

## 原価企画の導入と変更の研究： 制度論的パースペクティブに基づく概念化<sup>1)</sup>

吉田 栄 介

### <要 約>

本稿の目的は、原価企画の導入と変更の経時的ケース研究に向けて、鍵概念と留意点について検討することである。この目的のために、まずはバーンズとスケイペンス (Burns, J. and Scapens, R. W., 2000. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework, *Management Accounting Research*, 11, pp.3-25) の提唱する制度論的パースペクティブにおける3つの鍵概念 (制度, ルール, ルーティン) について、拙著 (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) の概念的フレームワークに基づき、3つの統合能力 (原価企画フローの統合, 部門・組織間統合, マルチ・プロジェクトの統合) と設計担当エンジニアの自律性を中心に概念整理をおこなう。続いて、制度化プロセス, 管理会計チェンジの3つの分類軸 (Burns and Scapens, 2000) という視点の意義について考察する。

### <キーワード>

原価企画, 原価企画能力, 管理会計チェンジ, 制度論的パースペクティブ, 制度, ルール, ルーティン, アクション, 制度化プロセス, 概念的フレームワーク

### 1 はじめに

近年、欧米を中心に管理会計チェンジ研究が盛んである。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、どのように普及、導入、変更、拒否 (中止) されるのかを明らかにする研究である。

吉田 (2004a) は、文献サーベイを通じて、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アクター・ネットワーク理論のパースペクティブ (an actor-network-theory perspective), ③制度論的パースペクティブ (an institutional perspective), ④普及

1) 本稿は、平成15年度慶應義塾学事振興資金ならびに文部科学省研究費補助金による研究成果の一部である。

論的パースペクティブ (a diffusion-of-innovation perspective) の4つに分類した。第1の構造的パースペクティブに基づく研究は、主として、管理会計システムを取り巻く競争環境、組織構造・プロセスなどの特性を独立変数、管理会計システム・チェンジを従属変数とした変数間の因果関係の特定化を意図している。第2のアクター・ネットワーク理論のパースペクティブに基づく研究は、エスノグラフィーのための体系的理論であるアクター・ネットワーク理論 (Latour, 1987, 1993, 1996; Callon, 1980, 1986) に依拠している。

さらに、吉田 (2004b) は、第3の制度論的パースペクティブと第4の普及論的パースペクティブに基づく研究に焦点を当てた。文献サーベイを通じて、他の2つのパースペクティブに比べて管理会計研究の蓄積は少ないが、主に経時的ケース研究 (longitudinal case study) にとって有用であると主張した。

本稿では、原価企画の導入と変更に関する経時的ケース研究にとって有望と考える制度論的パースペクティブに基づき、経時的ケース研究のための概念的検討を加える。

## 2 管理会計チェンジ研究の制度論的パースペクティブ

まずは、Burns and Scapens (2000) の提唱する制度論的パースペクティブにおける (1) 3つの鍵概念、(2) 制度化プロセス、(3) 管理会計チェンジの3つの分類軸について、その概要を説明する。次に、(4) Burns and Scapens (2000) のフレームワーク構築に至るいくつかの研究や、このフレームワークに基づく研究の貢献可能性について述べる。

### (1) 3つの鍵概念

Scapens (1994) は、管理会計研究における制度論的パースペクティブの概念的アイデアを提示した。以下、Burns and Scapens (2000) の提唱する制度論的パースペクティブにおける3つの鍵概念 (制度、ルール、ルーティン) について説明する。

まず、古典派制度経済学において共通して用いられる制度の定義として、「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、アクションの方法」(Hamilton, 1932, p.84) を引用し、制度とは人間の活動に慣行と社会的ー貫性を課すものだとして説明している。

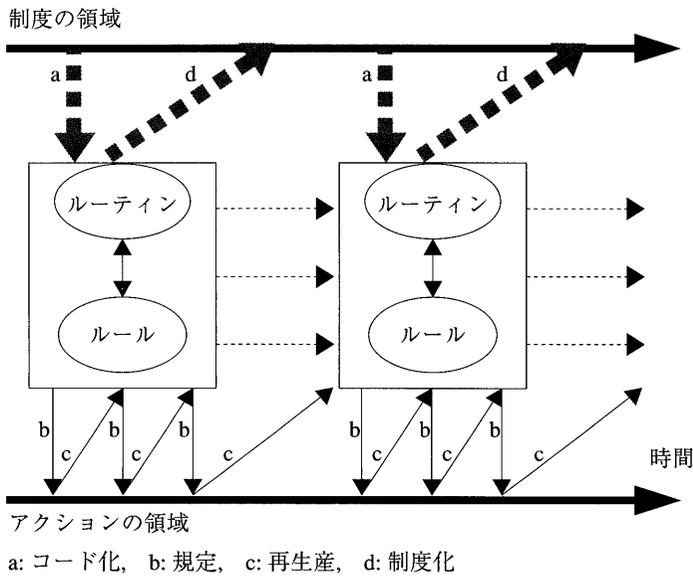
次に、ルールとルーティンについて説明しよう (表1参照)。ルールは手続きを形式化したステートメントであるのに対して、ルーティンは実際に使われている手続きだと区別される。加えて、ルールは、通常は不連続な間隔でのみチェンジする一方で、ルーティンは、絶え間なく再生産される累積的チェンジ・プロセスにおける潜在性を有しているとされる。管理会計のコンテキストにおいては、ルールは、手続きマニュアルに書き記されるように公式的管理会計システムを構成するのに対して、ルーティンは、実際に使われる会計手続きであるとされる。両者は密接な関係にあるが、

表1 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。

図1 制度化プロセス



出典：Burns and Scapens (2000, p.9)

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のである。

(2) 制度化プロセス

また、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1の上部に制度の領域、下部にはアクション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。

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、出現することもある（aからdの矢印参照）。矢印aと矢印bは同時的な変化を意味し、矢印cと矢印dは時間の経過に伴う変化である。

第1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。このプロセスは、その意義、価値、パワーの例示を通じて、当然だと考えられる組織の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、一般的には、いかにすべきかについて、反射的なモニタリングと暗黙知の適用の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、アクター（行為者）がそのプロセスに介入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。

第4のプロセス（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。

### (3) 管理会計チェンジの分類軸

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アクション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であろう。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－漸進的 (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、漸進的チェンジは、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、そのために制度のチェンジを制限するものを後退的チェンジ、有用な行動によって儀礼的な行動を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。

## (4) Burns and Scapens (2000) の制度論的パースペクティブに基づく研究と貢献可能性<sup>2)</sup>

以上のように概要を述べた Burns and Scapens (2000) のフレームワーク構築に至るいくつかの

---

2) 2000年以降、増加傾向にあるその他の新制度派理論に基づく管理会計チェンジ研究の文献サーベイについては、吉田 (2004a) を参照いただきたい。

研究や、このフレームワークに基づく研究がある。それらは、既存の管理会計システムが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) や、ABCの導入ケース研究 (Soin, et al., 2002) である。残念ながら、これらの研究では、制度、ルール、ルーティン、アクションのチェンジ・プロセスを詳細に記述していない。

しかしながら、このパースペクティブに基づく研究には、次に挙げる貢献可能性が考えられる (吉田, 2004b)。

まずは、管理会計チェンジ研究に限らず、管理会計のケース研究における2つの限界への貢献である。第1に、国内のケース研究では、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。言い換えると、一時点でのルールとルーティンの記述に終始するものが多いといえよう。第2に、国内外を問わず、ケース研究においては、何をどのように観察するのかについての定型的なノウハウに乏しい。

この2つの限界に対して、経時的ケース研究のためのひとつの概念的フレームワークを提供する<sup>3)</sup>。それは、管理会計システム・実務がどのように採用、実施、継続または中止へと至るのかというチェンジ・プロセスを観察する際に、制度、ルール、ルーティン、アクションに焦点を当てるものであった。

次に、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することができる (Burns and Scapens, 2000)。構造的パースペクティブでは管理会計チェンジを結果とみなす研究が多いが、管理会計チェンジ・プロセスにおける調整、抵抗の本質を理解することが重要である。言い換えると、研究者は、プロセスとしての管理会計チェンジがもたらす直接的効果 (チェンジの目的に対応する効果) と、間接的効果 (従業員の士気、組織風土への影響など、その他の影響) を注意深く観察する必要がある。

### 3 原価企画能力とルール、ルーティン、アクション

以上のように概要を述べた制度論的パースペクティブの3つの鍵概念に依拠して、原価企画能力を構成する要素について概念整理をおこなう<sup>4)</sup>。

吉田 (2003) では、原価企画活動 (制度的パースペクティブにおけるアクションの領域) ではなく、個人・集団・組織レベルの階層構造からなる原価企画能力を概念整理の上、操作化、観察した。そ

3) この点は、アクター・ネットワーク理論、普及論にも共通する貢献可能性であろう。

4) 原価企画能力とは、持続的競争優位をもたらす原価企画活動を支援する組織能力であると定義した (吉田, 2003)。

の調査の結果、原価企画のコア能力の候補は、開発源流でのコストデータ管理と開発プロセスでの部門・プロジェクト・組織間インタラクションであった。より具体的には、開発初期段階で有効な源流管理ツールとしてのコストテーブルと、部門・プロジェクト・組織間調整および情報共有であった。加えて、企業間の垂直的連携の難しさも、調査企業に共通して顕在化した傾向であった。

その調査ではある一時点での原価企画能力の測定を意図しており、時間の経過とともに進化もしくは退化するダイナミックなプロセスを観察することはなかった。一方、本稿は、原価企画能力を变革するプロセスを経時的に観察するための出発点として、概念整理することを目的としている。この目的のために、吉田（2003）の概念的フレームワークに基づき、3つの統合能力（原価企画フローの統合、部門・組織間統合、マルチ・プロジェクトの統合）と設計担当エンジニアの自律性を中心に、関連するルール、ルーティン、アクションについて整理したものが表2である。

原価企画の統合能力の第1は、原価企画フローの統合である。計画や目標、方針は、原価企画プロセスを通じて一貫性をもって統合される必要がある。この原価企画プロセスおよび組織階層における縦串の機能を果たすためには、次のような事項が重要となる。ルールとしては、中長期経営計画から落とし込まれた目標利益と目標原価との関連づけ、管理会計においては目標原価の算出方法（控除法、折衷法、積上法）などである。ルーティンとしては、製品コンセプトと設定目標の整合性、設定目標の開発プロセスを通じた首尾一貫性などである。管理会計の視点からは、目標原価のタイトネス、目標原価細分割付の調整慣習、原価会議などを通じての進捗管理などである。設計担当エンジニアの実際のアクションとしては、品質、機能、納期、原価などの複数の設計目標の同時達成が要求される。

第2は組織・部門間の統合である。すなわち、関連する組織、部門、個人の原価企画活動への巻き込みである。典型的には、協力企業との協働、クロス・ファンクショナルな活動と称される部門間の協働と情報共有による問題解決が重視されよう。この統合がうまくいかないと、部品やモジュールの整合性問題、設計変更の多発などの現象として顕在化する。ルールとしては、原価企画対象となる製品開発プロジェクトと機能部門との調整ルールや、上下流企業との協働の取り決めなどである。ルーティンは、上下流企業との協働慣習、異職能部門（購買、製造、搬送、営業など）への配慮慣習、設計目標のトレードオフ解消のための明確な基準などである。アクションは、協働企業・他部門との情報共有、共通の目的意識、意見の相違・誤解、協働企業・他部門からの意見・情報による仕様・設計変更、複数設計目標の優先順位などである。

第3はマルチ・プロジェクトの統合である。これは製品開発プロジェクト間の横串の機能である。製品開発活動は一般には独立したシングル・プロジェクトではなく、関連するマルチ・プロジェクトのひとつとして実施される。そのため、原価企画活動も他製品との関連において統合的に実施される必要がある。ルールとしては、関連製品群における当該製品の位置づけ、部材や生産ラインの共通化・共有化ルールなどである。ルーティンとしては、製品間の差別化と共通化に関する慣習や

表 2 原価企画能力 (吉田, 2003) と制度論的パースペクティブにおける鍵概念の関係フレームワーク

	ルール	ルーティン	アクションの領域	その他の チェンジ・エージェンツ
原価企画 フローの統合	<ul style="list-style-type: none"> <li><input type="radio"/> 中長期経営・利益計画と目標原価の関わり</li> <li><input checked="" type="radio"/> 目標原価の算出方法 (控除法, 積上法, 折衷法)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><input type="radio"/> 製品コンセプトと設計目標の整合性, 首尾一貫性</li> <li><input checked="" type="radio"/> 目標原価のタイトネス</li> <li><input checked="" type="radio"/> 目標原価細分割付の調整慣習</li> <li><input checked="" type="radio"/> 進捗管理</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><input type="radio"/> 品質, 機能, 納期, 原価目標の達成</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><input checked="" type="radio"/> 原価企画事務局</li> <li><input type="radio"/> チェンジ・リーダー</li> <li><input type="radio"/> コンサルタント</li> </ul>
組織・ 部門間統合	<ul style="list-style-type: none"> <li><input type="radio"/> 製品開発体制の社内ルール</li> <li><input type="radio"/> 上下流企業との取り決め</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><input type="radio"/> 上下流企業との協働慣習</li> <li><input type="radio"/> 異機能部門との調整慣習</li> <li><input type="radio"/> 異機能部門 (購買, 製造, 搬送営業など) への配慮慣習</li> <li><input type="radio"/> 設計目標のトレードオフ解消のための明確な基準</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><input type="radio"/> 協働企業・他部門との情報共有, 共通の目的意識, 意見の相違・誤解</li> <li><input type="radio"/> 協働企業・他部門からの意見・情報による仕様・設計変更</li> <li><input type="radio"/> 複数設計目標の優先順位</li> </ul>	
マルチ・プロ ジェクト統合	<ul style="list-style-type: none"> <li><input type="radio"/> 製品差別化と共通化方針</li> <li><input type="radio"/> 部材・製造ラインの共通・共有化方針</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><input type="radio"/> 製品差別化と共通化の慣習, 暗黙知</li> <li><input type="radio"/> 関連製品間の調整の仕組み</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><input type="radio"/> 製品差別化の実現</li> <li><input type="radio"/> 共通部品の使用</li> </ul>	
自律性		<ul style="list-style-type: none"> <li><input type="radio"/> 組織的干渉, 時間的制約</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><input type="radio"/> 自律的創作活動 (既存の設計状態, ツールへの依存度)</li> </ul>	
その他		<ul style="list-style-type: none"> <li><input checked="" type="radio"/> 原価企画活動の優先順位</li> <li><input checked="" type="radio"/> 共通言語としての管理会計情報</li> <li><input type="radio"/> トップ・サポート (資源配分, 特権の付与, 後援)</li> </ul>		

暗黙知、調整の仕組みなどである。アクションとしては、製品間の差別化と共通化の実現などである。

設計担当エンジニアの自律性については、ルーティンとして組織的干渉や時間的制約、アクションとしては、過去の設計や設計支援ツールへの過度の依存がないかという自律的創作活動のあり様が問われる。

その他には、トップ・マネジメントの支援（資源配分、特権の付与、後援）や、管理会計の視点からは、全社的プロジェクトにおける原価企画活動の優先順位などが、大きな影響を与える。また、共通言語としての管理会計情報の役割にも注目したい。加えて、ルール、ルーティン、アクションのチェンジ・プロセスにおけるチェンジ・エージェントの役割を見落としてはならない。研究者は、チェンジ・プロセスのどの段階で（when）、誰が（who）、何（もしくは誰、どの部門）に対して（what, whom, where）、どのような（how）役割を担ったのかを観察する必要がある。チェンジ・エージェントとしては、原価企画事務局、コンサルタントやその他のチェンジ・リーダーが挙げられる。

また表2では、各事項について黒丸と白丸の印をつけた。黒丸は、特に管理会計システム・実務の要素と考えられる事項、白丸は、製品開発マネジメントに関する事項である。研究者は、製品開発マネジメントにおける管理会計固有の貢献、組織・人・成果への影響を観察する必要がある。

もちろん、表2に掲げた事項によって、原価企画ルール、ルーティン、アクションをすべて網羅しているわけではない。例えば、「午前中の会議の開催を禁止する」というルールを設けている企業があれば、それは自律性に関するルールといえよう。実際の企業調査の際には、他にも、各社ごとに特徴的なルール、ルーティン、アクションを追加する必要がある。また、ルール、ルーティンの間を点線で区切ったのは、掲げた事項が例示に過ぎないためである。但し、ルールとルーティンは明確に区別されるべきであり、研究者はそのことに留意する必要がある。

#### 4 むすびにかえて：制度論的パースペクティブに基づく原価企画チェンジ研究の展望

以上のように、Burns and Scapens (2000) の管理会計チェンジ研究における制度論的パースペクティブの鍵概念であるルール、ルーティン、アクションについて、原価企画能力における概念整理をおこなった。

彼らはさらに、制度化プロセスおよび管理会計チェンジの3つの分類軸を提示し、チェンジ・プロセスにおけるパワーの役割の重要性を主張した。これらの点について原価企画の経時的ケース研究への適用の意義を考察する。

まず、制度化プロセスに沿った経時的観察の意義は、ある一時点での原価企画システムを観察するだけでは、持続的競争優位の源泉としての原価企画能力を把握できないことに由来する。

第1に、ある時点での原価企画システムの姿は、組織プロセスにおける交渉や調整の結果に過ぎず、そうした統合プロセスのダイナミクスを理解することが重要である。原価企画を長期安定的に実施している場合には一時点の観察によって多くの知見が得られるであろう。しかしながら、通常は、変更プロセスにおける抵抗、調整を経て、次の均衡点として、変更後の仕組みが存在するに過ぎない。均衡点だと考えた観察時点が変更途中であるかもしれないし、多様な支援ツールや管理システムが有機的に結合されて機能する原価企画システムにおいては、均衡点を見極めることも容易ではない。そのため、チェンジ・プロセスを観察すること以外に、原価企画の統合能力の本質的な理解は得られないのかもしれない。

第2に、再生産と制度化のプロセス（図1参照）は経時的变化であるため、一時点での原価企画の効果を測定することには一定の限界を伴う。つまり変化と影響のタイム・ラグの問題である。この点についても、経時的なチェンジ・プロセスの観察が有望である。

次に、3つのチェンジ・プロセスの分類軸に沿った経時的観察の意義について考える。公式-非公式の分類軸からは、意図的な変更だけでなく意図せざる変更を観察する必要性を指摘した。加えて、革新的-漸進的、後退的-進歩的の2つの分類軸からは、原価企画システムの変更によるルーティンとアクションへの影響の良し悪しと多寡について観察する必要性が示唆される。

続いて、チェンジ・プロセスにおける3つのパワーの役割の重要性も指摘された。チェンジ・プロセスにおけるパワーや抵抗を理解せずして、制度化プロセスや関係者のアクションを理解することはできない。原価企画支援ツールや管理システムも、常に関係者の合理的な判断に基づいて利用されるわけではない。研究者がその有効性や影響を判断する上で、チェンジ・プロセスにおけるパワーの影響を見落としてはならない。

本稿では、Burns and Scapens (2000) の管理会計チェンジ研究における制度論的パースペクティブに依拠して、原価企画チェンジ研究の必要性とその意義について論じてきた。そこで、持続的競争優位の源泉としての原価企画能力研究およびその他の原価企画研究にとっても、Burns and Scapens (2000) の制度論的パースペクティブは有望であることを主張した。今後は、本稿で整理した3つの鍵概念、制度化プロセス、原価企画チェンジの分類軸、介在するパワーに留意した経時的<sup>5)</sup>ケース研究が期待される。

#### 参 考 文 献

- Barley, S. R. and Tolbert, P. S., 1997. Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution, *Organization Studies*, 18 (1), 93-117.
- Burns, J., Ezzamel, M. and Scapens, R. W., 1999. Management accounting change in UK, *Management*

5) 現在、ある企業において原価企画の導入と変更プロセスについて調査中であり、稿をあらためて報告する。

- 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.
- Callon, M., 1980. Struggles and negotiations to define what is problematic and what is not, in Knorr, K. and Krohn, R., Whiteley, R. D. *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.
- Hamilton, W. H., 1932. Institution, in Seligman, E. R. A. and Johnson, A. (eds.) *Encyclopaedia of Social Science*, 73 (4), 560-595.
- 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 Technoulogy*, Cambridge, MA, Harvard University Press.
- 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.
- 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.
- Soin, K., Seal, W. and Cullen, J., 2002. ABC and organizational change: an institutional perspective, *Management Accounting Research*, 13, 249-271.
- Tool, M., 1993. The theory of instrumental value: extensions, clarifications, in Tool, M. (ed.) *Institutional Economics*, Boston and London, Kluwer Publishers, 119-159.
- 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。
- 吉田栄介 (2004a) 「管理会計チェンジ研究の意義」『経営学論集 (龍谷大学)』第43巻第2号, 100-112頁。
- 吉田栄介 (2004b) 「管理会計チェンジ研究のバースペクティブ」『会計』第165巻第3号, 97-108頁。