

GRADUATE SCHOOL OF BUSINESS ADMINISTRATION

KOBE UNIVERSITY

ROKKO KOBE JAPAN

Discussion Paper Series

管理会計システムの導入がもたらす組織変革プロセスの研究 究：(株)飯田における ABC 導入の質的研究

松尾 貴巳
大浦 啓輔
新井 康平

<論文要旨>

本論文の目的は、ABCシステムの導入によって、組織構成員の解釈のあり方にどのような経時的な変化が生じたのかという組織変革プロセスを解明することにある。具体的には、1997年にABCに基づく利益管理システムを導入した株式会社飯田を分析対象とし、その導入プロセスにおける組織成員の行為や解釈をインタビュー調査によって明らかにしている。分析には、「解凍」・「変化」・「再凍結」という伝統的な組織変革モデル（レビンモデル）を再構成した新装レビンモデル（Isabella, 1990）を採用し、ABCの導入プロセスを検証した点に本論文の意義がある。加えて、理論的あるいは技術的に優れていると考えられる管理会計システムの導入がいとも簡単に実施されるのではなく、組織構成員がどのように戸惑い、苦悩し、拒否反応を示し、そして各自がそれをどのように受容していったのかというプロセス自体をありのままに記述するために、質的な研究方法を採用した点に本論文のもう一つの意義がある。

<キーワード> ABC（活動基準原価計算）、導入研究、組織変革、質的研究

A Study of Organizational Change Process: Implementing ABC in the Wholesale Company

Takami Matsuo
Keisuke Oura
Kohei Arai

Abstract

The purpose of this paper is to the clarification of the organizational change process what change took place in the way of the interpretation of the organization member in consequence of the implementation of the ABC system. We analyzed that Iida Ltd. where the profit management system based on ABC was introduced in 1997, and the organization member's behavior and interpretation in the implementation process are clarified by the interviews. The Conceptual Model by Isabella(1990) that renew Lewin Model, a traditional organizational change model "unfreeze", "change", and "re-freeze" is adopted and verified in the analysis. Additionally, another meaning of this paper is in the point to have adopted a qualitative research method to describe the implementation of the management accounting system thought to be theoretically and technically excellent is not executed very easily, furthermore, how the organization member were puzzled, suffered, and rejected, and each one received it in the truth.

Key Words

ABC,(Activity-based costing), Implementation study, Organizational change, Qualitative research

1. はじめに

ABC/M（活動基準原価計算・管理）をはじめ、管理会計技法として優れているといわれる革新的な管理会計システムは、その有用性に関する研究者たちの主張にもかかわらず、実務での導入には困難が伴うことが多い（谷，2004）。様々な管理システムを成功裏に導入するための要因を探求し、あるいは導入が失敗する要因を探求し、管理会計実践に有用なインプリケーションをもたらそうとした一連の研究は「管理会計システムの導入研究（implementation study of management accounting systems）」と呼ばれている。

本論文は、国内外で進展してきた導入研究の一つに位置づけられるだろう。既存の導入研究が導入の各ステージにおける成功／阻害要因の変数間の関係に注目してきたのに対して、本論文では、これら導入ステージにおける組織成員の「行為」に注目する。より具体的にいえば、本論文の研究目的は、質的な研究方法を採用することによって、実際の管理会計システムの導入とこれに対する態度や解釈といった一連の組織成員の行為がどのような対応関係にあるのかを明らかにする、ということである。この研究目的を達成するために、本論文では次のように議論を進める。まず、本節の残りでは先行研究をレビューし、残された課題としてシステム導入における質的な記述の必要性を指摘する。第2節では、本論文で採用する分析枠組みを述べる。第3節では、具体的な研究方法が示され、第4節では調査結果が明らかにされる。第5節では調査結果についての議論が行われ、第6節では本論文のインプリケーションと限界を示す。

以下では、既存の導入研究についての簡単なレビューを実施し、本研究が解決を目指す研究課題を明らかにする¹。

そもそも導入研究は1980年代から行われてきたのだが（例えば、Shields and Young(1989), 加登(1989)など）、これらが一つの研究領域として認識されたのは、JMAR（*Journal of Management Accounting Research*）の1995年号に掲載された3本の論文の貢献が大きいといえる（Anderson,1995: Shields,1995: Swenson,1995）。これらの研究は「経験的研究方法の今日的役割」を明らかにする上での例示として上埜(1997)に引用されているように、後の管理会計研究に重要な影響を与えることになる。また、それと同時に、これら3本の論文が示した導入研究の方法は、梶原・窪田(2004)が主張する導入研究の三つのタイプと一致してもいる。導入研究の三つのタイプとは、Shields(1995)のような「導入の促進／阻害要因の解明」、Anderson(1995)のような「導入プロセスの解明」、そしてSwenson(1995)のような「導入成果の評価」というタイプの研究である。

本論文の研究目的にとって注目すべきは、「導入プロセスの解明」型の研究である。このタイプに属する研究は、いずれも導入プロセスをいくつかのステージに区分している点特徴的である。例えば、GMにおけるABCの導入プロセスを経時的に調査したAnderson(1995)は、導入ステージを「開始」、「採用」、「適応」、「受容」という各段階に区分して分析した。また、Krumwiede(1998)はABCの導入ステージ毎の促進／阻害要因を明らかにしようとしたサーベイ研究であるが、「開始」、「採用」、「分析」、「受容」、「制度化」、「統合システム化」という各段階を設定している。これら、導入段階の設定と、各段階において導入に影響を与える要因の探求こそが「導入プロセスの解明」に関する

既存研究の特徴であるといえる。

既存研究が依拠してきたステージ区分は、主に情報システムに関する導入プロセスの分析枠組みであるが（例えば、Kwon and Zmud, 1987; Cooper and Zmud, 1990）、その起源は Lewin(1947)で提唱された組織変革の分析モデル（以下、レビンモデルと略称）に求められる。レビンモデルとは、変化の過程を「解凍(unfreezing)」、「変化(change)」、「再凍結(refreezing)」という三つの段階に区分する分析モデルである。Lewin が提唱した古典的な分析モデル以降も多くの組織的な変革についての研究が蓄積されたが²、その多くは Lewin の提示したコンセプトに基礎をおいていた (Isabella, 1990)。

Anderson(1995)や Krumwide(1998)に代表される「導入プロセスの解明」型の既存研究は、情報システム導入研究から導かれた研究成果をもとに、導入に影響を与える変数の特定を意図している³。つまり、これらの研究は、導入プロセスの観察を通じて、導入ステージの移り変わりを明らかにすること自体に目的があるのではなく、それぞれのステージに関して、それまでの先行研究から抽出された変数が、組織に対するシステムの導入にどのように影響を及ぼしているかを明確にすることにある。経営学全般の研究方法論に強い影響を与えた Numagami(1998)や沼上(2000)の分類に従えば、「変数システム」という立場にたって導入研究を実施しているといえる。これら研究の目的は、より一般化の高い変数間の法則を発見し、その法則をシステム導入に有効に活用しようというものである。しかし、ABC/M という固有の管理会計システムの導入プロセスの解明においては、「変数システム」型研究とは異なるアプローチを採用する意義も存在する。つまり、導入ステージの変化を規定している「行為者の意図や解釈」の記述を通じて、導入ステージの移り変わり自体を分析し、導入プロセスを検討するアプローチである。ABC/M の導入を「情報システムの導入」として捉えるのではなく「ABC/M の導入」という固有の管理技法として捉え、その導入プロセスにおける状況の構成を深く探索することにも、管理会計システムの導入プロセスの研究上意義があるといえる。また、「行為者の意図や解釈」は ABC/M の認識や行動の分析に通じているという点で、導入成果の評価を考察するうえでも有意義であると考えられる。

本論文の研究目的においては、変数システム間の関係を明らかにする量的研究方法よりも質的研究方法がより重要となるだろう。量的研究は数量的に検証可能な変数にのみ注目するという点で現実をあまりにも簡略化してしまうのであるが、それ故に簡略化は常に質的研究による複雑化によって補完される必要がある（沼上, 2000, pp.238-239）。なお、管理会計研究における質的なフィールドスタディの方法論上の要点は、Ahrens and Chapman(2007)にまとめられている。彼らによれば、管理会計研究における質的なフィールドスタディは「フィールドというドメインにおいて、質的な方法論を採用することによってデータを収集した研究」と定義されている。そして、研究ドメインとして選択された「フィールド」とは、研究者が特定のリサーチサイトや行為者と密接に関連できる「コンタクトゾーン (contact zone)」と捉えられている。本論文での質的なフィールドスタディも、以上のような定義を満たしているといえる⁴。

本論文では、導入された管理会計システムに関係する行為者がどのような意図や行為そのものを展開していったのかを把握することにより、導入／阻害要因のような変数の

関係ではなく行為の連鎖としての導入プロセスを明らかにすることを旨とする。主要な研究対象は、導入ステージそのものというよりは、各導入ステージを通じた行為の連鎖である。そのためには、Andersonらが主張するステージモデルの枠組みに則って、かつ行為者の意図や行為そのものを分析可能な枠組みを採用する必要がある。以下の第2節では、これら条件をみたすIsabella(1990)によって提案された「新装レビンモデル」の概要を明らかにする。

2. 分析枠組み

本節では、前節で指摘された管理会計システム、特にABC/Mの導入研究における質的研究の必要性という残された課題を解決するために、本論文で採用する理論的な分析枠組みを提示する。

Shields and Young(1989)や加登(1989)によって会計システム利用の「障害要因」の問題が提起されたことが契機となり、管理会計研究において会計システムの導入や実施における組織的・行動的側面が注目されはじめた。90年代以降、国内外で展開された導入研究では、一連の導入プロセスを複数のステージに区分し分析するという、ステージモデルを採用している点に特徴がみられる(Anderson, 1995; Krumwiede, 1998)。このように導入プロセスをいくつかのステージに区分することは、管理会計システム導入という経時的かつ複雑な現象を分析するために有用な一つのアプローチであった(梶原・窪田, 2004)。

先行研究の残された課題であり、本論文における研究課題でもある、会計システムの導入における行為の連鎖としての組織成員たちの解釈過程の経時的な変化を明らかにするために、本論文では、マネジャーの組織変革におけるイベントの解釈過程について多くの導入研究が採用してきたレビンモデルと関連付けて再構成したIsabella(1990)による「新装レビンモデル」⁵を分析枠組みとして採用する。

新装レビンモデルの概要は、以下の表1の通りである。このモデルでは、レビンモデルによる組織変化の3段階プロセスは、マネジャーの解釈の段階の移行期と捉えられている。ここではマネジャーの解釈の段階として「予期 (Anticipation)」、 「確定 (Confirmation)」、 「頂点 (Culmination)」、 「事後 (Aftermath)」の4段階が想定されている。以下では、これら新装レビンモデルの各解釈の移行期を整理する。

一つ目の段階である「予期」は、正式な変革の発表以前の断片的な噂などでマネジャーたちが変革についての予想をする段階である。二つ目の段階である「確定」は、マネジャーたちが変革を事実として認識しているものの、思考の方法が従来の延長に過ぎない段階である。レビンのいう変化のステージにありながら、何らかの認識の変更を促すイベントが発生するまでマネジャーたちは変化したシステムを従来の考え方から理解しようと努めるのである。これに対して、解釈変化を促すようなイベントが発生して以降は、三つ目の段階である「頂点」へと移行する。マネジャーは従来とは異なる認識の方法により、現象を解釈し再構築しようとするのである。その後、マネジャーたちの解釈

の段階は四つ目の段階である「事後」へと移行する。全体として組織に生じた変化について事後的に内省し、マネジャーたちは変革そのものの評価を行ったり、勝者と敗者を判断したりする。

表 1：新装レビンモデルにおけるマネジャーの解釈のあり方

変化の過程	解凍		変化		再凍結
解釈のキッカケ	未解決問題の発表		イベントの発生		派生的な問題の発生， 時間的な経過
個人化のキッカケ	「このイベントは自身に一体どのような意味があるのか」		「このイベントは自身の仕事に一体どのような意味があるのか」		「このイベントは全体としてどのような意味を持つのか」
解釈の段階	予期	確定	頂点	事後	
解釈のもととなった現実	噂，雑多な情報， 観察	従来からの説明，過去の同様のイベントの参照	繰り返しの主張， 象徴化	結果，勝者と敗者， イベントの功罪	
解釈の方法	収集	標準化	再構築	評価	
思考の方法	進行につれて考える	従来どおり考える	修正された考え方を 用いる	批判的に考える	

出典：Isabella(1990), p.32 の Figure.1 より。

「新装レビンモデル」を採用する意義として以下の2点である。1点目は、Lewin(1947)の分析レベルがグループのレベルだったのに対して、新装レビンモデルは、本論文の研究課題の解明のために必要となる個人レベルの分析を実施するためのフレームワークが提示されていることである。そして2点目は、導入ステージの移行について分析可能である、ということである。後者の意義については、ア priori にステージ区分がされている分析枠組みに依拠してきた点に既存研究の限界がみられることに起因する。なぜなら、管理会計システム導入において、導入プロセスのステージが「なぜ」あるいは「どのように」変化していくかについての明確な答えは従来の分析枠組みからは明らかにされないからである。それに対して、本分析枠組みはステージ変化の根拠を組織構成員の解釈の変容に求めることが可能となる。

もし、新装レビンモデルがある程度の一般性をもっていたとしたら、管理会計システムの導入プロセスにおいても、このモデルに従うようなマネジャーの解釈の経時的な変化が観察できると考えられる。本論文では、先行研究ではほとんど分析対象とならなかった ABC 導入におけるマネジャーの会計システムから提供される情報についての解釈の変化を、これら新装レビンモデルに基づいて探索することとする。これは、変数記述システムとしての既存の導入研究とは異なり、管理会計システム導入に直面した個人の

行為の変化を探求するという行為記述システムとしての導入研究に他ならない。

3. 調査デザイン

本研究の出発点は、管理会計システムの導入に伴う組織変革のプロセスにおいて、組織構成員がどのような認識や解釈の変化あるいは行動の変化を経験しているのか、という行為の連鎖が解明されていないという問題にある。調査対象企業は、近年 ABC が導入されており、かつ、ある程度そのシステムが定着している企業が望ましい。そのため本調査では、1997 年に ABC に基づく利益管理システムを導入した近畿地方の酒類卸売業最大手の株式会社飯田（以下、(株)飯田と略称）における導入プロセスを対象としたインタビュー調査を実施した。

本調査は、2006 年 8 月 21 日に(株)飯田の取締役社長である飯田豊彦、常務取締役の杉本眞佐樹、管理部スタッフの林寛之そして本論文執筆者の一人である松尾貴巳の間で研究についての初回の打ち合わせを行った。その後、9 月 13 日より共同執筆者である大浦啓輔、新井康平を加えてインタビューを実施した。インタビューの主要な情報提供者は以下に述べる 9 名であり、それぞれ 1 時間～3 時間程度のインタビューを実施した。また、客観的なデータ収集を行うために出来る限り多くの調査協力者が必要となる。そのため、各支店におけるインタビュー時には、支店長個人に対するインタビューに先立って、営業担当者全員（各支店毎に 7, 8 名）を対象とした情報交換の場を設け、1 時間程度の聞き取りを行った。そして、2007 年の 5 月 11 日には部長クラスの社員数名を対象に調査結果の内容確認と意見交換を行った⁶。

なお、(株)飯田では 1997 年に ABC に基づく利益管理システムが導入された。そのため、以下の表 2 には、インタビュー現在の所属だけでなく、1997 年の導入時点での所属も記載している。

表 2 のように、本調査では研究者が何度も調査対象企業に赴き、組織の多様な階層に属するスタッフからの聞き取りを行なうことによって、調査データの客観性を保持することに努めた。インタビュー方法は、事前にある程度の質問項目を決めて行ったが、場合によっては情報提供者の語りに合わせて自由に聞き取りを行うという半構造化インタビューの形式を採用した。これは、研究者がインタビューイを誘導することなく、彼らの語りを重視することによってインタビュー内容のバイアスを回避することを意図している。なお、社長以外の各インタビューは全て飯田豊彦代表取締役不在の場で行なった。

また、インタビューイの 1997 年の導入当時の役職を考慮して、導入当時から現在にかけての利益管理システムの導入の節目の時期に関する項目、その当時のシステムに対する認識を問う項目、そして現在の営業活動における情報システムの利用に関する項目等、情報提供者のタイプに合わせたいくつかの質問項目を準備した。とりわけ、聞き取りに際しては客観的なデータ収集を行うために、研究者の中立的な立場を遵守した上で、利益管理システムの導入経緯に関する時期やタイミングについては慎重に問うようにし、出来る限り公式の内部文書や業務日誌などを参照してもらうようにその都度依頼した。

表 2：インタビューの概要

インタビュー時 の所属	導入当時(97年)の 所属	氏名	聞き取り実施日
取締役社長	常務兼経営企画部長	飯田 豊彦 氏	06/8/21, 9/28, 12/28, 07/2/13, 5/17
相談役	常務	清水 雅也 氏	06/10/18
常務取締役	業務企画スタッフ	杉本 眞佐樹 氏	06/9/13,28,12/28,07/2/13, 5/17
流通営業部 部長	営業部員	中村 光男 氏	06/10/18
飯田物流(株)	支店物流担当	柳岡 浩二 氏	06/10/18
南大阪支店 支店長	河南支店 支店長	中西 博 氏	06/10/18
奈良支店 支店長	八尾営業二部 部長	村尾 京一 氏	06/11/8
北大阪支店 支店長	八尾営業一部営業部員	芝池 吉通 氏	06/11/7, 07/5/17
本社 管理部スタッフ	—	林 寛之 氏	06/8/21,10/18, 12/28, 07/2/13, 5/17

なお、研究者は、前節で述べた本分析枠組みを事前に想定してインタビュー調査を行ったわけではない。2006年9月13日および28日における飯田豊彦代表取締役社長あるいは杉本眞佐樹常務取締役への聞き取り調査から、同社におけるABC導入が1997年当初から組織に受け入れられたわけではなく、その実施は多くの困難と労力を伴うものであったことが確認された。しかし、それは本研究課題にとって直接的な証拠とはなり得ないため、引き続き各部門および支店マネージャーに対する調査を依頼した。次節で述べる分析結果は、このような方法によっていったんインタビューデータを収集した上で、本分析枠組みに照らして再構築したものである。

4. 分析結果

本節では、第2節で示した分析枠組みである新装レビンモデルに基づき、(株)飯田におけるインタビュー結果を整理し、分析する。

4.1. 導入フェーズ1「予期」：1996年以前

(株)飯田においてABCに基づく利益管理システムの運用が開始されたのは1997年であるが、1996年以前のABC導入に至る経緯を導入プロセスの第1フェーズとする。1996年まで(株)飯田においては、利益管理に関する管理会計実務は全く実践されておらず、各支店内には利益といった概念さえも無い状態であった。社内の誰も原価情報を持っておらず、営業担当者にとっては、とにかく得意先別の売上数量(ハコ数、石高)、扱い件数などが重要であり、原価情報がなくとも個人の勘と経験だけに頼ったセールスを行っ

ていた。伝統的な酒類事業特有の免許制度やリベート制によって、数量を稼げば利益がついてくるという経営環境の中にあったためである。

業績のピークは昭和 48 年だったと思いますよ。後にも先にも臨時ボーナスが出たのがこの時だった。80 年代は楽ではなかったですけど、それまでは取り扱い件数や売上だけを管理するだけでやっていっていた。免許制度で守られていたから胡坐をかいて商売をやっていて・・・当時は、キリンビールをまわせるかどうかが重要で、キリンのシェアが減少してきて値崩れが起きてきていたけど、自社製品の長龍なども売上がよく、業績には問題がなかったですね。

(常務取締役：杉本眞佐樹氏)

しかし、1980 年代後半から 90 年代にかけて、酒類卸業界を取り巻く経営環境は一変した。スーパーマーケットや大規模小売店舗(GMS)、コンビニエンス・ストア (CVS)、ディスカウント・ストア(DS)といった新たな業態が発展することによって急速に価格競争が激化し、いわゆる「酒屋さん」といわれるような規模の小さな一般小売酒販店の生き残りは困難を極めた。同時に、卸売業界も大手食品総合卸による業界再編が加速し、それまで地域ごとに特化し住み分けを行っていた酒類卸業の競争力も低下してきた。

このような経営環境の変化の影響を受けたのは、(株)飯田も例外でなかった。90 年代、一部の経営層は、それまでの収益管理に対して危惧をいだき始めていた。

10 億くらいの利益が出て当たり前やったのが、平成 5 年(1993 年)頃から利益を大きく減らした。経営会議で利益の報告ができず、当時は 2 月決算で 5 月にならんと利益がわかりまへんでしたので、常務取締役営業本部長として危機感を感じてました。

(相談役：清水雅也氏)

数量、売上至上主義から脱却し、利益志向型組織へと転換するという目的の下で、企業としての生き残りをかけた経営革新の中心として ABC に基づく利益管理システムの導入が提案されたが、当初は方向性さえまとまらない状態であった。

本部会議のなかから売上高だけの管理ではまずいという話が出てきた。でも、方向性がわからなかった。経理はなんやねん。いや、経理はなんやねんといわれても経理は悪いんやない。営業マンの値引きが(どうなっているのか)わからへん・・・なんもわからんやないか。こんなんでもうして方向性が決めていける?(という状態)。

(常務取締役：杉本眞佐樹氏)

多くの経営革新がそうであるように、(株)飯田における利益管理システムの導入プロジェクトも企画当初から多くの困難があった。当時は 初代社長のころから会社に仕え、

営業スタッフ（セールス）から絶大な信頼を得ていた卸事業本部長である清水常務が卸売事業全体を統轄していた。個人別に売上目標が与えられるといった目標管理などの制度はなく、扱い件数や売上数量の大きさや大口のお得意様を任されることこそが優秀な営業マンの証だという風土があった。そのため、営業において利益や原価といった概念の重要性は相対的に低かった。

96年当時は、「原価なんか知らなくてよろしい」という売上至上主義。（営業担当者が）原価を知りたいと言えば、「知ってどないすんねん。知ったら値引きするだけやろ」と・・・その当時、飯田豊彦（当時32歳）の（利益志向への転換という）主張をみんなが聞くんかという、まあ聞かないですよ。帰ってきた“おぼっちゃま”がなにもんやと。「なんか頭がこえてて偉そうやけど、商売できるんか、どれほどキリンビールでやってきたかわからへんけど、まだ苦勞もしらんやろ」みたいな感じですよ。一方、清水という人間（当時の常務、59歳）は、創業者に面倒見てもらって、ここまでずっとたたき上げてきた、絶大なる信頼のある人間・・・我々からすると神様みたいな存在。清水常務は、典型的な営業であって「親のかたき」、「血のしょんべん」の世界。かたや、飯田豊彦は、「血のしょんべんが1週間続けば人は死にます。仕組みで勝つことを考えましょう」というタイプ。

（常務取締役：杉本眞佐樹氏）

ABCを実際に導入するまでには、彼ら2人を中心とした激論が交わされたという。清水常務も当時の（株）飯田の経営状態に対する危機感を持っていたために抵抗を示すということではなく、常務会の仲介もあって一定の理解を示した。ただ、清水常務は、「短期的に見れば利益を損ねているかもしれないが、それは結局長期的にみれば取引先との力関係やリベートの面で利益を生んでいるんだ」といった考えを持っていたのもまた事実であった。

元々商売は利益が肝心ですからね。（利益管理の提案があったとき）利益が大事やちゅうことについては全然違和感はありませんでした。ただね、商売は駆け引きで、売ってもらってなんぼの世界。商売は手の内見せたら負けやと言いますやん。先に値段を決めてガラスばりにして、売れなかったときにどうなる。ビールの中身はどこも同じやのに（先に値段を提示すると）同業他社に裏をかかれてしまう・・・（利益は大事だが）飯田としてメーカーに対する交渉力を維持するためには量は大事やった。（営業にも）量が大事やちゅうことを意識させとかんと先細りしてしまうわけです。

（相談役 清水雅也氏）

当時、（株）飯田の卸事業全般を扱う卸事業本部には、営業企画、商品企画、業務企画の三つの企画部門があり、利益管理システムは企画部門スタッフと本部会議との間で議

論して作り上げられた。実際に、ABCに基づく利益管理システム導入の推進を担当したのが、当時の経営企画部長の飯田豊彦（現取締役社長）と、業務企画スタッフの杉本眞佐樹（現常務取締役）の2名である。

ABCの仕組みについて、もともとの考え方は飯田社長にももらいました。フレミング、スーパーバリュー、ナッシュフィンチで講義受けて・・・毎日、ツインの部屋でしたかね。毎日毎日9日間（社長と）べたで一緒、毎日議論ですわ。スーパーバリューで私が質問するのにかぶせて社長が質問して、コーディネーターの人が困るくらいもめるんですわ。帰ってからもずっと議論でしたね。

（常務取締役：杉本眞佐樹氏）

このような経緯を経て、(株)飯田におけるABC導入プロジェクトは発足した。ABCシステムは、コンサルタントによる支援を得ず、欧米企業の調査や文献などを参考に組み上げられた。主に、社内にある多種多様な帳票類の中からコストドライバーを抽出し、出来る限り正確なコストの推定を繰り返し、システムの骨格を作り上げていった。

4.2. 導入フェーズ2「確定」：1997-1999年

(株)飯田におけるABCに基づく利益管理システムは、1996年に「管理会計の提言」という社内公式文書によって公開され、翌年以降、新たな利益管理システムに基づく予算管理が実践された。まず、1997年に予算編成を開始し、1998年から実際に予算制度を運用し始めた。「管理会計の提言」の提出以後、杉本氏は各支店を回り、新しい利益管理システムについての説明と説得に奔走したが、営業現場である各支店ですんなりと受け入れられたわけではなかった。一部の支店を除き、ほとんどの支店においては、(株)飯田の経営状態についての危機感はなく、逆に従来の営業スタイルからの変更に対する危機の方が強かった。

96年以前については恥ずかしながら危機感はまったくなかったですね。（当時はまだ）ある程度売上をあげれば利益はついてくるという意識があって・・・利益重視という風になるということでコスト部分にメスを入れられるという意味で、とまどいはあったと思います。相手がいるという中で競争ができるのかということで一番危機がありましたね。・・・理屈ではいくらでも説明できるんですよ。あまり利益を重視したら、売り負けしてしまうんじゃないかという危機はありましたね。

（南大阪支店支店長：中西博氏）

（当時の率直な感想としては）ピンとこなかったですね、正直なところね。当時はまだ売りをすべて追及されてましたし。

（奈良支店支店長：村尾京一氏）

(当時の考え方として)売りが中心,販売ありきというものが強かったので,みんなが一斉に変化が起きたとは限らなかった.利益を確保しなければいけないという人も,そうじゃない人もいっぱいいた.

(流通営業部部長:中村光男氏)

上記のように各支店長の間で,利益管理システムに対する認識や理解の程度については大きな格差がみられた.利益に対する認識が進んでいたマネジャーは,逆にシステムの導入に際して理解を示し,改善案を思索する姿勢がうかがえた.

(システム導入当初の利益の予算は)正直大雑把なものでしたね. . . . 売上高とか石数高とかはすっと書けたんですけどね. . . (当時は)メーカーに値段を言うな,無理を言うなという風潮がありまして.導入した時点で(システムに対して)共感した部分はありましたね. . . (上司には)売上がメインやないんやとしょっちゅう言われていたからですね.でも(当時は)具体的に利益がいくらあがっているかはわかんないじゃないですか. . . 5年前に異動してきて感じたことは仕入れ値引き,販売未収金,仕入れ未収金がほとんど取れていない.赤字が3年続けば(支店を)潰そうかなと言われていた.未収金や物流の仕方を改善すればすぐに黒字にもっていったのに,とにかくボリュームを追いかけて,営業は価格交渉というよりは人柄などによって決める雰囲気があったため,やっぱり,その売上重視という視点から脱出できなかった. . . (取引先が赤字だから切ると言っても)昔からの付き合いだから,という,ぬるいところがいっぱいありましたね.

(北大阪支店支店長:芝池吉通氏)

ABCの運用が開始されるようになると,(株)飯田においては,優良なお得意先と考えられていた取引先ほど赤字店舗であることがしばしば判明するようになった.このようなショッキングな事象に対して,営業現場だけでなく,経営層の間でもABCに対する抵抗が生じた.

ある役員に泣いて言われたのは,「君は我々が今までやってきたことは間違いだと言うんかね!!」と.2億も買ってくれていて,役員がこぞって挨拶に行くような代々続くお得意先が赤字だと!?!「我々がやってきたことは間違いだというんかね!」と(いうわけです).(今までは)そういう世界だったんですね.(それに対しては)「いや,経営という観点でみてください」と(言うしかなかった).

(常務取締役:杉本眞佐樹氏)

新しい利益管理システム導入後の数年間は,暗中模索の状況だったといつてよい.実際,導入されたABCシステムも完璧な状態で導入されたわけではなく,毎年システムの

変更が加えられた。その多くは、コストドライバー毎の単価設定に関わる部分であり、現場からの意見を取り入れ納得性を高めるとともに、望ましい利益をあげるために政策的に単価の改訂が行われた。ただし、単価の改訂は、予算の作成前に全支店長を対象にした支店長会議の中で要望を出してもらった上で決定し、予算年度がスタートすれば1年間はルール変更を認めなかった。

（単価設定等の）作業を1個1個積み上げていく。どの項目一つとってみても、すべからくもめる事柄ばかりなんですよ。これを納得しない人たちに納得できるように放していく。宣教師みたいなもんですね。

（常務取締役：杉本眞佐樹氏）

ABC 導入後数年間、多くの抵抗にあいながら、それでも頓挫せずに変革の道を歩み続けることができたのは、トップの強力な推進力があったからである。ABC 導入の推進者の一人である杉本氏は、「ここまでやって来れたと思うのは、我々は、飯田豊彦の『印籠』をもらっているようなもので、錦の御旗をもってやれたから」そして、「営業部員が集まる場所で、清水常務（当時）に全体としての方向性を語ってもらえたから」という。

豊彦常務（当時）は時間をくれなかった。96年の全体会議で「売上をのばしながら利益管理をするのが私らの役割。そうでないとあなた方の将来は無いよ。それができんかったら営業から立ち去れ！」とトップダウンで言いました。・・・営業からは恨まれたかもしれないが、誰も私には歯向かえんかった。弱音をはく人間にはとことん話し合ってフォローした。・・・当時はえらそうなこと言うてましたけどね、私自身金額になっただけでカルチャーショックを受けましたわ。私の頭の中にはまだ数量がある。未だにハコ数で言うことができますよ。

（相談役：清水雅也氏）

清水常務にとっては納得できない側面もあったのかもしれない。しかし、このようなトップの変革への揺るぎない姿勢が(株)飯田の変革には不可欠であった。そして1999年にこれまで支店別、個人別であった限界利益データを取引個店別に集計可能になったことをきっかけに、次第に(株)飯田のマネジャーや営業マンに浸透していくことになる。

4.3. 導入フェーズ3「頂点」：2000-2002年

導入の第3ステージは、従来の思考が修正され新しい解釈が根付く段階であり、レビンモデルにおける「変化」から「再凍結」へと移行するプロセスに該当する。(株)飯田においては、既存の伝統的な売上至上主義から、新たな利益重視の営業方針あるいは企業経営のあり方へその解釈が変容していくプロセスを指す。

99年くらいから各支店間で利益額や利益率の比較をされるようになってか

ら、利益重視という考え方に積極的に切り替わっていきましたね。今まで売上で上位にランキングされていたような営業マンが利益でみた時にランクが回に下がるというようなこともありましたね。「俺は4年間ナンバーワンや」「自分は優秀や」と思ってきた営業マンが利益でみると（12人中）8位や9位になると・・・そういった営業マンは面白くなかったでしょうね。他のメンバーが「やっぱり売上より利益やで」という考え方になったのはそういうのを見てからでしょうね。

（南大阪支店支店長：中西博氏）

第3ステージでは、現場のマネジャーレベルにまで利益重視の新しいシステムに対する理解が浸透していく。前年度までの導入の第2ステージにおいては、過去の経験や過去の信念にとらわれていたマネジャーも新システムに対する理解を示し、ABCに基づいた利益管理システムは組織に定着するようになった。しかし、支店ごとにABCシステムの使いこなしや取り組みの積極性には差異が見られる。

2001年から2002年くらいは利益を重視するように営業を方向付けることにした。マンネリ化を防ぐために配置転換したりしたこともあった。（従来の売上至上主義の営業の方へは）納得してもらおうとかではなくて、言い方は悪いですが軍隊的な会社ですから、わかるまで言い続けるという手法でいってしまいましたね。当時は、問屋が潰れていった時代なんで、値引き交渉が比較的受け入れられやすかった。規模や価格、パワー関係を加味して、直球でいったり、選別して交渉をしていったのがよかったのではないかな。別に赤だからといって（取引先を）切っていったことはなくて、取引を集約することで黒にしていって。そして、交渉の材料としてコスト情報は重要だった。

（北大阪支店支店長：芝池吉通氏）

当初から抵抗感の少なかった北大阪支店では、支店長が積極的に方向付けを行い、支店長自ら繰り返し主張することによって、また、支店長自ら利益管理データに基づく営業資料を作成することによって営業マンの行動を望ましい形に変えていった。それに対して、利益管理システムの重要性は理解してはいるが、自ら積極的に組織の行動を変えようという姿勢ではなく、必ずしもABC情報を有効に活用できていない支店も存在する。

（システムが組織に定着したのは）2000年くらいからやと思います。2000年頃から2001年頃にかけて、利益について本部長から叱責されるなどして営業現場にも現在の利益管理システムが普及していきました。当時は利益という面では厳しかったから。それまでは仲良う一緒にがんばろうやみたいな感じでしたからね。ただ、個店利益が出るようになったので納得せざるを得なかった。きちっと数値でできるようになったから理解せざるを得なかったですね。2000年の予算から限界利益の細部に至るまで検討しましたが、この段階では重点目標

として売上伸ばしますとか、利益がんばりますとか、配送を考えますとか一応書いとるわけですよ。ただ、きちっと進捗をね、チェックしながらやってきたかといえはできてなかったわけです。目標あげっぱなし・・・途中のすり合わせが抜けてました。作業として、年の始まりは、ついでに利益目標があつてという感じでしたね。

(奈良支店支店長：村尾京一氏)

各支店長に対するインタビューから新しい利益管理システムが組織に普及し定着した時期は 2000 年前後であることがうかがえる。取引先との交渉や選別に関してコスト情報の重要性を認識するという形で利益重視という新しい解釈のあり方に変化が生じたという支店も存在した。利益管理システムによってもたらされる ABC 情報に対する解釈のあり方がトリガーとなり、個人の勘と経験のみに頼っていた従来の営業スタイルから、データに基づいた提案営業を行うなどの行動の変化をもたらしたといえよう。

4.4. 導入フェーズ 4「事後」：2003 年以降

導入プロセスの第 4 のフェーズは「事後」の段階である。この段階では、組織的な一連の変化が全体としてどのような意味を持つのかについて改めて検討することによって、組織変化の結果や派生的問題についての解釈を行う。そして、その結果について組織構成員が事後的に評価を下し、その成果についての勝者と敗者が明らかとなるのがこのフェーズである。

(株)飯田において、利益管理システムの導入が同社の業績にどの程度のインパクトがあったのか、その効果についての彼ら自身検証は行っていないものの、導入推進者であった杉本氏をはじめ同社の社員によれば、システム導入の成否について肯定的な意見が支配的である。

DS（ディスカウントストア）に対して、曜日配送等を実施するようになった 2005 年度から利益を確保するようになった。DS との交渉で、利益管理がなかったら真っ赤かだったと思う。2000 年頃には一般酒販店が疲弊し、10 年前に比べて 4 分の 1 程度に減っていて・・・2004 年度以降は、競合の卸と比較して、(株)飯田は利益を確保できてきた。相手はまだどんぶり勘定でやっていますからね。我々は、個店別利益管理で見えていますから、馬鹿げた競争はもう止めや、と。馬鹿げた値引きについては、はっきりとノーといえるようになってきたのが 2004 年。利益を確保するためのロット、ボリューム、商品についての情報が活用できるようになり・・・利益管理がなければかなり苦しい状況になっていたのは間違いないでしょうね。

(南大阪支店支店長：中西博氏)

導入当初は、変化に対する不安や危惧を持っていた支店長や営業担当者も 2000 年以降は概ね利益管理システムに対して明確な成果を実感し、同業他社に対する競争優位性を

認識するほどに至っている。さらに、この段階においては営業の第一線で活躍する営業担当者から利益管理システムの操作性や運用方法などについてボトムアップでの改善提案がなされるようになってきた。

ABC の効果については正直わからない。ただ、やれていなかったら酷い目にあっていたらろうな、と。現状では、飯田社長も私もあまり ABC に対して関与していない。本当は毎年毎年ルール変更していかなければならないのに、かまっていられないわ、という状態。今後も取り組みや評価の仕方を変えないといかんあ。2003 年頃には、ABC の単価設定方法について現場から修正依頼が来るようになった。

(常務取締役：杉本眞佐樹氏)

このように、第 4 のフェーズでは組織変化に対する解釈として事後的な評価だけでなく、派生的な問題について自発的な発言や要求等、よりよい営業スタイルの確立に向けた批判的な発言がみられるようになったことも、このステージに特徴的にみられた現象である。

5. ディスカッション

本論文では、組織構成員の組織変化に対する解釈のあり方を一つの視点として、(株)飯田における ABC に基づいた利益管理システムの導入プロセスについて新装レビンモデルの枠組みを用いて分析してきた。ここでは、改めて分析枠組みに照らし合わせてインタビュー結果を整理したい(表 3)。

組織変化プロセスの第 1 フェーズは、「予期」の段階である。ここでは、トップマネジメントを中心として従来の営業のあり方や、今後の経営のあり方に対する危機感や問題意識が、組織変革の必要性を認識させていた。そのため、飯田における利益管理システムは、強力なトップの推進力を伴って実施された傾向にあるといえよう。しかし、この時点においては、トップと現場の間に新システム導入に対する解釈のあり方が異なっている点に注意が必要である。すなわち売上至上主義からの脱却の必要性についての解釈に相違やコンフリクトが少なからず見られたことも第 1 フェーズである「予期」の段階の特徴である。

次に、第 2 フェーズの「確定」の段階では、新しい利益管理システムの骨格が形成され、組織に公表される。従来売上を伸ばしていた取引先が実は赤字店舗であったというようなインパクトのある現実と直面することになるが、(株)飯田においては従来からの売上中心あるいは販売ありきといった考え方が根強かったため、各支店の方針が一斉に変化をもたらしたわけではなかった。一部の支店では、決められたフォーマットに従って結果を出すといった形式的な実務に終止しており、この段階での思考は、いまだ従来からの考え方や過去の現象を手がかりとしていた。このことは、(株)飯田が ABC の導入

後すぐに利益志向型の組織へと変革したわけではないことを示している。

表 3：分析結果のまとめ

変化の過程	解凍		変化		再凍結
解釈のキッカケ	未解決問題の発表		イベントの発生		派生的な問題の発生， 時間的な経過
個人化のキッカケ	「このイベントは自身に一体どのような意味があるのか」		「このイベントは自身の仕事に一体どのような意味があるのか」		「このイベントは全体としてどのような意味を持つのか」
(株)飯田の場合	1997年以前 「管理会計の提言(1996)」 「予算編成(1997)」		1997-2000年 予算制度の運用(1998) 利益重視の業績評価(1999)		2001年以降 管理会計システムの 現場への普及
解釈の段階	予期	確定	頂点	事後	
(株)飯田の場合	1996年以前 ハコ数，売上至上主義への危惧，酒類業界の環境変化	1997-1999年 ABCシステムの採用，予算編成，予算管理の開始	2000-2002年 支店間の業績比較の開始，利益重視の業績評価の受容	2003年以降 導入結果の主観的評価，営業現場への普及	
	ABC構築のための情報収集・危機感の希薄な営業現場・売上か利益か，という激しい議論	現場への説得活動・経営層の強い意志・営業現場の戸惑いと不満	「トップ営業マン」の失墜・繰り返しの教育活動・コスト情報の有用性の認識	肯定的な全体評価・ユーザビリティへの不満・勝者と敗者の明確化	
解釈のもととなった現実	噂，雑多な情報，観察	従来からの説明，過去の同様のイベントの参照	繰り返しの主張，象徴化	結果，勝者と敗者，イベントの功罪	
解釈の方法	収集	標準化	再構築	評価	
思考の方法	進行につれて考える	従来どおり考える	修正された考え方をを用いる	批判的に考える	

第3のフェーズは、「頂点」である。利益管理システムによって提供されるABC情報がトリガーとなり，上記のような従来の考え方が次第に修正され組織構成員の行動の変化を引き出していった。これは，利益管理システムによって提供されるABC情報が実務

上のような意味をもつのかについて、それぞれ現場で思考するようになったことによって、ABCに基づく利益管理システムに対する解釈のあり方が再構築され、組織に定着していくプロセスを示している。

最後に、第4のフェーズである「事後」の段階においては、一連の組織変革に対する組織構成員の評価や批判的な意見が提出された。トップや支店長、そして現場の営業担当者も利益管理システム導入は概ね成功したという認識を抱いており、その一方で新たな問題点の指摘やさらなる組織変革の必要性がみられた。

以上より、ABC導入においても新装レビンモデルで整理されているように、組織としての変化も、それが個人化され組織構成員の認識や行動の変化に至るまでは一定のラグが生じること、またその変化は、きっかけとなる事象に対して新装レビンモデルで説明されているような段階の過程を踏むことが確認された。

6. おわりに

本論文では、(株)飯田におけるABCに基づいた利益管理システムの導入プロセスについて、行為の連鎖としての組織構成員の解釈のあり方の変化を分析してきた。分析に用いた新装レビンモデルは、組織構成員の解釈を一つの視点として再構成された枠組みである。これは、従来の「解凍」・「変化」・「再凍結」という組織変化プロセスの中で、組織構成員の解釈の変化を経時的に捉えるのに十分な説明力を有するものであった。この枠組みを用いて分析を行ったことによる既存研究に対する貢献およびインプリケーションは以下の3点に整理できよう。

第1点は、既存研究の限界の克服という貢献である。ABC導入プロセスに関して、既存研究は多様なステージモデルをもちいて説明的な研究結果を提示してきたが、「なぜ」あるいは「どのように」導入ステージが変化するかについては十分な検討がなされてこなかった。本研究の第1の貢献は、導入ステージの変化の根拠を組織構成員の解釈のあり様に求めることによって導入ステージの変化のプロセスを説明したことにある。

第2点は、管理会計導入という実践に対しての貢献である。ABCのような管理会計システムが導入されてからその効果を発揮するためには、個人レベルでの解釈の変化を伴う必要があることが明らかになった。通常、新装レビンモデルが指摘するように、システムの導入から解釈の変化には時間的なラグが存在する。このような時間的なラグの存在と、個人レベルで解釈の変化を促すイベントの存在は、実践的にも重要なインプリケーションを持つ。

第3点は、本論文が採用したリアリティを追求した行為記述的な方法による、研究方法論上の貢献である。ABC導入に関わる組織変化プロセスについて個人に焦点をあてて記述することによって、ABCに基づく利益管理システムの導入の実態をありありと分析することに成功した。導入研究に限らず既存の管理会計研究は、管理会計システムに関連する人々のリアリティや行為に関する記述を軽視してきたといえる。しかし本論文では、質的フィールドスタディを採用し行為の連鎖を記述する立場を採用することにより、

既存の「変数システム」としての管理会計研究に対して、補完的な研究成果を提供できたのである。

最後に、本論文の限界とさらなる研究の展開可能性を述べて本論文を締めくくりたい。まず、本調査がレトロスペクティブなインタビューであることには一定の限界がある。この問題に対処するために、インタビュー時には多様な組織階層のメンバーとしてトップマネジメントから支店長・営業担当者を対象とすることによって、出来るかぎり客観的なデータの収集を行った。また、当時の経営会議資料、通達書類、個人が保管していた資料など客観的事実資料によってインタビュー内容の整合性を確認した。今後、さらに本研究テーマについてより深い知見を提供するには、本論文の限界をふまえ、実際に生起している変化プロセスについて経時的なフィールド調査を実施することが必要となるだろう。また本論文では、管理会計システムの導入の成否についてはインタビューの主観的な評価に基づいている。既存の導入研究の論点の一つとして導入成果に対する評価の問題が挙げられるが、管理会計システムの導入の結果、客観的な成果指標にどのような影響をもたらしたかについての検討は別途試みている次第である。しかし、これらの点を考慮しても本論文で得られた知見の重要性が損なわれるものではない。

[2007.7.20 824]

謝辞

当インタビュー調査は飯田豊彦社長の全面的な支持と社員の方々の協力なしには実現し得なかった。とくに、飯田社長、杉本常務には数度に及ぶインタビューに応じて頂き、林氏にはインタビュー日程の調整をはじめ資料の準備などご尽力を頂いた。また、研究の目的に理解を頂き、個人のインタビュー内容を本論文のようなありのままの形で公表することについてご理解頂いた。改めて感謝申しあげる次第である。また、本稿は日本管理会計学会関西中部部会 2007 年度第 1 回大会における自由論題報告を加筆・修正したものである。報告および執筆に際して、上埜進先生（甲南大学）、上総康行先生（福井県立大学）、加登豊先生（神戸大学）、澤邊紀生先生（京都大学）、坂口順也先生（関西大学）から示唆に富むご質問、ご助言をいただいた。記して深く感謝する。

注

¹ なお 2002 年までに実施された欧米の代表的な導入研究についての網羅的なレビューとしては、梶原・窪田(2004)を参照されたい。

² 一連の組織変革の研究は非常に多様なアプローチで展開された。代表的な研究は、例えば Boyett & Boyett(1998)の第 2 章に紹介されている。また一方で、組織変革の理論ではレビンモデルとは異なる「常に変化し続ける状態」を分析するモデルが台頭しているという主張もある(Robbins, 1997)。

³ Anderson(1995)は質的なケーススタディなのだが、導入プロセスにおける検証可能な変数システム間の仮説を探索している、という点で、このような限界を抱えている点に注意されたい。

⁴ しかし、本論文の方法論的定位と Ahrens らの主張するそれは、異なっている点に注意が必要だろう。特に、認識論的な前提についていえば、本論文が本質主義的な立場に立っているのに対して、Ahrens らのいう質的フィールドリサーチは社会的現実を人間主体による構成的なものに限定している、という点で決定的に異なっている。そのため、Ahrens らの質的フィールドリサーチは量的研究

方法の代替的方法とみなされるが、本論文では質的フィールドリサーチはあくまで量的研究方法の補完的方法である、という立場をとる。なお、ここでの方法論的な議論は、松嶋(2006)における方法論上の対立構図を参照している。

⁵ この名称は Harsey, et al.(1996)による。

⁶ 本文には社長の発言に関する記述が無い。その理由は、当利益管理システムは社長自ら考案し基本設計を行い、導入のイニシアチブをもっていったことと、社長が導入を進めた利益管理システムに対して、幹部以下の社員がそれをどのように受けとめたかという観点を中心に記述しているからである。社長からは全社的にどのように利益管理システムを導入していったかという事実確認を中心にインタビューを行っており、そのプロセスは当時の会議資料などで補足確認をしている。

参考文献

- Ahrens, T. and C. A. Chapman. 2007. Doing Qualitative Field Research in Management Accounting: Positioning Data to Contribute to Theory. 299-318. in Chapman, C. S., A. G. Hopwood and M. D. Shields ed. *Handbook of Management Accounting Research* Vol.1.
- Anderson, S. 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.
- Boyett, J. T., Boyett J. T. 1998. *The Guru Guide: The Best Ideas of the Top Management Thinkers*. John Wiley & Sons Inc. 金井壽宏監訳。大川修二訳。1999。『経営革命大全』日本経済新聞社。
- Cooper, R. B., R. W. Zmud. 1990. Information Technology Implementation Research: A Technological Diffusion Approach. *Management Science*. 36: 123-139.
- Harsey, P., K. H. Blanchard, D. E. Johnson. 1996. *Management of Organizational Behavior: Utilizing Human Resource*. 7th ed. Prentice-Hall. 山本城二・山本あづさ訳。2000『行動科学の展開、新版』生産性出版。
- Isabella, L. A. 1990. Evolving Interpretations as a Change Unfolds: How Managers Construe Key Organizational Events. *The Academy of Management Journal*. 33(1): 7-41.
- 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.
- Kwon, T. H., R. W. Zmud. 1989. Unifying the Fragmented Models of Information Systems Implementation. In J. R. Boland, R. Hirshheim (eds.), *Critical Issues in Information Systems Research*. New York: John Wiley.
- Lewin, K. 1947. Frontiers in Group Dynamics. *Human Relations*. 1: 5-42.
- Numagami, T. 1998. Infeasibility of Establishing Invariant Laws in Management Studies. *Organization Science*. 9 (1): 1-15.
- Robbins, S. P. 1997. *Essentials Organizational Behavior*. 5th ed. Prentice-Hall. 高木晴夫監訳。1997。『組織行動のマネジメント：入門から実践へ』ダイヤモンド社。

-
- Shields, M. D. 1995. An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*. 7: 148-166.
- Shields, M. D., and S. M. Young. 1989. A behavioral model for implementing cost management systems. *Journal of Cost Management* (Winter): 17-27.
- Swenson, D. 1995. The benefits of activity-based cost management to the manufacturing industry. *Journal of Management Accounting Research*. 7: 167-180.
- 上埜進. 1997. 「管理会計における経験的研究の役割」『会計』151・2: 230-242.
- 梶原武久・窪田祐一. 2004. 「理論先行の管理会計システムの導入研究のレビュー」. 谷武幸編. 『成功する管理会計システム：その導入と進化』中央経済社: 26-47.
- 加登豊. 1989. 『管理会計研究の系譜』税務経理協会.
- 谷武幸編. 2004. 『成功する管理会計システム：その導入と進化』中央経済社.
- 沼上幹. 2000. 『行為の経営学：経営学における意図せざる結果の探求』白桃書房.
- 松嶋登. 2006. 「計量的モノグラフ」の理論的的定位」神戸大学大学院経営学研究科ディスカッション・ペーパー2006・34.