

《論 文》

ニュージーランド企業の管理会計システム

吉 村 聡

I はじめに

ニュージーランドは南半球に位置し、日本の4分の3程度の国土面積に、約408万人（2004年12月現在）の人口が住んでいる小国であり、南北2つの大きな島から成っている。人口の大半はヨーロッパ系およびマオリ系住民であるが、ニュージーランドは比較的多くの移民を受け入れている国であるため、太平洋諸島（フィジーやサモアなど）やアジアなどからの移民も総人口の約1割に達している。

ニュージーランドの産業は農業、林業など第1次産業が中心であるため、小規模な企業がかなりの割合を占めている。2004年度のニュージーランド企業統計によれば、従業員20人未満の企業が全体の96.3%、従業員100人以上の企業は0.5%となっている（Statistics New Zealand, 2004）。ニュージーランドの経済は、海外貿易に依存する部分が大きく、とりわけ隣国であるオーストラリアとは、経済的に密接な関係を有している。輸出は酪農品、食肉、林産品等の農産品が、また輸入は自動車、機械類、電気機器等の工業製品が中心であり、日本は輸出および輸入ともオーストラリア、アメリカについて第3位の貿易相手国である。国内経済に関しては、従来、保護主義的な政策が採られていたが、1980年代から90年代にかけて政府主導による大規模な経済改革が実施された。とりわけ関税の引下げや柔軟な労働市場の導入など、産業に関

する多くの規制緩和が行われ、これによりニュージーランドの経済は開放的で競争的なものに変化した。GDPは754億米ドル（2003年度）であり、実質GDP成長率はここ数年3%以上と、OECD諸国のなかでも高い経済成長率を達成している国の1つとなっている。

このように、1980年代から90年代にかけて実施された大規模な経済改革は、ニュージーランドの経済を急速に、しかも飛躍的に変化させていった。一方で、そうした政府による経済改革の影響は企業にも及び、その結果、ニュージーランドの企業環境は大きく変化することとなった。そしてこうした変化は、他の欧米諸国のそれよりも急速なものであったといわれている。それまでの閉鎖的な環境が一変し、企業はこれまでにない競争的な環境に直面した。

本稿では、企業環境がこのように大きく変化するなかで、とりわけ1990年代以降、ニュージーランド企業が採用する管理会計システムがどのように発展し、そして現在、どのような管理会計システムを採用しているか、こうした点を明らかにしたいと考える。

II ニュージーランド企業の製造環境

まず本章では、ニュージーランド企業における製造技術の実態について明らかにしたい。ただし、とりわけ製造業については、製造技術の変化の程度と管理会計システムの発展段階とは表裏の関係にあると考えられるからである。

ニュージーランドの製造業に対する実態調査によれば、欧米諸国においてさかんに用いられているような先端製造技術が、ニュージーランド企業で全社的に導入されることは少ないとしている。例えば、roboticsに関して、これを全社的に導入している企業、また部分的に導入している企業とも5%である。FMS (flexible manufacturing system) については、全社的に導入している企業が12.5%、部分的に導入している企業は25%ある。先端製造技術のうち最も多く導入されているものはCAD (computer aided design) とT&IM (testing and inspection machines) であり、それぞれ全社的に導入している企業が32.5%と30%、また部分的に導入している企業は10%と17.5%である (Ainikkal, 1993)。

さて、ニュージーランド企業における製造技術の実態を他国のそれと比較するため、同時期にイギリスで行われた実態調査を見ることにしよう。この調査によれば、roboticsを導入している企業は、全社的ないしは部分的な利用を含めて42.2%ある。また、FMSは51.7%、CADは80.6%、T&IMは87.8%の企業で全社的ないしは部分的に導入されている (Murphy and Braund, 1990)。さらに、イギリスの調査では、自社の製造技術に何ら変化はなかったと回答した企業が16%であるのに対し、ニュージーランドの調査では、58%の企業が同様の回答をしている。

このように、製造技術の変化の程度に関して、ニュージーランドとイギリスとの間には大きな違いが見られる。すなわちニュージーランドでは、1980年代から90年代にかけて製造技術に関する大きな変化を見ることはできなかった。これは、ニュージーランドでは産業の基盤が農業にあり、先端製造技術の導入に向けた動きが、他の欧米諸国ほど目覚ましいものとはいえないからと思われる。Ainikkalによれば、ニュージーランドにおいて先端製造技術の利用が制限されるのは、いくつかの要因によるものとしている。例えば、企業の生産能力が低いこと、国内市場が小規模であること、海外の工業製品に依存し

ていること、労働市場が狭いこと、さらに企業の規模が海外企業に比べ平均的に小さいことなどである (Ainikkal, 1993, p.29)。

次に、JIT (just in time) やTQM (total quality management) の理念あるいはそのシステムが、どの程度ニュージーランド企業に導入されているか、この点を明らかにしたい。JITやTQMの導入も管理会計システムの発展と密接な関係を有していると考えられるからである。

JITに関するUptonの実態調査によれば、ニュージーランドの製造業85社のうち、31社 (36.5%) がJITを導入していると回答している (Upton, 1996)。なお、JIT導入に関するこの調査結果は、他の欧米諸国におけるそれとほぼ同じ水準を示している。例えば、アメリカの製造業に対する調査では32%の企業が、またオーストラリアの製造業に対する調査では39%の企業がJITを導入していることが示されている (Szendi and Elmore, 1993; Clarke and Mia, 1993)。

JITの基本理念は、「必要な物を、必要な時に、必要なだけ作る」ことであり、それは企業内における生産管理システムであるということができる。したがって、その目的は購買、在庫、生産、人員、設備など生産現場全般における無駄を排除することにある。

上述のUptonの調査で、JITを導入していると回答した企業に対し、さらにどの分野でJITを導入しているかと質問したところ、93.5%の企業がJITを購買の分野で導入していると回答している。これに対して、引っ張り方式やかんばん方式など、生産の分野にJITを導入していると回答した企業は25.8%にすぎなかった (Upton, 1996)。このことから、3割を超えるニュージーランド企業がJITを導入しているが、その多くは購買という分野に限定された部分的な導入であり、生産の分野をも含めた全般的な導入には至っていないといえよう。ただし、LoweとYoongによれば、在庫コストを削減したり、生産および管理プロセスを簡素化したり、工場内における物の流れを改善するなど、ニュージーランド企業にとってJIT導入の効果

は大きかったとしている (Lowe and Yoong, 1993, p.35)。

またこの調査で、JITを導入した31社のうち、管理会計システムを変更したと回答したものは9社(29%)にすぎない。すなわち、JITを導入した企業の過半数は管理会計システムを何ら変更しておらず、JITの導入をサポートするため管理会計システムを大幅に変更するような企業は少なかったといえる。一方、管理会計システムを変更したと回答した企業の大半は、JITの導入後3年以上を経過した企業であり、JITを長期間利用している企業では、自社の管理会計システムを変更する傾向があった (Upton, 1996)。

ニュージーランドにおけるTQMは、1980年代中頃に実施された政府による急激な方針の転換(規制緩和政策や市場開放政策)を契機として、その後企業に導入され始めた。このことは、規制緩和政策や市場開放政策などにより、ニュージーランド企業が国際的な競争環境に置かれたことによるものと思われる。ニュージーランドにおけるTQMの実態を調査したものに、Fowlerによる研究がある。彼女の調査によれば、TQMを実施している企業48社のうち、86%の企業がここ数年の競争環境に対応するため、最近TQMを導入したと回答している (Fowler, 1996)。またTQMに関する他の研究では、DTL Limited, Interlock Industries Ltd. およびCyclemakers Group (NZ) Ltd. など、TQMを導入し、それが効果をあげているとするいくつかの事例を見ることができる (Hoque and Alam, 1999; Lowe et al., 1992; Lord, 1996)。このように、ニュージーランド企業の多くがTQMあるいはISO9000といった品質管理プログラムを導入するようになり、品質という文化はニュージーランドにおいてかなりの広がりを見せている¹¹⁾。しかしながらBatleyによれば、ニュージーランドは比較的規模の小さな企業が多いため、そうした企業では自社独自の品質管理システムを採用したり、TQMのうち、ある特定の領域のみを部分的に導入したりするケースが多いとしている (Batley,

1999, p.438)。TQMを完全な形で実施するには多くの時間を要するため、その導入コストも多額になる。さらに、ニュージーランドにおけるTQM導入の歴史も浅いため、現在、それを完全な形で利用している企業数は少ないといえる。

Loweらは、品質環境において伝統的な管理会計システムを用いることは適切ではないと述べている (Lowe et al., 1992, p.28)。しかしながらFowlerの調査では、現行の管理会計システムの枠内でTQMを採用している企業が多く、TQMの導入により自社の管理会計システムを変更したとする企業は1~2割程度であった。すなわち多くの企業では、TQMの導入は管理会計システムにほとんど影響を及ぼしていなかった。ただしFowlerによれば、このことはTQMの導入と管理会計システムの変更との間にタイム・ラグがあることによるものであるとしている (Fowler, 1996, p.53)。一方、上述したDTL Limitedのように、TQMの導入により自社の管理会計システムを変更したとする事例も見ることができる。DTL Limitedでは、現在、品質、顧客満足および作業能率などに関する測定および報告が行われている (Hoque and Alam, 1999)。

上で述べてきたことから明らかなように、JITやTQMは比較的多くのニュージーランド企業に導入されており、かなりの効果を発揮しているといえる。しかしながら、そのいずれについても部分的な導入が多く、いまだ完全な形で利用されているとはいえない。今後、JITやTQMが企業内で成熟し、それらが全社的な管理システムとして機能するようになれば、その効果もさらに大きなものとなる。また、JITやTQMを導入した企業の過半数が自社の管理会計システムを何ら変更していないとした。これはJITやTQMの導入後、それらを短期間しか利用していない企業が多く、そうした企業では管理会計システムを変更するに十分な期間が経過していないことによるものと思われる。

Ⅲ ニュージーランド企業の管理会計システム

1990年代以降、イギリスやアメリカをはじめ多くの国において、ABC (activity-based costing)、コスト・モデリング (cost modelling)、品質原価計算 (cost of quality reporting)、原価企画 (target cost planning)、戦略的管理会計 (strategic management accounting)、スループット会計 (throughput accounting)、バックフラッシュ原価計算 (backflush costing) およびライフサイクル・コストイング (life cycle costing) といった新しい管理会計手法が、どの程度企業に導入されているかを明らかにする研究が行われている。しかしながらそのほとんどすべてにおいて、伝統的な管理会計手法に対する多くの批判があるにもかかわらず、新しい管理会計手法の利用度は比較的低いものであるという結果が示されている。Brightらによれば、イギリスの製造業における新しい管理会計手法の利用度は総じて低いものであった (Bright et al., 1992)。またSzendiとElmoreは、アメリカの製造業に対する調査で、新しい管理会計手法の利用度は予想に反して低いものであり、管理会計は依然として伝統的な段階にあると述べている (Szendi and Elmore, 1993, p.73)。

一方、ニュージーランドにおいては、このような新しい管理会計手法を対象とした実証研究の数がきわめて少ない。さらに、ニュージーランド企業では新しい管理会計手法がほとんど利用されていないとする主張 (Perera and Rahman, 1997, p.145) も見ることができる。そこで本章では、ニュージーランド企業の管理会計システムについて、その実証分析を行っているAdlerらによる研究 (Adler et al., 2000) を中心に、その他1990年代以降発表された文献を用いて、ニュージーランド企業における管理会計システムの現状、とりわけ新しい管理会計手法の導入状況について明らかにしたいと考える。

Adlerらは、1994年、ニュージーランドの製造業165社を対象として、ニュージーランド企業ではどのような管理会計手法が用いられてい

るか、特に新しい管理会計手法に関して、それがどの程度導入されているか、またそれを導入することによりいかなる効果をもたらされたか、さらに導入にとって障害となるものは何であるかなどに関するアンケート調査を行った。

彼らの調査によれば、ニュージーランドで最も普及している管理会計手法は全部原価計算 (full costing) であり、57%の企業がこれを採用していた。また、全部原価計算、直接原価計算 (direct costing) および標準原価計算 (standard costing) といった伝統的な管理会計手法の利用度は、新しい管理会計手法のそれよりも全体として高い値を示していた (Adler et al., 2000)。Ainikkalの調査でも、標準原価計算が60%、全部原価計算が52.5%のニュージーランド企業で採用されていることが示されている (Ainikkal, 1993)。こうした結果から、ニュージーランドにおいては、多くの企業が伝統的な管理会計手法を利用していることは明らかであるといえよう。またAinikkalによれば、ニュージーランド助許会計士の約80%が伝統的な管理会計手法で十分役立つとの認識を持っているとしている (Ainikkal, 1993, p.30)。この点に関しては、イギリスでBrightらが行った調査やアメリカでSzendiとElmoreが行った調査でも同じような結果が示されている。Brightらによれば、多くの製造業では依然として伝統的な原価計算 (管理会計) 手法を積極的に採用し、それらを利用している (Bright et al., 1992, p.205)。

Adlerらの調査によれば、新しい管理会計手法のうち、最も利用度が高いのは戦略的管理会計で、それを導入していると回答した企業が25.5%あった。これに次いで、ABCと品質原価計算を導入していると回答した企業がそれぞれ19.4%あった (Adler et al., 2000)。またAinikkalの調査では、12.5%の企業がABCを導入し、さらにスループット会計が10%、戦略的管理会計が7.5%の企業に導入されていた (Ainikkal, 1993)。

上で述べたように、Adlerらの調査において最も高い利用度を示しているのが戦略的管理会計で、およそ4分の1の企業に導入されている。

しかしながらニュージーランドにおいて、戦略的管理会計に関する実証研究を見ることはほとんどできない。ニュージーランドにおける戦略的管理会計について言及した数少ない研究の1つに、Lordによるものがある。彼女によれば、戦略的管理会計の導入に成功したニュージーランド企業にCyclemakers Group (NZ) Ltd.があり、そこでは競争者に関する情報の収集や原価低減の機会の開発など、戦略的管理会計を構成するほとんどすべての要素が実践されているとしている。また彼女は、こうした戦略的管理会計を構成する要素が、多くの企業においてすでに機能しているが、必ずしもそれらが会計数値の上には反映されていないと述べている (Lord, 1994b; Lord, 1996)。

さて、前述の2つの調査で、比較的高い利用度を示しているのがABCである。ニュージーランドにおけるABCに関する最近の研究に、Cottonらによるものがある。彼らの調査によれば、20.3%の企業がABCを導入しており、特に製造業に限定すれば、その利用率は25.5%となる。さらに、ABCを導入している企業のうち、それを企業内のすべての部門で利用していると回答したものは60%以上であった。また、ABCを単独の原価計算システムにしていると回答した企業は、ABCを導入している企業の4分の3に達していた。ただしそこで利用されているシステムは、その内容がかなり単純なものであった。すなわち、アクティビティの数(種類)が少なく、したがってコスト・ドライバーが詳細に設定されていなかった (Cotton et al., 2003)。ところで、ニュージーランドの高等教育機関(大学および専門学校)がどの程度ABCを導入しているか、その導入状況について調査した研究がある。ここでは、調査対象となった高等教育機関28のうち、13の組織でABCを導入していることが明らかにされている。すなわち、ニュージーランドの高等教育機関におけるABCの利用率は、46.4%という高い水準を示すものであった (Fowler and Yahanpath, 2000)。これもまた、ニュージーランドにおけるABCの

普及の程度を示す1つの指標といえよう¹²⁾。

一方、ライフサイクル・コストリングを導入していると回答した企業は、Adlerらの調査で3%、Ainikkalの調査では0%、また原価企画を導入していると回答した企業は、Adlerらの調査で6.7%にすぎなかった。さらに、バックフラッシュ原価計算に関しては、その名称さえ聞いたことがないと回答した企業が17.6%もあった (Adler et al., 2000; Ainikkal, 1993)。

以下では、前で述べた以外の新しい管理会計手法、すなわちBSC (balanced scorecard) とEVA (economic value added) について、ニュージーランド企業におけるその実態を明らかにしたい。

BSCに関するBlundellらの研究によれば、調査の対象となったすべてのニュージーランド企業がBSCに関する知識を持っていたが、それを実際に事業部レベルや全社レベルで利用していると回答した企業はそれぞれ65%と61%であった。また従業員が1,000人を超える企業では、BSCの利用率は71%に達していた。さらに彼らによれば、Housing New ZealandやTelecom New Zealand Ltd.などニュージーランドの大企業では、BSCを導入している事例を多く見ることができるとしている (Blundell et al., 2003)。McJorowとCookは、コンサルタントとしてインタビューした自分たちの経験から、主要なニュージーランド企業では、その多くがBSCを利用しており、またBSCはその効果を発揮していると述べている (McJorow and Cook, 2000b, p.33)。こうした結果から、ニュージーランドの大企業におけるBSCの利用率は、かなり高いものと見ることができよう。ただし、Blundellらの調査では、製造業でBSCを導入していると回答したものはゼロであり、業種によってその利用率にかなりの違いが見られた。またMcJorowとCookによれば、ニュージーランド企業の多くは、BSCを単なる業績評価のためのツールとして利用しており、戦略を遂行するためのマネジメント・システムとしてBSCを利用する企業数は少ないとしている (McJorow

and Cook, 2000a, p.8)。

EVAに関する代表的な研究に、McLarenによるものがある。彼女は、ニュージーランド企業を対象として、そこでEVAがどのように利用され、またその効果が何であるかなどに関する詳細な調査を行った。調査対象は4社であり、いずれもここ数年でEVAを導入した企業であった。4社ともEVAの導入は総じて成功であったとの認識を持っていた (McLaren, 2000a; McLaren, 2000b)。しかしながらMcLarenによる別の調査では、調査対象となったすべての企業で、EVAをそれ以外の測定尺度と併用していることが明らかにされている。その理由は、スタッフや経営者および企業外部の人間がEVAに関して十分に理解していないからだとしている (McLaren, 2003)。

ところでAdlerらによれば、ニュージーランドでは大企業ほど新しい管理会計手法を導入する傾向が強いとしている (Adler et al., 2000, p.147)。またWaldronも、ニュージーランドの製造業に対する調査で、企業規模と管理会計システムの変更との間には正の相関関係があるとの結果を示している (Waldron, 1997, p.6)。

さて、ニュージーランド企業における新しい管理会計手法の導入状況を他国のそれと比較するため、同時期にイギリスやアメリカで行われた研究を見ることにしよう。

すでに明らかにしたように、イギリスにおける代表的な研究として、Brightらによるものをあげることができる。彼らの調査によれば、原価企画は38%、ABCは32%の企業に導入されているが、バックフラッシュ原価計算やライフサイクル・コストイングに関しては、その利用度はかなり低い値となっている。ただし、導入を検討していると回答した企業も含めると、ABCは60%、品質原価計算は52%、原価企画は46%、戦略的管理会計は44%の企業で、実際に導入しているかまたは導入を予定していることになる。また彼らの調査では、大企業ほど新しい管理会計手法の利用度が高い値を示していた (Bright et al., 1992)。イギリス企業における

ABCの実態を調査したものに、Innesらによる研究がある。彼らの調査によれば、ABCを導入していると回答したイギリス企業は、1994年の調査で21%、1999年の調査では17.5%であった¹³⁾。すなわち、ABCを導入していると回答した企業の割合が5年間で3.5%ほど下落している。このことは、ABCの企業への普及がこの5年間でまったく進んでいなかったことを表しているといえよう。また彼らの調査では、1994年および1999年ともに、製造業でのABCの利用度が低いのに対し、金融業ではかなり高い値を示していた。例えば、1999年の調査では、製造業でのABCの利用度は14.3%、金融業では40.7%であった。さらに彼らの調査では、企業規模によってABCの利用度に大きな違いが見られた。とりわけ1999年の調査では、大企業におけるABCの利用度は小企業の3倍ほどあり、大企業ほどABCを導入する傾向が強いことが示された (Innes et al., 2000)。一方、SzendiとElmoreによるアメリカの製造業に対する調査では、実際にABCを導入していると回答した企業は約20%であったが、60%の企業が近い将来においてABCを導入することを予定していた。また品質原価計算に関しては、33%の企業がこれを導入していた (Szendi and Elmore, 1993)。

上で述べたイギリスやアメリカ以外にも、新しい管理会計手法に関する実証研究を行っている国が多くある¹⁴⁾。ニュージーランドの隣国、オーストラリアにおいてもそうした研究を見ることができる。ChenhallとLangfield-Smithによれば、オーストラリアの製造業における伝統的な管理会計手法の利用度は、新しい管理会計手法のそれよりも全体として高い値であったとしている。新しい管理会計手法については、BSCが88%、ABCが56%、原価企画が38%の企業に導入されていた (Chenhall and Langfield-Smith, 1998)。これは、イギリス、アメリカおよびニュージーランドにおける調査結果と比べて、かなり高い利用度を示すものであった。また彼らによれば、大企業ほど新しい管理会計手法、とりわけABCの利用度が高いことが明らかに

なったとしている。

以上述べてきたことから、イギリス、アメリカおよびオーストラリアにおけると同様、ニュージーランドにおいても、いわゆる伝統的な管理会計手法のほうが高い利用度を示しており、したがって多くの企業においてそれらが利用されていることが明らかになった。

一方、新しい管理会計手法に関しては、一部の手法について、比較的多くのニュージーランド企業がそれらを導入していた。例えば、ABCに関しては、ニュージーランド企業で約20% (Adlerらの調査で19.4%, Ainikkalの調査で12.5%, Cottonらの調査で25.5%), イギリス企業で約25% (Brightらの調査で32%, Innesらの1994年の調査で21%), アメリカ企業で約20%, さらにオーストラリア企業で56%の利用度を示しており、オーストラリア企業における利用度がかなり高い値とはなっているが、これを除けば各国とも平均2.3割の企業がABCを利用しているといえよう。また、Cottonらによる調査とInnesらによる調査との比較から、製造業については、ニュージーランド企業におけるABCの利用度がイギリス企業のそれよりも高いことが明らかとなった。前で述べたように、ニュージーランドの場合、ABCを導入している企業の多くが、それを企業内のすべての部門で、しかも単独の原価計算システムとして利用するところにその特徴を見ることができた。これに対してイギリスの場合、もっぱらABCを利用する、いわゆるニュージーランド企業のような例は少数であった。ただしニュージーランド企業の場合、コスト・ドライバーの設定など、ABCの内容がかなり単純なものであった。すなわちニュージーランド企業におけるABCは、イギリス企業などにおけるそれと比較し、かなり簡略化されたシステムであるといえることができる。

BSCに関しては、とりわけ非製造業を中心に、主要なニュージーランド企業ではかなり広い範囲でこれを利用しており、またその効果を発揮している。ある調査によれば、イギリスやアメ

リカでは5割の組織にBSCが導入されているという (Williams, 2001, p.29)。一方、ニュージーランドでは6割を超える企業がBSCを導入している。両者の比較からも、ニュージーランド企業におけるBSCの利用度はかなり高いものと判断できよう。

これに対して、原価企画、ライフサイクル・コストイングおよびバックフラッシュ原価計算に関しては、それを利用する企業はほとんどなく、なかにはその名称さえ聞いたことがないという企業も多くあった。原価企画については、ニュージーランド企業で6.7%, イギリス企業で38%, オーストラリア企業で38%の利用度を示しており、イギリス企業やオーストラリア企業との比較からも、ニュージーランド企業における原価企画の利用度はかなり低い値であるといえることができる。またライフサイクル・コストイングについては、ニュージーランド企業ではほとんど利用されていないことがGuildingらの調査でも明らかにされている (Guilding et al., 2000, p.124)。

現在のところ、ニュージーランド企業における新しい管理会計手法の利用度は比較的低い値を示している。しかしながら、こうした手法がほとんど利用されていないとする前述の主張は誤りであり、ABCやBSCなど一部の手法については、一部の企業、とりわけ大企業を中心にその普及が進んでいるものといえることができよう。

IV 新しい管理会計手法の課題

新しい管理会計手法が製品戦略や原価管理などに効果的なマネジメント・ツールであることはしばしば主張されている。しかしながら実際には、多くの企業が伝統的な管理会計手法を採用しており、新しい管理会計手法の普及は、一部の手法を除いて、あまり進んではいない。では、新しい管理会計手法の普及が進まない理由は何であろうか。またこの点に関して、ニュージーランド企業に特有な要因はあるのだろうか。こうした問題を明らかにするため、本章では、

特に新しい管理会計手法を導入することによりもたらされる効果は何であるか、また新しい管理会計手法の導入にとって障害となるものが何であるかなどについて考察したいと考える。

Adlerらの調査によれば、管理会計手法の導入によりもたらされた効果は何であるかを質問したところ、製品の収益性改善、コスト削減および品質改善という回答が多く見られた。また、こうした効果を達成するのに最もふさわしい手法は、新しい管理会計手法、とりわけライフサイクル・コストイング、原価企画および品質原価計算であるとする回答が、そうした手法を導入している企業から多くあった (Adler et al., 2000, p.144)。これに対してBrightらの調査では、製品の収益性改善、コスト削減およびタイムリーで適切な経営情報の提供などが、新しい管理会計手法に期待される効果であった (Bright et al., 1992, p.207)。

ところで、Cottonらによる調査やInnesらによる調査で、ABCの導入が成功であったか否かを質問したところ、ニュージーランド、イギリスのいずれにおいても、ABCの導入は成功であったとの評価が多数を占めていた。Cottonらによれば、ABCに対してなされた投資は、金銭的にみて企業に多くの効果をもたらしたとしている (Cotton et al., 2003, p.69)。また上で述べたように、Adlerらの調査でも、新しい管理会計手法を導入した企業は、その多くがそうした手法の効果を高く評価していることが明らかにされた。

一方、Brightらの調査では、新しい管理会計手法の効果を期待していると回答した企業は30%にすぎないとしている (Bright et al., 1992, p.207)。SzendiとElmoreによれば、伝統的な管理会計手法は、新しい管理会計手法が提供しないような有用な情報を提供するという (Szendi and Elmore, 1993, p.73)。また同様の主張は、ChenhallとLangfield-Smithの研究 (Chenhall and Langfield-Smith, 1998, p.12) やすでに明らかにしたAinikkalの研究においても見ることができる。このように、伝統的な管理会計手法から得

られる効果のほうが、新しい管理会計手法から得られる効果よりも大きいとする認識が、依然として多くの企業では支配的なものであるということができよう。

上で述べたことから明らかなように、すでに新しい管理会計手法を導入している一部の企業では、そうした手法の効果を高く評価しているように思える。一方、いまだ新しい管理会計手法を導入していない多くの企業では、そうした手法に関する理解が十分ではないため、その効果を過少に評価する傾向がある。そして、この点に関して、ニュージーランドとイギリスなどとの間に大きな違いはない。

Ainikkalの調査において、新しい管理会計手法を導入していないと回答した企業に対し、その理由を質問したところ、資金不足、トップ・マネジメントによる支援不足、さらに新しい管理会計手法に対する理解の欠如と回答した企業が多くあった。また彼は、ニュージーランド企業は小規模であるため、とりわけ資金不足が大きな問題であると述べている (Ainikkal, 1993, p.30)。一方、Adlerらによれば、新しい管理会計手法の導入にとって障害となる最も大きな要因は、企業の人的資源に関するものであるとしている。例えば、適切な技能の欠如、時間の不足、経営者のやる気のなさ、さらに有能な従業員を雇用する際のコストなどを、その要因として回答する企業が多くあった (Adler et al., 2000, p.147)。またWaldronは、新しい管理会計手法の導入に際しては、特にそうした手法に関する理解が不足していることが大きな問題であると述べている。すなわち彼女によれば、多くの企業では新しい管理会計手法に関して十分な教育を行っているとはいえず、したがって担当者がその内容に関して十分に理解しているともいえないとしている (Waldron, 1997, pp.9-10)。これに対してBrightらの調査では、半数近い企業が、変化に関連するコスト、適切な技能の欠如、現行の支援システムの質および経営者のやる気のなさなどを、主要な障害要因としてあげている (Bright et al., 1992, pp.207-208)。また

Innesらによれば、システムの複雑さや導入に伴う変化のコストなどが、ABCの導入を妨げる主要な要因であるとしている (Innes et al., 2000, p.360)。

上で述べた様々な障害要因のうち、知識や技能が欠如していることや経営者の支援が不足していることなど、多くの要因は新しい管理会計手法に関する情報が十分でないことから生じたものといえよう。すでに述べたように、多くの企業では新しい管理会計手法に関して十分な教育を行っているとはいえず、したがってそうした手法の内容に関して十分に理解しているともいえない。そして、こうした理解の不足が新しい管理会計手法に対する抵抗を生み出しているということもできよう。Waldronの調査によれば、管理会計システムの変更を行った企業のうち、81%の企業で変化に対する抵抗が従業員や経営者からあったとしている (Waldron, 1997, p.10)。なお、こうした抵抗がかなり大きなものであることは、その他の調査においても明らかにされている。新しい管理会計手法の企業への普及がさらに進むためには、そうした手法に関する十分な教育が必要であり、またそれに関する情報を企業内のすべての関係者が共有することが不可欠であろう。Adlerらも、特に経営者に対する教育が、新しい管理会計手法の導入を成功に導くためには必要であると述べている (Adler et al., 2000, p.145)。

一方、導入にとって障害となるもう1つの大きな要因が、変化に関連するコストである。新しい管理会計手法の導入に伴う変化のコストには、設備、人員および時間などに関連するものがある。Adlerらの調査でも、40%以上の企業が新しい管理会計手法の導入に伴う変化のコストを、その導入を妨げる主要な要因であると回答している。しかしながら、こうした変化に関連するコストがニュージーランド企業に特有な障害要因とはいえない。すなわち、イギリスにおけるBrightらの調査やInnesらの調査でも、多くの企業が同様の回答をしている。ただし、ニュージーランド企業の特徴は、その規模が小

さい点にあった。このことから、変化に関連するコストがニュージーランド企業にとってきわめて大きな障害要因であることに疑いはなかろう。前で述べたように、ニュージーランド企業におけるABCは、イギリス企業などにおけるそれと比較し、内容がかなり単純なものであった。ABCでは、アクティビティを細分化し、多くのコスト・ドライバーを用いるほど、すなわちそのシステムを複雑化するほど、計算のコストは増大する。ニュージーランド企業におけるABCの内容が単純であるのも、こうした計算のコストを削減するため、そのシステムを簡略化した結果であろう。Fowlerらの調査でも、ニュージーランド企業の管理会計担当者たちの多くは、新しい管理会計手法の効果よりも、それを導入することに伴って発生するコストなどそのマイナス面に目を向けているとしている (Fowler et al., 2002, p.59)。

V おわりに

本稿においては、ニュージーランド企業における新しい管理会計手法の導入状況を、イギリス企業やアメリカ企業などのそれと比較しながら見てきた。すでに述べたように、ニュージーランドにおいては、多くの企業が全部原価計算や標準原価計算といった伝統的な管理会計手法を採用しており、新しい管理会計手法の利用度は比較的低いものであることが明らかにされた。

前で述べたように、大企業ほど新しい管理会計手法を導入する傾向は強い。一方、ニュージーランド企業はその多くが小規模であるため、こうした手法の利用度は総じて低い値を示すことになるであろう。また、ニュージーランドにおける製造技術の変化の程度が低いことも、新しい管理会計手法の普及を遅らせる要因になるといえるかもしれない。

ニュージーランド企業では新しい管理会計手法がほとんど利用されていないとする主張がある。しかしながら、前で述べた多くの研究結果から、ABCやBSCなど一部の手法について

は、一部の企業、とりわけ大企業を中心に導入されている状況を明らかにすることができた。Guildingらの調査でも、ニュージーランドの大企業は、同程度の規模を持つイギリス企業やアメリカ企業に比べ、新しい管理会計手法の一部について、その利用度が高いことが明らかにされている (Guilding et al., 2000, p.129)。また Adlerらの調査によれば、3年以内に自社の会計システムを大幅に変更することを予定していると回答した企業が62%あった。なかんずく、新しい管理会計手法を導入する過程にある、またはその導入を検討しているとした企業はかなりの数に及んでいたとしている (Adler et al., 2000)。こうしたことから、少なくともニュージーランドの大企業では、新しい管理会計手法を実際に導入している企業が比較的多くあり、また実際には導入していないが、導入を検討している企業もかなりあるということができよう⁽⁵⁾。

1980年代から90年代にかけて実施された大規模な経済改革は、ニュージーランドの企業環境を急速にしかも劇的に変化させ、その結果、ニュージーランド企業はこれまでにない競争的な環境に直面することとなった。企業環境がこのように大きく変化するなかで、ニュージーランド企業が採用する管理会計システムも、徐々にではあるが、着実に発展しているものと思われる。

(謝辞)

本稿は、オタゴ大学での在外研究期間中に執筆したものである。なお、オタゴ大会計学科の学科長であるAdler教授からは、論文作成に関する数々のご助言を頂戴した。心から謝意を表する次第である。

【注】

(1) Fowlerの調査によれば、品質管理システムを導入している企業のうち、ISO9000とTQMという2つの品質管理プログラムを利用している企業が42%、TQMのみの企業が37%、またISO9000のみという企業が19%あった(Fowler and Lord,

1995, p.38)。

- (2) これ以外にも、ニュージーランドにおいてABCの普及が進んでいることを示す調査結果がある。そうした調査によれば、ニュージーランド企業におけるABCの利用度は32%や40.8%という高い値であった(Cotton, 1998; Hoque, 2000)。しかしながらいずれの調査も、その方法および内容が詳細に示されていないなどの理由で、本文では割愛した。
- (3) InnesとMitchellによれば、こうした値はこれまでにイギリスで行われた調査結果と比較しても、かなり高いものであるとしている(Innes and Mitchell, 1995, p.141)。
- (4) 日本をはじめドイツ、フランス、フィンランド、ノルウェー、ベルギー、スウェーデンおよびデンマークなどにおいても、新しい管理会計手法に関するいくつかの実証研究を見ることができる(Bhimani, 1996; Groot and Lukka, 2000)。
- (5) Adlerによれば、彼のコンサルタントとしての経験から、とりわけABCやBSCについては、これを導入するニュージーランド企業の数がこの10年間でかなり増加しているとのことである。

【参考文献】

- Adler, R., Everett, A. M. and Waldron, M. (2000), "Advanced management accounting techniques in manufacturing: utilization, benefits, and barriers to implementation," *Accounting Forum*, Vol.24, No.2, pp.131-150.
- Ainikkal, J. (1993), "Exploring the New Zealand manufacturing environment," *Accountants' Journal*, Vol.72, No.6, pp.28-31.
- Ainikkal, J. and Teoh, H. Y. (1992), "Overhead allocations and product life-cycle emphasis - the New Zealand situation," *Accountants' Journal*, Vol.71, No.3, pp.69-71.
- Batley, T. W. (1999), "Total quality: the New Zealand way," *Total Quality Management*, Vol.10, No.4/5, pp.435-438.
- Bhimani, A. (1996), *Management accounting: European perspectives*, Oxford, Oxford University Press.

- Blundell, B., Sayers, H. and Shanahan, Y. (2003), "The adoption and use of the balanced scorecard in New Zealand: a survey of the top 40 companies," *Pacific Accounting Review*, Vol.15, No.1, pp.49-74.
- Bright, J., Davies, R. E., Downes, C. A. and Sweeting, R. C. (1992), "The deployment of costing techniques and practices: a UK study," *Management Accounting Research*, Vol.3, No.3, pp.201-211.
- Chenhall, R. H. and Langfield-Smith, K. (1998), "Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study," *Management Accounting Research*, Vol.9, No.1, pp.1-18.
- Clarke, B. and Mia, L. (1993), "JIT manufacturing systems: use and application in Australia," *International Journal of Operations and Production Management*, Vol.13, No.7, pp.69-82.
- Cotton, B. (1998), "Beyond the millennium," *Chartered Accountants Journal of New Zealand*, Vol.77, No.7, pp.64-69.
- Cotton, W. D. J., Jackman, S. M. and Brown, R. A. (2003), "Note on a New Zealand replication of the Innes et al. UK activity-based costing survey," *Management Accounting Research*, Vol.14, No.1, pp.67-72.
- Doolin, B., Nelson, M., McCutcheon, J. and Fisher, J. (1993), "Information technology and the management accountant," *Accountants' Journal*, Vol.72, No.6, pp.36-39.
- Fowler, C. (1996), "TQM in NZ: what impact?" *Australian Accountant*, Vol.66, No.11, pp.53-54.
- Fowler, C. and Lord, B. R. (1995), "ISO and TQM," *Chartered Accountants Journal of New Zealand*, Vol.74, No.10, pp.33-38.
- Fowler, M. and Yahanpath, N. (2000), "Implementing activity based costing in tertiary institutions," *Chartered Accountants Journal of New Zealand*, Vol.79, No.11, pp.28-31.
- Fowler, M., Tan, L. M. and Hawkes, L. (2002), "Management accounting education: is there a gap between teaching and practice?" *Chartered Accountants Journal of New Zealand*, Vol.81, No.10, pp.58-62.
- Gourdie, S. (2001), "Tool of the trade," *Financial Management*, November, pp.38-39.
- Groot, T. and Lukka, K. (2000), *Cases in management accounting: current practices in European companies*, Harlow, Pearson Education Limited.
- Guilding, C., Cravens, K. S. and Tayles, M. (2000), "An international comparison of strategic management accounting practices," *Management Accounting Research*, Vol.11, No.1, pp.113-135.
- Hoque, Z. (2000), "Just-in-time production, automation, cost allocation practices and importance of cost information: an empirical investigation in New Zealand-based manufacturing organizations," *The British Accounting Review*, Vol.32, No.2, pp.133-159.
- Hoque, Z. and Alam, M. (1999), "TQM adoption, institutionalism and changes in management accounting systems: a case study," *Accounting and Business Research*, Vol.29, No.3, pp.199-210.
- Houston, D. J. and McKean, J. K. (2002), "Quality management in New Zealand: a critical review," *Total Quality Management*, Vol.13, No.6, pp.749-758.
- Innes, J. and Mitchell, F. (1995), "A survey of activity-based costing in the UK's largest companies," *Management Accounting Research*, Vol.6, No.2, pp.137-153.
- Innes, J., Mitchell, F. and Sinclair, D. (2000), "Activity-based costing in the UK's largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results," *Management Accounting Research*, Vol.11, No.3, pp.349-362.
- Lowe, A., de Wild, A. and Shewan, C. (1992), "Total quality management and the management accountant," *Accountants' Journal*, Vol.71, No.6, pp.25-29.
- Lowe, A. and Yoong, L. (1993), "Accounting for JIT systems - from scorekeeper to coach," *Accountants' Journal*, Vol.72, No.6, pp.32-36.
- Lord, B. R. (1994a), "Innovative contracts - potential benefits for both parties," *Chartered Accountants Journal of New Zealand*, Vol.73, No.5, pp.63-65.
- Lord, B. R. (1994b), "Strategic management accounting:

- a case study," *Chartered Accountants Journal of New Zealand*, Vol.73, No.6, pp.26-29.
- Lord, B. R. (1996), "Strategic management accounting: the emperor's new clothes?" *Management Accounting Research*, Vol.7, No.3, pp.347-366.
- Marshall, K. and Yahanpath, N. (2001), "Implementing activity-based costing at the Eastern Institute of Technology," *Chartered Accountants Journal of New Zealand*, Vol.80, No.9, pp.69-74.
- McJorow, S. and Cook, T. (2000a), "Balanced scorecard – the first generation," *Chartered Accountants Journal of New Zealand*, Vol.79, No.3, pp.4-8.
- McJorow, S. and Cook, T. (2000b), "Balanced scorecard – what happens in real life?" *Chartered Accountants Journal of New Zealand*, Vol.79, No.4, pp.30-33.
- McLaren, J. (2000a), "Just how good is EVA?" *Chartered Accountants Journal of New Zealand*, Vol.79, No.4, pp.57-62.
- McLaren, J. (2000b), "Just how good is EVA?" *Chartered Accountants Journal of New Zealand*, Vol.79, No.5, pp.75-79.
- McLaren, J. (2003), "A sterner test," *Financial Management*, July/August, pp.18-19.
- Murphy, J. C. and Braund, S. L. (1990), "Management accounting and new manufacturing technology," *Management Accounting (UK)*, Vol.68, No.2, pp.38-40.
- Perera, M. H. B. and Rahman, A. R. (1997), "Accounting and its environment in New Zealand," in Baydoun, N., Nishimura, A. and Willet, R. (eds.), *Accounting in the Asia-Pacific region*, Singapore, John Wiley and Sons, pp.127-151.
- Sampson, M. and Cotton, B. (1993), "Cost system design for a small manufacturer," *Accountants' Journal*, Vol.72, No.9, pp.45-48.
- Shanahan, Y. P. and Dance, K. M. (1997), "Activity based costing implementation: building on the framework through an examination of organisational experience," *Accounting Research Journal*, Vol.10, No.2, pp.165-179.
- Statistics New Zealand (2004), *New Zealand business demographic statistics*, Wellington, Statistics New Zealand.
- Szendi, J. Z. and Elmore, R. C. (1993), "Management accounting: are new techniques making in-roads with practitioners?" *Journal of Accounting Education*, Vol.11, pp.61-76.
- Upton, D. (1996), "Management accounting systems in just-in-time environments: some evidence from New Zealand manufactures," *Pacific Accounting Review*, Vol.8, No.1, pp.30-47.
- Waldron, M. (1997), "Management accounting and the change process," *Working Paper (University of Otago, Department of Accountancy)*, No.1, pp.1-18.
- Wallace, B. (1998), "Studying the balanced scorecard," *New Zealand Management*, Vol.45, No.7, pp.44-45.
- Williams, S. (2001), "Drive your business forward with the balanced scorecard," *Management Services*, Vol.45, No.6, pp.28-30.