構築に向けたメゾレベルの社会的仕組みについて展望を示す本研究の背景として、下記のような学問的系譜がある。

「臨床会計学」という新しい学問領域を開拓すべきであるという着想は、管理会計研究におけるケーススタディの重要性を指摘した Kaplan(1986)の主張を建設的に批判検討したことから得ている。Kaplan(1986)は、実務家の実践的知識と研究者の科学的知識を結びつける臨床的知識の存在の重要性を指摘し、ケーススタディを研究方法として活用して臨床的知識を蓄積していくことが必要だと主張した。Kaplan(1986)の問題提起は、欧米において本格的なケーススタディ研究を生み出す契機となった。ケーススタディから得た知見は、とくに北米のビジネススクールを舞台として、ABC や BSC などの新しい技法の開発や、4つのコントロールレバーなどの規範理論の構築に活用された。その意味で、ケーススタディを通じて、実務家の知識を理解し、技法や理論の構築を図られている。しかし、このようなビジネススクールを中心とした管理会計研究に対しては、コンサルタントの仕事であり学問ではないといった揶揄ともとれる批判が北米の理論家から行われている(Zimmerman 2001)。Kaplan(1986)の後、北米では、実務に近い学問をするグループと理論的研究を行うグループに両極化が進んだと評することもできる。

日本においては、近年、ケーススタディ研究の再評価が行われ(澤邊・Cooper・Morgan, 2007)、日本企業の管理会計実践について質の高いデータを蓄積していく重要性と、日本企業に関する経験的データに基づく管理会計理論の構築の必要性に対する認識が深まっている(上総・澤邊, 2006)。他方で、実務家と研究者との協力関係を進展させることを目的として設立された学術団体のいくつかでは、実務家のプレゼンスが相対的に低下し、当初の目的が必ずしも果たせないという反省が生じている。その理由は、学術団体が維持発展させようとする知の体系が理論知に偏っていることがあげられる。それぞれの学術団体において理論知が発展することが、はからずも実務家たちを遠ざけることにつながったと考えられるのである。

このような内外の状況のなかで、管理会計研究のさらなる発展のために、実務家の実践知と研究者の理論知とを結びつける独自の学問領域を臨床知として開拓すべきであることが論じられ、臨床会計学の構想が澤邊(2009, 2013)によって提唱された。本研究は、澤邊(2009, 2013)の構想を具体化していくための基礎研究とそこから得られた知見を利用した具体的制度構築を大規模アクションリサーチとして実施するものである。

2. 研究の目的

管理会計という実務との相互作用が無視できない重要性をもつ学問において、実務実践と理論研究との相互発展を可能とする知のあり方を「臨床会計学」として構想し、その具体化を定性的・定量的研究の成果を再帰的に研究プロセスに組み込み進めるのが、本研究の目的である。「臨床会計学」とは、経営者や経営企画部門スタッフによって経営現場で用いられている会計の実践的な知恵と、会計研究者の理論的知識を結びつける知のあり方である。本研究は、(I)臨床会計学を構成する臨床知を問題群として具体的事例より帰納的に導出し、それを一般化可能な命題として提示するとともに、(II)臨床会計学構築に向けたメゾレベルの社会的仕組みについて展望を示すことで、臨床会計学という新しい知の領域を開拓する基板の構築を目指した。

3. 研究の方法

本研究の2つの目的((I)臨床会計学を構成する臨床知の帰納的抽出、(II)臨床会計学構築に向けたメゾレベルの社会的仕組みの展望提示)を達成するために、実践的な知識と理論的な知識の相互作用に関する管理会計先行研究の整理、臨床的な知識の発展に関する関連分野における先行研究の検討、管理会計の専門職業化が進んでいる諸外国における「臨床会計学」的な知識の蓄積・体系化に関する調査、管理会計知識を専門家として活用している実務家に対する調査、実務家とのワークショップなどを通じた研究、を行う。研究方法としては、文献研究(), 聞き取り調査を主とした定性的研究(), アクションリサーチ的手法を援用した相互作用の場の設定を通じた研究()を実施する。伝統的な文献研究と挑戦的なアクションリサーチ的手法を組み合わせることで、理論研究を土台とした挑戦的な研究を実施する。

4. 研究成果

主要な研究成果は次の3点である。

(I)管理会計知識を専門家として活用している実務家に対する調査によって得られた知見を、中小企業における管理会計の経済的価値に関する経験的証拠として定量的に提示。

(II)構築主義的な管理会計研究における方法論的基礎、とくに理論の領域理論の側面と方法論の側面を意識しつつ反実仮想的考察に基づく最良の説明の推論(アブダクション)をアクションリサーチに活用する意義の提示。

(III)臨床会計学構築に向けたメゾレベルの社会的仕組みを、「研究に基づいた教育」「教育に裏付けられた実務」「実務に基づいた研究」の善循環として実現すべく、教育制

度・資格制度・会員制度を具体化、である。それぞれについて下記に説明する。

(I) 中小企業における管理会計の経済的価値に関する経験的証拠

本研究では、管理会計が財務業績の改善に貢献しているのかどうか日本の中小企業のデータを用いて検証した。中小企業の管理会計を、経営目的のために会計を利用する基本的な能力（管理会計能力）を、経営目標の設定 経営計画の策定 経営計画の実施 業績フィードバック・フィードフォワード 行動や計画の評価・見直し、という経営の PDCA という側面から測定した。

このような経営の PDCA を活用する組織的な能力の効果は、経営者個人の考え方や行動、従業員の考え方や行動によっても左右されると考えられる。管理会計能力・経営者能力・従業員能力が、企業の業績に影響を及ぼしていると考えているのが、本研究の基本的なモデルである。

基本モデルの構築にあたっては、中小企業の管理会計の構築・運用を指導してきた実務家に対するインタビュー調査や、実務家をメンバーとした9回のワークショップを通じて、どのような管理会計能力が基本となるのかについての知見を収集した（澤邊，2013）。それら知見を、内外の先行研究（Hall 2010, Adler & Chen, 2009, Chenhall et al. 2010）を参考にして基本モデルは構築している。

上場企業と異なり、中小企業の財務データは一般に公表されていないため、客観的な業績データに基づく分析を行うことが困難である。本研究では、客観的財務データと比較可能性の高い管理会計能力データの収集を、中小企業を顧客とする複数の会計事務所に協力してもらい収集した。財務業績については実際の客観的データを、管理会計能力については会計事務所の担当者による第三者評価データを収集した。今回の調査では、9 会計事務所から 368 社について回答を得た。このうち、分析に必要なデータが揃っていない4社のデータを除く 364 社を今回の分析対象とした。

管理会計・経営者・従業員の能力の測定尺度については、Hall (2010)などを参考に日本の中小企業の現実にフィットするよう開発した。管理会計については、業績評価システムの整備度合い、計画策定能力、業績報告会議のレベル、分析能力の高さ、行動や計画の修正能力の高さ、および総合的な能力について、7 点リッカートスケールで測定した。経営者については、経営計画策定意欲、社内・社外とのコミュニケーション、および市場・技術動向に対する感度を、従業員については、職務理解や自律性・コミュニケーションについて7点リッカートスケールで測定した。管理会計能力、経営者能力、従業員能力については、因子分析を行い、各項目の得点を因子負荷量で加重平均した得点を各変数の得点

とした

このようにして得られたデータに基づき、財務業績に影響する主要な要因をコントロールしたうえでも、管理会計能力が財務業績に影響を及ぼしているかどうかを検証するため次のような重回帰分析を行った。

$$\begin{aligned} \text{財務業績} = & _0 + _1 \text{管理会計能力} + _2 \text{経営者の計画策定意欲} + _3 \text{経営者の情報感度} + _4 \text{従業員の能力} + _5 \text{管理会計能力} \times \text{経営者の計画策定意欲} + _6 \text{管理会計能力} \times \text{経営者の情報感度} + _7 \text{管理会計能力} \times \text{従業員の能力} + \end{aligned}$$

重回帰分析の結果、売上高利益率を被説明変数とした場合、管理会計能力が高い企業ほど、また経営者の情報に対する感度が高いほど、売上高営業利益率、売上高経常利益率が高くなることが示された。管理会計能力と財務業績の関係について、様々な要因を考慮しても管理会計能力が高ければ高いほど財務業績は向上することを支持する結果が得られた。

本研究の主たる発見事項は次の5点である。

中小企業においても、基本的な管理会計能力を高めることで財務業績が改善する、基本的な管理会計能力として、業績評価システムを利用して経営の PDCA をまわす能力を測定、管理会計能力によって向上が確認された財務業績は、営業利益・経常利益・売上高営業利益率・売上高経常利益率・総資産営業利益・総資産経常利益である、企業規模や業種をコントロールしても、管理会計能力は財務業績にプラスの影響を与えている、管理会計能力と財務業績の関係は、経営状態や経営者の考え方によって左右される。本研究における発見事項の解釈は、管理会計能力を向上させることで企業の財務業績の改善が期待できる場合に管理会計能力向上がはかられているといった自己選抜バイアスの問題や、中小企業の財務データ自体がとくにストック情報については企業と経営一族の分離が必ずしもはかられていないといった問題などが残されていることを考慮して行われるべきである。

(II) 構築主義的な管理会計アクションリサーチにおける方法論的基礎

管理会計現象は現実社会の写像なのか、それとも現実社会の構築に参加し築像的役割を果たすものなのか、ひとつの研究においてはどちらかを優先する立場をとることがあったとしても管理会計学全体としては両者を網羅したうえで、それぞれの関係について理解を深めるべきである。このような考えに立ち Hopwood (1983) は、社会的現実を写し出す鏡として会計を理解する理論を「会計のなかの理論」[theories in accounting]、会計が社会的/組織的文脈の構築に会計がどのように参加しているのかを理解しようとする

る理論を「会計の理論」[theories of accounting]と呼んだ (Dent, 1991; Lukka & Vlnnari, 2014)。この意味での会計の理論を理解するための一つの方法は、社会的スケールで会計のダイナミックにとらえようとすると実際に会計の理論を作って動かしてみても

会計は、現実社会の写像となることで、現実社会の構築に参加しているという洞察は、Czarniawska(2001)が、構築主義者のフィールド調査におけるジレンマを説明する際に用いた三つの論理「弁明の論理」「実践の論理」「理論の論理」を援用することで、さらに深めることができる。

「実践の論理」は、それぞれの現場の文脈に応じて、何かをなす際に使われる論理であり、知識はそれらが現場でいかに実践的に機能するのか[now it works]によって評価される。それは暗黙知の側面を持ち、動的(動詞的)であり、常に変化し続けるという意味で不完全である。それに対して、「理論の論理」は、抽象的であり、形式論理を用いていると主張し、「真実」の知識に関する方法論的な規準を備えている(Czarniawska, 2001; 256)。

「弁明の論理」は、公的な説明を行う際に用いられる論理である。Czarniawska (2001, 256)によれば、弁明の論理とは、形式的な合理性の公理に従った抽象的な論理であり、この点で理論の論理に近い。しかし、理論の論理がレトリックをできるだけ隠そうとするのに対して、弁明の論理は好んでレトリックを多用する。物語的な知識を好んで用いる点で、弁明の論理は実践の論理と似通っている。しかし、実践の論理が動的(動詞的)であるのに対し、弁明の論理は、静的(名詞的)であり、レトリックとして完結している。

これら三つの論理は、狭い時空間を見るならば相対的に安定している。実践の論理は、日常的な実践における論理として、弁明の論理は公的な説明の際の論理として、そして理論の論理は第三者の客観的な論理として、それぞれ局面において異なる性質を持った論理として機能している。しかし、もう少し長い時間と広い空間を見るならば、これら三つの論理は相互に複雑に関連しお互いがお互いを変化させている。弁明の論理は、実践の論理や理論の論理を利用して正統性を獲得しようし、実践の論理は、必要に応じて理論の論理と弁明の論理を活用する。真実の知識は、客観的で普遍的で明快であるというデカルト流の伝統的な観点に立つならば、理論の論理は、ほかのふたつの論理とは切り離されたままであるが、知識の意味は社会的に構築されると考える構築主義的な立場からすると、理論の論理もほかの論理とともに生成・維持・変化するものであり、その過程の探求こそが、研究関心の中心に位置する(Czarniawska, 2001; 254-255)。

会計の「説明する」[accounting for]という語義を見るまでもなく、会計実践は現実を

表現[represent]することで公的な説明を担ってきた。会計は、弁明の論理として実践的に機能してきたのである。このような性質を持つ会計は、組織の日常において実践の論理の一部を構成している。弁明の論理が、それぞれの現場で実際に機能するのかという観点から実践の論理に織り込まれ、実践の結果が月次や四半期報告といったタイミングで、公的な説明を担う弁明の論理に取り込まれる。管理会計現象の本質的な特徴は、弁明の論理と実践の論理がお互いをお互いの要素として持つ入れ子構造となっていることにある。さらに時間軸を長くとるならば、管理会計の領域では、理論の論理が弁明の論理に影響を与えることはもちろんのこと、実践の論理にも影響を与える可能性が高い(澤邊, 2013)。

今日の会計は、組織の現実を描写して説明し構築する道具として唯一無二の存在となっている。会計は複式簿記という仕組みを活用して、組織の現実を経済的な側面から捉え描写する。ひとつひとつの取引という細かな単位で認識測定することで、間断なく変化する組織の全体像を網羅的・体系的・継続的に描写するのが現代会計である。部分と全体を時空間上で結び続けるテクノロジーとして会計は理解することができる。会計テクノロジーは、部分から全体を作り上げ続けることで、全体から部分を作る方向にも作用することになる。ひとりひとりの日々の活動を組織全体の業績と結びつける会計は、ひとりひとりの社会的意味を作り出している(Miller & O'Leary, 1987)。

臨床会計学構想は、このような社会構築主義的な立場から、実際に臨床会計学の理論を社会制度に実装し作動させ、そこから得られた知見をさらに社会構築プロセスに投入することで進化を促すというもので、大規模なアクション・リサーチと呼べるものである。これは社会実験的な性質を持っており、ある時点において大量データに基づく定量的研究を行い、経験的証拠に基づいた理論的命題の妥当性を統計学的に検証することは可能であるが、その理論的命題そのものが社会構築プロセスに投入されることで、命題の成立条件自体が変化するというダイナミックなプロセスを想定している。従って、ある時点で統計学的に支持された命題が普遍性を持つとは限らず、むしろその遂行性(performativity)が歴史的観点から重要となる。

このような意味で臨床会計学構想に基づく研究は、高い不確実性の下で行われる。そこでアブダクション(仮説形成、最良の説明への推論)的アプローチに対する理解が必要となる。理論枠組みと観察された現象との相性が不確実なような場合に、有用な推論形式がアブダクションである。アブダクションによる推論は、Xが原因となってYが生じたという因果関係を、尤もらしい説明として提示

することになる。このような推論は、実際に観察された現象の背後に、いまだ観察されていない理由を探索するという意味で、反実仮想的な考察を伴っている。実のところ、優れた多くのアブダクションは「もしXであったならば」という思考実験を無数に繰り返すことで遂行される(Lukka, 2014: 560)。観察された現象だけをもって、最良の説明を推論することはできない。その一方で、反実仮想的な思考実験から得られた知見の尤もらしさは、現象をいっそう深く観察することによって高めることができる。帰納法とは異なり、アブダクションによる推論の尤もらしさは、データの量ではなく、現象がどのようにして生じたのかというメカニズムやプロセスに対する洞察を可能にするデータの質に依存する。そのために、アブダクションは反実仮想的思考実験を繰り返す中で、理論とデータの間を何度も行き来することを求める(Dubois & Gadde, 2002)。

ここにおいて、理論の二つの側面の含意が明確になる。臨床会計学構想に基づく研究の不確実性の高さは、ひとつの手法理論に固執せず、代替的な理論的レンズや、複眼的なアプローチの活用を要求する。理論とデータを往復しながらアブダクションによって得られた尤もらしい説明は、領域理論への貢献として蓄積されていくことになる。

管理会計の研究領域の特徴は、実践・弁明・説明の論理がお互いをお互いの要素とした入れ子構造を持っており、観察対象である管理会計実践の担い手が、多くの場合、高度な管理会計知識を有した専門家であることである。つまり、研究者の世界の理論的知識(Etic knowledge)が、少なくとも部分的には、管理会計の実践者の知識(Emic knowledge)と重なりあっている。このような実践者の考え方や行動が、観察される現象を生み出しているならば、最良の説明を推論するには、管理会計実践主体の考え方や行動様式に対する深い理解が必要である。このような観点からも、臨床会計学構想の下での管理会計研究は、理論的な多様性とともに、研究者と実務家との密接なコラボレーションによって促進されなければならない。

(III) 臨床会計学構築に向けたメゾレベルの社会的仕組みとして、教育制度としては経営会計士教育プログラム、資格制度としては経営会計士資格制度、会員制度としては経営会計士協会、の具体化をはかった。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕(計3件)

澤邊紀生「管理会計研究の辺境における理論と実務」『会計』第189巻第2号、1-13頁、2015年。

澤邊紀生「管理会計は財務業績を向上させる

のか? - 日本の中小企業における管理会計の経済的価値 - 」『企業会計』第67巻第7号、97-111頁、2015年。

Stephen Jollands, Chris Akroyd, and Norio Sawabe “Core Values as a Management Control in the Construction of ‘Sustainable Development,’ Qualitative Research in Accounting & Management, 12(2), 2015, pp.125-152. 査読有り

〔学会発表〕(計4件)

澤邊紀生 2017年9月28日 日本公認会計士協会研究大会(金沢)「事業承継と企業価値の向上 ~ 中小企業を救う公認会計の企業価値向上への挑戦 ~ 」

澤邊紀生 2017年3月24日 進化経済学会全国大会、京都大学、「進化経済学における理論と実践 組織された会計専門家による観測と実験」

Norio Sawabe 2016年12月15日 10th Conference on New Directions in Management Accounting Research, Brussels, Belgium で Clinical Accounting Research/Practices in Japanese SMEs(招待講演)

澤邊紀生 2016年9月7日 中小企業会計学会全国大会、東北工業大学、特別講演「中小企業における管理会計の可能性」(招待講演)

〔図書〕(計 件)

〔産業財産権〕

取得状況(計 件)

〔その他〕

ホームページ等

6. 研究組織

(1) 研究代表者

澤邊 紀生 (Sawabe, Norio)
京都大学・経営管理大学院・教授
研究者番号: 80278481

(2) 研究分担者

()

研究者番号:

(3) 連携研究者

()

研究者番号: