

構造的パースペクティブに基づく 管理会計チェンジ研究の課題

近 藤 隆 史

Abstract

The purpose of this study is to examine and critique empirical studies that use quantitative research method and case study application focusing on management accounting change. For this purpose, we review both qualitative research studies and case studies on management accounting change, and consider the state of our knowledge in this area. Some considerable directions for further research are provided.

Key words: Management accounting; Management accounting change; Quantitative and Qualitative research method

1. はじめに

企業は、なぜまたは何をきっかけに管理会計システム・実務をチェンジしようとするのか。また、どのようにして行うのか。従来、組織に浸透している既存の管理会計システム・実務のチェンジに企業は消極的であると考えられてきた。しかし、Libby and Waterhouse(1996), Williams and Seaman(2001)の調査結果から、管理会計システム・実務のチェンジに取り組む企業が決して少なくないことが明らかにされるなど、管理会計システム・実務のチェンジ現象そのものに多くの研究者の関心が寄せられるようになった。特に、欧米では、管理会計チェンジ研究として、さまざまな分析フレームワー

クが開発され、チェンジ現象の解明がすすめられている。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、拒否されるかを明からにする研究である(吉田,2003)。

管理会計チェンジ研究の分析フレームワークについて、吉田(2003)は、(1)構造的パースペクティブ、(2)アクター・ネットワーク理論のパースペクティブ、(3)制度論的パースペクティブ、(4)普及論的パースペクティブ、の4つに分類した。本稿では、とくに、構造的パースペクティブに基づく管理会計チェンジ研究に着目することにし、まず、既存の管理会計チェンジ研究の詳細なサーベイを通じて知見を整理する。そして、今後、管理会計チェンジ研究を展開させるうえでの課題をいくつか示したい。なお、制度論的パースペクティブおよび普及論的パースペクティブに基づくチェンジ研究については、吉田(2004)に詳しい。

本稿の構成は以下のとおりである。まず、次節では、構造的パースペクティブに基づいた管理会計チェンジの定量的研究を、第3節では、定性的研究をそれぞれサーベイし、知見を整理する。最後に、以上の議論をまとめ、構造的パースペクティブに基づく管理会計チェンジ研究の課題を示す。

2. 定量的研究のサーベイ

本節では、近年の定量的な管理会計チェンジ研究として、Libby and Waterhouse(1996), Williams and Seaman(2001), Williams and Seaman(2002), Baines and Langfield-Smith(2003)をとりあげる。以下では、(1)それぞれの研究における作業仮説と解析結果、(2)分析モデルの構成概念、(3)主な知見、について整理する。

2.1 定量的研究における作業仮説と解析結果

1. Libby and Waterhouse[1996]の研究

Libby and Waterhouse(1996)は、カナダの製造業を対象に、MACS

(Management accounting and control systems)のチェンジに影響をあたえる要因の解明を試みた。

本研究でとりあげられた MACS のデータセットは、(1)計画システム、(2)コントロール・システム、(3)原価計算システム、(4)報酬システム、(5)意思決定システムの5分野にわたり、それぞれの分野が細分化され合計23種類の MACS から構成されている。

作業仮説は、(1)競争の環境が厳しいほど、(2)分権化された組織構造であるほど、(3)組織の規模が大きいほど、(4)組織の学習能力(管理会計領域に関する知識の学習能力)が高いほど、MACS のチェンジの数に正の影響を与える、である。

質問票調査は、1994年に、製造業における従業員数100名以上の企業24社を対象に実施された。質問票の回答者は、会計・経理担当者であった。解析の結果、作業仮説(4)のみ支持された。

2. Williams and Seaman(2001)の研究

Williams and Seaman(2001)は、シンガポールの企業を対象に、Libby and Waterhouse(1996)の追試を試みた。ただし、本研究では、分析モデルの説明変数のひとつである組織の分権化のかわりに、集権化が採用されている。

作業仮説は、(1)競争の環境が厳しいほど、(2)集権化された組織構造であるほど、(3)組織の規模が大きいほど、(4)組織の学習能力が高いほど、MACS のチェンジの数に正の影響を与える、である。

質問票調査は、1997年に、製造業、工業、サービス業における従業員数100名以上の企業93社を対象に実施された。質問票の回答者は財務最高責任者(CFO)である。解析の結果、作業仮説(1)は、サービス業で支持された。作業仮説(2)は、産業全体、製造業、工業で支持された。作業仮説(3)は支持されなかった。作業仮説(4)は、製造業で支持された。

3. Williams and Seaman(2002)の研究

Williams and Seaman(2002)は、シンガポールの企業を対象に、MACSのチェンジと組織成果の関係の解明を試みた。本研究では、MACSのチェンジが組織成果に直接的に影響するというよりも、部門の目標を達成するためにマネジャーが利用可能な情報量であるMRI(Managerial relevant information)を媒介して、組織成果に間接的に影響すると想定されている。

MACSのデータセットは、Libby and Waterhouse(1996)を踏襲している。作業仮説は、(1)MACSのチェンジと組織成果の関係は、まず、MACSのチェンジの増加がMRIに正の影響を及ぼし、次いで、MRIが組織成果に正の影響を及ぼすという間接的な関係である、(2)および(5)タスクの多様性(および困難性)が増すほど、MACSのチェンジは増加する、(3)および(6)タスクの多様性(および困難性)が増すほど、MACSのチェンジとMRIの関係は強くなる、(4)および(7)タスクの多様性(および困難性)が増すほど、MRIと組織成果の関係は強くなる、である。

質問票調査は、1997年に、製造業、工業、サービス業における従業員数100名以上の企業232社を対象に実施された。質問票の回答者は財務担当責任者(CFO)である。解析の結果、作業仮説(1)は支持された。作業仮説(2)および(5)ともに支持された。作業仮説(3)および(6)ともに支持された。作業仮説(4)および(7)については、双方支持されなかった。

4. Baines and Langfield-Smith(2003)の研究

Baines and Langfield-Smith(2003)は、(1)管理会計システム・実務のチェンジを促進する要因、(2)管理会計システム・実務のチェンジを含め、非財務的管理会計情報の利用を促進する要因、(3)非財務的管理会計情報と組織成果の関係、について構造方程式モデルにより解明を試みた。

作業仮説は、(1)競争環境が厳しくなるほど、戦略は差別化戦略へと移行する、(2)競争環境が厳しくなるほど、チーム単位の組織構造の採用が増え

る、(3)競争環境が厳しくなるほど、高度な生産技術の採用が増える、(4)差別化戦略への移行が進むほど、チーム単位の組織構造の採用が増える、(5)差別化戦略への移行が進むほど、高度な生産技術の採用が増える、(6)差別化戦略への移行が進むほど、高度な管理会計実務の採用が増える、(7)高度な生産技術の採用が増えるほど、チーム単位の組織構造の採用が増える、(8)高度な生産技術の採用が増えるほど、高度な管理会計実務の採用が増える、(9)高度な管理会計実務の採用が増えるほど、非財務的管理会計情報の利用が促進される、(10)差別化戦略への移行が進むほど、非財務的管理会計情報の利用が促進される、(11)チーム単位の組織構造の採用が増えるほど、非財務的管理会計情報の利用が促進される、(12)高度な生産技術の採用が増えるほど、非財務的管理会計情報の利用が促進される、(13)非財務的管理会計情報の利用が促進されるほど、組織成果が改善される、である。

オーストラリアの製造業141社のゼネラル・マネジャーを対象に質問票調査が実施された。支持された作業仮説は、(1)、(4)、(5)、(6)、(9)、(11)、(12)、(13)である。

2.2 分析モデルの構成概念

1. 管理会計システム・実務のチェンジ

管理会計チェンジ研究における、管理会計システム・実務のチェンジには、先にも述べたように普及、導入、変更、拒否など、さまざまなチェンジ現象が含まれる。また、管理会計チェンジ研究は、ABC/ABMやBSCなどの先端な管理会計システム・実務のみを研究対象とする導入研究とは異なり、新旧あらゆる管理会計システム・実務を研究の対象にする。したがって、管理会計システム・実務のチェンジといっても、どのような管理会計システム・実務が、どのようにチェンジするかによって分析の対象は異なる。以下、定量的研究において、管理会計システム・実務のチェンジ（以下、管理会計チェンジと略記）がどのように操作化されているのか整理する。

Libby and Waterhouse(1996)は、管理会計チェンジを過去3年間に採用したMACSの数で操作化した。MACSのデータセットは、(1)計画システム(予算編成, 生産計画, 資本予算, 戦略計画, その他の計画システム), (2)コントロール・システム(個人またはチームの業績測定, 組織成果測定, 品質測定, 顧客満足測定), (3)原価計算(製造間接費の直接配賦, 販売費の直接配賦, その他の間接費の直接配賦, 事業部間または部門間での製品振替, その他の原価計算システム), (4)報酬システム(ボーナス, 出来高給, その他の報酬システム), (5)意思決定システム(従来よりも増した報告の頻度, 従来よりも増した非財務指標の利用, 従来よりも拡大した報告の範囲, その他の報告システムへのチェンジ, その他の意思決定システムのチェンジ), である。

一方, Baines and Langfield-Smith(2003)は、管理会計チェンジを過去3年間で採用した高度な管理会計実務の利用の程度で操作化した。管理会計実務のデータセットは、(1)ABC, (2)ABM, (3)原価企画, (4)価値連鎖分析, (5)ベンチマーキング, (6)製品ライフサイクル分析, (7)製品収益性分析, (8)顧客収益性分析, (9)品質改善プログラム, である。

2. 管理会計チェンジの説明変数

競争環境

Libby and Waterhouse(1996), Williams and Seaman(2001)は、競争と管理会計チェンジとの関係に経験的な証拠を示したYakou and Dorweiler(1995)の研究から、競争が管理会計チェンジに影響する直接的な要因としている。

Libby and Waterhouse(1996), Williams and Seaman(2001)がとりあげる競争の次元は、組織が直面する競争の圧力(Khandwalla, 1977)である。競争の圧力は、まず、(1)原材料, 技術者, 販売・物流, 製品・サービスの品質と品種, 価格それぞれの分野における競争の厳しさの程度が測定され、(2)

それぞれの分野における収益性と成長性を重視する程度で競争のタイプが測定され、最終的に、(3)双方の測定結果からひとつの尺度に縮約される。

Baines and Langfield-Smith(2003)でも、競争の次元に、Khandwalla(1977)に修正を加え採用している。しかし、競争の圧力は、管理会計チェンジを促進する直接的な要因ではなく、差別化戦略、高度な生産技術を媒介した間接的な要因としている。

タスク環境

Galbraith(1977)によれば、組織は、タスク不確実性を解決するために、タスクを組織構造的に分化するなどして個々の情報処理量を低減させるか、あるいは情報システムの強化により企業の情報処理能力を向上させる。また、Perrow(1970)によれば、タスク不確実性はタスク多様性とタスク困難性に二分される。ここから、Williams and Seaman(2002)は、タスク多様性およびタスク困難性が管理会計チェンジを促進させる直接的な要因としている。

タスク不確実性の測定尺度は、Van de Van and Delbecq(1974), Van de Van and Ferry(1980)を採用している。タスク多様性は、(1)オペレーショナル・マネジャーの仕事が日々同じである程度、(2)オペレーショナル・マネジャーが同じ仕事を同じ方法でする程度、(3)仕事がルーティンである程度、(4)オペレーショナル・マネジャーが仕事を遂行する上で繰り返しの行動をとっている程度、で測定される。一方、タスク困難性は、(1)仕事を遂行する方法が明確になっている程度、(2)仕事を遂行が手順化されている程度、(3)オペレーティング・マネジャーが仕事を遂行する上でのノウハウが明確に定義されている程度、(4)オペレーショナル・マネジャーが仕事を遂行する上で確立された手続きに頼る程度、で測定される。

戦略

Challahan and Gabriel(1998), Chenhall and Langfield-Smith(1998)では、

差別化戦略を重視する企業ほど、高度な管理会計実務の利用の程度が高いという経験的証拠が示された。この結果から、Baines and Langfield-Smith (2003)は、差別化戦略への移行が管理会計チェンジを促進するとの仮説を用意した。

差別化戦略は、過去3年間で、事業単位が重視する差別化戦略の項目を変化させた程度で測定している。差別化戦略の項目には、Chenhall and Langfield-Smith(1998)を援用し、具体的には、(1)納期の厳守、(2)状況に応じた納期の確約、(3)製品の高品質性、(4)アフタサービス、(5)頻繁なモデルチェンジと新製品投入、(6)顧客ニーズに合わせた製品・サービスのカスタマイズ、(7)広域配送、(8)迅速な大量生産、(9)プロダクトミックス、である。

生産技術

CIM や JIT といった高度な生産技術の導入により、直接工や在庫が減少するとともに、製造間接費が増加することで製品のコスト構造が変化する。このような生産環境のもとでの標準原価計算や伝統的な間接費の配賦方法の有用性に、多くの管理会計研究者は限界を示唆している。Baines and Langfield-Smith(2003)は、高度な生産技術の採用が管理会計チェンジを促進する直接的な要因としている。

生産技術は、過去3年間で、事業単位が利用する生産技術の項目を変化させた程度で測定している。生産技術の項目は、(1)CAD、(2)JIT生産、(3)TQM、(4)JIT購買、(5)生産資源計画、(6)CIM、(7)MRP、(8)CAM、(9)フレキシブル生産システム、である。

組織構造

Libby and Waterhouse(1996)は、組織の分権化が管理会計チェンジに直接的に影響する要因としている。一方、Williams and Seaman(2001)は、組織の集権化が管理会計チェンジに直接的に影響する要因としている。

Hofstede(1980)は、Williams and Seaman(2001)の調査国であるシンガポールは、Libby and Waterhouse(1996)の調査国であるカナダに比べ、権力や権限が組織の垂直関係において隔たりが大きい文化圏であるという経験的な証拠を示した。Hofstede(1980)の結果をもとに、Williams and Seaman(2001)は、シンガポール企業は(カナダよりも)経営意思決定の権限も経営上層部に集中していると推察し、シンガポールのように組織の集権化の程度が高い国での調査では、組織の分権化と管理会計チェンジとの相関を想定するのは適切でないとの理由から、Libby and Waterhouse(1996)とは反対の仮説を用意した。

組織の分権化および集権化を測定するにあたっては、Inkson et al.(1970)を採用し、主だった経営意思決定事項の決定を、部門のアシスタントレベルから本社、親会社などの組織外部レベルのどこで決定されるかで測定している。

組織の規模

Libby and Waterhouse(1996)、Williams and Seaman(2001)は、組織の規模を従業員数で操作化し、管理会計チェンジに影響する直接的な要因としている。

Kimberly and Evanisko(1981)の研究では、組織の規模は、技術の変化と正の相関を示した一方で、管理技法の変化とは有意な結果が得られなかった。Kimberly and Evanisko(1981)の結果をもとに、Libby and Waterhouse(1996)、Williams and Seaman(2001)は、組織の規模の拡大とともに、多くの経営資源を保有するようになる反面、組織の官僚化(Pugh et al.(1968))により、管理会計チェンジを妨げると推察した。

組織の学習能力

Libby and Waterhouse(1996)、Williams and Seaman(2001)は、ある領域

に関する事前の知識がその領域に関する新しい知識の吸収や活用を促進するという Cohn and Levinthal(1990)の組織学習の理論をもとに、管理会計領域に関する豊富な知識と管理会計チェンジとの関係についての仮説を用意した。管理会計領域に関する豊富な知識を組織の学習能力と定義し、既存の MACS の数で操作化した。

3. 組織成果

Williams and Seaman(2002), Baines and Langfield-Smith(2003)は、管理会計チェンジと組織成果の関係について、媒介変数を組み入れて仮説を用意した。

Williams and Seaman(2002)の組織成果の分析レベルは、部門レベルでの成果である。Williams and Seaman(2002)は、Van de Van and Ferry(1980)の測定尺度に修正を加えて成果を測定した。組織成果は、過去3年間で、主要な業務において平均的な成果を得られたか否かの程度で測定している。組織成果の項目は、(1)仕事の数量、(2)仕事の質、(3)イノベーションあるいはアイデアの数、(4)仕事にたいする名声、(5)製造あるいはサービスの目標の達成度、(6)仕事の効率性、(7)仕事上のモラル、といった主観的な尺度である。

Baines and Langfield-Smith(2003)の組織成果の分析レベルは、事業部レベルの成果である。組織成果の測定は、Govindarajan(1988), Govindarajan and Fisher(1990)の測定方法を採用した。組織成果は、過去3年間における、ROI、利益、営業キャッシュフロー、コスト・コントロール、新製品の開発、売上高、市場シェア、市場開拓、人材育成、政治・公共問題の項目について他社との相対的な達成度で評価されている。

4. 管理会計チェンジと組織成果の媒介変数

管理会計システム・実務の利用と組織成果とを直接的に関係づけるには、

経験的な証拠に乏しいのが現状である。その一方で、Mia and Clarke(1999)は、厳しい競争環境において、管理会計情報の利用と組織成果の間接的な関係を発見した。定量的な管理会計チェンジ研究でも、管理会計チェンジと組織成果を間接的にむすびつける媒介変数が着目されている。

MRI

Williams and Seaman(2002)は、管理会計チェンジと組織成果との間接的な関係を想定し、媒介変数としてMRIをとりあげた。Williams and Seaman(2002)は、MRIを、部門の目標を達成するためにマネジャーが利用できる情報量と操作化している。

MACSとMRIの関係については、Kren and Liao(1988)、Kren(1992)において、MACSがMRIの主な情報源であることが示されている。MRIの測定は、Kren(1992)を採用している。MRIは、(1)オペレーショナル・マネジャーは、仕事をよく遂行するためにどのような情報が必要か常に熟知している程度、(2)オペレーショナル・マネジャーは、代替案を評価するための戦略的な情報を獲得することができる程度、(3)オペレーショナル・マネジャーは、部門の業績目標を達成するために最適な評価をしたり、決定事項を配分するための適切な情報をもっている程度、で測定される。

非財務的管理会計情報

Chenhall and Langfield-Smith(1998)は、差別化戦略をとる企業は、高度な管理会計実務の利用と非財務的な情報を重視することで好業績をあげているという経験的な証拠を示した。さらに、Abernethy and Lillis(1995)、Banker et al.(2000)、Perera et al.(1997)、Sim and Killough(1998)では、フレキシブルな生産環境において、管理会計技法の重視と非財務的な評価尺度の利用との間に正の関係が経験的な証拠として示されている。ここから、Baines and Langfield-Smith(2003)は、管理会計チェンジと非財務的管理会

計情報に関する仮説を用意した。

非財務的情報の利用と組織成果の改善との関係についても, Abernethy and Lillis(1995), Davila(2000), Chong and Chong(1997), Perera et al.(1997), Sim and Killough(1998)などで経験的な証拠が示されている。ここから, Baines and Langfield-Smith(2003)は, 非財務的管理会計情報と組織成果に関する仮説を用意した。

非財務的管理会計情報は, 過去3年で, 意思決定のために重視する情報に変化した程度で測定している。非財務的管理会計情報の項目は, Abernethy and Lillis(1995)が採用され, (1)納期の厳守, (2)顧客満足, (3)資材ロス, (4)欠陥, (5)サプライヤ評価, (6)市場シェア, (7)従業員の教育・トレーニング, (8)チーム業績, (9)段取時間, (10)従業員満足, (11)人事異動, である。

2.3 定量的研究の知見

定量的研究では, 管理会計チェンジを促進させる要因と管理会計チェンジが組織成果へ与える影響の解明が試みられている。

定量的研究の知見は大きく2つに整理できる。第1は, 管理会計チェンジを促進する要因にかんしてである。Libby and Waterhouse(1996)とその追試である Williams and Seaman(2001)で一致した解析結果としては, 製造業では, 組織の学習能力が管理会計チェンジと正の相関であったことである。また, 組織の規模と負の相関であったことも双方の研究において一致している。このことから, Libby and Waterhouse(1996)の分析モデルは, 部分的にはあるがクロスナショナルに移転可能であることが確認された。しかし, Williams and Seaman(2001)では, 組織の集権化の仮説は, 産業全体で支持されたものの, たとえば, 組織の学習能力の仮説が支持されたのは製造業だけであったなど, 全ての仮説がクロスセクショナルに移転可能ではなかった。

Williams and Seaman(2002)では, タスク困難性とタスク多様性ともに,

管理会計チェンジと正の相関関係にあったが、タスク多様性の方がより強い相関関係にあった。Baines and Langfield-Smith(2003)では、管理会計チェンジを促進させる要因として差別化戦略と高度な生産技術をあげ、それぞれに仮説を用意していたが、支持されたのは差別化戦略のみであった。

第2は、管理会計チェンジが組織成果に与える影響にかんしてである。Williams and Seaman(2002)では、管理会計チェンジが、組織成果に直接的に影響するのではなく、MRIを媒介して組織成果を改善するという結果を得た。管理会計チェンジとMRIの関係は、タスク多様性よりもタスク困難性にモデレートされる一方で、MRIと組織成果の関係はタスク困難性とタスク多様性の程度とは無関連であった。

Baines and Langfield-Smith(2003)でも、管理会計チェンジが直接的に組織成果に影響するのではなく、管理会計チェンジによって非財務的管理会計情報を重視する程度が高まり、そのことが組織成果の改善につながるという結果を得た。ただし、非財務的管理会計情報の利用の促進は、高度な管理会計実務によってのみ影響されるのではなく、チーム単位の組織構造と高度な生産技術からも影響を受けていた。Baines and Langfield-Smith(2003)の構造方程式モデルから明らかにされたのは、(1)競争の厳しい環境では、企業は差別化戦略にチェンジすること、(2)その結果として、チーム単位の組織編成、高度な生産技術、高度な管理会計実務へのチェンジを促進すること、(3)それら3つのチェンジが組織成果を改善に導いた非財務的管理会計情報と強い関係にあること、である。

3. 定性的研究のサーベイ

本節では、管理会計チェンジにかんする定性的研究として、Innes and Michell(1990)、Cobb et al.(1995)の発見事項を中心に概観するとともに、それらの研究成果の知見を整理する。

3.1 Innes and Mitchell(1990)の研究

Innes and Mitchell(1990)は、スコットランドの電子機器メーカー7社を対象に、管理会計チェンジのプロセスに影響を及ぼす要因を明らかにすることを試みた。

調査データは、各社の上級経理担当者（上級管理会計担当者も含む）を対象にしたインタビューによって収集された。

調査の結果、「モチベータ」、「カタリスト」、「ファシリテータ」の3つの要因が管理会計チェンジのプロセスに影響していることが明らかになった。モチベータとは、競争環境や生産技術の変化など管理会計チェンジを間接的に促進する要因である。カタリストとは、マーケットシェアや収益性の低下など管理会計チェンジを直接促進する要因である。ファシリテータとは、適切な会計スタッフや情報システムなど、それだけでは十分ではないが管理会計チェンジをサポートする上で必要な要因である。モチベータとカタリストが管理会計チェンジを促進するが、それはファシリテータが存在する場合のみ効果的な管理会計チェンジにつながるということが明らかにされた。

3.2 Cobb, Helliard and Innes(1995)の研究

Cobb et al. (1995)は、ある多国籍銀行の英国事業部における管理会計チェンジのプロセスについて長期にわたる参与観察から明らかにすることを試みた。

調査データは、主に英国事業部における経理担当者とマネジャーへの継続的なインタビューと必要に応じた関係者との非公式の対話から収集された。

調査の結果、Innes and Mitchell(1990)で示されたモチベータ、カタリスト、ファシリテータに加え、(1)「バリア」、「リーダーシップ」、「モメント」の3つの要因が管理会計チェンジのプロセスに影響していること、(2)管理会計チェンジは、モチベータ、カタリスト、ファシリテータだけでは不十分であり、バリアを克服するリーダーシップとチェンジを継続するモメントが

必要であること、が明らかになった。

具体的には、金融市場のグローバル化と金融商品の開発頻度の高まりが英国事業部におけるモチベータであった。カタリストは、本社からの厳しい収益性改善要請と新たに着任した取締役、CFOなどの組織メンバで、ファシリテータは、会計担当者と情報システム技術の拡充であった。

バリアは、管理会計チェンジを遅らせたり、阻害する要因で、本ケースでは、管理者の抵抗、会計担当者の異動、意識の低下が観察された。リーダーシップは、バリアを克服するための要因で、本ケースでは、カタリストとしての組織メンバが管理会計チェンジを奨励する一方で、バリアを克服するためにリーダーシップを発揮し一人二役を担っていた。モメントとは、管理会計チェンジを持続させる要因であり、本ケースでは、5年にわたりさまざまな管理会計システムの導入が試みられ、運用、改善、廃止が繰り返し行われてきたことが管理会計チェンジのモメントとして機能していた。

3.3 定性的研究の知見

定性的研究の知見の第1は、管理会計チェンジの分析対象にかんしてである。定量的研究では、管理会計チェンジを管理会計システム・実務の採用（あるいは利用）に限定して分析している。一方、定性的研究では、採用の他に廃止や中止など管理会計チェンジのネガティブな側面も扱われている。

第2は、管理会計チェンジのプロセスにかんしてである。定性的研究で明らかにされた要因が、定量的研究の分析モデルを構成する変数と部分的にオーバーラップする。たとえば、Innes and Michell(1990), Cobb et al. (1995)で共通して確認されたモチベータ、ファシリテータは、定量的研究では競争環境、組織の学習能力にそれぞれ相当する。Innes and Michell (1990)では、ファシリテータがない場合は、新しい管理会計システム・実務の運用に至らないことが示された。しかし、Cobb et al. (1995)では、管理会計チェンジにファシリテータがあっても、組織メンバの抵抗によって管理会

計システム・実務の導入が遅れたり、中断するケースが確認された。

Innes and Michell(1990)では、調査した7社全てにおいて、管理会計チェンジにともない、管理会計担当者が財務的情報を補うために、非財務的情報を開発し、組織内で幅広く利用されるようになったことが明らかにされた。この結果は、Baines and Langfield-Smith(2003)で示された管理会計チェンジと非財務的管理会計情報との関係を示唆するケースであろう。

このように、定性的研究では、定量的研究で提示された変数間の関係が検証されながらも、定量的研究の分析モデルには捕捉されていない要因にも着目され、管理会計チェンジのプロセスの解明が試みられている。

第3は、管理会計チェンジによる組織成果にかんしてである。残念ながら、定性的研究では、組織成果との関係について具体的に示されていない。ただし、管理会計チェンジがもたらす効果については、Innes and Michell(1990)でいくつか示されている。具体的には、管理会計チェンジによって、(1)原価低減、原価管理、品質、業績評価などの管理会計領域において、管理者がタイムリーにかつ適切な情報を入手できるようになった、(2)管理会計担当者の役割が社内で制度化されることで、管理者の行動がコストを意識したものへ変化した、(3)競合他社のコスト分析や設計コストなど広範囲な原価情報を扱うようになったことで、管理会計担当者は、エンジニアや工場の現場監督者など他部門と緊密な関係をとるようになった、である。これら3つの結果のうちとくに、管理会計チェンジによって、管理者がタイムリーにかつ適切な管理会計情報を入手できるようになったことは、Williams and Seaman(2002)で示された管理会計チェンジとMRIの関係にほぼ一致する。

4. おわりに

本稿では、既存の定量的および定性的研究をサーベイし、管理会計チェンジに影響（促進）する要因、管理会計チェンジのプロセス、そして、管理会

計チェンジと組織成果との関係にかんする研究成果の知見を整理した。本稿のおわりとして、管理会計チェンジ研究を展開していく上での課題を列挙する。

1. クロスナショナル、クロスセクショナルに移転可能な分析モデルの構築
2. 管理会計システム・実務の相互関係の解明
3. 管理会計チェンジと組織成果の関係の解明
4. Baines and Langfield-Smith(2003)の構造方程式モデルの追試
5. 管理会計チェンジ・プロセスのより深層的な解明

1. について、Williams and Seaman(2001)では、Libby and Waterhouse(1996)の分析モデルにおけるクロスナショナル、クロスセクショナルな移転可能性が検証されたが、結果としては限られた仮説の移転にとどまり、分析モデルの修正の余地が残されていた。クロスナショナルに移転可能性を高めるためには、たとえば、Williams and Seaman(2001)で指摘された文化的要因を考慮した上で、カナダ、シンガポール以外の国で追試し、クロスナショナルに移転可能な要因の探索が必要である。一方、クロスセクショナルに移転可能性を高めるためには、新たな変数の追加の余地が残されている。その際、定性的研究による発見事項の援用が有効であるかもしれない。

2. について、定量的研究では、管理会計システム・実務が複数採用された場合、それらシステム・実務間の相互関係、または、既存の管理会計システム・実務との相互関係は考慮されていない。しかし、実際には、採用された管理会計システム・実務が単独というよりは、他のシステム・実務と作用して、なんらかの効果(成果)が得られると考えられる。この視点は、より現実にそくした管理会計チェンジの分析のために必要である。

3. について、Libby and Waterhouse(1996)の分析モデルでは、管理会計チェンジを従属変数とするのみで、組織成果との関係は検討されていない。

また, Williams and Seaman(2002)では, 管理会計チェンジの説明変数が少ない。今後は, コンティンジェンシー理論にもとづいた管理会計チェンジの包括的な分析モデルが必要である。また, 組織成果のレベルについては, Williams and Seaman(2002)は部門であるのにたいして, Baines and Langfield-Smith(2003)は事業部である。このように, これらの分析結果を直接比較できないことから, 今後は, 組織成果の分析レベルに応じたそれぞれの研究蓄積も必要である。

4. について, Baines and Langfield-Smith(2003)によると, 高度な管理会計実務へのチェンジを促進したのは差別化戦略へのチェンジのみで, 高度な生産技術ではなかった。高度な生産技術がコスト構造を大きく変化させ, そのことが高度な管理会計実務への移行がすすむというのは, 管理会計研究者の一般的な見解であるが, このことが必ずしも経験的な証拠で示されているわけではない。このことを検証するために, たとえば, 高度な生産技術の導入がすすむ米国企業や日本企業などを対象にした追試が有効であろう。

5. について, 経時的ケース研究が必要になる。経時的ケース研究のための調査手法および分析枠組として, 吉田(2004)は, 制度論的アプローチの可能性を示唆している。近藤(2004), 近藤・吉田(2005)では, 制度論的アプローチにもとづいた原価企画の管理会計チェンジ・プロセスの解明が試みられている。

参 考 文 献

- Abernethy, M. A. and A. M. Lillis(1995), "The impact of manufacturing exibility on management control system design," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, pp. 241-258.
- Baines, A. and K. Langfield-Smith(2003), "Antecedents to management accounting change: structural equation approach," *Accounting, Organizations and Society*. (In Press, Corrected Proof, Available online 25 February 2003,)
- Banker, R. D. , Potter, G. and D. Srinivasan(2000), "Reporting manufacturing performance measures to workers: and empirical study," *Journal of Management Accounting*

- Research*, Vol. 5, pp. 33-55.
- Challahan, C. M. and E. A. Gabriel(1998), "Information in imperfectly competitive markets:a theoretical and empirical investigation," *Contemporary Accounting Research*, Vol. 15, No. 4, pp. 419-455.
- Chenhall, R. H. and K. Langfield-Smith(1998), "The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, No. 3, pp. 243-264.
- Chong, V. K. and K. M. Chong(1997), "Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: a note on the intervening role of management accounting systems," *Accounting and Business Research*, Vol. 27, No. 4, pp. 268-276.
- Cobb, I. , Helliar, C. and J. Innes(1995), "Management accounting change in a bank," *Management Accounting Research*, Vol. 6, pp. 155-175.
- Cohn, W. M. and D. Levinthal(1990), "Absorptive capacity: a new perspective on learning and innovation," *Administrative Science Quarterly*, Vol. 35, pp. 128-152.
- Davila, T. (2000), "An empirical study on the drivers of management control systems design in new product development," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, pp. 383-409.
- Galbraith, J. (1977), *Organizational Design*, Addison-Wesley.
- Govindarajan, V. (1988), "A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy," *Academy of Management Journal*, Vol. 31, No. 4, pp. 828-853.
- Govindarajan, V. and J. Fisher(1990), "Strategy, control systems, and resource sharing: effects on business-unit performance," *Academy of Management Journal*, Vol. 33, No. 2, pp. 259-285.
- Hofstede, G. H. (1980), *Culture's consequences: international differences in work-related values*, Beverly Hills.
- Inkson, J. H. K. , Pugh, D. S. and D. J. Hickson(1970), "Organizational context and structure," *Administrative Science Quarterly*, Vol. 15, pp. 318-329.
- Innes, J. and F. Michell(1990), "The process of changes in management accounting: some old study evidence," *Management Accounting Research*, Vol. 1, pp. 3-19.
- Khandwalla, P. N. (1977), *The Design of Organizations*, New York:Harcourt Brace Jovanovich.
- Kimberly, J. R. and M. J. Evanisko(1981), "Organizational innovation:the influence of

- individual, organizational and contextual factors on hospital adoption of technological and administrative innovation,” *Academy of Management Journal*, Vol. 24, pp. 688-713.
- 近藤隆史(2004),「原価企画の導入に関する予備的考察：ある電気機器メーカーの事例」『経営と経済』第84巻第2号, 1-38頁.
- 近藤隆史・吉田栄介(2005),「制度論的パースペクティブに基づく原価企画の導入と変更の経時的ケース研究」『会計』第167巻第3号, 103-116頁.
- Kren, L. (1992), “Budgetary participation and managerial performance: the impact of information and environmental volatility,” *The Accounting Review*, Vol. 67, pp. 511-526.
- Kren, L. and W. M. Liao(1988), “The role of accounting information in the control of business organizations: a review of evidence,” *Journal of Accounting Literature*, Vol. 7, pp. 280-309.
- Libby, T. and J. H. Waterhouse(1996), “Predicting change in management accounting systems,” *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 1996, pp. 137-150.
- Mia, L. and B. Clarke(1999), “Market competition, management accounting systems and business unit performance,” *Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 137-158.
- Perera, S., Harrison, G. and M. Poole(1997), “Customer-focused manufacturing strategy and the use of operations-based non-financial performance measures: a research note,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, pp. 557-572.
- Perrow, C. (1970), *Organizational analysis: a sociological review*, CA: Wadsworth Publishing.
- Pugh, D. S., Hickson, D. J., Hiningsand, C. R. and C. Turner(1968), “Dimensions of organizational structure,” *Administrative Science Quarterly*, Vol. 13, pp. 65-105.
- Sim, K. L. and L. N. Killough(1998), “The performance effects of complementarities between manufacturing practices and management accounting systems,” *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 325-346.
- Van, de Van A. H. and A. Delbecq(1974), “A task contingent model of work unit structure,” *Administrative Science Quarterly*, Vol. 19, pp. 183-197.
- Van, de Van A. H. and D. L. Ferry(1980), *Measuring and Assessing Organizations*, New York: Wiley.
- Williams, J. J. and A. E. Seaman(2001), “Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26, pp. 443-460.
- Williams, J. J. and A. E. Seaman(2002), “Management accounting systems change and departmental performance: the influence of managerial information and task uncertainty,”

Management Accounting Research, Vol. 13, pp. 419-445.

Yakou, M. and V. P. Dorweiler (1995), "Advanced cost management systems: an empirical comparison of England, France and the United States," *Advances in International Accounting*, Vol. 8, pp. 99-127.

吉田栄介(2003), 「管理会計チェンジ研究の意義」『龍谷大学：経営学論集』第43巻第2号, 100-112頁.

吉田栄介(2004), 「管理会計チェンジ研究のパースペクティブ」『会計』第165巻第3号, 97-108頁.