

【論文】

# マネジメント・コントロール研究における 時間概念への着目

Focusing on the Concept of Time in Management Control Research

新 江 孝  
ARAÉ Takashi  
伊 藤 克 容  
ITO Katsuhito

## 目次

はじめに

1. 経営組織論における時間概念への関心の高まり
2. マネジメント・コントロール研究における時間概念
3. 既存のマネジメント・コントロール研究の分析

結びにかえて

## (要旨)

戦略変更や組織変革などの変化のためのマネジメント・コントロールが、研究上注目されるようになっている。変化を把握するには2時点間における比較がなければならないので、変化研究では時間概念への着目が必要となろう。近年経営組織論においては時間概念への注目がなされるようになってきており、本稿では、マネジメント・コントロール研究において時間概念がどのように扱われているかを明らかにし、時間概念に着目した研究の可能性を提案したい。

## はじめに

企業にとって経営環境の変化は不可避であり、経営環境が変化するならば企業も変わらなければならない。経営環境を表現するために頻繁に用いられる表現に VUCA がある。Volatility (変動性), Uncertainty (不確実性), Complexity (複雑性), Ambiguity (曖昧性) という 4 つの英単語の頭文字をつなぎ合わせた造語である。企業が直面する環境変化の予測困難さを象徴する言葉として広く受け容れられている。環境変化の予測が難しければ、事前に準備することはできない。そのため、変化する環境に対して的確に対処することが大きな経営課題となっている。技術革新、顧客の価値観や嗜好の変化、競合企業の新たな施策などに対して、企業はその都度適応を迫られている。つまり、短期的な好業績を達成しても、それは一時的なものに過ぎず、満足してはならないのである。このような環境変化における企業の取り組みに関連して、McGrath (2013) は、競争優位を維持すべきとする従来の考え方に対して警鐘を鳴らしている。すなわち、競争の激化、技術・顧客の変化にともなって、競争優位性をいったん確立しても維持するのは難しくなっており、刻一刻と変わる企業を取り巻く状況の変化に臨機応変に対応することこそが重要であると指摘している。技術変化のスピードは加速傾向にあり、顧客の嗜好や流行は移ろいやすく、競争は激しい。一瞬だけつかの間の繁栄を享受しても後に続かなければ意味がない。静態的ではなく動態的な環境とのマッチングが組織の存続に不可欠となっている。つまり、企業は変わらなければならないのである。そのため、経営上大きな課題となるのは適切な戦略変更、組織変革といった変化である。

そのような“変化”については、時間概念を含めて考察することが必要となろう。一般に変化とは「ある状態・位置から他の状態・

位置に変わること」である。そして、そのような変化を認識するためには、少なくとも時間軸上の 2 時点間における比較がなければならない。よって、戦略変更や組織変革といった“変化”を研究対象とする以上、時間概念に対する明示的かつ適切な取り扱い是不可避となり、一時点ではなく時間軸での考察が重要になってくるのである。これにともない、経営組織論においては、時間概念が次第に多くの研究者の注目を集めるようになってきている。

ひるがえって、マネジメント・コントロール研究では、時間概念はどのように取り扱われているのであろうか。戦略変更や組織変革が重大な経営上の関心事となり、それらに対する貢献がマネジメント・コントロールの重要な役割である点については、既に認識され研究が行われるようになってきている<sup>1)</sup>。それを一歩進めて、マネジメント・コントロール研究においても、“変化”という問題を扱う上で重要な時間概念に対して明確に注意を向ける必要があるのではないかと考える。

本稿の構成はつぎのようになっている。まず、経営組織論において時間概念への関心が高まっている状況を明らかにする。ついで、マネジメント・コントロール研究において注目すべき時間概念とはどのようなものか、経営組織論におけるある一つの見解に依拠しつつ、本稿で採用する時間概念のとらえ方を明らかにする。そして、そのとらえ方に基づいて、既存のマネジメント・コントロール研究を分析し、時間概念に着目した研究の可能性について提案していきたい。

## 1. 経営組織論における時間概念への関心の高まり

### 1.1 論文刊行数の顕著な増加傾向

経営組織論では、研究上時間概念に対する関心が高まりつつある。そのような傾向を

明らかにするため、Shipp & Cole (2015) は時間概念に着目した論文数をトップ・ジャーナルにおいて調査している。調査対象として選択されたトップ・ジャーナルは、つぎの7つである。

- ① Academy of Management Journal
- ② Academy of Management Review
- ③ Administrative Science Quarterly
- ④ Journal of Applied Psychology
- ⑤ Journal of Organizational Behavior
- ⑥ Organizational Behavior and Human Decision Processes
- ⑦ Personnel Psychology

そして、その論文のタイトルないし要約に  
つぎの6単語が用いられている論文数の推移を、10年ごとに示したものが図表1である。

- ① time
- ② temporal
- ③ dynamic
- ④ trajectory
- ⑤ change
- ⑥ longitudinal

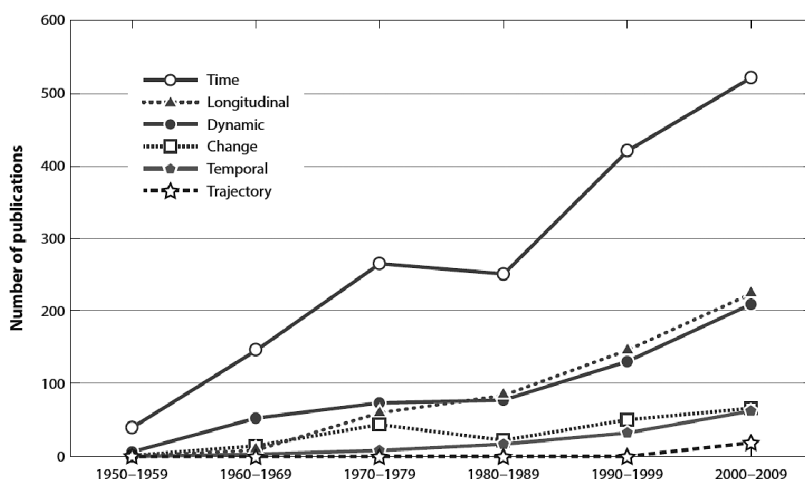
図表1から、特に time, longitudinal, dynamic という単語に顕著な増加傾向のあることがわかる。そして、この調査結果から経営組織論における時間概念への注目の高まりは明らかであると Shipp & Cole (2015) は指摘している。

## 1.2 経営組織論における時間概念の重要性の指摘

2000 年前後以降、経営組織論では時間の役割とその多様な意義に対して研究上明確に焦点を当てるべきであると主張されるようになってきている。たとえば、Ancona et al. (2001) は、研究において組織現象を「時間のレンズ (temporal lens)」を通して見るべきであると指摘している。同様の主張は、Zaheer et al. (1999), George & Jones (2000), Rousseau & Fried (2001), Bluedorn (2002), Johns (2006) なども行っている。

さらに、下記の3つのジャーナルにおいて時間に関する特集号が組まれていたり、時間に関する論文集 (e.g. Roe et al., 2009; Shipp & Fried, 2014) が出版されたりしている。

図表1 トップ・ジャーナルにおける時間概念に着目した論文数の推移



出典：Shipp & Cole (2015, p. 240)

- ① Academy of Management Review, 26 (4), 2001.
- ② Organization, 11 (6), 2004.
- ③ Scandinavian Journal of Management, 29 (1), 2013.

このように経営組織論においては、時間概念が重要とされるようになってきている。時間の経過を捨象した理論構成、単一期間のみにしかあてはまらない知見では、変化が要求されている多くの企業が直面する現状の問題解決には寄与しないであろう。時間の経過、時系列をいったん意識の枠外に追いやれば、問題の整理は簡単かもしれない。けれども、時間概念を明示的にモデルに組み込まなければ、経営組織のリアリティを把握することが難しくなろう。とりわけ、環境変化にあわせて競争優位を連続的に組み直すという現在の重大な経営課題に応えるためには、視野を広げた動態的な分析が欠かせないであろう。

研究上時間概念が重視されるのは、現実を説明し処方箋を得るという理論の能力を高めるためである。時間概念の明示的な考慮は理論構築に対して直接影響を及ぼすことになる (George & Jones, 2000)。その際、現実をありのままに描写しても複雑すぎて手に負えないため、思考の材料として操作しやすいように不要な要素を捨象しモデルを構築しなければならない。ここでモデルとは、複雑な現実について重要な側面は保持しつつ再解釈した抽象概念である。実際の地形と地図の関係にたとえられよう。動態的視点が重視される現在では、時間軸の備わっていない「地図」では実際の役に立ちにくくなっているのである。

## 2. マネジメント・コントロール研究における時間概念

### 2.1 時間概念とマネジメント・コントロール研究

組織成員の行いを企業にとって望ましい方向へと導くのが、マネジメント・コントロールに期待された役割である。前述のように経営組織論では、現実の企業経営の要請を受けて動態的な時間軸を加味した分析に意識が向けられるようになり、時間概念が重視されるようになってきている。では、マネジメント・コントロール研究では時間概念への注目は既になされているのであろうか。

文献データベースにおいて、たとえば temporal をキーワードにして検索をしてみると<sup>2)</sup>、意外に多くのマネジメント・コントロール研究が抽出される。そのような研究はつぎのように大きく3つに整理できよう<sup>3)</sup>。

#### ① 歴史研究

e.g. Johnson (1981), Lord (1989)

#### ② 変化研究 (戦略変更, 組織変革, 会計変化)

e.g. Abernethy & Brownell (1999), Dearman & Shields (2005), Quattrone & Hopper (2005), Chenhall & Euske (2007), Beaubien (2013)

#### ③ 時系列的な分散研究<sup>4)</sup>

e.g. Davis & Albright (2004), Fisher et al. (2006)

では、マネジメント・コントロール研究において、たとえば temporal あるいは time という言葉が用いられていれば、それは時間概念に着目した研究として判断していいのであろうか。果たして、何をもって時間概念に着目したマネジメント・コントロール研究と判断できるのであろうか。その検討にあたって、経営組織論における時間概念に対する考え方からヒントを得たい。

## 2.2 経営組織論における時間概念

George & Jones (2000) は、経営組織論において時間概念を含めた理論構築の必要性を主張し、理論的観点から詳細な考察を行っている。そして、理論構築に際して問題視すべき時間概念の側面を、以下の6つに整理している。

- ① 過去や将来予測の現在への影響および主観的な時間
- ② 対象とする期間
- ③ 持続期間および変化率
- ④ 漸進的变化か断続的变化か
- ⑤ 発生の頻度、リズム、周期
- ⑥ スパイラル（らせん状の変動）およびその強度

なお、その考察において George & Jones (2000) は、理論構築を when, where, who, what, why, how という要素に分けて検討している。そのうち、when, where, who という要素は、理論の境界条件 (boundary condition: ある構成概念が適用される範囲) の基礎を提供するものとして位置づけている。そして、上記の時間概念の6つの側面については、what, why, how という観点から分けたうえで、個々の中身について考察を行っている。ただし、この6つの時間概念の側面は列挙されているのみで、異質のものが併記されているので、整理が必要であると考ええる。

## 2.3 マネジメント・コントロール研究における時間概念のとらえ方

そこで本稿では、上記の George & Jones (2000) による6分類の見解をもとに、マネジメント・コントロール研究において重視すべき時間概念の全体像を、以下のように大きく3つに整理したうえで、提案したい。

- (1) 構成概念の時間的相互依存性および時間の主観性

- ① 過去や将来予測の現在への影響および主観的な時間
- (2) 構成概念の時間的拘束性
- ② 対象とする期間
- ③ 持続期間および変化率
- (3) 構成概念の動的様相
- ④ 漸進的变化か断続的变化か
- ⑤ 変化の発生の頻度・リズム・周期
- ⑥ スパイラルおよびその強度

なお、マネジメント・コントロールの領域において、時間（客観的時間）そのものが特に重要な役割を果たす研究 (e.g. 作業時間やリードタイム、時間当り採算など業績指標としての時間にかかわる研究、Time Driven Activity Based Costing など時間基準の配賦に関わる研究など) は、本稿で取り扱う「時間概念に着目した研究」の範囲には含まないことにする<sup>5)</sup>。本稿では、構成概念に対して「時間の流れ」という光を投げかけることに主な関心を向けている。

以下では、上記の時間概念の内容について、George & Jones (2000) の見解に基づいて、必要に応じて筆者なりの解釈を補って説明する。

- (1) 構成概念の時間的相互依存性および時間の主観性

本稿では、George & Jones (2000) が言う「過去や将来予測の現在への影響および主観的な時間」を、他の構成要素に合わせるために若干表現を変えて、「構成概念の時間的相互依存性および時間の主観性」と名づける<sup>6)</sup>。ここで、構成概念の時間的相互依存性は、時間の経過とともに構成概念相互に干渉または強化が起こりうる可能性を示している。そして、時間の主観性とは、物理的に測定される客観的な時間ではなく、人によって主観的に認識される時間のほうが構成概念にとって重要な役割を果たすことを意味している。

このうち、構成概念の時間的相互依存性に



関する研究例については、後ほど詳しく検討する。時間の主観性に着目している具体的な研究例としては、筆者が既存研究をレビューしたところでは、たとえば Huy (2001) の研究をあげることができる。Huy (2001) によると、組織変革を引き起こすための介入プログラムは、命令 (commanding)、技術的対応 (engineering)、教育訓練 (teaching)、社会化 (socializing) の4つに整理され<sup>7)</sup>、このうち命令と技術的対応については客観的な時間が、教育訓練と社会化については主観的時間が重要な役割を果たすとされている。さらに教育訓練と社会化に関してみると、同じ主観的時間であっても、教育訓練は個人の認知に関わるため個人の内的時間 (inner time) が重要であり、社会化の場合は集団での認知の更新に関連するため、集団の行動様式に組み込まれた社会的時間 (social time) が重要であるとされている。このように Huy (2001) によると、教育訓練および社会化の場合には、物理的な客観的な時間だけに着目していても必ずしも有効な変化を引き起こすことはできず、主観的時間への着目が重要であり、しかも、その主観的時間には2種類のものがあるとされている。

## (2) 構成概念の時間的拘束性

本稿では、George & Jones (2000) が言う「対象とする期間」および「持続期間および変化率」をまとめて、「構成概念の時間的拘束性」と名づける。それは、構成概念が無限に不変ではありえず、何らかの時間的な制約の中におかれていることを意味している。

### a) 対象とする期間

構成概念の「対象とする期間」は、どれほどの期間をまとめることでその構成概念が把握されているかということである。George & Jones (2000) によると、研究上は構成概念の対象期間に対しても明示的に注意を向ける必要があるとされる。たとえば、「モチベーションが高い」という状況を確認するには、

その前提としてそのモチベーションに関してどれほどの期間を対象にして検討するのが妥当であろうか。モチベーションという概念は、ある個人のある一時点における瞬間的なモチベーションではなく、ある期間にわたるその個人のモチベーションが一つにまとめられて把握されているはずである。けれども、その期間を明らかにしないまま、モチベーションという概念が広く用いられている。George & Jones (2000) によると、このように今までの研究では構成概念の対象期間があいまいにされたままその概念が用いられていたり、構成概念の対象期間を明示していても、その期間は理論から導き出されたものではなく、便宜上の理由からだったりそれが合理的であるとの根拠のない憶測によるものであったりすることが多いのが現状であるとしている。

### b) 持続期間および変化率

「持続期間および変化率」は、構成概念間の因果関係において、その結果はどの程度の期間にわたって一定の水準を持続するか（あるいは、その結果はどう変化していくか）、原因の存在が結果の発現に至るまでのタイムラグはどれほどか、そしてそれらはなぜか、ということに関するものである。このような「持続期間および変化率」を考慮に入れるならば、たとえば組織変革が効果を生み出すとしても、その効果が瞬時に生まれ、それが永遠に続くとは無条件に想定することはできない。そして、戦略変更や組織変革の有効性をみるには、効果発現のタイムリミットを考えなければならない。企業が破綻するまでにその効果が発現しなければ、何の意味もないからである。効果の賞味期限や効果発現までのタイムラグにも注意を向けなければならないのである。George & Jones (2000) は、従来の多くの研究では、因果関係の分析において因果関係自体に関心を払うあまりに瞬間的な関係性の有無に注目してしまい、結果の持続性および因果関係のタイムラグは明確化され

ないままになっていたり、それらの期間が暗黙的に仮定されていたりすることが多いと批判している。

なお、このような批判がある一方で、「持続期間および変化率」に対し明確に配慮した研究も行われるようになってきている。たとえば Ancona et al. (2001) による組織変革に関するケース・スタディがそれである。そのケースでは、組織変革プログラムに着手したものの、1年目は生産性や品質などの改善がみられなかった。その後、14か月が経過してから改善効果が姿を表し始めた（タイムラグの存在）。ところが、2年目から3年目にかけてその改善効果が消滅し、生産性や品質などは元の水準へと戻ってしまった（効果の持続期間）。このケース・スタディにおいて、仮に3年間という間隔で調査を行ったならば、その組織変革プログラムの効果はなかったものとされてしまったであろう。このように、因果関係の分析においては、どのような間隔で関係性を検討するのが重要となる。

### (3) 構成概念の動的様相

本稿では、George & Jones (2000) が言う「漸進的变化か断続的变化か」、「変化の発生の頻度、リズム、周期」、「スパイラルおよびその強度」をまとめて、「構成概念の動的様相」と名づける。それは、構成概念が時間の経過とともに変化していく姿（様相）に関するものであり、時間に関連づけて変化のプロセスをどう理解し、表現するかという問題である。3つに細分類されているのは、それぞれ異なる視点から変化のプロセスにアプローチするためである。

戦略変更や組織変革に関する研究では、このような動的様相に対しては注目していることが多い。たとえば、de Wit & Meyer (2014) は、戦略変更について漸進的变化か断続的变化かという観点から検討を加えている<sup>8)</sup>。そして、組織変革に関して漸進的变化か断続的变化かという点に着目してい

る研究には、Weick & Quinn (1999)や By (2005), Meyer et al. (1990), Burnes (2000), Plowman et al. (2007), Balogun et al. (2016) などによる数多くの研究がある。

マネジメント・コントロール研究の領域に目を移すと、たとえば Dent (1991) が行った、ある鉄道会社での会計システムが関係した戦略変更のケース・スタディにおいては、当初は断続的变化を企図したが、結果的には漸進的变化が生じた状況を読み取ることができる。また、Simons (1995, pp. 127-141) が行った、新たな経営者の着任にともなう戦略変更のケース・スタディにおいても、断続的变化と漸進的变化が生じた状況が明らかにされている。他方で、変化の頻度やリズム、周期、スパイラルに着目している研究は、既存のマネジメント・コントロール研究ではほとんど見当たらない<sup>9)</sup>。動的様相を細かくみることも重要であるが、モデルが複雑になると手に負えなくなってしまうせいか、現時点では、あまり詳細なモデル化はなされていないようである。

## 3. 既存のマネジメント・コントロール研究の分析

### 3.1 マネジメント・コントロール領域の先行研究にみられる時間概念

実は、マネジメント・コントロール研究の領域でも、時間概念の一部の側面については明確に取り扱いや言及がなされている。たとえば、Quattrone (2005) は歴史研究において客観的時間ではなく主観的時間に着目することも可能であると指摘している。Chenhall & Eusuke (2007) は Quattrone & Hopper (2005) の見解を引用した上で、変化研究では（何が変化するかという変化する内容の問題とは異なり）、時間概念はその意義がほとんど考察されないまま暗黙的に取り扱われる傾向にあるけれども、今後は時間概念に対

してより明示的に注意を向ける必要があると主張している。Becker & Messner (2013) は、マネジメント・コントロールは時間構造 (temporal structure) としてとらえることができ、マネジメント・コントロールの実務は本質的に時間の問題 (特にタイミングの問題) と関係していると指摘している。

このような指摘は興味深いものではあるが、そこには下記のような2点がみられるため、時間概念の考慮としては限定的なものであると考えられよう。

- ① 時間概念の全体像を示さないまま、歴史研究や変化研究を行っていたり、時間構造 (特にタイミング) に焦点を当てていたりして、考察対象が限られている。
- ② 特定の理論 (具体的には、A. Giddens らによる社会学) の影響が強い。

### 3.2 分析の枠組みと対象

そこで本稿では、時間概念の全体像 (2.3 を参照) を明確に意識したマネジメント・コントロール研究の可能性を明らかにしていきたい。なお、ここで時間概念の全体像を意識するというのは、「時間概念の6つの側面すべてを同時に考察する」ということではなく、研究上ある特定の側面のみを取り上げる際に、「時間概念には他の側面も存在しているが、今回それは考察対象とはしない」という点を明確に意識することである。このように他の考察対象の存在を意識しておくことによって、その研究の意義や限界が明らかになったり、その後の研究の幅が広がったりすると期待されよう。

以下では、既存のマネジメント・コントロール研究を取り上げ、時間概念がそこでどのように取り扱われているのか、あるいは、可能性としてどのように取り扱うことができるのかについて考察する。時間概念の視点から検討することで、組織変革や戦略変更を促進するうえでマネジメント・コントロールに求め

られる要件を考えるための材料を得るのがねらいである。

では、2.1 で紹介したような歴史研究や変化研究、時系列的な分散研究は時間概念に着目していると思われるが、果たしてそれは具体的にはどのような形でなされているのだろうか。下記の4つのマネジメント・コントロール研究を対象として、その考察を行いたい。

- ① Abernethy & Brownell (1999) による戦略変更と予算に関する研究
- ② Davis & Albright (2004) による BSC がもたらす効果に関する研究
- ③ Fisher et al. (2006) による予算交渉に関する研究
- ④ Simons (1995) によるコントロール・レバー研究

このうち、①は2.1において変化研究の例として、②と③は時系列的な分散研究の例としてあげたものである。そして、④は歴史や変化、時系列的な分析に主な焦点があるわけではないが、マネジメント・コントロール研究として重要なものであり、時間概念との関わりを探るために分析対象として新たに取り上げることにする。

### 3.3 Abernethy & Brownell (1999) による戦略変更と予算に関する研究

Abernethy & Brownell (1999) による研究は、マネジメント・コントロールとの関連における戦略変更 (ないし組織変革) の問題領域では繰り返し引用されてきており、影響力の大きい研究成果である。そこでは、戦略変更は Miles & Snow (1978) による4つの戦略類型に基づいて把握されている。その4つの戦略類型は、防衛型 (defender)、分析型 (analyzer)、探索型 (prospector)、受身型 (reactor) であり、それぞれ固有の環境適応のアプローチがある。このうち、



Abernethy & Brownell (1999) は特に防御型と探索型の戦略類型を取り上げ、それらの戦略類型間の移行を戦略変更としてとらえ、それを2年間という期間でその移行の大きさ(すなわち、戦略変更の大きさ)を質問票を用いてリッカート・スケールで測定している。そして、この戦略変更と予算の利用様式(診断的かインタラクティブか)と業績の関係性を分析している。結果として、業績が高かったのは、戦略変更が小さい状況下で予算を診断的に利用した場合および戦略変更が大きい状況下で予算をインタラクティブに利用した場合であることが明らかになった。

このような Abernethy & Brownell (1999) による研究に対して、時間概念に着目した場合には、つぎのような2つの問いを投げかけることができよう。

- (ア) 戦略変更をなぜ2年間という間隔で測定するのか。2年間という間隔が妥当である理論的な根拠は何か。
- (イ) 戦略変更の動的様相はどのようなになっているのか。

(ア) の問いは、2.3において時間概念の全体像として示したもののうち、② 対象とする期間、に関わるものである。Abernethy & Brownell (1999) は、その2年間という間隔が妥当である理論的な根拠は明示していない<sup>10)</sup>。

(イ) の問いは、④ 漸進的変化か断続的変化か、⑤ 変化の発生の頻度・リズム・周期、⑥ スパイラルおよびその強度、に関わるものである。Abernethy & Brownell (1999) の研究では、戦略変更の大きさは質問票を用いてリッカート・スケールで測定されており、当然、これらの変化の様相については考察の対象とはなっていない。

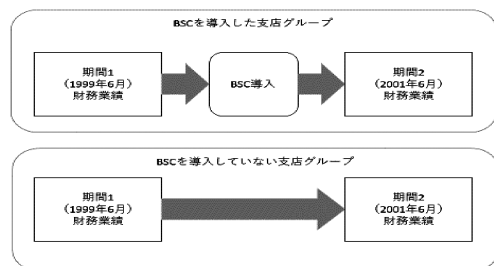
Abernethy & Brownell (1999) による戦略変更に関する研究は分散研究であって、その分野のその後の研究に大きな影響を及ぼし

ている優れた研究である。しかしながら、特に時間概念という観点からみると、その戦略変更のプロセスについてはさらに考察できる要素があると言えよう。

### 3.4 Davis & Albright (2004) による BSC がもたらす効果に関する研究

Davis & Albright (2004) による研究は、アメリカのある銀行における BSC (Balanced Scorecard) 導入の効果に関する準実験的研究で、時系列的な分散研究という性質を持っている。この研究では、財務指標のみの伝統的な業績測定システムを採用している支店グループと BSC を導入した支店グループの業績を比較することで、BSC の有効性を検証しようとしている(図表2を参照)。結果的に、BSC を導入した支店グループのほうが、導入していない支店グループより優れた財務業績を達成していることを、BSC 導入前(1999年6月)と BSC 導入2年経過後(2001年6月)の財務業績の比較から確認した。財務業績は9個の財務数値<sup>11)</sup>を合成して測定され、報酬額算定の基礎となっていた。

図表2 Davis & Albright (2004) による準実験的研究の見取り図



出典：Davis & Albright (2004) をもとに著者作成。

Davis & Albright (2004) の当初の研究構想では、2年間という2つの時点間の業績の変化についてのみ測定することを考えていた。しかしながら、その業績の変化が2つの時点のデータのみを比較したことによって生

じたものであるかどうかを確認するため、補足的に、24 か月にわたる毎月のデータに基づいて同様の分析も行った（図表3を参照）。その月次データに基づいた分析でも、BSC導入による業績の好転が確認された。

#### (1) 効果の持続性についての着目

この Davis & Albright (2004) の研究は、時間概念の取り扱いという点で優れたものとして評価できる。その理由は、時間概念の側面の一つである「効果の持続性」について、彼ら自身それを問題視し、限られた範囲ではあるが考察を加えているからである。

まず、Davis & Albright (2004) はつぎの2つの指摘を行い、効果の持続性との関連で自らの研究には問題がある点を認めている。

- ① 2年という間隔で業績の変化を把握しており、その点がこの研究の限界である。
- ② 2年より長い間隔で把握すれば、その業績の変化が持続的なものか一時的なものが判別できよう。

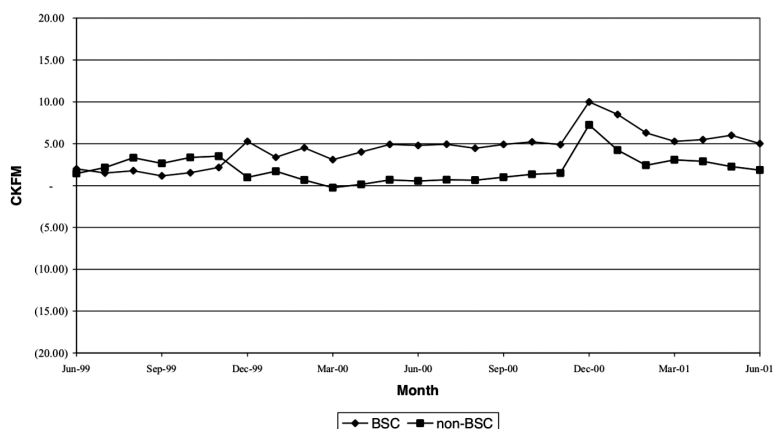
ただし、類似の研究を Ittner & Larcker (1998) は1年間、Banker et al. (2000) は半年間という間隔で測定しており、それと比べ

れば、2年という期間は十分な間隔ではないかと Davis & Albright (2004) は釈明している。

さらに、その業績の変化が、平均値への回復にすぎない可能性、あるいは、より長期的な趨勢の一部としての正常的な変化にすぎない可能性もあるが、より以前のデータが入手できなかったので、その確認はできなかったと Davis & Albright (2004) はことわっている。ただし、その未確認の点を補うために、彼らは関係者に質問し、そのような業績の変化は通常はみられないとの回答を得て、その業績の変化がBSCの効果によるものであることの裏付けを、間接的にはあるが、得ている。また、業績の変化については、ホーソン効果（ホーソン実験による発見事項で、人々は注目されることでより一生懸命に業務に取り組もうとすること）の可能性もあると Davis & Albright (2004) は指摘している。その上で、Davis & Albright (2004) は、そのBSC導入の効果が持続するかについての検討を、今後の研究課題としてあげている。

上記のように Davis & Albright (2004) は、「効果の持続性」を真正面から問題視しており、その点は評価できる。ただし、「効果の

図表3 月次での業績の推移



出典：Davis & Albright (2004, p. 148)

(注)縦軸のCKFM(composite key financial measure)は財務業績の合成尺度を示す。

持続性」に関しては、さらにつぎのような問いを投げかけることができよう。

- (ア) その BSC の効果はどれほどの期間、持続するのか。
- (イ) それはなぜか。
- (ウ) その持続期間に影響するものは何か。

BSC の効果が永続するか一時的なものに過ぎないかは、BSC の価値を左右する大きな問題である。仮に効果が持続しないのであれば、BSC による業績好転を無批判に肯定的に受け入れることはできなくなろう。

#### (2) 効果のタイムラグについての着目

Davis & Albright (2004) は、時間概念の側面の一つである「効果のタイムラグ」について今後の研究課題として指摘しており、それを明確に問題視している点については評価に値する。

具体的には、つぎの 2 点が今後の研究課題であると指摘している。

- (ア) BSC 導入の効果が発現するまでのタイムラグはどれほどか。
- (イ) そのタイムラグの長さに対して、どのような状況が影響するか。

上記は今後の研究課題とされているため、その答えは示されてはいない。だが、この 2 つの問いは、まさに「効果のタイムラグ」に着目した際に生じる問いそのものである。このことから、Davis & Albright (2004) の研究は時間概念に対して明示的に注意を向けていることが判明しよう。

なお、図表 3 からは、BSC 導入の効果が発現するまでのタイムラグらしきものを読み取ることができる可能性がある。図表 3 では、毎月の財務業績のデータの推移が、BSC を導入した支店グループとそれを導入していない支店グループに分けて示されている。時系列的にそれを見ると、1999 年 12 月（導入後 6 か月経過時点）以前は、BSC を導入してい

ない支店グループのほうが業績はよく、それ以降は BSC 導入支店グループとの業績の逆転が起こり、あとはそのほぼ一定の差を維持したままで業績が推移している。そこで、あくまで図表 3 のみに基づいた判断ではあるが、このケースでは 6 か月が BSC 導入効果の発現するまでのタイムラグであったと解釈できるかもしれない。

### 3.5 Fisher et al. (2006) による予算交渉に関する研究

Fisher et al. (2006) は、上司と部下の間の予算交渉について検討する目的で、58 名の学生による多期間の実験的研究を行った。その際の問いは、予算交渉における過去の状況および将来予測が現在の予算交渉にどのように影響するかということであった。これは、時間概念の側面の一つである「過去や将来予測の現在への影響」にまさに該当するものであり、Fisher et al. (2006) は時間概念を明確に意識していたことが判明する。

結果として、今後も同じ交渉相手になると予想される場合には、より厳しい水準であっても、現時点の予算交渉において互いに合意する可能性が高いこと、そして、その同じ交渉相手と過去に合意に達していると、現時点の予算交渉においても合意する可能性が高いことが確認された。

ちなみに、Kenno et. al. (2018) は、予算研究に関する 249 編の文献レビューにおいて、Fisher et al. (2006) の研究を「3 つの主要な理論的パースペクティブ（経済学、心理学、社会学）を採用していない研究」として位置づけている。しかしながら、時間概念という観点からは、評価すべき研究であると考えられよう。

なお、「過去や将来予測の現在への影響」は、会計分野において一部ではあるが、別の形で検討がなされている。たとえば、「将来と現在との関係」については、設備投資の

経済性計算において貨幣の時間価値という形では既に取り扱われている。さらに、期間損益計算に関してはあるが、高寺（1992, pp. 24-28 など）は過去・現在・将来という時間の流れの中に位置づけて、それを考察している。今後は、経路依存性<sup>12)</sup>やゲーム理論との関連で「過去や将来予測の現在への影響」について検討することも必要となろう。

### 3.6 Simons (1995) によるコントロール・レバー研究：特にインタラクティブ・コントロール・システムについて

Simons (1995) は、伝統的なマネジメント・コントロールの概念を拡張し、経営理念のシステム、事業境界のシステム、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・システムという4つのコントロール手段（コントロール・レバー）から構成される体系を新たに提唱した。特に、不確実性が高い事業については、インタラクティブ・コントロール・システムを活用することにより、組織学習が活性化され戦略創発につながると主張している。ここで言うインタラクティブ・コントロール・システムとは、「上司が注目するものに部下も注目する」（Simons, 2000, p. 216）という原理に基づいて、部下の情報や機会の探索行動を活発化させるシステムである。経営者と部下との頻繁な対話から、経営者が認識する「戦略上の不確実性」が部下と共有され、それに向けて部下による自律的な情報や機会の探索行動が活発化される（Simons, 1995, pp. 95-96）。ここで、「戦略上の不確実性（strategic uncertainties）」とは、現在の戦略が基礎としている仮定や前提を誤ったものとするような不測の事態に対する経営者の認識から導き出されるものである（Simons, 1995, p. 65）。

では、このようなインタラクティブ・コントロール・システムに関して、時間概念と

いう視点から考察を加えるならば、どのような問いが新たに生まれてくるのであろうか。以下では、時間概念の全体像（2.3を参照）のうち、特に「過去や将来予測の現在への影響」および「対象とする期間」という2つを取り上げることとする。

#### (1) 過去や将来予測の現在への影響

「過去や将来予測の現在への影響」という時間概念の側面を考慮すると、経営者の過去の行動やその将来の行動予測が、部下の現在の探索行動にどう影響するか、という問いが立てられる。具体的には、たとえば過去に言行不一致がみられた経営者で今後もその傾向が予想されれば、その経営者からの頻繁な関与があっても部下の探索行動はそれほど活発化しないのではなかろうか。「過去や将来予測の現在への影響」が存在するのであれば、インタラクティブ・コントロール・システムによって望ましい影響を部下に与えるためには、それを過去・現在・将来という時系列の文脈の中でとらえることが必要になろう<sup>13)</sup>。

#### (2) 対象とする期間

「対象とする期間」という時間概念の側面を考慮すると、どれほどの期間を対象にして、経営者は戦略上の不確実性を認識しているのか、という問いが立てられる。Simons (1995) の著作では、その期間については特に言及がなされずに、あいまいなままにされている。そして、Simons (1995) の見解に依拠した研究でも、同様に戦略上の不確実性の対象期間はあいまいのままにされている。たとえば、Widener (2007) は、4つのコントロール・レバーと戦略的リスクおよび戦略上の不確実性との関係をアメリカ企業のCFOに対するアンケート調査から解明しようとした。その際、戦略上の不確実性は、「企業目標を達成するため、経営者は、下記の戦略上の不確実性に対して、どの程度注意を払っていますか。



7点スケール（1＝少し，7＝大いに）で回答してください」という質問によって測定された（Widener, 2007, p.784）。

- 技術面の不確実性
- 製品技術の変化
- 新技術
- 競争面の不確実性
- 代替品
- 競合他社の市場戦略
- 新規参入
- 業務面の不確実性
- 企業秘密の外部への漏洩
- 規模の経済
- 範囲の経済
- 原材料価格
- 社内のプロダクト・イノベーション

上記のような戦略上の不確実性の測定方法では、「その対象期間」は不明確なままである。このWidener（2007）の研究のように、Simons（1995）の研究から派生したその他の研究でも、「戦略上の不確実性」の測定期間については明示的な考慮はなされていない<sup>14)</sup>。

前述のように、戦略上の不確実性は不測の事態に対する経営者の懸念（認識）から導き出される。そのような懸念を時間概念の「対象とする期間」という側面から詳細に検討してみるならば、それは一瞬一瞬のものではなく、将来のある特定の期間（タイムスパン）を対象とした懸念を一つにまとめたものであると考えられる。これは、2.3（2）で例示したモチベーションの議論と同様である。不測の事態への懸念は、部下の対話の出発点となるため、もしそれが一瞬一瞬に変わるものであるとすると経営者の頭の中でその懸念事項がまとまらず、部下に対する話しかけ自体も支離滅裂となってしまうであろう。

では、「どれほどの期間を対象にして、経営者は戦略上の不確実性を認識しているか」

を問うことに、どのような意義があるのだろうか。それは、経営者が思いを巡らすタイムスパン（期間）が長いか短いかによって、認識される戦略上の不確実性の中身が異なる可能性があるからである。経営者が思いを巡らすタイムスパンが短ければ、たとえば、“ポジションとしての戦略（Mintzberg, 2007, p. 8）”に関わる不確実性のように、戦略のより具体的な内容に関わる不確実性に対して経営者の認識が向いている可能性があるだろう。分かりやすい例としては、マクドナルドにおいて、エッグマフィンという新製品による朝食市場という新しい市場ポジションへの参入は顧客に受け入れられるか、といった懸念事項である。このとき、インターラクティブ・コントロール・システムに期待されるのは、既存のパースペクティブ（ファーストフード）の枠内での戦略ポジションの見直し（朝食市場への進出）である。

それに対して、経営者が思いを巡らすタイムスパンが長ければ、たとえば、“パースペクティブとしての戦略（Mintzberg, 2007, p. 8）”に関わる不確実性のように、戦略のより抽象的な内容に関わる不確実性に対して経営者の認識が向いている可能性があるだろう。たとえば、マクドナルドがファーストフード業界だけで存続し続けることができるか、既存のパースペクティブを変えてファーストフード業界以外へ進出する試みは成功するか、といった懸念事項である。長いタイムスパンで戦略上の不確実性に目を向けるということは、インターラクティブ・コントロール・システムには、既存のパースペクティブを超越した事業の大幅な見直しへの貢献が求められている可能性が高いであろう。

このように「戦略上の不確実性」の対象期間をどのように考えるかは、現行の戦略のどの点（たとえばポジション／パースペクティブ）に経営者が関心を向けているかの表れでもあり、それによって部下に伝達するメッ



セージや求められる情報収集や試行錯誤の種類も異なり、結果として、部下の情報や機会の探索範囲に大きな影響を及ぼすであろう。

その意味では、Simons (1995) の研究では、戦略上の不確実性というキーコンセプトについて、時間概念という観点からの目配りが必ずしも充分ではないと言えよう。ただし、Simons (1995) の研究は、時間概念に対してまったく配慮していないわけではなく、つぎの3点から、むしろ多くの配慮をしていると理解することも可能である。

- ① その著作の第3部のタイトルは、“A dynamic framework for controlling business strategy”で、dynamicという言葉が用いられている。1.1で述べたように、dynamicという言葉は、Shipp & Cole (2015) が時間概念に着目した論文数をカウントする際に基準とした用語の一つである。
- ② 企業のライフサイクルという時間的な流れの中で、その時々でどのようなマネジメント・コントロールがふさわしいかを整理している (Simons, 1995, pp. 127-129)。
- ③ 新たに着任した経営者による戦略変更のための介入プログラムについて、そのペース (漸進的か断続的か) と順序 (過去の取組みの影響) に焦点を当てて考察している (Simons, 1995, p. 131)。時間概念との関係では、戦略変更のための介入のペースは「構成概念の動的様相」に、介入の順序は「構成概念の時間的相互依存性」に相当すると考えられよう。

けれども、本稿で採用する時間概念の全体像 (2.3を参照) に照らしてみるならば、ここで述べたように、Simons (1995) の研究には、さらに時間概念という点で考察可能な問題が残されているのである。それは、Simons の著作は1995年に発表された研究成

果であるという时期的な制約からやむを得ないとも言える。1.2で述べたように、経営組織論で研究上時間概念の役割が特に注目されるようになったのは2000年前後以降だからである。そうであったとしても、Simons (1995) の研究において検討可能な時間概念の側面を指摘することが必要であると考ええる。それは、決して彼の研究の価値を貶めようとするためではなく、今後のマネジメント・コントロール研究の方向性を明らかにする上で必要なことであると判断するためである。

## 結びにかえて

戦略変更や組織変革などの変化への対応をマネジメント・コントロールの課題と考えれば、時間軸上の2時点間の比較によって“変化”は認識されるため、時間概念を明示的に考慮することが必要となろう。そのため本稿では、マネジメント・コントロール研究における時間概念の意義およびその取り扱いについて検討した。

時間概念の全体像については、理論構築という観点からその詳細な検討を行っているGeorge & Jones (2000) の見解に依拠した。そして、彼らが提案する時間概念の6つの側面 (① 過去や将来予測の現在への影響および主観的な時間、② 対象とする期間、③ 持続期間および変化率、④ 漸進的变化か断続的变化か、⑤ 発生の頻度、リズム、周期、⑥ スパイラルおよびその強度) を再構成し、(1) 構成概念の時間的相互依存性および時間の主観性、(2) 構成概念の時間的拘束性、(3) 構成概念の動的様相という3つに時間概念の側面を大別することを提案した (2.3を参照)。

マネジメント・コントロールの歴史研究や変化研究では、そもそも出来事の時系列的な推移を扱っているため、その多くで時間概念への着目がなされている。また、時系列的な分散研究でも、当然、時間概念への着目がな

されている。さらに、クロスセクショナルな分散研究でも因果関係の検討に際しては、時間的な前後関係が問題とされている。

ただし、それらのマネジメント・コントロール研究で、時間概念の側面からの検討をさらにより深く行うことが可能であろう。本稿では、Abernethy & Brownell (1999) による戦略変更と予算に関する研究、Davis & Albright (2004) による BSC の効果に関する研究、Fisher et al. (2006) による予算交渉に関する研究、Simons (1995) によるコントロール・レバー論を検討の題材としてとりあげ、時間概念の側面から新たな問いが生まれることを示したりその問いを再確認したりした。すなわち、予算と戦略変更に関する Abernethy & Brownell (1999) の研究については、① 戦略変更をなぜ2年間という間隔で測定するのか、その2年間という間隔が妥当である理論的な根拠は何か（時間的拘束性）、② 戦略変更の動的様相はどのようなになっているのか（動的様相）を問うことが可能であることを示した。つぎに、BSC の効果に関する Davis & Albright (2004) の研究については、① BSC の効果はどれほどの期間持続するのか、それはなぜか、その持続期間に影響するのは何か（時間的拘束性）、

② BSC 導入の効果が発現するまでのタイムラグはどれほどか、そのタイムラグ長さに対してどのような状況が影響するか（時間的拘束性）を問うことが可能であることを示した。そして、予算交渉に関する Fisher et al. (2006) の研究については、予算交渉の過去の状態および将来予測が現在の予算交渉に影響するか（時間的相互依存性）という問いがなされていることを確認した。最後に、コントロール・レバー論に関する Simons (1995) の研究については、インターラクティブ・コントロール・システムに関して、① 経営者の過去の行動やその将来の行動予測が部下の現在の探索行動に影響するか（時間的相互依存性）、② どれほどの期間を対象にして経営者は戦略上の不確実性を認識しているのか（時間的拘束性）を問うことが可能であることを示した。

戦略変更や組織変革などの“変化”に関するマネジメント・コントロール研究において、このような時間概念の観点からの問いを発し、その答えを追求めることによって、その一部が既に検討されているとはいえまだまだ充分ではないため、今後新たな理論構築がなされていく可能性を高めていくであろう。

(注)

- 1) 新江・伊藤 (2018) は、組織変革に関する既存のマネジメント・コントロール研究について整理を試みている。
- 2) ここでは海外の研究例のみを対象としている。時間にかかわる国内の研究としては、たとえば挽 (2007) や水島 (2015) の研究などがある。
- 3) なお、ここで示した文献の整理は、その文献の1つの特徴のみに着目して行っており、複数の特徴がある文献であっても、その整理に際しては1か所のみに位置づけている。

たとえば、Abernethy & Brownell (1999) の研究は、変化研究だけでなく時系列的な分散研究という特徴もあるが、戦略変更に関する研究としてその後の研究に影響を及ぼしているため、変化研究としてだけ位置づけている。

- 4) 分散研究 (variance study) はプロセス研究と対比される研究方法で、独立変数と従属変数の関係から事象を説明しようとするもの (e.g. X と Y が多いほど Z が生じやすい) である (Van de Ven & Poole, 2005)。
- 5) 「時間そのもの」に焦点を当てた優れた我

- が国の管理会計研究として水島 (2015, p. 5) の研究がある。
- 6) George & Jones (2000) 自身は「構成概念の時間的相互依存性および時間の主観性」という言葉を使っていない。理解を促進する目的で、筆者が彼らの説明をもとにして導き出した名称である。つぎに示す「構成概念の時間的拘束性」および「構成概念の動的様相」も同様である。
  - 7) Huy (2001) によると、それぞれの組織変革プログラムが用いられる対象は、命令は公式的な組織構造、技術的対応は作業プロセス、教育訓練は経営理念、社会化は組織成員間の関係性である。
  - 8) de Wit & Meyer (2014) 自身は、緩やかな変化が長期間にわたって累積していくものを「進化的変化」、断続的に急激な変化が生じるものを「革命的变化」と名づけており、「漸進的变化」および「断続的变化」という言葉自体は用いていない。ただし、それらの言葉が意味する内容は同様であると考えられるため、本稿では de Wit & Meyer (2014) がいう「進化的変化」を「漸進的变化」、 「革命的变化」を「断続的变化」と読み替えた。
  - 9) このうち、周期 (cycle) に関しては、たとえば、製品ライフサイクルとの関係で予算利用について検討している Merchant (1982) の研究などがある。ただし、それらの研究では、“変化” そのものに対して主な関心を向けているわけではない。
  - 10) その戦略変更の測定方法について、Abernethy & Brownell (1999) が依拠した Shortell & Zajac (1990) も2年というその期間の根拠を明示していない。
  - 11) 具体的には、貸付金残高、無利息預金残高、貸付金利率、受取利息以外の貸付金に関する収益 (手数料等)、貸倒損失、預金利率、支払利息以外の預金に関する費用 (事務処理費等)、貸付契約制限条項の違反率、給与支払額生産性 (総収益 ÷ 給料) という9つの財務数値である。
  - 12) 経路依存性 (path dependence) とは、特定の意思決定が過去の経験や経緯によって影響を受けることを言う。伝統的な経済学のモデルでは、初期の条件や一時的な出来事とは無関係に、最終的な結果に収束することが仮定されている。けれども、現実にはそれが妥当しないケースも多くみられることから、経路依存性に対する明示的な考慮が要請されるようになっている。経路依存性があると、初期条件の偶然の差異が最終的な結果に対して大きな影響を持つことになる。
  - 13) インターラクティブ・コントロール・システム以外のコントロール手段も、同様に、過去・現在・将来という時系列の中でとらえる必要があるかについても検討の余地があろう。
  - 14) なお、暗黙的ではあるが、測定期間を考慮していると解釈できる研究もある。Rezania et al. (2016) は、Simons (1995) の研究に依拠したプロジェクト・マネジメント研究において、「戦略上の不確実性」に対する注目は、そのプロジェクト期間の間では一定とみなすことができると述べている。すなわち、戦略上の不確実性の「対象期間」をプロジェクト期間と同じと想定していると考えられ、そのような暗黙的な形ではあるが、測定期間について考慮していると解釈できよう。

#### (参考文献)

- Abernethy, M. A. & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24 (3), 189-204.

- Ancona, D. G., Goodman, P. S., Lawrence, B. S. & Tushman, M. L. (2001). Time: A new research lens. *The Academy of Management Review*, 26 (4), 645-663.
- Balogun, J., Hope Hailey, V. & Gustafsson, S. (2016). *Exploring strategic change* (4th ed.). Pearson.
- Banker, R. D., Potter, G. & Srinivasan, D. (2000). An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures. *The Accounting Review*, 75 (1), 65-92.
- Beaubien, L. (2013). Technology, change, and management control: A temporal perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26 (1), 48-74.
- Becker, S. D. & Messner, M. (2013). Management control as temporal structuring. In Kaarbøe, K., Gooderham, P. N. & Nørreklit, H. (Ed.) *Managing in dynamic business environments: Between control and autonomy* (pp. 141-162). Edward Elgar Publishing.
- Bluedorn, A. C. (2002). *The human organization of time: Temporal realities and experience*. Stanford University Press.
- Burnes, B. (2000). *Managing change: A strategic approach to organisational dynamics* (3<sup>rd</sup> ed.). Pearson.
- By, R. T. (2005). Organisational change management: A critical review. *Journal of Change Management*, 5 (4), 369-380.
- 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 (7/8), 601-637.
- Davis, S. & Albright, T. (2004). An investigation of the effect of Balanced Scorecard implementation on financial performance. *Management Accounting Research*, 15 (2), 135-153.
- Dearman, D. T. & Shields, M. D. (2005). Avoiding accounting fixation: Determinants of cognitive adaptation to differences in accounting method. *Contemporary Accounting Research*, 22 (2), 351-384.
- Dent, J. F. (1991). Accounting and organisational cultures: A field study of the emergence of a new organisational reality. *Accounting, Organizations and Society*, 16 (8), 705-732.
- de Wit, B. & Meyer, R. (2014). *Strategy synthesis: Managing strategy paradoxes to create competitive advantage* (4th ed.). Cengage Learning.
- Fisher, J. G., Frederickson, J. R. & Pfeffer, S. A. (2006). Budget negotiations in multi-period settings. *Accounting, Organizations and Society*, 31 (6), 511-528.
- George, J. M. & Jones, G. R. (2000). The role of time in theory and theory building. *Journal of Management*, 26 (4), 657-684.
- Huy, Q. N. (2001). Time, temporal capability, and planned change. *The Academy of Management Review*, 26 (4), 601-623.
- Ittner, C. D. & Larcker, D. F. (1998). Are nonfinancial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customer satisfaction. *Journal of Accounting Research*, 36, 1-35.
- Johns, G. (2006). The essential impact of context on organizational behavior. *Academy of Management Review*, 31 (2), 386-408.
- Johnson, H. T. (1981). Toward a new understanding of nineteenth-century cost accounting. *The Accounting Review*, 56 (3), 510-518.



- Kenno, S., Lau, M. & Sainty, B. (2018). In search of a theory of budgeting: A literature review. *Accounting Perspectives*, 17 (4), 507-553.
- Lord, A. T. (1989). The development of behavioral thought in accounting, 1952-1981. *Behavioral Research in Accounting*, 1, 124-149.
- 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)
- Merchant, K. A. (1982). The control function of management. *Sloan Management Review*, 23 (4), pp. 43-55.
- Meyer, A. D., Brooks, G. R. & Goes, J. B. (1990). Environmental jolts and industry revolutions: Organizational responses to discontinuous change. *Strategic Management Journal*, 11, 93-110.
- Miles, R. E. & Snow, C. C. (1978). *Organizational strategy, structure, and process*. McGraw-Hill. (土屋守章・中野崇・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. (2007). *Tracking strategies: Towards a general theory of strategy formation*. Oxford University Press.
- Plowman, D. A., Baker, L. T., Beck, T. E., Kulkarni, M., Solansky, S. T. & Travis, D. V. (2007). Radical change accidentally: The emergence and amplification of small change. *Academy of Management Journal*, 50 (3), 515-543.
- Quattrone, P. (2005). Is time spent or counted? The missing link between time and accounting history. *Accounting Historians Journal*, 32 (1), 185-208.
- Quattrone, P. & Hopper, T. (2005). A 'time-space odyssey' : Management control systems in two multinational organisations. *Accounting, Organizations & Society*, 30 (7/8), 735-764.
- Rezania, D., Baker, R. & Burga, R. (2016). Project control: An exploratory study of levers of control in the context of managing projects. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 12 (4), 614-635.
- Roe, R. A., Waller, M. & Clegg, M. (Eds.) (2009). *It's about time: Perspectives on time in organizational research*. Routledge.
- Rousseau, D. M. & Fried, Y. (2001). Location, location, location: Contextualizing organizational research. *Journal of Organizational Behavior*, 22, 1-13.
- Shipp, A. J. & Cole, M. S. (2015). Time in individual-level organizational studies: What is it, how is it used, and why isn't it exploited more often?. *Annual Review of Organizational Psychology and Organizational Behavior*, 2, 237-260.
- Shipp, A. J. & Fried, Y. (Eds.) (2014). *Time and work: How time impacts individuals*. Psychology Press.
- Shortell, S. M. & Zajac, E. J. (1990). Perceptual and archival measures of Miles and Snow's strategic types: A comprehensive assessment of reliability and validity. *Academy of Management Journal*, 33 (4), 817-832.
- 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)

- Simons, R. (2000). *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. Prentice Hall. (伊藤邦雄監訳『戦略評価の経営学—戦略の実行を支える業績評価と会計システム—』ダイヤモンド社, 2003 年)
- Van de Ven, A. H. & Poole, M. S. (2005). Alternative approaches for studying organizational change. *Organization Studies*, 26 (9), 1377-1404.
- Weick, K. E. & Quinn, R. E. (1999). Organizational change and development. *Annual Review of Psychology*, 50, 361-386.
- Widener, S. K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, 32 (7/8), 757-788.
- Zaheer, S., Albert, S. & Zaheer, A. (1999). Time scales and organizational theory. *Academy of Management Review*. 24 (4), 725-741.
- 新江孝・伊藤克容 (2018) 「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—」『商学集志』 88, (1), 1-18.
- 高寺貞男 (1992) 『会計と組織と社会—会計の内と外—』 三嶺書房。
- 挽文子 (2007) 『管理会計の進化—日本企業にみる進化の過程』 森山書店。
- 水島多美也 (2015) 『時間管理会計論—体系的整理への試み—』 同文館出版。

**(Abstract)**

Management control for change, such as strategic change and organizational change, has received increasing research attention. In order to understand change, there must be a comparison between two points in time, and therefore, a focus on the concept of time is necessary in change research. In recent years, attention to the concept of time has come to be paid to management organization theory. In this paper, we clarify how the concept of time is treated in management control research and propose the possibility of research focusing on the concept of time.

