

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

庵 谷 治 男

1. 目的と問題意識
2. 制度論的パースペクティブに基づく管理会計研究のレビュー
 - 2.1. 研究の対象
 - 2.2. 理論の適用方法
 - 2.3. 研究方法
3. 管理会計研究で適用される制度論的パースペクティブの分類
 - 3.1. 旧制度派経済学（OIE）の理論：Burns and Scapens（2000）を中心に
 - 3.2. 旧制度派経済学（OIE）に基づく管理会計研究
 - 3.3. 新制度派社会学（NIS）の理論
 - 3.4. 新制度派社会学（NIS）に基づく管理会計研究
4. 管理会計の制度化と正当化
5. 結論と課題

1. 目的と問題意識

本研究では管理会計への貢献に主眼をおき、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を明らかにすることを目的とする。管理会計研究において近年多様な理論的フレームワークが適用され、理論の多様性が解釈の多様性を生んでいる（Baxter and Chua, 2003; 浅田, 2012）。そのひとつとして、

制度論があげられる。制度論は社会学，政治学，経済学などの分野から端を発し，組織論へも大きな影響を及ぼし，近年では北欧の管理会計研究を中心にその理論の適用が見受けられる。わが国でも，事例に基づく管理会計変化研究（近藤・吉田，2005；浅田ほか，2013；吉田，2013）や特定の管理会計技法の正当性に関する研究（鈴木，2011）などで制度論を援用した解釈が行われている。

しかし，制度論の系譜は広く，制度論のなかでもその理論的背景は多用である（Scott, 1995）。そのため，本稿では制度論が含意する理論的背景を包括する意味で，制度論的パースペクティブという用語を用いる。つまり，一概に制度論的パースペクティブを適用した研究といっても，同様の貢献や成果を期待しているわけではない。とりわけ，管理会計研究では何を明らかにするために制度論的パースペクティブを用いることができるのであろうか。先行研究では，どのような研究対象に対して，制度論をどのような目的で適用し，何を明らかにしようとしてきたのであろうか。

くわえて，管理会計研究において管理会計の変化を解釈する研究が増加し（Burns and Vavio, 2001），制度論的パースペクティブが方法論として頻繁に援用されている。しかし，それらの研究のなかには，制度論的パースペクティブを用いずに変化のプロセスを解明しようとする試みもある。たとえば，Innes and Mitchell（1990）はコンティンジェンシー理論に内在する複数の限界のなかでとくに変化を動態的に解釈することの困難さを指摘し，モチベーター，ファシリテーター，カタリストという要素によって変化プロセスを経年的に分析している。またその結果を踏まえて Cobb et al.（1995）や Kashurinen（2002）はさらに分析フレームワークの精度を向上させている。上記の研究に共通している点は，管理会計の変化に対して行為者が実際にどのように対応しているのかを現実世界のなかで解釈する試みがなされているということである。では，Innes と Mitchell を中心とした諸研究があるにもかかわらず，なぜ制度論的パースペクティブを管理会計の変化研究に用いる必要があるのか

だろうか。制度論的パースペクティブを適用する意義はどこにあるのであろうか。

以上のような問題意識を明らかにすることは、今後ますます制度論的パースペクティブに基づく管理会計研究が増加すると予想されるなかで、きわめて重要な示唆を提供すると考えられる。

本稿の構成は次のとおりである。次節にて制度論的パースペクティブに基づく管理会計研究の概要を先行研究のレビューに基づいて、研究の対象、理論の適用方法、研究方法を順に整理する。第3節では管理会計研究でこれまで主に採用されてきた旧制度派経済学（Old Institutional Economics: OIE）と新制度派社会学（New Institutional Sociology: NIS）⁽¹⁾という2つの理論について説明し、各理論が管理会計研究へどのような貢献を果たしてきたのかを検討する。第4節では管理会計の制度化と正当化について諸見解を述べ、最終節にて結論と課題を提示する。

2. 制度論的パースペクティブに基づく管理会計研究のレビュー

本稿では、制度論的パースペクティブに基づく管理会計に関する先行研究について、「制度論（Institutional theory）／制度化（Institutionalization）」の適用を明示している研究を取り上げ、かつ制度論を主要な理論のひとつとしてみなしている研究を中心にレビューする。なお網羅性を追求する一方で範囲をある程度限定するために、管理会計研究に関する主要な欧米学術誌に限定している⁽²⁾。先行研究の一覧とその概要は巻末の付録のとおりである。以下では、先行研究の概要を整理するために研究の対象、理論の適用方法、研究方法ごとに区分し示していく。

2.1. 研究の対象

研究の主な対象は、管理会計技法である。たとえば、予算管理（Covaleski

and Dirsmith, 1988; Abernethy and Chua, 1996; Alam, 1997; Collier, 2001; Rautiainen, 2010), 業績評価 (Brignall and Modell, 2000; Modell, 2001; Burns et al., 2003; Johansson and Baldvisdottir, 2003; Siti-Nabiha and Scapens, 2005; Rautiainen, 2010), ABC/ABM (Granlund and Lukka, 1998; Soin et al., 2002; Major and Hopper, 2005; Coad and Cullen, 2006) が多く取り上げられている。その他にも, ERP (Granlund and Malmi, 2002), EVA (Burns et al., 2003), BSC (Rutiainen, 2010), TQM (Sharma et al., 2010) を対象とした研究も存在し, 多くの管理会計技法の制度化に対して関心が向けられていることがわかる。

また, 公的機関 (自治体, 大学, 病院など) における特定の管理会計技法に焦点を当てたものも多く, 医療機関における会計システム (Covalesski et al., 1993; Modell, 2001) やニュー・パブリック・マネジメント (Lapsley and Pallo, 2000) に関する研究もある。なお, 興味深い点として管理会計担当者の役割に焦点を当てた研究 (Granlund and Malmi, 2002; Burns and Badldvinsdottir, 2005; Goretzki et al., 2013) もあり, 管理会計技法そのものから管理会計技法を利用する人の行為や役割についてまで幅広く関心が持たれていることがわかる。

2.2. 理論の適用方法

つづいて, 制度論がどのように適用されているのかをみていく。多くの先行研究で共通する点は, 制度論的パースペクティブが「変化」を説明するために用いられているということである。すなわち, 管理会計の変化をその主眼に置いている⁽³⁾。では, 具体的に何がどのように変化しているのだろうか。結論からいえば, 管理会計技法の変化が組織構造や組織成員の行為, そして職務の役割の変化を促すということである。ただし, Quattrone and Hopper (2001) が述べているように, すべての変化を一方向的に説明することは困難であり,

その変化は「漂流 (drift)」しながら、複雑な変化プロセスを描くことになる。というのも、変化を制度論では社会的文脈 (規制、慣習、文化など) のなかに組み込まれたものとして多様に解釈するからである。つまり、管理会計技法の変化が、それが実践される社会的文脈のなかでどのように組織構造や人の行為を変化させるのかを解明することを目的としている。その意味で、変化プロセスは制度化プロセス、もしくは両者を合わせた用語として制度的変化 (institutional change) のプロセスと理解されている⁽⁴⁾。

この社会的文脈の設定が研究者によって多岐にわたる。組織内の文脈に主に焦点を当てた研究では Burns and Scapens (2000) のフレームワークに理論的基盤を求める (修正を含む) ものが多い (たとえば, Burns, 2000; Soin et al. 2002; Burns et al., 2003; Johansson and Baldvinsdottir, 2003; Burns and Baldvinsdottir, 2005; Siti-Nabiha and Scapens, 2005; Coad and Cullen, 2006; Sharma et al. 2010; Quinn, 2013など)。Burns と Scapens が提唱したフレームワークは、後述するように旧制度派経済学 (OIE) にその理論的基盤を求めると同時に、Barley and Tolbert (1997) が示した制度と行為の関係性に着目し、それらを媒介する要素としてルールとルーチンの概念を追加することによって制度化プロセスのメカニズムを明らかにしようと試みている。このフレームワークを適用することの目的は、管理会計技法の変化による組織内の制度化プロセスをルール、ルーチン、および行為という観点から解明することにある。

それに対して、組織外の文脈に主に焦点を当てた研究はきわめて多い。それらの研究で採用されている理論は主に新制度派社会学 (NIS) である (たとえば, Covalleski and Dirsmith, 1988; Covalleski et al., 1993; Lapsley, 1994; Abernethy and Chua, 1996; Alam, 1997; Granlund and Lukka, 1998; Brignall and Modell, 2000; Lapsley and Pallot, 2000; Collier, 2001; Modell, 2001; Granlund and Malmi, 2002; Major and Hopper, 2005; Siti-Nabiha and Scapens, 2005; Tsamenyi et al., 2006; Dambrin et al., 2007; Rautiainen, 2010など)。

これらの研究では、外在的な制度的プレッシャー（たとえば、業界の規制やルール）が組織の構造やコントロールにいかなる影響を与えているかを検証している。なお、上記に分類されていない先行研究として、Goretzki et al. (2013) がある。彼らは、行為者を介した制度化（actor-driven institutionalization）という概念を採用し、管理会計担当者の役割変化を役割のアイデンティティの再構築と役割の正当化によって解釈している。しかし、後述するように制度論的パースペクティブを適用した管理会計研究の多くは、OIE を理論的根拠とした Burns and Scapens (2000) のフレームワークもしくは NIS のいずれかの影響を強く受けているため、本稿ではこの2つの理論に焦点を当てていく⁽⁵⁾。

2.3. 研究方法

最も採用されている研究方法は、ケース・スタディである。とくに3年以上におよぶ中長期的なケース・スタディが数多く存在する。リサーチ・サイトは非営利組織（大学、病院、警察署、自治体など）から営利組織（化学、銀行、コンサルティング、医薬品、通信、石油、衣料、電力、醸造など）まで多様である。具体的な調査内容もインタビュー（公式と非公式）、参与観察、内部資料の閲覧、アーカイバルデータの利用など多岐にわたる。既に述べたように、制度論では複雑な社会的文脈のなかで変化を解釈し説明するため、情報の信頼性を増すためにあらゆる情報を採用する傾向にあるといえる。

3. 管理会計研究で適用される制度論的パースペクティブの分類

前節でみてきたように、管理会計研究では複数の制度論的パースペクティブが目的に応じて援用されてきた。そこで、本節では制度論の理論的基盤に焦点を当てその特徴を整理する。制度論は、経済学、政治学、社会学で発展し、近年では組織論へも大きな影響を与えており、制度論は多様な学派に識別されている（Scott, 1995）。そのなかでも、管理会計研究において主に用いられてき

理論は、「旧制度派経済学 (OIE)」と「新制度派社会学 (NIS)」である (Ribeiro and Scapens, 2006)。この2つのパースペクティブに共通していることは、変化としての制度化をアウトプットとしてだけでなくプロセスとして捉えようと試みている点である。つまり、制度化は組織において結果として表出される側面がある一方、常に変化し続けるというプロセスとして理解される特性を備えている。この特徴は、制度論による解釈には中長期的なケース・スタディが実施される傾向にあるという前節の考察からも理解できる。

それに対して、両者の主な相違点について、OIE は特定の組織内における変化に焦点を当てるという意味で「ミクロ」な視点であり、NIS は組織のフィールド（業界など）やセクターに焦点を当てることから「マクロ」な視点と位置づけられる (Ribeiro and Scapens, 2006)。前節の表現を用いれば、OIE が主に組織内部の文脈をとおして変化を解釈するのに対し、NIS は主に組織外部の文脈をとおして変化を解釈すると理解できる。以下では、OIE と NIS を用いた管理会計研究を別々に整理し、管理会計研究への貢献を検討する。

3.1. 旧制度派経済学 (OIE) の理論：Burns and Scapens (2000) を中心に

Scapens (1994) は、管理会計実践を観察する見方として旧制度派経済学 (OIE) がひとつの有力な理論となる可能性を指摘している。Scapens によれば、新制度派経済学が新古典派経済学をベースに取引コスト理論を用いて制度を個人の合理的な行動の最大化の結果としてみなし経済的均衡に焦点があるのに対して、OIE は新制度派経済学とは反対に制度そのものを分析単位としてみなし、経済的变化に焦点を当てているという。このことから、管理会計実践のなかで管理会計利用がどのように制度化されていくのかについて、OIE に依拠することによってその変化プロセスを解明できると示唆したのである。これを受けて、Burns and Scapens (2000) は OIE に基づく理論的フレームワークを構築した。以下では、同フレームワークの理論的基盤を中心にその特徴につい

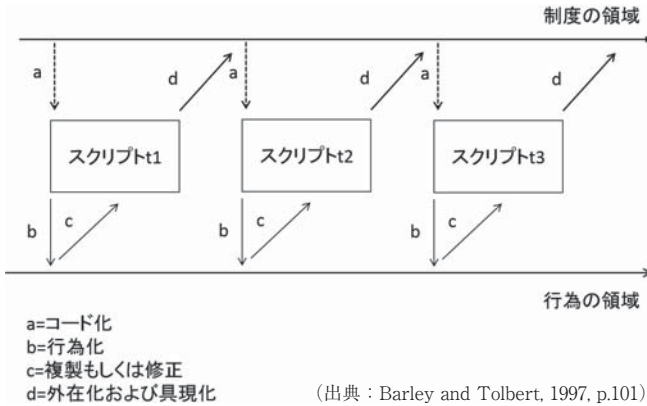
てみていく。

OIE で主に用いられる定義に基づけば、制度とは「ある思考や行為の方法が普及し半永久的なものとなり、グループの習慣や人々の慣習のなかに組み込まれたもの」(Burns and Scapens, 2000, p.5)である。つまり制度は「安定化した思考や行為の習慣」(ibid., p.6)が生産や再生産を繰り返すなかで形成される。その一方で、「制度自体は人間の行為がルーチン化されるプロセスを通じて進化する」(ibid., p.6)。そして、制度は「個々の行為者の行為を特徴づけて決定する自明視された前提」(ibid., p.8)を構築する。Burns と Scapens は、行為が制度を形成し制度が行為を構造化するという二重性を制度化プロセスの理論的基盤としている。制度化プロセスのフレームワークを示す前に、彼らが最も影響を受けた Barley and Tolbert (1997) の行為と制度のモデルについて取り上げる。

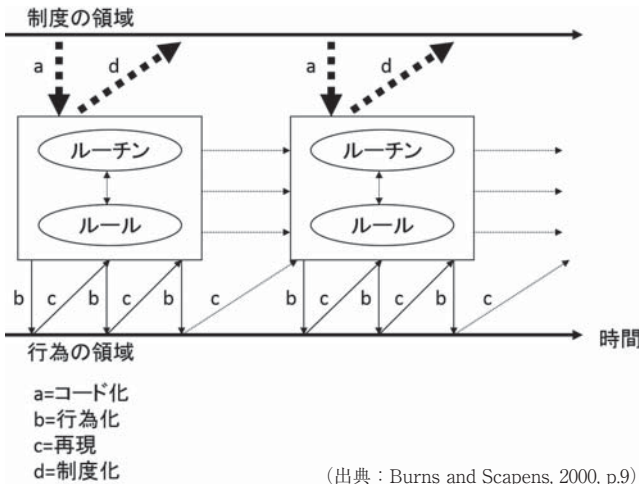
Barley と Tolbert はその理論的背景として構造化理論と制度論の融合を図り、両者は補完的關係にあるとしている。それを踏まえ、制度を「社会的行為者の分類と適切な行為や関係性を認識する共有されたルールや象徴」(Barley and Tolbert, 1997, p.96)として定義している。彼らの理論はギデنزの構造主義に影響を受け、行為と制度をつなぐ要素としてスクリプト (scripts) を採用している。スクリプトとは「ある特定の状況において特徴的な、観察可能で再帰的な行為や相互作用のパターン」(ibid., p.98)を指す。簡潔に言えば、行為と制度はスクリプトを媒介にして相互作用を繰り返しながら制度化プロセスを形成しているとみなすことができる (図表 1 を参照)。

これに対して、Burns and Scapens (2000) は、スクリプトの代替として「ルール」と「ルーチン」という概念を用い、行為と制度の相互作用について説明を試みている。ルールとは、なされるべき公式的な方法を指し、ルーチンとは、実際になされる方法を意味する。つまり、「ルールとは手続きを公式的に文書化したものであり、ルーチンとは実際に用いられる手続き」(Burns

図表 1 制度化の連続的モデル



図表 2 制度化のプロセス



and Scapens, 2000, p.7) を指す。制度はルール，ルーチン，および行為を介した相互作用のなかで繰り返し再現され，自明視された前提を構築することになる（図表 2 を参照）。実際に管理会計の文脈で置き換えると，ルールが公式的な管理会計技法であり，ルーチンは管理会計実践ということになる。管理会計

技法が導入もしくは変更によって何らかの変化が生じた場合、その管理会計技法の利用が管理会計実践や組織成員による行為のなかで再現され、自明視された前提として制度化されていくのである。

くわえて、Burns と Scapens は、制度的変化のプロセスではどのようにして安定性が築かれるのかを理解するために、OIE をベースに3つの変化に関する視点を提示している。①公式的 (formal) / 非公式的 (informal) 変化, ②革新的 (revolutionary) / 進化的 (evolutionary) 変化, ③後退的 (regressive) / 進歩的 (progressive) 変化である (Burns and Scapens, 2000, pp.18-21)。公式的变化は新しいルールの導入やパワーをもった個人もしくは集団の行為を通じて生じ、非公式的变化は新たなルーチンなどにおいて暗黙的に生じる。なお、この関係性は意図的 (intentional) / 非意図的 (unintentional) 変化と類似している。革新的変化は既存のルーチンや制度が根本から崩壊することであり、進化的変化は既存のルーチンや制度のマイナーチェンジによる漸次的な変化を意味している。最後に、後退的变化は儀式的 (ceremonial) 行動 (人を識別することや政治的な力を保持すること) を重視し、進歩的变化は道具的 (instrumental) 行動 (問題に対して最適な知識や技術を用いること) に価値を置いている。なお、後退的变化は進歩的变化と比較して、制度的変化を制限することも指摘されている。

3. 2. 旧制度派経済学 (OIE) に基づく管理会計研究

これまでみてきたように、Burns and Scapens (2000) のフレームワークでは、制度と行為の間をルールとルーチンによって結びつけながら制度的変化を説明することにその主眼がある。変化を理解することに対して、Soin et al. (2002) は「ルーチンのなかや新たな行動パターンが繰り返されるなかで変化を捉える」(p.254) ことを述べている。Burns と Scapens のフレームワークによって、変化の経路と変化のタイミングを両方解明することができるとしている

る。

しかし、Burns and Scapens (2000) のフレームワークは彼ら自身も出発点であるとしているように、その後の研究で補足や修正が試みられている。Burns (2000) は、会計変化をダイナミックなプロセスを通じて、新しい会計実践、ルーチン、制度、パワー、政治の相互作用を明らかにすることができることを述べている。とくに政治的な側面が会計変化へ大きなインパクトを与えることを示唆している。また、Johansson and Baldvinsdottir (2003) は、信頼 (trust) 概念を用いて制度の変化と安定性の説明を試みている。具体的には、業績評価における会計ルーチンの変化は信頼の媒介者 (trust carrier) による貢献が重要な要因となることを指摘している。というのも、業績評価では会計担当者を信頼することと会計数値を信頼することが不可欠であり、業績評価の変更にはこの信頼を媒介する人の果たす役割が大きいと考えられるからである。

くわえて、制度化プロセスに生じる可能性が高い「制度的対立 (institutional contradiction)」(Seo and Creed, 2002) を解明しようとする研究もある。Burns et al. (2003) は、4つのケース・スタディ (うち2つは変化に成功、2つは変化に失敗) を用いて、制度化のプロセスを説明している。変化の成否を握る鍵は組織内の自明視された前提にあるとし、新しい管理会計技法の導入に際し既存の制度への理解や対応が十分でない場合は対立や抵抗を受けることを示唆している。また、Burns and Baldvinsdottir (2005) は変化において生じる対立に関心を持ち、Seo and Creed (2002) の制度的対立と制度的変化の実践 (praxis) という概念に着目し、管理会計担当者の役割の変化が制度的に組み込まれたもの (institutional embeddedness) と変化していく行動との間の調整によって導かれることを明らかにした。新旧の制度的対立によって制度的変化の実践が生じる、可能になる、もしくは限定されるなどさまざまな影響を与えるのである (Seo and Creed, 2002)。Burns と Baldvinsdottir は、管理会計担当者がこれまでの役割から新たな役割へと移行する場合、新規の方法

(戦略的目的とプロセス思考の構造をともなう役割)と古く制度的に組み込まれた慣習(従来の役割)とが対立し、それらを調整しながら変化するプロセスを解明している。さらに、Sharma et al. (2010) は新たに TQM を組織に導入する上で、古いルールとルーチンのなかに存在する制度的対立が「制度的アントレプレナー (institutional entrepreneur)」(Beckert, 1999) に影響を与え、制度的変化を達成するために修正行動を導くことを明らかにしている。

それに対して、ルールとルーチンの関係性に焦点を当て、ミクロプロセスをさらに詳細に分析しようとする試みもある。たとえば、Quinn (2013) は、管理会計変化におけるルールとルーチンの関係性を検討するにあたり、ルーチンを指示的 (ostensive) と行為遂行的 (performative) な属性に区分し検証している。前者は何をすべきかを意味し、後者はどのように行うかを指している。管理会計の変化や安定性という制度化プロセスでは、ルールは考える始点を提供しているにすぎず、ルーチンが制度化プロセスのなかに浸透していると指摘している。

OIE をベースとした Burns and Scapens (2000) のフレームワークが主に組織内部を中心に焦点を当てていたのに対して、同フレームワークだけでなく次節で述べる新制度派社会学 (NIS) の理論を積極的に取り入れて分析を行う研究もある。たとえば、Siti-Nabiha and Scapens (2005) は会計変化の安定性と変化がどのように交差しながら制度化のプロセスを描くかを両理論を援用し明らかにしている。彼らのケースでは、買収され子会社となった組織が親会社の業績評価を新規に導入し、それに対して組織内でどのような抵抗と変化が生じたのかを考察するために、Burns and Scapens のフレームワークだけでなく NIS の理論も併用しながら解釈を試みている。

最後に、独自の視点として進化論の枠組みのなかで制度論を取り入れ、変化を進化として捉える研究もある。Coad and Cullen (2006) は、組織内および組織間のコストマネジメントの進化に焦点を当て、主として進化論を理論的根

拠としながら、制度化、ケイパビリティ、学習と変化という概念を用いて、制度化と行為を結びつける要素としてケイパビリティを位置づけている。また、サプライチェーン間でルーチンの模倣を通じて、組織のドメインが他の組織のドメインからも影響を受けることを明らかにしている。

以上のように、Burns and Scapens (2000) のフレームワークは諸研究によって理論的修正が試みられ、またケース・スタディを用いた実証研究が蓄積されてきた。いずれの研究でも、同フレームワークの基本的な枠組みである制度と行為の相互作用のなかで制度化プロセスにおける変化と安定性を説明する視座を内包していた。そのなかで、制度と行為をつなぐ要素がルールとルーチンを前提とすればその関係性とはいかなるものか、その関係性に影響を与える諸要因は何かを明らかにする研究が多くみられた。これらの諸研究の蓄積は、制度的変化のプロセスにおいて社会的文脈に組み込まれたものを発見し、それらの要素の関係性、さらに制度と行為の間への作用とその影響を解明してきたのである。したがって、Burns and Scapens (2000) のフレームワークは、管理会計の変化と安定性を明らかにするという目的に対して、制度と行為という枠組みの中で管理会計が社会的文脈の諸要素からいかなる影響を受け、そして諸要素との関係性のなかで管理会計の利用がどのように制度化されていくかを明らかにする基本的な分析視座を提供する役割を果たしているといえる。

3.3. 新制度派社会学 (NIS) の理論

新制度派社会学 (NIS) は、Meyer and Rowan (1977) をその原点としている (佐藤・山田, 2004, p.184)。Meyer と Rowan は、組織を取り巻く制度的環境が組織の公式的な構造の決定要因となり、組織が生み出す制度的ルールが神話として機能するとしている。制度的ルールとは社会の中に組み込まれた象徴や相互作用を指し、単に自明視されているか場合によっては世論や法律によって支持されている (Meyer and Rowan, 1977, p.341)。つまり、組織の構造は

この制度的ルールを内包した制度的環境のもとで儀式的に構築されることを示唆している。この解釈はこれまで組織の技術的環境（生産活動やその他の業務）に適合した組織構造こそが合理的であるとしていた効率的な組織形態に対して別の説明を提示している（佐藤・山田，2004，pp.183-195）。公式的な組織構造が効率性を具現しているという説明とは異なり，制度的環境による影響に焦点を当てたことによって組織構造の新たな説明が可能となったのである。

組織は「精巧な制度的環境の台頭によって外的および内的組織関係が安定化する」（Meyer and Rowan, 1977, p.351）。制度的環境が組織構造の安定化をもたらす場合，制度的環境によって組織同士が類似してくる。これを「制度的同型性（institutional isomorphism）」（Meyer and Rowan, 1977）という。Dimaggio and Powell（1983）は同型性を3つのタイプに分類し，強制的同型性（coercive isomorphism），模倣的同型性（mimetic isomorphism），規範的同型性（normative isomorphism）と呼称している。強制的同型性は組織に影響を与えるプレッシャーであり，他の組織によるものや社会における文化的期待によるものなどがある。たとえば，政府が規制の水準を上げ組織がそれに従う場合などである。模倣的同型性は不確実性などが引き金となり他の組織を真似ることをいう。たとえば，組織の経営管理システムが不十分である場合に他の組織のシステムをモデルとして模倣することが該当する。最後に，規範的同型性は専門化（professionalization）に由来し，公式的な教育や正当性および専門化ネットワークの拡大と洗練が重要となる。たとえば，大学もしくは専門家による教育や訓練などで提供される規範的モデルがあげられる。以上のように，NISでは制度的環境のなかで組織はさまざまな影響を受けながら同型化すると理解されている。

3.4. 新制度派社会学（NIS）に基づく管理会計研究

NISを適用した先行研究ではOIEをベースにした場合と異なり，管理会計

研究における特定の理論的フレームワークは存在しない。NIS を適用した管理会計研究に共通していることは、制度的環境に対して組織がどのような対応をとるかを明らかにすることである。研究のタイプとしては、分析レベルによって分類することができる。特定もしくは不特定の業界を対象にした管理会計技法の普及（組織間の同型性と解釈）に関するマクロ的分析、類似の状況下にある複数の組織間の比較分析、そしてある単独の組織の個別分析である。

はじめに、特定の業界を対象にしたマクロ的分析として医療業界における医療会計システムの制度化（Covalesski et al. 1993）、パブリックセクターにおける多元的業績評価の制度化（Brignall and Modell, 2000）があり、また不特定の業界を対象にしたマクロ的分析として予算管理の制度化（Abernethy and Chua, 1996）、ABC の制度化（Granlund and Lukka, 1998）、ERP と管理会計担当者の役割の制度化（Granlund and Malmi, 2002）がある。Abernethy and Chua（1996）は、さらに制度的環境によって組織は戦略的対応に迫られる（Oliver, 1991）、マネジメント・コントロール・システムの設計にも影響を与えることを明らかにしている。興味深い点として、Covalesski ほか、Abernethy と Chua、Granlund と Lukka の研究は制度的環境の影響が調査対象の制度的変化を説明することに有用であるとしているのに対し、Granlund と Malmi の研究ではその有用性は必ずしも高くはないと結論づけられていることである⁽⁶⁾。その理由について Granlund and Malumi（2002）は、管理会計技法は「完全無欠（perfect）」ではなく、ERP システムの導入が従来の業務を大きく変更するには至らなかったとしている（p.313）。このことから、管理会計技法の有用性が制度的環境の影響力に何らかの影響を与えることが考えられる。

つぎに、同じような状況下にある複数の組織を対象にした比較分析として国有企業 2 社の予算管理の制度化（Alam, 1997）、4 つの自治体（各 2 自治体が類似の状況）のニュー・パブリック・マネジメントの制度化（Lapley and Pallo, 2000）、2 つの自治体の業績評価の制度化（Rautiainen, 2010）の研究があ

る。共通した結論として、類似の状況下にあっても制度的環境に対する組織の対応は多様化しているということがあげられる。これは、制度的環境の影響を解釈するうえで、組織を取り巻く社会的文脈の多様性に依存するからである。たとえ同じような状況下で同一の管理会計技法を採用していても、組織ごとで慣習や組織文化といった社会的文脈が異なれば、当然その制度化プロセスの解釈も異なるのである。

つづいて、ある単独の組織における管理会計技法の制度化に関してシングル・ケース・スタディを用いた個別分析である。具体的には、大学における予算管理の制度化 (Covaleski and Dirsmith, 1988)、保険機関における責任会計の制度化 (Lapsley, 1994)、警察署における予算管理の制度化 (Collier, 2001)、医療機関における業績評価の制度化 (Modell, 2001)、通信会社におけるABCの制度化 (Major and Hopper, 2005)、石油精製会社におけるバリュー・ベースト・マネジメントを用いた業績評価の制度化 (Siti-Nabiha and Scapens, 2005)、電力会社における会計情報システムの制度化 (Tsamenyi et al., 2006)、医薬品関連子会社のマネジメント・コントロール・システムの制度化 (Dambrin et al., 2007) である。これらの研究の特徴は、新たな管理会計技法の導入に対して制度的環境が外的プレッシャーとして組織に影響を与え、組織の内部ではいかなる対応を起こしているのかを各ケース個別の社会的文脈に従って解釈を試みていることにある。

以上の先行研究のレビューから、NISの理論を共通して適用しながらも多様な解釈がみられた。では、NISが主張する制度的環境による同型性を管理会計研究ではどのように考えればよいのだろうか。結論からいえば、管理会計技法の制度化について表層的レベルと深層的レベルによってその解釈に差が出てくると考えられる。管理会計技法の普及に関するマクロ的分析では、導入組織間での制度化を組織の表層的レベルで捉える傾向にある。すなわち、研究対象とする管理会計技法の利用有無を確認し、その事実が制度的環境の影響を受けど

のような経緯で生成したのかを解明するのである。このことから、表層的レベルでの解釈は、管理会計利用という事実が目向けられ、同一の制度的環境下で複数の組織によって利用されていることが発見されれば、管理会計技法の同型性が示されることになる。

それに対して、複数の組織間の比較分析や単独の組織の個別分析では、導入組織間での管理会計技法の制度化を各組織の深層レベルにまで踏み込んで考察する。その際、制度的環境による影響が各組織に固有な社会的文脈のなかで解釈するよう配慮されるのである。したがって、複数の組織間での管理会計技法の比較分析では、同型性の発見ではなく、むしろ同様な制度的環境下で同一の管理会計技法を導入していても多様な制度化プロセスを観察することに主眼があり、単独の組織における個別分析では一層その傾向が強まるのである。

最後に、OIEを理論的根拠とした Burns and Scapens (2000) のフレームワークと NIS の併用可能性⁽⁷⁾について検討する。前述したように、双方の理論を積極的に併用している研究として Siti-Nabiha and Scapens (2005) がある。彼らは、新しい業績評価の導入というケース・スタディのなかで、制度的環境からの影響に対して組織がどのような行動をとるかという点において NIS で解釈し、さらに組織内部での制度的変化を Burns and Scapens (2000) のフレームワークを用いて説明しよう試みている。OIE と NIS はその理論的背景が異なることは既に述べたが、この両者を併用することに問題はないのだろうか。とくに、Siti-Nabiha and Scapens (2005) が主張するように Burns と Scapens のフレームワークに外在的な制度的環境の視点が欠けているという理由で NIS の理論が補完的役割を果たすといえるのだろうか。

確かに、Burns and Scapens (2000) は同フレームワークには十分な外在的な制度的側面を考慮できていない (p.22) と認めているが、NIS によってその点をカバーすることは解釈をかえって混乱させる危険性もある。とくにフレームワークのなかでは、制度と行為の間をルールやルーチンによってつながりを

説明することに主眼がある。もちろん、フレームワークを構成する要素が外部の制度的環境に影響を受けることは十分に考えられるが、ルール、ルーチン、行為というレベルにまでその影響を考察し信頼性の高い説明を提供することは極めて困難である。NISを適用した先行研究でも深層レベルにまで分析対象が入り込んでいたが、そのレベルとBurnsとScapensのフレームワークでいう組織内のレベルでは圧倒的に後者のほうが行為まで分析対象としている点で「ミクロ」である。このことは、同フレームワークを採用している研究で研究方法が「ミクロプロセス」(たとえば, Soin et al., 2002; Sharma et al., 2010など)と呼称されていることから分かる。ただし、本稿の主張は決して併用を否定するものではない。併用の際の混乱をあらかじめ回避するために、どのレベルまで何の理論によって明らかにしようとするのかを言明する措置の必要性和、理論ごとの考察でその説明が非常に長く複雑なものになる可能性を予め考慮することが重要であると考ええる。

4. 管理会計の制度化と正当化

最後に残された論点として、管理会計技法の制度化プロセスにおける管理会計利用の正当化について論じる。制度的変化のなかで、管理会計技法が自明視されるということが正当化という概念によってどのような説明が可能なのかを検討することは、本研究の目的にも合致するからである。

「正当性 (legitimacy) / 正当化 (legitimization)」という概念は、マックス・ウェーバーが社会学者として最初に明示したといわれている (Scott, 2014)。その定義について Suchman (1995) は「正当性とは、ある実体の行為が社会的に構造化された規範、価値、信念、定義というシステムのなかで、望ましい、好意的もしくは適切であるという一般的な認識あるいは前提を意味する」(p.574) と述べている。Suchman は正当性概念について先行研究を丹念にレビューし、大きく3つの構成概念を抽出している。実践的 (pragmatic) 正当性、

倫理的 (moral) 正当性および認知的 (cognitive) 正当性である。実践的正当性は、組織に直接関わってくる人々の利己的な計算 (打算) に依存している。倫理的正当性は、組織や行為の肯定的で規範的な評価を反映している。認知的正当性は、自明視された文化的価値に基づいて必要もしくは不可避免的なものとして組織に受け入れられる。各正当性の特徴は、実践的正当性が個人の利益によって導かれるのに対して、倫理的正当性は社会的な規範を表し、認知的正当性は自明視された組織の文化的側面から形成されるといえる。

それに対して、Scott (2014) は、規制的支柱 (regulative pillar)、規範的支柱 (normative pillar)、文化認知的支柱 (cultural-cognitive pillar) が正当性の基盤を提供する (p.74) と述べている。Scott によれば、「制度とは、規制的、規範的、文化認知的要素から構成され、関連性のある活動と資源を伴って、社会に安定性と意味をもたらす」(2014, p.56) ことから、各支柱は制度を構成する要素であると同時に正当性の基盤をも成すという⁽⁸⁾。規制的支柱はルールへの準拠によって、規範的支柱は正当性を評価するための倫理的基盤の提供によって、文化認知的支柱は条件、関連体系、個人の役割や組織の構造などに関する共通の定義に従うことによって組織の正当化 (legitimization) を生成する。

Scott は Suchman が示した正当性の定義を引用しながらも、正当性の基盤となる3つの支柱に目を向けることによって、Suchman と異なったアプローチによって正当性を多角的に捉えようとしていることがわかる。両者の分析視角は社会的規範と組織文化を含んでいる点で共通している。しかし、両者の相違点は Suchman が個人の利益を取り上げているのに対し、Scott は規制 (社会的なルールや業界の決まりなど) に着目していることがあげられる。管理会計技法の制度化では、個人の利益という視点よりも規制 (特定の業界や組織間で用いられる管理会計システムなど) の視点を取り入れることが、分析視座としての有用性も高いといえる。また、規制をはじめとした制度的環境は NIS を適用した管理会計研究でもみられたように、表層的レベルから深層的レベル

にまで影響を及ぼす。そこで、Scott の3つの支柱に依拠することによって、制度的環境の影響を幅広いレベルで解明していくことができると考えられる⁽⁹⁾。

では、Scott の3つの支柱に依拠し、管理会計利用の正当性もしくは正当化をどのように解釈することが可能であろうか。Scott が示す規制的、規範的、文化認知的支柱で生成される正当性には特徴がみられる。はじめに、規制的支柱では、対象とする組織がいかなる権限の範囲で拘束されているのか、法律や規制の施行は強制力があるのかどうかなどを明らかにすることがあげられる (Scott, 2014, p.191)。たとえば、制度的環境のなかで業界のルールや規制の変更によって、組織は否応なしに従わざるをえない場合がある。Dimaggio and Powell (1983) は強制的プレッシャーと表現しているが、まさに組織が半ば強制的に従う状況を指している。NIS ではマクロ的視点に傾斜する傾向にある (佐藤・山田, 2004, p.240) が、すでに述べたように管理会計研究では、管理会計技法やその利用の変化を通じて制度的環境が組織のより深層的レベルへ及ぼす影響を明らかにしてきている。たとえば、買収された企業が親会社の会計情報システムを強制的に導入する事例 (Tsamenyi et al. 2006) では、パワーのある組織がそれに従う組織に対して管理会計技法とその利用に対して同型化するプレッシャーを与えていることを明らかにしている。その場合、後者の組織における管理会計利用の正当化は規制的支柱から解釈することが可能であると考えられる。

つぎに、規範的支柱では、専門機関による証明や認可、公共メディアによる意見、学校や規制機関のような組織による支持などの存在を明らかにすることがあげられる (Scott, 2014, p.191)。たとえば、TQM を導入する際に大学関係者をコンサルタントとして、また国の機関から品質管理の推進役として組織に招き、TQM の制度化を描出する事例 (Sharma et al., 2010) がある。Sharma らの研究では当初は制度的対立が生じていたが、信用力のある外部組織の存在により、組織のなかで次第に TQM 利用が正当化されていくことが解明されて

いる。彼らの発見事項について規範的支柱から解釈することが可能であるといえる。

最後に、文化認知的支柱では、システムの意味づけやイデオロギーの正当化における変化を測定するためにアーカイバルデータを利用することがあげられる (Scott, 2014, p.190)。たとえば, Quinn (2013) は100年以上に及ぶ組織のアーカイバルデータをもとに、管理会計利用の制度的変化にともないルールとルーチンがどのように変化したのかを明らかにしている。具体的な資料は、会計帳簿および取締役会の議事録と報告書であり、信頼性の高い情報に基づきルーチンにおける会計情報の利用を深く調査している。これによって、利用されている会計情報の意味づけの変化を説明することができ、文化認知的支柱から解釈することが可能である。

5. 結論と課題

本研究は、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を明らかにするために、管理会計分野を主とした先行研究をレビューした。管理会計研究で主に採用されてきた制度論の理論的基盤は、旧制度派経済学 (OIE) をベースとした Burns and Scapens (2000) のフレームワークと新制度派社会学 (NIS) が主要なものであった。前者は組織内の制度と行為のつながりを解明するためのミクロ的分析という特徴を有しているのに対し、後者は制度的環境による組織の同型性を解明するためのマクロ的分析 (表層レベルから深層レベルまでの影響を含む) という特徴を有している。

では、改めて管理会計研究に制度論的パースペクティブを適用する意義はどこにあるのだろうか。冒頭でも触れたように管理会計の変化を研究する上では、制度論をとくに適用していない諸研究も複数存在する。しかし、行為者が変化に対してどのような行動をとるかをより現実在即して解釈するには、社会的文脈に組み込まれたものとして理解する必要がある、そのためには理論的基

盤に基づく解釈が求められる。それに対して、制度論的パースペクティブを採用した研究は、変化を制度化プロセスとしてみなし社会的文脈に組み込まれたものとして解釈しようと試みている。したがって、管理会計の変化を研究する上で制度論的パースペクティブは単なる変化プロセスの記述ではなく、社会的文脈に組み込まれた変化と行為者の対応を描出するための方法論を提供しており、この点に意義を見いだすことができる⁽¹⁰⁾。

結論として、管理会計研究で制度論的パースペクティブを採用することは、採用する理論的基盤や分析レベルに応じて社会的文脈に根ざした多様な解釈が可能となるという貢献が期待できる。適切な理論に基づき解釈の信頼性 (authenticity) および妥当性 (plausibility) を高めることが重要であるが (Lukka and Modell, 2010)、安易な理論の適用はそれらを損なう危険性がある。社会的文脈を分析対象とすることは曖昧模糊とした現実を描出することであり、研究者による解釈の恣意性を強めてしまうことも危惧される。多様な解釈の信頼性および妥当性を高めるために、採用した制度論の特性に基づいて理論的基盤の背景や特徴を十分に理解した上で研究対象を分析することが重要となる。

課題として、制度論的パースペクティブに基づく管理会計研究が管理会計への貢献をどの程度志向しているのかという問題がある。本稿で取り上げた先行研究の多くは管理会計分野の学術誌に掲載された論文であるが、その貢献が制度論への理論的貢献を志向している含みがあることも否定できない。管理会計研究者が制度論を採用する場合、管理会計への貢献を第一とすれば、どのような点に配慮する必要があるのだろうか。考えられるひとつの姿勢として、制度的環境において管理会計の制度化を解釈する上で、より管理会計技法の仕組み (会計情報の収集・測定・評価のメカニズムなど) に焦点を当てることが求められるといえる。

また、個別の研究課題として、制度的アントレプレナー (Beckert, 1999)、

制度的対立 (Seo and Creed, 2002), カップリング概念 (Weick, 1976) などの検証があげられる。制度的アントレプレナーに関する研究について、本稿では Sharma et al. (2010) をあげた。制度化プロセスにおいて制度化を媒介する人 (carrier) が制度化そのものに大きな影響を与えることが考えられることから、管理会計の制度化に制度的アントレプレナーがどのような影響を与えるかを明らかにすることが求められる。

制度的対立について、Burns et al. (2003) や Burns and Baldvinsdottir (2005) を取り上げレビューした。先行研究では、旧制度と新制度の対立に焦点が当てられていたが、組織に存在する複数の制度間の対立などについても考察していく必要がある。複数の管理会計技法を利用している場合に生じる制度的対立や財務会計システムと管理会計システムとの間に生じる制度的対立などの問題も重要な検討課題である。

最後に、本稿の先行研究では触れなかったがカップリング概念の解釈についても課題がある。カップリング (coupling) は独立したある要素と別の要素の結びつきを示した用語であり (Weick, 1976), 結びつきの強い程度の順に、タイト (tight) カップリング, ルース (loose) カップリング, ディ (de) カップリングと呼称される。たとえば、制度化プロセスの中でルールとしての管理会計がルーチンとどのようなカップリング状態にあるかを解明する研究 (Lukka, 2007; Lautiainen, 2010など) が存在する。カップリングの程度は極めて曖昧であり概念の精緻化を図っていくことが第一に求められるが、管理会計研究では制度的環境に対して管理会計技法がどの程度カップリングであるかを検討することが期待される。

【謝辞】

本稿は、草稿の段階で長崎大学経済学部佐藤秀典准教授より組織論の観点から貴重なコメントを頂戴した。ここに深く感謝申し上げる。ただし、本稿の文

責はすべて執筆者にある。

【付記】

本稿は科学研究費（若手(B)課題番号：25870522），平成25年度長崎大学高度化推進経費，およびメルコ学術研究助成の研究成果の一部である。

注(1) 新制度派社会学は新制度派組織論などと呼称される場合もあるが，本稿では新制度派社会学に統一する。

(2) 主要な学術誌として，*The Accounting Review (TAR)*, *Management Accounting Review (MAR)*, *Journal of Management Accounting Review (JMAR)*, *Accounting, Organizations and Society (AOS)*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal (AAA)* を取り上げている。なお，*TAR* には本研究の趣旨に該当する論文はないと判断している。また，主要な学術雑誌以外にも個別に重要性が高いと判断した論文について，本稿ではあえてリストに入れている。たとえば，Covaleski and Dirsmith (1988) や Burns and Baldris (2005) などである。また，Burns et al. (2003) は管理会計の学術誌ではないが，制度論的パースペクティブを採用したケース・スタディが豊富な資料（ペーパーブック）のため，あえて追加している。

(3) 管理会計の変化について，そもそも「変化」とは何を指すのかという点は Quattrone and Hopper (2001) や Busco et al. (2007) で深く議論されている。

(4) 制度的変化 (institutional change) という用語は Burns and Scapens (2000) をはじめ多くの文献にみられる。

(5) 吉田 (2012, pp.25-26) でもその点について若干触れている。

(6) なお，Brignall and Modell (2000) は仮説構築を目的とした研究であり，制度論の有用性までは検証されていない。

(7) Scott (2014) は旧制度派経済学 (OIE) の特徴は，新制度派経済学に対してよりも新制度派社会学 (NIS) に親和性があると指摘している。

(8) なお，Scott (2014) は Scott (1995) の最新版（第4版）であり，制度の定義について初版 (1995) では本文の定義を含めて複数の要件とともに併記されているが，第2版 (2001) 以降，第3版 (2008) と本文の定義のみが示されていることを付言しておく。

(9) たとえば，Järvenpää (2009) は，Scott の3つの支柱を分析視座として採用し，制度的環境が与える影響を支柱ごとに整理し管理会計変化の正当化の説明を試みている。

(10) とくに Burns and Scapens (2000) は，曖昧で複雑な社会的文脈を分析する視座として，ルールとしての管理会計と，ルーチンとしての管理会計実践というシンプルなフレームワークを提供した功績は管理会計研究にとってきわめて大きい。

【参考文献】

- Abernethy, M. A. and W. Chua (1996) "Afield Study of Control System "Redesign": The Impact of Institutional Processes on Strategic Choice," *Contemporary Accounting Research*, Vol.13, No.2, pp.569-606.
- Alam, M. (1997) "Budgetary Process in Uncertain Contexts: A Study of State-owned Enterprises in Bangladesh," *Management Accounting Research*, Vol.8, pp.147-167.

- Barley, S. R. and P. S. Tolbert (1997) "Institutionalization and Structuration: Studying the Links between Action and Institution," *Organization Studies*, Vol.18, No.1, pp.93-117.
- Baxter, J. and W. F. Chua (2003) "Alternative Management Accounting Research: Whence and Whither," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.28, pp.97-126.
- Beckert, J. (1999) "Agency, Entrepreneurs, and Institutional Change. The role of Strategic Choice and Institutionalized Practices in Organizations," *Organization Studies*, Vol.20, No.5, pp.777-799.
- Brignall, S. and S. Modell (2000) "An Institutional Perspective on Performance Measurement and Management in the 'New Public Sector'," *Management Accounting Research*, Vol.11, pp.281-306.
- Burns, J. (2000) "The Dynamics of Accounting Change Inter-play between New Practices, Routines, Institutions, Power and Politics," *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol.13, No.5, pp.566-596.
- Burns, J. and J. Vavio (2001) "Management Accounting Change," *Management Accounting Research*, Vol.12, pp.389-402.
- Burns, J., M. Ezzamel and R. Scapens (2003) *The Challenge of Management Change: Behavioural and Cultural Aspects of Change Management*, CIMA publications.
- Burns, J. and R. W. Scapens (2000) "Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework," *Management Accounting Research*, Vol.11, pp.3-25.
- Burns, J. and G. Baldvinsdottir (2005) "An Institutional Perspective of Accounts' New Roles: The Interplay of Contradictions and Praxis," *European Accounting Review*, Vol.14, No.4, pp.725-757.
- Busco, C., P. Quattrone, and A. Riccaboni (2007) "Management Accounting Issues in Interpreting its Nature and Change," *Management Accounting Research*, Vol.18, pp.125-149.
- Coad, A. F. and J. Cullen (2006) "Inter-organisational Cost Management: Towards an Evolutionary Perspective," *Management Accounting Research*, Vol.17, pp.342-369.
- Cobb, I., C. helliar, and J. Innes (1995) "Management Accounting Change in a Bank," *Management Accounting Research*, Vol.6, pp.155-175.
- Collier, P. M. (2001) "The Power of Accounting: A Field Study of Local Financial Management in a Police Force," *Management Accounting Research*, Vol.12, pp.465-486.
- Covaleski, M. A. and M. W. Dirsmitz (1988) "An Institutional Perspective on the Rise, Social Transformation, and Fall of a University Budget Category," *Administrative Science Quarterly*, Vol.33, pp.562-587.
- Covaleski, M. A., M. W. Dirsmitz, and J. E. Michelman (1993) "An Institutional Theory Perspective on the DRG Framework, Case-Mix Accounting Systems and Health-Care Organizations," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.18, No.1, pp.65-80.
- Dambrin, C., C. Lambert, and S. Sponem (2007) "Control and Change: Analysing the Process of Institutionalisation," *Management Accounting Research*, Vol.18, pp.172-208.
- 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.
- Goretzki, L., E. Strauss, and J. Weber (2013) "An Institutional Perspective on the Changes in Management Accountants' Professional Role," *Management Accounting Research*, Vol.24, pp.41-63.
- Granlund, M. and K. Lukka (1998) "It's a Small World of Management Accounting Practices," *Journal of Management Accounting Research*, Vol.10, pp.153-179.
- Granlund, M. and T. Malmi (2002) "Moderate Impact of ERPS on Management Accounting: A Lag or Permanent Outcome?" *Management Accounting Research*, Vol.13, pp.299-321.

- Innes, J. and F. Mitchell (1990) "The Process of Change in Management Accounting: Some Field Study Evidence," *Management Accounting Research*, Vol.1, pp.3-19.
- Järvenpää, M. (2009) "The Institutional Pillars of Management Accounting Function," *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol.5, No.4, pp.444-471.
- Johansson, I. and G. Baldvinsdottir (2003) "Accounting for Trust: Some Empirical Evidence," *Management Accounting Research*, Vol.14, pp.219-234.
- Kasurinen, T. (2002) "Exploring Management Accounting Change: The Case of Balanced Scorecard Implementation," *Management Accounting Research*, Vol.13, pp.323-343.
- Lapsley I. (1994) "Responsibility Accounting Revived? Market Reforms and Budgetary Control in Health Care," *Management Accounting Research*, Vol.5, pp.337-352.
- Lapsley, I. and J. Pallot (2000) "Accounting, Management and Organizational Change: A Comparative Study of Local Government," *Management Accounting Research*, Vol.11, pp.213-229.
- Lukka, K. (2007) "Management Accounting Change and Stability: Loosely Coupled Rules and Routines in Action," *Management Accounting Research*, Vol.18, pp.76-101.
- Lukka, K. and S. Modell (2010) "Validation in Interpretive Management Accounting Research," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.35, pp.462-477.
- Major, M. and T. Hopper (2005) "Managers Divided: Implementing ABC in a Portuguese Telecommunications Company," *Management Accounting Research*, Vol.16, pp.205-229.
- 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.
- Modell, S. (2001) "Performance measurement and Institutional Process: A Study of Managerial Responses to Public Sector Reform," *Management Accounting Research*, Vol.12, pp.437-464.
- Oliver, C. (1991) "Strategic Responses to Institutional Process," *Academy of Management Review*, Vol.16, No.1, pp.145-179.
- Quattrone P. and T. Hopper (2001) "What does Organizational Change Mean? Speculations on a Taken for Granted Category," *Management Accounting Research*, Vol.12, pp.403-435.
- Quinn, M. (2013) "Stability and Change in Management Accounting over Time: A Century or so of Evidence from Guinness," *Management Accounting Research*, in press.
- Rautiainen, A. (2010) "Contending Legitimations: Performance Measurement Coupling and Decoupling in two Finnish Cities," *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.23, No.3, pp.373-391.
- Ribeiro, J. A. and R. W. Scapens (2006) "Institutional Theories in Management Accounting Change: Contributions, Issues and Paths for Development," *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol.3, No.2, pp.94-111.
- Scapens, R. W. (1994) "Never Mind the Gap: Towards an Institutional Perspective on Management Accounting Practice," *Management Accounting Research*, Vol.5, pp.301-321.
- Scott, W. R. (1995) *Institutions and Organizations*, Sage Publications. (河野昭三・板橋慶明訳 (1998) 『制度と組織』 税務経理協会.)
- Scott, W. R. (2001) *Institutions and Organizations*, 2nd ed., Sage Publications.
- Scott, W. R. (2008) *Institutions and Organizations: Ideas and Interests*, 3rd ed., Sage Publications.
- Scott, W. R. (2014) *Institutions and Organizations: Ideas, Interests, and Identities*, 4th ed., Sage Publications.
- Seo, M. and W. E. D. Creed (2002) "Institutional Contradictions, Praxis, and Institutional Change: A Dialectical Perspective," *Academy of Management Review*, Vol.27, pp.222-247.

- Sharma, U., S. Lawrence, and A. Lowe (2010) "Institutional Contradiction and Management Control Innovation: A Field Study of Total Quality Management Practices in a Privatized Telecommunication Company," *Management Accounting Research*, Vol.21, pp.251-264.
- Soin, K., W. Seal, and J. Cullen (2002) "ABC and Organizational Change: An Institutional Perspective," *Management Accounting Research*, Vol.13, pp.249-271.
- Siti-Nabiha, A. K. and R. W. Scapens (2005) "Stability and Change: An Institutional Study of Management Accounting Change," *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.18, No.1, pp.44-73.
- Suchman, M. C. (1995) "Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches," *Academy of Management Review*, Vol.20, No.3, pp.571-610.
- Tsamenyi, M., J. Cullen, J. M. G. González (2006) "Changes in Accounting and Financial Information System in a Spanish Electricity Company: A New Institutional Theory Analysis," *Management Accounting Research*, Vol.17, pp.409-432.
- Weick, K. (1975) "Educational Organizations as Loosely Coupled Systems," *Administrative Science Quarterly*, Vol.21, pp.1-19.
- 浅田拓史 (2012) 「管理会計変化研究の対象の概念規定に関する考察—その曖昧性と多様性—」『原価計算研究』 Vol.36, No.1, pp.154-163.
- 浅田拓史・吉川晃史・上總康行 (2013) 「日本電産株式会社の経営改革と管理会計—知識創造理論の視点から—」『管理会計学』 Vol.21, No.21, pp.41-60.
- 近藤隆史・吉田栄介 (2005) 「制度論的パースペクティブに基づく原価企画の導入と変更の経時的ケース研究」『会計』 Vol.167, No.3, pp.409-422.
- 佐藤郁哉・山田真茂留 (2004) 『制度と文化 組織を動かす見えない力』日本経済新聞出版社.
- 鈴木新 (2011) 「バリューエンジニアリングの正統性—原価企画の社会的分析に向けて—」『メルコ管理会計研究』 Vol.4, No.1, pp.13-22.
- 吉田栄介 (2012) 『原価企画能力のダイナミズム』中央経済社.

【付録】

制度論的パースペクティブに基づく管理会計研究の一覧

研究者	雑誌	研究の対象	理論と フレームワーク	主なキーワード	研究方法	概要
Covalesski and Dirsmith (1988)	ASQ	予算管理	NIS	パワー、利己主義、タウトカップリング(社会システムとしての大学)	ケース・スタディ(米国、ウィスコンシン大学)	ウィスコンシン大学の経営危機において、予算がどのように許容されたのかを制度化プロセスから明らかにする。大学内および、州政府と同大学との社会的相互作用がパワーと利己主義の観点から制度化に影響を与える。
Covalesski et al. (1993)	AOS	米国医療業界の診断群別分類システム (diagnosis related groups: DRG, 診断科目別標準定額料金決定システム), 診断群別会計 (case-mix accounting)	NIS (アウトカムとプロセス)	パワー、ディカップリング	制度の考察 (米国、医療業界)	DRG および診断群別会計は社会的に受け入れられ、制度化のルールや期待と一致し、終わりのない (継続的な) プロセスである。制度論的パースペクティブは DRG と診断群別会計の発展と実行に大きな洞察をもたらした。
Lapsley (1994)	MAR	英国国民保険サービス (NHS) における責任会計	NIS	正当性、神話	長期的ケース・スタディ: 10年以上におよぶ NHS への調査	NHS における責任会計は意図されたようには機能しておらず、神話としてみなすことができる。その一方で、責任会計によって組織内で会計人による言語や技法が支配的となっている。
Abernethy and Chua (1996)	CAR	新しい会計コントロール (財務的責任、説明責任を明確にした予算管理)	資源依存理論 NIS: 強制的・模倣的・規範的同型化), Oliver (1991) の戦略的対応	組織のコントロール・ミックス、技術的環境と制度的環境、パワー、正当性	長期的ケース・スタディ: 6年間のファイナルドスタディを含む11年間のデータ収集 (豪州、公立教育病院)	会計コントロールがコントロール・パッケージのひとつとしてどのように機能するか、また制度的環境とコントロール・パッケージのデザインがどのような関係にあるかを明らかにする。制度的環境 (プレッシャー) が組織の戦略とコントロール・ミックスに影響を与える。

Alam (1997)	MAR	予算管理	コンテンジェンシー理論, NIS	不確実性	比較ケース・スタディ: バングラデシュ国有企業 (砂糖・ジュート) 2社	予算管理の不確実性が高いほど、外部の制度的機関と関係を築く傾向にある。その場合、予算は日常業務とあまり結びつきがない。
Granlund and Lukka (1998)	JMAR	管理会計 (ABC)	NIS, 管理会計実践のドライバー (経済的プレッシャー, 強制的プレッシャー, 規範的プレッシャー, 模倣のプロセス)	同型化	ケース・スタディ: フィンランド企業6社	現代の管理会計実践のグローバルな同型化と多様性について、マクロ的な観点から解明する。また、そのドライバーとして経済的プレッシャー、強制的プレッシャー、規範的プレッシャー、模倣のプロセスが作用していることを示唆する。
Brignall and Modell (2000)	MAR	パブリックセクターにおける業績評価	NIS	制度的プレッシャー, 正当性, カップリング	仮説の構築: パブリックセクターにおける業績評価に用いていることで多様なステークホルダーの影響を反映させることができる。今後の経験的研究のためとができる。今後の経験的研究のための布石として5つの仮説を構築する。	
Burns (2000)	AAA	新しい会計技法 (原価情報など)	OIE (Burns and Scapens (2000) に基づく), プロセスアプローチ (過去, 現在, 未来を通じて徐々に展開される変化の時間的側面を解明すること)	政治, パワー (資源への権限, 意思決定権限, 意味づけへの権限), 変化	長期的ケース・スタディ: 5年間 (英国, 化学製品企業)	会計実践, ルーチン, 制度, パワー, および政治という要素間の相互作用に基づき、会計変化プロセスのダイナミクスを明らかにする

Lapsley and Pallot (2000)	MAR	ニュー・パブリック・マネジメント (NPM)	NIS	同型化, 正当化	比較ケース・スタディ: (スコットランド2, ニュージーランド2, 地方自治体)	4つの自治体がNPM導入による変化を明らかにするために, 比較ケース分析を行う。結果から, 制度的プレッシャーに対して, それぞれ異なった対応 (構造的, 手続的, 参加的, 市場志向的) をとっていた。また, 組織構造や会計実践の同型化にも差があり, マネジメントスタイルや実践に多様性がみられた。
Collier (2001)	MAR	予算管理	NIS	パワー, ルーシング	長期的ケース・スタディ: 5年間 (警察署)	説明責任とオペレーションの間の関係性はルースカッピングである。予算管理は説明責任を求める一方で, オペレーションレベルの技術的業務を支援できるよう資源配分の意思決定を可能にしている。
Modell (2001)	MAR	業績評価	NIS, Oliver (1991) のフレームワーク	正当性, 効率性	ケース・スタディ: 1年超 (ノルウェー, 医療機関)	医療機関の業績評価の変化に対してシニアマネジャーと専門スタッフがどのような対応を示すかについて, 新制度派理論を用いて明らかにした。ケースから, DRGベースの業績評価はシニアマネジャーの正当性の追求と効率性の強化をとにもたらすことが明らかとなり, この結果は Oliver (1991) の仮説を支持することになった。
Granlund and Malmi (2002)	MAR	ERP, 管理会計担当者の役割	NIS	(管理会計の) 影響	比較ケース・スタディ: 2年間 (フィンランド企業10社)	ERPの導入が管理会計と管理会計担当者の業務にどの程度影響を与えたかを検証する。結論として, その影響は小さいことが明らかとなった。また, 会計変化研究における制度論の説明力が必要しも大きくないことを示す。

Soin et al. (2002)	MAR	ABC	OIE (Burns and Scapens (2000) に基づく)、プロセスアプローチ、分類：公式的变化、一非公式的变化、革新的変化—進化的変化、後退的变化—進歩的变化	組織変化、チェーン・ジュエーション	長期的ケース・スタディ：2年間（英国、多国籍銀行）	制度論を用いて組織変化における管理会計の役割を解釈する。とくに、組織のミクロプロセスを説明する。
Burns et al. (2003)	<i>Paper Book published by CIMA</i>	EVA, 業績評価など	OIE (Burns and Scapens (2000) に基づく)	変化（革新的・進化的）、抵抗	ケース①3年間、英国、小売業（EVA）；ケース②5年間、英国、化学（会計技法）；ケース③イタリヤ、GE による買収（業績評価）；ケース④多国籍、製造業（会計情報システム）	Burns and Scapens のフレームワークをベースに管理会計変化研究に関するケース・スタディを整理する。4つのケースのうち、ケース①と②は変化への失敗事例であり、変化への抵抗などが主な理由。ケース③と④は成功事例であり、③は革新的（revolutionary）変化であり④は進化的（evolutionary）変化を遂げていることを説明する。
Johansson and Baldvinsdotir (2003)	MAR	業績評価	OIE, 制度化プロセス (Burns and Scapens (2000) を修正、組織の原理原則をルールとルーチンにコード化、行為の規定、再生産、制度化)	会計ルーチン、信頼、トラストキヤリアー（信頼の媒介者）	長期的ケース・スタディ：4年間（スウェーデン、2社：コンサルティング企業・製造企業）	制度化プロセスにおいて、信頼の役割を説明することが可能である。行為の規定は、信頼、透明性、実現、相互依存のプロセスによって構成される。会計ルーチンは信頼の媒介者による貢献なくして変化し得ない。情報が業績評価のために用いられるならば、会計人および会計数値への信頼が必要である。

Burns and Baldvinsdottir (2005)	EAR	管理会計担当者の役割 (新たなチーム / プロセス志向: ハイブリッド)	OIE (Burns and Scapens (2000) に基づく)	制度的対立と慣習 (Seo and Creed, 2002) に基づく)	長期的ケース・スタディ: 5 年間 (英国, 多国籍医薬品企業)	Seo and Creed (2002) の制度的対立と慣習の関係について, ケース・スタディを用いて検証。役割の変化は, 制度に組み込まれたものと行動の変化との関係性を調和させること, またより包括的な制度的変化の視点を用いることで解釈できる。
Major and Hopper (2005)	MAR	ABC	NIS, 労働プロセス理論	同意, 抵抗	ケース・スタディ: 1 年間 (ポルトガル, 通信サービス会社)	ケースでは ABC の導入に対して, 製造部門以外では成功したが, 製造部門のエンジニアは抵抗をみせた。その理由として, 目的に対するコンセンサスが得られなかったことにある。製造部門の従業員の特徴として, 物量志向, 製造としての立場, 専門間の対立, 自己意識の高さがあげられる。ABC の導入は業務レベル, 全社レベルで多様であり, 労使関係や労働者の抵抗が主要な問題となる。
Siti-Nabitha and Scapens (2005)	AAA	バリュエーション・パフォーマンス・マネジメントを用いた業績評価 (新しい KPI の導入)	OIE (Burns and Scapens, 2001) に基づく), 新制度派理論, プロセス・アプローチ	安定, 変化, 正当性, デイカッピング	長期的なケース・スタディ: 5 年間 (東南アジア, 石油精製会社)	Burns and Scapens のフレームワークに外部の制度による影響を加味して考察した。既存の制度の製品志向と新たに導入した VBM の財務志向が相反するものであり, 新制度の表面的な安定化のために VBM は儀式的に利用された (また, 新しい KPI と業務レベルの活動はデイカッピングの状態であった)。しかし, この安定性こそが, 業績評価の中で新たな KPI 利用を促し, 戦略計画と日常業務を統合し, 制度の変化を容易にさせるものとなった。

Coad and Cullen (2006)	MAR	組織内および組織間コストマネジメント (活動基準原価管理: ABCM, BPR)	進化論, OIE (Burns and Scapens (2000) を修正)	制度化, ケイパビリティ (ルールやルーチン), 行為, 学習と変化	長期的ケース・スタディ: 5年間 (英国, 学校制服専門店)	組織内および組織間コストマネジメントの進化について, 制度化, ケイパビリティ, 学習と変化という概念を用いて解釈し, 進化は組織内から組織間 (または逆方向) へ発展していくことを明らかにする。
Tsamenyi et al. (2006)	MAR	会計および財務情報システム	NIS	市場の圧力, 組織内のパワー	長期的ケース・スタディ: 7年間 (スベイン, 電力会社)	規制緩和にともない買収された電力会社が親会社によって会計および財務情報システムをどのように変化させているかを調査。制度的環境 (制度のプレッシャー) は市場の圧力と組織内のパワーが相互作用していた。これらの作用が会計および財務情報システムの統合にどのような影響を与えるかを提示する。
Dambrin et al. (2007)	MAR	マネジメント・コントロール・システム	NIS, 制度化プロセス: 理念 (ideals), デイスクォース, 技法 (techniques), 内部化 (internalisation)	デイスクォース (言説, 談話), デイックアップリング	ケース・スタディ (フランス, 医薬品研究所の子会社)	制度化は理念, デイスクォース, 技法が一致してはじめて成り立つ。これらが不一致の場合, デイックアップリングとみなされる。不明瞭な理念, 矛盾する技法は組織において新たな制度的ロジックを実行し内部化することを容易にする。すなわち, 変化は矛盾する理念や技法を構築する。
Rautiainen (2010)	AAA	業績評価 (予算管理, ERP, BSC)	NIS (強制的・規範的・模倣的プレッシャー)	正当性, 制度的プレッシャー, ルールとルーチンのカッピング	比較ケース・スタディ: 1年間 (フィンランドの2つの東西都市)	組織に存在する多様な制度的プレッシャーが, 組織内に存在する複数の正当性の間に相反をもたらし可能性を指摘する。ケース・スタディから, 規範的プレッシャーに対して意思決定者の間に正当性の相反がある場合, ルールとルーチンの間にデイックアップリングを生じさせることを発見する。

Sharma et al. (2010)	MAR	TQM (民営化のなかで新しいMCSとして導入)	OIE (Burns and Scapens (2000)を修正), 制度的対立 (Seo and Creed (2002)に基づく), アントレプレナー性 (既存制度からの変化えによる), マネジャーの関係性 (Beckert (1999)に基づく)	制度的対立, 制度アントレプレナー	長期的ケース・スタディ: 6年間 (フィジー, 通信企業)	組織成員による TQM 実践の規定と再生産が TQM のルーチン化 (慣習化) を生む。制度的対立は変化プロセスのなかで手段的役割を果たす。制度的対立の影響を受けて, 事前に組み込まれたチャレンジメントは (制度アントレプレナーとして) 制度的変化を達成するために修正行動をとる。ケース組織のミクロプロセスを解明する。
Goretzki et al. (2013)	MAR	管理会計担当者の役割	制度論 (actor-driven institutionalisation: 行為者を介した制度化), 役割, institutional work, role identity, 変化	役割の変化, 正当性	ケース・スタディ: 約 9 ヶ月 (ドイツ, 製造企業)	新たな役割の制度化に向けて, institutional work として, 役割に対するアイデンティティの再構築と新たな役割の正当化が影響を与える。また, 組織内のレベルと制度的環境との結合が institutional work の形態として存在する。
Quinn (2013)	MAR	管理会計変化におけるルーチンとルーチン	OIE (Buns and Scapens (2000)を修正), 管理会計実践における制度化のフレームワーク (指示的ルーチンと行為遂行的ルーチンを提示)	指示的 (ostensive) ルーチン, 行為遂行的 (performative) ルーチン	ケース・スタディ: 長期的なアーカイバルデータの調査 (ギネスタ, ビール醸造企業)	ルーチンとルーチンは異なった概念である。管理会計の変化・不変においてルーチンはルーチンを考える上での出発点にすぎず, ルーチンこそ広く検討されるべき問題である。また, ルーチンをさらに細分化してみること (指示的もしくは行為遂行的ルーチンなど), より変化プロセスを詳細に分析できる。