

# 行動会計研究についての一考察

—— 統合モデルの展開とその問題点 ——

小 野 保 之

## 目 次

- I 序
- II 行動会計研究の概観
  - 1. 行動会計研究の発展
  - 2. 行動会計研究の特徴
- III 行動会計研究の問題点
  - 1. 研究量の増大と多様性から生じる問題点
  - 2. レンズ・モデルの構造
  - 3. レンズ・モデルの会計への適用（その問題点と統合モデルの展開）
- IV 研究方法上の問題点
  - 1. 経験的研究のタイプ
  - 2. 行動会計研究における経験的研究の問題点
- V 結

## I 序

近年、会計研究は、種々の隣接諸科学の成果をとりいれつつ多岐にわたって同時に発展する傾向を呈している。こうした発展傾向のひとつに行動科学を会計研究に導入した行動会計研究（Behavioral Accounting Research, BAR）がある。

A A A の「外部財務報告書に関する概念および基準委員会」（Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports）による 1977 年の報告書『会計理論及び理論承認』<sup>(1)</sup>（*Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*）は、会計研究に対する種々のアプローチを類型化して示している。それによれば、3つの基礎的な理論的接近法が区別される。すなわち、(1) 古典的（「真実利益」および帰納的）接近法（規範演繹学派と帰納学派に類別される）、(2) 意思決定—有用性接近法（意思決定モデル研究と意思決定者研究（利用者個人の行動研究ならびに全体市場レベルの研究）に類別される）、(3) 情報経済学（単一利用者の研究ならびに多数利用者の研究）である。このなかで、行動会計研究は意思決定—有用性接近法のなかの「個人利用者としての意思決定者研究」としてとりあつかわれている。つまり、行動会計研究は、個人意思決定者（会計情報の個人利用者）の行動を解明することにより、会計情報の有用性目的を明確に認識しようとするアプローチとしてとらえられているのである。

次章でみるように、行動会計研究は、近年、その研究量を増大し、会計研究のうちでも重要な地位を占めるに至っている。しかし、そこにはいくつかの問題点もまた存在するものと思われる。本論文では、行動会計研究について、その概観と問題点を示すとともに、その展開方向についても若干の考察をおこなってみたい。

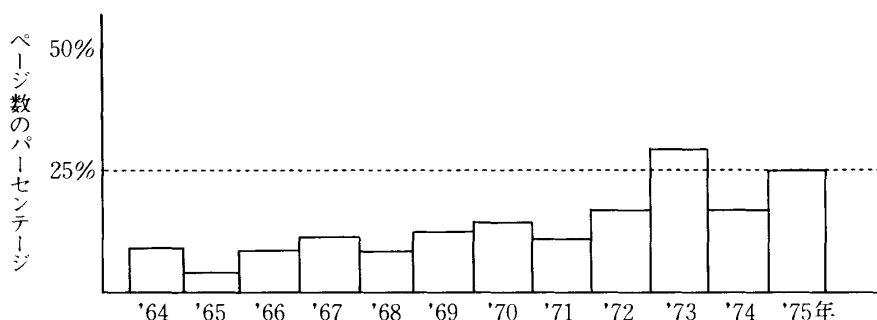
## Ⅱ 行動会計研究の概観

### 1. 行動会計研究の発展

第2次世界大戦後、シカゴ大学の心理学者ミラー（James G. Miller）を中心として、「行動科学」（Behavioral Science）という用語が作りだされた。これは、心理学、人類学、歴史学、生理学、生物学、精神医学など、人間行動に関する諸科学に関連し、「人間行動の一般理論」を構築することをめざしたものであった。行動科学の名は1951年、フォード財団がスポンサーとなって「行動科学計画」（Behavioral Science Program）という名称で、個人行動と人間関係についての研究計画を押し進めたことにより一般に知られるようになった。その後、行動科学はサイバネティックスや情報科学とむすびつくなど広範な展開を示してきたのである。すなわち、「行動科学は独立の学術分野を指し示すのではなく、人類学、社会学、心理学を本拠として、政治学、経済学、経営学、そして、会計学にも浸透しつつある科学キャンペーンである」。<sup>(2)</sup> このように、会計学においても、行動科学のインパクトをうけ、行動会計研究と総称されるアプローチが展開されてきたのである。

前出の『会計理論及び理論承認』によれば、行動会計研究は比較的新しい研究分野であり、1960年のデバイン（Carl T. Devine）の批判的論評<sup>(3)</sup>に始まるという。これをうけて行動会計研究に関する文献が登場したが、それを積極的に支持したのは『基礎的会計理論』<sup>(4)</sup>（*A Statement of Basic Accounting Theory*, 以下 ASOBAT と省略する）であった。ASOBAT は、会計を利用者に対する情報提供システムとしてとらえ、いわゆる「情報会計論」を提起したが、そのなかで、将来会計に影響をおよぼすと思われる変化のひとつとして「人間の行動に関する知識」を示し、「社会、組織体および個人の欲求の性質」と「測定値が人間の行為に及ぼす影響」を会計理論の発展に寄与する研究分野としてあげ、行動理論にもとづいて人間の意思決定行動に関する研究をおこなうことの重要性を指摘しているのである。<sup>(5)</sup> この ASOBAT の提言にしたがって、最近10数年において、行動会計研究に関するさまざまな研究がおこなわれてきたのである。ホフステッド（Thomas R. Hofstedt）は、この行動会計研究の台頭を次図のように示している。

図Ⅱ—1 行動会計研究の台頭



（出典：Thomas R. Hofstedt, "A State-of-the-Art Analysis of Behavioral Accounting Research," *Journal of Contemporary Business*, 4, No. 4 (Autumn 1975), p. 31, Figure II. なお、本図の基礎となっている文献資料は、*The Accounting Review*, *Journal of Accounting Research*, およびその Supplement である *Empirical Research in Accounting: Selected Studies* の3誌に掲載された論文である。）

また、アメリカの中心的会計研究雑誌である *Journal of Accounting Research* における（この20年間の）論文を調査したダイクマン＝ツェフ（Thomas R. Dyckman and Stephen A. Zeff）によっても、行動会計研究に関する論文の増大が認められるのである。

表Ⅱ—1 選択された研究領域の総論文に対する2年間毎のパーセンテージ：1963-82

年 度	代理人理論 (Agency theory)	行動会計 (Behavioral)	情報経済学 (Information Economics)	市場研究 (Market Study)
1963—64……	0	4	0	0
1965—66……	0	3	0	0
1967—68……	0	5	0	14
1969—70……	1	3	2	8
1971—72……	0	20	7	11
1973—74……	0	12	2	15
1975—76……	0	17	10	27
1977—78……	0	8	6	17
1979—80……	5	7	5	20
1981—82……	3	33	1	19

(出典：Thomas R. Dyckman and Stephen A. Zeff, "Two Decades of The Journal of Accounting Research," *Journal of Accounting Research*, 22, No. 1 (Spring 1984), p. 271, Table 16. なお、この調査においては、1974年以降の Supplement (特定の論題がとりあつかわれている) における論文はとりあげられていない。)

こうした研究量の増大にもかかわらず、行動会計研究が「結果としての知識の体系的蓄積となっておらず会計情報をめぐる人間行動の理解に必ずしも貢献するに至っていない」<sup>(6)</sup> という点にひとつの問題点が存在するのである。

## 2. 行動会計研究の特徴

前節でみたような行動会計研究への関心のたかまりは、「組織における人間行動の解明を課題とし、個有の方法論的特徴をもって展開されてきた行動科学 (Behavioral Science) の領域における蓄積された研究成果と、会計情報がその利用者にとり有用なものでなければならぬという認識との融合の結果と見られる」<sup>(7)</sup>。このように、行動会計研究は、会計情報の利用者 (意思決定者) に焦点をあて、その意思決定行動 (会計情報の利用行動) をあきらかにしようとするものであり、このことにより、利用者の目的に対して、より有用な会計情報を提供するための基盤を形成しようとするものであると思われる。

行動科学的アプローチを管理会計に導入することをはかったキャプラン (Edwin H. Caplan) は、管理会計の機能として「受託責任」と「意思決定の基礎として役立つ情報の提供」の2つをあげている。そして、とくに後者に対して、管理会計が目標や各個人への動機付け (motivation) や業績の評価など、経営管理過程のあらゆる段階での行動についてきわめて重要な役割を果たすことを示唆し、この「情報提供機能」が、本質的に、行動に対する影響に重点をおいたものであることを指摘する。このような認識から、キャプランは、管理会計に対する行動会計研究の重要性を主張するのである。<sup>(8)</sup>

上述のように、行動会計研究の目的は、「会計上の諸問題と関連のある人間行動の側面を理解し、説明し、そして予測することにある」<sup>(9)</sup>。この会計に関連する人間行動を研究する際に、行動会計研究は、行動科学の成果を導入するとともに、その方法論をも行動科学から援用するということに特徴があるのである。すなわち、行動会計研究は、本質的に記述論的な性格をもつ方法論をとるのである。マクドナルド (Daniel L. McDonald) は、記述的会計学を、'あるもの' (it is) として会計を要約するような現実に関する理論として定義する。<sup>(10)</sup>

一方、行動科学的研究方法として、つぎの6つの条件があげられる。

「1) 公的な手続 他の研究者が研究段階を反復追跡できるような公的な研究手続でなければならない。

- 2) 正確な定義 概念の定義を明確にする。
- 3) 客観的な資料収集 資料の収集に研究者の偏見がはいってはならない。
- 4) 再生可能な事実発見 他の研究者がおなじ条件のもとで事実発見を再生できなければならない。
- 5) 体系的、累積的な方法 比較的少数の概念を使って知識を統一化し、理論を構成する。
- 6) 説明、理解、予測 現象を説明し、理解して、つぎになにが起こるかを予測するのが、研究の目的である。」<sup>(11)</sup>

これらの条件から、行動科学的研究方法が公的観察 (public observation) を重視した帰納的、記述的な性格をもつ研究方法であるということがわかるのである。このことからあきらかなように、行動科学的研究方法を導入する行動会計研究も、本来、記述的な性格をもつものといえることができる。また、そうした記述論的な性格と結びついて実証を重視するものであるといえよう。行動会計研究の多くが、オピニオン・サーベイや実験室実験などの経験的研究 (Empirical Research) の形をとっていることは、まさにこの行動会計研究の方法論的特徴を示しているものであると思われる。

しかし、この経験的研究が行動会計研究の中心となっているということに、またひとつの問題が存在すると思われる。つまり、経験的研究にも種々の研究方法が含まれ、そのことから方法論上の問題点が見出されるのである。

### Ⅲ 行動会計研究の問題点

#### 1. 研究量の増大と多様性から生じる問題点

前述のように、行動会計研究は、その研究量の増大によって、逆に、そうした諸研究の体系的な位置付けをむずかしくするという問題点をもっていると思われる。行動会計研究についての体系的整理を試みたダイクマン＝ギビンス＝スウィーリング (Thomas R. Dyckman, Michael Gibbins and Robert J. Swieringa) は、こうした問題の生ずる要因としてつぎの3点をあげている。<sup>(12)</sup>

- (1) 理論の強調の欠如
- (2) 他の研究との関連性の欠如
- (3) 厳密性の欠如

「理論の強調の欠如」の問題は、実証研究が前提とすべき基礎理論の欠如という問題であり、「検証されるべき問題や仮説の理論的な公式化はあまり提供されなかった」<sup>(13)</sup> ということである。

また、「他の研究との関連性の欠如」は、行動会計研究の多様性から生じるものであり、そうした多様な研究のうちに他の研究との比較を意図したものが少なく、さらに、それを意図したものでさえ、その使用する変数の測度の相違などがあきらかにされていないという問題である。この点について、ダイクマン＝ギビンス＝スウィーリングは、「もし研究者が、彼らの研究を過去の努力と比較し統合するという仕事をまったく将来の研究者にのこさないならば、知識はより迅速に集積されると思われる」<sup>(14)</sup> と述べ、将来の研究が過去の研究との関連性を意図しなければならないことを指摘しているのである。

最後に、「厳密性の欠如」は、行動会計研究の特徴である経験的研究方法に関連して生じる問題であり、具体的には、主として、経験的研究における内部妥当性と外部妥当性の問題としてあらわれると思われるが、これについては次章でより詳細に検討してみたい。

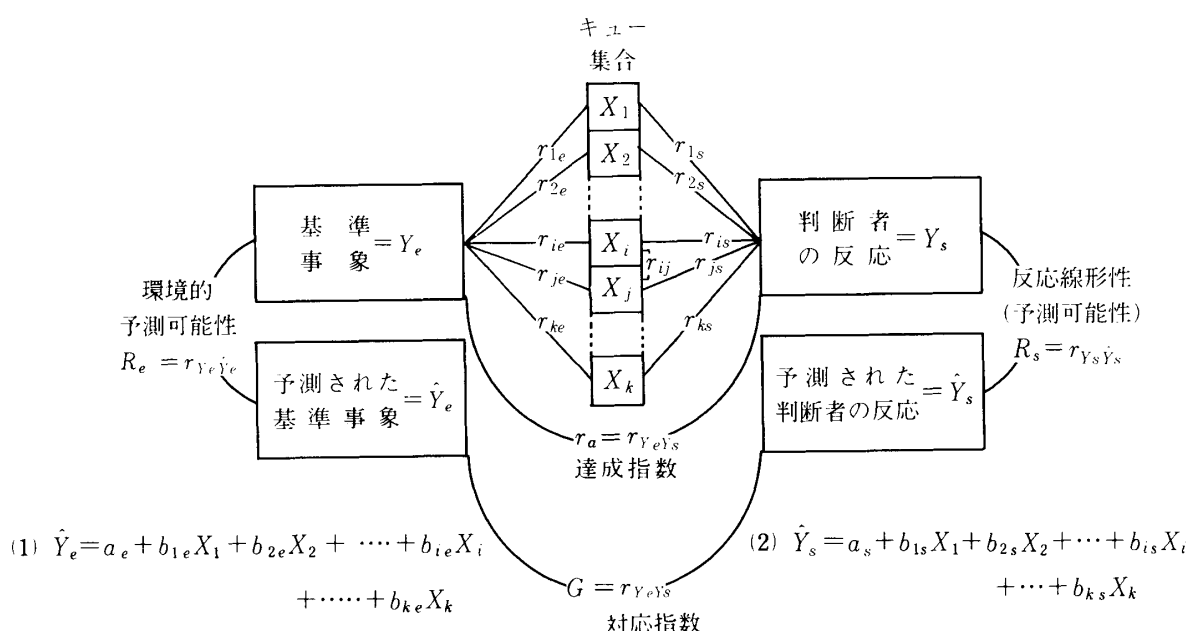
これらの問題のうちでもとくに重要なものは「理論の強調の欠如」であると思われる。前述

の『会計理論及び理論承認』も、行動会計研究について、「BARは、一般に認められた普遍的な理論的視野をもたずに、ある会計の状況における人間行動を理解、説明及び予測しようとするさまざまな試みからなっている。したがって、BARは、個人が経済的意思決定を行なう場合に適した会計手続の選択を容易にするような理論的基礎をもっていない」<sup>(15)</sup>と述べ、この問題を指摘するのである。これを解決するために、他の学問領域の研究成果を基礎理論として導入するという方法が考えられる。近年、心理学の研究成果である人間情報処理（Human Information Processing, HIP）を取り入れた研究があらわれてきているのも、この意味から注目すべきものとしてみることができよう。

## 2. レンズ・モデル（Lens Model）の構造

会計研究におけるHIPの導入のうちで重要なもののひとつはレンズ・モデルを取りあつかう研究である。レンズ・モデルは、不確実性のもとで情報を受け取って意思決定をおこなう人間の情報処理の一般的構造を描いたものであり、一般に次図のようにモデル化される。

図Ⅲ-1 レンズ・モデルの回帰形



(出典: Robert Libby, *Accounting and Human Information Processing: Theory and Applications*, (Englewood Cliffs: Prentice-Hall Inc., 1981), p. 19, Figure 2-1.)

上図からわかるように、レンズ・モデルは、(1) 現実の世界の状態をあらわす基準事象  $Y_e$  と、(2) 「現在の状況を判断し、あるいは将来の状態を予測するために用いられるキュー（情報の項目）」<sup>(16)</sup>  $X_i$  の集合と、それを通じておこなわれる (3) 意思決定者（判断者）の判断をあらわす  $Y_s$  の3つの要素を中心として構成されている。 $X_i$  と  $Y_e$  との間の単変量 (univariate) 関係は、 $r_{ie}$  で示され、「他のキューと無関係に基準事象を予測することに対する  $i$  番目のキューの適切性を測る」<sup>(17)</sup> ものであり、生態的妥当性 (ecological validity) と呼ばれる。また、「個々のキューへの意思決定者の信頼はキュー ( $X_i$ ) と反応 ( $Y_s$ ) との間の単変量相関により測られ、利用係数 (utilization coefficient) と称され」<sup>(18)</sup>、 $r_{is}$  であらわされる。なお、個々のキューの間の相関は  $r_{ij}$  で与えられる。

基準事象と判断は、つぎの線形回帰モデルによって示唆されるように、「手掛り（キュー）の線形結合から予測される」。<sup>(19)</sup>

$$\hat{Y}_e = a_e + b_{1e}X_1 + b_{2e}X_2 + \cdots + b_{ke}X_k$$

$$\hat{Y}_s = a_s + b_{1s}X_1 + b_{2s}X_2 + \cdots + b_{ks}X_k$$

さらに、キュー集合全体の基準事象の予測をあらわすために重相関  $R_e = rY_e\hat{Y}_e$  (環境的予測可能性 (environmental predictivity)) が、また、判断の予測可能性と一貫性 (consistency) を示すために重相関  $R_s = rY_s\hat{Y}_s$  (反応線形性 (response lineality)) がそれぞれ用いられる。

判断の実績をあらわすものは、2つの指標、対応指数 (matching index)  $G = r\hat{Y}_e\hat{Y}_s$  と達成指数 (achievement index)  $r_a = rY_eY_s$  である。ここで対応指数は、「一定の環境のもとで、人間の矛盾性と環境的な予測不可能性の影響が排除されているので、キューのウェイト付け (weighting) やキュー利用の正確性の包括的測度としてとりあつかわれうる」<sup>(20)</sup> さらに、達成指数は、「判断の正確性に関する直接の事後測度 (expost measure) を提供する」<sup>(21)</sup> ものであり、きわめて重要である。

意思決定者 (判断者) の判断がどれほど正確におこなわれたかを示す達成度  $r_a$  は、また、上述の3つの測度 ( $G$ ,  $R_s$ ,  $R_e$ ) を用いてレンズ・モデル等式として次式のように公式化される。

$$r_a = GR_eR_s$$

達成 ← キューウェイト ← 情報の予測能力あるいは環境の予測可能性  
 化の正確性

個人の予測可能性 (一貫性)

すなわち、この公式は、達成度が、(1) 環境に対するキュー・ウェイト付けの正確性 (対応指数,  $G$ ) と (2) 環境の予測可能性、すなわち、情報の予測能力 (環境的予測可能性,  $R_e$ ) (なお、これは、「他の2つの要素が完全である場合でさえ、判断の正確性の上限を示す」<sup>(22)</sup> ものである。), そして (3) 個人の予測可能性、すなわち、その個人の判断の一貫性 (反応線形性,  $R_s$ ) との関数であり、それらが乗法的に結びつけられることを示している。

### 3. レンズ・モデルの会計への適用 (その問題点と統合モデルの展開)

会計へのレンズ・モデルの適用は、監査人の内部統制の評価、重要性判断、監査報告書に関するメッセージ、倒産予測、株価予測、管理会計などの種々の分野におよび、<sup>(23)</sup> 行動会計研究において重要な地位を占めるようになってきている。すなわち、種々の会計的意思決定 (会計情報の利用行動) の一般的モデルとしてレンズ・モデルを導入した研究があらわれているのである。これは、前述のように、行動会計研究に対する「基礎理論の欠如」という問題の認識から生じている。しかし、このレンズ・モデル研究にもいくつかの問題点があると思われるのである。

まず、レンズ・モデル研究の多くが、「分散分析研究 (ANOVA)」あるいは「回帰・判別分析研究」などを使用した経験的研究であることから、他の行動会計研究と同様、後述するような研究方法上の問題点が存在すると考えられる。

つぎに、レンズ・モデルは、その記述性から、「用いられる意思決定ルールと実現される究極のペイオフに関して不完全である傾向がある」<sup>(24)</sup> という点が指摘される。つまり、情報を受け取った人間がおこなう意思決定のプロセスと、その動機付けとなる期待効用 (ペイオフ) に対して十分な分析がおこなわれているとはいえないのである。

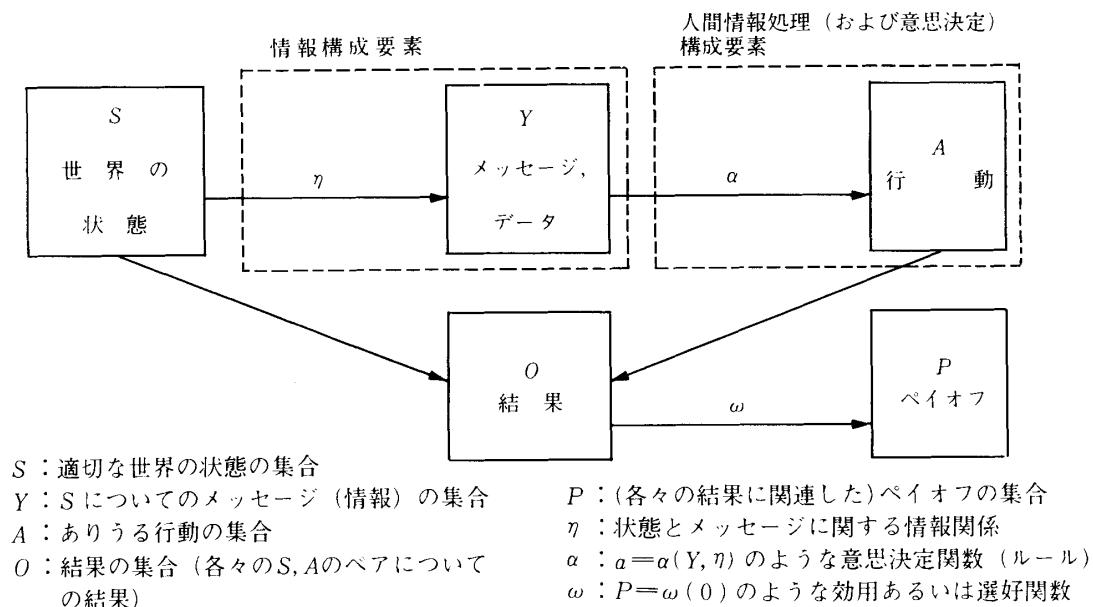
そして、この意思決定ルールに関する考察の欠如という問題に関連して、個人の主観的確率判断の問題がとりあつかわれていないという問題が生じるのである。上述のように、行動会計研究におけるレンズ・モデル研究では、判断に関して回帰相関が用いられている。しかるに、

意思決定プロセスは、「(1) 確率的判断—レンズ・モデルの回帰決定と密接に関連している—と、(2) リスクをとる選択—そこでは確率的判断が行動選択を決定するために成果についての効用に結びつけられる—」<sup>(25)</sup> の2つの構成要素に分解される。この意味で確率的判断を導入することが必要となるのである。

このような認識から、最近、レンズ・モデル研究と情報経済学 (Information Economics, IE) 研究とを統合することにより、こうした問題点を解決することを意図した研究があらわれていることが注目されよう。

情報経済学研究は、情報を経済財としてとりあつかう情報経済学の考え方を会計に導入したものであり、会計情報の有用性を、会計 (情報) システムの提供する情報の便益とコストとの両者に関連して、その純期待価値 (主観的期待効用 (subjective expected utility, SEU)) で評価しようとするものである。この情報経済学モデルは、本質的には、意思決定理論にもとづく規範的公式としてあらわされる。その一般型は次図のように描かれる。

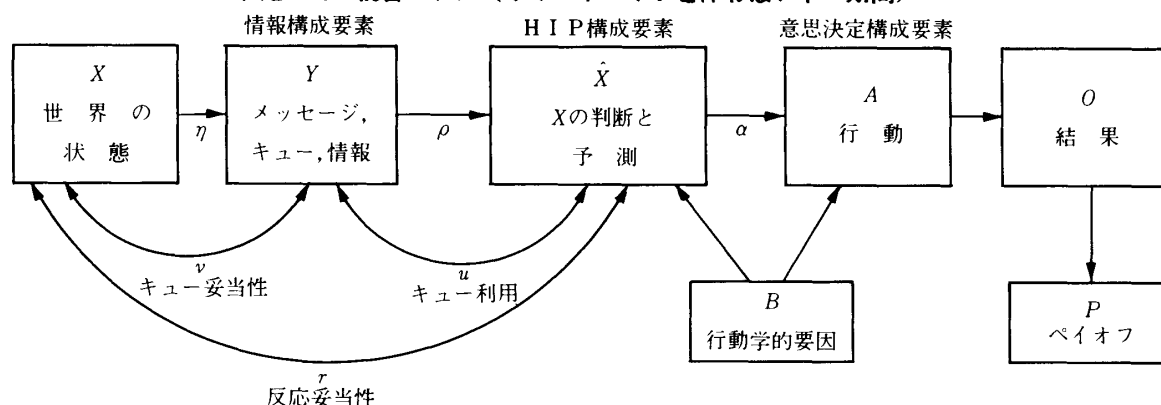
図Ⅲ—2 情報、情報処理、意思決定、およびペイオフに関する IE モデル



(出典: Michael J. Driver and Theodore J. Mock, "Human Information Processing, Decision Style Theory and Accounting Information Systems." *The Accounting Review*, 50, No. 3 (July 1975), p. 491, Figure 1. ただし記号は一部変更している。)

ここで、情報経済学モデルとレンズ・モデルの各構成要素に類似性が見出されることに注意しなければならない。すなわち、レンズ・モデルの基準事象  $Y_e$  は真実の世界の状態をあらわすものであり、情報経済学モデルにおける状態集合  $S$  と概念的に対比できるものと考えられる。また、キュー集合  $X_i$  は、シグナルの集合  $Y$  に置きかえられよう。さらに、意思決定者の判断あるいはその予測  $Y_e$  は、行動選択  $A$  と対比することができよう。このことから、情報経済学研究とレンズ・モデル研究との理論統合 (モデル統合) の可能性が見出されるのである。このような観点から、情報経済学モデルとレンズ・モデルの統合モデルを展開したのがモック＝バサーヘリィ (Theodore J. Mock and Miklos Antal Vasarhelyi) である。モック＝バサーヘリィは、統合モデルをつぎのように図式化する。

図Ⅲ-3 統合モデル（フィードバックを伴わない単一期間）



## IE表記法

- $X$  = 適切な世界の状態の集合  
 $Y$  =  $X$ についてのメッセージ(情報)の集合  
 $\eta$  = 状態とメッセージに関する情報関数  
 $\alpha$  =  $A_i = \alpha(Y)$ というような意思決定関数(ルール)  
 $\omega$  =  $P = \omega(o)$ というような効用あるいは選好関数  
 $A$  = ありうる行動の集合  
 $O$  = 結果(各々の $X, A$ についてのひとつの結果)の集合  
 $P$  = ペイオフ(各々の結果に関連する)の集合

## 原 注

関連する諸概念は一列に並べられ(line up)ている：また同一の(identical)概念は同じ変数により同一化する。

(出典：Theodore J. Mock and Miklos Antal Vasarhelyi, "A Synthesis of the Information Economics and Lens Models," *Journal of Accounting Research*, 16, No. 2 (Autumn 1978), p. 418, Figure 1.)

## レンズ表記法

- $X$  = 意思決定者にかかわる環境の状態(status of the environment)(末梢変数(distal variables))  
 $Y$  = 情報の項目としてのキュー  
 $P$  = HIP関数  
 $v$  = キュー妥当性  
 $u$  = キュー利用  
 $B$  = 上部核(upper core), 情報処理および意思決定にインパクトを与える行動学的変数  
 $r$  = 反応妥当性

ここでの意思決定関数  $\rho$  は、「 $\hat{X}$  という最大尤度見積として、あるいは事後確率を生み出す判断プロセスにより、規範的展望から、ベイズの定理にしたがって推定」<sup>(26)</sup> される。また、行動学的要因  $B$  は、「情報処理および意思決定プロセスに影響をおよぼすと思われる独立変数を(モデルに)含むために加えられる」。<sup>(27)</sup>

こうした統合研究は、「明示的な意思決定ルールとペイオフ(コストー便益)考察がレンズ研究に付加される」<sup>(28)</sup> という意味で、行動会計研究に対する利点をもつ。さらに、情報経済学研究に対しても、「HIP関数と行動学的要因が情報経済学公式に付加され……また、実際の利用者の行動に関して、より記述的である情報利用関数が付加される」<sup>(29)</sup> という意味で利点をもつのである。

すなわち、統合研究の目的は、レンズ・モデル研究のもつ記述性と、情報経済学モデルのもつ規範性とを結びつけて、会計(情報)システムの有用性を判断するうえでのより完全なモデルを展開しようとするところにあるのである。

## IV 研究方法上の問題点

## 1. 経験的研究のタイプ

行動会計研究が主要な研究方法としている経験的研究には、いくつかの異なるタイプの研究方法が含まれている。アブデルーカリク＝アジンキャ(A. Rashad Abdel-khalik and Bipin B. Ajinkya)は、研究設計(research design)の面から、経験的研究を、真の実験研究(true



experimental research) と準実験研究 (quasi-experimental research) に大別する。

実験研究が、「1つまたはそれ以上の実験群を1つまたはそれ以上の処理条件の下におき、同一処理を受けなかった1つまたはそれ以上の統制群 (control group) の結果と比較することにより、ありうべき因果関係を研究することを目的とする」<sup>(30)</sup> のに対し、準実験研究は、「すべての関連変数の統制ないし操作をできない状況にあって、実験研究の諸条件を近似することを目的とする」<sup>(31)</sup> ものである。実験研究と準実験研究との間の相違について アブデルーカリク＝アジンキャはつぎのように3つの点を指摘する。<sup>(32)</sup>

- (1) 諸変数を実験者が直接統制できるという点で、真の実験研究は、準実験研究よりも、因果関係を見出すことをよりたやすくする。
- (2) 真の実験研究は、理論的には、実験単位 (主体) の徹底したランダム化が可能であるために、独立変数 (independent variables) への外生的 (非実験的) 変数 (extraneous (non-experimental) variables) の影響を最小化することができる。
- (3) 真の実験研究は、準実験研究よりもより高い内部妥当性 (internal validity) をもつが、逆に、外部妥当性 (external validity) はより低いと思われる。なお、内部妥当性は、依存変数 (dependent variables) の変量 (variate) が独立変数における変量に起因することを保証することを求めるものであり、また、外部妥当性は、実験の結果が代表性をもち一般化されうることを求めるものである。この両者に生じるトレード・オフを適切に均衡させることが必要であると思われる。

アブデルーカリク＝アジンキャは、実験研究と準実験研究を、データの生成と収集方法によって、さらに、(1) 実験室実験 (Laboratory Experiments), (2) 現場実験 (Field Experiments), (3) 現場研究 (Field Study), (4) 調査研究 (Survey Research) の4つのタイプに分類して考察を進める。<sup>(33)</sup>

- (1) 実験室実験：真の実験研究を密接に意図するのが実験室実験であり、その主要な特徴は、外生変数の影響を排除あるいは統制することにより、設定および実験それ自身に関するほぼ完全な統制を可能とすることにある。ここでは「内部妥当性は高度なレベルにある。しかし、実験室実験を構築する際にあきらめた現実性 (reality) は、とくに社会学的、心理学的、あるいは経済学的調査 (会計を含む) において、その結果の一般化という点で問題を生じる」<sup>(34)</sup> のである。
- (2) 現場実験：これは、真の実験研究と準実験研究の両方の性格を含むものと考えられる。すなわち、現場実験は、主体、タスク、環境などの実験要素について、より代表的なものを使うことにより、現実性を加味しようとするものであり、そこではなお多くの諸変数の統制とランダム化が可能であるという点では、真の実験研究に類似する。しかし、統制不能な変数があきらかに存在するという点やランダム化の不徹底という点では、むしろ準実験研究の性格をもつのである。
- (3) 現場研究：これは事例研究 (Case Study) に類似し、「個人・集団・制度・共同体のような所与の社会的単位の背景・現状・環境的相互作用を集約的に研究することを目的」<sup>(35)</sup> とするものである。ここでは、独立変数の統制は不可能となり、ランダム化もある程度の範囲内でのみ可能であるので準実験研究のカテゴリーに含まれることになる。
- (4) 調査研究：「現存の現象を記述する詳細な事実情報を収集すること、問題を識別し現在の状況や実務を正当化すること、比較し評価すること、他の人々が同様の問題や状況の下で何をしているかを決定し将来の計画や決定のために彼らの経験から学ぶこと等を目指す」<sup>(36)</sup> とし、データ収集方法として、個人面接 (interview) や、郵便・電話によるアン

ケート (questionnaire) などを用いるのが 調査研究である。この調査研究では、ランダム化は、サンプリングをおこなう際に注意することによって多少可能であるとしてさえ、独立変数の統制はまったく不可能であり、その意味から準実験研究に属するものであるといえる。

経験的研究は、また、その研究目的から、仮説創造 (hypothesis generation) を意図するものと仮説検証 (hypothesis testing) を意図するものの2つに分類することができる。すなわち、収集したデータの分析からなんらかの仮説をつくりだすことを目的とした研究 (仮説創造研究) と、一定の仮説が正しいか正しくないかをたしかめるためのデータの収集を目的とした研究 (仮説検証研究) である。前述の経験的研究の4タイプにしたがっていると、一般に、実験室実験と現場実験は主として仮説検証を目的とした研究であり、調査研究は仮説創造を目的とした研究であるといえることができる。また、現場研究は、仮説創造と仮説検証のいずれかを目的としておこなわれる研究であると考えられるのである。

## 2. 行動会計研究における経験的研究の問題点

前出のダイクマン＝ギヴィンス＝スウィーリングによれば、行動会計研究における経験的研究の多くが準実験研究であり、そのなかでも調査研究の割合が大きいことが指摘されている。すなわち、彼らが調査した経験的研究のうち「75%以上が設計された環境 (contrived setting) よりむしろ自然の環境 (natural setting) においておこなわれていた。そのなかで約60%が郵便調査にもとづき、また18%が郵送質問表にもとづくものであった」<sup>(37)</sup> というのである。このように、行動会計研究の多くが調査研究という方法をとるのは、行動科学の性質に由来するものと思われる。すなわち、前にあげた行動科学の6つの条件からも推察されるように、本来、「行動科学は、つとめて仮説の設定をさけ、客観的な資料収集から事実の発見へとむかう」<sup>(38)</sup> ものと考えられる。この意味から、行動会計研究も仮説検証というよりはむしろ仮説 (事実) 創造に焦点をあてておこなわれてきたと思われる。この点で、行動会計研究に占める調査研究の割合が大きいこともうなずけるのである。しかし、このことが、先に指摘した「厳密性の欠如」という問題を生み出すのである。

調査研究は、前述したように、現実世界 (real world) の主体へのアンケート調査やインタビュー調査などによってデータを収集する。そこから得られる結果は自然の環境を最もよく反映するものであり、その意味で、高度な現実性をもつものといえる。さらに、そうした調査方法の低コスト性は、抽出するサンプルの量を大きくすることを可能とする。こうした点から、調査研究の結果を一般化することは比較的容易であると思われる。つまり、調査研究は、高い外部妥当性を有しているのである。しかし、他方、調査研究には、その結果が研究者の意図した原因によるものかどうかは保証されないという問題がある。つまり、調査研究では、独立変数は研究者の統制外にあるため、調査結果がどの独立変数から導出されたものであるかを確認することは困難となるのである。さらに、外生変数の存在はこの問題をより複雑にしていると思われる。すなわち、調査研究が現実世界に密着した研究であることから、そこには研究者の予期しなかった外生変数が影響をおよぼしている可能性があると考えられるのである。このような外生変数は最初からまったく研究者の統制外におかれているため、その影響を排除し、また、考察に取り入れることは不可能といわざるをえないのである。このように、調査研究は、「現実性 (realism) と外部妥当性あるいは一般化可能性 (generalizability) についての機会を最大化する傾向があるが、しかし、それらは精確性と統制を減じるリスクをとらない、また、それにより内部妥当性の低下を示す」<sup>(39)</sup> ののである。

この「厳密性の欠如」という問題から、ダイクマン＝ギヴィンス＝スウィーリングは、実験室

実験の広範な使用を主張するのである。すなわち、準実験研究から実験研究への研究設計の転換であり、また、仮説創造から仮説検証への研究目的の転換である。実験研究が準実験研究に対してもつ、先にあげたような理論的長所はこの方向への展開を正当化するものと思われる。実験室実験は、設計された環境のもとでおこなわれる。つまり、実験結果の厳密な分析を可能とするために、外生変数を排除し、独立変数を統制することができるような形で、自然の環境とは異なる主体とタスクを選択し、一定の環境のもとで実験（仮説検証）がおこなわれるのである。すなわち、こうした実験室実験の導入は、「自然の環境におけるよりも統制と精確性を改善する上で利点をもつものである」。<sup>(40)</sup>

実験室実験は、調査研究に生じる内部妥当性の問題を解決し、研究（実験）結果についてのより理論的な分析を可能にするという点で「厳密性の欠如」を改良するものであるといえよう。しかし、この実験室実験は、逆に、外部妥当性（一般化可能性）という点で問題を残していることに注意しなければならない。ここに、実験室実験における新たな「厳密性」の問題が生じるのである。

この新たな「厳密性」の問題は、実験室実験の業務（タスク）、主体および設計された環境のそれぞれの適切性という点にあらわれると思われる。

実験室実験において、その業務は現実の業務とは異なり、より単純化され、また統制されたものとして設定される。実験業務の目的が「それ自体現実性をえることなく、むしろ適切な行動的セット（behavioral set）や業務特性（task characteristic）を誘発する」<sup>(41)</sup> ことにあるというところから考えると、たしかに、実験業務はかならずしも現実を内容的に完全にシミュレートするものである必要はないということもいえよう。しかし、単純化、統制化された実験業務が現実の代用物として適切かどうかについては詳細な検討が必要であろう。たとえば、ウェッカー（Wilfred C. Uecker）がおこなった実験室実験では、意思決定者による会計情報システム選択の代用業務としてランダム・サンプル選択が設定され、それが内容的には異なるが、構造的には同質であることが主張されるのである。<sup>(42)</sup> しかし、ランダム・サンプル選択というような統計的な選択業務が、実際の情報システム選択業務の代用として適切であるかどうかは問題がある。

つぎに、主体の問題は、実験室実験の多くが、（大学または大学院の）学生を主体として用いているという点にある。学生主体は、業務に対してもつ知識、意思決定の基準あるいはその質など、種々の点で実際の意思決定者とは異なるものと思われる。このように、「学生主体が“現実の”意思決定者の正しい代用物（surrogate）であるかどうか」<sup>(43)</sup> というところに主体の問題が存在するのである。

さらに、こうした業務と主体の問題に関連して実験環境の設定についても問題が生じると考えられる。前述のように、実験室実験は、自然の環境ではなく、設計された環境のもとでおこなわれる。すなわち、実験室実験においては、諸変数を統制し、外生的な影響を排除することにより、一定の行動学的仮説を検証するために、実験環境が設計されるのである。こうした環境設計の適切性は、実験結果が他の主体に一般化できることによって判断される。しかし、ダイクマン＝ギビンズ＝スウィーリングは、こうした一般化が保証されていないことを指摘する。すなわち、「もし実験室実験が、意図された行動学的システムを獲得するために、充分に考案され、また充分に設計されるならば、ひとつの主体と他の主体とは互換的であるべきである。……しかし、実験室実験において観察された学生と他の主体との間の差異は、創造された環境における誘因への反応の信頼度（reliability）と模倣可能性（replicability）についての問題を提起する」<sup>(44)</sup> のである。

このような点で、実験室実験もいくつかの未解決の問題を含んでいるのである。

## V 結

1960年代における行動会計研究を評価したグリーン (David O. Green) は、「行動会計は通過されることを促進されるべきであるような一時的流行である」<sup>(45)</sup> という認識から批判的見解をあらわしている。<sup>(46)</sup> しかし、先にみたように、その後の研究量の増大と多様性は、行動会計研究が単なる一時的流行ではなく、会計研究における主要な研究領域のひとつとなっていることを示していると思われる。それにもかかわらず、行動会計研究はあまり大きなインパクトをあたえているとはいえないのである。その主な理由として、行動会計研究が理論的に未解決の問題をかかえていることがあげられるのである。Ⅲ章で示されたように、その問題は、主として、(1) 基礎理論の欠如、(2) 研究相互間の連関性の不足、そして (3) 研究方法の厳密性の欠如の3点において生じていると思われる。

これらの問題点のうちでも重要なものは、「基礎理論の欠如」ということである。これに関しては、基礎理論として「人間情報処理」を導入した研究があらわれていることが評価される。とくに、「レンズ・モデル研究」は、前述のように、行動会計研究の記述的性格から生じる問題点を補完するために、規範的研究である「情報経済学研究」との統合という形で展開されているという意味で、注目すべき研究領域である。<sup>(47)</sup>

会計研究が同時に多岐にわたって展開しているという現状において、このような理論統合は、それぞれの理論のもつ弱点を補完し合い、より完全な理論モデルを形成するとともに、将来の一般理論の構築を展望する基礎を提供しようとするものであるという意味で重要なものといえよう。しかし、統合研究をとりあつかったモック＝バサー＝ヘリィ自身が「予備的な提案」と述べているように<sup>(48)</sup> 統合理論についてのいっそうの考察が必要であると思われる。そのひとつは、意思決定ルールとしての確率的判断の導入という面にあらわれる。確率的判断には、ベイズの定理を用いる研究とヒューリスティックスを用いる研究とがある。本論文でとりあげたモック＝バサー＝ヘリィの統合モデルにおいては、前述のように、確率的判断という要素は、情報処理システム（関数）として、規範的モデルである情報経済学研究から導入されるが、それはベイズの定理によるものであり、ヒューリスティックスについては十分な考察がおこなわれているとはいえないのである。現実の意思決定（情報選択）を考える場合、ベイズの定理を用いるような完全分析モデルよりも、むしろ、なんらかの形での単純化をとまなう「不完全モデル」(less-than-complete model) が予定されると考えられる。<sup>(49)</sup> この不完全モデルの基礎をなすものがヒューリスティックスの導入であり、この意味からヒューリスティックスを用いる研究への考察の拡大が求められるのである。さらに、こうした統合理論（モデル）の有効性を判断するための実証的研究の不足ということもひとつの問題となろう。<sup>(50)</sup> このように、統合研究は種々の面で有用であるとともに、今後展開されるべき課題を含んだ重要な研究であるといえることができる。

つぎに、方法論のうえで、行動会計研究の方法論的特徴である経験的研究にともなう「厳密性の欠如」が問題となると思われる。Ⅳ章において、行動会計研究の多くが、行動科学的方法のもつ記述性と実証の重視という観点から、調査研究という方法を取り、こうした調査研究が、内部妥当性を欠き、会計行動の原理を見出すような形での一貫性をもった研究とはなっていないことが指摘された。すなわち、調査研究は、独立変数や外生変数の影響を排除することができないがゆえに、その仮説創造という目的を充分には果たしえなかったと思われるのである。この意味から、会計行動をあきらかにするために、行動会計研究の目的を仮説創造から仮

説検証にかえ、理論的進化をはかるために、実験室実験の広範な導入が主張されるのである。しかし、実験室実験には、調査研究とは逆に、外部妥当性、一般化可能性という問題がある。すなわち、その実験室実験にかかわる、主体、業務、そして環境のそれぞれの適切性というあらたな厳密性の問題が生じるのである。前述のように、実験室実験が、調査研究に対し、種々の面で理論的に優位性をもつことはたしかである。その意味では、行動会計研究への実験室実験の導入は理論的妥当性をもつものと考えられる。しかし、その際には、上に指摘されたような問題を慎重に検討することが必要であると思われるのである。とくに、内部妥当性と外部妥当性との間に生じるトレードオフについては、「いかにしてその間に適切な均衡 (balance) を達成するかについての判断は経験により改良される」<sup>(51)</sup> ものであり、その意味から、今後の研究の展開が必要とされるのである。

さらに、多数の行動会計研究が、他の研究からの成果をとりいれず、一定の方向性をもたないまま、多方向に、同時に展開してしまったという点から、「研究相互間の連関性の不足」の問題が生じる。これは、上に指摘した2つの問題から派生するものであると思われる。すなわち、行動会計研究が、核となる基礎理論をもたず、また現実の世界からの仮説創造を課題とする調査研究を主たる研究方法としていたことから生じる問題であるといえよう。したがって、基礎理論として人間情報処理を導入し、実験室実験に研究方法の中心を移行することが、また、この問題を解決する手掛りとなるとと思われるのである。

行動会計研究は、記述的、実証的アプローチを会計研究に導入したという面で評価することができよう。しかし、前述のように、そのことが、また、いくつかの問題を生み出しているのである。その意味で、行動会計研究は、当初意図したような、意思決定者の意思決定行動（会計情報の利用行動）をあきらかにするという目的を十分に果たしているとはいえないのである。こうした点から、行動会計研究はひとつの転換期をむかえていると思われるのである。最近、人間情報処理を導入した研究や、実験室実験にもとづいた研究があらわれてきているのは、このことを端的に示しているものといえよう。しかし、こうした研究も緒についたばかりであり、そこにはなお解決すべき問題が含まれていることは前に述べたとおりである。今後の課題として、これらの問題を解決し、行動会計研究をより理論的に精緻化する必要があると思われるのである。

#### （ 註 ）

- (1) AAA Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance* (Sarasota, Florida: American Accounting Association, 1977). 染谷恭次郎訳『アメリカ会計学会 会計理論及び理論承認』(国元書房, 1980年) 参照。
- (2) 青柳文司『会計学への道』(同文館, 昭和51年), 130—131 ページ。
- (3) Carl T. Devine, "Research Methodology and Accounting Theory Formation," *The Accounting Review*, 35, No. 3 (July, 1960), pp. 387-399.
- (4) AAA Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory* (Evanston, Illinois: American Accounting Association, 1966). 飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』(国元書房, 1969年)。
- (5) *Ibid.*, pp. 69-71. 前掲訳書 100—102 ページ参照。
- (6) 平松一夫『外部情報会計』(中央経済社, 昭和55年), 187 ページ。
- (7) 飯田穆, 「管理会計への行動科学的アプローチ」『企業会計』Vol. 23, No. 4 (1971年4月), 90 ページ。
- (8) 山口年一監訳, 安国一, 笠井賢治共訳, 『E. H. キャプラン 管理会計と行動科学』(白桃書房, 昭和51年), 4 ページ参照。

- (9) AAA Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, *op. cit.*, p. 17. 染谷恭次郎訳, 前掲書, 38-39 ページ。
- (10) Daniel L. McDonald, *Comparative Accounting Theory*, (Reading, Massachusetts: Addison-Wesley Publishing Co., 1980), p. 14.
- (11) 青柳文司, 前掲書, 131 ページ。
- (12) Thomas R. Dyckman, Michael Gibbins and Robert J. Swieringa, "Experimental and Survey Research in Financial Accounting: A Review and Evaluation," A. Rashad Abdel-khalik and Thomas F. Keller eds., *The Impact of Accounting Research on Practice and Disclosure* (Durham, N.C.: Duke University Press, 1978), pp. 79-86. 参照。
- (13) *Ibid.*, p. 79. また, この問題は, AAA Committee on the Relationship of Behavioral Science and Accounting, "Report of the Committee on the Relationship of Behavioral Science and Accounting," *The Accounting Review*, 49 (Supplement 1974), pp. 126-139. でも指摘されている。
- (14) *Ibid.*, p. 82.
- (15) AAA Committee, *op. cit.*, pp. 17-18. 染谷恭次郎訳, 前掲書, 40 ページ。
- (16) Robert H. Ashton, "The Predictive-Ability Criterion and User Prediction Models," *The Accounting Review*, 49, No. 4 (October 1974), p. 723.
- (17) Robert Libby, *Accounting and Human Information Processing: Theory and Applications* (Englewood Cliffs: Prentice-Hall Inc., 1981), p. 20.
- (18) *Ibid.*, p. 20.
- (19) 平松一夫, 前掲書, 192 ページ。なお ( ) 内は加筆した。
- (20) R. Libby, *op. cit.*, p. 20.
- (21) *Ibid.*, p. 20.
- (22) Robert H. Ashton, *Human Information Processing in Accounting*, (Sarasota, Florida: American Accounting Association, 1982), p. 31.
- (23) *Ibid.*, pp. 124-154. 参照。
- (24) Theodore J. Mock, and Miklos A. Vasarhelyi, "A Synthesis of the Information Economics and Lens Models," *Journal of Accounting Research*, 16, No. 2 (Autumn 1978), p. 417.
- (25) R. Libby, *op. cit.*, p. 51.
- (26) T. J. Mock et al., *op. cit.*, p. 419.
- (27) *Ibid.*, p. 419. ( ) 内は加筆した。
- (28) *Ibid.*, p. 422.
- (29) *Ibid.*, p. 422.
- (30) 平松一夫, 前掲書, 45 ページ。
- (31) 前掲書, 46-47 ページ。
- (32) A. Rashad Abdel-khalik, and Bipin B. Ajinkya, *Empirical Research in Accounting: A Methodological Viewpoint* (Sarasota, Florida: American Accounting Association, 1979), pp. 31-33. 参照。
- (33) 以下の考察は, 主として, *Ibid.*, pp. 44-46. による。
- (34) *Ibid.*, p. 44.
- (35) 平松一夫, 前掲書, 41-42 ページ。
- (36) 前掲書, 40 ページ。
- (37) T. R. Dyckman et al., *op. cit.*, p. 82.
- (38) 青柳文司, 前掲書, 131 ページ。
- (39) T. R. Dyckman et al., *op. cit.*, p. 82.
- (40) 平松一夫, 前掲書, 189 ページ。
- (41) T. R. Dyckman et al., *op. cit.*, p. 86.
- (42) Wilfred C. Uecker, "The Effects of Knowledge of the User's Decision Model in Simplified Information Evaluation," *Journal of Accounting Research*, 18, No. 1 (Spring, 1980), pp. 191-213. 参照。

- (43) T.R. Dyckman et al., *op. cit.*, p. 86.
- (44) *Ibid.*, pp. 86-87.
- (45) Jacob G. Birnberg, "Comments on a Paper by David Green," Nicholas Dopuch and Lawrence Revsine eds., *Accounting Research 1960-1970: A Critical Evaluation* (Urbana, Illinois: Center for International Education and Research in Accounting, University of Illinois, 1973), p. 126.
- (46) David O. Green, "Behavioral Science and Accounting Research," N. Dopuch et al. eds., *op. cit.*, pp. 93-115.
- (47) 前掲のアッシュトンによる研究においても, HIP 研究の最近の傾向として主観的期待効用 (SEU) を導入したレンズ・モデル研究が指摘されている。R.H. Ashton, *op. cit.*, p. 179. 他参照。
- (48) T.J. Mock et al., *op. cit.*, p. 422.
- (49) 菊地和聖「会計情報基準と情報属性の定式化」『会計』114 巻 1 号 (1978 年 7 月), 59 ページ, 他参照。
- (50) この統合モデルに関する実証的研究の例としては, Robert H. Ashton, "A Descriptive Study of Information Evaluation," *Journal of Accounting Research*, 19, No. 1 (Spring 1981), pp. 42-61. などがあげられる。
- (51) A.R. Abdel-khalik et al., *op. cit.*, p. 46.