

管理会計の変化のプロセスに関する研究

—Burns & Scapensによる英国企業の事例と分析モデルについて—

頼 誠

I はじめに

ScapensやBurnsらは、管理会計システムや実務は、組織のルールやルーチンを構成するという立場から、管理会計の変化を概念化するための制度的フレームワークを作ろうと試みた。そのフレームワークは、行動と制度の関係を明らかにしようとしており、管理会計の変化を進化論的にみている点に特徴がある。

彼らのモデルは、動態的モデルであり、新しいマネジメント実務がどのようなプロセスを経て生じてくるのかということを説明しようとしている。これは、これまでの管理会計ではあまり議論されてこなかった観点である。この制度理論に基づいたモデルを紹介することが本稿の第1の目的である。

Burnsらは、英国におけるマネジメント・アカウンタントの役割の変化、英国の企業における管理会計の変化を事例をあげて説明している。¹⁾ この英国における管理会計実務の変化について紹介するのが第2の目的である。

彼らは一つの企業の中での変化を説明しているのではあるが、彼らのモデルは、グローバル化の進展により各国の管理会計がどのようなプロセスを経て変化していくのかを説明するための手がかりを提供してくれる。換言すれば、管理会計の国際比較（なぜ日本と海外で異なるのか）や海外移転の問題（なぜ、在外子会社では、必ずしも本社と同じマネジメントを行えないのか）を考察するための理論的フレームワークを提供してくれるだろう。しかしながら、彼ら

1) \$wpm40, p.2.; \$wpm70b1.; 英国の研究の特徴として、なぜこの問題にこのようなアプローチをとるべきかということについて徹底的に議論する傾向がみられる。例えば、Burns (2000) には、管理会計研究におけるさまざまなアプローチについて詳細な検討が加えられている。我々にはそのような方法論の研究が不足しているように思える。

のマイクロ・モデルには、限界があることを認識しておく必要がある。つまり、経験的研究や仮説検定には利用できないモデルである。だが、事例研究は、アンケート調査による研究と補完的關係にあると筆者は考える。そこで、彼らの研究の意義について考察するのが、本稿の第3の目的である。

II 英国における管理会計の変化とアカウンタントの変化

1. 変化を引き起こす要因

Burnsらによれば、管理会計に変化を引き起こした要因としては、第1に、経済的要因（市場のグローバル化、競争の激化）がある。これによって、市場志向・顧客志向という考え方が重視されるようになった。第2に、技術上の変化（情報システム、生産方法）があった。第3に、組織形態の変化（core competenciesの強調）つまり、自社がもつ独自の企業力は何かということに注目して、ダウンサイジングやアウトソーシングが盛んに行われるようになった。これに伴うマネジメント構造における変化である。組織のフラット化、チーム労働の採用である。²⁾

2. 英国における管理会計の変化

では、管理会計上、どういう変化がみられたのか。

第1に、情報技術の進歩である。データベース・システムにより、さまざまなユーザーに多様な情報を提供することができるようになったこと。

第2に、会計知識の分散である。必ずしもアカウンタントの資格をもっていないが、コストや財務数値に関する知識をもち、会計情報にアクセスし、それを分析、利用できる人間が増加したという。これは情報技術の進歩に負う所が多いと思われる。

2) \$wpml22d, p.2. 組織の変化・・・彼らの事例によれば、組織形態も別個のビジネス・ユニットとサービス機能をもった機能別に組織化された事業から、プロセス・ベースの形態の組織（注文から商品の発送まですべての行動に責任をもつプロセス・リーダーがいる）へ変化した（\$WPM70,p.5）。この新しい組織で分離している機能は、ファイナンス、IT、品質管理であった。

第3に、予算の変化である。予算が、3ヶ月、6ヶ月などのローリング予測として設定され、上から押しつけられる数値ではなく、個別の部門や職能からの情報のインプットにかなり依存して作成されるようになった。

第4に、戦略的なフォーカスである。多くの企業で非財務的な業績尺度の利用の増加も含めて、より幅広い指標が使用されるようになってきている。マネジメント報告書が、毎月開催される経営会議のために準備されるが、その数字は、行動が戦略の結果にどうという影響を与えたかということで評価されるとい³⁾う。

第5に、マネジメント・アカウンタントの役割に関する変化である。この変化は、上述の第1から第4の点と密接な関係をもつ。そして、こういった変化は、トップダウンよりもボトムアップ的なマネジメントの可能性、現場の知識の活用、ヒエラルキー間と部門間の境界の垣根を低くするという意義があると思われる。では、マネジメント・アカウンタントの役割とマネージャーの行動にどのような変化が観察されたか。

マネージャーは、自分の行動領域に関してより大きな情報の責任をもつようになり、アカウンタントから情報を得るのではなく、パソコンでデータベースから情報を引き出すようになる。アカウンタントも報告書作成のために情報をデータベースから引き出したり、マネージャーと協働する中で得るようになってきている。つまり、アカウンタントは、「情報の提供者」から「情報の利用者」「設計・メンテナンスを行う者」へと役割が変化してきている。

また、アカウンタントは、組織内で会計教育をしたり、種々の部門と一緒に働くことに多くの時間を割いている。つまり、アカウンタントは会計職能のメンバーであるので、特定の部門の行動が他の部門に対してどのような影響を及ぼすかといったことに関する助言ができ、職能を越えた広い視野で部門間を調整する役割を果たしていると考えられる。⁴⁾

3) Ibid, p.5.「戦略的フォーカス」を、どのような意味で使用しているかは必ずしも明らかではないが、顧客の観点から製品を評価し、競争者との関係で原価を見積もり、長期計画や企業戦略の定式化を行う観点をいうのだろう。

4) \$wpm70b1.p.4., コーポレート・コントローラーからビジネス・アナリストへ：マネメ

Burnsらが調査したヘルスケア製品を販売している企業の事例では、情報技術の進歩（取引の記録と処理のコンピュータ化）により、会計職能の人数は減少傾向にある。しかし、その一方でハイブリッドなアカウンタントが出現した。彼らは、会計の知識と営業機能や事業の営利本位のプロセスについての深い知識との両方をもっている。彼らはプロセス・マネジャーと少なくとも週に3日一緒に働き、プロセス・リーダー(受注から商品の配達まで全活動に責任をもつ)の隣にオフィスをもっている。

このようなマネジメント・アカウンタントに必要なのは、財務的問題に関する専門的知識、事業内容に関する理解、マネジメント・チームの他のメンバーと協働する能力である。アカウンタントは、幅広い訓練と経験に基づき、会計情報をもっと広い情報に関係づけねばならない。また、管理会計の限界も知⁵⁾ている必要があるという。

さて、以上が英国における管理会計の変化の一部である。こういった変化のすべてを説明できるかは、現段階では必ずしも明らかではないけれども、Burnsらは以下に述べるようなフレームワークとモデルを提案している。

Ⅲ 制度的フレームワーク

伝統的知識では、管理会計は経営計画と統制のための情報を提供するシステムである。この考え方は、新古典派経済学の企業理論に基礎をおいている。しかし、新古典派経済理論は、ある均衡状態から別の均衡状態へ移行するプロセスを分析するためには有用ではないことから、Scapensらは制度理論を基礎においている。

彼らは、管理会計システムと実務は安定したルールとルーチンを構成しているという仮定から出発している。この理論は、「ルールに基づいた行動」と

マネジメント・アカウンタントの重要な役割は、より広い（戦略的）コンテキストの中で財務数値を解釈し、重要な非財務的測定尺度にそれらに関係づけることである。アカウンタントは、経営上の業績、財務的結果の解釈、事業の戦略的方向づけに関してマネージャー達をまとめる役割を果たす（\$wpm122d）。

5) \$wpm70b1, p.6., \$wpm122d,p.3., \$wpm70b1,p.6.

「ルーチンな組織システム」および「実務」という形で具体化された安定性を強調するだけではなく、ルールとルーチンは変化しうることを認識している。ただし、このフレームワークは、個々の組織内部での変化に関するものである。

すなわち、管理会計はルーチンだと考えられ、潜在的に制度化された組織の実務である。制度化によって、管理会計は、時間がたつて、特定の組織における「当然とみなされている考え方と行動方法」(taken-for-granted ways of thinking and doing)⁶⁾を支持するようになりうると考えられている。

まず、彼らのモデルで使用されている「概念」について説明する。

Scapensらは、管理会計実務は制度を形成し、逆に実務は制度によって形成されうると考えている。Scapensの定義では制度とは「思考や行動の決められた習慣の生産と再生産を通して、人間の行動を型にはめ、首尾一貫性をもたせるもの⁷⁾」である。

しかし、制度(institutions)は、人間の行動(action)を習慣化するプロセスを通して進化していくものである(行動は制度を生み出し、制度は行動を構造化する)。

個人は、習慣やルーチンがあるからといって、必ずそれらに従うというわけではないし、いつも合理的な行動をとるわけではない(たとえば、利用できる代替案すべての中から主観的期待効用が最大になる代替案を選択するというわけではない)。そこで、集団の行動を調整し首尾一貫性をもたせるためにルールが必要になる。「ルール」とは、代替案を明確に評価することから生まれたものであって、行動の度に代替案を評価する手間とコストを回避するためのものである。ルールが設定され、繰り返しルールに従ううちに、行動は計画的なものとなる。また、「暗黙知」に基づいた行動となるかもしれない(つまり、フォーマルな計算をせずに、どの製品が儲かるかということを経験的な勘に基づいて意思決定するなど)。このようなルールに基づいた行動が「ルーチン」⁸⁾となる。

6) Burns, et al. (1999) pp.2-4.

7) Burns, et al. (1998) p.3.

8) Ibid.p.4.

ルールとは変更されないものではない。ルーチンになるプロセスにおいて、以前に公式化されたルールは、そのグループがそのルールを履行するのに相互に受入ることのできるやり方を模索する中で修正を加えられるかもしれない。

例えば、新しい予算編成手続きが、予算編成マニュアルに記載される一組のルールの形で定義され得るとする。ある組織が別の組織に吸収合併される場合に、前者は吸収合併する後者の手続きを標準手続きとして受け入れさせられるかもしれない。しかし、新しいルールが履行される際に、意図的あるいは無意識な修正が行われるかもしれない。

ここで「意図的な変更」とは、吸収された組織内部での抵抗があったり、その組織の独特の状況があるための変更のことである。「無意識の変更」は、ルールが誤解されたり、直面する状況にあわせて明確に立案されていない場合に起こるかもしれない。⁹⁾

たとえば、「予算編成の手続き」は、ルーチンとなり、每期、再生産され新しい組織メンバーに伝えられるとする。ルールが決められると、その実行を通じてルーチンが発生する。しかし、そのプロセスは逆行する場合もある。

さまざまな形の組織行動においては、オリジナルのルールとはかけ離れていたり、あるいは明確なルールという形をとらないルーチンが出現することもある。このようなケースでは、ルールという形で（例えば、手続きマニュアルといった形で）ルーチンを取り決めるかもしれない。

これにより、重要なスタッフがいなくなってもその知識が失われることはなく、新しいスタッフの訓練が容易になり、さらに、その変更に対してなんらかのコントロールができる。ここで、ルーチンからルールが作られる。ルールとルーチンの間に双方向の関係が想定される。

要するに、ルールは「公式的手続きを記述したもの」であり、ルーチンは「実際に利用されている手続き」である。ルールは、普通、事例が変わると変更される（不連続に個別に変わる）ものであるが、ルーチンは再生産され続ける時、繰り返し変化する可能性がある。

9) Burns, et al. (1999) pp.7-10.

管理会計においては、ルールとは「手続きのマニュアルという形で述べられる公式的管理会計システム」からなる。一方、ルーチンとは「利用されている会計実務」である。したがって、管理会計実務は手続きマニュアルに描かれたシステムを再生産（複製）したものにはなっていないかもしれない。¹⁰⁾

IV 行動と制度

Scapensは、Giddens(1984)に基づき「システム」と「構造」とを区別している。「システム」は、人間の行為を通して時間と空間を越えて再生産される、似ていると認識される「社会的実践」を構成している。これに対し、「社会的実践」を「システム」に結びつけるのが「構造」である。システムは行動から導き出される「構造」をもっているという。

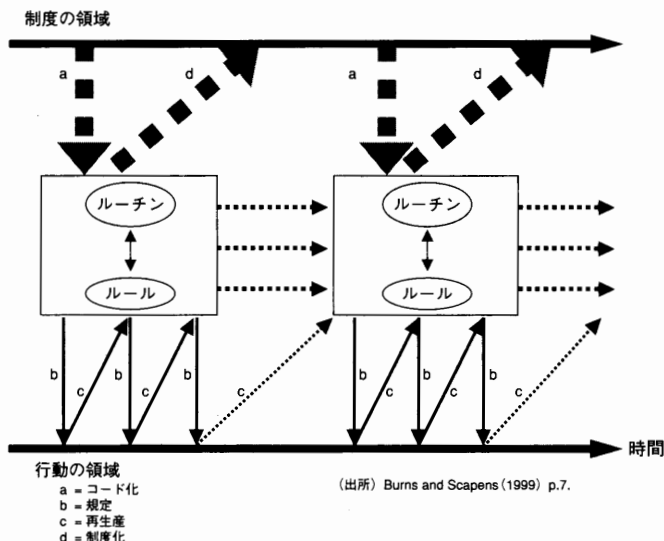
制度は社会集団の行動の結果である。制度は、普及し永続性をもつ考え方や行動方法（システム）として定義され、それは、あるグループの習慣や人々の慣習の中に埋め込まれているという（構造）。行動と制度との関係を分析するために、制度は、行為者と彼らの適切な行動と諸関係の範疇（種類）を確認する「共有された当たり前の前提」として定義される。¹¹⁾

制度は規範的客観的特徴をもっており、特定の社会集団の中で期待される行動パターンを定義している。しかし、すべての行動パターンが等しく制度化されているのではない。（制度が）行動に影響力をもつか否かは、どれくらいの期間、どれくらいの範囲の人に受け入れられるかによって左右される。それは、ちょうど、言語に似ている。すなわち、ことばは、現実には必ずしも文法というルールどおりに話されるわけではなく、話し手の属している集団の話し方という行動（いわばルーチン）の変化に応じて発展していく。Scapensらは、管理会計を研究するにあたっての構造化論の有用性を議論し、管理会計は3つの次元における構造化の様式として理論化されうるといふ。しかし、構造化論は

10) Ibid., pp.4-5.

11) Burns, et al. (1998) p.6.; ギデンズについては、ギデンズ (1992), 那須 (1997) 等を参照。ただし、Burnsは、ギデンズのモデルは管理会計の変化を説明するには限界があるとして、新たなモデルを展開している。

行動が制度化されるプロセスを直接扱っているわけではないので、管理会計実務の研究の基礎として利用するのは困難であるとして、Burnsらは、制度化の動態的モデルを提案している。



第一図 制度化のプロセス

Scapensが提示しているモデルは、経験的研究や仮説検定に利用するためのモデルではない。このモデルの目的は、主として管理会計の変化のプロセスを解釈するためのケース・スタディーに利用できる分析概念を記述し説明することである。

このモデルは、共時的 (synchronic: 言語を時代毎に区切り、史的背景を排除して研究する場合にいう) 要素と、通時的 (diachronic: 言語事実を史的に縦断して記述研究する場合にいう) 要素を結合している。

制度は、共時的に (一定の時点において) 行動 (action) を形成し、行動は、制度を通時的に (時の経過に伴い累積的に影響することを通じて) 生み出し、再生産する。制度の領域 (institutional realm) における変化のプロセスは、行動の領域における変化よりも長いサイクルである。

彼らのモデルでは、その変化を以下のような4つのプロセス(a,b,c,d)に分けて説明している。

第1のプロセスは、「制度の原理」を「ルール」と「ルーチン」へ変換するコード化(encoding)のプロセスである。現行のルールとルーチンを形成したり新たに作り直そうとするプロセスである。このプロセスは、たとえば、パワーをもつトップ・マネジメントが部下の管理者の行動を監視するために「管理会計システム」というルールを設定し、特定の形式の会計情報を得ようとする場合にみられる。

第2のプロセスは、規定(enactment)のプロセスである。それは意図的な選択を伴うが、たいていの場合、モニターと「こうされるべきだ」という暗黙の知識が適用される。ルールとルーチンを規定する(enacting)のは行為者(actors)である。新しいルールやルーチンが現存の意味や価値に挑戦するような内容で、行為者が十分な「パワー資源」(地位や権限、財力)をもっているならば、enactmentのプロセスは抵抗を受けるかもしれない。しかし、外部の変化(技術の進歩や乗っ取りの危機)がない場合には、以前に受け入れた取り決めは変更されにくい。こういう意味で、ルーチンは変化を妨げうる。

実際の手続きは、様々な組織メンバーによって展開され作り変えられる。その場合、現行の制度やルーチンと両立するような管理会計の変化は、それらと矛盾する変化よりもはるかに起こりやすい。しかし、どちらの場合でも新しく出現してくるルーチンは現在のルーチンや制度から影響を受ける。

第3のプロセスは、反復的行動が引き起こすルーチンの再生産である。これには「意識的な変更」と「無意識の変化」とがある。

「意識的な変更」は、行為者達が現在のルールとルーチンに集団で異議を唱えるのに必要な資源を集めることができる場合に起こりうる。他方、ルーチンの遂行を監視するシステムが存在しなかったり、ルールやルーチンが十分に理解されず受け入れられていない場合には「無意識の変化」が起こるかもしれない。

第4のプロセスは、ルールやルーチンを制度化するプロセスである。ルール

やルーチンは、個人の行動を通じて再生産されてきた。このプロセスは、行動のパターンを特定の歴史的状況から切り離す。その結果、ルールやルーチンは、規範的特性と事実上の特性（quality）をもつことになる。それらの特性は、さまざまな個人の利害とそれらの関係を曖昧にしている。

以上のようにして、ルーチンは制度化される。つまり、ある物事はこうなされるのが当然だと受け入れられる。制度とは、特定の社会集団にとって適切な行動を表す「当然の前提」であり、「ルーチン」は制度のローカルな実例を示すものである。制度は広く深く受け入れられるほど行動に影響を与え、変化にあらう力が働きがちになる。

「制度」は、物事がこう行われるのが当然なんだという前提を意味する構造的な特性である。この「当然の前提」は、ルールやルーチンを形成し制約し、行為者の意味や価値やパワーを規定する。制度は、個人や集団の理解や知識の中に存在しており、「制度」はルールやルーチンよりも抽象的である（矢印の点線¹²⁾）。（一組のa,dに対し、複数のb,cが行われる）。

ルールが課され、ルーチンが確立されてルールは実行される。逆にルールはルーチンから発生することがある。ルールやルーチンの設定や再生産は時間の経過につれて続き、また、不連続な変化も起こるかもしれない。

新しいルーチンの内容は、変わり行く制度の特性と、現在のルーチンの再生産との両方（a,cの矢印）から影響を受けるということである。

ここで、このモデルを分析フレームワークに用いたのが以下の事例である。

V CHAMの事例

彼らは、Becksという小規模化学薬品会社をとりあげている。製品は、キャプティブ・プロダクツ（captive products）と呼ばれる、少数の固定客（製薬会社等）向けの製品と、マルチ・クライアント・プロダクツという、不特定多数向け製品である。

キャプティブの方は、通常5年以上の長期契約を結んで販売しており、もう

12) Burns, et al. (1998) pp.8-10 ; (1999) pp.7-10.

けが大きい代わりに、契約更新してもらえない保証はない。しかも、この製品を生産するためには、他の生産に転用できない特殊な専用設備が必要である。すなわち、ハイリスク・ハイリターンである。

当初、貢献利益（＝売上高－材料費で計算）でみた①と②の比率は80：20で、これが「当然の前提」であった。そして、製品開発部門（PDD）の仕事のほとんどは、キャプティブに関するものであった。研究活動は、キャプティブが優先されていたということである。また、内部報告書、取締役会での議論、毎日の生産報告などについてルーチンが成立している。

ところが、1980年代の終わり頃、キャプティブの2つの大きな契約が解約され、契約更新はなされなかったために、キャッシュ・フロー不足による重大な資金繰りの問題が起こった。これは、「環境の重大な変化」であり、管理会計を変化させる要因である。

このような事態に対処するために、取締役会は、キャプティブを減らし、マルチを増やす（50：50にする）という戦略をとることにした。事業戦略における変化である。その結果、製品開発部門は、キャプティブからマルチの開発に多く携わるようになった。

ビジネスの性質、効率性、産出高、貢献利益の重要性の性質に関する前提が共有化され、営利本位の考え方、「結果志向」が組織に浸透させようと試みられた。つまり、結果志向とは、開発される製品は、必ず市場で売れるものでなければならない（収益を生み出さなければならない）こと、また、貢献利益についての規則的な報告と会話が日常的に行われるようになったことを指す。

しかし、1993年までには、このような「前提条件」と「結果志向」は、製品開発部門には浸透していないことが明らかになった。研究開発部門では、研究のための研究ばかりをやっている、また、良い結果がでるかどうかは運次第という状態で、製品開発部門の「前提条件」は、事業収益に対して貢献することではなかった。また、必ずしも計算しなくてもどの製品が儲かりそうかわかるという暗黙の了解が存在していたのかもしれない。そのため、キャプティブの契約終了時にマルチの新製品開発ができていない可能性が高いということで、

製品開発部門に責任システムを導入することになった。開発プロジェクトに優先順位をつけ、開発を急がせることになった。これが、先ほどのモデルの「ルールの設定」に相当すると思われる。

けれども、システムは、製品開発部門のメンバーに、ほとんど影響力をもたなかったばかりか、主任化学者とマーケティング部長とのコンフリクトの源泉となってしまった。この弊害のために、結局、製品開発部門についての会計報告書は廃止された。

つまり、全社的に、ビジネスの性質、効率性、産出高、貢献利益の重要性の性質に関する前提を共有することが意図され、組織構成員は個別の製品の貢献利益を知るようになった。営利本位の考え方、「結果志向」が組織に広範囲に浸透した。けれども、製品開発部門においては、これに対する強い抵抗があり、ルールは設定したものの、結果的に、製品開発部門内の「ルーティン」や「制度」¹³⁾には、ほとんど変化がなかったのである。

VI 研究の意義

本稿では、第1に、BurnsやScapensらの研究を基に、最近の英国の企業における管理会計の変化の一部を紹介した。変化を引き起こす要因は日本企業にも共通するものであり、英国企業における新しい実務は日本企業では珍しくもない実務ともとれる。英国企業が日本企業のマネジメントの影響を受けていることは厳然たる事実であり、彼らが述べている英国企業における変化もそのような証拠としてとらえることはできないだろうか。しかし、一見同じようにみえる現象が実は異なっている可能性もある。前述のような傾向が多くの英国企業においてみられるのかどうかは不明であるけれども、興味深い発見を含んでいる点で、彼らの研究を評価したい。

第2に、我々も一つの研究方向として、制度理論に基づいたモデルを出発点¹⁴⁾

13) Burns, \$wpm122d, pp.9-10.; Burns, wpm1975, pp.19-43.

14) Burnsは、Burns(2000)では、管理会計の文献において頻繁に利用されてきた3つの制度理論のアプローチについて説明している。それらは、新制度社会学、新制度経済学、旧制度経済学である。この中でも、彼らの研究目的には旧制度経済学が最も有用であるという。

にして「管理会計の変化のプロセス」を分析するというアプローチをとることを提案したい。それは、以下のような理由による。

- ① 最適解を求める研究は多いが、最適解が示す状態へ近づくのにはどうすればいいのかという問いに対して、明確な解答を与えてくれる研究は少ないからである。変化のメカニズムを研究することは、変化を引き起こす「原因と結果」を「手段と目的」とに置きかえることにより、最適条件へ接近する方法を発見できる可能性がでてくるだろう。¹⁵⁾
- ② 日米のマネジメントの比較を試みる研究の多くは、平均値的な傾向をみるものである。日米比較の調査の結果について、なぜそのような相違がでているのかについて、必ずしも十分な統計的分析と解釈が加えられているとは言い難い。¹⁶⁾そこで、ミクロ的に、かつ、どういうプロセスを経て、管理会計の実践に違いが出てきているのかという理由を事例研究の積み重ねによって明らかにしていくというアプローチが意義をもつ。

とはいえ、筆者は、アンケート調査を軽視するわけではない。ここでいうアンケートに基づく研究とは、仮説を設定し、研究をデザインし、多数の企業にアンケート調査を行い、得られたデータを分析して様々な要因間の関係を発見し、仮説を検証するという研究のことである。このような研究は、科学的方法に則っている点で意義がある。そして、ミクロモデルに基づくフィールド・ス

15) Burnsらの主張は、必ずしも最適状態を実現することを意図していない。彼らは「組織のルールやルーチンとして管理会計を概念化することは、理論上の合理的な意思決定者のためにデザインされたいわゆる最適な技術よりも、実際に役に立ちうる管理会計の知識、概念、技術、システムなどに、研究者が焦点をあてることができるようにするべきである。」と述べている (Burns, et al.(1999)p.24.)。例えば、ABCが、理論上、直接労務費法による間接費の配分よりも合理的であるとしても、それが使用される組織と使用されない組織があるのはなぜか、といった問題に対して解答を与えてくれる研究が必要である。それは、実務上、すでに別の技法で同様の効果をあげているから必要ないのかもしれない。あるいは、導入上のコストが障害になり、セカンド・ベストのツールで十分なのだということであるのかもしれない。そのような説明がつけば、机上の空論に陥ることなく、現実可实现な管理会計のツールの開発なり、その利用の仕方について議論できる。

16) Brannen, M.Y.,et al. (1999) p.77.では、批判的見解が示されている。管理会計分野でも、アンケートに基づく国際比較研究は山ほど行われているが、少なくとも小林哲夫教授、谷武幸教授、上埜進教授、加登豊教授、岩淵吉秀助教授、中川優助教授、李建先生らによって行われてきた実証研究については、必ずしもこのような批判は妥当ではない。

タデーは、マクロモデル、例えばコンティンジェンシー理論に基づく分析を補完・補強するものである。

③ 現実の企業では、同じ環境条件下にある企業が同じ管理会計ツールを使用しているという保証はない。各々違った歴史をもち、活動している経営環境も経営者の経営理念も組織形態も異なっている。その企業で何が問題になっており、どのような経営実践が行われているか、なぜ、ある企業の実務が通説と異なるのかということに関して、個別の理由を知るためにはフィールド・スタディーが欠かせない。

Burnsらの研究では、企業の実務で特定の管理会計情報の利用の仕方が定着できなかった理由を、ある程度確認できた点で評価できよう。

第3に、彼らの研究をとりあげた理由を、筆者の研究課題と関連づけることによって述べておきたい。

管理会計の変化に影響する要因の一つにグローバル化がある。筆者が彼らの研究をとりあげたのは、各国管理会計が他の国の会計（さらには、企業の組織、業務内容、社会など）にどのように影響を及ぼしているかというプロセスの研究に役立つと考えるからである。

例えば、現地の日系企業を調査した研究は、アンケート調査やインタビュー調査により数多く行われている。けれども、なぜ現地の日系企業では日本国内と同じ実務が行われておらずハイブリッド化されているのかが、まだ十分に解明¹⁷⁾されていない。

また、ある国の管理会計ツールを他の国へ移転しようとしても、使い方が相違したり、適用に時間がかかったり、全く使用されなかったりする。彼らのアプローチは、その理由を説明するためにも利用できる可能性がある。

ただし、組織外の社会的、経済的、政治的制度や社会を認識する必要性は理解されているものの、彼らがいう「制度」の内容は、主として各組織に特有の組織内のルールやルーチン¹⁸⁾のことを指している。

17) 安保 (1994) ; Liker, J., et al.(1999)McMann, P. J.(1995).

18) Burns, et al. (1999) p.22.

国籍が異なると、政治的、経済的、文化的要因、歴史、制度などが異なるために管理会計の使い方、目的が異なる。これらの外部的要因がより重要であると考えらるならば、管理会計実務が各国において異なる理由を解明するためには、コンティンジェンシー理論のようなモデルを利用することが有用であろう。

最後に、管理会計の変化のプロセスの研究を実際に行う上での問題点として、長期間にわたる企業の観察を必要とするという時間的・コスト的問題と、企業の協力を得ることができるかという問題点のあることを指摘して筆を置くことにしたい。

(付記)本稿で紹介している主要論文は、今年初めに後藤実男教授を通じてE-mailで入手した未公開の数編の論文、資料を中心にしています。したがって、参考文献の引用を表す記号とページはフロッピーに入っていたファイル名であり、年号の不明なものが含まれています。また、本稿は日本会計研究学会関西西部会での報告をもとにしております。質問とコメントを賜りました小林哲夫教授、上埜進教授、コメントを下さいました古田隆紀教授、後藤実男教授、浅田孝幸教授に感謝致します。本稿は、英国における研究の紹介と研究の出発点を示したにすぎません。「会計の分散化と統一化」という学会統一論題のテーマに即し、より広い観点から、国により管理会計の使い方が異なる理由と、国籍にかかわらず普遍的な管理会計ツールが存在すること、変化のプロセスについては、別稿において論じる予定です。

【主要参考文献】

- Brannen, M. Y., et al., *Recontextualization and Factory-to-Factory*, Liker, J., W. Fruin and P. Adler (ed.), *Remade in America*, Oxford Press, Oxford, 1999.
- Bromwich, M. and Dr. A. Bhimani, *Management Accounting: Pathways to Progress*, CIMA, 1994.
- Burns, J., *The Dynamics of Accounting Change: Inter-Play Between New Practices, Routines, Institutions, Power and Politics*, \$wpm1975.
- Burns, J., M. Ezzamel and R. W. Scapens, *Management Accounting Change in the UK*, Manchester School of Accounting and Finance, \$wpm122d.
- Burns, J., and R. Scapens, *Conceptualising Management Accounting Change: An Institutional Framework*, 1998.
- Burns, J., and R. Scapens, *Conceptualising Management Accounting Change: An*

Institutional Framework, 4wpm27c0, 1999.

Burns, J., and R.W. Scapens, The Changing Nature of Management Accounting and the Emergence of 'Hibrid' Accountants, \$wpm70b1.

Scapens, R.W. The Changing Nature of Management Accounting, \$wpm7be8.

Burns, J., Institutional Theory in Management Accounting Research: The Past, the Present, and the Future, School of Accounting and Finance, University of Manchester, UK, March 2000.

Liker, J., W. Fruin and P. Adler (ed.), Remade in America, Oxford Press, Oxford, 1999.

McMann, P.J. and A.J. Nanni, Jr. Means Versus Ends: A Review of the Literature on Japanese Management Accounting, Management Accounting Research, 6, 1995.

安保哲夫編『日本的経営・生産システムとアメリカ』ミネルヴァ書房, 1994年。

アンソニー・ギアンズ著, 友枝敏雄他訳『社会理論の最前線』ハーベスト社, 1992年。

那須壽『クロニクル社会学』有斐閣, 1997年。

Processes of Management Accounting Change; Case Studies of UK Companies and Analytical Model by Burns and Scapens

Makoto Yori

This paper is an introduction of a study of management accounting change by Burns and Scapens. They are primarily concerned with the intra-organizational processes of change, and their institutional framework is simple and useful for case studies.

They conceptualize management accounting as organization rules and routines. This makes it possible for researchers to find management accounting techniques, systems, and the ways, etc. which are useful in practice, but which are not necessarily the optimal techniques.

I evaluate their studies and I propose to adapt their model in order to explain the differences of the usage of the management accounting information and the process that management accounting of each country changes in the wave of globalization.