

GRADUATE SCHOOL OF BUSINESS ADMINISTRATION

KOBE UNIVERSITY

ROKKO KOBE JAPAN

Discussion Paper Series

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

神戸大学大学院 経営学研究科 教授

大 浦 啓 輔 ・ 新 井 康 平

神戸大学大学院 経営学研究科 博士課程後期課程

Journal of Accounting and Economics 誌に掲載された Ittner and Larcker(2001)に対する Zimmerman, J. L のコメント論文(Zimmerman, 2001)は、管理会計研究と研究方法論についての重要な論争を引き起こした。

本稿では、これらの論争の全体像を明らかにし、問題の所在、各論者の主張とその背景にある立場を整理する。レビューの対象となるのは、論争の発端となった Zimmerman の論文と、*European Accounting Review* 誌に掲載された一連の反論論文である。

管理会計の有用性の喪失（レレバンス・ロスト）が指摘されてから 20 年近くが経過しようとしている現在、我々が Zimmerman 論争と呼ぶ一連の議論は、これまでの管理会計研究を振り返る上でも有用である。そこで、レビューを踏まえて、現代の管理会計研究の特徴を研究方法論上の諸問題を併せて検討し、今後の管理会計研究のあり方を示す。

1. はじめに

2001 年の *Journal of Accounting and Economics* 誌（以下、*JAE* と略記する）に掲載された Zimmerman, J. L. の論文 “Conjectures regarding empirical managerial accounting research” (Zimmerman, 2001) は、本稿で便宜的に「Zimmerman 論争」¹ と呼ぶ、一連の論争を引き起こした。Zimmerman(2001) は、*JAE* 誌に掲載された Ittner and Larcker(2001) についてのコメント論文だったのだが、その攻撃的な内容は議論を呼び、2002 年の *European Accounting Review*（以下、*EAR* と略記する）に反論の特集が組まれることになった(Hopwood, 2002; Ittner and Larcker, 2002; Luft and Shields, 2002; Lukka and Mouritsen, 2002)。

日本の管理会計研究者はこの論争にはこれまでほとんど注目しなかったが、世界の管理会計研究にとって、次の 2 つの意味で意義のある議論だった。第一は、この論争がレレバンス・ロスト以降の「管理会計の有用性回復」を第一義的な目的とした研究から、「ポスト・レレバンス・ロスト」の研究への移行を示唆した点である。つまり、有用性の回復という目的に加え、管理会計研究の「科学」性を強調し、理論的整合性の重要性を指摘したのである。第二は、これらの論争が、過去の研究の方法論的妥当性と研究結果の信頼性を検証する動きの契機となった、という点である。

また、この論争は現時点において第一線で活躍する管理会計研究者によるものだった点も無視できない。たとえば、論争の発端となったコメント論文の著者の Zimmerman は、Watts, R. L. とともに「会計の実証理論 (positive accounting theory)」の重要性を指摘し、経済学モデルに基づく会計研究をおこなっている研究者である。また、Zimmerman のコメント論文に対する反論を行った Hopwood, A. G. はヨーロッパ会計学会の設立者、

¹ 論争といっても、Zimmerman(2001)への反論に、Zimmerman が再反論したという論文は、本稿執筆時点では、公表されていない。ここでは、Zimmerman の主張とそれに対する反論が「Zimmerman 論争」の主たる内容となる。

Accounting, Organizations and Society (以下、*AOS*と略記する)の創刊者・編集長、さらにはオックスフォード大学サイドビジネススクール学長である²。加えて、管理会計の代表的な研究者がこの論争に参加している点は、論争そのものの重要性と影響の大きさを示している。

本稿では、Zimmerman 論争の内容を明らかにし、問題の所在、各論者の主張とその社会科学の立場を整理する。第 2 節では予備的議論として、議論の前提となる方法論上の語句の整理や、Zimmerman が前提にしている会計研究の立場を明らかにする。第 3 節では、Zimmerman 論争の発端となった、Zimmerman(2001)の主張を概観する。そして、第 4 節では *EAR* に掲載された Zimmerman(2001)に対する一連の反論をレビューする。第 5 節では、Zimmerman 論争を踏まえて、レレバンス・ロスト以降の管理会計研究の特徴を研究方法論上の諸問題と併せて検討し、ポスト・レレバンス・ロストの管理会計研究の方向性を提示する。

2. 予備的議論

Zimmerman 論争を検討するに際し、まず、(1)「経験的研究(empirical research)」や「実証研究(positive research)」などの語句が意味する内容を確認し、(2) Zimmerman による「会計の実証理論」についての主張を整理する。

2.1 管理会計の研究方法論の整理

ここでは、研究方法論に関する議論を理解する上で不可欠となる「経験的研究」と「実証研究(あるいは、実証的研究)」という用語の異同を確認する。これらは日本ではしばしば混同されてきた語句である。したがって、方法論上の議論を行う上では両者の意味を明確に区分し理解する必要がある。

門田(2003)は経験的研究や実証研究などの管理会計研究の研究方法を 2 つの軸によって分類し、図 1 のように体系的なフレームワークとして提示した。

第 1 の軸は、研究と現実の世界との関わり合いについての分類軸である。研究仮説が現実の世界から導かれたり、あるいは仮説が現実の世界でテストされたりする類の研究が経験的研究である。経験的研究では、その仮説が経済学(組織の経済学、契約の経済学など)や組織論(ミクロ組織論、コンティンジェンシー理論など)によって導かれることが多い。対して、現実との関わり合いが希薄なのが、理論的研究である。数学モデルなどを用いて、人間や組織の行動についての仮定から先験的な仮説、あるいは演繹的な理論を構築する。

第 2 の軸は、研究者が研究目的に対して持つ仮定についての分類軸である。研究とは、現実を肯定的に(積極的に、positively)受け止めて、その現実を説明したり予測したりするものである、とするのが実証研究である。一方、現実を改善するために「あるべき姿」を示すものが研究である、と考えるのが規範的(normative)な研究となる。この分類からも、明らかなように、「経験的研究」と「実証研究」は次元を異にする概念であることが理解できるだろう。

経験的研究、あるいは実証研究のそれぞれの意義が強く主張され、研究者たちがその意義を認識しはじめたのは 1980 年代のことである。会計研究における経験的研究の意義を主張した代表例として Kaplan(1986)³を、実証研究の意義を主張した代表例として Watts and

² Hopwood(1994)邦訳版の監訳者あとがきより。

³ 1980 年代以前の会計研究は、規範的(非実証的)かつ理論的(非経験的)な研究が主流であった。研究は実務に関心を失っていたし、管理会計実務は経営管理に役に立たなかつたところか有害ですらあったことが後に ABC の提唱という形で示されることになる(Johnson and Kaplan,1987)。このような研究を是正するため、Kaplan, R. S. は経験的研究の有用性を主張した(Kaplan, 1986)。Kaplan(1986)では、その当時の管理会計研究が、フィールドリサーチをはじめとする経験的研究からかけ離れたものであることを危惧し、

Zimmerman(1986)をそれぞれ挙げるができるだろう。

	理論的研究	経験的研究
実証的研究	概念的的研究	自然科学的研究 アクション志向的研究
規範的研究	意思決定志向的研究	構築的研究

図1： 管理会計研究方法のフレームワーク
 (出典：門田安弘(2003)『経営会計の実証分析入門：SPSSによる企業モデル分析』，中央経済社，
 p. 4 より)

2.2 「会計の実証理論」：Watts and Zimmerman (1986)

実証理論の内容を理解し、さらには後述する Zimmerman による経験的研究の批判を読み解く準備として、彼が主張する会計理論の性質を明らかにする。

Watts and Zimmerman(1986)によれば、会計理論の目的は、会計実務を「説明し予測すること」である。つまり、彼らにとっての研究とは、「実証研究」のことである。しかし、実証研究においては、会計理論そのものが正しいか誤りであるかを証明することはできないという。このような前提のもとでは、ある理論は、他の理論とくらべて、どれだけ説明力を持つかという判断を行うことにとどまらざるを得ない。このことは、「競合理論の重要性」の問題として議論されている。つまり、

…真実な理論または完全な理論は存在しない。理論は1つの現象全体を説明しようとするので、すべての観測値を説明し予測することはできないのだ。さらに、特定の観測値を説明できる理論は数多くあるので、一般に受容されるために理論相互間で競合が生じる。そうした競合状態で、ある理論が優れていると判断されるには、理論の利用者に対する効用と、理論による説明の直感的魅力、および理論が説明可能な現象の範囲が問題となる(Watts and Zimmerman, 1986, 邦訳 p.17)。

また、競合理論の重要性以外にも注意すべき点として、彼らにとって、研究とは純粋に「説明し予測すること」である点を挙げるができる。誤解を恐れずに言えば、彼らの主張する会計研究の立場からは、会計研究者は影響を実務に与えてはならない。彼らの立

それを克服するために理論的研究と経験的研究のそれぞれが果たす役割を明確化した。彼によれば、経験的研究は理論の検証に役に立つだけでなく、理論構築を先導するという。つまり、管理会計研究では、経験的に観測された事実を分類し理論化を目指す、あるいは構築された理論を経験的に検証する、という2つの側面で理論的研究と経験的研究がそれぞれの役割を果たす必要がある、ということになる。

場は、図 1 の上部の 2 つのセルに該当し、実務に介入して会計システムを進化させることは研究ではないのである。

3. 論争の発端

以上の予備的な考察を踏まえた上で、Zimmerman 論争の発端となった Ittner and Larcker(2001)の研究を概観した後、Zimmerman(2001)のコメントとその背景となる研究観を明らかにする。

3.1 VBM に基づく既存の経験的研究の整理：Ittner and Larcker (2001)の概要

Ittner and Larcker(2001)⁴は、1980 年代から 2000 年までの管理会計の経験的研究(empirical research)⁵についての網羅的なレビュー論文である。このレビューでは、value-based management (VBM)というフレームワークに基づいて、既存の管理会計研究を批判的にレビューしている。まず、Ittner らのレビューの方法について整理しておく。

「企業が多様な管理会計実務を統合するための包括的なフレームワーク(p.350)」として、Ittner らは VBM を採用している。このフレームワークを採用した理由は、(1)伝統的管理会計におけるプランニング・コントロールのフレームワークや、管理会計の経済モデルのいずれとも整合性の高いフレームワークであること、(2)活動基準原価計算(Activity-based Costing; ABC)やバランスト・スコアカード(Balanced Scorecard; BSC)をも包含したフレームワークであること、そして(3)実務における管理会計の変化を分析する上での規範的なフレームワークであることを挙げている。具体的には、VBM は次の 6 つのステップから成る。

1. 株主価値の最大化
2. 企業目的の特定
3. 戦略の進化と組織設計の選択
4. バリュードライバーの選択
5. アクションプランの作成、業績指標の選択、ターゲットの設定
6. 業績評価

Ittner らによれば、これら 6 つのステップは、必ずしも時系列に沿って進行するものではないが、管理会計の経験的研究を分類するのに有用であるとし、実際のレビューも、これら 6 つの分類をさらに細分化した分類に従って行われている。本稿では Ittner and Larcker(2001)の内容の詳細には触れないが、既存の経験的研究に対して、批判的なレビューを方法論にまで踏み込んで行っている点と、経験的研究の残された課題を提示している点が大きな貢献である。

これらのレビューを通じて、Ittner らは、実務に根ざした経験的研究の貢献について以下のようにまとめている。

本論文のレビューにおいて、次のような特徴が我々の関心を惹いた。それは、本論文が実務志向(practice-oriented)の性質を持っている、という理由によるからかもしれないが、最新のマネジメントの流行を踏まえた研究トピックスが含まれていたことや、サンプルや研究手法、用いられる理論のいずれもが多様性をもっていたことである(Ittner and Larcker, 2001, p.355)。

⁴ このレビュー論文が掲載された *JAE* の 2001 年 32 号は、31 号とともにレビュー特集号であり、管理会計以外にも財務会計、税務会計、契約理論にもとづく会計研究などの包括的レビューが掲載されている。

⁵ ここでの経験的研究は、「アーカイバル、あるいはサーベイに基づくデータ(archival and survey data)を用いた研究」を指す(Ittner and Larcker, 2001, p.350)。

さらに、結果として *Accounting, Organisations and Society*(以下、*AOS*と略記する)に掲載された多くの論文が北米の主要な会計ジャーナルよりも彼らのレビュー対象となったことについて、以下のように述べている。

管理会計研究では、財務会計の資本市場研究におけるファイナンス理論のような支配的な理論があるわけではなく、研究に用いられる理論が経済学、心理学、社会学、オペレーションズ・リサーチと多様である。この多様性は、管理会計の経験的研究の多くが、北米以外の国々で行われているという事実にも起因している。世界の多くの大学が組織行動論や心理学といった行動理論を重要視しているのに対して、北米の大学のドクターコースでは経済学が重要視される傾向にある。このような行動理論を重視する傾向が、本論文のレビュー対象論文にも影響を与えており、その結果、北米の経済学志向のジャーナルよりも行動理論志向の欧州雑誌である *AOS* からの引用が多くなっている(Ittner and Larcker, 2001, p.357)。

以上、Ittner and Larcker(2001)で採用されたVBMというフレームワークと、彼らの経済学以外の理論を用いた研究に対する基本的な考え方をみてきた。この2点はZimmermanのコメントを理解するうえで特に重要である。

3.2 問題提起：Zimmerman(2001)の主張

「管理会計の経験的研究は、本質的かつ累積的な知識体系(body of knowledge)の構築に失敗している」(Zimmerman, 2001, p.411)

Zimmerman(2001)は、Ittner and Larcker(2001)に対するコメント論文の冒頭で、既存の経験的研究が本流ではない雑誌に掲載された論文を含んでいるとして痛烈に批判した。

まず彼は、Ittnerらのレビューが「プロフェッショナル・ジャーナル(practitioner-oriented journals)」や「非北米ジャーナル(non-North American Journals)」を「非本流ジャーナル(non-main stream journals)」と位置づけ批判した。続いて、経験的研究が既存の実務の「記述」ととどまっており、実務を説明し予測する理論の構築に完全に失敗している、と指摘した。この原因を解明するために、Zimmerman(2001)では、(1)IttnerらのVBMのフレームワークについて検討し、(2)Ittnerらがレビューしたジャーナルの位置づけを示し、(3)実務の経験的な記述ではなく研究として成り立つために、経験的研究において「理論」の果たす役割に言及した。さらには、経験的研究が体系的な知識を構築するのに失敗した理由を示している。

3.2.1 VBMフレームワークへの批判

ZimmermanはVBMフレームワークが規範的なアプローチ(normative approach)に依拠している点に向けられている。実証理論の立場をとるZimmermanにとって、VBMフレームワークは、研究者というよりはコンサルタントが採用するフレームワークのようだ。そして、Ittnerらは理論、具体的にはエージェンシー理論に基づくフレームワークを呈示すべきだったと批判する。

このVBMフレームワークに従ってレビューされた経験的研究の多くは、記述的研究と呼ぶべきものであるという。Zimmermanは記述的研究は、実務と研究の接点を維持するために意義がある点がある程度認めてはいるのだが、それらは研究というよりコンサルタントらが担うべき役割を研究者が果たしてしまう危険性を指摘している。

3.2.2 管理会計の経験的研究の「経験的」分析

Zimmerman は Ittner らが引用した論文の多くが「プロフェッショナル・ジャーナル」と「非北米ジャーナル」といった「非本流ジャーナル」からの引用であると批判する。ここで彼が本流とするのは、*TAR (The Accounting Review)*, *CAR (Contemporary Accounting Research)*, *JAE (Journal of Accounting and Economics)*, *JAR (Journal of Accounting Research)*, および *RAS (Review of Accounting Studies)* である。*AOS*は含まれていない。

Zimmerman は、引用元ジャーナルについて Ittner and Larcker (2001) が掲載された *JAE* の 31・32 巻の他のレビュー論文との比較を行っている。その結果、他のレビュー論文が平均して半数以上を Zimmerman がいう「本流ジャーナル」からの引用であるのに対して、Ittner らのそれは 23% にすぎないという。

3.2.3 経験的研究における理論の役割

経験的研究がこれまで首尾一貫した知識の体系を構築できなかった理由は、経験的研究の多くが理論の検証をしていない、という点に求めることができる。そして、理論を軽視するような経験的研究をリゴラスな研究ではないと批判する。さらに彼は、理論構築に果たす数学モデルの有用性を指摘する。数学モデルの有用性の多くは、リゴラスな理論の構築において発揮されるからである。

3.2.4 経験的研究の失敗原因(i): 信頼できるデータの欠如

Zimmerman は、なぜ経験的研究がここまで述べてきたような批判をされてしまうのかについて、6つの原因を示した。以下では、その原因の概略を紹介する。

1つ目の原因は良質なデータの不足である。これは、管理会計研究に用いるデータは組織の内部データであることから、財務会計研究とは異なり良質なデータの入手は困難である。しかし、他の経済学の分野でも同様の問題は見られるし、この種の問題を克服した研究も見られる、という。とはいえ、管理会計でも 24 本の経験的研究の論文が「本流ジャーナル」でも採択されているとして、Zimmerman はこの原因については克服可能な問題と考えているようだ。

3.2.5 経験的研究の失敗原因(ii): 非論理的な研究アプローチ

2つ目の原因は、経験的研究の多くが記述的研究に終始しているのは、Kaplan (1986) が指摘した実務の記述から理論の構築、理論の検証に至る研究プロセスのうちの初期のステップで研究が停滞しているからだ、というものである。記述的研究をどれだけ積み上げていてもそれは理論を導くことはないのである。15 年近くかけて蓄積された記述的研究から、ほとんど新しい理論が導き出されなかった、などということは他の会計研究領域ではみられなかった事実である。

3.2.6 経験的研究の失敗原因(iii): 研究者の研究動機の変化

3つ目の原因は、研究者が理論を構築しようとする動機を失ったため、というものである。おそらくだが、研究者は、理論を検証したりするよりは現実を記述することに強く動機付けられている、と Zimmerman は推測している。ビジネススクールがそう動機付けているのかもしれないし、記述的研究のほうが出版されやすいからかもしれない、とその原因まで推測している。

3.2.7 経験的研究の失敗原因(iv): 経済学以外の社会科学に基づく研究

4つ目の原因は、研究者が経済学のフレームワークを研究に用いないことである。会計研究の概念の革新的な進化の起源の多くは経済学に求められる、と Zimmerman は考える。経済学は、会計理論の構築に有用だというのだ。事実、経済学に基づくフレームワークが管理会計以外の会計研究の領域では支配的である。それに対して、管理会計研究だけが経済学のフレームワークに加えて、期待理論(expectancy theory) やコンティンジェンシー理

論(contingency theory)といった経済学以外の理論が用いられている。

3.2.8 経験的研究の失敗原因(v): 仮説検証型の研究の不足

5つ目の原因は、管理会計の経験的研究に耐えうるような理論がそもそもほとんど存在しない点である。もし、検証可能な管理会計の理論が構築されれば、経験的研究において理論の検証が増加するかもしれない、と Zimmerman は指摘する。

3.2.9 経験的研究の失敗原因(vi): コントロール側面の軽視

6つ目の原因は、経験的研究の多くが意思決定あるいは計画の側面を重要視したことである。しかし、あるシステムの導入を決めたところでそれは必ず実現するわけではないので、「フィールド・オブ・ドリームス」アプローチ(“Field of Dreams” approach)⁶は成り立たない、と Zimmerman は主張する。内部コントロールについての経験的研究の欠如は、実務家あるいは会計士が意思決定・計画についての研究を好むことにも起因する、という。彼は、偏った経験的研究の蓄積は理論を誤った方向に導く恐れがある、と非難するのである。

3.2.10 小括 : Zimmerman の主張

以上、Zimmerman による経験的研究が失敗した原因についての指摘をみた。そして、これらを総括したうえで、経験的研究を行う研究者も理論研究を行う研究者も、研究においてはさらに協同して研究を行う必要がある、と主張する。また、理論研究者は経験的な検証に堪えることが出来るようなモデルを開発するべきだし、経験的研究者は今までの精度の低いデータを用いた研究を素直に反省すべきである、とも主張している。Zimmerman は最後に、これらの主張を踏まえて、管理会計研究は経済学に基づく仮説によって行われることが望ましい、という意見を述べている。

4. Zimmerman(2001)に対する反論

Zimmerman(2001)に対する反論の論文が、*EAR*の11巻4号に特集として掲載された。*EAR*のエディターである Lukka, K.によれば、「2002年の初頭に Zimmerman の論文を読み終えた後、経験的研究の性質と貢献について学界が議論を続ける必要があると感じた」(*EAR* vol.11, No.4, p.775)として、この特集が企画された。

この特集は、Ittner, C. D.と Larcker, D. F.による反論を含む合計4本の論文で構成されている(Hopwood, 2002; Ittner and Larcker, 2002; Luft and Shields, 2002; Lukka and Mouritsen, 2002)。以下では、それぞれの Zimmerman(2001)に対する反論やコメントの概要を示す。

4.1 Hopwood (2002) の反論

Hopwood は、「粗野でぶしつけな論文が、時に大変役に立つこともある (gusty blunt articles can sometimes be quite useful.)」(p.777)と皮肉を交えて、Zimmerman の論文を批判的に検討することにより、現在の会計研究が抱える問題点を指摘している⁷。

⁶ 「フィールド・オブ・ドリームス」は、ケビン・コスナー主演の映画の題名である。映画の主人公が野球場を建設しそこに人が大挙して集まってくる場面から、Zimmerman は、意思決定、計画の側面を重視した会計システムを、ただ作りさえすればうまくいくと考えていることの比喩として使っていると推測できる。

⁷ Hopwood 自身も Ittner and Larcker(2001)については、Zimmerman と同様にレビューのフレームワークが研究というよりコンサルタント活動を反映しているなど、いくつか問題があると批判している。しかし、この問題点を指摘することこそがコメント論文としての Zimmerman(2001)の目的だったはずなのに、その目的を超えて本来ならば Ittner and Larcker(2001)が果たすべき既存の経験的研究の批判まで

Zimmerman(2001)に対する Hopwood の論点は、大まかには 2 点ある。1 つは、「会計学にとっての『本流』とは何か」という問題である。もう 1 つは、「会計学における経済学の果たす役割」である。Zimmerman は会計学の主流は北米の研究と理解しているが、北米の会計雑誌が主流である理由はどこにも見当たらない。そのように主張する、Zimmerman は外国嫌いのナショナリストではないか、と皮肉を言う。また、経済学という単一の方法で分析するよりは、多様な社会科学の方法で管理会計を分析するほうが豊かな理解を得ることができると述べている。

以上の論点から経験的研究に対する Zimmerman の批判は、批判というより思い込みや偏見である、と結論付ける。しかし、Hopwood 自身も経験的研究が抱える問題、「データの入手可能性の問題」や「研究に流行があるという問題」は Zimmerman の指摘どおりだとして、経験的研究が改善すべき点であるとも述べている。

4.2 Ittner and Larcker (2002) の反論

Ittner たちも、Zimmerman の批判に反論している。彼は、主として実務指向の研究 (practice-oriented research) の意義をめぐるものである。

Ittner らは、最先端の管理会計実務や管理会計実務が抱える諸問題について研究者は実務とのかかわりなくそれらを認知することは困難であるから、研究は実務指向で行われなければならないと主張する。また、この種の研究のすべてが、Zimmerman が主張するように非論理的(atheoretic)であるわけではない。また、「実務指向の研究」と「理論検証の研究」という Zimmerman の分類自体が相互排他的ではないことを明らかにしている。

そして、実務指向の研究の問題点として Zimmerman が指摘した、「研究というよりもコンサルティングに動機付けられる」のではないかという問題についても、そもそもコンサルタント、あるいはコンサルティングに携わる研究者が厳密な研究を行えない理由はないと反論している。

もちろん、Ittner らも Zimmerman の主張すべてに反対しているわけではない。これまでの経験的研究が首尾一貫した理論体系を構築できなかった事実は、研究者は率直に反省すべきであるとする。

4.3 Luft and Shields (2002) の反論

Luft と Shields は、「理論」対「記述」、「意思決定」対「コントロール」、「経済学」対「その他の社会科学」という対立軸で、Zimmerman の主張に反論している。1 点目の、「理論」対「記述」では、275 編もの管理会計研究が社会科学理論⁸を用いて研究・発表されているという現状から(Luft and Shields. 2002)、経験的研究においては Zimmerman がいうような記述的な研究だけでなく、理論志向の研究も数多く行われているという。

2 点目の「意思決定」対「コントロール」では、そもそも Ittner and Larcker(2001)の対象となった経験的研究では、必然的に意思決定に焦点を合わせたものが多くなる、という。一方、コントロールに焦点を合わせた研究は、経験的研究よりも理論的研究との親和性が高い。また、Ittner and Larcker(2001)がレビューした論文の中にもコントロールを対象にした研究が存在しており、Zimmerman の批判は的を射たものではないという。

3 点目の「経済学」対「その他の社会科学」については、管理会計研究が過去に豊富な理論的なフレームワークを用いてきたことを指摘しており、これらは経済学だけでなく社会学や心理学も含まれるという。また、Luft らは経済学が「数学を用いるから」、あるいは「リゴラスな理論だから」といって、他の社会科学より優れていることにはならない、という。なぜなら、行動科学のような他の社会科学の理論でも数学を用いたリゴラスな論理展開が

Zimmerman(2001)は行っていると指摘した。さらに、その Zimmerman による批判についても問題がある、とも指摘している。

⁸ ここでの「社会科学理論」についての詳細は、次節を参照されたい。

用いられることがあるからだという。

以上の3点から、Luftらは経済学を含めた多様な社会科学の理論を用いた管理会計の経験的研究の貢献を指摘する⁹。

4.5 Lukka and Mouritsen (2002) の反論

Zimmermanの主張する会計研究における「画一的な経済学パラダイム(an economics-based monolithic paradigm)」に科学哲学を用いて強く警鐘を鳴らしたのが、LukkaとMouritsenである。

管理会計が、もし経済学という単一の方法に依拠すれば、確かに累積的に知識は蓄えられるかもしれない。しかし、そのことによって、ものの見方を極端に画一的にする、狭くするというリスクを伴う。そのため、骨の折れることだが、研究においては(経済学パラダイムを含めた)多様な方法論を容認し、より活気のある(vibrant)議論が研究者の興味を促進すべきだとしている。

5. 考察 : Zimmerman 論争の意義

Zimmerman(2001)は、Ittner and Larcker(2001)の包括的な文献レビューを、経験的研究が理論構築に失敗していることを自ら宣言しているものと理解している。この主張が、Zimmerman論争の発端であった。彼の主張する理論とは、数学的に厳密でリゴラスなもの、あるいはそれに準じる理論に限られ、具体的には経済学により導き出された理論だけである。

Zimmerman(2001)についての反論を特集した *EAR* の特集号(第11号)は、Hopwood, IttnerとLarcker, LuftとShields, LukkaとMouritsenによる4本の論文が掲載された。彼らの論点は、以下の2点に集約できるだろう。第一の論点として「経験的研究の方法についての反論」、第二の論点として「非経済学、つまり心理学や社会学から得られた理論についての反論」である。すなわち、Zimmermanが批判したほど経験的研究の手法はいい加減なものではないし、また、会計研究における経済学至上主義に根拠がないと主張したのだ。そこで本節では、これまでの記述に依拠しながら既存の管理会計研究の理論と方法論について、その特徴と諸問題について考察を行いたい。

管理会計研究、とりわけ経験的研究にとって、理論とは何なのだろうか。なぜ理論は必要なのだろうか。既述のように、Zimmermanにとって、理論とは会計実務を説明し予測するものであり、記述的あるいは規範的理論によるアプローチと、実証理論によるアプローチとを明確に区別する必要性を主張するものであった。

つまり、本稿で中心的に取り上げた論争における争点は、管理会計研究にとって理論とは何かということと関係している。他の研究領域と同様に管理会計理論に関する議論は常に研究者間で注目の的であった。1960年代から1980年代後半にも、管理会計研究の方法論上のパラダイムの推移については多様な議論がなされた(加登, 1989, pp.3-16)。

その後、管理会計研究の理論と実務の乖離を指摘し、管理会計の有用性の回復を呼びかけた『レレバンス・ロスト』は、管理会計研究者に大きな影響をもたらした。Johnson and Kaplan(1987)は、当時の管理会計研究に対しての痛烈な批判とともに、企業に潜む優れた実務の発掘や理論化といった、管理会計研究の新たな指針を示した¹⁰。それまで利用者意思決定アプローチと呼ばれる数理モデルを用いた理論家として第一線で活躍してきたKaplan自身による主張であったことから、その影響力の大きさは甚大だった。

⁹ なお、これらの理論志向の管理会計研究の具体例としては、Luft and Shields(2002)とは別に、経験的研究が現在までにどのような理論に依拠し、管理会計について何を示してきたのかを詳細かつ体系的にマッピングして示した野心的なレビューである、Luft and Shields (2003)がある。

¹⁰ Kaplanが主張したような研究の具体的な方法については、Bruns and Kaplan(1987)を参照されたい。

90年代以降、ABCやBSCといった新たな管理会計技法が開発され、管理会計は実務とともに研究方法論も大きな転換期をむかえた。実務における先端技法の発掘とその理論化、つまり、それは実務家と研究者間で相互のインターアクションを伴いながら、より精緻な理論化を追求していくという方法論(Kaplan, 1986; 1998)の台頭である。このような方法論上の特徴は、わが国においても、原価企画を中心とした日本のコストマネジメントの研究や近年における導入研究¹¹で顕著に見られている。このような観点からは、Ittner and Larcker (2002)が述べるように、管理会計問題を実務と研究を切り離して検討することは困難であるといえる。

しかしながら、このような管理会計研究の転換と進展、とりわけ方法論上の変化がどのような実務的あるいは理論的貢献をもたらしたかという点については、慎重に検討しなければならない。Malmi and Granlund(2005)は、現在管理会計研究において利用、開発されている理論には、我々が科学的な意味で理論と呼べるものとそうではないものが混在していることを指摘している。彼らは、Whetten (1989)に依拠して理論が備えるべき要素¹²を示し、研究者間において理論と呼ぶべきでないものとして、ABCやBSC、品質原価計算やTQM等のフレームワークをあげている。これらには、Zimmerman(2001)が集中的に批判したIttner and Larcker(2001)によるVBMフレームワークも含まれるが、彼らは、これらのフレームワークが必ずしも会計実務を説明し、予測することができないわけではないと述べている(Malmi and Granlund, 2005)。

すなわち、ABCやBSCといったこれらの実践的なフレームワークはZimmerman(2001)の批判にあるように、研究者間では理論としての位置付けを認められるものではない。だがMalmiらによれば、これらのアプローチこそ、管理会計研究にとっての課題である「実務」を十分に説明し、実務家にとってのガイドラインとしての役割を担う可能性をもつものとなる。とりわけ研究におけるこのような特徴は、近年の管理会計技法の導入研究において顕著に見られるであろう。さらにZimmerman(2001)は、研究方法論上の問題点として、研究者がコンサルタント的役割を担う危険性について記述している。より具体的には、実務において管理会計技法を成功裏に実施するための知識が体系的に社会に還元されることを阻害してしまう危険性があるという。というのも、研究者たちに蓄積されるであろう管理会計システム導入のノウハウをブラックボックス化してしまうことにより、研究者たちが利益を獲得できるようになるからである。実務志向の研究を行う際にはこの点を研究者は認識する必要があるだろう。

一方で、Hopwood (2002)やLuft and Shields (2002)が述べるように、管理会計研究は、上記のような実務志向の理論アプローチだけでなく、関連する他の社会科学領域である経済学、社会学、心理学、経営学からの理論を援用して数多くの研究を行ってきたことも事実である¹³。Malmi and Granlund (2005)は、厳密な意味で理論と呼ぶにふさわしい理論と実務志向のアプローチとを区別する必要性を述べている。社会科学における理論とは、経営現象における概念の特定化と概念間の関係、そしてそれを取り巻く状況要因を説明するものであるという意味で、実務志向のアプローチとは一線を画する。実務志向のアプローチが、このような各要因の因果関係を特定することが困難である反面、社会科学的なアプローチは、その理論が会計現象とそれを取り巻く経営現象の概念間の因果関係を説明するかどうか、そして、それらの関係に理論的な整合性があるかどうか、という点を重視するものであるといえよう。例えば、Luft and Shields (2003)は、数多くの理論が、管理会計

¹¹ 原価企画に関する研究の包括的なレビューは、吉田(2003)を参照されたい。同様に、導入研究については、谷(2004)を参照されたい。

¹² Whetten(1989)の4つの要素とは、(1)現象を説明する適切な概念が選択され、(2)概念間の関係が明示され、(3)その概念間の関係性の根拠が示され、(4)自身の理論の限界が明示されている、の4点である。

¹³ Zimmerman 論争として本稿で取り上げた論文以外にも、管理会計研究でもちいられる理論の多様性について書かれたものには、例えば、Shields(1997)やMerchant et al(2003)などがある。

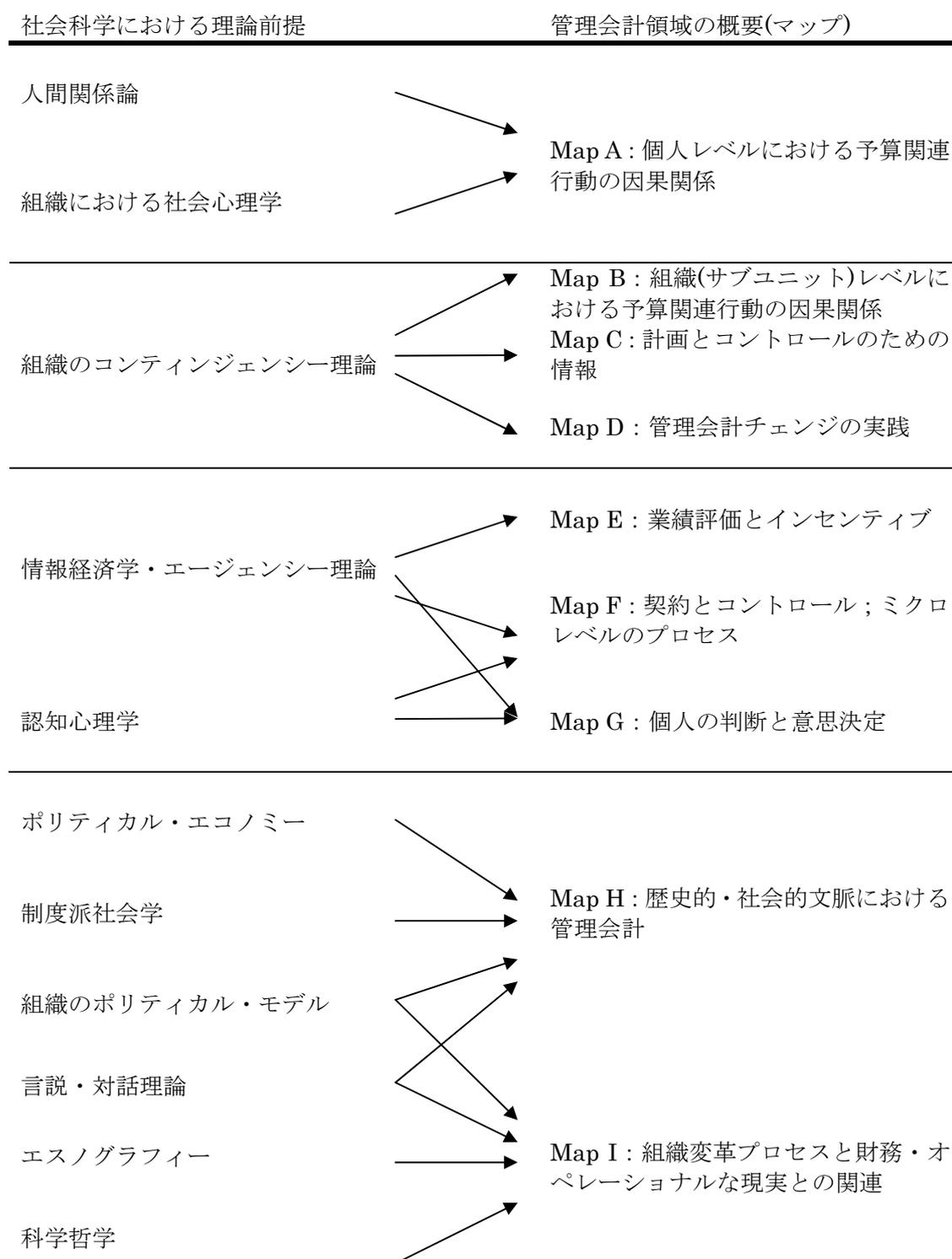
のトピックあるいは状況において、どのような因果関係を説明してきたのかを包括的なレビューを通じて明らかにしている。彼らが用いた管理会計研究と社会科学理論との関係については、図表3を参照されたい。図表3の右側が管理会計研究の理論構築に用いられてきた社会科学の理論であり、左側は過去に管理会計研究が対象にしてきた主要なトピックスである。左右を結ぶ矢印は、その研究対象に対して頻繁に用いられる社会科学の理論を示している。

図表2 管理会計研究アプローチの特徴

実務志向の研究アプローチ	<ul style="list-style-type: none"> ● 実務と研究のインターアクションを重視 ● 実務における管理会計技法の成功(失敗)要因の探索
理論志向の研究アプローチ	<ul style="list-style-type: none"> ● 理論的な整合性を重視 ● 概念間の理論的な因果関係の検証

本節では、Zimmerman 論争の検討を通じて、管理会計における理論と方法論の特徴について考察を行ってきた。これらの考察を踏まえた上で、Zimmerman が主張したように、経験的研究の方法は本当に研究として厳密とはいえないようなものだったのかどうか、経験的研究は本流ジャーナルで本当に受け入れられていないのか、あるいは、経験的研究は本当に知識の体系の構築に失敗したのか、という点を見直す必要がある。つまり、レレバンス・ロスト以降20年が経過しようとしている現在、これらの点について再度慎重かつ適切な検証をする必要があるし、実際に、検証はすでに行われ始めている。具体的には、理論志向の管理会計研究の網羅的レビュー(Luft and Shields, 2003)、過去のサーベイ研究方法の検証(Van der Stede et al, 2005)、ジャーナルにおける管理会計の位置づけの検証(Bonner et al, 2006)、などを挙げるができる。これら論文は明記されているか否かにかかわらず、いずれも Zimmerman 論争で提示された過去の研究の問題点を実際に検証するという形で進められている。この意味でも、一連の Zimmerman 論争は管理会計研究に新たな展開を可能にした点で大きな意義を持つものといえる。

図表 3 : 管理会計研究における社会科学理論



出典 : Luft and Shields(2003, p.178 より引用, 一部改変)

6. むすびにかえて

ここまで、Zimmerman 論争における各論者の主張をレビューした。本節では結びに代えて、この論争を踏まえた上で本稿の含意と今後のわが国の管理会計研究の方法についての課題を提示する。Zimmerman 論争を通じて我々は次の 3 つのインプリケーションと課題を得ることが出来たと考えている。

1 つ目は、管理会計研究方法の多様性とその特徴ならびに問題点を確認した、ということである。全ての論者が、管理会計研究は、経済学、社会学、心理学といった様々な学問領域の知見を積極的に活用してきたことを確認している。Zimmerman が主張するように経済学に基づいた方法が他の学問領域に対して優位性を持っているかどうかは別にしても、この事実は、管理会計実務を経験的に研究する際に管理会計以外の学問的な知識がある程度必要となることを示唆している。

2 つ目は、管理会計領域の経験的研究の再検証の必要性を示唆した点にある。管理会計研究者による経験的研究は、本当に知識体系の構築に失敗してきたのか、改めて既存研究を検証する必要がある。前述のように、これらは既に欧米の一部の研究者において実施され、その評価が少しずつ明らかになりつつある。

3 つ目は、この論争が、レレバンス・ロスト以降の「有用性を回復する」ことを第一義的な目的に掲げた管理会計研究から、新しい「ポスト・レレバンス・ロスト」の研究への移行を我々日本の研究者に示唆した点である。具体的には、この論争を通じて、理論と整合的であるか、その理論が会計現象とそれを取り巻く経営行動の因果関係を説明するか、という理論を重視する視点のもとに議論が行われた。逆に、管理会計の有用性の回復のために優れた実務を記述することの有用性、あるいは実務と積極的に関わるアクションリサーチの有用性は、Ittner and Larcker(2002)を除いてほとんど触れられることはなかった。その理論が経済学によるものであれ非経済学によるものであれ、理論を重視するこれらの視点は、有用性の回復を第一義的な目的とした既存の研究とは異なり、管理会計研究の「科学」としての立場を強調しているといつてよい。

[2006.8.10 777]

参考文献

- Bonner, S. E., James W. H., W. A. Van der Stede and S. M. Young, (2006), "The most influential journals in academic accounting", *Accounting, Organizations and Society*, forthcoming.
- Bruns, W. J. and R. S. Kaplan, (1987), *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press.
- Hopwood, A. G. and P. Miller (1994), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press (岡野浩・國部克彦・柴健次監訳(2003)『社会・組織を構築する会計：欧州における学際的研究』, 中央経済社)。
- 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", *The European Accounting Review*, Vol. 11, No.4, pp. 777-785.
- Ittner, C. D. and D. F. Larcker (2001) "Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 32, pp. 349-410.
- ・— (2002) "Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice?", *The European Accounting Review*, Vol. 11, No.4, pp. 787-794.
- 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, 『レレバンス・ロスト: 管理会計の盛衰』, 白桃書房, 1992年).
- Kaplan, R. S. (1986) "The Role for Empirical Research in Management Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, No.4/5, pp. 429-456.
- Lambert, R.A. (2001) "Contracting theory of accounting", *Journal of Accounting and Economics*, Vol.32, pp. 3-87.
- Luft, S. and M. D. Shields (2002) "Zimmerman's contentious conjectures: describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research", *The European Accounting Review*, Vol. 11, No.4, pp. 795-803.
- ・— (2003) "Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28.
- Lukka, K. and J. Mouritsen (2002) "Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting?", *The European Accounting Review*, Vol. 11, No.4, pp. 805-811.
- Malmi, T. and M. K. Granlund (2005) "In Search of Management Accounting Theory", Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=804004>.
- Shields, M. D. (1997) "Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s", *Journal of Management Accounting*, Vol. 9, pp.3-61.
- Van der Stede, W. A., S. M. Young, and C. X. Chen (2005) "Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: The case of survey studies", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30., pp.655-730
- Watts, R. and J. Zimmerman (1986) *Positive Accounting Theory*: Prentice Hall. (須田一幸訳, 『実証理論としての会計学』, 白桃書房, 1991年).
- Whetten (1989) "What Constitutes a Theoretical Contribution?", *Academy of Management Review*, Vol. 14, No. 4, pp.516-531.
- Zimmerman, J. L. (2001) "Conjecture regarding empirical managerial accounting research", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 32, pp. 411-427.
- 加登豊(1989)『管理会計研究の系譜: 計量的意思決定モデルから意思決定支援システムへ』, 税務経理協会。
- 門田安弘(2003)『経営・会計の実証分析入門: SPSS による企業モデル分析』, 中央経済社。
- 谷武幸編著(2004)『成功する管理会計システム: その導入と進化』, 中央経済社。
- 吉田栄介(2003)『持続的優位をもたらす原価企画能力』, 中央経済社。