

# 管理会計における導入研究

—ABC/ABM 研究の展開をふまえて—

梶原 武久

## I はじめに

これまで管理会計の領域においては、新しい管理会計システムや意思決定モデルの開発や提案がなされることがあっても、それらを実際に組織においてどのように導入するのかという問題は重視されてこなかった。これは管理会計システムの革新や導入に関して、技術的な側面が過度に重視され、また導入の問題よりも組織における管理会計システムの選択の方に研究上の重きがおかれてきたためであると考えられる。

しかし、近年、欧米を中心として、管理会計の領域において導入問題に対する関心が高まっている。特に、1980年代の後半から新しい原価計算システムとして注目されている ABC/ABM (Activity-based costing/Activity-based management) に関しては、実証研究も含めて数多くの導入研究が行われている (Cooper et al., 1992 ; Anderson, 1995b ; Innes & Mitchell, 1995 ; Shields, 1995 ; Swenson, 1995 ; Shields & McEwen, 1996 ; Foster & Swenson, 1997 ; Gosselin, 1997 ; Malmi, 1997 ; McGowan & Klammer, 1997 ; Krumwiede, 1998 ; Anderson & Young, 1999)。

このように導入研究が盛んに行われるようになった背景には、「管理会計の遅れ (management accounting lag)」という現象が広く一般的に認識されるようになったことがある。「管理会計の遅れ」とは、理論的に優れているとされ、一般的にもベネフィットが認識されている管理会計システムについて、実務に定着しない、あるいは定着するのに時間がかかるといった現象であり、

ABC/ABM についても多くの論者によって指摘されている（例えば, Innes & Mitchell, 1991, 1995 ; Cooper et al., 1992 ; Cobb et al., 1993）。

そこで本論文では, 近年, 盛んに行われている ABC/ABM の導入に関する先行研究を手がかりとして, 「管理会計の遅れ」という現象の性格, 管理会計における導入研究の特徴や意義, 研究を行う上での課題, さらにその限界などについて考察していく。

## II 導入問題に関する従来の思考と導入研究

### 1 導入問題に関する従来の思考

なぜこれまで管理会計の領域において, 導入問題があまり重視されてこなかったのであろうか。また「管理会計の遅れ」に対しては, これまでどのような説明がなされてきたのであろうか。管理会計における導入問題に関する従来の考え方としては, 技術的思考及び経済的合理主義の2点について指摘することができる。

まず技術的思考とは, 管理会計システムの革新について, 技術的な側面を重視する考え方である。技術的思考によれば, 管理会計システムの革新は, 技術的な革新 (technical innovation) であるとみなされる。そのため管理会計システムの導入を成功させるためには, 何よりも当該システムに関する技術的な知識に精通し, 優れたシステムを設計し構築することが重要であるとみなされる。また組織内部に当該システムに関する技術的な知識の蓄積がないとすれば, 外部のコンサルタントや優れたソフトウェアパッケージを利用することが導入の成功要因であるとみなされる。このような技術的思考によれば, 管理会計システムの導入に失敗したとしても, その原因はシステムの技術的な側面に問題があるとされ, 技術的な問題さえ解決できれば, 導入を成功させることができるとみなされる。このように技術的思考の下では, 「管理会計の遅れ」が純粹に技術的な問題であるとみなされるのである。

ついで, 管理会計において導入問題が軽視されてきた背景にある考え方とし

て、経済的合理主義をあげることができる。経済的合理主義とは、組織が経済合理的な意思決定を行うことによって、管理会計システムの選択を行うという考え方である。例えば、1970年代に管理会計にも大きな影響を及ぼした情報経済学によれば、情報のコストが明示的に考慮され、情報システムの選択は、情報から得られるベネフィットと当該情報を収集するためのコストの両方を考慮して行われるとされる。したがって、仮にある組織において、新しい管理会計システムが採用されていないとしても、その方が当該組織において経済的なメリットが大きいためであるとみなされるのである。

また、同じように管理会計研究に大きな影響を及ぼしたコンティンジェンシー理論 (contingency theory) においては、組織における管理会計システムは、組織の直面している環境や戦略によって規定されるとみなされる。すなわち、組織は環境や戦略によって課されるニーズに応えるために、経済合理的な意思決定を行うことによって、適合的な管理会計システムを採用するのである。また、一旦採用の意思決定がなされれば、導入自体は、合理的なプロセスによって速やかに行われるものと考えられている。

このように情報経済学及びコンティンジェンシー理論といった経済的合理主義の下では、「管理会計の遅れ」がみられたとしても、それは組織の経済合理的な意思決定の結果であるとみなされ、導入自体が問題とされることはないのである。

## 2 従来の思考の限界と導入研究

しかし、技術的思考及び経済的合理主義という従来の思考によって、「管理会計の遅れ」という現象の全てが説明されている訳ではない。この点、まず技術的思考に関していえば、管理会計システムの技術的な側面に問題があるとすれば、優れたソフトウェアパッケージや外部のコンサルタントの専門知識を利用することによって、導入が成功し、「管理会計の遅れ」は解消されるはずである。しかし、実際には、優れたパッケージソフトや外部コンサルタントを利用することによって優れたシステムを設計したからといって、全ての組織が

システムの導入に成功しているわけではない (Cooper et al., 1992)。したがって、優れたシステムを設計し構築することは必要条件ではあるが、十分条件であるとはいえないのである。

また数多くの企業が、現在の管理会計システムに対して不満をもち、新しいシステムのメリットを十分に認識し、導入の意思決定を行ったにもかかわらず、実際に導入するプロセスにおいて、中断したり、あるいは断念したりしている。これらの企業では、経済的な観点から新しい管理会計システムの導入の意思決定が行われたにも関わらず、その後の段階で導入に失敗しているのである。

以上のことは、従来の思考によって管理会計システムの導入が十分に説明がなされないことを示している。このことが「管理会計の遅れ」を生じさせる一つの原因になっているものと考えられ、現在行われている多くの導入研究における共通した問題意識にもなっている。したがって、現在行われている管理会計における導入研究とは、「管理会計の遅れ」に対して技術的思考及び経済合理主義といった従来の思考にとって代わる、もしくは補完するための新たな説明を試み、導入を成功させるための条件を明らかにしようとする研究であるということができる。

### Ⅲ ABC/ABM の基礎概念と導入の現状

#### 1 ABC/ABM の基礎概念

ABC/ABM が提唱されるようになった背景には、今日的な製造環境の下で伝統的原価計算システムによって算定される製品原価が著しく歪められているということが一般に広く認識されるようになったことがある。今日的な製造環境は、FA化やCIM化によって製造原価に占める間接費の割合が著しく増大している。その上、これらの間接費の多くは、必ずしも操業度に比例して増加するわけではなく、製品の異質性や製造プロセスの複雑性によって増加するものである<sup>1)</sup>。したがって今日的な製造環境の下で、操業度関連の尺度によって間接費の配賦を行う伝統的原価計算が適用されれば、生産量の多い製品に対し

ては過大な間接費が、一方生産量の少ない製品に対しては過小な間接費が配賦されることになり、正確な製品原価は算定されない。このように伝統的原価計算システムによって歪められた製品原価情報は、各製品の収益性、セールス・ミックス、外注など経営上の重要な意思決定を誤らせる危険性があることから、その欠点を克服するものとして、ABC/ABMが注目されるようになったのである。

ABC/ABMでは、製造間接費を配賦するためのコスト・プールとして、アクティビティ (activity) という概念が用いられる。アクティビティとは、「顧客のための価値を創造し届けるための特定のタスク」である<sup>2)</sup>。ABC/ABMにおいては、「個々のアクティビティが資源を消費し、製品がアクティビティを消費する」とみなされ、アクティビティ毎に固有のコスト・ドライバーが設定される。

ABC/ABMにおける製造間接費の配賦は以下のような手続きで行われる。まず第1段階として、費目別に認識された製造間接費が、コスト・プールとしてのアクティビティ毎にアクティビティ・コストとして集計される。ついで、第2段階として、集計されたアクティビティ・コストが、アクティビティ毎に設定されるコスト・ドライバーを基準として、各製品に対して配賦される。この点、製造間接費をコスト・プールとしての部門に集計した後で、操業度関連の基準によって製品に配賦する伝統的原価計算とは対照的であるが、コスト・ドライバーが異なるアクティビティ毎に間接費の配賦を行うことによって、より正確な製品原価の算定が可能になるとされる。

以上のように初期の議論においては、間接費の配賦の精緻化を行うことによって正確な製品原価を算定するという点が強調されたが、次第に ABM

1) 例えば、Foster & Gupta (1990)や Anderson (1995a)

2) アクティビティについては階層性が認識される。この点、Cooper (1990)では、工場におけるアクティビティに関して、製品単位レベルのアクティビティ (Unit-level activities)、バッチレベルのアクティビティ (Batch-level activities)、製品維持のためのアクティビティ (Product-sustaining activities)、工場維持のためのアクティビティ (Facility-sustaining activities) という分類がなされている。

(Activity-based Management) として、ABC情報が製品やサービスの価値の改善やコストの継続的な削減等の目的で利用されるようになる。例えば、ABMにおいては、アクティビティ分析を通じて、価値を生み出すアクティビティと価値を生み出さないアクティビティが区別され、後者については改善されるか、あるいは排除される。こうしたアクティビティの改善や排除による成果は、ABC情報によってのみ把握されるのである。

以上がABC/ABMに関する基本的な説明である。ABC/ABMに関する初期の議論は、少数の成功事例に基づく規範的な議論が中心で、また製造企業を想定した議論が多くなされた。しかし、近年ではABC/ABM研究にいくつかの新展開がみられ、本論文で取り上げている導入研究もその中の重要な流れの1つを形成している<sup>3)</sup>。

## 2 ABC/ABM 導入の現状

次に、ABC/ABMの導入の現状についてみていく。まず英国に関して、1990年に英国の管理会計士を対象に実施されたサーベイ調査によれば、ABCを実施しているのは、187社中、11社に過ぎないという結果が示されている (Innes & Mitchell, 1991)。また、その後1994年に実施されたサーベイ調査によれば、現在ABC/ABMを利用しているのは、251社中、49社 (19.5%) と増加しているが、現在利用しているという企業においても、その利用の範囲が限定的であるという調査結果が示されている (Innes & Mitchell, 1995)。

米国の状況に関して、1993年に行われたサーベイ調査によれば、27%の企業が実際にABCを採用しており、38%の企業が今後の採用を考慮しているという結果が示されている (Shim & Sudit, 1995)。一方、Ness & Cucuzza (1995) では、ABC/ABMの導入の意思決定を行った米国企業の10%のみが利用し続けているに過ぎず、他の90%以上の企業は、ABC/ABMの利用を途中で中断するか、もしくは断念していると推計されている。

---

3) ABC/ABMに関する議論の新展開として、ABC/ABMの適用範囲の拡大、規範的理論の実証、導入研究という3つの流れを認識することができる。

以上のことから分かるように、ABC/ABM に関しては数多くの成功事例が報告され、そのメリットが広く認識されているにも関わらず、その普及の速度は必ずしも速いとは言えない。このことが「管理会計の遅れ」として認識されているのである。

#### IV ABC/ABM 導入に関する先行研究

##### 1 ABC/ABM 導入に対する抵抗と行動的・組織的要因

初期の議論において、ABC/ABM の導入の成功要因として重視されたのは、やはり ABC/ABM システムの技術的な側面であった。すなわち、従来の技術的思考に基づいて、ABC/ABM が技術的な革新であるとみなされ、どのようなアクティビティやコスト・ドライバーを選択するのか、他の会計システムとどの程度統合すればよいのか、スタンドアローンによるのか、統合システムとするのか、市販のソフトウェアを利用するのか、それともカスタム・ソフトウェアを利用するのかなど、ABC/ABM システムの技術的な構造や設計が問題とされたのである (Shields, 1995)。

しかし、技術的に優れた ABC/ABM システムを構築したからといって、導入が成功するわけではない。8社のケーススタディを行った Cooper et al. (1992) では、ABC/ABM プロジェクトには、モデルの設計・構築に関わる分析プロセスと分析に基づき実際に行動をとる行動プロセスがあるが、多くの企業が分析のプロセスにとどまっている原因として、ABC システムの設計よりも、考え方や意思決定を変化させるための組織上の準備が不十分であることが指摘されている。また、Shields (1995) 及び Shields & McEwen (1996) においても、これまで技術的な側面が過度に重視されてきたことが、多くの企業が ABC/ABM の導入に失敗している原因であると指摘されている。

そこで、従来の技術的思考に代わるものとして近年注目されているのが、ABC/ABM の導入に対しては様々な抵抗が伴うことから、導入を成功させるためにはそうした抵抗を克服しなければならないという見解である (Shields

& Young, 1989 ; Cooper et al., 1992 ; Argyris & Kaplan, 1994)。ABC/ABMの導入に対して抵抗が伴うのは、管理会計システムの革新が、単なる技術的革新ではなく、組織構造や管理プロセスに関わる管理的な革新 (administrative innovation) であることに関連している (Shields & Young, 1989)。特に、管理会計システムの変更は、個人、製品、プロセスの業績評価に直接的な影響を及ぼすことから、単なるサブシステムの変更にとどまらず、組織全体に対して大きな影響を及ぼす。そのため管理会計システムの変更には、個人、グループ、組織全体など組織の全てのレベルにおいて、強い抵抗を伴うのである (Shields & Young, 1989 ; Argyris & Kaplan, 1994)。また、管理会計システムは、組織内部におけるパワー関係を規定している。したがって、管理会計システムの変更が組織内部のパワー関係に影響を及ぼすために、政治的な理由による抵抗も伴う (Markus & Pfeffer, 1983 ; Malmi, 1997)。

そこでABC/ABMの導入に対する抵抗を克服するためには、導入プロセスにおける行動的及び組織的な要因を上手くコントロールすることが重要であるとされる (Shields & Young, 1989 ; Argyris & Kaplan, 1994)。この点、先行研究においては、ABC/ABM導入の成功に影響を及ぼす行動的・組織的な要因として、以下のような要因が指摘されてきた。

まず、多くの企業において、ABC/ABMに対するトップマネジメントのコミットメントが低いことが、導入が失敗する原因になっている。これはトップマネジメントの支援が得られないことによって、必要とされる人員、時間、資金などの資源が確保できず、またABC/ABMに対する組織的な抵抗を押さえることができないためである。したがって、ABC/ABMの導入に際して、トップマネジメントが十分な資源を確保するためのスポンサーとなり、また従業員を説得し組織的な抵抗を克服するための強いリーダーシップを発揮することが重要な成功要因となる (Shields & Young, 1989 ; Argyris & Young, 1994)。

また、ABC/ABMの利用者である従業員のコミットメントを高めることも重要な成功要因である (Shields & Young, 1989 ; Argyris & Kaplan, 1994)。ABC/ABMの利用者である従業員のコミットメントを高めるためには、



ABC/ABM の必要性とベネフィットに関して、従業員に対して継続的に教育活動を行うことが重要である (Shields & Young, 1989 ; Argyris & Kaplan, 1994)。また、ABC/ABM システムを業績評価及び報酬にリンクさせることも、従業員の行動を変更させ、ABC/ABM に対するコミットメントを高める上で重要であるとされる (Shields & Young, 1989 ; Shields, 1995)。さらに、ABC/ABM 導入プロジェクトに従業員を積極的に参加させることも、彼らのコミットメントを高め、変革のプロセスを促進すると指摘されている (Cooper et al., 1992)。

その他にも、競争戦略とのリンケージ、非会計担当者のオーナーシップ、ABC/ABM 導入の目的に対するコンセンサスと明瞭さ等が、ABC/ABM 導入の成功要因として指摘されている (Shields & Young, 1989 ; Cooper et al., 1992 ; Argyris & Kaplan, 1994 ; Ness & Cucuzza, 1995 ; Shields, 1995)。

導入プロセスにおける行動的・組織的な要因が ABC/ABM 導入の成功の程度に対して及ぼす影響については、多くの実証研究も行われてきた (Shields, 1995 ; Foster & Swenson, 1997 ; McGowan & Klammer, 1997 ; Krumwiede, 1998 ; Anderson & Young, 1999)。例えば、ABC/ABM の導入に関する最初の本格的な実証研究である Shields (1995) では、パッケージソフトや外部コンサルタントの利用等の技術的な要因よりも、トップマネジメントの支援、十分な資源、教育・訓練などが、ABC 導入の成功に重要な影響を及ぼすことが明らかにされている。この研究は、それ以降の研究のベースとされており、ABC/ABM の導入に影響を及ぼすと考えられる様々な行動的・組織的要因が追加されながら、数多くの実証研究が行われている。(Foster & Swenson, 1997 ; McGowan & Klammer, 1997 ; Krumwiede, 1998 ; Anderson & Young, 1999)。

## 2 導入のコンテキストに関する要因

ABC/ABM 導入プロセスにおける行動的・組織的な要因を重視するアプローチでは、導入に伴う抵抗を克服するための導入戦略が重要な成功要因であるとされる。言い換えれば、どのような組織であっても、導入プロセスにおけ

る行動的及び組織的な要因を上手くマネジメントすることによって、導入に対する抵抗を克服し、ABC/ABMの導入を成功させることができると考えられているのである。しかし、ABC/ABM導入の成功に影響を及ぼすのは、導入プロセスにおける行動的・組織的要因だけではない。なぜなら、どのようなコンテキストの下でABC/ABMが導入されるのかということが、ABC/ABM導入の意思決定、導入プロセス、導入に対する抵抗、導入の成功の程度などに対して影響を及ぼすからである (Anderson, 1995b ; Innes & Mitchell, 1995 ; Gosselin, 1997 ; Malmi, 1997 ; Krumwiede, 1998 ; Chenhall & Langfield-Smith, 1998 ; Anderson & Young, 1999)。

まず組織の直面している外部環境が、ABC/ABMの導入や成功の程度に対して影響を及ぼす (Anderson, 1995b ; Krumwiede, 1998)。GM社におけるABC/ABMの取り組みに関してフィールドスタディを行った Anderson (1995b) では、金属スタンピング工場において、ABCが早期に導入された理由として、熾烈な競争によってコスト削減への圧力が強いことや環境の不確実性が高いことが指摘されている。同様に、Krumwiede (1998) においても、製品やプロセスの多様性がもたらす潜在的な原価の歪みや競争環境によってもたらされるABC情報の意思決定有用性が、ABCの導入に対して影響を及ぼすと指摘されている。

また、事業戦略と組織構造がABC/ABMの導入に影響を及ぼす。Gosselin (1997) では、カナダの製造企業のSBUを対象として、事業戦略と組織構造がABCの採用 (adoption) 及び導入 (implementation) に及ぼす影響について調査が行われている。この調査結果によれば、事業戦略に関して、プロスペクター戦略 (prospector strategy) を採用するSBUほど、アクティビティ・マネジメントを採用している程度が高い。これは、プロスペクター戦略を採用しているのが革新的な組織であるために、オペレーション・マネジメント同様に、会計システムにおいても革新を採用する傾向が強いためである。組織構造に関しては、垂直的分化の程度が高いほど、ABCを採用する傾向が強い。またABCの採用の意思決定を行った企業の中で、集権化及び公式化の程度が高

いほど、その導入に成功しているという結果が示されている。

さらに、タスク環境や技術が ABC/ABM の導入に影響を及ぼすようである。この点、ABC/ABM が、しばしば TQM やリーン生産方式と伴に利用されていることが明らかにされている (Anderson, 1995b ; Innes & Mitchell, 1995)。また、Shields (1995) や Foster & Swenson (1997) においても、品質目標とリンクしていることが、ABC/ABM 導入の成功に重要な影響を及ぼすことが明らかにされている。

最後に Malmi (1997) では、フィンランド企業の Sisu 社における ABC 導入プロジェクトのケーススタディを通じて、ABC の導入に対する抵抗は、ABC の実施に伴うコストとベネフィット、組織におけるパワー関係、組織文化など様々な源泉から生じるものであるが、これらの源泉は基本的に構造的なものであることから、導入プロセスの有効なマネジメントが必ずしも導入を成功に導くわけではないことが指摘されている。

### 3 ABC 導入の成功評価

ABC/ABM に関する導入研究の特徴の 1 つは、導入プロジェクトの成功の程度について評価が行われる点である。これまで多くの実証研究では、企業間やプロジェクト間で成功の程度が異なっていることが明らかにされている (Shields, 1995 ; Swenson, 1995 ; McGowan & Klammer, 1997 ; Foster & Swenson, 1997 ; Krumwiede, 1997 ; Anderson & Young, 1999)。

それでは先行研究において、ABC/ABM 導入の成功の程度を評価するために、どのような評価尺度が用いられてきたのであろうか。第 3 節でも述べたように、初期の議論では、ABC/ABM システムによって提供される正確な原価情報によって、経営上の意思決定が改善されるという点が強調された。そのため多くの先行研究において、意思決定に関連する評価尺度が利用されてきた。まず意思決定に関連する尺度としては、ABC/ABM 情報が意思決定においてどれくらい利用されているかという尺度があげられる。この評価尺度によれば、ABC/ABM システムによって提供される情報が利用される程度が高いほど、

より成功の程度が高いとみなされる (Innes & Mitchell, 1995 ; Krumwiede, 1998)。また同様に意思決定に関連するものとして, ABC/ABM 情報の単なる利用ではなく, 情報に基づいてどれくらい行動がなされているかということも成功を評価するための尺度として用いられる。この評価尺度によれば, ABC/ABM システムによって提供される情報によって, その情報がない場合と比べて, 行動の変更の程度がより大きい場合に, 成功の程度が高いとみなされる (Cooper et al., 1992 ; Argyris & Kaplan, 1994 ; Anderson, 1995b ; Shields, 1995 ; Swenson, 1995 ; Foster & Swenson, 1997)。

また ABC/ABM 導入による金銭的なベネフィットに対する知覚も, 導入の成功の程度を測定する評価尺度として用いられる (Shields, 1995)。この場合, 導入の成功の評価者にとって, 情報を収集するコストよりも当該情報からもたらされるベネフィットがより大きいとみなされる場合に, 導入の成功の程度が高いとみなされる。

さらに, ABC/ABM 導入の成功を評価するために用いられているもう1つの方法として, 導入プロジェクトの全般的な成功について, 管理者や従業員等の知覚を測定する方法がとられる。この場合, 成功に関して特別な定義が与えられない。したがって, 評価者はそれぞれの立場に基づき導入の全般的な成功について評価を行う (Shields, 1995)。

しかし, 多くの先行研究の中で, ABC/ABM 導入の成功の程度を評価することの困難性が指摘されている (Shields, 1995 ; Foster & Swenson, 1997 ; Malmi, 1997 ; McGowan & Klammer, 1997 ; Anderson & Young, 1999)。なぜ ABC/ABM 導入の成功を評価することが困難なのであろうか。この点, いくつかの原因が考えられるが, 主要なものとして以下の2つのものがあげられる。

まず, ABC/ABM 導入の成功評価が困難である原因の1つは, ABC/ABM の導入に対して, トップマネジメント, 利用者としての従業員, 会計担当者, システム設計者など, 様々な利害関係者が関わっていることである。これらの利害関係者は, それぞれに異なる目的をもっていることから, 全ての利害関係者が合意しうるような成功尺度を見いだすことが困難なのであ

る。Malmi (1997) では、Susi 社における ABC プロジェクトの事例が紹介されているが、この事例においては同一のプロジェクトでありながら、上級管理者による評価と現場のマネジメントによる評価が異なっていると報告されている。このように同一のプロジェクトであっても、多様な利害関係者間で成功評価が異なる可能性があるにもかかわらず、多くの先行研究では、特定の利害関係者による評価が、導入プロジェクトの評価とされている。

また、ABC/ABM システムが、意思決定以外に、多様な目的のために利用されることも、導入の成功評価を困難にしている。この点、Malmi (1997) では、Susi 社において上級管理者によって戦略的な不確実性をモニターするために ABC システムが利用された事例が報告されている。このケースでは、ABC システムから提供される情報が、何らかの意思決定のために利用されたわけでも、行動の変更がなされたわけでもないにも関わらず、上級管理者は ABC 導入プロジェクトが成功したものと評価している。このケースに基づいて、Malmi (1997) では、ABC/ABM の導入の成功及び失敗の評価に関して、従来の研究において採用されてきた意思決定に関連した成功評価が限定的すぎると批判し、多様な利用方法に照らし合わせて、評価がなされるべきであると指摘されている。

以上のように、ABC/ABM の導入の成功を評価することは容易ではない。こうした ABC/ABM 導入の成功評価の困難性は、導入プロセスにおける行動的・組織的要因及びコンテキスト要因が導入の成功に対して及ぼす影響を特定することを困難にする。しかし、最近の研究の中では、こうした困難性を克服しようとする試みも見受けられる。

興味深い試みの 1 つとして、Foster & Swenson (1997) があげられる。Foster & Swenson (1997) では、先行研究において採用されている多様な成功評価尺度の相互関係を明らかにするという目的で、2つのアプローチ（演繹的分類アプローチと因子分析アプローチ）によって認識された導入の成功評価尺度と導入プロセスにおける行動的・組織的な要因との関係について実証研究が行われている。この研究では、まず演繹的分類アプローチとして、①意思決

定利用 (decision use), ②意思決定行動 (decision actions taken), ③金銭的な改善 (dollar improvement), ④ ABC/ABM の全般的な成功に関するマネジメントの評価という4つの評価尺度が認識され, それぞれについて成功の程度が評価されている。また, 因子分析アプローチとしては, ①意思決定への利用 (decision use), ②製品・顧客への適用 (product/customer applications), ③職能・管理者への適用 (function/manager application), ④管理者グループによる成功の知覚 (manager group success perception) という4つの要因が認識された。この調査を通じて, どのような尺度によって導入の成功を評価するかによって成功の程度が異なること, それらの評価尺度間の相関関係も多様であること, 採用される成功尺度によって, 各要因が成功に及ぼす影響が異なっていることなどが明らかにされている。この調査は, 多様な成功尺度とそれに影響を及ぼす要因との関係及び多様な成功尺度間関係を明らかにしている点で重要な意義をもっていると考えられる。

もう1つのアプローチは, 導入プロセスにおける行動的・組織的要因及びコンテキスト要因以外に成功評価に影響を及ぼす要因を明らかにしていくことである。これまでの研究の中で, 導入プロセスにおける行動的・組織的要因及びコンテキスト要因以外の要因が, 導入の成功に対して影響を及ぼすことが明らかにされている (Anderson, 1995b ; Malmi, 1997 ; McGowan & Klammer, 1997 ; Krumwiede, 1998 ; Anderson & Young, 1999)。このことが行動的・組織的要因及びコンテキスト要因が成功に及ぼす影響を明らかにしていく上で障害となってきた。そこで, いくつかの研究においては, 行動的・組織的要因及びコンテキスト要因以外の要因を明示的に考慮しながら分析が行われている。

まず ABC/ABM 導入の成功の程度に対して評価を行う人々の属性が影響を及ぼす。例えば, 上述した Susi 社の事例では, 同一の ABC プロジェクトに対して, 上級管理者と現場管理者の成功に関する知覚が異なっていると報告されている (Malmi, 1997)。また, Foster & Swenson (1997) や Anderson & Young (1999) の実証研究においても, 部門管理者による評価と管理者グループによる評価が異なっていることが示されている。

ついで ABC/ABM 導入のプロセスの成熟度が影響を及ぼす。GM 社における ABC 導入の取り組みについてフィールドスタディを行った Anderson (1995b) では、導入プロセスを 6 つのステージに区別し、個人の属性、組織的要因、技術的要因、タスクの属性、外部環境等が、各ステージに及ぼす影響が調査され、各要因が及ぼす影響は、導入の各ステージ毎に異なっていることが明らかにされている。また、こうした導入プロセスの成熟度による影響は、Krumwiede (1998) による実証研究においても確認されている。

## V 管理会計における導入研究の意義・方法論・限界

### 1 「管理会計の遅れ」と導入研究

ABC/ABM 導入に関する先行研究からも明らかなように、新しい管理会計システムの導入は、技術的な革新のみならず、管理的な革新としての側面を有しているために、様々な抵抗を伴う。そのため仮に新しい管理会計システムの導入の意思決定が行われたとしても、従来の技術的思考及び経済合理主義が想定するように、必ずしも速やかな導入が行われるとは限らない。すなわち「管理会計の遅れ」は解消されないのである。現在行われている導入研究は、「管理会計の遅れ」に対して従来の思考に代わる新しい説明を与え、新しい管理会計システムの導入を成功させるための条件を明らかにしてくれる。この意味において、管理会計における導入研究は、「管理会計の遅れ」を解消していく上で重要な意義をもっていると考えられる。

管理会計システムの導入を成功させるための条件を明らかにしようとする研究は、成功要因識別型研究とプロセス記述型研究に大別することができる。成功要因識別型研究とは、管理会計システムの導入の成功に影響を及ぼす要因を特定していくタイプの研究であり、先行研究の多くがこのタイプの研究に含まれる (Shields, 1995 ; Swenson, 1995 ; Foster & Swenson, 1997 ; McGowan & Klammer, 1997 ; Krumwiede, 1998)。管理会計システムの導入を成功させる上で、導入の成功に対して何が重要な影響を及ぼすのかということ認識するこ

とは大切である。なぜなら管理会計システムの導入を行おうとする管理者に対して、導入を成功させるために何に注目すればよいのかについて有用な示唆を与えてくれるからである。

しかし、こうした成功要因識別型研究が万能というわけではない。この点、Malmi (1997) においては、ABC 導入に関する成功要因識別型研究 (factors model と呼ばれる) の欠点として、次の2つの点が指摘されている。まず第1の欠点として、成功要因識別型研究では、管理者が情報を収集し活動を統制するために有している代替的で補完的な情報の収集方法が見過ごされることが指摘されている。通常、管理者は取りまく不確実性を削減するために、非公式なものも含めて多様な方法によって情報収集を行っている。したがって、管理者が既にどのような情報源を有しているかということが、新しい管理会計システムの導入に対する態度に影響を及ぼすと考えられる。しかし、これまでの成功要因識別型研究では、そうした代替的な情報源の存在や影響が明示的に認識されてこなかった。

もう1つの欠点は、成功要因識別型の研究において、導入プロセスにおける多様な利害関係者の存在が見過ごされる点である。上述したように先行研究の多くが、導入の成功について特定の利害関係者のみによる評価によっている。そのため従来の成功要因識別型研究においては、特定の利害関係者の成功評価に影響を及ぼす要因が認識されとしても、他の利害関係者の成功評価やそれに影響を及ぼす要因についてはほとんど考慮されてこなかったのである。

このような成功要因識別型研究の欠点を補完すると考えられるのがプロセス記述型の研究である。プロセス記述型の研究とは、フィールドリサーチなどによって特定の導入プロセスで起こる出来事を詳細に記述していくアプローチであり、先行研究としては Anderson (1995b) や Malmi (1997) などが含まれる。

プロセス記述型の研究には、次のようなメリットがあると考えられる。まずプロセス記述型研究を行うことによって、単に成功要因を識別するだけではなく、導入プロセスが進展していく中で、多様な要因がどのように相互作用をするのかについて記述することが可能になる (Anderson, 1995b)。また、プロセ



ス記述型の研究を通じて、管理会計システムの導入プロセスにおける多様な利害関係者の存在を明示的に認識することが可能になる。このことが、導入プロジェクトの成功について、より包括的に評価することを可能にするとともに、管理会計システム導入に伴う抵抗について理解を深めることに役立つと考えられる (Malmi, 1997)。

しかし、フィールドリサーチを中心とするプロセス記述型研究にも、外部妥当性が低く一般化が困難であるなどの欠点がある。そこで成功要因識別型の研究とプロセス記述型の研究が相互補完的に行われることが望ましいと考えられる。

## 2 新しい管理会計システムの開発と導入研究

管理会計における導入研究は、管理会計システムの導入を成功させるための条件を明らかにするだけではない。なぜなら管理会計システムの導入を研究対象とすることによって、当該システムに関する新しい知識が生み出されるからである。導入研究のこうした役割は、特に、新しい管理会計システムの開発を行う上で重要な意味をもっている。新しい管理会計システムの開発に果たす導入研究の役割に関しては、ABC/ABM やバランス・スコアカードなど革新的な管理会計手法の開発と普及に関わった経験をふまえながら、イノベーション・アクション・リサーチ (Innovation Action Research) という研究アプローチを提唱している Kaplan (1998) の以下のような議論が参考になる。

従来の社会科学やマネジメント研究の多くの場合、研究者は既存の現象や手法に関する理論を開発し検証するために、第三者的な立場からその現象や手法について記述を行ってきた。しかし、イノベーション・アクション・リサーチにおいて、研究者は既存の現象を記述するにとどまらない。研究者は、コンサルティング的な立場から、何らかの問題を抱えている組織とともに、その問題の解決に取り組む。また研究者は、その過程の中で積極的な介入を行い、現状に対して変化を与え、組織が問題を解決するための新しいアイデアを生み出すことの手助けを行う。さらに研究者は、生み出されたアイデアを組織が有効

に導入するために、チェンジエージェント (change agents) としての役割を果たすことが期待される。こうしたイノベーション・アクション・リサーチの下で、研究者は現状を所与として記述を行うのではなく、現状を作り変えることによって、それまでなかった新しい現象を作り出していくのである。

イノベーション・アクション・リサーチは、①革新的な実務の観察と記述、②革新に関する言及、③ジャーナルや書籍での公開、④新しい組織への当該コンセプトの導入という4つのステップからなるサイクルを繰り返すことにより実施される。このサイクルの中で、導入研究に関連するのは、特定の組織で生み出された革新的なアイデアが他の組織に対して導入される第4番目のステップである。このステップには、いくつかのメリットがあるが、その中の1つとして、新しいアイデアに関する新しい学習の機会が提供される点が指摘されている<sup>4)</sup>。この点、Kaplan (1998)では、ABC/ABM 開発に関する以下のような事例が紹介されている。初期の段階においては、ABC/ABM の役割として正確な製品原価情報の提供が重視され、またコスト・ドライバーとしては、段取りや注文といった取引ドライバー (transactional drivers) が利用されてきた。しかし、他の組織に適用する過程において、製品だけでなく顧客が原価対象とされるようになったこと、またコスト・ドライバーに関して、取引ドライバーのみならず、時間ドライバー (duration drivers) や強度ドライバー (intensity drivers) などの分類がなされたことなど、ABC/ABM 理論における重要な部分が付け加えられたのである。

以上の議論からも明らかのように、管理会計システムの導入プロセスは、当該システムに関する学習機会を提供してくれる。特に、まだ開発されたばかりの新しい管理会計システムについては、他の組織への導入の過程で、当該システムの重要な部分に関する知識が付け加えられる可能性がある。管理会計のレ

---

4) このステップのこの他のメリットとしては、ある組織で生み出された革新的なアイデアが他の組織においても妥当性をもつのか検証できること、組織がアイデアを有効に導入するための条件が明らかにされることがあげられている (Kaplan, 1998)。

リバンスロストが指摘される中で、新しい管理会計システムの開発を行う上で導入研究の役割が今後ますます重要になってくるものと考えられる。また、導入を通じて新しい管理会計システムを開発していく上では、1つのサイトに縛られることなく、複数の組織における導入プロジェクトに関与することができる研究者が大きな役割を担うものと考えられる。

### 3 導入研究の前提と限界

導入研究は、管理会計システムの導入を成功させるための条件を明らかにしてくれるが、現在行われている導入研究に限界がないわけではない。以下では、現在行われている導入研究の限界について考察を行うが、そのためにはまずそれらの研究において、暗黙のうちに前提とされている点について検討しなければならない。

一般に、組織が管理会計システムを導入するプロセスは、当該システムの評価がなされ、採用 (adoption) の意思決定がなされるまでの段階と、それ以降の実際に導入 (implementation) が行われる段階に大別される。この点多くの先行研究では、採用の意思決定が行われた後の導入の段階に主要な関心がおかれてきた。これは多くの導入研究において、管理会計システムの採用の意思決定がなされたとしても、組織的な抵抗によって、必ずしも速やかな導入がなされるとは限らないという点が問題とされてきたからである。

しかし、このように導入の段階が注目される一方で、管理会計システムの採用の意思決定に関しては、十分な関心が払われてきたとは言えない。そのためこの段階については、暗黙のうちに従来の思考である経済的合理主義が前提とされてきたと考えられる。つまり、導入研究の多くが、組織の経済的な動機によって、管理会計システムの導入が行われることを前提としているのである。

しかし、実際には、組織の経済的な動機以外の要因によって、管理会計システムの導入が行われる。この点、Malmi (1999) では、イノベーションの普及及び組織変革における先行研究に基づきながら、管理会計の普及を説明するパースペクティブとして、①経済的選択 (efficient-choice)、②強制的選択

(forced selection), ③ファッション (fashion), ④ファッド (fad) という4つのものが指摘されている。これらのパースペクティブは、それぞれ以下のような特徴をもっている。

まず経済的選択のパースペクティブによれば、組織が経済的な動機によって管理会計システムを導入するとみなされる。この場合、組織は、環境変化によってもたらされる業績ギャップを解消するために、合理的な意思決定を行い適切な管理会計システムを導入するのである。

また、強制的選択のパースペクティブによれば、政府機関等による強制によって管理会計システムの導入がなされるとみなされる。この場合、組織には強制された管理会計システムを導入する以外の選択肢はなく、組織の意思に関わらず導入がなされる。

ファッション・パースペクティブによれば、コンサルティング会社、ビジネススクール、マスメディア等の流行を作り出す組織 (fashion-setting organizations) が、管理会計システムの普及に対して大きな影響を及ぼすとされる。この場合、強制的選択の場合と比較して、強製の度合いは小さい。

最後にファッド・パースペクティブによれば、組織は他の組織を模倣することによって、管理会計システムの導入を行うとされる。このパースペクティブによれば、不確実な環境において、組織は正当性を確保するため、あるいは競争企業が競争優位を獲得するリスクをなくすために、他の組織において採用されている管理会計システムを模倣するとされる。

Malmi (1999) では、フィンランドにおける ABC/ABM の普及に対して上記の要因がどのような影響を及ぼすのかについて調査が行われ、普及の段階によって4つの要因が及ぼす影響が異なっていることが明らかにされている。例えば、普及の初期の段階で導入を行った企業においては、経済的選択によって導入が行われるが、次の段階では、コンサルティング会社等が重要な影響を及ぼす。また、それ以降の段階では、模倣と経済的選択が重要な役割を果たすことなどが明らかにされている。

このように組織の経済的な動機以外の要因によって、管理会計システムの導

入が行われるとすれば、「管理会計の遅れ」についてもこれまでとは異なる解釈が可能となる。これまで多くの導入研究では、経済的な動機によって管理会計システムの導入が試みられるにも関わらず、組織的な抵抗によって導入が阻害されることが、「管理会計の遅れ」の主要な原因であると考えられてきた。すなわち、「管理会計の遅れ」とは、当然導入されるはずの経済的にメリットをもつ管理会計システムが組織に導入されない現象であり、当然ながら解消すべきものであるとみなされるわけである。

しかし、組織の経済的な動機以外の要因によって、管理会計システムの導入がなされるとすれば、経済的なメリットがあるからといって、必ずしもその管理会計システムが導入されるわけではない。したがって、経済的なメリットをもつ管理会計システムが導入されないという意味での「管理会計の遅れ」は問題とされることはない。そのため仮に「管理会計の遅れ」がみられたとしても、必ずしも解消すべき対象とみなされることはないのである。

以上のように考えてくると、現在行われている導入研究の「管理会計の遅れ」を解消する上での役割について、一定の限定を設ける必要があることが理解される。すなわち、現在行われている導入研究が、「管理会計の遅れ」を解消する上で重要な役割を果たし得るのは、組織の経済的な動機に基づいて管理会計システムの導入が行われる場合に限定されるのである。

## VI むすびにかえて—日本企業とABC/ABM

本論文では、近年、管理会計の領域で関心が高まっている導入研究に関して、特にABC/ABMの導入に関する先行研究を参考にしながら考察を行ってきた。現在行われている導入研究は、「管理会計の遅れ」に関して、技術的思考や経済的合理主義といった従来の思考に代わる新しい視点をもたらし、管理会計システムの導入を成功されるための条件を明らかにしてくれる。また、特定の管理会計システムが複数の組織に導入されるプロセスを観察することは、当該システムに関する新しい知識を生み出すための学習の機会を提供してくれ

る。したがって、管理会計における導入研究は、組織の経済的な動機によって導入が行われることを前提としているという一定の限界があるとはいえ、今後ますます重要になってくるものと考えられる。

最後に、今後の課題として、日本企業におけるABC/ABMの普及に関して、若干の言及を行いむすびにかえることにする。現在ABC/ABMを本格的に導入している日本企業は必ずしも多くない。これまで日本企業においてABC/ABMが導入されない理由に関しては、JITやTQCを中心とする日本企業の製造現場においては、非財務的な尺度が重視されることから会計情報に対するニーズが低いこと、また既に日本企業の多くでは、直課などを通じて精緻な間接費の配賦がなされているために、ABC/ABMを導入して間接費の配賦計算の精緻化する必要性が小さいことなどが指摘されてきた。つまり、日本企業のニーズにABC/ABMが必ずしも適合しないという経済的観点から説明がなされてきたのである。

しかし、多くの日本企業が長期的に低迷している主要な原因が、オペレーショナルな製造現場よりも、研究開発、製品開発、物流や流通、マーケティング活動、間接部門等にあり、またそうした領域でのABC/ABMの有用性が指摘されていることを考慮すれば、日本企業においてABC/ABMが一定の役割を果たしうるものと考えられる。すなわち、ABC/ABMは、日本企業においても一定の経済的メリットをもっていると考えられるのである。

このように考えると、日本企業においてABC/ABMが導入されない理由を経済的な観点から説明するだけでは必ずしも十分とは言えない。つまり、日本企業の経済的動機以外の要因が影響を及ぼしている可能性があるのである。そこで日本企業におけるABC/ABMの導入に関して、組織の経済的動機以外の制度的な要因も含めながら分析を行うことが今後の重要な課題となると考えられる。

〔付記〕本論文は文部省科学研究費助成金（奨励研究A）による研究成果の一部である。

## 参 考 文 献

- Anderson, S. W. 1995a. Measuring the impact of product mix heterogeneity of manufacturing overhead cost. *The Accounting Review* (July) : 363-387.
- Anderson, S. W. 1995b. 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.
- Anderson, S. W., and S. M. Young 1999. The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems. *Accounting, Organizations and Society* (24) : 525-559.
- Argyris, C., and R. S. Kaplan. 1994. Implementing new knowledge : The case of activity based costing. *Accounting Horizons* (September) : 83-105.
- Chenhall, R. H., and K. Langfield-Smith 1998. Adoption and benefit of management accounting practices : an Australian study. *Management Accounting Research* (9) : 1-19.
- Cobb, I. J. Innes, and F. Mitchell. 1993. Activity-Based Costing Problems : The British Experience. *Advances in Management Accounting* : 68-83.
- Cooper, R. 1990. Cost classifications in unit-based and activity-based manufacturing cost systems. *Journal of Cost Management* (Fall) : 4-14.
- Cooper, R., R. S. Kaplan, L. S. Maisel, E. Morrissey, and R. M. Oehm. 1992. *Implementing Activity-Based Cost Management : Moving From Analysis to Action*. Montvale, NJ: Institute of Management Accountants. (KPMG ピート・マーウィック/KPMG センチュリー監査法人訳『ABC マネジメント革命—米国企業を再生させたコスト管理手法—』日本経済新聞社, 1995年)
- Foster, G, and M. Gupta. 1990. Manufacturing overhead cost driver analysis. *Journal of Accounting and Economics* : 309-337.
- Foster, G., and D. W. Swenson. 1997. Measuring the success of activity-based cost management and its determinants. *Journal of Management Accounting Research* (9) : 109-141.
- Gosselin, M. 1997. The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society* 22 (2) :105-122.
- Innes, J., and F. Mitchell. 1991. ABC : A survey of CIMA members. *Management Accounting* (U. K.) (October) : 28-30.
- Innes, J., and F. Mitchell. 1995. A survey of activity-based costing in the U. K.'s largest companies. *Management Accounting Research* (6) : 137-153.
- Kaplan, R. S. 1998. Innovation action research : creating new management theory

- and practice. *Journal of Management Accounting Research* (10) : 89-118.
- Kaplan, R. S., and R. Cooper. 1998. *Cost & Effect : Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston, MA : Harvard Business School Press.
- Krumwiede, K. R. 1998. The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors. *Journal of Management Accounting Research* (10) : 239-277.
- Malmi, T. 1997. Toward explaining activity-based costing failure : accounting and control in a decentralized organization. *Management Accounting Research* (8) : 459-480.
- Malmi, T. 1999. Activity-based costing diffusion across organizations : an exploratory empirical analysis of Finnish firms. *Accounting, Organizations and Society* (24) : 649-672.
- Markus, M. K., and J. Pfeffer. 1983. Power and the design and implementation accounting and control systems. *Accounting, Organizations and Society* (8) : 205-218.
- McGowan, A. S., and T. P. Klammer. 1997. Satisfaction with activity-based cost management implementation. *Journal of Management Accounting Research* (9) : 217-237.
- Ness, J. A., and T. G. Cucuzza. 1995. Tapping the full potential ABC. *Harvard Business Review* (July/August) : 130-138.
- Raffish, N. 1991. How much does that product really cost? *Journal of Cost Management* (March) : 36-39.
- Shields, M., and S. M. Young 1989. A behavioral model for implementing cost management systems. *Journal of Cost Management* (Winter) : 17-27.
- Shields, M. 1995. An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research* (Fall) : 148-166.
- Shields, M., and M. A. McEwen. 1996. Implementing activity-based costing systems successfully. *Journal of Cost Management* (Winter) : 15-22.
- Shim, E., and E. Sudit. 1995. How manufacturers price product, *Management Accounting* (UK) (Fall) : 37-39.
- Swenson, D. 1995. The benefits of activity-based costing to the manufacturing industry. *Journal of Management Accounting Research* (7) : 167-180.