

【研究ノート】

経営課題としての「組織変革」に対する管理会計の貢献可能性

伊藤 克容

1. 問題の所在

技術や顧客嗜好の変化など様々な要因によって、事業のライフサイクルには、一定の限界があると見るのが一般的である。事業自体をどう定義するかということ自体が容易ではない。ひとまず、事業のライフサイクルが有限であり、賞味期限があるとすれば、企業は一定のタイミングで事業構造を見直し、変化させた、新たな事業構造に合致したマネジメント・コントロールを構築しなければならない。これは容易ではなく、多くの企業が事業の成熟化とともに直面する問題である。

本稿では、組織変革（organizational change）を重要な経営課題として取り上げる。組織変革という問題に対して企業内部の管理会計システムがどのような役割を果たしうるかについて考察する。組織目標を達成するための諸方策・機構がマネジメント・コントロール（management control）であり、管理会計はその中核的に位置づけられる。

組織変革を要請されることからあきらかなように、組織目標は、けっして静態的なものではなく、時間の経過や環境の変化、競争相手の動向に応じて、絶えず変化する。その意味では、一定時点で適合的であった組織目標とマネジメント・コントロールとの関係は、組織目標の変化によって不適合になることがあり得る。不適合となったマネジメント・コントロールは、見直され、再編成されなければならない。その経路について、考察を加えるというのが、本稿の目的である。

従来までのマネジメント・コントロール研究動向を著者なりに整理すれば以下のように描写することができる。横軸は、コントロール手段の多様性の軸である。管理会計中心、会計データに関する議論に閉鎖される傾向のあったマネジメント・コントロールに関する研究が拡張され、ほかのコントロール手段との併用が想定されるようになった。縦軸は、組織目標の単純さのレベルを示している。当初、想定されていたのは、戦略的計画で所与とされた組織目標をオペレーショナル・コントロールの諸手段を活用して達成すればよいという状況であった（図表1）。

コントロール手段の選択肢の広がり		目標の複雑化
会計システム中心	会計システム+他のシステムの併用	
Anthony (1965) によるマネジメント・コントロールの概念化	組織文化マネジメントへの注目にもなるクラシカル・コントロール, 経営理念によるコントロールなどの包摂	単一目標
	マネジメント・コントロールの多様化と複雑化 <ul style="list-style-type: none"> ・ インタラクティブ・コントロールと4つのコントロール・レバー論 (Simons, 1995) ・ イネープリング・コントロール+強制的コントロール (Ahrens & Chapman, 2004 etc.) 	複数目標

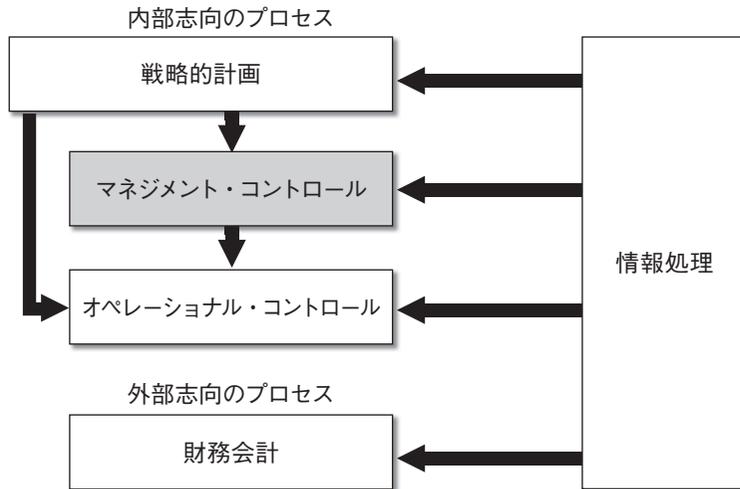
出所：著者により作成。

図表1 マネジメント・コントロール研究の発展動向

マネジメント・コントロールを最初に概念化し、普及させたAnthony (1965) では、マネジメント・コントロールは、数値によるコントロールを中心とした会計中心の機構として認識されていた。他のコントロール手段を完全に排除していたわけではないが、議論の中心は会計情報によるコントロールであった。あきらかに「マネジメント・コントロール≒管理会計」と想定されていたのである。その後、企業環境の変化にともない、次第に、会計数値によるコントロールだけでは適切に対応できない状況が数多く観察され、会計数値以外によるコントロール手段の重要性が注目されるようになった。(図表1のベクトル①)。経営理念、組織文化、各種手続き・社内規則なども大切なコントロール手段であると理解された結果、「マネジメント・コントロールは管理会計を含む様々なコントロール手段の集合体である」と認識されるようになった。マネジメント・コントロールは、多様な種類のコントロール手段のパッケージであり、それらをどのように組み合わせるのが効果的かと考える見方が支持されるようになった。

考察対象であるコントロール手段が多様化したのに加えて、マネジメント・コントロールに付与される目標自体も複雑化した。Anthony (1965) による有名なフレームワークでは、マネジメント・コントロールに期待された役割としては、戦略的計画(企業戦略)の効率的な実行という単一の目標しか想定されていなかった。その後、効率的な戦略の実施という最初の役割に加えて、新たな戦略機会の探索(インタラクティブ・コントロール)や業務ルーティンの改善(イネープリング・コントロール)などが目標に追加された(図表1のベクトル

ル②)。相反する2つの次元, 要素を追求しなければならない状況に直面しているのである。



出所：Anthony（1965）より作成。

図表2 生成当初のマネジメント・コントロールの概念

このような議論を前提に、組織変革の問題をマネジメント・コントロールの側からアプローチすることを構想した。

一時期、適合的であったマネジメント・コントロールのパッケージが、時間の経過とともにその後の時点で不適合となる。それを新たな組織目標にあわせて再構成するという課題が、「組織変革」の問題であると考えることができる。組織変革は、組織成員の行動に影響を及ぼすマネジメント・コントロールのパッケージの再構成のプロセスである。

以下では、マネジメント・コントロールおよびその構成要素である管理会計の視点からどのような貢献ができるのか考えてみたい。図表1のコントロール手段の多様化+目標の複雑化という両方の軸で複雑化した問題状況に、時間軸の要素を加味し、動的な最適化のプロセスについて考えるのが、マネジメント・コントロールの視点から見た組織変革問題の構図である。組織変革の局面では、組織目標の変移とそれに対するマネジメント・コントロールの陳腐化と再適合という現象が生じているのである。

2. 組織変革に関する代表的な規範論

組織変革について、専門的に論じる能力も紙幅もない。この研究ノートでは、よく知られている、代表的な著作を考察材料として、取り上げてみよう。もっとも身近な文献としてKotter（1996）とKotter & Kohn（2002）を検討の対象とする。いずれの文献も内容の基本的

な部分は、変更されていない。多くの事例を分析した結果、組織変革を成功に導くためのポイントを整理して、解説している。

組織変革を成功させるために、以下のような8段階からなるモデルが提唱されている。

組織変革の8段階モデル

- ① 危機意識を高める。
- ② 変革推進チームをつくる。
- ③ 適切なビジョンを掲げる。
- ④ ビジョンを周知徹底する。
- ⑤ 自発的な行動を促す。
- ⑥ 短期的成果を実現する。
- ⑦ 気を緩めない（目的が完了するまで、さらなる変革を推進する）。
- ⑧ 変革を根づかせる。

この8段階のモデルは、実務での経験則、観察結果にもとづいて、導かれたものである。以下のような主張がなされている。

8段階を通して最も難しいのは、組織成員の行動を変えることであると述べられている。行動を変えるには、分析の結果を示して理性に訴える方法よりも、目に見える形で真実を示して感情に訴える方法の方が効果的であると強調されている。理性に訴えることも感情に訴えることも不可欠であり、変革に成功している企業には、その両方が見られるが、変革の核心は何とんでも感情に訴えることにある。「分析し、考えて、変化する」流れ（分析的なアプローチ）よりも「見て、感じて、変化する」流れ（感情に配慮し、自覚を促すアプローチ）の方が強力であるというのが、全体を一貫して提言されている。「見て、感じて、変化する」というフローが有効であり、それを適切に作り、その結果として組織成員の行動を変化させることができるはずだという原理にしたがって、8つの段階のそれぞれについて、エピソード（逸話）が複数紹介されている。

広く読まれている著作であり、8段階のモデルは、多くの読者、実務家から支持されている。この8段階のモデルでは、マネジメント・コントロールがどのように役立つのかがほとんど言及されていない。8段階モデルに、マネジメント・コントロール研究の観点から、補足するとすれば以下の2点についての記述が必要であろう。

- ・ 変化させようとしている対象
- ・ 解釈図式の変更に与えるマネジメント・コントロールの貢献
順番に整理していこう。

3. 変化させようとしている対象

Kotter (1996) および Kotter & Kohn (2002) では、組織変革を組織成員の行動の変化として考えていた。しかも、「分析し、考えて、変化する」と表現されるような、論理的な分析の結果として導かれる行動の変化ではなく、「見て、感じて、変化する」と表される、組織成員の思考様式の中に内面化された行動の変化が重要であるという。

行動パターンが系統だって変るといえるのは、どのように解釈すべき現象か。

Mintzberg & Westley (1992, p. 40) では、組織変化の内容を、組織の変化と戦略の変化の2つの系統に大別し、以下のように4段階+2系列に整理している。もっともレベルが浅く容易なのは、人員や設備、製品・サービスなどの変更である。第2段階は、組織ルーティンや規則・手続き(組織の変化)、各種プログラムなど実行計画(戦略の変化)がある。第3段階は、組織構造や戦略ポジションなど、業務遂行の大前提となる合意事項についての変化である。もっとも難しい最終段階は、文化や戦略ビジョンなどの概念フレームワークのレベルでの変化である。

ここで重要なのは、Kotter (1996) および Kotter & Kohn (2002) の目指す、「見て、感じて、変化する」タイプの行動の変化、つまり、組織成員の行動が同じ方向にパターンとして無意識的に修正されるという現象には、変化のレベルによる区分をあてはめて考えるべきであるということである。「行動が変わる」といっても、一時的な選択に過ぎない場合も、基本的な前提や認識の方向性が変わる場合も、両方あり得る。より困難かつ重要なのは、深いレベルでの変更、つまり概念レベルでの変化(組織文化、戦略ビジョン)である。「見て、感じて、変化する」タイプの行動の変化は、深いレベルでの変化と関連があるように思う。

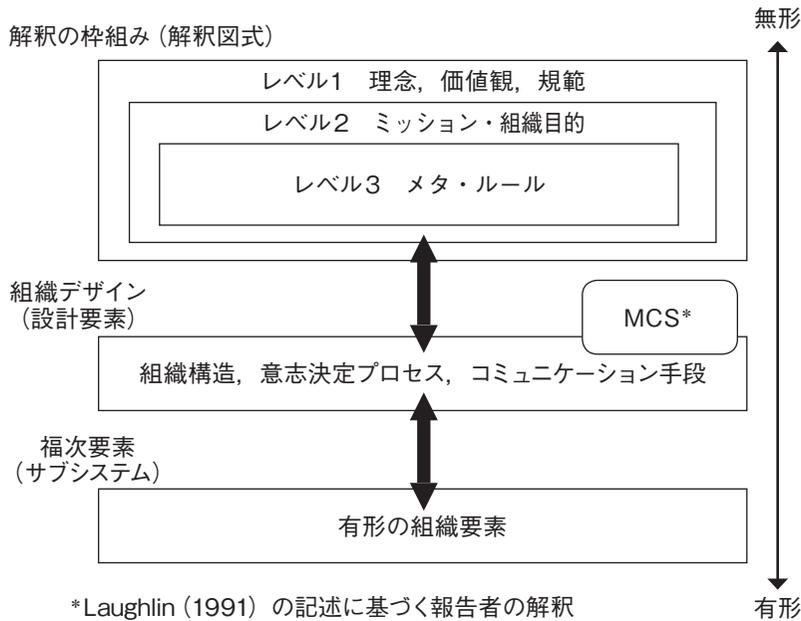
	組織の変化 (状態)	戦略の変化 (方向性)
概念的(考え)	組織文化	戦略ビジョン
↑ ↓	組織構造	戦略ポジション
	システム・手続き	プログラム
具体的(行動)	人員・業務	機械・設備/製品

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

図表3 組織変化の内容 (1) Mintzberg & Westleyの見解

組織変革にレベルを適用する考え方は、Laughlin (1991, p. 211)にも見られる。Laughlin(1991)では、図表3のように組織の構成要素を①解釈の枠組み(解釈図式)、②組織デザイン(設計

要素), ③副次要素 (サブシステム) の3段階に整理している。解釈の枠組みは, さらに理念, 価値観, 規範 (レベル1), ミッション, 組織目的 (レベル2), メタ・ルール (他の要素の適用や変更に関する条件を規定した原則や哲学, レベル3) に細分される。



出所: Laughlin (1991, p. 211) より作成。

図表4 組織変化の内容 (2) Laughlinの見解

Mintzberg & Westley (1992) と Laughlin (1991) に共通しているのは, 以下の2点である。

- ・組織変革といっても様々なレベルが存在する。
- ・レベルがあがる (変化させる対象の抽象度が高くなる) にしたがって変化させるのが難しくなる。

Mintzberg & Westley (1992) の分類でいう第3段階に相当する資源配分や業務遂行方法 (組織ルーティン) が変更されれば, 行動が変化するのは間違いない。ただし, それは一時的なものである可能性もある。さらに深いレベルで, 解釈図式が変化すれば, 組織成員の行動が一定の方向に変化することが期待される。

組織変革が重要な問題であり, それが困難であるのは, 組織内の物理的な資源配分や行動計画を変更するだけでなく, より深いレベルに位置づけられる認知の枠組みを更新しなければならぬからである。

つかみどころのない表現ではあるが、「分析し、考えて、変化する」タイプの変化ではなく、「見て、感じて、変化する」タイプの組織変革がのぞましいというのは、つまり、抽象度の高い、深いレベルでの変化を指していると解釈することができよう。深いレベルでの変化を課題とするならば、変化させようとしている対象は、行動と表現するよりも、行動の一般的なパターンおよびそれをもたらす認識の枠組み（ものの見方・考え方・感じ方）と描写したほうが適切かもしれない。一貫した行動の差をもたらすのは、概念レベルでの相違である。組織変革は、組織内で共有される認識の枠組みを入れ替えることである。

4. マネジメント・コントロールの貢献領域

認識枠組みの更新が組織変革の到達点だとすれば、マネジメント・コントロールは、このような移行プロセスでどのような貢献ができるのであろうか。

Malmi & Brown (2008) では、パッケージとしてのマネジメント・コントロールの全体像を明快に示している。

組織文化によるコントロール			
クランによるコントロール		価値・理念による コントロール	象徴・儀礼による コントロール
経営計画	サイバネティックコントロール		報酬・俸給
長期経営計画	企業予算	非財務的業績測定システム	
短期事業計画	財務的業績測定システム	ハイブリッドな 業績測定システム	
管理的コントロール			
統制構造		組織構造	方針・手続き

出所：Malmi and Brown (2008), p.291をもとに作成。

図表5 拡張されたマネジメント・コントロールの概念

伝統的なマネジメント・コントロールの中心に位置づけられていた管理会計手法は、網掛け部分で示されている経営計画とサイバネティックコントロールの2つの要素から構成されている。これが、当初から想定されていたマネジメント・コントロールの範囲である。この領域に加えて、組織構造や職務規定などのハードなコントロール手段と組織文化などのソフトなコントロール手段の両方が、マネジメント・コントロールに含まれていることに注意が必要である。図表1のベクトル①で示した通り、マネジメント・コントロールの範囲は、拡

張され、多様なコントロール手段をその中に含むように理解されている。

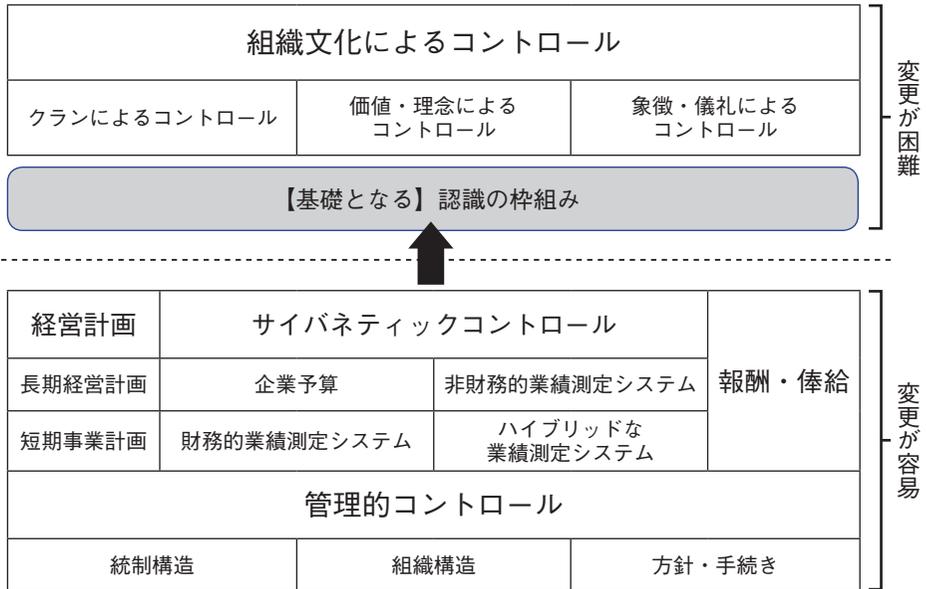
図表5で示されたように、マネジメント・コントロールの中には、ハードなコントロール手段とソフトなコントロール手段が構成要素として含まれている。様々なコントロール手段が、総体としていかに機能するのかという点に議論の焦点がシフトしている。

上段の組織文化によるコントロールは、複雑な目標を同時追求しなければならない現在の組織では無視できない、使い勝手のよい、コントロール手段である¹。同時に、組織変革という視点から、見れば、もっとも変化させるのが難しいコントロール手段である²。

図表5に示されたマネジメント・コントロールのパッケージは、①変化させやすいマネジメント・コントロール手段（2段目の経営計画、サイバネティックコントロール、報酬・俸給と3段目の管理的コントロール）と②変化させるのが容易ではないマネジメント・コントロール手段（上段、組織文化によるコントロール）に2分割することができる。組織文化によるコントロールは、組織成員の認識の枠組みに基づいたコントロール手段である。これを変更するのは、簡単ではない。それまでの認識枠組み自体を否定し、新たな見方を採用することの抵抗感は、相当なものであり得るはずだと推測ができる。組織成員の考え方を変化させ、組織文化の更新を果たすことができれば、それは最も難しいレベルの組織変化を達成したことを意味する。換言すれば、組織文化によるコントロールの基礎にある、組織成員が共通して持つ認識の枠組みを変更が容易なマネジメント・コントロール手段によって変更することができれば、組織変革の成功確率が上がることになるはずである。

¹ Deal & Kennedy (1982), Peters and Waterman (1982)などは、組織文化によるコントロールの重要性を指摘した、初期の文献として知られている。

² 組織文化については、マネジメント（制御）が可能であるという見方と困難であるという見方の両方が併存している。それほど、コントロール手段としての組織文化の制御は困難である。組織文化マネジメントの可能性については、坂下 (2001), 坂下 (2002)を参照されたい。また、佐藤・山田 (2004)では、組織文化に対する研究アプローチは、組織内部の主体性と組織外部からの同調圧力のどちらを重視するか、組織内部に着目した場合に、統一性、独自性、多様性のどの次元をどの程度重視するかによって、組織内部に重きを置く、企業文化論、組織文化論、組織アイデンティティ論と、組織外部の状況を重視する新制度派組織理論の4つに整理されている。組織文化マネジメントの可能性に対して最も楽観的なのは、企業文化論である。



出所：Malmi and Brown (2008), p.291を改変し，作成。

図表6 組織変化の局面におけるマネジメント・コントロール手段内の整理

組織変革とマネジメント・コントロールの関係を考える上で重要なのは、経営者の意思で変更が容易なマネジメント・コントロール手段と変更自体が容易ではなく、変更できるとしても、時間がかかるマネジメント・コントロール手段の両方があることである。組織文化によるコントロールは、組織変革の局面では、慣性が働き、容易に変更できず、障害物となりかねないリスクを孕んでいる。

5. 結びにかえて：会計の「構成的役割」への注目

組織変革の場合に最も重要なのは、組織成員の認識枠組みを更新することである。このための方策としては、①の変化させやすいマネジメント・コントロール手段を用いて、組織成員の認識の枠組みに働きかけを行い、②の変化させるのが容易ではないマネジメント・コントロール手段を変化の方向に巻き込んで、同じ色に染めてしまうことが必要となる。

①に属する、管理会計による業績測定や組織構造などは、②の組織文化などのコントロール手段に比較すれば、容易に変更できる。業績測定や組織構造が変化すれば資源配分や組織内の権限関係、情報フローが変化する。同時に、どのような会計数値によって業績が測定され、報告されるか、誰が誰に対して会計責任を負うか、というのは、組織成員の認識の枠組みに少なからず影響を及ぼすことである。

このような会計が現実を構築する機能は、会計の「構成的役割」(constitutive role)として、注目されてきた。会計は、現実を客観的に描写するだけではなく、組織の現実を構成するという、より積極的な役割を有しているという見方である(Hopwood, 1983, pp. 300-301)。換言すれば、会計は単なる「写像のシステム」ではなく、認識の枠組みに影響を及ぼす、「築像のシステム」(國部(1999), p. 15)としての役割をもっている。

ただし、構成的役割を担うのは、会計情報だけではない。組織構造や組織文化マネジメントの操作変数³など、あらゆる要素から、組織成員は情報を収集して、認識の枠組みを構築することに注意が必要である。

Dent(1991)によるフィールドスタディは、組織構造、業績測定、人事などの諸要素が連動して、それ以前の認識の枠組み(鉄道の文化)に対して、継続的に揺さぶりをかけることで組織変革に成功した好例であると考えることができる。コントロール・パッケージの諸要素の変更が相乗効果をもって、組織成員の認識の枠組みを揺さぶり続けたことで、組織成員が大いに影響され、組織変革が達成されたのである。従来採算を軽視した鉄道の文化からビジネス志向の文化への変換が達成されたのは、コントロール・パッケージの各要素の連動性と一貫したメッセージを各要素が一定時間以上、継続的に送り続けたからであると考えられる。

本稿では、組織変革におけるマネジメント・コントロールおよびその構成要素である管理会計の貢献可能性について検討した。組織変革に関する代表的な文献であるKotter(1996)およびKotter & Kohn(2002)では、組織変革の手段として、多くの事例が紹介されていたが、マネジメント・コントロールの諸要素についての系統だった言及は行われていなかった。

マネジメント・コントロールには、変更が容易なコントロール手段と変更が困難なコントロール手段の両方が含まれている。重要なのは、管理会計をはじめとする変更が容易なコントロール手段によって、組織成員の認識枠組みにどの程度、影響を及ぼすことができるかである。

(成蹊大学経済学部教授)

参考文献

Ahrens, T & Chapman, C. S. (2004) Accounting for flexibility and efficiency : a field study of management control system in a restaurant chain *Contemporary Accounting Research*, 21 (2),

³ Deal & Kennedy(1982)では、理念、英雄、儀礼と儀式、伝達の4つが組織文化マネジメントの要素としてあげられている。網羅的なリストではないが、示唆に富む。Kotter(1996)およびKotter & Kohn(2002)には、新たな世界観を伝達するシグナルとして、実務で利用可能な事例がエピソードとして多数、紹介されている。

271-301.

- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: A framework for analysis*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University. (高橋吉之助訳『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社, 1968年)
- Deal, T. E. and Kennedy, A. A. (1982). *Corporate culture: the rites and rituals of corporate life*. Addison-Wesley. (城山三郎訳『シンボリック・マネジャー』新潮社, 1983年)
- Dent, J. F. (1991). Accounting and organisational cultures: A field study of the emergence of a new organisational reality. *Accounting, Organizations and Society*, 16 (8), 705-732.
- Hopwood, A. G. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations & Society*, 8 (2/3), 287-305.
- Kotter, J. P. (1996). *Leading change: an action plan from the world's foremost expert on business leadership*. Harvard Business School Press. (梅津祐良訳『企業変革力』日経BP社, 2002年)
- Kotter, J. P. and Cohen, D. S. (2002). *The heart of change: real-life stories of how people change their organizations*. Harvard Business School Press. (高遠裕子訳『ジョン・コッターの企業変革ノート』日経BP社, 2003年)
- Laughlin, R. C. (1991). Environmental disturbances and organizational transitions and transformations: Some alternative models. *Organization Studies*, 12 (2), 209-232.
- Malmi, T. & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package: Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19 (4), 287-300.
- Mintzberg, H. & Westley, F. (1992). Cycles of organizational change. *Strategic Management Journal*, 13 (s2), 39-59.
- Peters, T. J. and Waterman, R. H. (1982). *In Search of Excellence : Lessons from America's Best-Run Companies*. Harper & Row. (大前研一訳『エクセレントカンパニー－超優良企業の条件－』講談社)
- Simons, R. (1995). *Levers of control*. Harvard Business School Press. (中村元一, 黒田哲彦, 浦島史恵訳『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』産能大学出版部, 1998年)
- 國部克彦 (1999) 『社会と環境の会計学』中央経済社。
- 坂下昭宣 (2001) 「2つの組織文化論：機能主義と解釈主義」『国民経済雑誌』第184巻第6号, 2001年, pp.37-53.
- (2002) 「組織文化はマネジメント可能か」『国民経済雑誌』第186巻第6号, 2002年, pp.17-28.
- 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』日本経済新聞社。