

# 管理会計システム導入の研究方法： トライアンギュレーションとアクションリサーチの有効性

三 矢 裕

管理会計がレリバンスを取り戻すべく、ABC、BSCなど理論的に優れた管理会計システムが提示されてきた。だが、どんなに優れたシステムであっても、期待される成果をもたらすことができなかつたり、導入自体に失敗してしまつたりすることも少なくない。もし、管理会計システムの技術的なデザインに問題がないのであれば、管理会計を導入する際に何らかの阻害要因があるのではないか、あるいは導入の手順において何か誤りがあったのではないかという推測が成り立つ。今日、このような疑問を解明するために、管理会計システムの導入に焦点を当てた実証的な研究が行われ始めている<sup>i</sup>。

では、この新しいテーマを実証的に調査するために、どのような研究アプローチを採択すればよいのだろうか。これが本稿のテーマである。第一節では導入研究を評価するためのポイントを整理する。第二節でサーベイリサーチ、第三節でケースリサーチ、第四節でアクションリサーチ、第五節でイノベーション・アクションリサーチを取り上げる。それらの特徴を説明した後に、各研究方法を導入現象に援用した場合の強みや弱み、留意点について考える。最後に、今後の有望な導入研究のアプローチとして、トライアンギュレーションとアクション志向の研究方法の有効性を主張する。

## 第一節 導入研究方法の評価ポイント

研究方法について論じる際に認識しておかねばならないことは、研究対象となる管理会計システムの導入が、組織の変化を伴うダイナミックな現象だという点である。管理会計システムの導入によって組織がある状態から別の状態へと移行するが、その経時的な「変化」をどのように観察、測定、分析するかが極めて重要な論点となる。ここが、平常運用時のPDCAサイクル、業績指標、間接費配賦基準、管理可能性基準の設定方法など、管理会計システムを静態的に分析する研究との根本的な違いである。

日本会計研究学会特別委員会 [2001] は、ABCとBSCの分野の先行研究の詳細な文献レビューを行い、「導入プロセス」「導入促進要因・阻害要因」「導入成果」の三つを導入研究の主要論点として抽出している<sup>ii</sup>。以下では、サーベイリサーチ、ケースリサーチ、アクションリサーチ、イノベーション・アクションリサーチの順に、各研究方法が上記の三つの論点に対してどのよ

i 日本会計研究学会特別委員会 [2001, 3-5頁]。

ii 「導入プロセス」の例としてはコンフリクト、調整メカニズム、パワー関係など、「導入促進・阻害要因」はシステム設計、タスク特性、組織構造など、「導入成果」はシステムの採用状況、意思決定有用性、経済的ベネフィットなどが挙げられている。なお、梶原 [2000]、窪田 [2002] でもこれまでのABCやBSCの導入研究についての詳細な文献レビューが行われている。

うに調査、分析を行うかを考えてみたい。また、各研究方法を評価する別の基準群として、「調査コスト」「分析の客観性」「新たな理論の産出可能性」の三つをあげておく。ここで調査コストとは、研究者がフィールド調査を行う上で投入しなければならない資源の量を指す。すなわち、サイトへのアクセスの難しさ、調査に要する時間やお金、(様々な原因により調査結果の出版を断念せざるを得ないケースが決して少ないことから)調査の結果を論文などのアウトプットにまで結びつけられる可能性などを指している。

## 第二節 サーベイリサーチによる導入研究

サーベイリサーチとは郵送質問票などを使って大量標本からデータを集め、統計的な検定を行う実証研究を指す。ケース研究やアクションリサーチと違い、研究者がわざわざ現場に出向く必要がなく、短い調査時間で結果を得られる。つまり、調査コストを低く抑えることができる。

質問票のデータは容易に定量化され、リゴラスに変数間の関係を検証することができる。攪乱要因を統計的にコントロールしながら検討項目の影響を独立に測定でき、高い内部妥当性を確保できる。サーベイ調査は多数のリサーチサイトからデータを集め、クロスセクショナルに分析するスタイルを取ることが多いが、これは分析結果の外部妥当性を高めることになる。信頼のおける尺度を利用すれば、既存研究での先行的なファインディングスとの比較も可能である。サーベイでは一連の調査の手順に研究者の恣意性が入りこむ余地は少なく、客観的な分析が可能となる。リゴラスな仮説の検証に適しており、トップジャーナルを見る限り、欧米で実施される管理会計システム導入研究においてもっとも一般的な調査方法であると言えよう。

だが、サーベイは調査や分析のフレキシビリティが低い。質問票調査では事前に設定された質問項目についてのデータしか入手できず、単眼的な分析に陥りやすい。調査中に研究者が思いがけない発見をしたり、新たな理論を産出する可能性は低いのである。

それでは、導入研究にサーベイリサーチを援用する意義について考えてみよう。最初に「導入成果」だが、サーベイでは尺度設定を適切に行うことによって、システム導入が実際に成果をもたらしたかどうかを定量的にはっきりと測定できる。複数の成果指標を用いれば多面的な成果測定も可能となる。

しかし、一般的なサーベイリサーチでは、調査は導入後の一時点でのみで行われる。その場合、調査時点での組織の状態(たとえば利益などの財務状態、モチベーションや満足などの心理状態、会計情報の意思決定有用性など)はわかるが、他の時点での観測を伴わないので、時点間でどの程度その状態が改善したのか(悪化したのか)を測定することが難しい<sup>iii</sup>。管理会計システムの導入がダイナミックな現象であるにもかかわらず、個々の組織における導入前からの経時的な変化には焦点を当てていないのである。

「導入促進・阻害要因」だが、導入効果に影響を及ぼすと思われる項目を質問票の中に入れることで、それらのスコアを測定できる。そして、促進・阻害要因のスコアと導入成果のスコアとの間に有意な関係があるかを定量的に把握することができる。しかしながら、サーベイリ

iii ただし、「モチベーションは高いですか」というように「状態」を尋ねるのではなく、「管理会計システムの導入によってモチベーションは高まりましたか?」というように「変化」そのものについて質問するのであれば、導入効果を測定することは可能である。

サーチのデータが、個々の組織においてどんな要因が導入にどのような影響を与えたかというミクロレベルの現象を観測しようとしているわけではないことは留意しておかねばならない。

最後に、「導入プロセス」に関しては、プロセスにまつわる項目を質問票に織り込むことで測定が可能ではあるものの、そこから得られたデータは表面的な内容にとどまる。しかもワンショット型の質問票調査では、導入の各フェーズでどんなイベントが起こっているのかについて調べるのが極めて難しい。参加観察やインタビューと比べ、サーベイ調査はプロセス解明には適していないといえよう。

### 第三節 ケースリサーチによる導入研究

ケースリサーチとは、少数の事例に対してインタビュー、参加観察、内部文書の閲覧などさまざまな手段を利用し、主に定性的な情報を収集、分析するためのフィールドリサーチの総称である。ケースリサーチの特徴は、研究者自身が現場でダイレクトに現象を観察し、数値化が困難な詳細で深いデータまで収集できる点にある。サーベイが仮説検証に威力を発揮するのに対して、ケースは虚心坦懐に新たな仮説を発見するのに適した研究方法である<sup>iv</sup>。同一リサーチサイトで、時期をずらして複数回の調査を行う継続的ケースリサーチのスタイルを採用すれば、その時々々の組織の状態をトレースし、経時的な変化を観測しやすい。

一方で、ケースリサーチの結果は、単一あるいは少数サンプルに依拠しているため、分析結果の外部妥当性の低さを指摘されることがある<sup>v</sup>。また、ケースリサーチは、調査結果の信頼性の低さについて批判が向けられることもある。すなわち、調査の手順が標準化されていないので、同じ現象を前にしても、研究者によって調査方法が異なり、得られるデータも違ってくる。分析手順も定型化されておらず、研究者の主観が入り込む可能性は否定できない。ケースリサーチの結果の客観性は必ずしも高いとはいえない。それに加え、ケースの場合は研究者が投入する労力や費用が大きい。インフォーマントとの強力なパイプ作りが必要である。研究開始から終了までの時間も長く、サーベイリサーチと比べると非効率的な調査である。Shields [1997]の網羅的な文献レビューが指摘するとおり、1990年代を通じてケースリサーチの成果がトップジャーナルに載ることは非常に少なかったが、その理由はケースリサーチの持つ、これらのネガティブな特徴が影響しているのではないかと推察できる。

それでは、ケースリサーチによる導入研究の意義を考えてみよう。ケースでは「導入プロセス」についての詳細な調査が可能になる。管理会計システムが導入された現場に研究者自身が行き、導入を決定した経営トップ、システム導入・運営に直接たずさわった人、そのシステム

iv この点について、Glaser and Strauss [1967]は「データとの対話」を強調する。また、ケースリサーチの手順については、佐藤 [1992]、日本管理会計学会 [2000] pp.709-715を参照のこと。

v ケースリサーチでは、記述の量やインタビューする人数を増やして、誤ったデータか否かをチェックする機会を多く持ったり、観察、内部資料など多様な情報ソースと組み合わせたりすることで、複眼的な分析ができ、信憑性の低い発言は排除される。このような手続きを経たケース研究は、記述内容にリアリティがあり、納得を得やすい。そこには、統計的一般化とは違う、質的な一般化のメカニズムが働いている。Yin [1944]は、「統計的一般化 (statistical generalization)」に対して、これを「分析的な一般化 (analytic generalization)」と呼んでいる (邦訳50・51頁)。同種の議論は、沼上 [1995]、日本管理会計学会 [2000] pp.709-715を参照のこと。

から会計情報の提供を受けて部門管理をしているマネジャーなどにインタビューしたり、社内の資料を閲覧したりしながら、質的データを収集することができる。また、研究者が当該企業の社員となって経理部門やライン部門などで導入プロジェクトにたずさわることまではなかなか難しいとしても、数日間工場に滞在して作業現場の変化を観察したり、会議の場に参加してどのように会計情報が利用されているかなどを見たりすることによって、導入によるダイナミックな変化のプロセスを確認することが可能である。

「導入成果」についても、財務、業務遂行、職場の満足などの多様な成果が一斉に現れるのか、それとも異なるタイミングで順次現れてくるのか、階層間や職種間などに違いはあるのかなどを詳細に記述、分析できる。そして、成功の秘訣や失敗理由についてのインタビューなどから、個別のケースごとの「導入促進・阻害要因」を浮き彫りにできる。サーベイの場合はアンケート作成時点で想定した項目についてしか測定できないが、ケースリサーチでは事前には予測できなかったり、先行研究で見過ごされてきたりしたような成果指標や諸々の影響要因を調査期間中に発見できるという利点がある。

ところで、先に、ケースでは経時的な変化の観測がしやすいと述べた。だが、これは、研究者自身が管理会計システム導入前から観察をスタートさせ、そこからの変化をリアルタイムで把握できるというわけではない。多くの場合、研究者はある企業で既に研究対象システムが導入されたことを、新聞、雑誌などの記事から知り、企業側に調査を打診する。よって、調査が開始できたとしてもその時点では、システム導入はかなり進行したり、完了してしまったりしていることが多い。調査時点より以前の組織の状態については、インタビューや内部資料などによってさかのぼってしか知りえないということになる。

#### 第四節 アクションリサーチ

アクションリサーチは1940年代にK.Lewinによって提唱された。「ある現象について真に理解しようと思えば、それを変えてみようとするべきである<sup>vi</sup>」という彼の言葉からわかるとおり、研究者がシステムに対してアクションを仕掛けながらデータ収集を行う研究方法である。管理会計領域でのアクションリサーチとは、研究者がコンサルタントのように管理会計システムの導入や変革に積極的に介入しながら行う研究を指すことが多い。これは、研究者が企業内の現象に直接関与しないサーベイリサーチと違うのはもちろんのこと、たとえ参与観察を行ったとしても研究者側がシステムに及ぼす影響を極小化し、ありのままの組織現象をできるだけ忠実に観察、記述しようとするケースリサーチとも異なったアプローチである。当然ながら、アクションリサーチでは現場との距離が近くなり、当事者でなければ見えないような現象を観察することができるという利点がある。

それに加えて、コンサルタント的な立場で企業のマネジメントに介入するということは、研究者はプロジェクトによって利益、顧客満足、品質向上、社員のモチベーションアップなど、経営上の成果をもたらすことが期待される。これは、ケース研究などと比べ、企業にとって研究協力をを行う直接的なインセンティブがあるといえる。それゆえ、通常は研究者にはなかなかアクセスが許されないような機密性の高いデータや、現状の問題点についてのネガティブな情

---

vi 原著はLewin [1946, 1948] だが、この部分についてはKaplan [1998] を参考にした。

報までオープンにされる可能性が高くなる。

また、現象を経時的に見るといっても、アクションリサーチは優れた研究方法である。ケースリサーチの場合は現象が生じた後（通常、外部者である研究者でもそのことを知りうるくらいに顕在化した時期）にしか研究をスタートできないが、アクションリサーチでは研究者自らがシステム導入のイニシアチブを取ることができるので、現象が起きる以前から、しかも断続的ではなく、連続的な観察を実施することができる。しかも、多くの場合、システム導入の終わりの時点までのロングタームの調査となる。

しかし、研究者が経営に関与、干渉してしまうことに対して、研究結果の信頼性が低くなってしまわないかと危惧されることがある。それは、研究者は自らがたずさわった導入プロジェクトにはつつい好意的な評価をしてしまいがちで、客観的になることは難しいからである。また、入手できる情報が膨大かつ複雑になるため、分析のソースや思考のロジックを論文や書籍を通じて読者に正確に伝えるのも至難の業である。サーベイからのシンプルな分析と比べ、アクションリサーチの分析の根拠は外部者にとってわかりにくいものとなる。

しかも、このような研究方法を選択できる研究者は一部の著名な人に限られているという点も普及のさまたげとなる。誰もがコンサルタント的な立場で企業経営に参加できるわけではないし、仮にそれができる場合でも、研究者が投入する時間や労力はケースリサーチ以上に莫大なものとなる。

では、管理会計システムの導入研究にアクションリサーチを援用した場合の意義を論点ごとに考えてみよう。まず、「導入プロセス」だが、研究者は導入のイニシアチブを握っていて、導入以前の段階、導入期間中、場合によっては導入後までの長期間に渡ってそのプロジェクトにコミットできる。しかも、ケースリサーチのように断続的ではなく、連続的である。管理会計システムという現象にあくまでも第三者的な立場をとるケースリサーチのインタビューでは、研究者は組織の変化をインタビューの語る言葉から知ることになるが、その場合、発言者の認知によるバイアスが加えられるし、ポリティカルな理由などによって意図的に情報が制限され、いわゆる「きれいごと」だけしか聞かされていないかもしれない。一方、アクションリサーチでは、導入プロセスの中に一員として参加することになり、社内のパワー関係なども含めた詳細な現象を自ら観察できる。

また、コンサルタントの立場で導入プロセスに参加するということは、「導入の促進・阻害要因」、すなわち何が導入を成功させるカギか、何が問題かについて注意を払うようになるし、濃密なデータの入手が可能となる。そして、「導入成果」についても、多様な階層、職種の人々と頻繁に接するアクションリサーチによって多面的に成果を把握できる。サーベイでもアプリアリに複数の成果尺度を設定することで多面的な測定は不可能ではないが、アクションリサーチの場合は予測していなかったような成果まで調査中に発見する余地があるという点が特徴的である。

## 第五節 イノベーション・アクションリサーチ

アクションリサーチをさらに発展させた手法として、Kaplanが提唱するイノベーション・アクションリサーチがある。アクションリサーチとの違いは、「新たな理論の産出可能性」を明確な調査目的として掲げる点にある。既存のシステムは万全ではなく、改善の余地を残していると

いう前提に立ち、さらに優れたシステムを提案し、企業でその適用可能性を試そうとするアプローチである<sup>vii</sup>。

研究者は、自分が知りたいアイデアの効果を知るために、企業に対して様々なアクションを仕掛けていく。これは、実験室実験のようなフィクションとしてではなく、生の企業の経営現場を舞台に実験を行っていると解釈することもできる。これによって、他の研究方法の場合よりも得られるデータの質量は上がり、これまで見過ごされてきた点、理論の問題点を明らかにできる。そして、そこでの知見をもとに、よりイノベティブなシステムを開発することができるのである。

ところで、アクションリサーチとイノベーション・アクションリサーチの境界はあいまいで相対的なものである。本稿ではその違いを次のように考える。たとえば研究者が企業の業績向上のためだけにABC導入に介入した結果として、コストドライバーの設定方法などでローカルな発見を行い、その後それを反映してABCがより効果的になったとしよう。だが、それだけでは通常のアクションリサーチの域にとどまる。一方、システムが正確な原価の計算を目指すABCから、間接費のコストマネジメントを目的としたABMへと劇的にシフトする場合のように、システムの基本デザイン、運用方法、期待される効果などに部分修正以上の大きな変更があるようなものについてはイノベーション・アクションリサーチと位置付けることにする。なお、ここで述べた「新たな理論の産出可能性」以外の、「導入プロセス」「導入促進要因・阻害要因」「導入成果」「調査コスト」「分析の客観性」についてはアクションリサーチとの違いはない。

#### むすびに代えて：これからの導入研究

		サーベイ リサーチ	ケース リサーチ	アクション リサーチ	イノベーション アクションリサーチ
主 要 論 点	導入プロセス	★	★★	★★★	★★★★
	導入促進・阻害要因	★★★★	★★	★★★	★★★★
	導入成果	★★★★	★★	★★★	★★★★
評 価 基 準	調査コスト (★が多い方が低コスト)	★★★★	★★	★	★
	分析の客観性	★★★★	★★	★	★
	新しい理論の産出可能性	★	★★	★★	★★★★

表1 各研究方法の特徴

各研究方法の特徴をまとめたものが、表1である。それでは、今後、どのような方法で導入研究を行えばいいのだろうか。以下では、二つのやり方を提示したい。

表1からわかることは、各研究方法には強みと弱みがあるということである。たとえば、サーベイは導入プロセスの解明について他の研究方法ほどには十分な分析ができないが、導入阻害・促進要因や導入成果については強みを発揮する。また、表中の星はあくまで目安で、研究方法が異なれば分析の焦点は違っている。既に述べたとおり、サーベイとケースリサーチでは、導入の阻害要因・促進要因を違った視点から明らかにしようとしている。

vii われわれはKasanen et al. [1993] の提唱するConstructive approachが、イノベーション・アクションリサーチとほぼ一緒のものであると考えている。また、Shein [1988] が提唱するプロセスコンサルテーションも、研究者が理論開発を目的として企業の経営に参画するという点で、イノベーション・アクションリサーチに近いものだと考えている。

ここから、導入研究の目指すべき方向の第一として、複数研究方法の採用、すなわちトライアングレーションをあげることができる。導入現象の様々な論点を包括的に分析しようとするならば、単一の研究手法だけでは不十分で、他の研究方法と組み合わせて弱点を補完する必要がある。また、あるひとつの論点について分析しようとする場合にも、複数のアプローチを採用することでタイプの異なるデータを収集できる。導入現象について誤って解釈するのを防ぐことができるだけでなく、単一アプローチでは見過ごされていたかもしれないことを発見できるかもしれない。

導入研究が目指すべきもうひとつの方向は、アクションリサーチやイノベーション・アクションリサーチへの積極的な挑戦である。表からもわかるとおり、これらは研究者が導入実務にたずさわることによって、導入プロセス、導入阻害・促進要因および導入成果についての深い調査が可能となる。だが、分析結果の客観性の低さおよび研究の非効率さがネックとなって敬遠されることが多く、特に、アカデミックなトップジャーナルに論文を載せてテニユアーを取得しようとする際には、非常にリスクの高い研究方法となっている。しかし、冒頭で述べたとおり、導入研究が注目されてきた背景として、理論的に優れている管理会計システムがなかなか採用されなかったり、成功をもたらさなかったりするという実務上の問題点の解明、解決があった。このようなニーズには、現場の問題点を直視して、臨床的に解決策を探るアクションリサーチや、現行のものより優れた管理会計システムの開発を目指すイノベーション・アクションリサーチが威力を発揮する。近年、もっとも注目を集め、管理会計のパラダイムを変えたABCおよびBSCの二つのシステムがKaplanらのイノベーション・アクションリサーチから生み出されたという点を考えても、潜在的に大きなパワーを秘めた研究方法である。これらは今日まで主流とはいえない位置付けであるが、研究者が管理会計の発展および企業実務の改善に対してもっと大きな貢献をしようとするならば、自らが現場の問題に積極的に関与、干渉するこれらの研究方法はもっと積極的に採用されるべきではないだろうか。

そのためには、今後はアクションリサーチやイノベーション・アクションリサーチを実施するリスクを小さくできるよう、調査や分析の手順、結果に対する客観性の持たせ方などについての議論が蓄積されていくことが期待される。また、それと同時に、このようなアクション志向の研究からの成果をどのように評価していくかという新たな論点も浮上する。サーベイやケースなどの成果と同じような評価軸を適用していけばいいのか、それともアクション志向の研究の成果は別の観点から評価するべきかということについても検討が必要であろう<sup>viii</sup>。

〔付記〕本論文は日本会計研究学会特別委員会〔2001〕を加筆訂正しているが、一切の不備は筆者個人の責任である。なお、文部省科学研究費助成金による研究成果の一部である。

viii 本稿では、トライアングレーションとアクション志向の研究の二つが有効であると主張した。だが、トライアングレーションを行う際に、アクションリサーチやイノベーション・アクションリサーチを含めていいかどうかは難しいポイントである。なぜなら、サーベイリサーチとケースリサーチはともに現象に対して第三者的な立場からアプローチするもので両立が可能だが、アクション志向の研究手法では研究者はシステム導入に深く関与し、当事者になってしまう。導入過程において、研究者が正しいあるいは優れていると価値判断したシステムデザイン、導入手順を採択しているという点からも、現象の分析において中立性の確保が難しいのは明らかである。アクション志向の研究手法とのトライアングレーションが、サーベイやケースによる分析結果の客観性を低めてしまうかどうかについて慎重に検討していく必要がある。

## 引用文献

- Glaser, B. G., and A. L. Strauss [1967], *The Discovery of Ground Theory: Strategies for Qualitative Research*, Chicago: Aldine Publishing Company (後藤隆・大出春江・水野節夫訳『データ対話型理論の発見－調査からいかに理論をうみだすか』,新曜社, 1996年.)。
- 梶原武久 [2000]. 「管理会計における導入研究：ABC/ABM研究の展開をふまえて」『小樽商科大学商学討究』第50巻第2・3号, pp.253-276.
- Kaplan, R. S. [1998]. Innovation Action Research: Creating New Management Theory and Practice, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, No.1, pp.89-118.
- Kasanen, E., K. Lukka, and A. Siitonen [1993]. The Constructive Approach in Management Accounting Research, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.5, pp.243-264.
- 窪田祐一 [2002]. 「管理会計システムの導入と組織変革」『愛知経営論集』第145巻 (近刊) .
- Lewin, K. [1946]. Action Research and Minority Problems, *Journal of Social Issues*, Vol. 4, pp.34-46.
- Lewin, K. [1948]. *Resolving Social Conflicts*, New York, NY: Harper and Row
- 日本会計研究学会特別委員会 [2001]. 『「管理会計システムの導入研究」中間報告書』.
- 日本管理会計学会 [2000]. 『管理会計学大辞典』, 中央経済社.
- 沼上 幹 [1995]. 「個別事例研究の妥当性について」『ビジネスレビュー』第42巻第3号, pp.55-70.
- 佐藤郁哉 [1992]. 『フィールドワーク：書を持って街へ出よう』, 新曜社.
- Shein, E. H. [1988], *Process Consultation Vol. 1 2/E*, Reading, MA: Addison-Wesley (稲葉元吉・稲葉祐之・岩崎靖訳『新しい人間管理と問題解決：プロセス・コンサルテーションが組織を変える』,産能大学出版部, 1993年.)。
- Shields, M. D. [1997]. Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.9, pp.3-61.
- Yin, R. K. [1994], *Case Study Research: Design and Methods, 2nc edition*, London: Sage (近藤公彦訳『ケーススタディの方法』,千倉書房, 1996年.)。