

社会学的アプローチに基づく管理会計実務の 組織変化への影響に関する文献レビュー

A Literature Review on the Impact of Management Accounting
Practices on Organizational Change Based on a Sociological Approach

明珍 儀隆

Yoshitaka Myochin

要旨

本研究は、制度論に基づく管理会計チェンジの発展研究を探索するための予備的研究である。管理会計実務が理論基盤としての制度論へどのように影響するかの探求を研究の視点とする。その足掛かりとして、制度論をはじめとした上位概念に関連した社会学的アプローチを採用する管理会計実務に関する文献レビューを行う。特に本研究では、主に戦略的管理会計として広く普及するBSCに焦点を当て、管理会計実務が社会的文脈へ与える影響に関して考察し、今後の研究課題を示すことを目的とする。

[キーワード] 管理会計チェンジ, BSC, 社会学的アプローチ, 制度的複雑性, 銘刻 (Inscriptions)

1. はじめに

(1) 本研究の背景と目的

本研究は、制度論に基づく管理会計チェンジの発展研究を探索するための予備的研究である。管理会計チェンジ¹は、管理会計システム・実務による組織の変化を制度的変化 (institutional change) として解釈し、規制、習慣、文化などの社会的文脈において、組織構造やアクター²などがどのように変化するかを明らかにする研究領域であり (浅田, 2009; 庵谷, 2013), 近年, 海外学術誌における研究蓄積が進んでいる (Ocasio et., 2017)。管理会計チェンジの研究視点は、主に管理会計が組織変化へどのような影響を与えるかの問いに対して、制度論に依拠して、そのメカニズムを明らかにすることに焦点を当てている (明珍, 2023a)。本研究の問題意識は、管理会計による組織変化のメカニズムを明らかにする視点ではなく、管理会計による組織変化によって制度論の概念に与える影響を探索することを志向した研究視点に基づく。つまり、管理会計チェンジの理論基盤である上位概念としての制度論への理論貢献を探索的に探求することを研究の方向性としている。

これまでの日本国内の管理会計研究の多くは、活動基準原価計算(Activity Based Costing, 以下ABC), Balanced Scorecard (以下, BSC)³を代表とする管理会計技法の紹介, 導入, 解釈, 普及に焦点を当て, これら技法の有用性を明らかにする研究が盛んにおこなわれてきた(澤邊, 2006)。澤邊(2006)は、「管理会計現象は理論的命題の検証のためのデータでしかなく, 管理会計固有の事象から理論化をすすめ, 母学問(Mother discipline)⁴の理論体系を見直すといったフィードバックが強くない(Bricker et al., 2003)」と指摘している。本研究は, このような指摘に基づき, 管理会計実務によって生じたマイクロレベルの変化が, 社会的文脈に基づく母学問としての制度論へどのような影響を与えるかを探索するための帰納的研究アプローチを志向する。その出発点として, 制度論および制度論の形成に関わる組織, 文化, 社会などの概念に着目した社会学的アプローチによる管理会計研究を概観する。そのうえで, 管理会計実務が制度, 組織, 文化などの上位概念へどのような影響を与えるかを探索するための足掛かりとするための研究課題を示すことを本研究の目的とする。

管理会計チェンジにおいて対象となる管理会計システムの多くは, ABC, BSC, 顧客別収益性分析などの革新的, 戦略的な管理会計システムが取り上げられている(庵谷, 2013; 明珍, 2019; 明珍, 2022b)。本研究では, 特に管理会計実務において広く普及するBSCに焦点を当て, 社会的文脈への影響を与える議論を扱った文献レビューを実施する。管理会計実務が社会的文脈に基づいて, 制度論をはじめとした上位概念へ与える影響に関する議論した文献を整理し, 今後の研究課題を示す。前述のとおり, 管理会計研究の多くは技法研究の性質が強く, BSC研究においても, 組織の経営戦略への貢献, 戦略的管理会計技法などの有用性を明らかにする議論が多い。そのため, 本文献レビューでは, 社会学的アプローチを特徴とする主にBSC研究に焦点を当てた研究を対象として絞る。本研究の学術的意義は, 社会学的アプローチに基づく管理会計の議論を採用し, 今後の研究課題を示すことである。本研究では, 理論基盤とする制度論が組織, 社会, 文化などに基づいた社会学を背景としていることから, 「社会学的アプローチ」という名称を用いる。

(2) リサーチ・デザイン

本研究では, 管理会計チェンジが理論基盤として用いる制度論および組織, 社会, 文化などにに基づく管理会計の上位概念へ言及する社会学的アプローチを採り入れた論文を抽出するための探索的な文献レビューを行う。先行研究の収集には, 論文サイトであるGoogle Scholar, Scopus, ProQuest, Web of Scienceを使用し, 管理会計研究におけるQ1ジャーナルに絞り, 対象となり得る論文を抽出した。検索のキーワードは次の通り, 「Balanced Scorecard, BSC, organization, culture, Institution, Society, Sociology」である。これにより, BSCを主とする管理会計実務の研究において, 組織, 社会, 文化といった社会文脈に基づく概念と会計との関係性に焦点を当てた社会学的アプローチに基づく文献を探索的に調査した。調査の結果6編の文献を抽出した⁵。本研究では, これらの文献レビューを通じて社会学的アプローチに基づく制度論および管理会計実務に関する研究を考察する。

32 本稿の構成は次のとおりである。第2節において, 管理会計において適用される制度論および制度ロジックに関して概観する。第3節では, 文献レビューを行う。第4節は, 先行研究に基づいて得られた示唆を示し, 今後の課題に関して考察する。最後に, 第5節において

本研究をまとめたうえで、本研究の限界と今後の研究課題に触れ、本稿を閉じる。

2. 管理会計において適用される制度論

管理会計において適用される制度論は主に、旧制度派経済学 (Old Institutional Economics: 以下 OIE), 新制度派社会学 (New Institutional Sociology: 以下 NIS), これら二つの理論に基づく新制度論 (Neo-Institutional Theory, 以下 NIT) がある。OIE は、アメリカの新自由主義における現代経済思想の起源とされる経済学者の Veblen, Commons, Mitchell を嚆矢とし (Scott, 1995), 時間の経過に伴う制度の出現, 継続性, 変化を「プロセス」として直接的に扱い, 「動的」および組織内の「ミクロ」の制度に焦点を当てる (佐々野, 2007)。彼らは, 社会を「制度」によって分析する経済学者の社会への関わりを論じた 1910 年代後半アメリカの思想運動であり「社会制御 (control)」を視野に入れた経済学者たちの「運動」から生み出された (高, 1996)。一方で NIS は, 社会学者の Berger and Luckmann (1966) をルーツに制度の認知的側面を主張し, Meyer and Rowan (1977), DiMaggio and Powell (1983) によって正当性, 同型化, 組織フィールドが概念化され, 組織形態へ与えるより広い制度的環境における諸変化の影響を強調した「マクロ」視点での議論によって発展した (東, 2004; 櫻田, 2009)。

近年では, NIS から派生し, OIE (ミクロ), NIS (マクロ) の概念をハイブリッドに採り入れた, 社会学的指向の強い NIT が海外における制度論に基づく管理会計チェンジ研究の主流と変わりつつあり, NIT において制度ロジックおよび制度的複雑性の概念が示される (Robson and Ezzamel, 2023)。制度ロジックとは, Friedland and Alford (1991) が提唱した概念であり, 「個人と組織が物質的実存を再生産および時空間を組織化する基礎となる超組織的な活動のパターンであり, 同時に, その活動のカテゴリ化と意味付与の基礎となる象徴システム」

(Ibid., p. 232) と定義されている。その後, Thornton and Ocasio (1999) が, 制度ロジックの定義をさらに明確化し, 「個人が物質的な生活を生産および再生産し, 時間と空間を組織化し, 社会的現実の意味を与える, 物質的実践, 仮定, 価値観, 信念, 規則の社会的に構築された歴史的なパターンである」 (Ibid., p. 804) と定義した。

Thornton et al. (2012) は, 制度ロジックをアクターの価値観, 理念, 信念などに基づき, 家族・血族, コミュニティ, 宗教, 国家, 市場, 専門家, 企業の 7 つに理念型に分類し, 組織内外において, いくつかの特定の制度ロジックが形成されることを明らかにした (図表 1)。制度ロジック理念型の 7 分類は, 異なる分析レベルや次元において規定されており, 理念型を構成する 9 次元の構成要素が, 組織フィールドや組織における制度変化においてコンフリクトを生じさせることを明らかにした (Ibid.)。例えば, 営利組織における階層別の理念型の違いの例として, 企業の代表者は, 市場の信頼を得るための市場ロジックを意識し, 公正な企業経営を行う。一方で, 役員らトップマネジメント層は, 代表者に認めてもらうために, 組織の業績を最重要視し, 利益最優先の企業ロジックを意識する。現場の担当者は, 自らが従事する商品・サービスの品質を高めようと努力をする専門家ロジックとしての意識は高いものの, 利益意識が低い。このように, 階層による制度ロジックが異なり, 組織コンフリクトが生じる可能性が内在する (明珍, 2022b, 28 頁)。

図表1 制度ロジックの理念型

類型	家族・血族	コミュニ ティ	宗教	国家	市場	専門家	企業
根源的なメタ ファー	会社として の家族	共通の境界	銀行として の寺院	再配分メカ ニズムとし ての国家	取引	関係ネット ワークとし ての専門職	階級組織と しての企業
正統性の源泉	無条件の忠 誠	意思の統一 信用と互惠 の信念	経済と社会 における信 仰の重要性	民主的参加	株価	個人的な熟 練	企業の市場 ポジション
権威の源泉	家長の支配	共同体の価 値と思想へ のコミット メント	聖職者のカ リスマ	官僚的支配	株主の行動 主義	専門家集団	役員会議 トップマネ ジメント
アイデンティ ティの源泉	家族の評判	感情的つな がり 自己満足と 評判	神々との関 連	社会的、経 済的な階級	無個性	職人気質 個人的な評 判	官僚的な役 割
基礎的な規範	家族内のメ ンバーシッ プ	グループメ ンバーシッ プ	集会のメン バーシッ プ	国民の市民 権	自己利益	同業集団の メンパー シップ	企業の雇用
基礎的な注目点	家族内の地 位	グループへ の個人的な 投資	神秘との関 係	圧力団体の 地位	市場におけ る地位	専門職の地 位	階級組織に おける地位
基礎的な戦略	家族の名誉 向上	地位、メン バーの名誉 および実践 の向上	宗教的な象 徴性の向上	コミュニ ティの幸福 の向上	利益効率の 向上	個人的評判 の向上	企業の規範 と多角性の 向上
非公式のコント ロールシステム	家族内の政 治	行動の可視 化	神へのお召 しへの崇拜	秘密の政治	産業アナリ スト	名声のある 専門家	組織文化
経済システム	家族資本主 義	協力資本主 義	西洋資本主 義	福祉資本主 義	市場資本主 義	個人資本主 義	管理資本主 義

(縦軸：構成要素，横軸：理念型)

出典：Thrnton et al., 2012, p. 73.

Meyer and Rowan (1977) は、制度論において複数のロジックが存在することに関して「複数の形式の合理性」と呼び、NISの創成期における制度的環境の多元性を指摘した。その後、制度的環境の多元性は、様々な研究者において制度的矛盾、制度的合理性、状況合理性などの呼称で概念が明らかにされ、議論が進んできた(たとえば、Burns and Baldvinsdottir, 2005; Lounsbury, 2008; Bogt and Scapens, 2019 など)。このような制度的環境におけるロジックの多元性概念を、Besharov and Smith (2014) が「制度ロジック多元性」と呼び、「組織フィールドや組織といった単位において複数の制度ロジックが関与し、影響を持つ状態」と新たに定義した。この制度ロジック多元性によってコンフリクトが生じる状態を「制度的複雑性 (institutional complexity)」と呼んだことが、制度的複雑性の成り立ちである (Lounsbury, 2007; Greenwood et al., 2011; Besharov and Smith, 2014)。制度的複雑性とは、「二つ以上のロジックが共存し、その規定が両立しているように感じられることであり、各アクターの主体性に基づいて再帰性を生じさせるために、組織内において複雑性が生じる状態 (Battilana & Dorado, 2010; Dorado, 2005; Greenwood et al., 2011; Greenwood and Suddaby, 2006;

Seo and Creed, 2002)」と定義されている。

3. 社会学的アプローチに基づく管理会計研究

3-1 制度的複雑性概念に関連した研究

(1) Ezzamel et al. (2012) による制度的複雑性研究

Ezzamel et al. (2012) は、新制度論 (NIT) 研究における組織の実務視点 (マイクロ・プラクティス) の議論が不十分であることを指摘し、イギリス、ウェールズの三つの地方教育当局にまたがる小中学校の予算管理に関する事例を通じて、異なる制度ロジックの発生とその帰結に関して明らかにした。学校組織における既存のロジックとしての専門家ロジックおよび当局からのガバナンスロジックが存在しているなかで、新たな予算プロセスとしてのビジネスロジックが取り入れられたことによる制度的複雑性が示されている (明珍, 2022a)。

事例では、1990年代のニューパブリック・マネジメント (New Public Management, 以下 NPM) を背景としたイングランドとウェールズの学校組織において、新しい予算編成実務によって生じた競合する制度ロジック間のコンフリクト解決について、次のように述べている。ビジネスロジックの導入は、予算実務と予算上の成果のどちらの重点を置くかという考え方にコンフリクトが生じ、学校の予算変動に影響を与えたが、地方および州レベルにおける予算管理が実行されたことにより、ガバナンスロジックによる強制力が働いた。これらの改革は、ビジネスロジックだけではなくガバナンスロジックを強く反映し、予算編成の介入と行動へのアプローチが変わったことを示している。NPM に基づいた教育分野でのビジネスロジックの導入により、学校組織は再編され、予算責任者および意思決定者としての校長や教員の新しい役割と自立性が生まれ、結果として、新しいロジックに沿った責任とアイデンティティが再定義された。一方で、現場レベルの予算不足や予算編成実務のばらつきへの対応は、一般的なガバナンスロジックとそのロジック内の政治的アイデンティティの影響を受け、結果として、政治的イデオロギーとガバナンスの合理性に基づいた対応が行われた。この点から、ビジネスロジックだけでなくガバナンスロジックがハイブリッドに機能し、学校の予算の変動に影響を与えることとなった。

Ezzamel et al. (2012) は、教育分野における利害関係者の競合する制度ロジック (ビジネスロジック、プロフェッショナルロジック、ガバナンスロジック)、予算編成における理論化 (教育分野における予算編成実務と予算成果に起因する理論化)、それぞれのアクターの立場、これらの相互作用が予算編成の多様化の一因となり、複数の制度ロジックの影響から生じる制度的複雑性および組織の不安定性を明らかにした。本研究は、管理会計実務のアクターによるばらつきの原因と競合する制度ロジックとの関係に焦点を当てることにより、制度変化プロセスにおける管理会計実務の理解および NIT への理論発展に貢献した。

(2) Laguecir et al. (2020) による制度的複雑性研究

Laguecir et al. (2020) は、相反する制度的圧力が NPM を背景とした社会住宅セクターの運営実務において統合されるプロセスを解明した。管理会計システムの役割を探り、管理会計システムの形成においてテレオ感情構造 (teleo-affective structures)、規則、一般的な理解、実践的理解が重要な構成要素であることを示した。テレオ感情構造とは、目標と目標

に伴う感情的側面の両方が包含される実践の方向付けとなる一連の目的のことを指す。テレオ感情構造は、アクターの現実的な記憶の一部であり、社会住宅セクターにおける管理会計システムの形成に貢献する。しかし、現実的なヒステリシスを助長する金融志向のテレオ感情構造は、変化への抵抗として根強く残る。ヒステリシスとは、元の原因や状態がもはや存在しない場合であっても、過去の実務や構造が持続することを指す。NPMにおける社会住宅セクターの管理会計システムの変化は制度的圧力によって生じたものの、過去の実務や構造がなおも存続し、組織内にヒステリシスが観察されたと示唆している。制度的複雑性における実務の境界とヒステリシスに関して、管理会計システムの変化は表面的であり、経済的指向（ビジネスロジック）のテレオ感情構造（アクターの練習記憶の一部）を根本的に変えることはできないことを明らかにした。このなかで、管理会計システムと実務の感情的側面との関連に注目し、社会的会計、環境会計の研究への貢献可能性が見いだせると示唆した。

(3) Robson and Ezzamel (2023) による文化フィールド概念の制度的複雑性研究

Robson and Ezzamel (2023)は、これまでの会計研究が社会空間や文化フィールド概念での分析がなされずに、主に規制や規範に焦点を当ててきたことを指摘し、会計実務は、文化フィールド (cultural fields of accounting practices) において形成されると主張した。文化フィールドとは、会計実務の革新において重要な役割を果たしている個々の企業、規制制度、専門組織を超えた上位概念の社会的空間のことである。文化フィールドの特徴は、文化的認知的性質、正式なガバナンスの欠如、分散性、社会的空間におけるハイブリッド化された多様性の理論を特徴とする。文化フィールドは、会計実務が社会的論理や組織の原則によってどのような影響を受けるかの理解を深めるのに役立つ、さらに会計実務に関わるアクター個人や組織のアイデンティティを形成するのに役立つ (Ibid., p. 5)。

会計における文化フィールドは、ビジネススクール、コンサルタント、NGO、社会運動団体など広範囲に分散し、それぞれの環境において新しい会計技術と実務が形成される。また、文化フィールドには、正式なガバナンスがなく、様々な関係者や組織によって会計実務へ影響を与える。会計実務は、文化フィールドにおいて、異なる制度ロジックが関連づけられ、あるいは複数の制度ロジックと結びつく。これが、組織内のコンフリクトの相互補完をもたらし、新たな実務を生み出す。つまり、管理会計実務は、異なる文化フィールドにおける規範や価値観における共感、および、その結果、仕事の意味や内在的、外的価値にばらつきは生じるものの、ハイブリッド化によってベスト・プラクティスが形成されていくと述べられている。Robson and Ezzamel (2023)は、文化フィールドにおいて様々な文化が生まれ、多様に変化する制度ロジック、それを判断するアクターやベスト・プラクティスを促すアクターの存在によって、会計実務へ影響を与えていくことを示した。

3-2 銘刻の概念に関連した研究

(1) Qu and Cooper (2011) による銘刻概念の研究

36 Qu and Cooper (2011)は、会計における銘刻 (Inscriptions) の概念に関する研究において、その構築、経営上の議論や実践を安定して実行するうえでの役割について、これまで議論がなされていないという問題意識を持った。そこで、経営コンサルティング会社におけるクラ

クライアント企業の BSC 開発と導入における銘刻の役割を分析するために、特に、医療クライアント向け BSC の作成と宣伝プロセスに銘刻がどのように関係しているか、また様々な関係者が、それぞれの目的を追求するために、プロジェクトにどのように影響を与えようとしているかを示した。銘刻とは、書かれた文章、表、グラフ、数字、リストなどの、行動するためのあらゆる設定を物質的にテキスト化したものを指す (Latour, 1987)。銘刻の構築プロセスは、「対象や概念を既知のものとするための様々な技術 (書くこと、記録する、描く、集計する) が含まれ、この定式化における知識は、銘刻の実践的手続き、および世界を銘刻化する技術の成果である (Robson, 1992, p. 689)」と述べられている。銘刻は、移動可能な概念であり、不変的で、容易に再現が可能、さらに組み替え可能であり、多くの事実の上に構築されると認識され (Latour, 1986)、行動を可能にし、翻訳、規制することができる (Miller & Rose, 1990)。

Qu and Cooper (2011) は、BSC などの管理会計技法の開発における銘刻の役割について、銘刻が組織における人と物の両方を動員し、地域の特性を考慮して、クライアント組織に対して管理会計技法の受け入れを促進する役割を担うと述べている。事例研究では、コンサルティング会社とクライアント組織における様々な関係者の行動と相互作用を観察し、その過程において使用された様々な銘刻の特徴と効果を調査した。さらに、BSC 指標の開発における権力の行使と、経営コンサルタントやクライアントが自らの目的を追求するためにどのようにプロジェクトに影響を与えようとしているかを明らかにした。銘刻によって、無形のコンサルティングサービスを具体的なアウトプットに変換する上で、プロジェクトはクライアントにとってより現実的でコントロールしやすいものになったと述べている (Ibid.)。管理会計への銘刻概念の適用は、BSC 開発におけるクライアントの抵抗への説得に用いられ、銘刻による様々な媒体を通じた可視化、(知識の) 主張の形成、収集、確保、反論能力などの様々な要素のばらつきが顕在化された (Latour, 1986; Robson, 1992, p. 689)。さらに、会計上のアイデアが組織行動へ影響を与えるために、銘刻の有効化の効果、顧客を説得する上での銘刻の脆弱性や不確実な効果があることを明らかにした。

(2) Busco and Quattrone (2015) による銘刻概念の研究

Busco & Quattrone (2015) は、Qu and Cooper (2011) に基づいて、BSC が会計の銘刻 (Accounting Inscriptions) であると主張した。銘刻として扱うことにより、経営者が BSC の導入にあたり、論理的なストーリーを構築し、戦略を立てて視覚的に実行可能な空間として、BSC に意義を持たせることができると述べている。会計の銘刻 (Accounting Inscriptions) とは、「業績や組織のプロセスを数値形式で不完全に表現した標識や表現を指し、複雑な情報を簡略化された数値記号に変換する視覚的な装置 (Ibid., p. 1236)」と定義される。会計の銘刻としての BSC は、財務と非財務の業績指標を統合し、戦略目標と業績指標を表し、組織へ伝達するための会計上の銘刻として、戦略マップやスコアカードなどの視覚的な図表を利用する。BSC の複数の機能は、業績評価システムにおける完全な表現システムを設計することは困難であり、会計の銘刻は、レトリックホイールなどの修辞機械 (レトリックマシン) として、表現は不完全ではあるが視覚的な手段として業績や組織のプロセスを数値記号に変換することを可能とすると述べている。

Busco & Quattrone (2015) は、会計の銘刻として BSC を適用することに対して 4 つの特徴

を示している。1点目は、BSCは経営者が戦略的な課題、目標、重要業績評価指標（KPI）から論理的な説明を構築でき、視覚可能としていることである。2点目は、BSCには固定のルールや合理的論理には関心がなく、対処する問題に応じて性質や理論的根拠を変えることが可能であり、組織において秩序と革新の方法と見なされ、抽象的な戦略的概念の中で新しい論理的道筋を確立するためのガイドラインとしての性質を持つ。3点目は、組織における調整機能の役割を果たし、経営者が戦略上の課題、目標、KPIについて継続的に疑問を投げ、知識を構築できることである。4点目は、BSC導入の信念を維持し、業績測定システムの構築支援や組織の動機づけを促す儀式としての役割がある。

このように、管理会計システムとしてのBSCを組織における会計の銘刻として捉えることで、戦略、目標、KPIといった組織への戦略的性質を強めるための効果を得ることができ、さらにBSCの使用中に生じる経営者にとっての多様な解釈や修正によって、その意味を変えることができる。加えて、常に変化、進化し続ける動的なツールとして用いられると述べている。Busco & Quattrone (2015)は、修辞機械（レトリックマシン）としての、BSCに会計の銘刻としての機能を発揮させることで、会計情報としてのBSCだけではない、銘刻文字を用いた組織の行動や意思決定を形作る説得力を形成できる可能性を主張した。

(3) Cooper et al. (2017) による銘刻概念・ANTの研究

Cooper et al. (2017)は、管理会計技法としてのBSCの開発とマーケティングとの関係性について銘刻の概念およびアクター・ネットワーク理論 (Actor Network Theory: 以下, ANT) を用いて考察している。BSCが組織でどのように翻訳、変換、形成されたかに関して、銘刻としての修正、ラベル付け、フレーミング、仕様およびANTのプロセスに基づき検証している。

ANTとは、アイデアやテクノロジーがアクターのネットワークを通じてどのように翻訳、変革、動員されるかを検証する理論的視点である。1980, 1990年代のそれぞれにおいて、Callon (1986; 1998), Latour (1987; 2005), Callon et al. (2009)らの研究においてフレームワークが開発された。ANTの理論的基礎は、科学技術の社会学に関するLatourの研究、特に「アクター・ネットワーク」の概念と、人間と人間以外のアクターの両方が社会現象の形成に役割を果たすという考えに遡る。Callonは、イノベーションの構築と安定化におけるネットワーク、翻訳、交渉の役割を強調し、ANTをさらに発展させた。ANTは、科学技術研究、組織研究、管理会計など様々な分野に応用され、アクターのネットワークを通じてアイデアや技術がどのように制定され、動員されるかを明らかにすることを可能とする。

Cooper et al. (2017)は、Busco and Quattrone (2015)がレトリックや銘刻の主体性と効果を強調してBSCの役割を議論したのに対し、人間の主体性を強調することでANTを補強するための議論に焦点を当てたと述べている。これは、レトリックや銘刻、非人間的なアクターが軽視されるのではなく、人間、非人間としてのアクターに基づいて、アイデアが発展し、制度化される方法が形成されていくことを示している。そのため、BSCの開発と推進に関与した主要なアクターを追跡し、アクターが開発し、流通させた銘刻、BSCへの支持を動員するために構築したネットワーク、アクターが関与した様々な翻訳プロセスを検証している。

38 そのうえで、BSCがグローバル経営の革新を促進させ、台頭させたことの様々な側面に着目し、その発展と普及を理解する上でのANTの役割を強調した。これにより、BSCが多様な利

害関係を結びつけ、BSC の信者を動員する管理会計システムとして受け入れられていることを認めながら、BSC の脆弱性と修正の可能性があることを示した。結果として、BSC の成功の要因は、主要なアイデアをグラフィカルな表現を用いて説明したことであり、これが BSC の一般化に貢献し、懐疑論者を説得するのに役立っていることを明らかにした。

4. 社会学的アプローチに基づく管理会計研究に関する考察

本節では、前節で取り上げた社会学的アプローチを採用した管理会計実務の文献レビューに基づいて考察する。本研究は、管理会計に関する文献において、組織、社会、文化といった社会学的アプローチを採用する文献 6 編を抽出し、それぞれの研究について概観した。その結果、制度的複雑性および銘刻の 2 つの視点で分類を行った。その内訳は、制度的複雑性の概念に基づく研究 3 編（うち 1 編は文化フィールド概念を取り入れた研究）、銘刻の概念に基づく研究 3 編（うち 1 編は ANT 概念を取り入れた研究）である。

制度的複雑性研究の 3 編は、Ezzamel et al. (2012), Laguecir et al. (2020), Robson and Ezzamel (2023) である。このうち、Ezzamel et al. (2012), Laguecir et al. (2020) の 2 編は、制度的複雑性に焦点を当てた研究であり、Robson and Ezzamel (2023) は、文化フィールドと呼ばれる新たな概念に焦点を当て、このなかで生成される複数の制度ロジックに基づいた制度的複雑性に関して議論した研究である。一方で、Qu and Cooper(2011), Busco and Quattrone (2015), Cooper et al. (2017) の 3 編は、BSC による管理会計実務による組織変化を銘刻(Inscriptions)の概念を用いて説明した研究である。そのうち、Cooper et al. (2017) は、銘刻の概念に加えて ANT に基づく分析手法を採用した研究である。これらの分類に基づき、6 編の文献を一覧でまとめ（図表 2）たうえて、本研究において 3 点の考察を行った。

図表 2 社会学的アプローチによる管理会計実務研究に関する文献調査

研究焦点	著者(発行年)	ジャーナル	主要キーワード	管理会計システム・実務
制度的複雑性概念	Ezzamel et al. (2012)	Accounting, Organizations and Society	制度ロジック	BSC
	Laguecir et al. (2020)	Management Accounting Research	制度的圧力	管理会計システム (MAS)
	Robson and Ezzamel (2023)	Accounting, Organizations and Society	文化フィールド, 制度ロジック	BSC
銘刻概念	Qu and Cooper(2011)	Accounting, Organizations and Society	銘刻	BSC
	Busco and Quattrone (2015)	Contemporary Accounting Research	銘刻	BSC
	Cooper et al. (2017)	Contemporary Accounting Research	銘刻, ANT	BSC

筆者作成

1 点目は、制度論に関する研究のうち Ezzamel et al. (2012), Laguecir et al. (2020) を取り上げる。Ezzamel et al. (2012) は、イギリスの NPM を背景とした教育分野における予算編成の導入による制度ロジックの競合で生じた制度的複雑性の研究である。Laguecir et al. (2020) は、NPM を背景に社会住宅セクターにおける管理会計システムの導入において相反する制度的圧力によって生じた制度的複雑性に着目した研究である。NPM による公共機関における営利マネジメント志向の促進によって、管理会計実務では、組織において複数ロジックによる緊張が生じることでコンフリクトが発生し、結果として、制度的複雑性が顕在化したと

解釈することができる。これにより、社会的背景としてのNPMの促進が、個々の制度ロジックおよび全体としての制度的複雑性へ与える影響に関する研究調査の可能性が示唆された。

Ezzamel et al. (2012) においては、制度的複雑性が解消されるプロセスにおいてビジネスロジック、ガバナンスロジックのハイブリット化が強まったことが示された。一方で, Laguecir et al. (2020) は、NPMの制度的圧力の影響が強力に機能しているものの、テレオ感情構造およびヒステリシスに基づいて、管理会計システムによる組織の変化は、実際には表面的であり、経済的指向(ビジネスロジック)のテレオ感情構造(アクターの練習記憶の一部)は、変化していないことが示された。これは、管理会計システムがアクターの感情の深層に入り込み、根本的な変化を起こすまでには至らないことを示している。Laguecir et al. (2020) によるテレオ感情構造に基づく問題提議は、アクターの行動だけでなく、感情に対して動機づけが可能であるか否かの本質的な問いとして捉えることができる。アクターの感情に関する議論は、今後の管理会計チェンジにおけるアクターの変化に焦点を当てた議論として、有益かつ重要な示唆を得た。これにより、テレオ感情構造に基づくアクターの感情変化と組織変化との関係性に対しての問題意識が生じた。他方で、管理会計システムだけでは、アクターの感情変化に基づく組織変化の促進への影響を測定することは困難な可能性が高いため、組織変化の促進を支援する推進者としてのアクターの存在およびアクターの変化の視点での議論が生起される。制度論に基づく管理会計チェンジでは、変化の推進者である「管理会計担当者」の役割変化の視点で議論する研究領域がある(庵谷, 2018)。また近年では、組織の変化を促進するアクターとして、NISを嚆矢とする「制度的企業家(institutional entrepreneurs)」, 「制度的企業家精神(institutional entrepreneurship)」と呼ばれる概念が議論されている(明珍, 2023b)。このような変化の推進者とテレオ感情構造との関係性の議論の必要性が示唆された。

2点目は、文化フィールドに焦点を当てたRobson and Ezzamel (2023)の研究であり、これは新たな概念としての研究である。文化フィールドと呼ばれる概念において生成される様々な制度ロジックの競合による制度的複雑性が、ハイブリット化によって結合、収束していくことが示された。これまで、文化フィールドの概念に関して論じた研究は少なく、管理会計実務が影響をもたらす可能性のある制度論と同様の上位概念として位置づけ、文化フィールド、制度論、制度ロジックとの関係性についての議論をさらに深めていく必要性が示唆された。

3点目は、Qu and Cooper(2011), Busco and Quattrone (2015), Cooper et al. (2017) における銘刻の概念を採用した研究である。Qu and Cooper(2011), Busco and Quattrone(2015) は、BSCなどの管理会計技法の開発に銘刻の概念を適用することで、組織における人と物の両方を動員し、地域の特性を考慮し、管理会計技法のクライアント組織への受け入れを促進する役割を銘刻が担うことが示された。Busco and Quattrone (2015) は、同様にBSCを会計の銘刻として位置づけ、経営者が組織へのBSCの導入、浸透にあたり、論理的なストーリーを構築し、戦略を立てて視覚的に実行可能な空間として、BSCに意義を持たせることの重要性を示している。Cooper et al. (2017) はANTを用いて、BSCの開発に関係するアクターの追跡、アクター示した銘刻、さらに、銘刻がアクターのBSCの支持へどう関与したかのプロセスを検証した。Qu and Cooper (2011), Busco and Quattrone (2015) が、銘刻を主体にBSCの浸透を明らかにしたのに対して、Cooper et al. (2017) は、人間、非人間としての様々なアクターを主体として銘刻の概念をANTによって補強することでBSCがもたらす影響について主張

しているところが異なる。これら、銘刻の概念およびANTは、社会学的アプローチに基づく管理会計実務の役割、貢献、あるいは上位概念への影響を探求するうえで、それぞれの管理会計実務との関係性の議論をさらに深めていく必要性が示唆された。

5. おわりに

本研究の目的は、制度論および制度論の形成に関わる組織、社会、文化などの上位概念に着目した社会学的アプローチによる管理会計研究を概観し、今後の研究課題を示すことである。そのために、管理会計実務が社会的文脈に基づいて、様々な概念との関係性や影響に関して議論する文献を探索的に調査し、レビューを行った。これにより、特に制度的複雑性、銘刻概念に基づいた多くの研究課題が示唆された。まず、制度的複雑性に関しては、NPM、テレオ感情構造に関する研究蓄積および文化フィールドと制度論、制度ロジックとの関係性についての研究蓄積の必要性が示された。特に、テレオ感情構造を用いた研究では、管理会計システムがアクターの感情へ入り込むことによる本質的な変化の促進が困難であることが示された。これにより、管理会計実務によるミクロの変化がアクターに対して、どの程度までの動機づけを可能とするか、あるいは制度的企業家などの異なる概念によって説明が可能であるかといった幅広い問題意識が示唆された。加えて、制度的複雑性、文化フィールド、銘刻の概念、ANTのそれぞれの関係性に関しては、さらに各概念と管理会計実務との関係性について研究を進める必要があることが示唆された。本研究において、社会学的アプローチに基づく管理会計研究に関しての多くの問題意識および今後の研究課題を導出できたことに学術的意義があると考えられる。

最後に、本研究の限界および課題について触れる。本研究は、制度論に基づく管理会計チェンジの発展研究を志向するための探索的な予備的研究である。そのため、本研究において示唆された研究課題は発展研究を志向した仮説にすぎない。さらに、本研究では主にBSCに焦点を当てた研究を取り上げたため、BSC以外の様々な管理会計システムに関しては網羅していないことが本研究の限界である。そのため、今後の研究において、本研究で示した問題意識および研究課題を精緻化し、発展研究への貢献を第一義とした議論の蓄積を進めたい。さらに、本研究の示唆に基づき、調査企業における事例研究による経験的証拠を積み重ねたい。加えて、BSC以外の管理会計システムに関する調査を進めていきたい。

¹ 管理会計チェンジは、Hopwood (1987) が会計変化の要因、プロセス、社会的、組織的な帰結についての研究の必要性を示したことを起源としている。

² アクターは「行為者」と邦訳されるが、本稿ではアクターに統一する。

³ BSCは、Kaplan and Norton (1996) が考案した4つの視点（財務、顧客、内部プロセス、学習と成長）から分類された戦略的な業績評価システムである。企業内の活動結果を示す財務指標と将来の財務的成果を生み出す活動に関する非財務指標を並べることにより、短期的経営に陥りやすいこれまでの財務指標に偏った業績評価から非財務情報を加えた多面的な業績評価を可能にした (Kaplan and Norton, 1996)。

⁴ 澤邊 (2006) は、管理会計技法研究において依拠する経済学、社会学、心理学といった隣接科学を母学問 (Mother discipline) と呼んだ。本研究における母学問は、制度論である。

⁵ 6編のうち5編はBSC、1編は管理会計システム (MAS) に関する文献である。

謝辞

本研究は JSPS 科研費 JP22K20148 の助成を受けたものである。

参考文献

- [1] Battilana, J., and S. Dorado (2010) “Building sustainable hybrid organizations: The case of commercial microfinance organizations”, *Academy of Management Journal*, Vol. 53, pp. 1419-1440.
- [2] Berger, P. L. and T. Luckmann (1966) “*The Social Construction of Reality: A Treatise on the Sociology of Knowledge*”, Doubleday. (山口節郎訳 (2003) 『現実の社会的構成：知識社会学論考』新曜社)。
- [3] Besharov, M. L. and W. K. Smith (2014) “Multiple institutional logics in organizations: Explaining their varied nature and implications”, *Academy of management review*, Vol. 39, No. 3, pp. 364-381.
- [4] ter Bogt, H. J. and R. W. Scapens (2019), “Institutions, situated rationality and agency in management accounting: A research note extending the Burns and Scapens Framework”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 32, No. 6, pp. 1801–1825.
- [5] Bricker, R., K. Borokhovich and B. Simkins (2003), “The Impact of Accounting Research on Finance”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14, pp. 417-438.
- [6] Burns, J., and G. Baldvinsdottir (2005) “An institutional perspective of accountants' new roles—the interplay of contradictions and praxis”, *European accounting review*, Vol. 14, No. 4, pp. 725-757.
- [7] Busco, C., and P. Quattrone (2015) “Exploring how the balanced scorecard engages and unfolds: Articulating the visual power of accounting inscriptions”, *Contemporary Accounting Research* 32(3), pp. 1236–62.
- [8] Callon, M (1986) “Some elements of a sociology of translation: Domestication of the scallops and the fishermen of St. Brieuc Bay”, In *Power, Action and Belief*, ed. J. Law, 196–233. London: Routledge.
- [9] Callon, M (1998) “An essay on framing and overflowing: Economic externalities revisited by sociology”. In *The Laws of the Markets*, ed. M. Callon, 244–69. Oxford: Blackwell.
- [10] Callon, M., P. Lascoumes, and Y. Barthe (2009) *Acting in an uncertain world: An essay on technical democracy*, Translated by G. Burchell, Cambridge, MA: MIT Press.
- [11] Cooper, D.J., Ezzamel, M., and S.Q. Qu (2017) “Popularizing a management accounting idea: The case of the balanced scorecard”, *Contemporary Accounting Research*, 34(2), pp. 991-1025.
- [12] DiMaggio, P. J. and W. W. Powell (1983) “The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields”, *American sociological review*, Vol. 48, pp. 147-160.
- [13] Dorado, S. (2005) “Institutional entrepreneurship, partaking and convening”, *Organization Studies*, Vol. 26, pp. 385- 414.
- [14] Ezzamel, M., K. Robson and P. Stapleton (2012) “The logics of budgeting: theorization and practice variation in the educational field”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 37, No. 5, pp. 281-303.
- [15] Friedland, R. and R. R. Alford (1991) “Bringing society back in: Symbols, practices and

- institutional contradictions”, In W. W. Powell and P. J. DiMaggio (Eds.), *The new institutionalism in organizational analysis*, pp. 232-263. Chicago: University of Chicago Press.
- [16] Greenwood, R., M. Raynard, F. Kodeih, E. R. Micelotta and M. Lounsbury (2011) “Institutional complexity and organizational responses”, *Academy of Management Annals*, Vol. 5, pp. 317-371.
- [17] Greenwood, R. and R. Suddaby (2006) “Institutional entrepreneurship in mature fields: The Big Five accounting firms”, *Academy of Management Journal*, Vol. 49, pp. 27-48.
- Hopwood, A. (1987) “The archaeology of accounting systems”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, pp. 207-234.
- [18] Kaplan, R. S. and D. Norton (1996) *The Balanced Score Card*, Harvard Business School Press.
- [19] Latour, B. (1987). *Science in action: How to follow scientists and engineers through society*. Milton Keynes, UK: Open University Press.
- [20] Laguecir, A., A. Kern, and C. Kharoubi (2020) “Management accounting systems in institutional complexity: Hysteresis and boundaries of practices in social housing”, *Management Accounting Research*, 49, 100715.
- [21] Latour, B. (2005), *Reassembling the social: An introduction to actor-network-theory*. Oxford: Oxford University Press.
- [22] Lounsbury, M. (2007) “A tale of two cities: Competing logics and practice variation in the professionalizing of mutual funds”, *Academy of management journal*, Vol. 50, No. 2, pp. 289-307.
- [23] Lounsbury, M. (2008), “Institutional rationality and practice variation: New directions in the institutional analysis of practice”, *Accounting, organizations and society*, Vol. 33, No. 4-5, pp. 349-361.
- [24] Meyer, J. W. and B. Rowan (1977) “Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony”, *American Journal of Sociology*, Vol.83, No.2, pp.340-363.
- [25] Miller, P., and Rose, N. (1990). Governing the economy. *Economy and Society*, pp. 1–30.
- [26] Cooper, D. J., M. Ezzamel, and S. Q. Qu (2017) “Popularizing a management accounting idea: The case of the balanced scorecard”, *Contemporary Accounting Research*, 34(2), pp. 991-1025.
- [27] Qu, S. Q., and D. J. Cooper (2011) “The role of inscriptions in producing a balanced scorecard”, *Accounting, Organizations and Society*, 36 (6), pp. 344-362.
- [28] Robson, K. (1992) “Accounting number as “inscription”: Action at a distance and the development of accounting”, *Accounting, Organizations and Society*, 17(7), pp. 685–708
- [29] Robson, K., and M. Ezzamel (2023), “The cultural fields of accounting practices: Institutionalization and accounting changes beyond the organization”, *Accounting, Organizations and Society*, 104, 101379.
- [30] Scott, W. Richard (1995) *Institutions and Organizations*, Thousand Oaks, CA: Sage.
- [31] Seo, M. G., & W. D. Creed (2002) “Institutional contradictions, praxis, and institutional change: A dialectical perspective”, *Academy of management review*, Vol. 27, No. 2, pp. 222-247.
- [32] Thornton, P. H., W. Ocasio (1999) “Institutional logics and the historical contingency of power in organizations: Executive succession in the higher education publishing industry”, 1958–1990, *American Journal of Sociology*, Vol. 105, No. 3, pp. 801–843.
-

- [33] Thornton, P. H., W. Ocasio, and M. Lounsbury, (2012) “*The Institutional Logics Perspective: A New Approach to Culture, Structure, and Process*”, Oxford University Press.
- [34] 浅田拓史 (2009) 「管理会計変化研究の動向」『メルコ管理会計研究』第2巻第1号, 77-85頁。
- [35] 庵谷治男 (2013) 「制度論的パースペクティブに基づく管理会計研究の可能性」『早稲田商學』第438号, 473-506頁。
- [36] 櫻田貴道 (2009) 「組織の制度化モデルの構築」『社会・経済システム』第30号, 71-79頁。
- [37] 佐々野謙治 (2007) 「ヴェブレンの経済学とミッチェル, コモンズ--ヴェブレンの継承者は誰か」『エコノミクス』第12巻第1・2号, 1-32頁。
- [38] 澤邊紀生 (2006) 「管理会計研究における進化概念の応用について—制度進化パースペクティブによる技法研究と応用研究の総合—」『経済論叢』第178巻第4号, 473-496頁。
- [39] 高哲男 (1996) 「ヴェブレンにおける制度進化の理論」『経済学史学会年報』第34巻第34号, 28-39頁。
- [40] 東俊之 (2004) 「制度派組織論の新展開：制度派組織論と組織変革の関係性を中心に」『京都マネジメント・レビュー』第6号, 81-97頁。
- [41] 明珍儀隆 (2019) 「Bathtub Model の導入と変化プロセスの研究：金融サービス業A社の事例研究」『経理知識』第98号, 87-105頁。
- [42] 明珍儀隆 (2022a) 「管理会計チェンジにおける制度的複雑性：先行研究レビューに基づいて」『明星大学経営学研究紀要』第19号, 45-71頁。
- [43] 明珍儀隆 (2022b) 「管理会計システム導入における制度理論に基づく組織コンフリクトの研究—管理会計チェンジにおける分析フレームワークの検討—」『開発工学』第42巻第1号, 27-30頁。
- [44] 明珍儀隆 (2023a) 「管理会計チェンジにおける実践主導型制度的複雑性分析モデルの検討」『明星大学経営学研究紀要』第20号, 53-69頁。
- [45] 明珍儀隆 (2023b) 「管理会計チェンジにおける制度的企業家概念の適用に関する考察」『イノベーション力研究』第1巻, 49-64頁。