

# 会計研究におけるケーススタディの分類について

田中 浩

## The Classification of the Case Study in Accounts Research

TANAKA Hiroshi

### 要 旨

本論文は会計研究としてなされたケーススタディをどのように分類すべきかを論じる。まず、ケーススタディを会計研究全体のなかで、どのように位置づけるべきかを検討し、さらに、理論のパラダイムや理論展開の方法との関係についても言及する。続いて具体的なケーススタディの分類について、Ryan et al.の論説を手がかりに、時系列の視点も加えて分類方法を検討するとともに、研究者の観察対象への態度に関しても論じる。

### キーワード

ケーススタディ      会計研究

### 目 次

はじめに

第1節 研究方法としてのケーススタディの位置

第2節 ケーススタディのタイプ分類

第3節 研究者（観察者）の態度による相違

おわりに

謝辞

参考文献

## はじめに

現在、ケーススタディはリサーチ方法として既に定着しており、特にアメリカおよびヨーロッパの文献には大量のケーススタディが報告されている。しかし我が国においては、ケーススタディリサーチの重要性は認識されても、諸外国に比較すると報告は少ない。その原因としては、我が国の研究者が規範理論のアプローチに重点を置いていることや、我が国企業の体質、企業と研究機関の関係が希薄であることなども考えられる。確かに、我が国ではケーススタディリサーチを行うことは困難な場合も多いと推察できる。

別の原因として、研究者が自身の研究全体のなかでケーススタディリサーチが如何なるポジションに位置づけられ、さらにどのようなスタイルでケーススタディリサーチを貫徹するかが不明瞭であることが大きな原因であると考えられる。

このケーススタディリサーチを貫徹するスタイルとは、ケーススタディリサーチの手続き・ステップの問題だけでなく、会計研究全体のどの場面でケーススタディが必要となるか、行われるケーススタディリサーチはどのようなタイプのものであるべきか、という問題でもある。

またヨーロッパ・アメリカにおいて大量に報告されているケーススタディについても、その内容を整理し把握するために、ケーススタディの分類方法、分類基準が必要である。

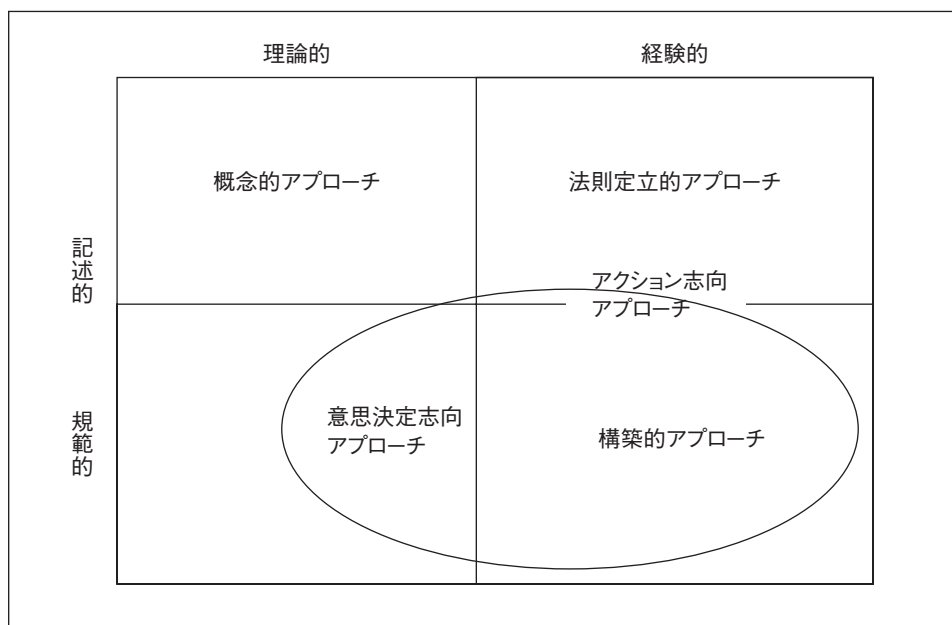
そこで本論文では、会計研究におけるケーススタディについて、研究方法全体における位置づけ・関係性を論じ、さらにケーススタディをタイプ分類する方法、その分類の基準を論じるものである。

## 第1節 研究方法としてのケーススタディの位置

### (1) 研究方法の鳥瞰図

会計研究について、歴史的な視点を持って考えると、他の学問領域の展開と無関係ではありえない。哲学的な實在論、観念論、合理主義、経験主義など他の学問領域での、複雑で、長い期間を掛けた学問展開からの影響を受けている。会計学の研究方法を考えるとき、ここに列挙した議論との関わりを歴史的観点から考察することは有意義であるが、ここでは最終的な全体像を捉えるために、やや平面的ではあるが、その相互位置関係を考えてみる。そこでまずKasanen, Lukka and Siitonenによって示されたマトリクスを見ることにする[1993, pp.256-257]。

ここで、縦軸は記述的(Descriptive)、規範的(Normative)の二つの区分となり、横軸は理論的(Theoretical)、経験的(Empirical)の二つの区分となる。そして第一象限は法則定立的(Nomothetical)アプローチ、第二象限は概念的(Conceptual)アプローチ、第三象限と第四象限にまたがって意思決定志向(Decision-oriented)アプローチが位置づけられ、第一象限と第四象限にまたがった部分のアプローチはアクション志向(Action-oriented)アプローチと呼ばれる。そして第四象限に位置するのが構築的(Constructive)アプローチであり、これは意思決定志向アプローチとアクション志向アプローチと重なる部分が多いものとされる。



図表1 会計研究方法(Kasanen, Lukka and Siitonen [1993, pp.257])

この図表1は、Kasanen, Lukka and Siitonenが構築的アプローチの管理会計研究を検討する意図で提示したものである。ここで構築的アプローチは、規範的なものであり、実証主義者(positivist)とは対立する。なぜなら、それは「まさに一つの現実世界の問題を解決する」[ibid, p.261]という、本質的にゴール志向の問題解決であるからである。

これを利用してケーススタディの位置を確認すると、構築的アプローチでは、定性的手法と定量的手法の双方が使用されるが、一つ一つの現実を定性的な面を含めて描くという点で、ケーススタディアプローチが使用されると言えるのであり、ケーススタディがこの構築的アプローチと同じ象限でも使用されることは間違いないだろう。

これについて門田[1999, pp.80-81]は、このマトリクスの縦軸の記述的(Descriptive)を実証的(positive)として、また第一象限の法則定立的アプローチを自然科学的研究(Natural scientific research)としたものを提案している。そのなかで、これまで我が国で行われてきたようなケーススタディは、アクション志向アプローチに位置づけられるとしている。

このように考えると、上記のマトリクスのなかで、ケーススタディは、第一、第四象限に位置する、つまり経験的研究の領域に位置することは確かであろう。

しかし、そのケーススタディは規範的リサーチにおいても、記述的リサーチにおいても、少なくとも補助的手段としては利用される。ケーススタディを利用して、どのような研究を展開するかという研究者の意図との関係の中で、規範性を帯びることも記述性に徹することもあり、そのあり方は多様であってよい。つまりケーススタディは、その研究における研究者の意図次第で、アクション志向であることも、構築的であることも、さらに法則定立的でもあり得る。このようにケーススタディリサーチは管理会計研究方法の全体像のなかで、経験的研究のエリアのどのリサーチにも使用される研究方法であると考えて良い。

なお、このマトリクスの関わりでの門田の次のような指摘は興味深い。すなわち、門口[ibid, p81]の考えでは、既存のケーススタディはエンピリカル(経験的)研究の一種ではあるが、本格的なエンピリカルリサーチとは言えず、それは仮説設定に役立てられる予備的調査に過ぎず、科学的な研究とはみなされない(特に米国においてはそうであるという)。それは本格的な研究たる実証理論(positive theory)に進行するべきであるということである。この問題は、Ittner and Larcker[2001]に対するZimmerman[2001]の批判や、それに対するHopwoodらの反論<sup>1</sup>といった形でも議論されている問題と関連する。これは実証的アプローチとそれ以外のアプローチの対立であるが、その対比は、Ryan et al. [2002, p146]によって示されたケーススタディにおける実証的アプローチと解釈的アプローチとの比較表(図表2)によって明確となっている。

研究のタイプ	実証 (Positive)	解釈 (Interpretive)
世界観	外部的 客観的	社会構築
ケーススタディタイプ	探求的	説明的
説明の本質	演繹的	パターン化
一般化の本質	統計的	理論的
研究の役割	仮説の一般化	理解
会計の本質	経済的意思決定	研究の対象

図表2 ケーススタディリサーチにおける相違(Ryan et al. [2002, p146])

ここではその詳細を論じることとはしないが、ケーススタディが、数学的あるいは統計的な理論展開に繋がらない場合であっても、また仮説の構築とその検証という理論展開に直結しないように見える場合でも、それとは別の研究方法論の上では、そのケーススタディには重要な価値があることは疑うことはできない。ここでは、ある研究が記述志向であっても、規範志向であっても、経験的アプローチを採用する際にはケーススタディが使用され、そのケーススタディは定性的な分析であっても良く、必ずしもPositiveでなくても良いという点を指摘しておきたい。

## (2) ケーススタディリサーチとパラダイム、即事実性

ケーススタディの分類・区分を論じる前提として、管理会計の枠を超えて次の二つの観点を考察する。第一に、武田[1999, pp.16-19]の論じる「部分パラダイム」「全体パラダイム」の観点である。これはケーススタディのタイプを区分するとき、さらに理論と実務のギャップの描写、そこから生まれる仮説、そして新理論の生成という展開を考える際にも重要である。

ここで部分パラダイムとは規則・手続規範としてのパラダイムであり、全体パラダイムとは、価値規範としてのパラダイムであり、構成員によって共通して持たれる信念や価値などの全体である。全体パラダイムは、いくつかの部分パラダイムから構成されている。ケーススタディリサーチは、特に革新的なケーススタディや特殊なケーススタディの場合、パラダイムの転換と関わる可能性が高いが、そのケーススタディがどのようにパラダイムと関係し、そのケーススタディの革新性、特殊性がパラダイムの部分および全体と、どこまで変革を迫るものかによって区分して考えることができる<sup>2</sup>。

第二に、武田[ibid, pp.4-7]のいう理論の「即事実性(即事実的理論)」と「超事実性(超事実的理論)」の区分も参考になる。ここで理論の即事実性とは、研究対象が事実の世界であり、その事実からの帰納によって理論が得られる性質のことである。このような性質の理論を即事実的理論という。この理論は、事実と照合することで真偽が決定され、新しい事実の発生により理論的な発展が生じる。

これに対して、超事実的理論とは、「理論が事実の内に存在するのではなく、事実の外に存在する」[ibid, p.5-6]という場合を指す。例えば固定資産の減価償却の事例のように、減価現象は観察できない事象であるため、事実を観察することによっては理論を構築できないし、事実との照合によって理論の真偽を判定できないのである。このような超事実的理論では、整合的体系性、規則性、社会的承認(一般に認められたということ)によって妥当性が確保される。

本論文では、ケーススタディリサーチを考察する上でも、この武田の議論を重要視している。即事実的理論では、事実と理論が照合され真偽が決定されるが、その照合の代表的な方法がケーススタディリサーチである。この意味で、ケーススタディリサーチは即事実的理論を形成する手段といえるだろう。

一方、超事実的理論においてケーススタディリサーチは無縁なものであろうか。超事実的理論の場合、真偽の判定というよりも、整合的体系性や規則性、社会的承認による妥当性が検討されるが、この整合的体系性や規則性の議論にはケーススタディが関与できない。しかし、社会的承認に関しては、ケーススタディを積み上げることで貢献できる。それはアンケート調査(例えば、「ある手法を採用する企業は、全体の何%である」といった調査)でもあり得るし、その手法がある企業で採用されるに至った経緯を詳細に描写するケーススタディによっても行える。したがって、ケーススタディには、理論の即事実性に関わるケーススタディと超事実性に関わるケーススタディの両方があり得るだろう。もちろん、根幹に関わるのは、即事実的理論の場合であるのだが、超事実的理論であっても微力ながら関わることも考えられる。

最後に、管理会計の領域では周知のことであるが、ケーススタディリサーチは理論と実務のギャップの認識から重要視されるようになった点も忘れてはならない。ケーススタディリサーチは理論と実務の双方に関係するのであるが、その関わりの典型がこの両者のギャップあるいはタイム・ラグにある。この理論と実務のギャップが認識されるようになった後、そのギャップを埋めるための二つの方法として、記述的研究と実証的研究の二つが重要視されるようになった。ここで記述的研究とは、英国では1970年代の終わりから、重視されたものであり、管理会計実務の本質を記述するための経験的研究であり、アンケートやインタビューによる調査から、より徹底したフィールドワークおよびケーススタディへと進化してきた。そしてそれは、実務の本質を探究し、さらに実務を説明する理論を提供する。また相違点もあるが、米国においてもKaplan[1984]にあるように、ケーススタディが重視されるようになった。さらに、特定の实務が用いられるその決定的要素を説明すること、なぜ特定の管理会計技法が使用されるのかの理由を説明することに関心があるため、単なる記述的研究では不十分であるとして、その理由を説明する経験的研究が必要であり、解釈的アプローチも盛んになった<sup>3</sup>。

このケーススタディが理論と実務の双方に関わるという観点は、本論文では非常に重要

な視点であると考えているが、この点は次節で再度述べることにする。

## 第2節 ケーススタディのタイプ分類

ケーススタディをどのように分類、区分するのか。これについては諸外国において既に優れた考察がある。本論文では、その幾つかを検討し、さらに本論文独自の観点を付与したい。

まず、非常に簡潔なタイプ分類として、Atkinson and Shaffir[1998]の分類を見てみる。Atkinson and Shaffirは次のようにケーススタディを分類する[p.47]<sup>4</sup>。

### ①実務の説明をするタイプのケーススタディ

これは観察された実務の有効性(エフィカシー)を擁護する立場もとらないし、また観察された行動を説明する理論を開発しようとかテストしようとは試みない。

### ②どこかで開発された、ある理論をテストするためのケーススタディ

これは、既存の理論(の正しさ)を支持する証拠、あるいは既存の理論とは相反する証拠、このどちらかの証拠を明らかにすることに焦点を当てたものである。

### ③理論を開発するためのケーススタディ

これは、本質的にグラウンデッド・セオリーの伝統に従ったものである。このグループには、望ましいあるいは適切な実務を規定するケーススタディも属するものとされる。

次に、Wickramasinghe and Alawattage [2007]は、ケーススタディに関し、

### ①物語の方法論を採用するもの

### ②グラウンデッド・セオリーのアプローチのもの

### ③社会理論のアプローチのもの

の3つに区分して例示している<sup>5</sup>。

ここに示したケーススタディ分類よりも詳細な分類がRyan et al. [2002]によって示されている。そこでは会計ケーススタディのタイプ分類として

### ①記述的(descriptive)ケーススタディ

### ②例示的(illustrative)ケーススタディ

### ③実験的(experimental)ケーススタディ

### ④探求的(exploratory)ケーススタディ

### ⑤説明的(explanatory)ケーススタディ

の5つがあげられている。以下Ryan et al. [pp.143-145]をもとに、5種類の内容を簡単に見た上で、本稿なりの整理を試みる。

### ①記述的(descriptive)ケーススタディ

このタイプのケーススタディは、多くの企業の会計システム、技術、手続きを記述対象とし、異なる会計事務や異なる企業における実務の類似性を明らかにする。このような実務の記述自体がこのケーススタディの目的である。また、取り上げる企業が最も一般的な実務、あるいは「成功している企業」の実務として、「最良の」実務とされる可能性をもつため、職業会計団体によって支持されるが、「最良」「成功している企業」とは何かという重大な問題は避けている。

## ②例示的(illustrative)ケーススタディ

このタイプのケーススタディは、実務で何がなされているかの例示を提供することを目的とするが、その例示として、特定企業の開発した新しい、おそらくは革新的な実務を例示しようとするタイプである。研究者は革新的な企業から学ぶべきことが多々あるという考え方に基づいているものである。

## ③実験的(experimental)ケーススタディ

このタイプのケーススタディは、新しい会計手続き・技法を対象とする。この新しい会計手続き・技法とは、既存の理論的パースペクティブから規範的推論によって開発されたものである。この新しい会計手続き・技法を実施する際の困難さおよび便益を評価する目的で行われるケーススタディである。このタイプのケーススタディが行われるのは、これらの手続き・技法が実務において採用されるのが望ましいと研究者が提言を行っても、その提言を実行に移すのは時として困難であるためである。

## ④探求的(exploratory)ケーススタディ

これは、ある特定の会計実務の理由を探求する目的で行われるが、その探求からその実務の理由についての仮説を生むことができるタイプのケーススタディである。この仮説は、その後、大規模で、かつ厳密な経験的テストを行って検証され、一般化される。したがって、このタイプのケーススタディは、そのような研究の予備調査、第一ステップであるといえる。

## ⑤説明的(explanatory)ケーススタディ

これは④と同様に、観察された会計実務の理由を探求する目的で行われるが、その対象が特殊なケースにおかれるタイプのケーススタディである。理論は、その特殊なケースを理解説明するために使われ、もし既存理論で説明ができないならば、その理論は修正されるか、新しい理論が開発される必要がある。そしてその理論は別のケーススタディを説明するために使用することができる。このようにこのタイプのケーススタディでは、当該実務について良い説明ができる理論を生み出すことを目的とする。

以上、①から⑤のそれぞれの内容は明確なものであると言えるだろう。ただRyan et al. [ibid, p.144]も指摘することだが、現実のケーススタディをこれら5つのタイプ区分のいずれかに分類できるとは限らない。①の記述的ケーススタディと②の例示的ケーススタディは、当該実務を既存のものか、新しく革新的なものか、の相違であるため、両ケーススタディの区別は必ずしも客観的なものではない。さらに、④の探求的ケーススタディと⑤の説明的ケーススタディについても、探求的ケーススタディによって、説明的ケーススタディが意図するような説明の基礎となる最初のアイデアをもたすかもしれない。したがって、これらのタイプ区分は、研究者自身がそれぞれの研究におく重点の相違を示すものと言える。

このような彼らのタイプ分類を、私見を交えて表にしたものが図表3である。ここでケーススタディの分類それぞれの特徴をもっとも良く示すと思われる部分をゴチックで示している。

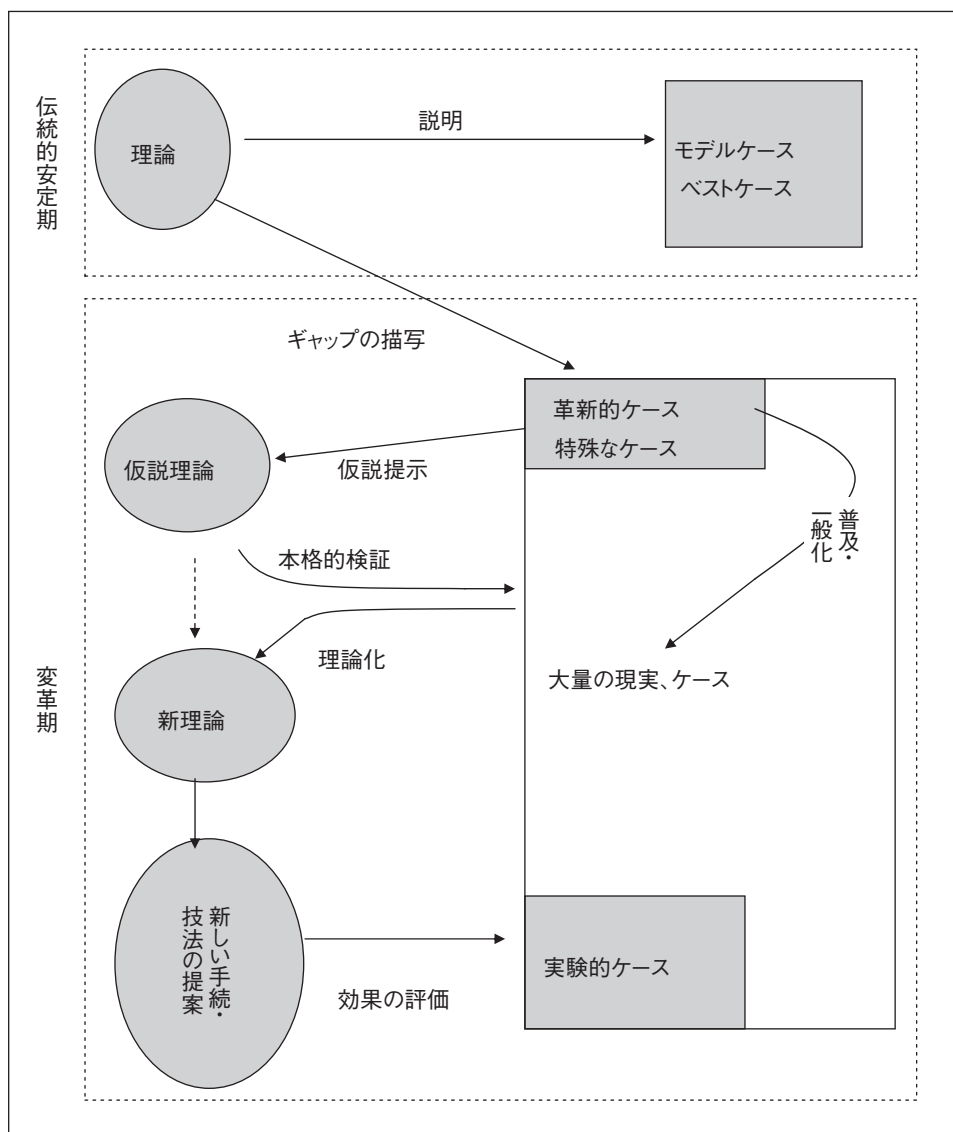
タイプ	目的	扱われる実務	成果	備考
①記述的	会計実務の性質・形態の記述を提供	一般的実務、成功企業による <b>既存の実務</b>	<b>最良の実務を提示</b>	職業団体が支持
②例示的	実務でなされている事の例示	ある企業の <b>新しい、革新的な実務</b>	研究者が実務を知る	実務と理論のギャップ・実務の先進性
③実験的	新しい手続き・技法の問題点と便益の評価	<b>既存理論から導かれた新しい手続き・技法</b>	新しい実務の導入の価値を探れる	研究者の提案を受け入れる機会
④探求的	会計実務の理由を探求	特定の会計実務（既存のもの）	実務を説明する <b>仮説を導出</b>	その後、大規模で厳密な研究によって、仮説を検証
⑤説明的	会計実務の理由を探求	<b>特殊なケースといえる実務</b>	<b>既存理論によって説明、既存理論の修正、新理論の展開</b>	理論により特殊なものを理解・説明する

図表3 ケーススタディの分類

ここで本論文が強調したいのは、区別の曖昧さではなく、ケーススタディで取り扱われる企業や実務の内容によって、これらの区分がなされるよりも、研究者の重点の置き方、つまり研究の意図によってケーススタディの区分ができると考えられる点である。同じ企業の同じ実務を取り扱いながら、その研究者の意図によっては、異なるタイプのケーススタディとなり得るのである。ケーススタディは客観的に分類可能なものとは言い切れず、研究者の意図によって左右されるものであると言えるだろう。

さて、これらのタイプ分類はおそらく最も優れた分類法であろう。だが、本論文では、より理論との関わりを重視し、理論形成のプロセスの時系列と関わらせて検討し、さらに実務の展開との関わりをも視野にいれることを試みたい。つまり理論形成としての研究プロセスのどの段階に関係するケーススタディなのか、そのケーススタディは実務の進化をもたらすものか、それとも実務の進化の結果から生まれたものなのか、といった点を考える。

もちろん、現実的には、これらの点は非常に多様であり単純化は本来困難であろうが、一つのヒントとして、次の素朴な図式を作成した。これは実務と理論をケーススタディとの関わりで最も単純化した図式である(図表4)。ここで述べるケーススタディの名称の一部は、上記の①から⑤のケーススタディ分類の名称を利用したものである。



図表4 ケーススタディと理論の関係推移

まず、伝統的な会計理論のもと、その理論によって企業実務が説明される。そこではモデルケースや特に優良な企業のケースがケーススタディとして取り上げられる。この安定した状態で、研究者は理論を成熟・発展させていく。その後、革新的な企業のケースや特殊なケースが発見され、特に革新的な企業のケースはその有効性が確認されると、理論と実務のギャップとして描写される。これらが研究者および実務家双方によって、利用可能な形として一般化され普及すると、革新的な実務も一般的な手法となり、大量の現実を生み、同様のケーススタディも大量になる。

また、革新的なケースや特殊なケースは、既存理論との関係においては、実務と理論の

ギャップとして認識されたが、これを理論的に説明するために、研究者によって仮説が提示される。この仮説を検証するため、大量の実務を対象に本格的な検証がなされる。そして、それが妥当であれば、仮説は新しい理論として承認される。

さらに、研究者によって、当該新理論から新たな手続きや技法が演繹的に導出された場合、その手続きや技法が、現実の企業実務においてどのような効果を生むか、問題点はないか等を確認するための実験的なケーススタディも考え得る。

このように理論が変革し、新たな理論が形成されるプロセスと、それと実務との関わりを時系列で考え、どの段階に係るケーススタディなのかという観点をもって、先のケーススタディの分類を捉えておくことが有効であると考ええる。

このように考えると、理論と実務の進展を相互に関連のあるものとして捉え、その双方を連関させる役割をケーススタディが果たすと考えられることができる。理論と実務の進展と関連は段階を経て行われるが、ケーススタディがどの段階でその役割を果たしているか、という観点で分類することができる。こうすることで、一つ一つのケーススタディが単純に独立したものとして分類するだけでなく、理論と実務の相互関連的な発展の段階で役割を果たしているものとして連環的に考えることができる。

第3節 研究者(観察者)の態度による相違

前節でのケーススタディを理論と実務の発展段階との関わりで捉えることを提案したが、本節ではまったく別の視点を提示したい。それは研究者がケーススタディリサーチを行う際、研究者は観察者として観察対象にどのような態度で臨むのかという視点である。この視点は会計研究、管理会計研究のケーススタディリサーチでは論じられないが、非常に重要な視点である。

まず、Atkinson and Shaffir[1998]は、観察が研究に与えるバイアスを考察し、そのなかで興味深い区分を示しているのをこれを検討しよう。それは研究者が観察を行う態度を区分することである。ケーススタディにおいて、重要な測定装置は研究者自身であるのだが、その研究者がどのような態度で研究対象たる実務に接するかが、研究対象自体に大きな影響を与える可能性がある。

例えば、インタビューによるケーススタディでは、観察対象に立ち入ることになる。逆に極例であるが、内密に盗聴を行えば、研究対象に立ち入ることはなく、研究対象に影響を与えることはない。

このような観察者の態度に関して、Atkinson and Shaffir[ibid, p.54]は、次のマトリクスで区分している。

	関与	非関与（傍観者）
内密（潜在）	覆面（潜入）	諜報
公然（顕在）	積極的関与	消極的関与

- またここで、
- ①観察者は、全員に知られているか、一部か、誰にも知られていないか

②研究者の活動は何か知られているか、誰に知られているか

③研究者が取り組む活動は何であり、研究されるグループの中でどんな位置にいるかという点も考慮される。

観察自体が研究対象に影響を与えないように、内密な方法が採用されるのであるが、それは程度の問題であり、その内密・公然の程度、関与・非関与の程度が、観察対象に与える影響に関わってくる。現実には程度の問題があることを理解したうえで、次の4つのタイプを見てみよう。ここでは研究者が観察対象であるグループとその意思決定にどのように関わるかで次のような区分がなされる[ibid, pp.56-57]。

①完全なる関与者……研究者は、完全にグループのメンバーであり、グループの全ての決定に関与する。しかし、誰も観察者の本当の身元や目的を知らない。これは前ページの図表でいえば、内密で関与する(覆面・潜入)に相当する。

②観察者として関与……研究者は、完全にグループに関与するが、しかし観察者が研究を実施していることを明らかにしている。これは前ページの図表では、公然と関与する(積極的関与)に相当する。

③参加者として観察……研究者は、自身が研究者であることを明かしているし、グループの社会過程に参加するが、しかし意思決定においては役割を担わない。これは前ページの図表には該当するものがない。

④完全なる観察者……研究者は自身が観察者であることを明かしているし、社会過程および意思決定プロセスのどちらにも介在しない。これは上の図表では公然と非関与(消極的関与)に該当する。

このような4つの区分けに関し、複雑な問題が付随することは確かである。まず社会学の基礎に立ち返れば、ホーソン効果の問題がある。観察するという行為自体が、観察されるものに影響を与えるという問題は、すべての観察方法にあてはまる。

これとは別に Atkinson and Shaffir[ibid, p.57]は、いくつかの問題を指摘する。第一の問題は、観察者が関与している場合、観察者がグループ内で擁護する役割を担うようになってしまい、もしそうでなければ観察されたかもしれないグループプロセスを崩壊させてしまう可能性がある。第二に、関与者がグループと自身を同一視し、報告を行う段になって客観性を失ってしまうという、関与者によくある現象が生じる可能性が問題となる。これは、「できすぎたラポール(over-rapport)」あるいは「現地化(going native)」などと表現できる。これによって、研究者が観察対象との関係を苦勞して理想的なものとしてきたとしても、それを壊し、バランスの取れた考察の妨げとなる。

これら Atkinson and Shaffirの論考に対して、ここで本論文として強く論じたておきたいのは、このような問題が生じてしまったとしても、そのケーススタディリサーチには価値があるということである。

研究者は、これらの問題が起き得ることを警戒し、ケーススタディリサーチの実施において細心の注意を払う。それにも関わらず、このような問題に陥ったとき、そのケーススタディは無価値になるのか。そのケーススタディは、その位置づけ、あるいは意義が変化するだけで、価値は無くならない。そもそも、すべての経験的研究には観察が必要であり、観察という行為自体が観察対象に影響を及ぼす。さらに観察結果についての解釈を行う際

に、完全に客観性を確保することは不可能である。すべてのケーススタディリサーチにおいてバイアスは、その程度の差はあれ、不可避である。

重要なことは、この認識にたち、各ケーススタディがどのようなバイアスが生じたか、あるいは生じた可能性があるかを明確にし、それに応じてケーススタディを分類区分し、位置づけていくことである。もちろんその分類区分する際に、その分類を行う者の主観が働き、バイアスがかかる可能性を認識した上で行うのである。

この視点は、会計研究においては非常に重大である。会計研究におけるケーススタディにおいては、研究者と実務の関係の根底に、いわゆるコンサルタント業務としての性格をもっている場合や企業側の広報あるいは社会的活動の一環としての性格をもっている場合があるからである。また実務家自身によるケーススタディリサーチも数多く学会誌に報告されている。これは会計学の研究対象は、特に企業の秘密事項と関わりが深いため、研究者が企業側からの干渉なしにリサーチすることが困難であることから当然のことである。

この会計研究のおかれた条件下で、ケーススタディリサーチを行う以上、バイアスの問題を除去することに努めることにのみ傾注したりバイアスのかかった可能性のあるケーススタディを排除したりするのではなく、そのバイアスを覚悟し、考慮した上で、その程度に従って、一つ一つのケーススタディを評価し、観察が研究対象にどのような影響を与えたのかという視点をもってケーススタディを捉えることが必要である。したがって、研究者が観察対象とどのような関係をもって観察したのかという観点を、ケーススタディのタイプを分類する際の観点として考慮することが有効な方法であると指摘したい。

## おわりに

本論文では、会計研究におけるケーススタディについて、研究方法全体における位置づけとして経験的研究の中で幾つかの研究方法に関わることを示し、次にケーススタディをタイプ分類する方法、その分類の基準を論じた。

その検討では、理論と実務の双方の進展を時系列で考え、その理論と実務を連環させる役割をケーススタディが果たしていると考えた。ここから単一のケーススタディを区分するだけでなく、多くのケーススタディを時系列的に捉えて位置づけることができる。このことで独立したケーススタディを相互に関連をもたせることが可能であることを論じた。

そして観察者の態度の相違を考慮に入れることの重要性を指摘した。観察者の態度によって、そのケーススタディを非科学的なものとして排除するのではなく、研究者が観察対象とどのような関係をもって観察したのかという観点を、ケーススタディのタイプを分類することが有効な方法であり、そのための視点を示した。

これらの論点は、海外においても論考は多いとは言えず、我が国においてはほとんど検討が進んでいない。今後はこれらの論点を取り入れて、ケーススタディをサーベイすることで、この分類法の有効性を確認していくことが必要である。

最後に、まったく異なる観点からの考察として、ケーススタディを教育教材として使用することについても言及しておきたい。例えば、革新的ケーススタディとして分類したケース(理論と実務のギャップを描いたケース)は、既存理論から新理論の展開を学ぶ学習者にとって非常に良い教育教材となるだろう。本論文での議論は、ケーススタディを会計教育

に利用する際にも重要な視点を提供すると言える。

## 謝辞

本論文は科研費(21530962)の助成を受けた研究成果の一部である。ここに記して謝意を示したい。

## 参考文献

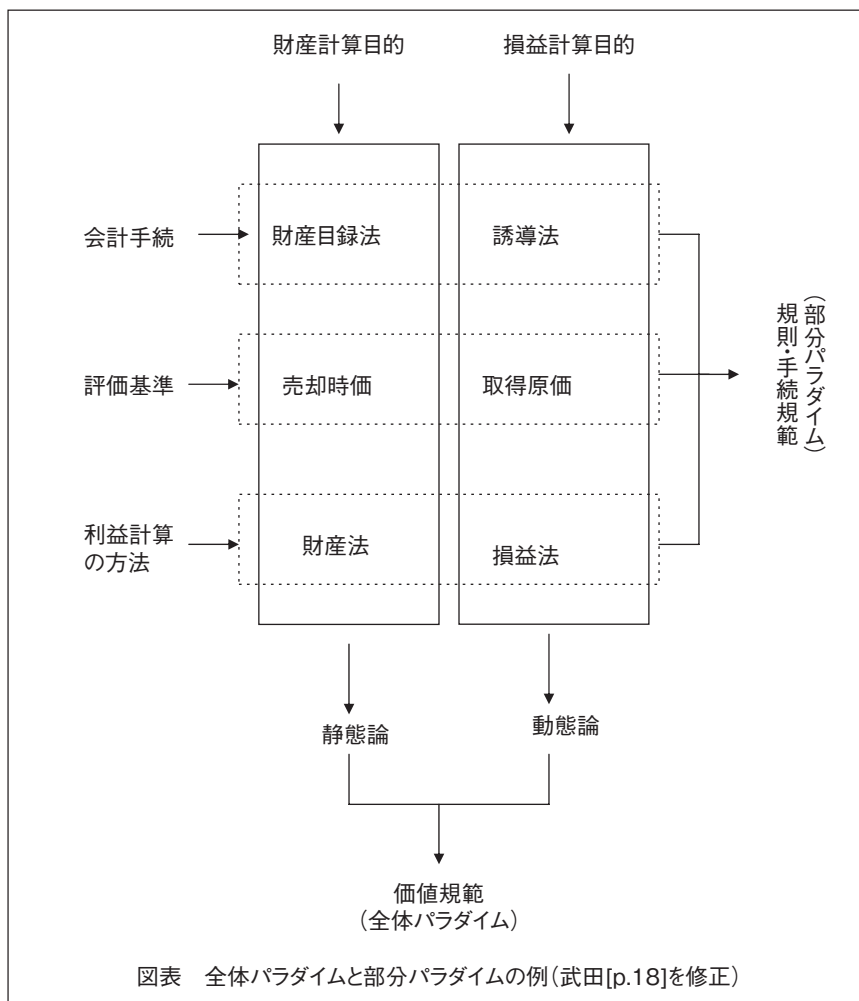
- Ahrens, T. and J. F. Dent. 1998. Accounting and organizations: Realizing the richness of field research. *Journal of Management Accounting Research* (10): 1-39.
- Atkinson, A. A. and W. Shaffir. 1998. Standards for field research in management accounting. *Journal of Management Accounting Research* (10): 41-68.
- Baxter, J. A. and W. F. Chua. 1998. Doing field research: Practice and meta-theory in counterpoint. *Journal of Management Accounting Research* (10): 69-87.
- Berry et al.: Berry, A. J., T. Capps, D. Cooper, P. Ferguson, T. Hooper and E. A. Lowe. 1985. Management control in an area of the NCB: Rationales of accounting practices in a public enterprise. *Accounting, Organizations and Society* 10(1): 3-28.
- Bruns, W.J.Jr., and R.S. Kaplan (edited). 1987. *Accounting & management: field study perspectives*. : Harvard Business School Press.
- Covaleski, M. A. and M. W. Dirsmith. 1986. The budgetary process of power and politics. *Accounting, Organizations and Society* 11(3): 193-214.
- Goddard, A., 2005, Reform as regulation - accounting, governance and accountability in UK local government. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1(1): 27-44
- 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*, 11(4): 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* (December): 349-410.
- Ittner, C. D. and D. F. Larcker. 2002. Empirical managerial accounting research: Are we just describing management consulting practice? *The European Accounting Review* 11(4): 787-794.
- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan. 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press.
- Johnson, H. T. and R. S. Kaplan. 1987. Rise and fall of management accounting. *Management Accounting* (January): 22-30.
- Jones, T. C. and D. Dugdale. 2002. The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. *Accounting, Organizations and Society* 27(1-2): 121-163.
- Kasanen, E., K. Lukka and A. Siitonen. 1993. The constructive approach in management accounting. *Journal of Management Accounting Research* (5): 243-264.
- Kaplan, R. S. 1984. The evolution of management accounting. *The Accounting Review* (July): 390-418.
- Kaplan, R. S. 1986. The role for empirical research in management accounting. *Accounting, Organizations and Society* 11(4-5): 429-456.
- Kaplan, R. S. 1998. Innovation action research: Creating new management theory and practice. *Journal of Management Accounting Research* (10): 89-118.
- Keating, P. 1995. A framework for classifying and evaluating the theoretical contributions of case research in management accounting. *Journal of Management Accounting Research* (5): 66-86.
- Luft, J. 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* 11(4): 795-803.
- Luft, J. and M. D. Shields. 2003. Mapping management accounting: Graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. *Accounting, Organizations and Society* 28(2-3): 169-249.
- Lukka, K. and J. Mouritsen. 2002. Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting? *The European Accounting Review* 11(4): 805-811.
- Otley, D. T. and A. J. Berry. 1994. Case study research in management accounting and control. *Management Accounting Research* (March): 45-65.

- Parker, L.D. and Roffey, B.H. 1997, Methodological themes: Back to the drawing board: revisiting grounded theory and the everyday accountant's and manager's reality. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, (36): 212-247.
- Ryan et al.: Ryan, B.R.W. Scapens and M.Theobald. 2002. *Research Method and Methodology in Finance and Accounting* (2ed), Cengage Learning.
- Rosenberg et al.: Rosenberg, D., C. Tomkins and P. Day. 1982. A work role perspective of accountants in local government service. *Accounting, Organizations and Society* 7(2): 123-137
- Scapens, R.W. 1994. Researching management accounting practice: the role of case study methods. *British Accounting Review*, 22: 259-281.
- Scapens, R.W. and Roberts, J. 1993, Accounting and Control: A Case Study of Resistance to Accounting and Change, *Management Accounting Research*, 4(1): 1-32.
- Spicer, B.H. 1992. The resurgence of cost and management accounting: A review of some recent developments in practice, theories and case research methods. *Management Accounting Research* (March): 1-37.
- Watts, R.L. J. L. Zimmerman, 1986, *Positive accounting theory*, Prentice Hall (『実証理論としての会計学』 須田一幸 訳, 白桃書房, 1991)
- Wickramasinghe D. and C. Alawattage, 2007, *Management Accounting Change: Approaches and Perspectives*, Routledge.
- Yin, R.K., 1993, *Applications of case study research*. Newbury Park, CA: Sage Publishing.
- Yin, R.K., 2003, *Case Study Research: Design and Methods*. 3rd, ed. Sage Publications.
- Zimmerman, J.L. 2001. Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics* (December): 411-427
- 上埜進「管理会計における経験的研究の役割」『会計』 151(2) [1997. 02]: 230~242
- 加登豊「原価計算研究の原点～ケース研究の役割」『会計』 135(1) [1989. 01]: 15~30
- 澤邊紀生; David J. Cooper; Wayne Morgan「管理会計におけるケーススタディ研究の意義」『メルコ管理会計研究』(1) [2008]: 3~20
- 武田隆二「会計研究方法における継承と発展」『会計』 126(5) [1984. 11]: 613~632
- 豊島義一「管理会計のパラダイム再論」『会計』 134(3) [1988. 09]: 331~343
- 藤岡資正「管理会計の定性的研究の動向について－機能実証主義と社会構築主義論争を中心として」『メルコ管理会計研究』(1) [2008]: 59~71
- 門田安弘「管理会計研究のパラダイム・シフト～分権的組織の管理会計研究の新しいパラダイム」『会計』 155(2) [1999. 02]: 244~255
- 村本福松「ケーススタディ論」『会計』 73(3) [1958. 03]: 436~449
- 椎葉淳「管理会計における分析的研究の動向」『メルコ管理会計研究』(2) [2009]: 69~76

注釈

<sup>1</sup> Hopwood[2002]、Ittner and Larcker[2002]、Luft and Shields[2002]、Lukka and Mouritsen[2002]がそれである。

<sup>2</sup> 武田は静態論と動態論を例示する(下の図表は武田[p.18]を一部加筆修正した)。この図表から理解できるように、例えば取得原価をテーマにしたケースは、売却時価との対比で評価基準という部分パラダイムと関わり、誘導法や損益法との対比で動態論という全体パラダイムに関わる。



<sup>3</sup> ここでの記述については、Ryan et al[2002, pp.70-80]を参照している。

<sup>4</sup> 彼らは、フィールドスタディという用語を使用しているが、その内容はケーススタディと同一であるとしている[ibid p.41]。

<sup>5</sup> ①としてRosenberg et al [1982]、Berry et al. [1985]、Covaleski and Dirsmith[1986]が、②としてParker and Roffey[1997]、Goddard[2005]が、③としてScapens and Roberts[1993]、Jones and Dugdale[2002]が挙げられている[p.426]。