

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

A Model of Practice-Driven Institutional Complexity Analysis for
Management Accounting Change

明珍儀隆

Yoshitaka Myochin

要旨

本研究は、管理会計チェンジ研究における制度的複雑性に着目し、新しい管理会計システムを組織に導入する際に生じるコンフリクトの状態が変化するメカニズムを明らかにするための分析モデルの検討を目的としている。分析モデルの検討において、実践の視点を分析基盤として取り入れた「実践主導型制度的変化マルチレベルモデル」(Smets et al., 2012)の有用性を示し、制度的複雑性におけるコンフリクト状態を評価する「組織内ロジック多様性モデル」(Besharov and Smith, 2014)との組み合わせによる分析モデルの検討を行った。実践主導型モデルは、これまでのマクロレベルに焦点があった制度的複雑性研究において、ミクロレベルの実践からフィールドレベルの制度ロジックの相互関係に至るまで、個人、組織、フィールドの各レベルをつなぐマルチレベルで示されており、トリクルアップによるコンフリクト変遷のプロセスを詳述している。これらを踏まえ、本研究において、実践主導型の概念を取り入れた新たな制度的複雑性分析モデルの検討を行った。

[キーワード] 管理会計チェンジ, 制度的複雑性, 実践主導型制度的変化マルチレベルモデル, 組織内ロジック多様性モデル, コンフリクト

1. はじめに

本研究の目的は、制度論を理論基盤とした管理会計チェンジ研究において、制度的複雑性によって生じるコンフリクトのメカニズムを明らかにするための分析モデルを検討することである。本研究では、「実践主導型制度的変化マルチレベルモデル（以下、実践主導型制度的変化モデルと呼ぶ）¹」(Smets et al., 2012)の有用性を示し、制度的複雑性の状態を評価するための「組織内ロジック多様性モデル」(Besharov and Smith, 2014)との組み合わせによる新たな分析モデルの検討を行う。本研究において検討がなされる新たな分析モデルは、Smets et al. (2012)が示した「実践主導型」の概念を取り入れることから、「実践主導型制度的複雑性分析モデル²」と呼ぶ。

制度的複雑性 (institutional complexity) とは、制度論において制度ロジック多元性と呼ばれる複数の制度ロジックが競合し、組織においてコンフリクトが生じる状態のことである (Lounsbury, 2007; Greenwood et al., 2011; Besharov and Smith, 2014)。制度ロジック³とは新制度派社会学⁴に基づき Friedland and Alford (1991) が提唱した概念であり、個々の制度ロジックを複数の理念型として分類した (Thronton et al., 2012)。

管理会計チェンジ⁵は、新しい管理会計システム⁶の導入やそれに伴う組織や管理会計担当者の役割などが変化するプロセスや要因、さらには変化による社会や組織への影響を明らかにする研究領域である (たとえば, Chua, 1995; Bhimani, 1996; 浅田, 2009 など)。管理会計チェンジには多様な理論に基づく研究があり、そのなかでも代表的なものに制度論を理論基盤とした研究がある (Baxter and Chua, 2003) ⁷。制度論に基づく管理会計チェンジは、管理会計システム導入などによる「変化」を制度的変化 (institutional change) として説明し、規制、習慣、文化などの社会的文脈のなかで、どのように組織構造や組織成員の行為が変化するのかを解明する研究領域である (庵谷, 2013)。近年、海外学術誌において多くの研究が蓄積されている (Ocasio et al., 2017)。

これに呼応するように、制度ロジック多元性に基づく制度的複雑性は、組織コンフリクトに焦点をあてた研究として議論が進みつつある。これまで、予算編成、業績評価などの新たな管理会計システム導入に焦点があてられ、管理会計システムの導入にあたり組織、個人などの様々な分析単位において存在する複数の制度ロジックが競合することによって生じるコンフリクトに対して、解決へ向けてどのような対処がなされ、どのような帰結に至ったかという議論が示されてきた (たとえば, Burns and Baldvinsdottir, 2005; Lounsbury, 2008; Ezzamel et al., 2012; Amans et al., 2015; Carlsson-Wall et al., 2016; Bogt and Scapens, 2019; Lepori and Montauti, 2020; Çakmaklı et al., 2020 など)。

制度的複雑性の研究は、組織コンフリクトを生じさせる複数の制度ロジックがどのようなものか、なぜ対立するかに関する議論として蓄積されてきた (Thronton et al., 2012)。近年、日本国内での研究では、海外研究の蓄積に基づき、管理会計だけでなく経営組織論、経営戦略論などの経営学領域において制度的複雑性の状態を評価するために、組織コンフリクトの原因となる複数ロジックの互換性 (適合性) や中心性⁸を変数として分類する「組織内ロジック多様性モデル」 (Besharov and Smith, 2014) に依拠した議論が増加し、その有用性が示されてきた (たとえば, 庄司ほか, 2019; 舟津, 2019; 丸山, 2021; 明珍, 2022a など)。

一方で、制度的複雑性の議論は、組織フィールド⁹および組織といったマクロレベルでの制度的変化に焦点があり、組織内部の実践 (日常業務や実務) といったミクロレベルの変化の解明に関する議論が少ないと指摘されてきた (Powell & Colyvas, 2008; Smets et al., 2012)。ミクロレベルの議論が不足してきた背景には、制度的複雑性の研究が、Meyer and Rowan (1977) を起源とした新制度派社会学を理論基盤としていることにある。新制度派社会学は、組織形態に対して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するマクロ視点として発展しているためである (庵谷, 2013; 明珍, 2022a)。さらに、制度的複雑性が、単純に複数の制度ロジックが組織に存在し、互いに対立しているというマクロ視点での捉え方の議論が中心で進み、制度的複雑性の異なる現象や帰結が生じたとしても、それがなぜ生じたのかを分析することが困難であるという背景がある (庄司ほか, 2019, 9頁)。

Smets et al. (2012) は、このような制度的複雑性の議論がマクロレベルの視点に偏っているという指摘に対して、ミクロレベルの構造を解明するために、組織フィールド、組織、実践 (practice)¹⁰ (例えば, Lounsbury & Crumley, 2007; Whittington, 2006) の各レベルにおけるコンフリクトの変化を解明するための「実践主導型制度的変化モデル」を考案した。本研究は、Smets et al. (2012) が示した実践主導型のモデルを概観し、その有用性を示す。そのうえで、制度的複雑性の分析において著名なモデルである「組織内ロジック多様性モデル」(Besharov and Smith, 2014) との組み合わせによって分析モデルとしての高い効果が発揮できることを検討する。本研究の意義は、制度的複雑性のメカニズムを明らかにするために、Smets et al. (2012) が示した実践の視点を分析基盤として取り入れ、これまでのミクロレベルに焦点をあてた分析からマクロレベルへの分析範囲を拡大したモデルを検討することに学術的意義があると考えられる。本稿の構成は、次のとおりである。第2節において、制度ロジック多元性に基づく制度的複雑性および「組織内ロジック多様性モデル」(Besharov and Smith, 2014) について説明し、第3節では、「実践主導型制度的変化モデル」(Smets et al., 2012) を概観する。第4節では、Smets et al. (2012) の分析モデルの有用性を考察し、加えて、「組織内ロジック多様性モデル」(Besharov and Smith, 2014) との連携による新たな分析モデル (実践主導型制度的複雑性分析モデル) を考察する。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. 制度ロジック多元性に基づく制度的複雑性

(1) 制度的複雑性研究の概観

新制度派社会学は、Meyer and Rowan (1977), DiMaggio and Powell (1983) を源流とし、組織の制度化において、合理性や正統性に基づく同型性を主張した(庵谷, 2013; 大西, 2017)。Friedland and Alford(1991) は、このような組織の制度化は、組織内外からの同型性の圧力を受けながらも、個々の組織が属している制度的環境が異なるため、組織の一部において異なった行動とられることが必ずしも、制度化を促進することになっていないという指摘に基づき、制度ロジックの概念を提唱した (Friedland and Alford, 1991)。制度ロジックとは、「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」(Friedland and Alford, 1991, p. 232) と定義された。その後の研究で、Thornton and Ocasio (1999) は、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」(Thornton and Ocasio, 1999, p. 804) と定義した。

Ocasio et al. (2017) は、Thornton and Ocasio (1999) に基づき、制度ロジックの四点の特徴を示した。一点目は、制度ロジックがシンボリックであると同時に物質的ということである。これは、制度ロジックが「社会的現実の意味を与える」ものであり、さらに「物質的実践」や「規則」のパターンであることを示している。二点目は、制度ロジックの分析レベルが、政治・経済などの社会レベル、フィールドレベル、組織レベル、個人レベルなど、様々な

複数の異なる次元で構成され、さらに制度セクターと呼ばれる7つの理念によって分類することができることを示している。Thronton et al. (2012) は、制度ロジックを9つの次元の構成要素を示し、7つの制度セクターと呼ばれる理念型¹¹を分類した。制度ロジックの構成要素は、根源的なメタファー、正統性の源泉、権威の源泉、アイデンティティの源泉、基礎的な規範、基礎的な注目点、基礎的な戦略、非公式のコントロールシステム、経済システムの9つの次元で構成される。また、理念型は、家族・血族、コミュニティ、宗教、国家、市場、専門家、企業の7つに分類され、この組み合わせによって、組織フィールド、組織において特定の制度ロジックが形作られることを示している(図表1)。四点目は、制度ロジックは、時間の経過によって変化する。これは、制度の変化が、分析レベルにおける行為者の対応に基づいて、経時的に変化が生じ、新たな制度を形成することを示している。

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恵の信念	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	同業集団のメンバーシップ	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：Thronton et al., 2012, p. 73.

示した。(Thronton et al., 2012)。例えば、営利組織における階層別の理念型の違いを挙げると、企業の代表者は、市場の信頼を得るための「市場」の理念型を意識し、公正な企業経営を行うことを意識する。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、利益優先の「企業」の理念型を意識する。また、組織の現場の担当者は、自らが従事する製品、商品・サービスの品質を高めようと努力をする「専門家」の理念型の意識が高いが、利益意識が低い傾向がある。このように、階層によって意識する理念型が異なり、コンフリクトの生じる可能性が内在するのである(明珍, 2022b, 28 頁)。

制度的複雑性は、コンフリクトによって、組織に制度的複雑性が存在する状態であり、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る。これは、制度ロジックの理念型が影響を与え、各行為者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のである (Battilana & Dorado, 2010; Dorado, 2005; Greenwood et al., 2011; Greenwood and Suddaby, 2006; Seo and Creed, 2002)。

制度ロジックは、現在の制度的複雑性において競合するロジックを形成するための概念であるが、制度的複雑性においてどのようなことが生じるのかという点は、様々な視点からの研究がなされてきているが、複数の制度ロジック間の関係性そのものについては、あまり多くの研究はなされておらず、多くの場合、単純に複数の制度ロジックが組織に存在し、互いに対立しているという大まかな状況を捉えることしかされていない。そのため、同じ制度的複雑性という状況下で異なる現象や帰結が生じたとしても、それがなぜ生じたのかの分析が困難である (庄司ほか, 2019, 9 頁)。

(2) 組織内ロジック多様性に基づく制度的複雑性分析

Besharov and Smith (2014) は、制度的複雑性の状態を評価するための分析モデルとして組織内ロジック多様性モデルを考案した。これは、互換性と中心性という二つの変数の組み合わせにより、組織内に生じているロジックのタイプを明確にし、制度的複雑性が組織に与える影響を多様性タイプとして四象限に分類するものである。この分析によって、複数の制度ロジック間に生じるコンフリクトの程度を明らかにすることができる。

二つの変数のうち、互換性とは、「ロジックの例示化 (instantiations) が一貫した組織の行動の強化を伴う程度」(Besharov and Smith, 2014, p. 367) と定義されている。Smets et al. (2012) が示したハイブリッドプラクティス (組織の相互作用) によって組織フィールド、組織内において関連する行為者間が互いに密接な関係を持ち、相互作用が働く場合、行動や実践の間に一貫性を持つこととなり、組織における行動の強化に繋がり、複数の制度ロジック間の互換性は高くなり、一方で、複数の制度ロジック間が相反して、行動や実践との一貫性が生じない場合、互換性は低くなると述べている (Besharov and Smith, 2014)。

中心性は、「複数のロジックが組織機能に対して等しく有効で関連性が高いとみなされる程度」(Besharov and Smith, 2014, p. 369) と定義される。組織の中心的な機能や活動に対して複数の制度ロジックが例示化されると中心性が高くなり、複数の制度ロジックのうち、一つのロジックのみが組織の中心機能に例示化され、他のロジックが組織の機能に直接リンクされていない周辺活動に現れる場合は中心性が低くなる。

互換性と中心性は、組織フィールド、組織、個々のメンバーによって影響を受ける可能性が

指摘され、この二つの変数の組み合わせにより、制度的複雑性によって生じる複数の制度ロジック間のコンフリクトの程度がマトリクスによって示されている（図表2）。

図表2 組織内のロジックの多様性のタイプ

中心性の程度	高 (High) 複数のロジックが組織機能の中核	競合 (Contested) 広範囲なコンフリクト (Extensive conflict)	協調 (Aligned) 最小限のコンフリクト (Minimal conflict)
	低 (Low) 1つのロジックが組織機能の中核、他ロジックは周辺	乖離 (Estranged) 中程度のコンフリクト (Moderate conflict)	支配 (Dominant) コンフリクトなし (No conflict)
		低 (Low) ロジックは組織の行動・実践に矛盾する対応	高 (High) ロジックは組織の行動・実践に互換性のある対応
		互換性の程度	

出典：Besharov and Smith, 2014, p. 371.

互換性と中心性の変数の組み合わせによるコンフリクトの状態は、程度が高い順に、「競合」、「乖離」、「協調」、「支配」によって示される。互換性が低く、中心性が高い場合は「競合」状態となり、複数の制度ロジックが一貫性を持たず存在するが、組織機能においてそれぞれの制度ロジックが同程度の重要性を持つために、広範囲で最も高いコンフリクトを生じさせる。互換性、中心性が共に低い場合は「乖離」状態として中程度のコンフリクトが生じる。これは、競合状態と同様に複数の制度ロジックの一貫性がないものの、一つの制度ロジックのみが組織機能への関連性が高い状態である。互換性、中心性が共に高い場合は「協調」としてコンフリクトの程度は低く、複数の制度ロジックの一貫性が同程度、かつ組織の行動や実践への関連性が同程度に例示化されている状態である。互換性が高く、中心性が低い場合は「支配」状態を示し、中心的な一つの制度ロジックが組織機能を支配し、他の制度ロジックが補助的に機能し、コンフリクトはほとんど生じない。このように、Besharov and Smith (2014) は、制度的複雑性における組織フィールド、組織のコンフリクトの状態について、互換性と中心性によってコンフリクトを評価するフレームワークを考案した。

3. 実践主導型制度的変化モデル (Smets et al., 2012) の概観

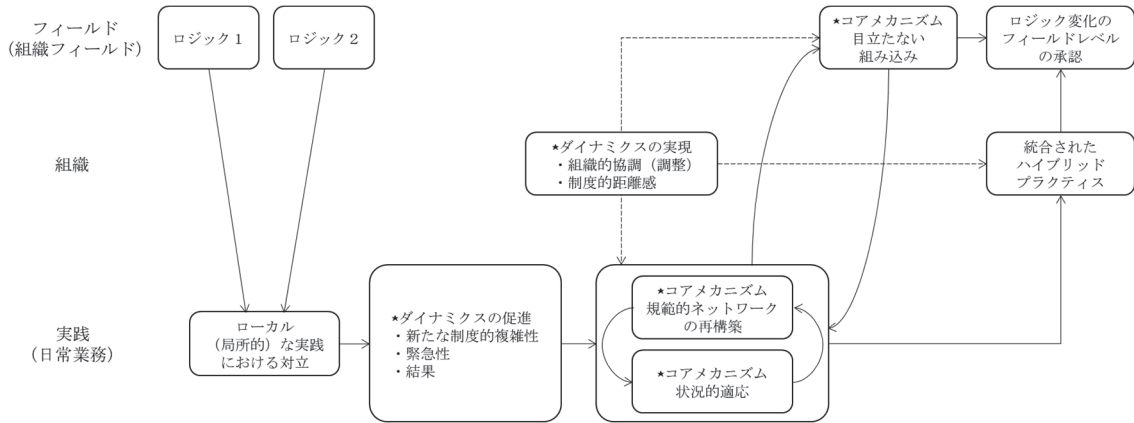
(1) 実践主導型制度的変化モデル

制度的複雑性の研究は、制度的変化の解釈がマクロレベルでの議論の傾向が強かったために、組織の現場における行為者の日常行動から生じる変化に着目するミクロレベル研究を行う必要性が指摘されてきた (Powell & Colyvas, 2008; Smets et al., 2012)。この指摘に対して、Smets et al. (2012) は、ミクロレベルでの組織コンフリクトの変化を解釈するモデルを示した。本モデルは、制度的変化を単一のメカニズムとしてではなく、実践、組織、現場における「連鎖」のメカニズムから生じることを示している (Tilly, 2001, p. 24)。Smets et al. (2012) は、実践の視点 (Jarzabkowski, 2005; Orlikowski, 1996; Schatzki, 2001) を適用し、実践としての日常業務における改善を基にして制度的変化が生まれ、変化が組織

内へ定着し、フィールドレベルにまで広範囲に広がるという実践主導型制度的変化モデル(正式名称：実践主導型制度的変化マルチレベルモデル)を考案した(図表3)。

図表3 実践からフィールドへ：実践主導型制度的変化マルチレベルモデル

From Practice to Field: A Multilevel Model of Practice-Driven Institutional Change



出典：Smets et al., 2012, p. 892.

(2) 実践における三つの危機による原動力促進の結果としてのコアメカニズム形成

Smets et al. (2012) は、まず組織フィールドにおいて発生した複数のロジック(図表3におけるロジック1, ロジック2)が、実践(日常業務)においてローカル(局所的な)対立を生じさせることを示している。この対立によって、実践(日常業務)において、新たに生じた制度的複雑性、緊急性、結果という三つの「危機」を促進するダイナミクス(原動力)¹²によって実践主導型の変化を生み出し、正当化し、普及させるためのコアメカニズム¹³を形成する。コアメカニズムの形成とは、実践(日常業務)において、正当化される規範的な核となるロジックが形成されていくことである。

この「危機」とは、Smets et al. (2012) 曰く、Hermann (1963)の定義に従えば、「驚き」、「短い決断時間」、「優先度の高い目標に対する脅威の認識」の三つの要素からなると述べている。実践(日常業務)レベルでは、これらの要素は、新しい制度的複雑性、仕事を成し遂げるための緊急性、それに失敗した場合の影響に遭遇する結果として表わされると述べている。この要素が組み合わせられ、実践(業務レベル)において危機が構成され、これにより実践主導による制度的変化の促進がなされる(Smets et al., 2012, p. 892)。

制度的複雑性、緊急性、結果の三つの危機によってダイナミクス(原動力)が促進され、実践主導型の変化を生み出し、正当化および普及へのコアメカニズム(中核的なメカニズム)が形成されると、状況に適合するための状況的適応(situated improvising)が機能する。並行して、実践レベルにおいてコアメカニズムを正当化する規範的ネットワークの再構築が起り、状況的適応との間でループが発生する。この「状況性」は、実践(日常業務)における緊急性により強化され、複雑性への対処を優先させる。これらの危機を背景とした緊急を要した状況的適応(situated improvising)による対処のことを、Smets et al. (2012) は、即興(即応)(improvisation)と呼んでいる。状況的適応は、「枠を超えた適応のパター

ン」によって推進され、「適応が蓄積するにつれて出現し、システム全体に及ぶ」という意味での「偶然的」な制度的変化を生み出していくことである(Plowman et al., 2007, p. 518)。

(3) フィールドレベルにおけるコアメカニズムの埋め込み

実践レベルにおいて生じた三つの危機(新たな制度的複雑性、緊急性、結果)がダイナミクス(原動力)となって促進され、コアメカニズムに制度的変化が起こり、正当性および規範的なコアメカニズムが再構築される。この実践レベルで生じるコアメカニズムの状況的適応(situated improvising)と規範的再構築は、実践レベルと組織レベル間において特に顕著になる。これに対して、組織フィールドにおけるコアメカニズムは、フィールドレベルで適用されるものであり、目立たない埋め込み(unobtrusive embedding)として、実践の変化が組織を超えて放射状に広がり、それが属するフィールドレベルで変化をもたらす。フィールドレベルへの埋め込まれ方は、比較的目立たず、控えめに実行され、実践、組織における変化が「最終的にトリクルアップ(Quack, 2007, P. 643)¹⁴」することにより、フィールドレベルにおいて拡散される(Smets et al., 2012, p. 895)。

(4) ダイナミクスの実現(組織的協調・制度的距離感)

Smets et al. (2012)は、ダイナミクスの実現について次のように述べている。実践(日常業務)を組織の内部に配置することにより、それを実現するダイナミクス(原動力)が開放され、改善が定着し、それがフィールドに波及する速度を加速させる。さらに、組織レベルにおける組織的協調(調整)と制度的距離感の二つの重要なダイナミクス(原動力)が、コアメカニズムを形成するための状況的適応(situated improvising)や正当化の蓄積を促進し形式化する。組織的協調(調整)は、組織成員が同じ組織戦略の下で働き、その戦略の成功によって自分自身と自分のキャリアが影響を受けるという認識を共有することである。組織の複雑性を迅速に解決し、専門家が相互依存と協力の必要性を受け入れることができるようにする必要がある(Chreim et al., 2007)。加えて、同じ組織内の専門家は、同じ実践の繰り返しに何度も参加し、より効率的な実践を学び、信頼を深めることで、より定期的に交流し改善が促進されていく(Kramer & Lewicki, 2010)。

組織的協調(調整)は、状況的適応(situated improvising)が重なり合いながら、組織内で調整しようとする力がより強くなる。協調(調整)とは分散した状況的適応をまとめ、それを組織の政策や規則として形式化することであり、新しい実践を記録し、また規定し、その結果としてあるロジックの重要性を他のロジックより優先させることを可能とする(Smets et al., 2012, p. 896)。これは、蓄積された状況的適応を組織内で正当化し、拡散させる役割を果たし、さらなる変化と統合を可能にすることである(Plowman et al., 2007)。そして、このような調整作業へのリソースの割り当てと、変化を論じるための「共通言語」の開発が促進されるのである(Smets et al., 2012, p. 896)。

制度的距離感とは、組織のメンバーが、フィールドレベルの利害関係者の監視から距離を取り、規定に対するコミットメントを弱めることである(Smets et al., 2012, p. 896)。専門に動く組織成員の場合、その組織成員の集団や規制する組織の上層部から切り離すことで、

2006)。このような制度的距離感を取ることによって、組織は組織内の一つまたは複数のロジックへの執着を弱めることができる (Pache & Santos, 2010)。この制度的距離感には、組織間よりも組織内で容易に発生する (Smets et al., 2012, p. 896)。

(5) ハイブリッドプラクティス統合によるロジック変化の承認

実践レベルにおけるコアメカニズムの状況適応および規範的ネットワークの再構築による制度的変化は、フィールドレベルのコアメカニズムへも変化の影響を与えた。これに加え、実践レベルのコアメカニズムの制度的変化は、組織において競合する制度ロジックをハイブリッドな形式にして受け入れようとするのが示されている。これがハイブリッドプラクティスである (Smets et al., 2012, p. 887-888)。実践レベルにおいて、複雑性によりあらゆる状況適応としての即興 (即応) が生じ、これらの即興 (即応) の過去の蓄積による体系化が図られ、ハイブリッドプラクティスの統合が生じる。ハイブリッドプラクティスは、実践レベルの実務において生まれた構成要素であり、新しい制度的複雑性、緊急性および失敗の結果を回避しようとする危機へ対処するための努力から生まれたことを強調している (Smets et al., 2012, p. 889)。組織において、ハイブリッドプラクティスの統合が促進されることによりフィールドレベルへ影響を与え、ロジック変化の承認に至ることを示している。ロジック変化の承認は、ハイブリッドプラクティスの統合だけでなく、組織フィールドにおけるコアメカニズムの目立たない埋め込みによる制度的変化からも影響を受ける。

4. 実践主導型制度的複雑性分析モデルの検討

(1) 実践主導型制度的変化モデルの有用性と意義

本節では、実践主導型制度的変化モデル (Smets et al., 2012) の有用性および意義を考察する。本モデルは、新たな制度的複雑性と特定のタスクを達成するための緊急性や結果との組み合わせにより、あらゆる実践 (日業業務) のなかで生まれ、経験され、変化のための強い推進力となる。その後、状況的適応 (situated improvising) を通じてコンフリクトに対処しようとする努力から始まるメカニズムの連鎖を引き起こす。問題のある実践 (日常業務) は、状況的適応による即興 (即応) が機能することより組織成員の所属集団や上長などの組織内の承認を求めるための規範的ネットワークが再構築されていく (Smets et al., 2012)。

また、進行中の業務における変化の位置づけは、組織成員同士の狭い範囲内での期待が優先され、実践 (日常業務) の場において実用的に正当化される。何度も即興 (即応) を繰り返すうちに、ある組織内の集団が他の集団よりも一貫して注目され、観察されるようになり、実践を支配するロジックが変化し始める。そして、組織成員が組織外の仲間と交流することで、実践 (日常業務) における即興 (即応) とその固有のロジックは比較的静かに拡散し、抵抗勢力となりうる人々の注意を引くことなく、フィールドレベルに埋め込まれるように徐々に埋め込まれていく。逆説的ではあるが、実践主導型の制度的変化は、一見、協調性のない、気づかない方法で蓄積されるため、その拡散は、より劇的なイノベーションよりも観察が困難であり、したがって対立も少ない (Smets et al., 2012, p. 898)。

これらの中核的なメカニズムは、二つの組織的特性、すなわち、組織的協調 (調整) と制度的距離感を取ることによって増幅される。このモデルの重要な点は、コアメカニズムを単

独で扱うのではなく、それらの再帰的な相互作用に着目していることである。たとえば、状況的適応 (situated improvising) が受け入れられるかどうかは、規範的なネットワークの再構築 (再編成) によって同時に正当化されるかどうか依存する。規範的な方向転換が進むことにより、将来的な即興 (即応) が促進され、さらに潜在的な抵抗勢力が排除され、フィールドレベルへの目立たない埋め込みが可能となる。加えて、新たな実践とその暗黙のロジックが目立たない埋め込みとして生じると、継続的に肯定的なフィードバックが実践 (日常業務) での即興 (即応) への安心を与え、元のフィールドレベルに存在したロジックからの変化を正当化しやすくなる。(Smets et al., 2012, p. 898)。

これら、実践主導型制度的変化モデルの有用性に基づく三つの意義を示す。第一に、制度ロジックの変化に関して、実践の視点 (Jarzabkowski, 2005; Orlikowski, 1996; Schatzki, 2001) を適用し、日常業務における改善から端を発し、組織内に定着し、組織フィールドのレベルまで到達する実践主導の制度的変化のマルチレベルモデルを開発したことである。これにより、実践主導型のアプローチをとり、実践 (日常業務) での積み重ねにより制度的変化が生じ、実践、組織、組織フィールドといった下位層から中位、上位層、全体へとトリクルアップすることで、フィールドレベルへ拡散がなされていくという制度的変化のプロセスを詳細に示した (Smets et al., 2012, p. 877)。

第二に、本モデルは、三つのコアメカニズム (中核的メカニズム)、「状況的適応」、「規範的ネットワーク再編成」、「フィールドへの目立たない埋め込み」を特定し、それらがどのように引き起こされ、どのように作用するかを説明した点である。これらのコアメカニズムは、次の二つのダイナミクス (原動力) によって改善が図られた。一つは、実践 (日常業務) において生じる組織コンフリクトとしての新たな制度的複雑性、特定のタスクを達成するための緊急性や失敗する結果を回避しようとする圧力による危機である。もう一つは、フィールドレベルにおけるコアメカニズムを変化させるための組織的協調 (調整) および改善において優先順の低いロジックとの距離を置くという意味での制度的距離感である (Smets et al., 2012, p. 877)。

第三に、変化の出現、正当化、および普及を促進するうえで、行為者が制度的な圧力をどのように受け、それがどのように影響を与え、実践的な改善活動がフィールドレベルにまで拡大するかを規定する重要な現象である。これらの知見は、実践の視点を制度変化の分析に取り入れることの価値を示すと同時に、実践の視点そのものを進展させるものである。

これらの点から、本研究は、マイクロレベルの実践とフィールドレベルのロジックの相互関係について、初めてマルチレベルで実証的に説明したことに大きな価値がある。このモデルの特徴が、個人、組織、フィールドの各レベルをつなぐ三つのコアメカニズム (中核的メカニズム) が連動し、首尾一貫したマルチレベルの制度的変化モデルであることに高い意義がある (Smets et al., 2012, p. 897-898)。

(2) 実践主導型による制度的複雑性のメカニズム分析モデル

実践主導型制度的変化モデル (Smets et al., 2012) の有用性および意義に基づいて、制度的複雑性のメカニズムを分析するための新たなモデルを検討する。Smets et al. (2012) のモデルが持つ最大の特徴である、「実践」を基にした制度的変化を捉える視点を取り入れ、加えて、制度的複雑性の主要モデルである組織内ロジック多様性モデル (Besharov and Smith,

2014) と関連づけ、新たな分析モデルを考察する。組織内ロジック多様性モデルと関連づけて検討した理由は、当該モデルが制度的複雑性研究において代表的な分析モデルとして、近年の多くの研究において顕著に依拠されていることにある（たとえば、庄司ほか、2019；舟津、2019；丸山、2021；明珍、2022a など）。そのため、制度的複雑性におけるコンフリクトのメカニズムを解明するために、組織内ロジック多様性モデルを理論基盤の一つとして拡張モデルの検討を行うことは有用性が高いと考えた。さらに、組織内ロジック多様性モデルは、マクロ視点で組織コンフリクトの状態を評価する分析であるため、ミクロ視点を補完するために、実践主導型制度的変化モデルとの組み合わせを行うことの有効性が高いと考えた。

Besharov and Smith (2014) は、制度的複雑性において競合する制度ロジックを互換性と中心性という評価尺度によって、組織において生じているコンフリクトの状態を可視化して評価するモデルである。互換性および中心性の高低によりコンフリクトの状態を判別するため、互換性が高く中心性が低いコンフリクトのない状態へ組織が変化するための方針を明らかにすることが可能となる。一方で課題として、マクロレベルに傾注した概念モデルであるため、実際に組織の現場の実践（日常業務）において競合するロジックを解消するためのミクロのメカニズムまでを捕捉することが困難であった。この観点から、組織内ロジック多様性モデルは、一時点における組織フィールドや組織のマクロ視点におけるコンフリクトの状況を評価するためのモデルとしての効果が高く、変化が生じる詳細なプロセスを動的に捉えるためには、実践主導型の制度的変化モデルが効果を発揮するものと示唆される。

したがって、組織内ロジック多様性モデル (Besharov and Smith, 2014) は、定点観測モデルとしてスナップショットの役割を果たすことが示唆される。これに加えて、一時点の定点観測から次点の定点観測までの制度的変化のプロセスは、Smets et al. (2012) の実践主導型制度的変化モデルを適用することで、制度的複雑性のメカニズムを分析する精度が飛躍的に向上すると考えられる。

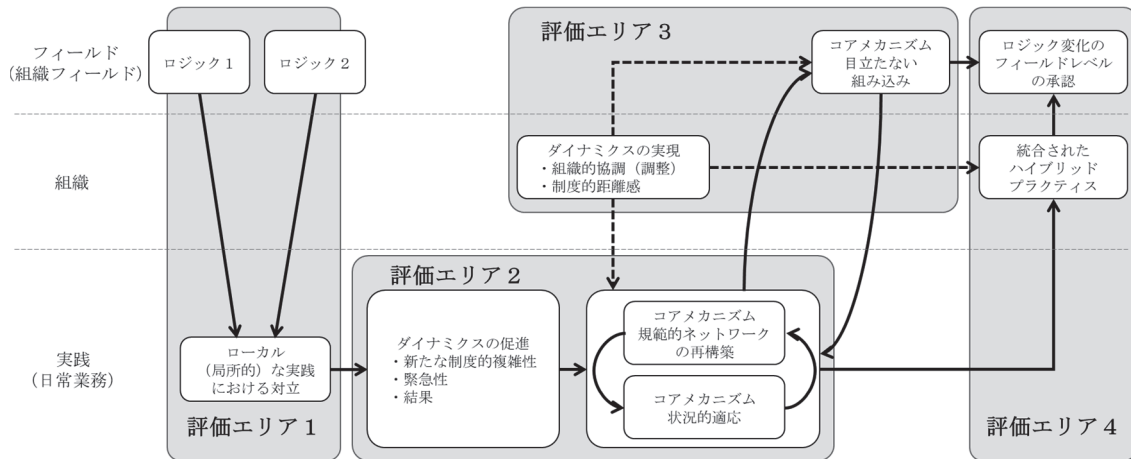
制度的複雑性によって競合するロジックが実践主導型制度的変化モデルにおいて、最終的には、実践から組織、組織からフィールドレベルにおいてトリクルアップ型でロジック変化の承認がなされる。ロジック変化の承認は、コンフリクトが変化した状態を示し、この場合、競合するロジックの一方のロジックが残る場合と、競合するロジックがハイブリッドプラクティスの統合により新たなロジックを生み出す場合とが考えられる。このような帰結に至るまでの制度的変化を捉えようとする分析はこれまで存在しなかったが、Smets et al. (2012) による実践に基づいた分析を取り入れることで実現可能になると考える。

これまでの議論に基づき、制度的複雑性におけるコンフリクトのメカニズムを明らかにするための分析モデルを仮説として以下に示す。このモデルは、Smets et al. (2012) が示した実践主導型制度的変化モデルを理論基盤として検討したため、その特徴である「実践主導型」の名称を採用し、「実践主導型制度的複雑性分析モデル」(図表 4) と呼ぶ。

新たな分析モデルは、制度的複雑性の研究におけるミクロレベルからマクロレベルまでのマルチレベルモデル分析において、Smets et al. (2012) が示した実践主導型制度的変化モデルを活用し、変化のプロセス別に評価エリアを1から4まで分類する。評価エリアごとに組織内ロジック多様性モデルの尺度に基づいて定点評価を行うことでコンフリクト状態の変化の推移を捕捉することができる。

図表4 実践主導型制度的複雑性分析モデル

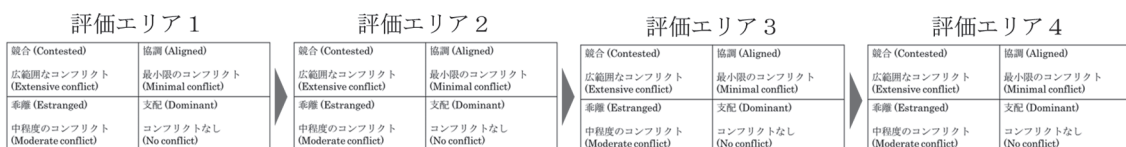
(1) 実践主導型制度的変化モデルの各構成要素における制度的複雑性の評価エリア



(2) 評価エリアにおける定点観測のマトリクス (組織内ロジック多様性モデル)

中心性の程度	高 (High) 複数のロジックが組織機能の中核	競合 (Contested) 広範囲なコンフリクト (Extensive conflict)	協調 (Aligned) 最小限のコンフリクト (Minimal conflict)
	低 (Low) 1つのロジックが組織機能の中核, 他ロジックは周辺	乖離 (Estranged) 中程度のコンフリクト (Moderate conflict)	支配 (Dominant) コンフリクトなし (No conflict)
		低 (Low) ロジックは組織の行動・実践に矛盾する対応	高 (High) ロジックは組織の行動・実践に互換性のある対応
互換性の程度			

(3) 評価エリアの遷移プロセスに基づく組織コンフリクトの動態変化の捕捉



出典 : Smets et al., 2012, p. 892. および Besharov and Smith, 2014, p. 371.

に基づき著者作成

評価エリア1は、複数のロジックが競合する状態によって実践（日常業務）においてコンフリクトが生じる段階である。評価エリア2は、新たな制度的複雑性、緊急性、結果の危機の認識によってダイナミクス（原動力）が促進され、コアメカニズムの状況適応および再構築が繰り返される段階である。評価エリア3は、評価エリア2において生じた新たなコアメカニズムが組織および組織フィールドへ浸透していく段階である。ここでは、組織における組織的協調（調整）や制度的変化の阻害要因となるロジックとの距離をとるプロセスも含まれる。最後に、評価エリア4は、組織において競合するロジックがハイブリッドプラクティスによって統合され、最終的に組織フィールドにおいてロジックの変化が承認される段階で

ある。これらの四段階の評価プロセスにおいて、組織内ロジック多様性モデルによる定点観測を実施することによって、経時的に動態変化を捕捉することが可能となり、どのようにコンフリクトが発生して、どのような変化を経て、最終的にどのような帰結となるかのメカニズムを明らかにすることができると考えた。

5. おわりに

本研究の目的は、管理会計チェンジ研究において制度的複雑性によって生じる組織コンフリクトのメカニズムを明らかにするための分析モデルを検討することである。分析モデルの検討においては、制度的変化に対して実践の概念を取り入れることを特徴とした実践主導型制度的変化モデル (Smets et al., 2012) を概観し、その有用性を明らかにした。実践主導型制度的変化モデルの特徴は、個人、組織、フィールドの各レベルをつなぐ三つのコアメカニズム (中核的メカニズム) が連動し、首尾一貫したマルチレベルの制度的変化モデルになっていることである (Smets et al., 2012, p. 897-898)。これにより、実践から組織レベル、組織からフィールドレベルへ拡散するというトリクルアップのプロセスを明らかにした。さらに、コアメカニズムが実践において即興 (即応) による状況的適応と再構築を繰り返し、フィールドレベルへ徐々に、かつ目立たずに埋め込まれていくダイナミクス (原動力) が、実践における新たな制度的複雑性、緊急性、結果と呼ばれる危機、および組織における協調、制度的距離感である。これらの複雑なプロセスを経て、組織におけるロジックの対立がハイブリッドプラクティスによって統合されるのである。最後に、フィールドレベルにおいてロジックの変化が承認される帰結となることが示された。

制度的複雑性の状態を評価する組織内ロジック多様性モデル (Besharov and Smith, 2014) と実践主導型制度的変化モデル (Smets et al., 2012) を関連づけて、新たな分析モデルとして「実践主導型制度的複雑性分析モデル」を考案した。この新たな分析モデルの検討にあたっては、実践主導型制度的変化モデルのプロセスに基づき、各プロセスの評価エリアにおいて、組織内ロジック多様性モデルによる定点観測評価を行い、コンフリクト状態の変化を追跡できる可能性が示された。新たな分析モデルの検討にあたり、Smets et al. (2012) における実践の視点を分析の理論基盤として取り入れ、ミクロレベルからマクロレベルまでの分析が可能となる仮説モデルを示したことは価値があり、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、制度的複雑性におけるコンフリクトのメカニズムを明らかにするための分析モデルを検討することが目的である。そのため、本稿で示した新たな分析モデル (実践主導型制度的複雑性分析モデル) は、あくまで先行研究に基づく仮説にすぎず、当該モデルの有効性の検証が行われていないことが本研究の限界である。そのため、今後の研究課題として、本研究の示唆に基づき、新たに示した分析モデルの有効性の裏付けおよびさらなる精緻化を実施したうえで、調査企業における事例研究を進めることで実践主導型制度的複雑性分析モデルの有効性を明らかにしたい。最終的には、管理会計チェンジ研究における制度的複雑性によるコンフリクトのメカニズムを解明することを目的として、さらに経験的証拠を積み重ねていきたい。

¹ Smets et al. (2012) の「実践主導型制度的変化マルチレベルモデル (A Multilevel Model of Practice-Driven Institutional Change)」を本稿では、「実践主導型制度的変化モデル」と呼ぶ。

² 実践主導型制度的複雑性分析モデルとは、組織内ロジック多様性モデル (Besharov and Smith, 2014)、実践主導型制度的変化モデル (Smets et al., 2012) を組み合わせた制度的複雑性分析の新たな分析モデルであり、本研究において著者が名付けた名称である。

³ Thornton et al. (2012) は、制度ロジックを行為者の価値観、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つに理念型として分類し、組織内外のそれぞれにおいて特定の制度ロジックが形作られることを示した。

⁴ 新制度派社会学は Berger and Luckmann (1966) をルーツとした Meyer and Rowan (1977) を起源とし、制度化における同型性と正統性を主張し、組織形態に対して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するマクロ視点での議論として発展している。新制度派社会学は、新制度派組織論とも呼ばれるが、本稿では新制度派社会学に統一する。

⁵ 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。

⁶ 管理会計システムは、管理会計技法から構成されるシステム (澤邊, 2006, 119-120 頁)。

⁷ Baxter and Chua (2003) によって、管理会計チェンジ研究に用いられている主な理論として、援用する理論に基づき、コンティンジェンシー理論、制度理論、構造化理論フーコー理論、アクター・ネットワーク理論に分類された。

⁸ 互換性 (適合性) は「ロジックの例示化が一貫性のある強固な組織的行動を意味する度合い」と定義され、中心性は「複数のロジックがなどしく有効で、組織機能に関連するとみなされる度合い」と定義されている (Besharov and Smith, 2014, pp. 368-370)。

⁹ 組織フィールドとは、新制度派社会学における概念であり、「制度的営為の場となる一般に認められた領域を、全体として構成する諸組織であり、具体的には、主要な供給先、資源や製品の消費者、規制当局や同種のサービス・製品を生産するその他の諸組織を含む」と定義する (DiMaggio and Powell, 1983, p. 148)。

¹⁰ 実践 (practice) とは、「共有された意味や理解によってテーマ的な一貫性を与えられた活動のパターン」 (Smets et al., 2012, p. 879) である。Smets et al. (2012) は、「実践」を日常業務、実務、作業といった現場レベルでの業務を含意しており本稿もこれに倣う。本稿の文中における理解を容易とするために一部で「実践 (日常業務)」との表記を使用した。

¹¹ 理念型は、社会科学における社会現象の一般化の目的のために用いた道具として Max Weber が定式化した方法論の概念である (犬飼, 2000)。

¹² Smets et al. (2012) に基づき、本稿では「ダイナミクス」を「原動力」と解釈し、文中における理解を容易とするために一部で「ダイナミクス (原動力)」との表記を使用した。

¹³ コアメカニズムは、実践主導型制度的変化モデルの重要な構成要素であり、制度的複雑性に基づくコンフリクトが実践において変化し、組織、組織フィールドへ影響を与える中核的な仕組みである。 (Smets et al., 2012)。

¹⁴ トリクルアップは、経済理論や開発戦略の名称であり、貧困層や社会から疎外された地域の経済状況を改善することで、経済成長と繁栄が実現できるとする考え方。本稿での解釈は、組織の下位、中間層が潤うことにより上位の組織、組織フィールドが推進し潤うという考え方に基づく (Quack, 2007, P. 643)。開発戦略において、Branscomb (1989) がトリクルアップ戦略として日本企業のシャープによる液晶の商品化事例を取り上げている。

付記

本研究は、日本学術振興会科学研究費助成事業、研究活動スタート支援「制度論を理論基盤とする管理会計チェンジにおけるコンフリクトの研究」(課題番号: 22K20148) に基づく研究成果の一部である。

参考文献

- [1] Amans, P., A. Mazars-Chapelon and F. Villesèque-Dubus (2015) “Budgeting in institutional complexity: The case of performing arts organizations”, *Management Accounting Research*, Vol. 27, pp. 47-66.
- [2] 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.
- [3] Baxter, J., and W. F. Chua (2003) “Alternative Management Accounting Research – whence and whither”, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 28, No. 2-3, pp. 97-126.
- [4] 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)。
- [5] 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.
- [6] Bhimani, A. (1996) “*Management accounting: European perspectives*”, OUP Catalogue.
- [7] 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.
- [8] Branscomb, L. (1989) “Policy for Science in 1989: A Public Agenda for Economic Renewal”, *Bulletin of the American Academy of Arts and Sciences*, Vol. 42, No. 3, pp. 10-33.
- [9] 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.
- [10] Çakmaklı, A. D., C. Boone, and A. van Witteloostuijn (2020) “Identity realization, multiple logics and legitimacy: Organizational foundings during the emergence of the Dutch accounting industry” *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 83, 101104.
- [11] Carlsson-Wall, M., K. Kraus and M. Messner (2016) “Performance measurement systems and the enactment of different institutional logics: insights from a football organization”, *Management Accounting Research*, Vol. 32, pp. 45-61.
- [12] Chreim, S., B. E. Williams, and C. R. Hinings (2007) “Inter- level influences on the reconstruction of professional role identity”, *Academy of Management journal*, Vol. 50, pp. 1515-1539.
- [13] Chua, W. F. (1995) “Experts, networks and inscriptions in the fabrication of accounting images: a story of the representation of three public hospitals”, *Accounting, organizations and Society*, Vol. 20, No. 2-3, pp. 111-145.
- [14] 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.
- [15] Dorado, S. (2005) “Institutional entrepreneurship, partaking and convening”, *Organization Studies*, Vol. 26, pp. 385- 414.
- [16] 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.

- [17] 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.
- [18] 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.
- [19] Greenwood, R., R. Suddaby and C. R. Hinings (2002) "Theorizing change: The role of professional associations in the transformation of institutionalized fields", *Academy of Management Journal*, Vol. 45, pp. 58-80.
- [20] 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.
- [21] Hermann, C. F. (1963) "Some Consequences of Crisis Which Limit the Viability of Organizations", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 8, No. 1, pp. 61-82.
- [22] Hopwood, A. (1987) "The archaeology of accounting systems", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, pp. 207-234.
- [23] Jarzabkowski, P. (2005) *Strategy as practice: An activity-based approach*. London: Sage.
- [24] Kramer, R. M. and R. J. Lewicki (2010) "Repairing and enhancing trust: Approaches to reducing organizational trust deficits", In J.P. Walsh & A. P. Brief (Eds.), *Academy of Management Annals*, Vol. 4, pp. 245-277. Essex, U.K.: Routledge.
- [25] Lepori, B., and M. Montauti (2020) "Bringing the organization back in: Flexing structural responses to competing logics in budgeting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 80, 101075.
- [26] 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.
- [27] 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.
- [28] Lounsbury, M. and E. T. Crumley (2007) "New practice creation: An institutional perspective on innovation", *Organization Studies*, Vol. 28, pp. 993-1012.
- [29] 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.
- [30] Orlikowski, W. J. (1996) "Improvising organizational transformation over time: A situated change perspective", *Information Systems Research*, Vol. 7, pp. 63-92.
- [31] Pache, A., and F. Santos (2010) "When worlds collide: The internal dynamics of organizational responses to conflicting institutional demands", *Academy of Management Journal*, Vol. 35, pp. 455-476.
- [32] Plowman, D. A., Baker, L. T., Beck, T. E., Kulkarni, M., Solansky, S. T., and D. V. Travis (2007) "Radical change accidentally: The emergence and amplification of small change", *Academy of Management Journal*, Vol. 50, pp. 515-543.

- [33] Powell, W. W., and Colyvas, J. A. 2008. Microfoundations of institutional theory. In R. Greenwood, C. Oliver, K. Sahlin-Andersson, & R. Suddaby (Eds.), *The Sage handbook of organizational institutionalism*, pp. 276-298. London: Sage.
- [34] Quack, S. (2007) “Legal professionals and transnational law-making: A case of distributed agency”, *Organization*, Vol. 14, pp. 643-666.
- [35] Schatzki, T. R. (2001) “Introduction: Practice theory”, In T. R. Schatzki, K. Knorr-Celina, and E. V. Savigny (Eds.), *The practice turn in contemporary theory*, pp. 1-14. London: Routledge.
- [36] Smets, M., T. I. M. Morris and R. Greenwood (2012) “From practice to field: A multilevel model of practice-driven institutional change”, *Academy of management journal*, Vol. 55, No. 4, pp. 877-904.
- [37] 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.
- [38] Thornton, P. H., W. Ocasio, and M. Lounsbury, (2012) *The Institutional Logics Perspective: A New Approach to Culture, Structure, and Process*, Oxford University Press.
- [39] Whittington, R. (2006) “Completing the practice turn in strategy research”, *Organization Studies*, Vol. 27, pp. 613-634.
- [40] 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。
- [41] 犬飼裕一 (2000) 「マックス・ウェーバーにおける歴史科学の展開 (下)」『中京大学教養論叢』第40巻第4号, 561-698頁。
- [42] 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。
- [43] 大西靖 (2017) 「管理会計研究における制度的視点：正統性と同型化」『現代社会と会計』第11号, 1-11頁。
- [44] 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。
- [45] 庄司豊・井上秀一・掛谷純子 (2019) 「組織内における複数の制度ロジックとその関係性の分類」『現代社会研究』第21号, 5-18頁。
- [46] 舟津昌平 (2019) 「制度ロジック多元性下における組織のイノベーションマネジメント：文献調査に基づく理論研究」『赤門マネジメント・レビュー』第18巻第4号, 117-146頁。
- [47] 丸山洋三 (2021) 「統合報告の制度化における開示プロセスの変容：ハイブリッド組織における報告内容の決定要因」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第28号, 79-98頁。
- [48] 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。
- [49] 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。