

管理会計チェンジ研究の意義¹⁾

吉 田 栄 介

キーワード

管理会計チェンジ
構造的パースペクティブ
制度論的パースペクティブ
普及論的パースペクティブ

1. はじめに

近年、欧米を中心に管理会計チェンジの研究が盛んである。管理会計チェンジ研究とは、管理会計システム・実務が、なぜ、どのようにチェンジするのかを明らかにする研究である。

本稿では、文献サーベイを通じて、まずは、管理会計チェンジ研究の特徴を、研究目的、研究対象、研究方法論の観点から検討する。次に、多くの管理会計チェンジ研究を、① 構造的パースペクティブ、② 制度論的パースペクティブ、③ 普及論的パースペクティブの3つに分類して、その概要を説明する。最後に、管理会計チェンジ研究の将来の可能性を展望したいと考えている。

2. 管理会計チェンジ研究とは

管理会計チェンジ (management accounting

change) という言葉は、欧文ジャーナルにも頻繁に登場するが、どの範囲の研究までを含めるのかという点では、統一した見解には至っていないようである²⁾。そこでまず、管理会計チェンジに関する研究の目的と、対象とする管理会計システム・実務の特徴を、導入研究との比較を交えながら整理することにする。

管理会計チェンジ研究の目的

管理会計チェンジに関する研究の多くが掲げる研究目的は、管理会計システム・実務が、なぜ、どのようにチェンジするのかを明らかにすることである³⁾。この目的のために、管理会計システム・実務のチェンジを取り巻く諸変数と、それらの変数と管理会計チェンジとの関係の解明を目指している。

管理会計チェンジ研究の対象

その研究対象は、導入研究が ABC (Activity-Based Costing) や BSC (Balanced Scorecard) などの革新的管理会計システムを主たる対象としてきたのに対して、あらゆる管理会計システム・実務である。それは、革新的管理会計システムだけでなく伝統的な管理会計システムを含

1) 本稿は、日本会計研究学会若手研究者奨励研究補助金（共同研究者：長崎大学助教授近藤隆史氏）ならびに慶応義塾大学学事振興資金研究補助金による研究成果の一部である。また、近藤隆史氏からは、本稿の執筆に際しても、多くの資料提供ならびに情報交換をしており、共著者と呼ぶべき貢献をして戴いている。もちろん、ありうべき誤謬は筆者に帰するところではあるが、記して感謝申し上げたい。

2) 管理会計チェンジに関する包括的な文献サーベイはほとんど見当たらない。Accounting, Organizations and Society 誌掲載論文を対象とした Boxter and Chua [2003] が利用可能であるが、90年代以降の文献が十分に取上げられていない。
3) 狭義の定義と言えよう。広義には、管理会計システム・情報・実務が組織変革 (organizational change) に与える影響に焦点を当てた研究も含むと考えられる。

むという意味と、仕組み（組織レベル）だけでなく実際にどのように利用されているのかという職務慣行としての管理会計（個人、集団レベル）を含むという2つの意味がある。

また、チェンジとは、学術的に注目される先進性のあるイノベーションを含む概念ではあるが、主には、管理会計システムへの対応の変化（組織レベルでは、導入研究に見られる、開始、採用、適応、受容、利用、統合 [Kwon and Zmud, 1987]、中断、廃止；個人レベルでは抵抗）や、システムそのものの変更、修正（改善も改悪もあり得る）を含む⁴⁾。

管理会計チェンジ研究の方法論

多様な研究方法論が用いられることも、この研究領域の特徴として挙げることができる。

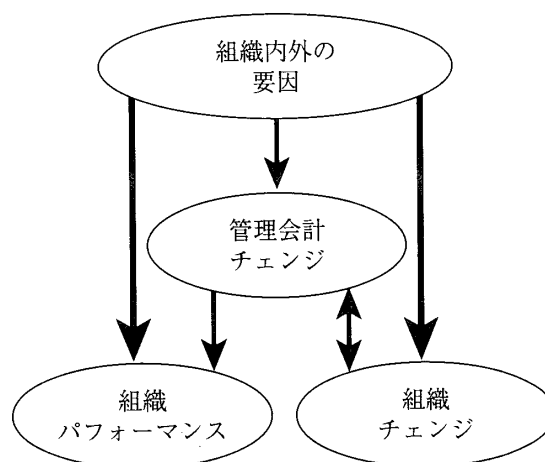
サーベイ研究としては、管理会計システムを取り巻く組織内外の要因を独立変数、管理会計システム・チェンジを従属変数とした研究 [Libby and Waterhouse, 1996; Williams and Seaman, 2001; など]、管理会計システムを取り巻く組織内外の要因を独立変数、管理会計チェンジと組織の部門業績を従属変数とした研究 [Baines and Langfield-Smith, 2003]、管理会計システム・チェンジを独立変数、組織の部門業績を従属変数とする研究 [Williams and Seaman, 2002] などがある（図1参照）。

また、Laitinen [2001] は、組織特性とモチベーション・パターンを独立変数、管理会計チェンジを従属変数としたサーベイ研究と数学モデルとを併用している。

他にも、経時的ケース研究（longitudinal case study）[Boyns et al, 1999; Cobb et al, 1995; Helden et al, 2001; Kasurinen, 2002; Soin et al., 2002; など] や、実験室実験 [Arunachalam and Beck, 2002; Jermias, 2001] を用いた研究もある。

4) Quattrone and Hopper [2001] を除くと、チェンジの概念について詳細に言及した論文は少ない。

図1 管理会計チェンジ研究の主な変数間関係



3. 管理会計チェンジ研究の パースペクティブ

本稿では、管理会計チェンジ研究を、① 構造的パースペクティブ（a structural perspective）、② 制度論的パースペクティブ（an institutional perspective）、③ 普及論的パースペクティブ（a diffusion-of-innovation perspective）の3つに区分する⁵⁾。

第1の構造的パースペクティブは、図1に示すような変数間の因果関係の特定化を意図している。管理会計チェンジを引き起こす原因や触媒となる要因については、戦略、組織内外のコンテキスト要因、行動的要因、チェンジ・プロ

5) その他にも、アクター・ネットワーク理論 [Latour, 1987, 1993, 1996; Callon, 1980, 1986] に依拠した研究群がある。それらは、60年代の英国における割引キャッシュフロー法の普及プロセスの研究 [Miller, 1991]、英国の病院における予算システムの構築プロセスの研究 [Preston et al., 1992]、3つの病院における会計システムのエスノグラフィー [Chua, 1995]、ABC導入に関するケース研究 [Brier and Chua, 2001]、ERP導入のケースを素材に、組織チェンジの意味を追求した研究 [Quattrone and Hopper, 2001]、組織間マネジメント・コントロールの導入研究 [Mouritsen et al., 2001] などである。

さらには、自己創造理論（autopoiesis theory）の中でもとりわけ組織アイデンティティ（organizational identity, Morgan, 1997）概念に依拠した Seal [2001] の研究がある。

セス要因、技術要因などに焦点を当ててきた。第2の制度論的パースペクティブは、Burns and Scapens [2000] に依拠した研究だけでなく、制度論の発展とともに、研究の展開も広がりを見せている。第3の普及論的パースペクティブは、Rogers [1995] に代表される社会学を中心に、他の学術領域では多くの研究蓄積が確認されているが、管理会計領域においては、まだそれほど浸透していないアプローチであろう。

3.1. 構造的パースペクティブ

管理会計システム・チェンジがなぜ起こるのかといった要因を特定化しようとする多くの研究が展開されている（表1参照）。これらの研究に共通する分析視角を構造的パースペクティブと呼ぶことにする。

対象となる管理会計システムは、Libby and Waterhouse [1996] が取りあげた23の管理会計システムを踏襲した研究が多い。その23の管理会計システムとは、5つの計画システム（予算、業務計画、投資予算、戦略計画、その他の計画システム）、5つのコントロール・システム（個人やチームの業績測定、組織の業績測定、品質の業績測定、顧客満足度の業績測定、その他の業績測定）、5つの原価計算システム（製造間接費の配賦、マーケティング・コストの配賦、その他の間接費の配賦、部門間の中間製品の振替、その他の原価計算システム）、3つの報酬システム（ボーナス、業績連動給与の計画、その他の報酬システム）と、5つの意思決定システム（より頻繁に報告される情報、より非財務的な測定の使用、より広く報告される情報、報告システムのその他のチェンジ、このリストに表されていないシステムのその他のチェンジ）により構成される。

その他にも、振替価格 [Boyns et al., 1999; Helden et al., 2001] や、伝統的原価計算 [Jermias, 2001], 製品価格の決定 [Arunachalam and Beck, 2002] といった伝統的管理会計システムを対象とした研究も見られる。

研究方法論の観点からは、サーベイ研究の多くが、管理会計システム・チェンジを従属変数とし、組織内外のさまざまな要因を独立変数としている。例外的には、従属変数に組織・部門の業績を設定した研究もある [Baines and Langfield-Smith, 2003; Williams and Seaman, 2002]。ケース研究では、管理会計システム・チェンジの原因を特定化しようとした初期の研究である Innes and Mitchell [1990] とその追試である Cobb et al. [1995] や、振替価格のチェンジの同様の要因に焦点を当てた Boyns et al. [1999] と Helden et al. [2001] がある。他にも、メール・サーベイと数学モデルとを併用して、Libby and Waterhouse [1996] の用いた23の管理会計システムの一部のチェンジの原因を説明しようとした Laitinen [2001] や、実験室実験を実施することで、コミットメントやフィードバックの影響といった個人レベルの分析を可能にした Arunachalam and Beck [2002] や Jermias [2001] の研究がある。

3.2. 制度論的パースペクティブ

第2のパースペクティブとして、制度論的パースペクティブを取り上げる。

(1) R. Scapens の制度論的アプローチ

Scapens [1994] は、管理会計研究における制度論的アプローチの概念的アイデアを提示した。さらに、Burns and Scapens [2000] は、「制度」の普遍的な定義はないと断りながらも、古典派制度経済学において共通して用いられる定義として、「集団の慣行や人々の習慣に埋め込まれた、いくつかの不朽、不変の思考、行為の方法」[Hamilton, 1932, p. 84] を引用し、制度とは、人間の活動に、慣行と社会的一貫性を課すものだとして説明している。

以下、Burns and Scapens [2000] に基づき、ルールとルーティンの相違を概説する（表2参照）。まず、ルールは手続きを形式化したステートメントであるのに対して、ルーティンは実際に使われている手続きだと区別される。

表1 主な管理会計チェンジ研究「構造的パースペクティブ」(その1)⁶⁾

研究	対象とする管理会計システム	方法論	主な独立変数	従属変数	研究フレームワークの特徴
Innes and Mitchell [1990]	競争力分析, 原価企画, 実際原価計算, 品質原価計算, 資材コストと在庫管理, 非財務的尺度の利用, 物流原価計算, 世界最適調達, など	ケース	動因 (市場競争, 製品技術, 製品原価構造), 触媒 (市場シェアの低下, 会計スタッフの他産業からの採用による新アイデアの注入, 財務業績の悪化), 促進要因 (IT, 会計スタッフ)	管理会計システム・チェンジ	
Cobb, et al. [1995]	17の管理会計システム	ケース	動因 (グローバル化, 製品イノベーション), 触媒 (利益へのプレッシャー, 新任の取締役, CFO, 事業部財務管理者), 促進要因 (IT, 会計スタッフ), チェンジのための弾み, チェンジへの障害 (優先順位のチェンジ, 会計スタッフの離職, チェンジへの会計スタッフの態度)	管理会計システム・チェンジ	Innes and Mitchell [1990] の修正モデル
Libby and Waterhouse [1996]	23の管理会計システム	サーベイ	集権化, 規模, 競争, 組織能力	管理会計システム・チェンジ	
Boyns et al. [1999]	振替価格	ケース	①権限委譲と価格決定の垂直統合と多様性, ②取引物の特定性 (標準的・特殊), ③取引頻度, ④組織内外のダイナミック・インテラクション (価値連鎖戦略, 情報システム, 業績測定・評価制度, 報酬制度), など	振替価格のチェンジ	① Eccles [1985], ② Spicer [1988], Colbert=Spicer [1995] ③ Emmanuel and Mehaldi [1994] に依拠
Heiden et al. [2001]	振替価格	ケース	①権限委譲, 価格決定の垂直統合と多様性, ②取引物の特定性 (標準的・特殊), ③取引頻度, など	振替価格のチェンジ	① Eccles [1985] ② Spicer [1988], Colbert and Spicer [1995] ③ Van der Meer-Kooistra [1994] に依拠
Williams and Seaman [2001]	23の管理会計システム	サーベイ	集権化, 規模, 競争, 組織能力	管理会計システム・チェンジ	Libby and Waterhouse [1996] の追試
Jermias [2001]	ABC, 伝統的原価計算	実験室実験	コミットメント, 確認, フィードバック	チェンジへの抵抗, 有効性の判断	

6) その他にも, スペインのある会社の成長プロセスの中で管理会計システムが整備されていくチェンジ・プロセスを記述したケース研究 [Amat et al., 1994] や, 製造技術の変化が投資意思決定に

及ぼす影響に焦点を当てたケース研究から, 製造技術の変化と管理会社システム・チェンジに関するフレームワークを提示した Bruggeman and Slagmulder [1995] などがある。

Laitinen [2001]	Libby and Waterhouse [1996] の管理会計システムの 5 分類のうちの 4 つ	サーベイ 数学モデル	モチベーション・パターン, 組織特性	管理会計システム・チェンジ	
Arunachalam and Beck [2002]	製品価格の決定	実験室実験	フィードバック, 事前使用	機能固定 (心理学的概念)	
Williams and Seaman [2002]	23 の管理会計システム [Libby and Waterhouse, 1996]	サーベイ	タスク多様性と困難性, MRI (Managerial Relevant Information), 管理会計システム・チェンジ	部門業績	
Granlund and Malmi [2002]	ABC, 予算システム, BSC, シェアード・サービス・センターなど	ケース	チェンジ・エージェントとしての ERP	管理会計/コン トロール・シス テムの特性, 管 理会計士の業務	
Kasurinen [2002]	BSC	ケース	動因 (市場のグローバル化, ビジネス環境の複雑性, 製品ライフサイクルの成熟期, 財務的測定に伴う問題), 促進要因 (BSC の早期導入, 戦略的によく構造化された状況), 触媒 (ゼネラル・マネジャーの戦略的業務の経験, 導かれた戦略的分析), チェンジのための弾み (戦略的分析プロセス, 提携プロジェクト), リーダー (部門管理者), 混乱要因 (プロジェクトの将来の役割についての不確実性, チェンジへの異なる視点など), 不満要因 (既存の報告システム, 組織文化), 遅延要因 (BSC においては, 明確な戦略の欠如, 不適切な情報システム)	管理会計システム・チェンジ	Cobb, et al. [1995] の修正モデル (3 つの障害を精緻化)
Baines and Langfield-Smith [2003]	品質改善プログラム, 製品収益性分析, ベンチマーキング, 顧客収益性分析, EVA, ABC/ABM, 価値連鎖分析, 製品ライフサイクル分析	サーベイ	競争環境の変化, 戦略の変更, 組織デザインの変更, 先進的生産技術の変更, 先進的管理会計実務	非財務的管理会計情報のチェンジ, 組織業績の変化	

表2 ルールとルーティンの相違

	ルール	ルーティン
定義	手続きを形式化したステートメント	実際に使われている手続き
チェンジの容易性	容易	困難
チェンジのタイミング	不連続な間隔でのみ	絶え間なく再生産される累積的チェンジ・プロセスに潜在
管理会計のコンテキスト	公式の管理会計システムを構成	実際に使われる会計手続き

出典：Burns and Scapens [2000, p. 7] の内容を基に作成。

ルールは、通常は不連続な間隔でのみチェンジするものである一方で、ルーティンは、絶え間なく再生産される累積的チェンジ・プロセスの中に存在する潜在性をもっている。

しかしながら、特定のルーティンが修正される範囲は、他のルールとルーティンに依存している。

管理会計のコンテキストにおいては、ルールは、手続きマニュアルに書き記されるように、公式の管理会計システムを構成するのに対して、ルーティンは、実際に使われる会計手続きであるとされる。両者は密接な関係にあるが、混同しないことが重要である。実際に使用される管理会計実務が、その手続きマニュアルに記載された管理会計システムを再現するとは限らない。

加えて、Burns and Scapens [2000] は、Barley and Tolbert [1997] の制度化プロセスのフレームワークを修正し、管理会計チェンジ研究のためのフレームワークを開発した。以下、Burns and Scapens [2000] に基づき、制度化プロセスを概説する。

図2の上部に制度の領域、下部には行為の領域が示されている。これらの領域は、時間の経過とともに、累積的なチェンジ・プロセスの中で進行する。ルールとルーティンは、この2つの領域をつなぐ様態としての役割を担っており、これら2つもまた、累積的なチェンジ・プロセスの中で進行する。しかしながら、時として、新しいルールやルーティンが、より不連続な方法で導入もしくは出現することがある。これについてはaからdの矢印を見ていただきたい。

aとbは同時的な変化を意味し、cとdは時間の経過に伴う変化である。

最初のプロセス（矢印a）は、制度的な原理・原則をルールとルーティンにコード化するプロセスである。このコード化プロセスは、実際に、その意義、価値、パワーを例示することを通じて、組織において当然だと考えられる前提条件をもたらす。

第2のプロセス（矢印b）は、ルールとルーティンを規定するプロセスである。この規定プロセスは、選択を続けるという場合もあるかもしれないが、より一般的には、どのようにすべきかについて、反射的なモニタリングと暗黙知を適用する結果としてもたらされる。とりわけ、そのルールとルーティンが、現存する意義や価値に挑戦し、行為者がそのプロセスに介在する十分なパワーを持つ場合には、このプロセスは抵抗にあうかもしれない。

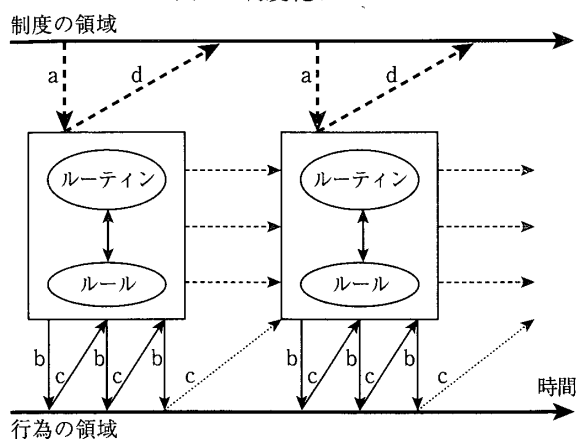
第3のプロセス（矢印c）は、ルーティンの再生を導く反復行動として起こる。こうした再生産は、意識的なものもあれば、無意識的なものもある。

最後の第4プロセス（矢印d）は、ルールやルーティンの制度化である。ルールやルーティンが物事のやり方を単純にする。すなわち、それが制度である。

これらの制度が、継続していくルールやルーティンにコード化され、新しいルールを形成していく。こうしたプロセスを繰り返すのである。

さらに、Burns and Scapens [2000] は、管理会計チェンジ・プロセスを分類する3つの軸

図2 制度化プロセス



a:コード化, b:規定, c:再生産, d:制度化

出典: Burns and Scapens [2000, p. 9]。

を提示した。

① 公式-非公式 (formal vs. informal)

公式な管理会計チェンジは、通常、新ルールの導入や、パワーをもった個人や集団の行為を通じた意識的な設計によって引き起こされる。一方の非公式な管理会計チェンジは、より暗黙的なレベルで起こる。例えば、業務条件が変わるにつれて、時間の経過とともに新たなルーティンが採用されるような場合である。

おそらく、既存の管理会計ルーティンに埋め込まれた思考方法のチェンジを試みるよりも、新しい管理会計システムや技法を導入するような公式の管理会計チェンジの方が容易であると思われるだろう。しかしながら、公式な管理会計チェンジの成功には、同時に思考方法のチェンジなどの非公式なチェンジが伴わなければならない。

管理会計研究者は、公式な管理会計チェンジのような意図的なチェンジだけでなく、意図せざる非公式な管理会計チェンジをも探索しなければならない。

② 革新的-発展的

(revolutionary vs. evolutionary)

革新的チェンジは、既存のルーティンと制度の根本的な崩壊をもたらすのに対して、発展的チェンジは、既存のルーティンと制度のマイナー・チェンジをもたらすインクリメンタルな

ものである。ここで言う革新的とは、個々の管理会計技法やシステムの革新性ではなく、むしろ既存の制度に対する潜在的な影響であり、通常、革新的チェンジは潜在的な困難性を伴う。

また、チェンジが意図的な場合と意図せざる場合にも、重要な違いがある。管理会計システムの意図的なチェンジが、ルーティンと制度の中にしっかりと根を下ろす場合には、革新的とは言えない。一方、非公式なプロセスにおける意図せざるチェンジであっても、少なくともその原理において既存の制度に挑戦しうる場合には、革新的となりうる。

管理会計チェンジを制度のコンテキストで認識する重要なポイントのひとつとして、制度とチェンジ・プロセスのインターアクションの研究がある。実際に、意義のある革新的管理会計チェンジがルーティンや制度にそれほど影響を与えないこともあるし、マイナーな管理会計チェンジがより重要な影響を及ぼすこともある。

③ 後退的-進歩的

(regressive vs. progressive)

第3の分類軸は、管理会計チェンジ・プロセスに注目し、Tool [1993] の分類に依拠している。

儀礼的な支配を強化し、それゆえ制度のチェンジを制限するものを後退的チェンジ、儀礼的な行動を有用な行動に置き換えるものを進歩的チェンジと呼んだ。

この分類は、研究者が、研究対象の管理会計ルーティンが主として儀礼的かどうかを考える概念的な出発点を提供する。もちろん、そうした研究のためには、さらに両者を区分する基準を精緻化する必要がある。

加えて、管理会計チェンジが組織行動に与える影響を研究する上で、チェンジ・プロセスにおけるパワーの役割を認識することの重要性も指摘されている。そのパワーとは、次の3つである。第1レベルのパワーは、管理会計システムのような新しい組織ルールを導入するために使われる階層的パワーや強力な個人的パーソナリティのパワーといった明白なパワー、第2レ

表3 新制度派パースペクティブの管理会計チェンジ研究⁷⁾

研 究	管理会計システム・情報	理 論 ベ ー ス
Lapsley and Pallot [2000]	管理会計情報	Meyer and Scott [1992]
Modell [2001]	パブリック・セクターの業績測定	Oliver [1991]
Collier [2001]	財務管理	パワーとルール・カップリングの概念
Granlund and Malmi [2002]	ABC, 予算システム, BSC, シェアード・サービス・センターなど	DiMaggio and Powell [1983] Granlund and Lukka [1998]
Soin et al. [2002]	ABC	Burns and Scapens [2000]

ベルのパワーは、特定の利害グループが好む、組織や管理会計ルーティンの儀礼を通じて生じるパワーの微妙な行使、第3レベルのパワーは、組織メンバーの行動や考え方を形成し、それゆえ組織の安定をもたらし、組織的ノウハウをまとめる、制度化されたルーティンに埋め込まれたパワーであるとされる。

(2) 制度論的パースペクティブに基づく研究

以上のように概説を述べた制度論的パースペクティブに基づくいくつかのケース研究がある。それらは、既存の管理会計システムを対象として、組織成員の利用を通じて再構築されていくプロセスを記述したケース研究 [Burns and Scapens, 2000; Burns et al., 1999; Roberts and Scapens, 1990; Scapens and Roberts, 1993], Burns and Scapens [2000] のフレームワークに基づく ABC の導入ケース研究 [Soin, et al., 2002] などである。

Burns and Scapens [2000] は、管理会計を合理的意思決定者の最適な意思決定を可能にする情報装置とみなすような従来型のアプローチの限界について、次のように述べている。そうしたアプローチからは、新しい技法を提示することはできるかもしれないが、そうした技法がどのようにして組織において利用されるように

なるのか、またその利用に対する抵抗の本質は何かを理解することはできない [p. 21]。管理会計システム・実務を、組織のルールとルーティンとみなすことにより、管理会計チェンジを結果としてではなく、むしろプロセスとして探索し始めることができた [p. 22] と述べている。

制度論的パースペクティブに基づく管理会計チェンジの研究としては、2000年以降、Burns and Scapens [2000] のフレームワーク以外の新制度派理論に基づく研究が登場してきた（表3参照）。表3を見ても分かるとおり、制度論的パースペクティブの研究は、依拠する理論も、対象とする管理会計システム・情報も多様な広がりを見せてきている。

3.3. 普及論的パースペクティブ

第3のパースペクティブとして、普及論的パースペクティブを取り上げる。管理会計研究の領域では、まだそれほど馴染みのあるパースペクティブとは言えないが、社会学、教育学、コミュニケーション学、人類学、マーケティング論など、多くの社会科学領域において研究が展開されており、経験的研究の蓄積も豊富である⁸⁾。

(1) Rogers [1995] の普及論

普及とは、「イノベーションが、社会システ

7) Lapsley and Pallot [2000] は、組織変革における管理会計情報の影響に焦点を当てた。その他にも、組織変革と管理会計の関わりについては、Seal [2001] が Morgan [1997] の自己創造理論に依拠している。

8) Rogers [1995] には、こうした普及研究の系譜が、包括的に文献サーベイされている。

ムの成員間において、時間の経過とともにコミュニケーション・チャネルを通じて、伝播するプロセスである (Rogers, 1995, p. 5)」と定義される。

加えて、次に述べるイノベーションの5つの特性がその普及速度を規定するとされる。

- ① 相対的有利性：イノベーションが、それを取って代わるアイデアよりも良いものであると知覚される程度。
- ② 両立性：イノベーションが、潜在的採用者の現在の価値、規範や過去の経験、並びに組織的、社会的システムと一致していると知覚される程度。
- ③ 複雑性：イノベーションを理解したり、使用したりすることが困難だと思われる程度。
- ④ 試行可能性：イノベーションを、部分的に、実験したり、導入したりすることのできる程度。
- ⑤ 観察可能性：イノベーションの成果が目に見えたり、測定できたりする程度。

一般的に、より大きな相対的有利性、両立性、試行可能性、観察可能性とより少ない複雑性をもつと知覚されるイノベーションほど、より速く普及する (適用されやすい) [Rogers, 1995, p. 16]。

イノベーションの5つの特性以外にも、イノベーションの普及速度に影響を与える変数として、イノベーション決定のタイプ (任意的決定、集合的決定、権威的決定)、コミュニケーション・チャネル (例；マスメディアまたは個人間)、社会システム特性 (例；規範、相互連結度など)、チェンジ・エージェントの普及促進活動の程度、が挙げられている。

また、チェンジ・エージェントの7つの役割も次のように指摘されている。

- ① クライアントの変化への欲求を高める。
- ② 情報交換関係を確立する。
- ③ クライアントの問題を診断する。
- ④ クライアントに変化への意欲を持たせる。
- ⑤ 変化への意欲を行動に変える。

⑥ 採用行動を定着させ、断続を防ぐ。

⑦ クライアントとの最終的関係を作り上げる：チェンジ・エージェントの最終目標は、クライアント・システム内部に新たな行動への自発的変化が生じるようにすることである。

(2) Rogers [1995] の普及論に基づく研究

Perera, et al. [2003] は、オーストラリアのエネルギー会社における振替価格の10年間に渡る普及に関する研究であり、Rogers [1995] のフレームワークに依拠している。

Rogers [1995] の普及論のフレームワークを採用した理由としては、次の3点が挙げられている。第1に、イノベーションの特性の包括的なリストがある。第2に、組織におけるイノベーション・プロセスの段階区分が認識されている。第3に、組織内の個人レベルや集団レベルに適用可能である。

Perera, et al. [2003] の問題意識として、戦略や組織構造といった組織コンテキスト要因に関する既存研究の知見からは、「なぜ振替価格制度が1995年に一度打ち切られ、98年に再導入されるようになったのか？」を説明することはできなかったとされる。Rogers [1995] のフレームワークに依拠することで、組織の価値、規範や過去の経験が、導入 (introduction)、棄却 (abandonment)、再導入 (reintroduction) といった各チェンジ・プロセスでのチェンジを説明する重要な要因であることがわかった。

また、Malmi [1999] は、Abrahamson [1991] の管理技術の普及を説明する理論的パースペクティブに依拠して、フィンランドにおけるABC普及の要因を説明しようとした。その結果、普及の初期段階では有用性の判断による影響が大きく、その技法が広く知られる段階になると、新しい手法を試してみたいという思いの影響が大きくなり、より時間が経過すると、こうした流行の影響は小さくなり、さらに時間が経過すると、模倣行動と有用性の判断による影響が大きくなる傾向を示唆している。

4. むすびにかえて：

管理会計チェンジ研究の将来の可能性

本稿では、「管理会計システム・実務が、なぜ、どのようにチェンジするのかを明らかにする」管理会計チェンジの研究領域を取りあげ、文献サーベイを通じ、3つのパースペクティブに基づいて、既存研究を整理した。これらの研究成果を統合的に理解することで、管理会計システム・実務のチェンジについて、学術的にも実務的にも多くのことを知ることができよう⁹⁾。

最後に、管理会計チェンジ研究の将来の可能性について述べることで、結びに代えることとする。

まず、日本の管理会計研究においては、戦略論、組織論といった隣接科学との密接なリンクはとられてきたが、第3のパースペクティブである Rogers [1995] の普及論のような社会学との接点や、第2のパースペクティブである制度論に基づく管理会計研究の発展が期待される。これらのパースペクティブの研究は、これまでそれほど注目されてこなかったが、本稿で取りあげたように、90年代以降、興味深い多くの研究蓄積があり、今後の展開が期待されよう。

次に、本稿では、紙幅の都合もあり十分な文献サーベイができたとは考えていない。今後は、本稿では十分に引きあがらなかったアクター・ネットワーク理論に基づく管理会計チェンジ研究も含めた文献サーベイが必要であろう。加え

て、各パースペクティブに基づく研究の貢献、限界、将来の研究可能性について、十分に論じる必要があり、この点については稿を改める予定である。

続いて、この研究領域では、複雑な要因が絡み合うチェンジという現象を的確にとらえようとするためか、多様な研究方法論が駆使されており、研究方法論上からも、将来の管理会計研究への貢献が期待される。

最後に、研究テーマごとに、将来の研究可能性を検討しよう。

第1に、原価企画と組織変革との関係や海外移転に焦点を当てた研究への貢献である。日本では管理会計チェンジ研究はあまり見かけないが、原価企画研究においては、組織変革との関係や海外移転に焦点を当てた研究がある¹⁰⁾。また、原価企画に限らず、日本のケース研究では、何らかの理論に基づいて現象を説明しようとするよりも、管理会計システムそのものや企業実務を淡々と紹介するものが多い。今後は、管理会計チェンジの理論構築に向けて、本稿で取りあげたようなパースペクティブを活用した研究が望まれる。

第2に、ABC/ABM や BSC などの導入研究への貢献である。導入研究において、導入プロセスに関する促進・阻害要因が明らかになるにつれ、それらの知見を補完するために、管理会計チェンジ研究で活用されてきたパースペクティブは有用であると考ええる。本稿の分類によれば、導入研究では第1のパースペクティブに基づく研究が多く、第2、第3のパースペクティブに基づく研究の貢献可能性が相対的に高いともいえよう。

第3に、非営利組織の管理会計研究への貢献である。管理会計チェンジ研究では、政府などのパブリック・セクターや病院などを対象とした研究も多く、非営利組織の管理会計研究への貢献が期待される。

9) 実際に、複数のパースペクティブを統合的に活用した研究フレームワークに基づく研究 [Bogt and Helden 2000] もある。Bogt and Helden [2000] は、オランダ政府の管理会計チェンジを説明するために、① 公式の管理会計システムと実際に使われるものとのギャップについて説明する制度論的アプローチ [Burns and Scapens, 2000]、② 管理会計チェンジの組織内部の成功要因に焦点を当てる実用主義的アプローチ [Shields and Young, 1989]、③ 管理会計チェンジのための刺激となるプレッシャーに注目した行動的アプローチ [Cyert and March, 1963] の3つのアプローチを統合したフレームワークを用いた。

10) 原価企画研究の文献サーベイは吉田 [2003] に詳しい。

参考文献

- 吉田栄介, 2003. 『持続的競争優位をもたらす原価企画能力』中央経済社.
- Abrahamson, E., 1991. Managerial fads and fashions: the diffusion and rejection of innovations, *Academy of Management Review*, 16, 586-612.
- Amat, J., Carmona, S. and Roberts, H., 1994. Context and change in management accounting systems: a Spanish case study, *Management Accounting Research*, 5, 107-122.
- Anderson, S. W., 1995. A framework for assessing cost management system changes: the case of activity based costing implementation at General Motors, 1986-1993, *Journal of Management Accounting Research*, 7, 1-51.
- Arunachalam, V. and Beck, G., 2002. Functional fixation revisited: the effects of feedback and a repeated measures design on information processing changes in response to an change, *Accounting, Organizations and Society*, 27, 1-25.
- Baines, A. and Langfield-Smith, K., 2003. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach, *Accounting, Organizations and Society*, 28, 675-698.
- Barley, S. R. and Tolbert, P. S., 1997. Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution, *Organization Studies*, 18(1), 93-117.
- Baxter, J. and Chua, W. F., 2003. Alternative management accounting research: whence and whither, *Accounting, Organizations and Society*, 28, 97-126.
- Bogt, H. J. and Helden, G. J., 2000. Accounting change in Dutch government: exploring the gap between expectations and realizations, *Management Accounting Research*, 11, 263-279.
- Boyns, T., Edwards, J. R. and Emmanuel, C., 1999. A longitudinal study of the determinants of transfer pricing change, *Management Accounting Research*, 10, 85-108.
- Briers, M and Chua, F. W., 2001. The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity-based costing, *Accounting, Organizations and Society*, 26, 237-269.
- Bruggeman, W. and Slagmulder, R., 1995. The impact of technological change on management accounting, *Management Accounting Research*, 6, 241-252.
- Burns, J., 2000. The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 13, 566-596.
- Burns, J., Ezzamel, M. and Scapens, R. W., 1999. Management accounting change in UK, *Management Accounting (UK)*, March, 28-30.
- Burns, J. and Scapens, R. W., 2000. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework, *Management Accounting Research*, 11, 3-25.
- Burns, J. and Valvio, J., 2001. Management accounting change, *Management Accounting Research*, 12, 389-401.
- Callon, M., 1980. Struggles and negotiations to define what is problematic and what is not, in Knorr, K. and Krohn, R., Whiteley, R. D. (eds.) *The Social Process of Scientific Investigation*, Reidel, Dordrecht, 197-217.
- Callon, M., 1986. Some elements of a sociology of translation, in Law, J. (ed.) *Power, Action and Belief: A New Sociology of Knowledge*, London, Routledge & Kegan Paul, 196-233.
- Chua, W. F., 1995. Experts, networks and inscriptions in the fabrication of accounting images: a story of representation of three public hospitals, *Accounting, Organizations and Society*, 19, 11-145.
- Cobb, I., Helliar, C. and Innes, J., 1995. Management accounting change in a bank, *Management Accounting Research*, 6, 155-175.
- Colbert, G. and Spicer, B. H., 1995. A multi-case investigation of a theory of the transfer pricing process, *Accounting, Organizations and Society*, 6, 423-456.

- Collier, P. M., 2001. The power of accounting: a field study of local financial management in a police force, *Management Accounting Research*, 12, 465-486.
- Cyert, R. M. and March, J. G., 1963. *A Behavioral Theory of the Firm*, Englewood-cliffs., N.J. Prentice Hall.
- DiMaggio, P. L. and Powell, W. W., 1983. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, *American Sociological Review*, 48, 147-160.
- Eccles, R. G., 1985. *The Transfer Pricing Problem*, Lexington, MA, D.C. Heath and Company.
- Emmanuel, C. and Mehafdi, M., 1994. *Transfer Pricing*, London, Academic Press.
- Granlund, M. and Lukka, K., 1998. It's a small world of management accounting practices, *Journal of Management Accounting Research*, 10, 153-179.
- Granlund, M. and Malmi, T., 2002. Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome?, *Management Accounting Research*, 13, 299-321.
- Hamilton, W. H., 1932. Institution, in Seligman, E. R. A. and Johnson, A. (eds.) *Encyclopaedia of Social Science*, 73(4), 560-595.
- Helden, G. J., Meer-Kooistra, J. and Scapens, R. W., 2001. Co-ordination of internal transactions at Hoogovens Steel: struggling with the tension between performance-oriented business units and the concept of an integrated company, *Management Accounting Research*, 12, 357-386.
- Innes, J. and Mitchell, F., 1990. The process of change in management accounting: some field study evidence, *Management Accounting Research*, 1, 3-19.
- Jermias, J., 2001. Cognitive dissonance and resistance to change: the influence of commitment confirmation and feedback on judgment usefulness of accounting systems, *Accounting, Organizations and Society*, 26, 141-160.
- Kasurinen, T., 2002. Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation, *Management Accounting Research*, 13, 323-343.
- Kwon, T. H. and Zmud, R. W., 1987. Unifying the fragmented models of information systems implementation, in Boland R. J. and Hirschheim (eds.) *Critical Issues in Information Systems Research*, New York, NY, John Willey, 227-251.
- Laitinen, E. K., 2001. Management accounting change in small technology companies: towards a mathematical model of the technology firm, *Management Accounting Research*, 12, 507-541.
- Lapsley, I. and Pallot, J., 2000. Accounting, management and organizational change: a comparative study of local government., *Management Accounting Research*, 11, 213-229.
- Latour, B., 1987. *Science in Action*, Cambridge, MA, Harvard University Press.
- Latour, B., 1993. *We Have Never Been Modern*, Essex, Prentice Hall.
- Latour, B., 1996. *Aramis, or the Love of Technology*, Cambridge, MA, Harvard University Press.
- Libby, T. and Waterhouse, J. H., 1996. Predicting change in management accounting systems, *Journal of Management Accounting Research*, 8, 137-150.
- Malmi, T., 1999. Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms, *Accounting, Organizations and Society*, 24, 649-672.
- Meyer, J. and Scott, W. R., 1992. Centralisation and the legitimacy problems of local government, in Meyer, J. and Scott, W. R. (eds.) *Organizational Environments: Ritual and Rationality, (revired edition)*, London, Sage, 199-216.
- Miller, P., 1991. Accounting innovation beyond the enterprise: problematizing investment decisions and programming economic growth in the U.K. in the 1960s, *Accounting, Organizations and Society*, 16, 1-24.

- tions and Society, 16, 733-762.
- Modell, S., 2001. Performance Measurement and institutional processes: a study of managerial responses to public sector reform, *Management Accounting Research*, 12, 437-464.
- Morgan, G., 1997. *Images of Organization*, Sage, Thousands Oaks.
- Mouritsen, J., Hansen, A. and Hansen, C. O., 2001. Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/ functional analysis and open book accounting, *Management Accounting Research*, 12, 221-244.
- Oliver, C., 1991. Strategic responses to institutional processes, *Academy of Management Review*, 16, 145-179.
- Perera, S. Mckinnon, J. L. and Harrison, G. L., 2003. Diffusion of transfer pricing innovation in the context of commercialization: a longitudinal case study of a government trading enterprise, *Management Accounting Research*, 14, 140-164.
- Preston, A. M., Cooper, D. J. and Coombs, R. W., 1992. Fabricating budgets: a study of the production of management budgeting the National Health Service, *Accounting, Organizations and Society*, 17, 561-593.
- Quattrone, P. and Hopper, T., 2001. What does organizational change mean? Speculations on a taken for granted category, *Management Accounting Research*, 12, 403-435.
- Roberts, J., and Scapens, R. W., 1990. Accounting as discipline, in Cooper, D. J. and Hopper, T. M. (eds) *Critical Accounts*, London, Macmillan Press, 107-125.
- Rogers, E. M., 1995. *Diffusion of Innovations*, 4th ed. New York, NY. The Free Press.
- Scapens, R., 1994. Never mind the gap: towards an institutional perspective on, management accounting practice, *Management Accounting Research*, 5, 301-321.
- Scapens, R. W. and Roberts, J., 1993. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change, *Management Accounting Research*, 4, 1-32.
- Seal, W., 2001. Management accounting and the challenge of strategic focus, *Management Accounting Research*, 12, 487-506.
- Shields, M. D. and Young, S. M., 1989. A behavioral model for implementing cost management systems, *Journal of Cost Management*, Winter, 17-27.
- Soin, K., Seal, W. and Cullen, J., 2002. ABC and organizational change: an institutional perspective, *Management Accounting Research*, 13, 249-270.
- Spicer, B. H., 1988. Towers an organizational theory of the transfer pricing process, *Accounting, Organizations and Society*, 13, 303-321.
- Tool, M., 1993. The theory of instrumental value: extensions, clarifications, in Tool, M. (ed.) *Institutional Economics*, Boston and London, Kluwer Publishers, 119-159.
- Van der Meer-Kooistra, J. 1994. The co-ordination of internal transactions: the functioning of transfer pricing systems in the organizational context, *Management Accounting Research*, 5, 123-152.
- Williams, J. J. and Seaman, A. E., 2001. Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects, *Accounting, Organizations and Society*, 26, 443-460.
- Williams, J. J. and Seaman, A. E., 2002. Management accounting systems change and departmental performance: the influence of managerial information and task uncertainty, *Management Accounting Research*, 13, 419-445.

(受理 2003年 8月 1日)