

【論文】

マネジメント・コントロール研究の整理 — 組織変化との関連で —

A framework for management control research
in relation to organizational change

新 江 孝
Arae Takashi
伊 藤 克 容
Ito Katsuhiro

目次

はじめに

- 1 組織変化に関するマネジメント・コントロール研究
- 2 先行研究におけるマネジメント・コントロール研究の類型
- 3 Van de Ven & Poole (2005) による組織変化研究の類型化
- 4 組織変化に関するマネジメント・コントロール研究の整理
結びにかえて

(要旨)

企業経営では組織を変化させることが、ますます重視されている。環境が変動する以上、一定時点での最適化では意味がない。企業経営を成功に導くためには、絶えず変化する環境に連続的に適応していかなければならない。すなわち、組織変化は企業組織にとって不可欠な課題であると考えられる。

組織変化 (organizational change) が重要な課題として認識されると、マネジメント・コントロール (management control) に期待される役割も複雑になる。マネジメント・コントロールの役割としては、伝統的には、組織と戦略を所与として、戦略を効率的に実行することが想定されてきた。戦略実行が重要な課題であることに未だ変わりはないが、絶えず変化する環境に対応して戦略が揺れ動く状況下では、組織変化への貢献までもがマネジメント・コントロールに期待されるようになってきているのである。

組織変化とマネジメント・コントロールの関係性については、さまざまなアプローチに依拠してそれぞれの立場から多様な研究が実施されているが、それらは未整理な状況にあり、相互の連携は保証されていない。本稿の課題は、組織変化に関するマネジメント・コントロール研究を整理して、各種のアプローチを総合的に把握し、その全体像を明らかにすることである。具体的には、組織変化に関する Van de Ven & Poole (2005) の見解に依拠して、マネジメント・コントロール研究を整理するためのフレームワークを提案し、既存研究についての整理を試みる。

はじめに

企業にとって環境変化は必然である。したがって、企業組織は、ある一定時点でよい状態でもあまり意味がなく、変化しつつある環境に適応していかなければならない。すなわち、組織変化 (organizational change) は企業組織にとって不可欠な課題である。McGrath (2013, p. xi) も、持続的な競争優位性を確保するのは困難であり、一時的な競争優位性を繰り返し獲得することによって、長期的な発展、存続が可能になると主張している。環境変化の早さ、変化の振れ幅の大きさが認識される昨今の状況では、それは極めて妥当な指摘であろう。

マネジメント・コントロール (management control) については、伝統的には、所与の戦略を効率的に実行する役割が想定されてきた。それ自体は未だ重要な問題ではあるが、近年その課題をさらに複雑化する要因として、前述したような組織変化への貢献が期待されるようになり、そのような視点からのマネジメント・コントロール研究が盛んに行われるようになってきている。ただし、それらの研究がそれぞれ組織変化研究の全体像の中のどこに位置づけられるのかは、必ずしも明確化されていない。そこで、本稿では、組織変化に関するマネジメント・コントロール研究を整理して、その全体像を明らかにしていきたい。具体的には、組織変化研究に関する Van de Ven & Poole (2005) の見解に依拠して、マネジメント・コントロール研究を整理するためのフレームワークを提案する。

複雑な現象を理解するためには、多様なアプローチが必要である。どのような分析方法やものの見方、モデルであっても、単一のアプローチには死角があるからである。そこで、多様なアプローチを共存させ並行させる場合には、それぞれを充実させるのと同時に、各種アプローチの長所・短所を把握し、総合す

ることも重要な課題となるだろう。本稿では、このような理解から、組織変化に関するマネジメント・コントロール研究における多様性の存在を肯定的にとらえる立場をとっている。

本稿は以下のような構成になっている。まず、今までに行われてきた組織変化に関するマネジメント・コントロール研究の概略を確認する。次いで、本稿ではマネジメント・コントロール研究の類型化を試みるので、今度は視点を広げて、マネジメント・コントロール研究の類型について、その先行研究を確認する。その上で、Van de Ven & Poole (2005) が提案する組織変化研究の4類型を紹介する。そして、この4類型を組織変化に関するマネジメント・コントロール研究を整理するためのフレームワークとして採用することで、既存の研究を整理してみる。

1 組織変化に関するマネジメント・コントロール研究

1.1 組織変化の内容

それでは、組織変化とは何か。Mintzberg & Westley (1992) によれば、組織変化は、組織自体の変化 (状態の変化) と戦略の変化 (組織が進む方向性の変化) に大別される。これは、図表1では、水平方向の2列に相当する。同時に、組織変化にはレベルがあり、これは図表1では、垂直方向で表現されている。抽象度の高い概念的なレベルは変化が困難であるが、いったん変化するとある程度持続しやすい。個別の行動や意思決定に直結した具体的なレベルは、容易に変化し、絶えず変化にさらされている。

この見解で注目すべき点は、組織変化に戦略の変化も含まれている点である。同様の見解は、de Wit (2017, p. 405) も採用している。本稿では、このように組織変化を広くとらえ、そこには戦略の変化も含まれるものとして理

図表 1 組織変化の概念整理

	組織の変化 (状態の変化)	戦略の変化 (方向性の変化)
概念的 (思考)	文化	ビジョン
	組織構造	ポジション
	システム	プログラム
↓		
具体的 (行動)	人・その仕事	設備

出所：Mintzberg & Westley (1992, p. 40) より作成。

解して議論を進める。そうすることによって、検討対象とする既存のマネジメント・コントロール研究の範囲がより広がると期待される。

1.2 組織変化に対する2つの見解

組織変化に関して今までに行われてきたマネジメント・コントロール研究は、以下のよ

うに2つに大別できる。

一つは、「マネジメント・コントロール・システムは組織変化に受動的に従う」とする伝統的見解であり、それには、たとえば Den Hertog (1978) や Markus & Pfeffer (1983) などの研究がある。この見解では、組織に関するさまざまな前提が決定された後に、組織目標を効率的に達成するためにマネジメント・コントロールが機能すると考えられている。これは、戦略によって決定された目標を効率的に実行するためにマネジメント・コントロールが行われるという Anthony (1965) に代表される伝統的なマネジメント・コントロール論の範疇にある理解である。言い換えれば、マネジメント・コントロールは、戦略の範囲内で機能し、マネジメント・コントロールから戦略ないし組織目標への働きかけは特に想定されていない。

もう一つは、「マネジメント・コントロール・システムは組織変化に際して一定の役割を果たす」とする比較的新しい見解であり、それには、たとえば Dent (1991a, b) や Simons (1995) などの研究がある。この見解では、

マネジメント・コントロール・システムをきっかけに戦略が創発したり組織文化が変化したりして、組織が変化していくことがあると考えられている。これは、マネジメント・コントロール論においても戦略創発の重要性が認識され、戦略創発に対するマネジメント・コントロールの貢献が期待されるようになってきた状況の一つの表れである。本稿でもこのような理解に立ち、マネジメント・コントロールは組織変化に対して何らかの影響を及ぼさうということをも前提にして考察していく。

1.3 Evans & Tucker (2015) が紹介する研究例

組織変化に関する既存のマネジメント・コントロール研究に関して、Evans & Tucker (2015) は「多様なコンテキストにおいて、多様な方法論的視点から検討がなされている」(p. 351) と指摘した上で、その例として下記の6つの研究をあげている。

- ① Abernethy & Brownell, 1999
- ② Burns & Scapens, 2000
- ③ Burns & Vaivio, 2001
- ④ Baines & Langfield-Smith, 2003
- ⑤ Broadbent & Laughlin, 2005
- ⑥ Chenhall & Euske, 2007

この Evans & Tucker (2015) の指摘のよ

視したいのは、単にその多様性を指摘するだけでは、その研究の全体像が明らかにはならない点である。そこで本稿では、全体像の中でのそれぞれの位置づけや関連性などが明らかになるように、多様な研究を整理するためのフレームワークの一つを提案していきたい。

2 先行研究におけるマネジメント・コントロール研究の類型

今までも、マネジメント・コントロール研究については、さまざまな形での整理が試みられている。たとえば、Bhimani (2002) は、European Accounting Review 誌における研究パラダイムを、①伝統的、②相互作用論、③ポストモダニズム、の3つに整理している。また、Baxter & Chua (2003) は、Accounting, Organizations and Society 誌に掲載された実証主義学派以外の研究のパースペクティブを、①非合理主義学派、②自然主義学派、③ラディカル、④制度論、⑤構造化理論、⑥フーコー学派、⑦ラトウール学派、の7つに分類している。Langfield-Smith (2006) は、マネジメント・コントロール・システムと戦略の関係性に関する研究のフレームワークを、①コンティンジェンシー理論、②自然主義などの代替的アプローチ、③実証主義的ケーススタディおよび混合研究法、の3つに整理している。Macintosh & Quattrone (2010, pp. 207-258) は、管理会計変更に関する研究のパースペクティブを、①モダニスト、②構造化理論、③関係性（アクターネットワーク理論）、の3つに整理している。これらの整理に見られる共通的な特徴は、その基礎にある個々の理論ごとに分類をしている点にある。そのため、各分類の相互関係や位置関係が必ずしも明らかにはなっていない。

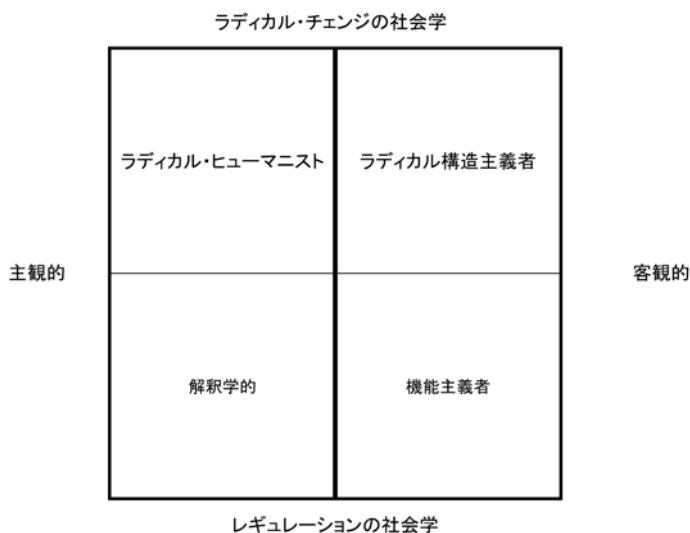
他方で、Hopper & Powell (1985)、

Macintosh (1994, pp. 3-7)、Dillard & Becker (1997) は、Burrell & Morgan (1979) による4象限に整理された社会学のパラダイム類型に依拠してマネジメント・コントロール研究の分類を行っている。このように3つもの研究においてその基礎とされていることから、Burrell & Morgan (1979) の研究は社会学の分野におけるものではあるが、マネジメント・コントロール研究に対して大きな影響を及ぼしていると考えられる。

Burrell & Morgan (1979) によると、社会学のパラダイムは第1に科学の性質、すなわち「主観的」か「客観的」という次元で整理される。科学の性質を定める要素としては、存在論、認識論、人間の性質、方法論の4つの項目がある。第2の次元として、社会認識の性質、すなわち現状肯定の「レギュレーションの社会学」か、あるいは現状改革を目指す「ラディカル・チェンジの社会学」という次元で仕分けされる。そして、これら2つの次元の組合せから社会学のパラダイムは、図表2のように4つの象限に分類される。すなわち、①機能主義者、②解釈学的、③ラディカル・ヒューマニスト、④ラディカル構造主義者、の4つである。このうち、Burrell & Morgan (1979) 自身は、レギュレーションの社会学かラディカル・チェンジの社会学か、という2番目の次元を重視している。

このような Burrell & Morgan (1979) による社会学のパラダイム類型に依拠して、Hopper & Powell (1985) はマネジメント・コントロール研究を、①機能主義者、②解釈学的、③ラディカル・ヒューマニスト、④ラディカル構造主義者、の4つに整理している。Macintosh (1994, pp. 3-7) は、そこに5番目の要素としてポストモダニストを加えている。Dillard & Becker (1997) は、さらに6番目の要素としてジェンダーおよび人種の観点を加味している。これらの分類は、Burrell & Morgan (1979) による4象限に

図2 Burrell & Morgan (1979) による社会学のパラダイム



出所：Burrell & Morgan (1979, p. 22) より作成。

区分する見解に依拠しているため、各類型間の相互関係などがある程度は明確化されている。ただし、Burrell & Morgan (1979) が重視しているような、レギュレーションの社会学かラディカル・チェンジの社会学か、という区分は、今現在ではマネジメント・コントロール研究において必ずしも重要であるとは言えない。そこで、本稿では、Burrell & Morgan (1979) ではなく、それ以外の見解に依拠して、マネジメント・コントロール研究を整理するためのフレームワークを提案していくことにしたい。

3 Van de Ven & Poole (2005) による組織変化研究の類型化

組織論の領域において、Van de Ven & Poole (2005) は組織変化研究の類型化を試みている。本稿では、このVan de Ven & Poole (2005) の見解に依拠して、マネジメント・コントロールを整理するためのフレームワークを提案する。その理由は、第1に、前述のBurrell & Morgan (1979) の見解と

同様に、2つの次元から組織変化研究を4つに分類しており、その全体像や各類型の相互関係が明らかになるためである。第2に、Van de Ven および Poole は、組織変化研究やイノベーション研究において数多くの研究成果を発表しており、しかも当該論文の被引用数は851もあり、その学説が一定の評価を得ていると推察されるからである¹⁾。

具体的に見ると、Van de Ven & Poole (2005) によると組織変化研究は、組織の存在論と組織変化の認識論という2つの次元から整理される。

3.1 組織の存在論

Van de Ven & Poole (2005) は、Rescher (1996) および Tsoukas & Chia (2002) の見解に依拠して、組織の存在論(ontology)には、①モノとしての組織、および②流転という過程にあるものとしての組織、という2つがあるとしている。

モノとしての組織は、それを実在する実体として「組織(organization)」という名詞でとらえるもので、古代ギリシャのデモクリト

スが言う「万物は物質から成り立っている」という見方に通じる。この場合、世界はモノからできており、モノが変わるとそれが変化として認識される。組織に目を向けると、組織は常に特定の状態ないし段階にあり、組織変化は特定の状態ないし段階から別の状態ないし段階への移行としてとらえられる。

他方、流転という過程にあるものとしての組織は、それを「組織化 (organizing)」という動詞でとらえるもので、古代ギリシャのヘラクレイトスが言う「万物は流転する」という見方に通じる。この場合、世界は何らかの過程の状態にあり、モノは過程を具象化したものに過ぎない。組織に目を向けると、組織も何らかの過程にある。すなわち、組織が維持されている過程にあればそれは組織が安定しており、組織が変わっていく過程にあればそれは組織が変化しているのである。

3.2 組織変化の認識論

Van de Ven & Poole (2005) は、Mohr (1982) の見解に依拠して、組織変化の認識論 (epistemology) には、①その重要な側面を変数化して認識するもの、および②そのプロセスを叙述して認識するもの、という2つがあるとしている。

組織変化の重要な側面を変数化して認識する際に、その変化は、組織のある側面に関して観察された相違として把握され、従属変数の変化と独立変数との因果関係によって科学的に説明される。その際、独立変数間の時間的順序は重要とはされず、直近の因果関係に重点が置かれ、変数の属性は経時的に1つの意味のみを有する。この場合、研究結果の一般性は、コンテキストの同質性に依存しており、研究方法としては分散研究 (variance study)²⁾ が採用される。分散研究は一般線形モデル (general linear model) を基礎として、独立変数と従属変数の関係から事象を説明するものである (e.g. X と Y が多いほど、

Z が生じやすい)。

他方、変化のプロセスを叙述することで組織変化を認識する際には、いかに変化が生じてきたかを解き明かす一連の事象を順次描写することで変化が把握される。その際、独立的事象の時間的順序が重要であり、直接的な因果関係だけでなく遠位の因果関係についても説明が行われ、事象の属性は経時的に意味を変えうる。この場合、研究結果の一般性は、ケースの汎用性に依存し、研究方法としてはプロセス研究 (process study) が採用される。プロセス研究は、一連の事象がある結果を生み出したことを説明するものである (e.g. A がなされ、次に B がなされ、結果的に C が生じる)。

3.3 各アプローチの特徴

上記のような組織の存在論と組織変化の認識論という2つの視点から組織変化研究は4つに類型化される (図表3を参照)。

(1) アプローチ1: 組織実体の変化に関する分散分析

アプローチ1の「組織実体の変化に関する分散分析」は、存在論としては組織をモノ (名詞) と見て、認識論としては組織変化を変数化して把握するものである。このアプローチの典型的な問は、組織変化の因果関係、相関関係がどのようなになっているか、というものである。組織変化を従属変数とし、それを独立変数によって説明することが試みられる。その際、時間という要素は変数化に際しては考慮されない。このアプローチの長所は、組織変化のメカニズムを科学的に描写し、仮説検証が行えるという点にあるが、他方、組織変化がどのようなプロセスで生じてきたかを明らかにできないという短所もある。

図表 3 Van de Ven & Poole (2005) による組織変化研究の類型

		組織の存在論 (組織のとらえ方)	
		モノ, 実在する実体としての「組織 (organization)」(名詞)	流転, 「組織化 (organizing)」(動詞) という過程にある
組織変化の認識論 (研究方法)	重要な側面の変数化 (分散研究)	アプローチ 1	アプローチ 4
		<u>組織実体の変化に関する分散分析</u> 変化を従属変数とし, それを独立変数によって説明する因果分析が行われる。	<u>組織化に関する分散分析</u> 動的モデリングが行われる。
	プロセスの叙述 (プロセス研究)	アプローチ 2	アプローチ 3
		<u>組織実体の変化に関するプロセス研究</u> 変化に関する一連の事象や段階, サイクルを叙述する。	<u>組織化に関するプロセス研究</u> 集団的行為を解き明かすことになる偶発的な行動・活動を叙述する。

出所: Van de Ven & Poole (2005, p. 1387, Table2) より作成。

(2) アプローチ 2: 組織実体の変化に関するプロセス研究

アプローチ 2 の「組織実体の変化に関するプロセス研究」は, 存在論としては組織をモノ (名詞) と見て, 認識論としては組織変化をそのプロセスの叙述によって把握するものである。このアプローチの典型的な問は, 組織実体の変化がいかに生じてきたか, というものである。その場合, 組織変化は, 一連の事象や段階, サイクル, 状態としてとらえられ, その叙述によって変化が把握される。その際, 時間が重要であり, 重要事象の発生は時間を単位にして把握される。このアプローチの長所は, 組織実体の変化がいかに生じてきたかを明らかにできる点にあるが, 他方で, 何が重要事象かは観察者 (研究者) によって主観的に決められるという短所もある。

(3) アプローチ 3: 組織化に関するプロセス研究

アプローチ 3 の「組織化に関するプロセス

研究」は, 存在論としては, 組織は組織化 (動詞) の過程にあると見て, 認識論としては組織変化をそのプロセスの叙述によって把握するものである。この場合には, 集団的行為を解き明かすことになる偶発的な行動・活動を詳細に叙述することが行われる。このアプローチの典型的な問は, 意味付与やコンフリクトの解消, 拒絶などの過程はいかなるものであったか, というものである。そこにあるもの全てが過程にあり, 組織変化もその一つに過ぎないとされる。その際, 時間は社会的に構築されるもので, そのコンテキストでの組織成員による時間の見方が反映される。このアプローチの長所は, 組織変化がいかに生じてきたかをより詳細に明らかにできる点にあるが, 他方で, それらの過程の描写は言葉に依らざるを得ず, その結果, 皮肉にもその叙述は静的なものとならざるを得ないという短所がある。

(4) アプローチ 4：組織化に関する分散分析

アプローチ 4 の「組織化に関する分散分析」は、存在論としては、組織は組織化（動詞）の過程にあると見て、認識論としては組織変化を変数化して把握するものである。このアプローチの典型的な問は、進展しつつある過程の構造はどのようになっているか、というものである。その際には、組織変化の過程自体を数理モデルやシミュレーションによって説明することが試みられる。その際、時間という要素は、過程に関する変数として機能する。このアプローチの長所は厳格な研究であって、しかもアプローチ 3 の短所を解消できる可能性を有する点にあるが、他方で、モデル化自体が難しく、また過度に変数化しているという短所もある。

4 組織変化に関するマネジメント・コントロール研究の整理

4.1 提案するフレームワーク

本稿では、上記の Van de Ven & Poole (2005) による組織変化研究の類型をそのままの形で借用して、組織変化に関するマネジメント・コントロール研究を整理するためのフレームワークとすることを提案したい（図

表 4 を参照）。

4.2 組織変化に関するマネジメント・コントロール研究の整理

前述した Evans & Tucker (2015) が紹介する研究例を、このフレームワークに当てはめて整理してみると、図表 5 のようになる。

(1) アプローチ 1 のマネジメント・コントロール研究

アプローチ 1 の「組織実体の変化に関する分散分析」には、Evans & Tucker (2015) が紹介する研究例のうち、Abernethy & Brownell (1999) の研究および Baines & Langfield-Smith (2003) の研究が該当すると考えられる。

このうち、Abernethy & Brownell (1999) は、オーストラリアの大規模な公立病院の病院長にアンケート調査を行い、戦略変更の規模と予算の利用方法とのマッチングが業績に与える影響を定量的に分析している。具体的には、戦略変更が大きな状況下で予算をインターラクティブに利用すると業績は高く、他方、戦略変更が小さい（あるいは戦略変更なし）の状況下では予算を診断的に利用すると業績は高い、との仮説を立て、結果的には、これらの仮説が支持された。その際、戦略変

図表 4 組織変化に関するマネジメント・コントロール研究の類型

		組織の存在論（組織のとらえ方）	
		モノ，組織	流転，組織化
組織変化の 認識論 (研究方法)	変数化 (分散研究)	アプローチ 1	アプローチ 4
		<u>組織実体の変化に関する 分散研究</u>	<u>組織化に関する分散研究</u>
	叙述 (プロセス研究)	アプローチ 2	アプローチ 3
		<u>組織実体の変化に関する プロセス研究</u>	<u>組織化に関するプロセス研究</u>

出所：Van de Ven & Poole (2005, p. 1387, Table2) を参考に筆者作成。

図表 5 組織変化に関するマネジメント・コントロール研究の整理
— Evans & Tucker (2015) が紹介する研究例 —

		存在論 (組織のとらえ方)	
		モノ, 組織	流転, 組織化
認識論 (研究方法)	変数化	<p>アプローチ 1 <u>組織実体の変化に関する分散研究</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ● Abernethy & Brownell, 1999 ● Baines & Langfield-Smith, 2003 	<p>アプローチ 4 <u>組織化に関する分散研究</u></p> <p>(該当なし)</p>
	叙述	<p>アプローチ 2 <u>組織実体の変化に関するプロセス研究</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ● Broadbent & Laughlin, 2005 ● Chenhall & Euske, 2007 	<p>アプローチ 3 <u>組織化に関するプロセス研究</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ● Burns & Scapens, 2000

出所: Evans & Tucker (2015) および Van de Ven & Poole (2005, p. 1387, Table2) を参考に筆者作成。

更に変数化は, Miles & Snow (1978) によるディフェンダー／プロスペクターという戦略タイプ概念に依拠して, 7点スケールで, 2年前の状況および現時点の状況に関する病院長の認識を回答してもらい, その点数の差から, 戦略変更の大きさが変数化されている。その仮説からも明らかなように, 変化自体を従属変数としている訳ではないが, 戦略変更の大きさを変数化して測定しているため, アプローチ 1 に該当すると判断されよう。

また, Evans & Tucker (2015) が紹介する研究例のうち Baines & Langfield-Smith (2003) は, 差別化戦略への変更によって高度な管理会計手法の採用が増えるという仮説を立て, それを検証している。

その他, Evans & Tucker (2015) が紹介する研究例以外では, 筆者が文献調査した所によると, 先進的な管理会計手法の採用と組織変化との間に正の関係があることを明らかにした Nuhu et. al. (2016) の研究, および経営陣のメンバー構成と戦略変更との関係性に対して管理会計システムはその媒介 (mediate) をすることを明らかにした Naranjo-Gill & Hartmann (2007) の研究な

ども, このアプローチ 1 に該当すると考えられる。

(2) アプローチ 2 のマネジメント・コントロール研究

アプローチ 2 の「組織実体の変化に関するプロセス研究」には, Evans & Tucker (2015) が紹介する研究例のうち, Broadbent & Laughlin (2005) の研究および Chenhall & Euske (2007) の研究が該当すると考えられる。

Broadbent & Laughlin (2005) の研究自体は, 組織変化と会計変更との関係性に関する理論研究であるが, その中で, 組織変化の概念化については Laughlin (1991) の見解に依拠している。

Laughlin (1991) によると, 組織は次の 3 つのレベルの構成要素から成り立っているとされる (図表 6 を参照)。

- ① 解釈図式 (解釈の枠組み): 理念, 価値観, 規範, ミッション・組織目的, メタ・ルール
- ② 設計要素 (組織デザイン): 組織構造,

意思決定プロセス、コミュニケーション手段

- ③ サブシステム（副次要素）：有形の組織要素

これら3つの各要素間の均衡が保たれると、組織には慣性が生じ安定状態に置かれる。ところが、何らかのかく乱要因（コントロール不能なショック）によって、構成要素の1つが変化すると、そのことによって構成要素間の均衡が崩れ、他に変化が波及していき、最終的に組織変化が引き起こされる。このようにして引き起こされる組織変化のプロセスには、下記の4つの種類がある。

- ① 反発（rebuttal）：設計要素が一旦は変化するが、結局は元に戻る（＝組織変化なし）。
- ② 方向転換（reorientation）：設計要素が変化し、次いでサブシステムが変化するが、解釈図式は変化しない。
- ③ 植民（colonization）：設計要素が変化し、

それに引きずられて解釈図式（およびサブシステム）が変化する。

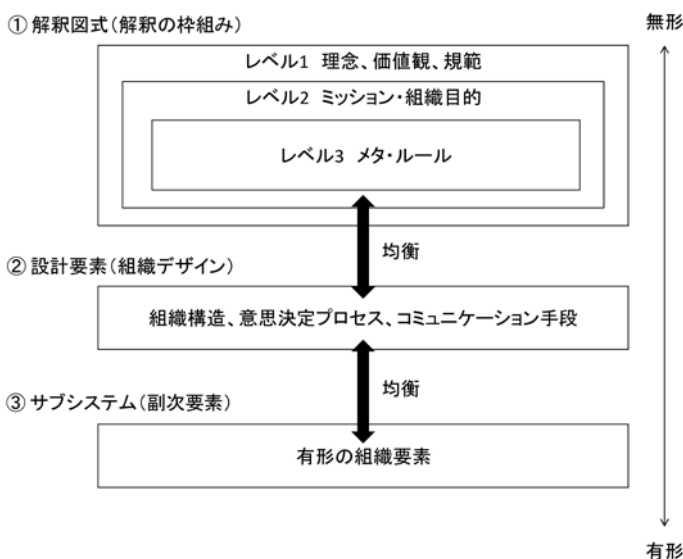
- ④ 進展（evolution）：まず解釈図式が変化し、次いで設計要素とサブシステムが変化する。

以上のように、Laughlin（1991）の見解では、安定状態にある組織の構成要素が別のものへと変わることをもって組織変化を把握しているのので、それに依拠した Broadbent & Laughlin（2005）の研究はアプローチ2に該当すると判断されよう。

また、Evans & Tucker（2015）が紹介する研究例のうち Chenhall & Euske（2007）の研究は、作業プロセスや信念のような組織要素が変化する過程に着目した Huy（2001）の組織変化モデルを採用しており、このアプローチ2に該当すると考えられる。

その他、Evans & Tucker（2015）が紹介する研究例以外では、筆者が文献調査した所によると、Laughlin（1991）モデルを採用している Gurd（2001）や Martin-Sardesai

図表6 Laughlin（1991）による組織変化モデル



出所：Laughlin（1991, p. 211）より作成。

et al. (2017) などの研究も、アプローチ 2 に該当しよう。Gurd (2001) は、オーストラリアの電力会社に関するケース研究を行い、Laughlin モデルを適用して、ABC の導入（設計要素の変更）とエンジニアの文化からビジネスの文化への変化との関係性について検討している。Martin-Sardesai et al. (2017) によるオーストラリアのある大学における組織変化のケース研究では、同じく Laughlin モデルを適用して、新しいトップの採用により組織が変化していった過程が明らかにされている。

以上、これらの研究では、まず組織の構成要素というモノに着目し、そのモノがある状態から別の状態へと移行することで変化を認識しているので、アプローチ 2 に該当すると判断されよう。

(3) アプローチ 3 のマネジメント・コントロール研究

アプローチ 3 の「組織化に関するプロセス研究」には、Evans & Tucker (2015) が紹介する研究例のうち、Burns & Scapens (2000) の研究が該当すると考えられる。

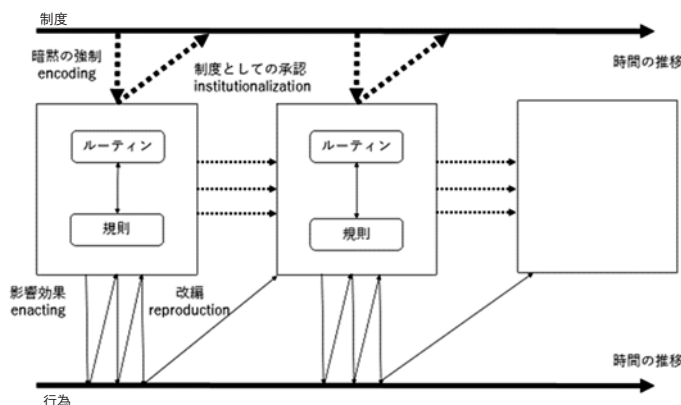
Burns & Scapens (2000) は、制度論 (institutional theory) の立場から、行為と

制度との間の継続的な相互作用に着目して、会計変更 (accounting change) の制度化のプロセスを明らかにしている（図表 7 を参照）。

図表 7 において、「制度」は技術志向の文化やビジネスの文化など、組織における抽象的な当然の前提を意味している。また、「規則」は公式的な管理会計制度、「ルーティン」は実際の管理会計手続き、「行為」は日々の行為のことである。会計変化の制度化のプロセスは、図表 7 からも読み取れるように、これらの要素が絶えず影響しあっている過程にあるとされ、したがってこの研究はアプローチ 3 に該当すると考えられる。以下では、Burns & Scapens (2000) と同様に会計変化の制度化のプロセスに着目し、より詳細な考察を行なっている Burns (2000) の研究を紹介する。

Burns (2000) は、特注品と汎用品を製造している英国の小規模メーカーにおける会計変更のケース研究を行なっている。当初、その企業では、特注品のほうが収益性は高く、「制度（抽象的な当然の前提）」は、特注品を重視するというものであった。製品開発部門でも特注品を重視し、特注品の収益性は暗黙的に高いと想定されていた。ところがその

図表 7 会計変更の制度化のプロセス



出所：Burns & Scapens (2000, p. 9) より作成。

後、特注品について解約が続いたため、収益性に着目して、新たに汎用品を重視する戦略に変更された。それに応じて、製品開発部門でも「規則」として会計報告システムが導入された。しかしながら、製品開発の日々の「行為」に対して特にその影響はなく、結局、その会計報告システムは定着せず、会計実務という「ルーティン」は変化しなかった。すなわち、製品開発部門では特注品を重視するという「制度」は以前のままと変わらず、収益性重視とはならなかったのである³⁾。

その他、Evans & Tucker (2015) が紹介する研究例以外では、筆者が文献調査した所によると、アプローチ3に分類される研究例としては、A. Giddensの構造化理論(structuration theory)に基づいたRoberts (1990)やAhrens & Chapman (2002)の研究、あるいは民族誌学的方法を採用したDent (1991a, 1991b)の研究などが該当しよう。

ここで構造化理論とは、構造を実体的な存在としてしまう視点を批判し、構造がヴァーチャルな存在であり、行為や相互行為によってのみその実在が推定されるとする理論である(宮本, 2006)。ここで注目すべきは、構造を固定的なものとしてとらえるのではなく、行為という過程において構造をとらえる点にある。それはまさしく、組織の存在論としては、組織化というその過程に着目した見解と同じものであると言えよう。

このような構造化理論に依拠したRoberts (1990)の研究では、分権化された管理会計システムによって部門主義が助長され、適切な戦略への変更とその実行を阻害する状況が作られそうになったが、マネージャー会議によって部門間の意思疎通が図られ、それが免れたプロセスが明らかにされている。

(4) アプローチ4のマネジメント・コントロール研究

アプローチ4の「組織化に関する分散分析」については、Evans & Tucker (2015) が紹介する研究例の中にも、その他、筆者が文献調査した結果でも、該当するマネジメント・コントロール研究が見あたらなかった。このアプローチは再帰性を考慮した最も厳密な研究方法であると考えられるが、その分実行が困難であるということがその理由の一つであろう。

ただし、組織論に目を移せば、このアプローチの研究としては、たとえばDooley & Van de Ven (1999)の研究などがある。Dooley & Van de Ven (1999)は、組織変化の動的パターンを下記の4つに分類し、それぞれを数式で表している。

- ① 周期的：組織変化において、わずかな変数が独立して作用する。
- ② カオス：組織変化において、わずかな変数が相互に作用する。
- ③ ピンク・ノイズ：組織変化において、多くの変数が相互に作用する。
- ④ ホワイト・ノイズ：組織変化において、多くの変数が独立して作用する。

前述の図表5に筆者が文献調査して発見した研究も含めると、組織変化に関する既存のマネジメント・コントロール研究は図表8のように整理できる。

なお、Evans & Tucker (2015) が紹介する研究のうちBurns & Vaivio (2001)の研究だけは、本稿で提案するフレームワークにおける4つのアプローチのいずれにも分類することができなかった。それは、Management Accounting Research誌の管理会計変更に関する特集号(2001, Volume 12, Issue 4)の巻頭論文ということもあって、概説が中心で特定の研究アプローチに依拠した論文ではない

図表 8 組織変化に関するマネジメント・コントロール研究の整理

		存在論（組織のとらえ方）	
		モノ，組織	流転，組織化
認識論 (研究方法)	変数化	<p><u>アプローチ 1</u> 組織実体の変化に関する分散研究</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Abernethy & Brownell, 1999 ● Baines & Langfield-Smith, 2003 ● Naranjo-Gill & Hartmann, 2007 ● Nuhu et. al., 2016 	<p><u>アプローチ 4</u> 組織化に関する分散研究</p> <p>(該当なし)</p>
	叙述	<p><u>アプローチ 2</u> 組織実体の変化に関する プロセス研究</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Broadbent & Laughlin, 2005 ● Chenhall & Euske, 2007 ● Gurd, 2001 ● Martin-Sardesai et al., 2017 	<p><u>アプローチ 3</u> 組織化に関するプロセス研究</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Burns & Scapens, 2000 ● Roberts, 1990 ● Ahrens & Chapman, 2002 ● Dent, 1991a, 1991b

出所：図表 4 を基礎に筆者作成。

ためである。

ただし、Burns & Vaivio (2001) は注目すべき指摘を行なっている。すなわち、変化については下記の 2 通りのとらえ方があると紹介している。

- ① 変化を，始まりと終わりのある明確で観察可能な出来事としてとらえる考え方
- ② 変化を，継続的な現象としてとらえる考え方

この 2 つの変化のとらえ方は，本稿で採用した Van de Ven & Poole (2005) の見解におけるモノないし過剰中という組織の 2 つの存在論と基本的には同じものと言えよう。つまり，既存のマネジメント・コントロール研究においても本稿で提案するフレームワークの基礎にあるアイデアが既に採用されており，このことは，組織論の研究成果に依拠した本稿の提案が必ずしもまったくの空論ではないことの一つの証となろう。

結びにかえて

本稿では，Van de Ven & Poole (2005) による組織変化研究の類型化のアイデアをそのままの形で借用して，それを組織変化に関するマネジメント・コントロール研究を整理するためのフレームワークとして提案し，さらにそれに従って既存の研究を実際に分類してみた。

Van de Ven & Poole (2005) は，自らの類型化の提案について次のように言及している。

- ① 組織変化研究の全体像を明らかにしており，「金槌の法則」が回避される。金槌の法則とは，金槌を持つと人は無意識にどんなものでも叩きたくなるのと同じように，特定の研究手法に研究者が習熟すると，どのような研究対象に対しても無意識にその手法を適用してしまう，ということの意味している。その全体像を明

確に意識すれば、それが回避されるであろう。

- ② 各アプローチを排他的に捉えるのではなく、補完的に捉えることで、複雑な組織ダイナミクスの理解がより深まる⁴⁾。

つまり、組織変化研究の類型化によって、組織変化研究の全体像を明らかにすることができるとともに、各アプローチを排他的にとらえるのではなく、補完的にとらえることで、複雑な組織ダイナミクスの理解がより深まると期待されている。筆者は、マネジメント・コントロール研究についても、これと同様のことが必要であると考えている。本稿で提案するフレームワークの意義はまさしくこの点にある。すなわちそれによって、組織変化に関するマネジメント・コントロール研究の多様性が認識され全体像が明らかになり、さらにその多様な研究アプローチを補完的にとらえることで組織変化という複雑な現象の理解がより深まると期待されよう。

研究の全体像が明らかになれば、前述のように金槌の法則が回避されるだけでなく、さらにそれが知的探求プロセスを解き明かすマップとして機能し、「自分はどこにいたのか」、「いま、自分はどこにいるのか」、「今後どこへ行くのか」ということの意味の助けともなる (Burrell and Morgan, 1979, p. 24)。また、そのことが、異なる研究アプローチ間の「対話不可能状態」(沼上, 2000, p. 19)の解決の一助になると期待される。その上、複雑な現実を理解するには、conscious pluralism (意識的な多元的アプローチ)しか方法はなく (Van de Ven & Poole, 2005)、異なるアプローチによる発見事項に共通項が見つかれば、それが真の姿により近いと考えられる。

では、本稿で提案するマネジメント・コン

トロール研究を整理するためのフレームワークにはどのような特徴があるのか。前述した既存のマネジメント・コントロール研究の分類提案に照らし合わせてみれば、以下の4つの特徴があろう。

特徴の第1は、隣接領域の研究成果を借用していることである。この点は、Burrell & Morgan (1979)の見解を借用した複数の類型化の提案と同様である。第2の特徴は、既存の提案の一部で行われているような、その基礎にある個々の理論ごとに列挙した形で分類をしていないことである。本稿で提案するフレームワークでは、存在論と認識論という2軸から全体の整理がなされている。第3の特徴は、Burrell & Morgan (1979)のいう「主観的-客観的の次元」の一部が存在論と認識論として取り入れられていることである。その基礎にある個々の理論ごとに列挙した形での分類提案では、存在論という視点が入り込んでいなかった。第4の特徴として、さらにBurrell & Morgan (1979)の研究との関連では、その「レギュレーションの社会学-ラディカル・チェンジの社会学の次元」は取り入れられていない。現在のマネジメント・コントロール研究においては、ラディカル・チェンジという視点の必要性に疑問符がつくであろう。

マネジメント・コントロール研究において、組織変化という同一の研究対象に対して、各種の研究アプローチが適用されているものの、異なったアプローチとの間で相互に交流や協力が成り立たないのは惜まれる。各研究アプローチの相互関係を明らかにし、それぞれの得手不得手を踏まえたうえで、総合的に研究を蓄積することが重要となろう。本稿の提案が、そのために欠くことのできない第一歩になるものと期待している。

(注)

- 1) Google scholar での調査結果 (2017 年 10 月 17 日時点)
- 2) Van de Ven & Poole (2005) が依拠した Mohr (1982) は、それを分散理論 (variance theory) と称している。分散研究も分散理論も日本語としてなじみのない言葉ではあるが、特定の意味を持つものとして用いられているので、原著での表現を尊重して、本稿ではそれを直訳した形で示した。
- 3) アプローチ 3 は組織の存在論としては組織化という過程にあるものとしての見方を

採用しているが、その短所として前述したように、その過程中的描写は言葉によるため、ある状態から別の状態への変化を記述することになるので、どうしてもその記述では静的な状態が前面に出てきてしまう。そのため、その描写だけを見ると、アプローチ 2 とは大差がないように思われてしまうかもしれない。

- 4) なお、Singh (2015) によると、Van de Ven & Poole (2005) の見解の特徴は、組織の存在論に着目し、対照的な見解を統合しようとしている点にあるとされる。

(参考文献)

- 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究』 白桃書房.
- 宮本孝二. (2006). 「第 7 章 ギデンズの社会学」 新睦人編 『新しい社会学のあゆみ』 有斐閣, 199-219.
- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 189-204.
- Ahrens, T. & Chapman, C. (2002). The structuration of legitimate performance measures and management: Day-to-day contests of accountability in a U.K. restaurant chain. *Management Accounting Research*, 13, 151-171.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University. (高橋吉之助訳『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社, 1968 年)
- Baines, A. & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: A structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 675-698.
- Baxter, J. & Chua, W. F. (2003). Alternative management accounting research: Whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 97-126.
- Bhimani, A. (2002). European management accounting research: Traditions in the making. *The European Accounting Review*, 11 (1), 99-117.
- Broadbent, J. & Laughlin, R. (2005). Organisational and accounting change: Theoretical and empirical reflections and thoughts on a future research agenda. *Journal of Accounting & Organisational Change*, 1, 7-26.
- Burns, J. (2000). The dynamics of accounting change: Inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13 (5), 566-596.
- Burns, J. & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: An institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 3-25.
- Burns, J. & Vaivio, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12,

389-402.

- Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological Paradigms and Organizational Analysis*. Heinemann.
(鎌田伸一・金井一頼・野中郁次郎訳『組織理論のパラダイム—機能主義の分析枠組み』千倉書房, 1986年)
- Chenhall, R. H. & Euske, K. J. (2007). The role of management control systems in planned organizational change: An analysis of two organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 601-637.
- de Wit, B. (2017). *Strategy: An International Perspective* (6th ed.). Cengage Learning.
- Den Hertog, J. H. (1978). The role of information and control systems in the process of organizational renewal: Road block or road bridge?. *Accounting, Organizations and Society*, 3, 29-46.
- Dent, J. F. (1991a). Accounting and organisational cultures: A field study of the emergence of a new organisational reality. *Accounting, Organizations and Society*, 16, 705-732.
- Dent, J. F. (1991b). Reality in the making: A study of organizational transformation. *International Studies of Management & Organization*, 21 (4), 23-36.
- Dillard, J. F. & Becker, D. A. (1997). Organizational sociology and accounting research or understanding accounting in organizations using sociology. In Arnold, V. & Sutton, S. G. (Ed.) *Behavioral Accounting Research: Foundations and Frontiers* (pp. 247-275). American Accounting Association.
- Dooley, K. J. & Van de Ven, A. H. (1999). Explaining complex organizational dynamics. *Organization Science*, 10 (3), 358-372.
- Evans, M. & Tucker, B. P. (2015). Unpacking the package: Management control in an environment of organisational change. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 12 (4), 346-376.
- Gurd, B. (2001). Complementarity and contrast from different theoretical perspectives: A case study of organisational change in a public sector utility. *Conference Proceedings* (APIRA 2001, The Third Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference).
- Hopper, T. & Powell, A. (1985). Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: A review of its underlying assumptions. *Journal of Management Studies*, 22 (5), 429-465.
- Huy, Q. N. (2001). Time, temporal capacity, and planned change. *Academy of Management Review*, 26 (4), 601- 623.
- Langfield-Smith, K. (2006). Understanding management control systems and strategy. In Bhimani, A. (Ed.) *Contemporary Issues in Management Accounting* (pp. 243-265). Oxford University Press.
- Laughlin, R. C. (1991). Environmental disturbances and organizational transitions and transformations: Some alternative models. *Organization Studies*, 12 (2), 209-232.
- Macintosh, N. B. (1994). *Management Accounting and Control Systems: An Organizational and Behavioral Approach*. John Wiley & Sons.
- Macintosh, N. B. & Quattrone, P. (2010). *Management Accounting and Control Systems: An Organizational and Sociological Approach*. Wiley.
- Markus, M. L. & Pfeffer, J. (1983). Power and the design and implementation of accounting and

- control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 8, 205-218.
- Martin-Sardesai, A., Irvine, H., Tooley, S. & Guthrie, J. (2017). Organizational change in an Australian university: Responses to a research assessment exercise. *The British Accounting Review*, 49 (4), 399-412.
- McGrath, R. G. (2013). *The End of Competitive Advantage: How to Keep Your Strategy Moving as Fast as Your Business*. Harvard Business School Press. (鬼澤忍訳『競争優位の終焉—市場の変化に合わせて、戦略を動かし続ける—』日本経済新聞出版社, 2014年)
- Miles, R. E. & Snow, C. C. (1978). *Organizational Strategy, Structure, and Process*. McGraw-Hill. (土屋守章・内野崇・中野工訳『戦略型経営～戦略選択の実践シナリオ～』ダイヤモンド社, 1983年)
- Mintzberg, H. & Westley, F. (1992). Cycles of organizational change. *Strategic Management Journal*, 13 (s2), 39-59.
- Mohr, L. (1982). *Explaining Organizational Behavior*. Jossey-Bass.
- Naranjo-Gil, D. & Hartmann, F. (2007). Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 735-756.
- Nuhu, N. A., Baird, K. & Appuhami, R. (2016). The association between the use of management accounting practices with organizational change and organizational performance. *Advances in Management Accounting*, 26, 67-98.
- Rescher, N. (1996). *Process Metaphysics: An Introduction to Process Philosophy*. State University of New York Press.
- Roberts, J. (1990). Strategy and accounting in a U.K. conglomerate. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 107-126.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press. (中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』産能大学出版部, 1998年)
- Singh, K. D. (2015). Creating your own qualitative research approach: Selecting, integrating and operationalizing philosophy, methodology and methods. *The Journal of Business Perspective*, 19 (2), 132-146.
- Tsoukas, H. & Chia, R. (2002). On organizational becoming: Rethinking organizational change. *Organization Science*, 13 (5), 567-582.
- Van de Ven, A. H. & Poole, M. S. (2005). Alternative approaches for studying organizational change. *Organization Studies*, 26 (9), 1377-1404.

(Abstract)

Recently, organizational change is increasingly emphasized. If the environment fluctuates, optimization at only one point is not so effective. In order to succeed, companies must adapt continuously to a constantly changing environment. In other words, organizational change is considered an absolutely unavoidable obligation for corporate executives.

If organizational change is recognized as an important task, functions expected for management control become complicated. Traditionally, as a role of management control, efficient implementation

of strategies has been assumed. While it is still unchanged that strategy execution is an important function, under the circumstances where the strategy fluctuates in response to a constantly changing environment, it is expected that the contribution to organizational change will also be expected.

With regard to the relationship between organizational change and management control, various studies are conducted from various viewpoints, relying on various academic approaches. Unfortunately, those studies are disjointed and they are not cooperating with each other. The purpose of this paper is to organize research of management control on organizational change, comprehensively grasp various approaches, and clarify the overall picture. Specifically, based on the view of Van de Ven & Poole (2005) on organizational change research, we proposed a framework to classify the management control research and analyzed the existing studies based on it.