

影響システムとしてのABC再考

——戦略的対話を媒介とした管理会計のレレバンス・リゲイン——

君 島 美 葵 子

要 旨

本研究は、1980年代に指摘された管理会計の「レレバンス・ロスト」を背景に、活動基準原価計算（ABC）が果たす役割を再考するものである。伝統的原価計算では、間接費の増大による原価構造の変化を正確に捉えられず、原価の計算結果の歪み、ひいては経営意思決定への役立ちに不安が残るようになった。ABCは、単に資源消費を可視化する「情報システム」に留まらず、組織成員の行動や認識に変容を迫る「影響システム」としての側面を持つ。作業プロセスを可視化し「価値を生む活動」を再定義することで、現場が管理主体性を取り戻す「レレバンス・リゲイン」が促される。本研究の焦点は、ABCによる原価情報が業績測定システムの基盤となり、組織内における「戦略的対話」の質をいかに向上させるかを解明することにある。

キーワード：活動基準原価計算（ABC）、レレバンス・ロスト、情報システム、影響システム、レレバンス・リゲイン、戦略的対話（Strategic Dialogue）

1. はじめに

1987年にH. T. JohnsonとR. S. Kaplanが著した『Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting』は、近代管理会計の歴史における最大の転換点となった。Johnson and Kaplan（1987）の主張の核心は、外部報告用の財務会計情報の論理に依存した当時の管理会計が、企業の真の原価構造やオペレーションの経済的実態に対して適合性を喪失したことにある。Johnson and Kaplan（1987）は、当時の管理会計システムが、多角化し複雑化した製品ラインや高度化した製造プロセスが生み出す間接費を、直接作業から起因する基準で配賦し続けていることを批判した。この情報の歪みは、製品別利益の誤認を招き、結果として誤った戦略的決定を導くものとして描写された。

しかし、Johnson（1992）が後に振り返ったように、この適合性の喪失は1950年代から着実に進行していた。企業の多角化と複雑化が進む中で、直接作業を軸とする伝統的な配賦基準は製品原価の歪みを深刻化させていたが、多くの企業はこの機能不全を、1970年代から80年代にかけての激しいグローバルな競争圧力、とりわけ日本企業の台頭に直面するまで自覚できな

かった。このような背景から、活動基準原価計算 (Activity-Based Costing: 以下、ABC) への関心の高まりは、管理会計の停滞と競争環境の激変という二つの力が収束した結果生じた、必然的なパラダイムシフトであったと言える。

わが国の原価計算実務の屋台骨となっているのは、1962年に大蔵省企業会計審議会によって制定された「原価計算基準」である。この基準は、財務諸表作成のための適な原価算定を主目的としており、制定から半世紀以上が経過した現在も、一度も改訂されていない。高橋 (2016) や岡田・森光 (2017) が指摘するように、この基準の硬直性は、現代の製造環境やIFRSの導入、さらには会計監査の厳格化という新たな要請との間に深刻な摩擦を生んでいる。日本企業は長らく、現場における改善活動や情報の直接的な共有によって、会計システムの不備を補完してきた。しかし、グローバル化に伴う組織の巨大化と複雑化は、もはや現場の「あうんの呼吸」による補完を困難にしている。現代の日本企業において適合性をいかに回復するかという問いは、単なる計算技法の刷新に留まらず、半世紀以上にわたって内面化されてきた「基準」と、いかにして「戦略的な実務」を再統合するかという、制度的な課題を含んでいるのである。

ABCは、活動を介して経営資源の消費を追跡することで、複雑化した原価構造の可視化を目指した。しかし、ここで再考すべきは、ABCが「情報システム」に留まらず、組織成員の行動や認識に変容を迫る「影響システム」としての側面を有している点である。

廣本 (1988) は、日本の管理会計が原価の真実よりも、現場の行動をいかに誘導するかという影響の側面を重視してきたことを明らかにした。また、伊丹・青木 (2016) は、管理会計が経営層の意思決定を助ける情報システムとしての機能と、組織成員の行動を誘引する影響システムとしての機能の二面性を持つことを強調している。すなわち、戦略実行の実効性を高めるためには、客観的な事実の提示 (情報システム) と、それに基づく成員への働きかけ (影響システム) が不可欠な両輪として機能しなければならない。このような認識に立てば、Gatti (2013) が指摘するように、管理会計システムの本来の役割は、詳細な情報提供によって戦略のブラックボックスを開放し、組織内の意思決定と行動を戦略へ整合させることにある。

ここで、ABCは「作業が行われるプロセスを可視化し、現場の人間が自らの活動をコントロールするための情報を提供する」(Johnson 2002, 54) ための言語的インフラストラクチャーとなる。このようなプロセス重視の情報提供を通じて、現場が提示された財務指標による管理から脱却し、自らのプロセスの管理主体性を取り戻すことこそが、Johnson (1992) の「レレバンス・リゲイン」の本質である。したがって、ABCによる活動の定義は、単なる集計単位の設定ではなく、組織成員に対して「何が価値を生む活動であるか」を再定義し、認識をリセットさせる影響力を有しているのである。

本研究の焦点は、ABCが提供する原価配分情報が、業績測定システム (Performance Measurement System: 以下、PMS) の重要なデータ・インフラストラクチャーとして、組織内における「戦略的対話 (Strategic Dialogue)」のプロセスに対していかに動力を与え、そのプロセスを質的に向上させるかを解明することにある。本質的にABCは原価を算定するための計算技法であるが、PMSという広範な管理の枠組みの中に組み込まれたとき、対話の具体的なコンテンツを提供する強力な「言語」へと変貌する。De Haas and Kleingeld (1999) によれば、PMSは単なる事後的な統制の道具ではなく、組織全体における戦略的対話を強化するプロセスとして設計・運用されるべきであるという。ABCによって生成される活動別原価情報は、この対話における情報の信憑性と納得感を支える。Nørreklit (2000) は、機械的な因果関係に基づく管理モデル

を批判し、組織成員間の相互理解に基づく「コミュニケーション的行為」の重要性を説いた。戦略が有効に機能するためには、対話のアクター全員が、議論の土台となる数値に嘘や歪みがないと認める必要がある。計算技法としてのABCが、活動単位で経営資源消費の実態を跡づけることによって提供する事実としての妥当性、つまり客観的現実との整合性は、まさに合意形成のための不可欠な前提条件となる。すなわち、ABCはPMSというプロセスへの原動力として、組織成員が誠実に向き合える「対話のプラットフォーム」としての役割を担うのである。

以上のことから、本研究ではABCを組織的な学習と戦略の創発を推進する「戦略的対話のプラットフォーム」として位置づけ、管理会計のレバンス・リゲインの移行を解明する。具体的には、Jönsson (2002) のプロセス管理論とJönsson (1998) のコミュニケーション理論を統合し、ABCというデータ・インフラストラクチャーが、組織成員が自らの行動に対して正当な説明を行うための語彙をいかに提供するのかについて分析する。ここでの「正当」とは、個人の主観的納得ではなく、組織的に有効な論理や手続きに基づき、他者から承認され得る客観的な状態を指す (Jönsson 1998)。ABCを介して、経営層と現場、あるいは経理部門と事業部門といった、異なる論理を持つアクター間の合意をいかに形成し、管理会計の適合性を回復させるのか。そのような重層的な構造を明らかにすることが、本研究の目的である。

本論文は5章で構成される。第2章では戦略のブラックボックス化に対する管理会計の役割を述べる。第3章では、ABCを「境界対象」として捉え直し、部門間を繋ぐ側面を強調する。第4章では、Nørreklit (2000) の理論に基づき、ABCによってもたらされるアクター間の相互理解とイネープリング・コントロールへのプロセスを明らかにする。最後に第5章では、本研究の結論としてレバンス・リゲインを目指すための3つのレバンスを提示する。

2. 戦略のブラックボックスと管理会計システムの能動的役割

2.1 活動原価の計算における過度な精緻化

2000年代のABC研究において、ABC導入企業が直面した実装の困難さという内省的フェーズへの移行が見られるようになり、ABC導入における失敗例への言及も増えてきた。そのような研究の中で、谷守 (2019) が詳述した銀行へのヒアリング情報を取り上げる。銀行ではABCを通じた正確な原価の算定を追求するという「情報システム」としての活用が強調されている。この点については、次の発言から認識することができる。

「労多くして、検証ができない、分析できない、改善できないといった『無い・無い・無い尽くし』である。このまま続ける意味が無い。意味があったら教えて欲しい」(大手銀行企画部長) (谷守 2019, 96)

そして、谷守 (2019) では、このような発言から次の分析を行っている。

「ABCは使えないというのは、経営や業務への適合性のことである。この評価には、10数年以上実際にABCを運用してきた責任者ならではの説得力がある。他の業界や、世界的に見ても、10数年以上精緻にABCを運用してきたところは、わが国の銀行以外にないのではないかと。それにもかかわらず、経営陣、支店長、現場の担当者などの原価利用者には、いまだにABCによる原価に納得してもらえず、原価を基にした収益性分析にはさらに信用してもらえていない、という状態である。ABC導入時から関与してきたA氏にとっては、まさにABCに裏切られた思いさえ抱いている状況ではないだろうか」(谷守 2019, 96)

このように、原価情報の利用者にとって、正確性の高い原価算定の負荷は、本来の顧客対応という「戦略的活動」の阻害要因となった。

Malmi (1997) が指摘するように、実装の失敗の多くは、数値の技術的な精緻さに固執するあまり、その数値が組織内で「他者から見て正当な意味を持つか」というコミュニケーション上の適合性を軽視したことに起因する。この点について銀行におけるABC導入の背景を辿ると、真の収益性を可視化しようとするABC導入に関わる行員と、彼らにABCを「経営改善の切り札」として積極的に推奨したコンサルタントやITベンダーという外部アクターの存在が確認された(谷守 2019)。当時、金融業界内ではABCの導入ブームが起きており、本部側では「より精緻なデータこそが公平な業績評価を可能にする」という、システム設計側と管理層の間での限定的な合意が先行していた。しかし、現場行員との間では、算出される数値の意味や測定の妥当性に関する「戦略的対話」が完全に欠落していたのである。そのため、原価の算出プロセスの不透明性と莫大なメンテナンス負荷だけが現場の不信感を増大させ、最終的にシステムは「行内に浸透せず、停止しても実害がない」と判断されるまでに形骸化した。これは、技術的な正しさが組織的な正当性を担保し得なかった「レレバンス・ロスト」の典型的な事例と捉えることができる。

2.2 情報システムと影響システムの対立

ABC導入・活用の挫折を理解するための鍵は、管理会計の二面性に求められる。伊丹・青木(2016)によれば、管理会計には「情報システム」としての機能と「影響システム」としての機能が存在する。谷守(2019)で示した銀行の例に即すると、前者は最適な意思決定のためのデータ提供機能であり、後者は成員の行動を誘導するシグナルとしての機能と言える。銀行の例は、影響システムとしての視点を欠いたまま、情報システムとしての正確性を極限まで追求した結果生じた「測定の狂気(Measurement Madness)」であった。Gray et al. (2015)は、過度な定量的測定が偽装工作や心理的疲弊を招き、組織の健康状態を損なうリスクを警告している。ここでの影響システムは、現場に改善への気づきを与えるというよりむしろ、自己監視という否定的シグナルを発信してしまったのである。過度な精緻化に重きを置くABCは、現場にとって自身を助ける鏡ではなく、自身を監視し統制する鎖として認識される可能性がある。

廣本(1988)が論じたように、日本の管理会計は古くから原価の真実を追求することよりも、管理の目的達成のためにいかに行動を誘導するかという行動への影響を重視してきた。しかし、2000年代のABC導入においては、数字の正確さという計算の論理が、現場の納得感に基づく改善という行動の論理に優先してしまったと捉えることができる。したがって、銀行の事例を通じて、本来「影響システム」として現場の行動を戦略的に誘導することが期待されたABCは、その過度な精緻化によって現場の理解につながらず、管理会計本来の適合性を喪失することにつながったと考えられる。

2.3 LOCフレームワークとレレバンス・リゲインの理論的基盤

ABC導入時の失敗例を乗り越え、管理会計の適合性を回復するための有力な候補となるのが、Simons(1995)のLevers of Control(以下、LOC)である。Bititci et al. (2018)は、Johnson and Kaplan(1987)の『レレバンス・ロスト』以降、業績測定と管理の分野は膨大な関心を集めてきたものの、いまだ強固な理論的基盤が欠如していると指摘している。Bititci et

al. (2018) は、SimonsのLOCこそが、管理会計システムを単なる計器から「戦略の創発を支えるプラットフォーム」へと昇華させるための、最も頑健な理論的骨組みを提供し得ると論じている。Simons (1995) は、組織が戦略を実現し、同時に変化に適応するために必要な4つのレバーとして、信念システム、境界システム、診断的コントロール・システム、インタラクティブ・コントロール・システムを挙げている。

先述の銀行における例でABCが陥ったのは、このLOCの適用バランスの著しい偏りである。Bititci et al. (2018) も強調するように、管理会計が、効率性や公平性を追求する「診断的コントロール・システム」や、制約を課す「境界システム」といった技術的なコントロールにおいて過度に精緻化されたとき、それは現場を縛る監視の鎖へと化す。管理会計の適合性を回復するためには、ABCをLOCのレバーの一つである「インタラクティブ・コントロール」へと重心移動し、戦略的不確実性を克服するための「対話の道具」として再定義しなければならない。Gatti (2013) が主張するように、管理会計システムの本来の役割は、管理会計システムが企業を深い戦略的対話に巻き込み、実行中の戦略の見直しへと繋がる点にある。すなわち、ABCの原価情報を統制の道具としてのみならず、将来の戦略について組織内の対話を前提として、学習を促進するための媒介として用いることが、レバンス・リゲインの鍵となる。

ここで重要なのが、わが国の原価計算におけるABCの位置づけである。1962年の「原価計算基準」は、外部報告という性質上、診断的コントロールとしての厳格な規律を求めているが、ABCは基準が直接的に規定しない独自の工夫を許容する「基準外」の技法としての側面を持っている。なぜなら、ABCが「戦略的プロダクト・ミックスを検討するために有用な、特殊調査の製品原価計算という性格をもっており、それは、個別原価計算や総合原価計算、あるいは全部原価計算や直接原価計算と組み合わせられて実施される原価計算」(岡本 2000, 893) とされるためである。したがって、ABCによる原価計算は、Simons (1995) のLOCを診断的な利用からインタラクティブな利用へと転換させる上で極めて重要な自由度を提供する。

財務諸表作成のための基準にとられないからこそ、企業は自社の戦略的文脈に合わせた「独自の活動定義」を策定し、マネジャー同士が「自分たちの戦略に直結する数値」として語り合うことが可能になる。高橋 (2016) が指摘するように、現代のレバンス・リゲインには、基準という「公的規範」を尊重しつつも、それとは独立した戦略的管理の論理を組織内に並走させることが不可欠である。独自の論理が策定可能な自由度から生み出される自由な対話を構造的に支えるためには、異なる部門間(例えば経理と営業)を橋渡しする共通語彙が必要となる。次章では、この対話を構造的に支える枠組みとして、ABCを「境界対象」として捉える理論的検討を行う。

3. 戦略的対話の構造化と境界対象としてのABC

3.1 顧客会計を通じたマーケティングの「不透明性」の解消と戦略の可視化

管理会計のレバンス・リゲインを実現する上で、検討対象となり得る戦略の一つがマーケティングの領域である。マーケティング活動で発生する原価は、販売費および一般管理費(以下、営業費)で管理されることが多く、伝統的な財務会計の枠組みでは、これらの費用が一括して期間費用として処理される。このような期間費用としての会計手続きによって、マーケティング活動における経営資源がどのような意図で消費されたのか、そして資源消費によってどの

ような結果がもたらされたのかという因果関係は、不透明なままとされてきた。

営業費は、営業費計算や営業費管理として原価計算の一領域として扱われてきた。そこでは、営業費を単なる計算手続きの対象にとどめず、算定された原価情報を管理会計情報としていかに活用するかについても検討すべきである(君島 2014, 92)。例えば、特定の優良顧客のために消費した経営資源を原価として数値化することは、単なるコスト削減を目的とするものではない。営業費を顧客セグメント別に管理することは、各顧客セグメントに対する販売促進活動の業績評価において不可欠であり、将来の販売促進活動に関する経営意思決定を支援するための基盤となる。このように販売促進の現場の実態を客観視し、その実態を説明するために関係のアクターと共通の語彙を持つことは、組織全体の戦略的介入を能動的なものへと転換させる。

Matsuoka (2020) もまた、管理会計とマーケティングのインターフェースを探求する先行研究を整理する中で、顧客を将来のキャッシュフローを生み出す「知的な無形資産」として捉える顧客会計の戦略的意義を提示している。この戦略的意義に立脚して考えると、販売促進費や顧客対応費用は単なる経営資源の消費のみならず、顧客資産価値を維持・向上させるための投資として再定義することができる。このような環境下において、ABCは経営資源の消費とその結果という因果関係の解明に役立ち、さらには投資がどの活動を通じて、どの顧客セグメントの価値創出に寄与しているかを具体的に明らかにすることが期待できる。

① 隠れたサービスコストの可視化

例えば、サービス提供の特急対応や返品処理といった活動が特定の顧客セグメントに集中している場合、営業努力の反面、部分最適化の要因も浮き彫りになる。

② 経営資源の誤配分

「売上は大きい利益の低い顧客」の維持に大半の時間を費やし、戦略的に重要とされる「将来成長が見込まれる新規顧客」への活動が疎かになっている実態を、業務活動データとして提示することができる。

Jönsson (1998) が指摘するように、このように可視化された活動データは、組織成員が自らの行動の正当性を他者に説明するための語彙を提供する。例えば、これまで「現場の勘」といった曖昧な語彙で片付けられていた戦略実行の細部について、共通の言語を用いることによって、経営管理者と現場の間で「どの活動が戦略的価値を生んでいるのか」という本質的な議論が可能になる。すなわち、ABCは戦略実行プロセスのブラックボックスを開放し、組織内の経営資源配分を戦略的意図に整合させるための「対話のプラットフォーム」として機能する。

3.2 境界対象としてのABCモデル

ABCが組織内において単なる計算結果を超え、戦略的対話を実施する装置として機能するプロセスを理解する上で、Briers and Chua (2001) が提唱した「境界対象 (Boundary Object)」を適用する。Briers and Chua (2001) では、組織を、異なる専門的知識、価値体系、評価尺度を持つ複数の「社会的世界 (Social Worlds)」の集合体として捉える。各世界は独自の論理によって行動しており、例えばマーケティング部門は「顧客価値の最大化」を至上命題とする世界で動く一方、経理部門は「コスト効率と財務的規律」を優先する世界で動く。これらの異なる世界が交錯すると、互いの論理が衝突し、コミュニケーション不全が生じやすい。対立する世界の間で、ABCモデルは「境界対象」として機能すると考えられる。境界対象とは、このように異なる社会的世界の境界に位置し、それぞれのアクターが自らの文脈で解釈可能でありな

がら、同時に共通の構造を維持することによって、異なる世界間の翻訳を可能にする対象を指す。Briers and Chua (2001) の定義によれば、境界対象は「異なる世界にまたがって機能しつつ、共通の意味を維持するもの」(Briers and Chua 2001, 242) であり、解釈の柔軟性と頑健性という二つの属性を持つことで組織的な変革を媒介する。これら二つの属性により、ABCはマーケティングの語彙から会計の語彙へ、あるいはその逆のベクトルへと翻訳する装置となる。この翻訳が成立して初めて、各部門は自らの主体性を保ったまま、共通の戦略目標に向かって「戦略的対話」を行うことが可能となる。

3.3 設計プロセスそのものが生み出す対話とコミットメント

3.3.1 システム設計という名の戦略的内省

ABCを対話のプラットフォームと決定づける要因は、完成したシステムの事後的な利用だけではなく、そのプラットフォームの設計プロセス自体に内在している。De Haas and Kleingeld (1999) やDe Haas and Algera (2002) の実証研究によれば、業績測定システムの設計段階における組織成員の能動的な参加は、組織内における対話の質を劇的に向上させることが明らかになっている。ここで重要となるのが、システム設計を通じた「戦略的内省 (Strategic Reflection)」という概念である。De Haas and Algera (2002) は、戦略マネジメントを内省と行動の動的なプロセスとして捉えている。ABCの設計において、活動をどの粒度で定義するかを決定する作業は、組織成員に対して「我々の組織にとって何が重要な価値創出プロセスなのか」という本質的な問いを突きつけ、自らの行動の背後にある論理を再検証させる内省の機会を提供する。De Haas and Algera (2002) が述べるように、このプロセスは「組織あるいは組織の一部に向けた戦略の策定」(De Haas and Algera 2002, 43) を実質的に伴うものとなる。

3.3.2 統制からイネープリング・コントロールへの昇華

設計段階での対話をもたらす最大の成果は、管理会計システムが組織成員を縛る強制的な道具から、組織成員の能力を拡張する「イネープリング・コントロール」の資源へと昇華される点にある。Ahrens and Chapman (2004) は、Adler and Borys (1996) の官僚制理論を管理会計の文脈に拡張し、イネープリング・コントロールという視点を提唱した。

システムが「強制的」になるか「イネープリング」になるかの分岐点は、設計段階における対話の有無にある。自らが活動定義に参加し、自らの現場実態が反映されたABCモデルは、現場にとって外部から押し付けられた監視カメラのようなものではなく、他部門と交渉するための経営資源へと変容を遂げる。数値が「自身を裁く道具」から「自身を助ける言葉」へと変わるからこそ、本研究が定義する「レバンス・リゲイン」の実質的な内容に他ならない。次章では、この設計プロセスと運用において生じる対話が、いかにしてNørreklit (2000) の説く相互理解の次元へと達するのか、そのコミュニケーションの深層構造を解明していく。

4. 相互理解と妥当性の追求—コミュニケーション的行為としての原価配分

4.1 機械的因果関係モデルへの批判とコミュニケーションへの方向転換

Nørreklit (2000) は、バランス・スコアカード (Balanced Scorecard: 以下、BSC) に代表される業績評価システムが、業績評価指標間の論理的連鎖を「機械的な因果関係 (Mechanical

causal relationship)」に求めすぎている点を強く批判した (Nørreklit 2000, 71). 多くの業績評価システムは、ある指標が改善すれば必然的に次の指標が改善するという設計者の主観的仮説を、あたかも客観的な真理であるかのように誤認している。しかし、組織という複雑な社会的世界において、組織成員の自律的な納得を伴わない数値の連鎖は、実効性を持ち得ない。そこで、この機械論的モデルに代わる視座として、Nørreklit (2000) では、組織成員間の「相互理解 (Mutual understanding)」を支える哲学的基礎を、Jürgen Habermasの「コミュニケーション的行為 (Communicative action)」の理論に求めた (Nørreklit 2000, 83). Habermasの理論に基づけば、人間の行為は、「戦略的行為 (Strategic action)」と、対話を通じて主張の妥当性を認め合い、合意を目指す「コミュニケーション的行為」に大別される。

管理会計システムが提供する数値は、現場を縛る、あるいは一方的な操作の道具ではなく、このコミュニケーション的行為を支えるための客観的なプラットフォームとして機能すべきである。ABCによる精緻な原価配分は、組織成員が互いに事実を認め合い、共通の認識に達するための「コミュニケーション的インフラインフラストラクチャー」としての本質を有している。すなわち、第3章で議論した「境界対象」としてのABCが提供する共通語彙は、Habermasのいうコミュニケーション的行為をもたらし、組織内に真の理解を得るための基盤となる。

4.2 妥当性の根拠としての原価配分

Nørreklit (2000) は、コミュニケーション的行為において相互理解に達するための要件として、以下の3つの妥当性要求 (Validity claims) を挙げている。妥当性要求とは、発話者が自らの発言の正当性を相手に保証しようとする行為であり、これらがアクター間で充足・承認されることで、初めて対話はコンセンサスを得る (Nørreklit 2000, 83). ABCによる精緻な原価配分は、これらの要求を具体的かつ計算的な事実によって組織内に定着させる。

① 真実性 (Truth)

歪みのない客観的現実の共有であり、提示されたデータが客観的事実に基づいていることを指す。伝統的な原価計算では、特定の製品や顧客が多くの原価を負担させられる「原価の歪み」が生じ、対話の前提が崩れる。これに対し、ABCは資源消費の因果関係を活動単位で跡づける。この計算の真実性が確保されることで、組織成員は恣意性を排した共通の土台に立って対話を開始できる。

② 誠実性 (Sincerity)

隠蔽のない透明な提示であり、発信者が情報を隠蔽せず、正直に提示していることを指す。管理会計が一方的な断罪の根拠として機能する場合、現場は不都合な情報を隠蔽するが、Johnson (2002) が述べるように、ABCがプロセス改善の道具となると、数値は誠実性の表明へと転換される。例えばアイドル・キャパシティの可視化である。非効率を隠さずに「将来の成長余力」あるいは「現在のボトルネック」として正当に開示する姿勢が、組織内に心理的安全性を醸成する。

③ 正当性 (Rightness)

アクター間で共有されているあるべき姿との合致であり、そのルールや言説が、組織の規範や価値体系に照らして適切であることを指す。ABCにおけるコスト・ドライバーの選定は、単なる作業ではない。それは「我々は何を価値ある活動と認めるか」という規範的な合意形成そのものである。設計段階での対話を通じて策定された正当な配分ルールは、結果としての数値

を、外部から押し付けられた統制ではなく、自らが従うべき納得された規範へと昇華させる。

4.3 イネープリング・コントロールを支える4つの特性の具体的展開

先述の妥当性要求が充足されるとき、すなわち、アクターが提示された数値に真実味を感じ、ルールを正当と認め、相手の誠実さを確信したときに、ABCはAhrens and Chapman (2004) が提唱した「イネープリング・コントロール (Enabling Control)」の性格を帯びる。Ahrens and Chapman (2004) は、Adler and Borys (1996) による能動的な官僚制の議論を拡張し、イネープリング・システムが備えるべき以下の4つの特性を定義している (Ahrens and Chapman 2004, 280-281)。そして、ABCはこれらの特性に沿ってどのように説明できるのか。

① 修復性 (Repair)

システムに実態との乖離がある際、現場のマネジャー自らがそれを指摘し、修正プロセスに関与できる特性である。ABCのドライバーが現状を反映しなくなった際、一方的に数値を読み替えるのではなく、対話によってロジックそのものを更新 (修復) できる柔軟性は、システムのレバンスを維持する鍵となる。

② 柔軟性 (Flexibility)

各部門が自らの文脈に合わせてシステムを使いこなせる特性である。現場が自らの改善活動のためにABCのデータを自由にシミュレーション (What-if分析等) に用いることができる状態を指す。特殊原価調査としてのABCは、こうした現場の創意工夫を許容する自由度を本質的に有している。

③ 内部透明性 (Internal Transparency)

システムの計算論理 (配賦経路や因果関係) が、ブラックボックス化されずに組織成員に開示されている特性である。ABCの経済的資源から、活動、そして原価計算対象へという論理的な連鎖は、伝統的原価計算における複雑な配賦計算の不透明さを排除し、組織成員の納得感を支えるインフラストラクチャーとなる。

④ 全体透明性 (Global Transparency)

自らの活動が、組織全体の戦略や他部門のプロセスといかに繋がっているかが見える特性である。境界対象としてのABCは、部門間の相互依存性を可視化し、部分最適を超えた全体最適の視点からの戦略的対話を可能にする。

4.4 コミュニケーション・インフラストラクチャーとしてのABC

本章では、Habermasの理論を援用することで、組織成員間の「相互理解」を基盤とした新たな管理のあり方を検討してきた。ABCを通じた「レバンス・リゲイン」の本質は、数値の正確さそのものにあるのではなく、その数値が組織成員にとって「自らの行動を正当化し、他者と建設的に議論するための正当な言葉」として機能するプロセスにある。第3章で論じた「境界対象」としてのABCが提供する共通語彙は、本章で示した「妥当性」のフィルターを通過することによって初めて、現場に力を与えるイネープリング・コントロールへと転換される。

5. レレバンス・リゲインを支える3つのレレバンスの提示

5.1 レレバンス・リゲインを支える3つのレレバンス

本研究の考察として、これまでの議論を統合し、管理会計のレレバンス・リゲインを実現するための3つのレレバンスを提示する。これらのレレバンスは、Nørreklit (2000) が Habermas の理論を援用して提示した3つの妥当性要求 (真実性・誠実性・正当性) を、ABC という具体的な管理会計システムの運用においていかに充足させるかというプロセスを構造化したものである。管理会計、とりわけABCが単なる「計器」ではなく、組織成員の相互理解を支える「コミュニケーション的行為」へと昇華するために不可欠な重層的構造を以下に示す。

5.1.1 制度的レレバンス (真実性の論理: Truth)

1つ目のレレバンスは、計算プロセスそのものの論理的一貫性と客観性を担保する「制度的レレバンス」である。これはNørreklit (2000) の「真実性 (Truth)」, すなわち提示された命題が客観的事実に基づいているという要求を充足させる基盤となる。わが国の文脈においては、1962年の「原価計算基準」という強固な制度的伝統がこのレレバンスを規定している。ABCは、基準が許容する「因果関係の論理」を活動単位で精緻化することで、対話のアクター全員が「これは客観的な事実である」と信頼できる土台 (インフラストラクチャー) を提供する。制度的レレバンスの確保こそが、対話を開始するための前提条件となる。

5.1.2 計算的レレバンス (誠実性の論理: Sincerity)

2つ目のレレバンスは、戦略実行プロセスのブラックボックスを開放し、部門間の壁を越える共通言語を創出する「計算的レレバンス」である。これはNørreklit (2000) の「誠実性 (Sincerity)」, すなわち発信者が意図を偽らず情報を開示しているという要求に対応する。Johnson (2002) が強調したプロセスの可視化は、不透明になりがちなマーケティングの活動 (顧客価値) を経理の言葉 (コスト効率) へと翻訳し、情報の隠蔽を排した誠実な戦略的対話を可能にする。ABCという計算技法が、経営資源配分の実態を活動として誠実に映し出すとき、数値は現場を裁くための道具から、共通の課題を解決するための信頼の証へと転換される。

5.1.3 組織的レレバンス (正当性の論理: Rightness)

3つ目のレレバンスは、イネープリング・コントロールを通じて組織成員の納得と行動変容を引き出す「組織的レレバンス」である。これはNørreklit (2000) の「正当性 (Rightness)」に対応する。第2章で分析した銀行の事例 (谷守 2019) は、この三つ目のレレバンスが欠落し、計算が現場の自律性を奪う「測定の狂気」と化した典型である。Jönsson (1998) の「対話」や Simons (1995) の「インタラクティブ・コントロール」を通じ、まるで「冷たい数値」に「熱い人間的な生命」を吹き込むようなプロセスが含まれる。組織成員がABCの設計段階から関与し、規範的合意を形成するとき、算出される数値は正当な規範として承認され、管理会計のレレバンスは完結する。

5.2 本研究の結論と今後の課題

1987年の『レバンス・ロスト』が突きつけた本質的な課題は、組織におけるレバンス・ロストであった。本研究の結論として、管理会計のレバンスは、技法としての精密化（情報の質）と、組織成員の相互理解（対話の質）が、ABCという境界対象を介して統合されたとき、初めて回復されることを提示した。ABCは、戦略のブラックボックスをコミュニケーションの行為によって開放し、人々の行動を支える「対話のプラットフォーム」として機能するインフラストラクチャーとして捉えることができる。

本研究は、「原価配分」を「相互理解」の成立要件として再定義し、その重層的構造を3つのレバンスとして体系化した点に意義がある。また、Simons (1995) のインタラクティブ・コントロールを前提として、数字を媒介とした「深い戦略的対話」を日常のプロセスに埋め込むことの重要性を指摘した。今後の課題としては、デジタル・トランスフォーメーション (DX) の進展に伴う対話の変容の解明が挙げられる。これらの研究は他日に期したい。

参 考 文 献

- Adler, P. S., and B. Borys. 1996. Two types of bureaucracy: Enabling and coercive. *Administrative Science Quarterly*, 41 (1): 61-89.
- Ahrens, T., and C. S. Chapman. 2004. Management control systems and the management of strategy: a case study in out-performing performance measurement. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3-4): 271-286.
- Bititci, U. S., M. Bourne, J. A. F. Cross, S. S. Nudurupati, and K. Sang. 2018. Editorial: Towards a theoretical foundation for performance measurement and management. *International Journal of Management Reviews*, 20 (3): 653-660.
- Briers, M., and W. F. Chua. 2001. The role of boundary objects and networks in alternatives of accounting change. *Accounting, Organizations and Society*, 26 (3): 237-269.
- De Haas, M., and J. A. Algera. 2002. Multilevel performance measurement and management control: A case study of strategic dialogue. *Management Accounting Research*, 13 (1): 41-61.
- De Haas, M., and A. Kleingeld. 1999. Multilevel strategic management: An exploratory study of strategic dialogue and performance measurement. *British Journal of Management*, 10: 233-254.
- Gatti, M. 2013. Opening the “black box” of strategy: The role of management accounting systems. *International Journal of Finance and Accounting*, 2 (7): 393-399.
- Gray, D., P. Micheli, and A. Pavlov. 2015. *Measurement Madness: Recognizing and avoiding the pitfalls of performance measurement*. Chichester: John Wiley and Sons.
- Johnson, H. T. 1992. *Relevance Regained: From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment*. N.Y.: Free Press.
- Johnson, H. T. 2002. Redefining Management Accounting: Process-Based Management and the Regain of Relevance. In *Performance Measurement and Management Control (Studies in Managerial and Financial Accounting, Vol. 12)*, edited by M. J. Epstein and J. F. Manzoni. 51-68. Amsterdam: JAI Press.
- Johnson, H. T., and R. S. Kaplan. 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Jönsson, S. 1998. Relate management accounting research to managerial work. *Accounting, Organizations and Society*, 23 (4): 411-434.
- Malmi, T. 1997. Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization. *Management Accounting Research*, 8 (4): 459-480.
- Matsuoka, K. 2020. Exploring the interface between management accounting and marketing: a literature review of customer accounting. *Journal of Management Control*, 31 (3): 157-208.
- Nørreklit, H. 2000. The balance on the balanced scorecard: a critical analysis of some of its assumptions. *Accounting, Organizations and Society*, 25 (1): 65-88.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. M.A.:

Harvard Business School Press.

伊丹敬之. 1986. 『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店.

伊丹敬之・青木康晴. 2016. 『現場が動き出す会計一人はなぜ測定されると行動を変えるのか』日本経済新聞出版社.

岡田龍哉・森光高大. 2017. 「『原価計算基準』の基本的性格の再検討：わが国原価計算諸基準の発展経緯に基づいて」『原価計算研究』41(2): 6-37.

岡本清. 2000. 『原価計算 (六訂版)』国元書房.

君島美葵子. 2014. 「営業費会計に対する『レバンス・ロスト』の貢献」『国際経営論集』(47): 87-97.

高橋史安. 2016. 「『原価計算基準』のレバンス・リゲインに向けて」『原価計算研究』40(1): 1-11.

谷守正行. 2019. 「銀行におけるABC適用の真実とポストABC銀行原価計算50年目の検証：レバンス・ロストは解消されたか」『専修商学論集』109: 93-104.

廣本敏郎. 1988. 「管理会計研究覚書」『一橋論叢』100(5): 601-618.

[きみじま みきこ 横浜国立大学大学院国際社会科学研究院教授]

[2026年2月3日受理]