慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	管理会計研究のための組織ライフサイクルモデル : 提示と実証的検討
Sub Title	Proposing and empirical testing of an organizational life-cycle model for management accounting studies
Author	吉田, 栄介(Yoshida, Eisuke) 森, 浩気(Mori, Kōki) 徐, 智銘(Xu, Zhiming)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2020
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.63, No.5 (2020. 12) ,p.71- 90
JaLC DOI	
Abstract	本研究の目的は，管理会計研究のためのOLC（Organizational Life-Cycle : 組織ライフサイクル）モデルを提示し，OLCステージごとの管理会計実践の違いを実証的に確認することである。本研究では，CAGR（Compound Annual Growth Rate : 売上高平均成長率）を基準とし，4つのOLCステージ（前期成長期，前期停滞期，後期成長期，後期停滞期）へと各企業を分類した。このOLCモデルについて，郵送質問票調査に基づき，各ステージ間での管理会計実践に関する差異を分析したところ，一元配置分散分析によって127項目のうち32項目で有意差が確認された。さらに，これらの項目については多重比較法による分析をおこない，具体的なOLCステージ間での差異を確認した。以上の実証的検討より，OLCモデルを援用した管理会計研究発展の可能性が示唆される。 The aim of this study is to propose and test an organizational life-cycle (OLC) model for management accounting studies. The analysis of this study is based on Miller and Friesen's (1984) model, and use 4 OLC stages (early-growth, early-stagnant, late-growth, late-stagnant) which be proposed by a sales Compound Annual Growth Rate (CAGR) perspective. The data was collected and corrected by a questionnaire survey of Japanese listed companies. The results of analysis of variance (ANOVA) and multiple comparisons indicate that management accounting practices vary with OLC stages. Overall, this study can shed some light on research in management accounting which is using an OLC model that has been empirically tested.
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20201200-0071

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

管理会計研究のための組織ライフサイクルモデル：提示と実証的検討

Proposing and empirical testing of an organizational life-cycle model for management accounting studies

吉田 栄介(Eisuke Yoshida)
森浩気(Koki Mori: Chiba University of Commerce)
徐智銘(Xu, Zhiming : Shanghai Zhongde Institute of Quality Technology)

本研究の目的は，管理会計研究のための OLC（Organizational Life-Cycle： 組織ライフサイクル）モデルを提示し，OLC ステージごとの管理会計実践の違いを実証的に確認することである。本研究では，CAGR（Compound Annual Growth Rate ： 売上高平均成長率）を基準とし，４つの OLC ステージ（前期成長期，前期停滞期，後期成長期，後期停滞期）へと各企業を分類した。この OLC モデルについて，郵送質問票調査にもとづき，各ステージ間での管理会計実践に関する差異を分析したところ，一元配置分散分析によって 127 項目のうち 32 項目で有意差が確認された。さらに，これらの項目については多重比較法による分析をおこない，具体的な OLC ステージ間での差異を確認した。以上の実証的検討より，OLC モデルを援用した管理会計研究発展の可能性が示唆される。

The aim of this study is to propose and test an organizational life-cycle (OLC) model for management accounting studies. The analysis of this study is based on Miller and Friesen's (1984) model, and use 4 OLC stages (early-growth, early-stagnant, late-growth, late-stagnant) which be proposed by a sales Compound Annual Growth Rate (CAGR) perspective. The data was collected and corrected by a questionnaire survey of Japanese listed companies. The results of analysis of variance (ANOVA) and multiple comparisons indicate that management accounting practices vary with OLC stages. Overall, this study can shed some light on research in management accounting which is using an OLC model that has been empirically tested.

三田商学研究
第63巻第５号
2020 年 12 月

2020年９月７日掲載承認

管理会計研究のための組織ライフサイクルモデル

―― 提示と実証的検討 ――

吉　田　栄　介
森　　浩　気
徐　　智　銘

＜要　　約＞

本研究の目的は，管理会計研究のための OLC（Organizational Life-Cycle : 組織ライフサイクル）モデルを提示し，OLC ステージごとの管理会計実践の違いを実証的に確認することである。本研究では，CAGR（Compound Annual Growth Rate : 売上高平均成長率）を基準とし，４つの OLC ステージ（前期成長期，前期停滞期，後期成長期，後期停滞期）へと各企業を分類した。この OLC モデルについて，郵送質問票調査に基づき，各ステージ間での管理会計実践に関する差異を分析したところ，一元配置分散分析によって127項目のうち32項目で有意差が確認された。さらに，これらの項目については多重比較法による分析をおこない，具体的な OLC ステージ間での差異を確認した。以上の実証的検討より，OLC モデルを援用した管理会計研究発展の可能性が示唆される。

＜キーワード＞

管理会計実践，組織ライフサイクル，郵送質問票調査，原価管理，ミニ・プロフィットセンター

１．はじめに

2000年代に入り，Miller and Friesen（1984）の OLC（Organizational Life-Cycle : 組織ライフサイクル）モデルを用いた研究が進展してきた。それらは，各 OLC ステージの企業における管理会計システムへの依存度（Moores and Yuen, 2001），活動基準原価計算の利用度（Kallunki and Silvola, 2008），診断型コントロール・システムやインタラクティブ・コントロール・システムといったコントロール・レバー（Simons, 1995）の利用度や組織業績への影響（Su et al., 2015a; 福島，2011）などを探究する研究である。

一方，Miller and Friesen（1984）の OLC モデルには，概念上の限界や，OLC ステージの分類

方法に検討の余地がある。具体的には，規模が十分に拡大する前に成長が鈍化する企業を想定していないこと，財務指標によるOLCステージ分類を実証的に検討していないこと，OLCステージの名称に再考の余地があるといった課題である（森，2020）。

そこで，本研究の目的は，管理会計研究のためのOLCモデルを提示し，OLCステージごとの管理会計実践の違いを実証的に確認することである。この目的のために，Miller and Friesen（1984）のモデルをひな形とし，各OLCステージの名称と概念定義，ステージの分類基準ならびに再現可能な手続きによるOLCステージの分類方法の提示，OLCステージ間での管理会計実践の差異について質問票調査データに基づく実証的分析を実施する。

本論文の構成は，下記のとおりである。第2節では，Miller and Friesen（1984）のOLCモデルと一連の実証研究を回顧し，本研究の研究背景を示す。第3節では，研究方法を示す。第4節では，管理会計研究のためのOLCモデルについて，各OLCステージの概念と分類方法を提示し，財務データと照合し，提示モデルを修正する。第5節では，実際に分析対象企業のOLCステージを分類し，OLCステージごとの管理会計実践の差異を確認する。また，質問票調査データに基づき，過去のOLCステージ分類研究と比較する。第6節では，本研究の総括をおこない，将来の研究可能性を議論する。

2．研究背景

Miller and Friesen（1984）のOLCモデルは，「誕生期」（birth），「成長期」（growth），「成熟期」（maturity），「再生期」（revival），「衰退期」（decline）の5つのステージから構成され，組織戦略・構造に関する質問票調査に基づく定量分析から，OLCステージ間での一定の統計的有意差が確認されている。このOLCモデルは，それ以前の研究を統合したもので，Moores and Yuen（2001）が管理会計研究に援用し，その後，管理会計システムの利用度やマネジメント・コントロールの効果に関する研究で用いられてきた（Auzair and Langfield-Smith, 2005; Janke et al., 2014; Kallunki and Silvola, 2008; Silvola, 2008; Su et al., 2015a, b; 福島，2011; 森，2017）。

このOLCモデルは，組織規模と成長率により，OLCステージを分類する。OLCステージは前期（誕生期，成長期）と後期（成熟期，再生期，衰退期）に分けられ，組織規模の拡大により前期から後期へ移行する。前期のうち，誕生期は創業直後の小規模企業，成長期は組織規模が拡大し，組織構造化が始まる初期段階の企業が該当する。後期では，組織規模はステージの分類基準とはならず，成長率によって，再生期，成熟期，衰退期に分類される。

Miller and Friesen（1984）のOLCモデルには，いくつかの限界を指摘できる。第1に，OLC前期で成長が鈍化する企業を考慮していない。組織の成長段階モデル（Lippitt and Schmidt, 1967; Greiner, 1972）を反映した過去の研究を統合したため，このステージでの成長の鈍化や衰退は考慮されていない。組織の衰退や消滅を考慮したAdizes（1979）でも，組織成長を経験した後の衰退期を最終ステージと位置づけている。そのため，前期で成長が鈍化する企業を含めたOLCモデルの修正が必要である。

図表１　Miller and Friesen（1984）における OLC ステージの分類基準

OLC ステージ	分類基準
誕生期	創業から10年未満，非公式な構造，オーナー経営者の支配
成長期	売上高成長率15％以上，機能的な組織構造，方針の形式化の萌芽
成熟期	売上高成長率15％未満，より官僚的な組織
再生期	売上高成長率15％以上，製品構成の多角化，部門化，コントロールと計画システムの精緻化
衰退期	製品需要の低下，製品イノベーションの停滞，利益率の低下

出所：Miller and Friesen（1984, p.1166）

第２に，OLC ステージ分類基準の設定根拠が不明である。Miller and Friesen（1984）では，図表１に示した分類基準にしたがい，複数の研究者が各企業の OLC ステージ分類をおこない，その結果を突合して，OLC ステージを最終決定している。「売上高成長率15％」などの分類基準の設定根拠について十分な説明はなく，当時と現在とでは企業を取り巻く競争環境も異なるため，分類基準の再検討・設定が必要である。

第３に，「再生期」（revival）の呼称と，概念および分類基準との不整合である。「再生」とは，それ以前の「成熟」や「衰退」状態を乗り越えていることを想定した呼称である。しかしながら，Miller and Friesen（1984）における再生期は，図表１の分類基準からも，単に一定程度以上の成長状態が想定されているだけである。そのため，概念や分類基準に合わせて大規模成長企業にふさわしい呼称に変更するか，「再生」概念を再定義する必要がある。

以上より，管理会計研究に Miller and Friesen（1984）の OLC モデルを援用する際には，上記の点についての検討・修正が必要であると考える。

３．研究方法

本研究の目的は，管理会計研究のための OLC モデルを提示し，OLC ステージごとの管理会計実践の違いを実証的に確認することであった。

そこでまず，Miller and Friesen（1984）の OLC モデルを修正し，管理会計研究のための OLC モデル（概念と分類方法・基準）を提示する（４の（１）と４の（２））。

つぎに，財務データと照合しながら，提示した OLC モデルを修正する（４の（３））。財務データの抽出には，日本経済新聞社の日経バリューサーチを用いた。このデータベースでは，企業の上場後の売上高（一部企業では，上場前の情報もあり）を一括して抽出でき，自動的にその推移のグラフも出力されるため，中長期的な売上高の推移に着目する本研究の分析に適する情報を得られた。

つづいて，OLC ステージごとの管理会計実践の違いを分析する（第５節）。この分析には，管理会計実践に関する郵送質問票調査のデータおよび公表財務データを用いる。郵送質問票調査は，

2019年に国内上場企業（東証一部・二部，JASDAQ，マザーズ，名証一部・二部，セントレックス，福証，札証）を対象に実施し，377社（製造業152社，非製造業225社）から有効回答を得た（5の（2））。

4．管理会計研究のためのOLCモデルの提示

（1）OLCステージ概念の整理と分類方法の提示

まずは，OLCモデルを構成するOLCステージを概念定義する。

第1に，Miller and Friesen（1984）の「成長期」，「再生期」，「成熟期」，「衰退期」の4つのOLCステージを，成長率に応じて，「成長期か再生期」「成熟期」「衰退期」に3区分し，「成長期」と「再生期」の区分については，過去に停滞・衰退経験があれば「再生期」とする。

第2に，組織規模が管理会計実務におよぼす影響は無視できないため，組織規模の小さな企業群を「前期」，大きな企業群を「後期」とする。Miller and Friesen（1984）では，「誕生期」から「成長期」へと規模が順調に拡大することを前提としていたが，実際には，「前期」に「停滞・衰退」する企業もある。

第3に，Miller and Friesen（1984）のOLCモデルから「誕生期」を除く。Miller and Friesen（1984）のOLCモデルの中で，誕生期は企業の組織構造化が始まる前段階であり，管理会計研究の対象とはなりにくい。誕生期の次ステージとなる成長期の企業においてさえ，経営者などによる属人的なマネジメントがおこなわれており，管理会計システムの利用はごく初期の段階にあることが指摘されている（Collier, 2005）。

以上より，成長率に過去の停滞・衰退経験を加味した4区分（成長，再生，停滞，衰退）と企業規模による2区分（前期，後期）を組み合わせた分類方法を提示する（図表2）。つまり，「前期成長期」（early-growth），「前期再生期」（early-revival），「前期停滞期」（early-stagnant），「前期衰退期」（early-decline），「後期成長期」（late-growth），「後期再生期」（late-revival），「後期停滞期」（late-stagnant），「後期衰退期」（late-decline）である。なお，「成熟期」という呼称を「停滞期」に変更した。

（2）OLCステージの分類基準（指標と数値）の提示

つぎに，OLCステージの分類基準を提示する。

分類指標は，組織規模と成長率を表す代表的指標として，売上高を基礎とする。売上高はこれまでのOLCモデルでも重視されてきた。上場企業であれば過去データも入手可能であり，一定期間の事業の状況を分析するうえでも適した指標であると考えた。

もちろん，売上高以外にも，先行研究においてOLCステージ分類に利用されてきた多くの財務指標がある。例えば，楠（2012，2013，2014，2015，2016）では，投資金額，留保利益率，配当性向，営業キャッシュフロー，財務キャッシュフロー，投資キャッシュフローなどを基準に，OLCステージを分類している。ただし，本研究では管理会計研究のためのOLCステージ分類を

図表２　本研究の分類方法に基づく OLC モデル

<table>
<tr><td colspan="3" rowspan="3"></td><td colspan="4">成長率（と衰退・停滞経験）による分類</td></tr>
<tr><td colspan="2">高成長</td><td rowspan="2">低成長</td><td rowspan="2">マイナス成長</td></tr>
<tr><td>停滞・衰退経験なし</td><td>停滞・衰退経験あり</td></tr>
<tr><td rowspan="2">組織規模による分類</td><td>中小</td><td>前期</td><td rowspan="2">成長期</td><td rowspan="2">再生期</td><td rowspan="2">停滞期</td><td rowspan="2">衰退期</td></tr>
<tr><td>大</td><td>後期</td></tr>
</table>

意図しているため，様々な意思決定行動と関わりの深い指標ではなく，あえてシンプルに売上高に基づく分類を提唱する。利益関連指標については，Miller and Friesen（1984）でも分類指標のひとつであったが，将来の事業拡大に向けた投資をすればマイナスに働いたり，会計的に操作可能な部分も多く（名和，2016），必ずしも事業実態や成長性と符合しない状況も想定されるため，採用しない。

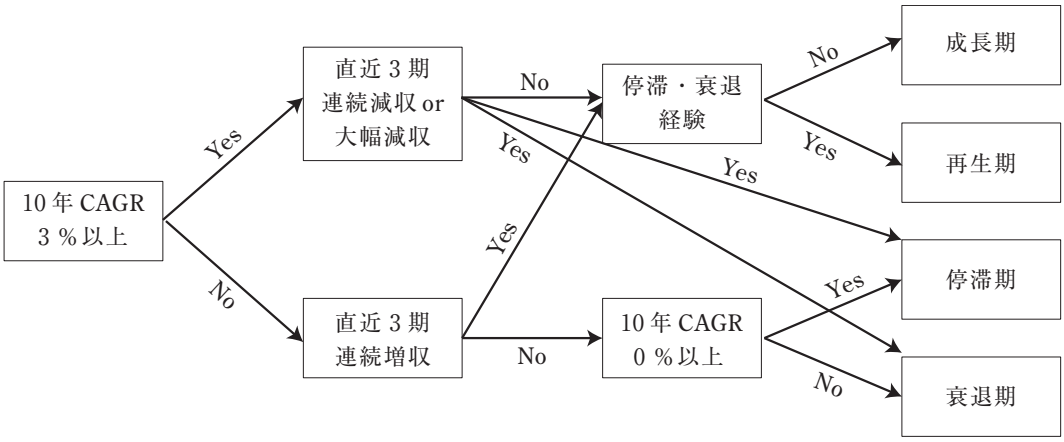
具体的には，組織規模は，直近の売上高を分類指標とする。国内上場企業を対象に分析する本研究では，200億円を基準値とし，「前期」と「後期」に区分する。Miller and Friesen（1984）およびその OLC モデルを援用した管理会計研究でも，売上高基準の設定根拠が明確に示されておらず，200億円はあくまでも相対的基準であり，個々の研究目的や調査対象に応じて，変わるものと考えている。国内上場企業のうち，売上高200億円以上（2018年度決算）に該当するのは，東証一部の約75％，東証二部の約40％，JASDAQ の約30％の企業であり，本研究では，分析対象企業をおおむね二分する水準とした。

成長率は，10年間の CAGR（Compound Annual Growth Rate : 売上高平均成長率）を分類指標とし，３％以上を「成長・再生期」，０％以上３％未満を「停滞期」，０％未満を「衰退期」とする。単年度の売上高だけでは，M&A（企業・事業の合併・買収）や経済危機などの一時的要因の影響を受けるため，一定期間の業績推移を反映する CAGR も併用すべきであると考えた。

CAGR は10年なのか，20年なのかという議論はありえよう。Miller and Friesen（1984）では，財務データや各種資料から１社ずつ事業状況を吟味し，OLC ステージを分類したが，１つのステージの期間は最短で18カ月，最長で20年であった。Miller and Friesen（1984）の分析も参考に，M&A や経済危機など，財務業績への短期的かつ大きな影響要因を緩和し，業績トレンドを特徴づけるには，今日では10年程度が妥当ではないかと考えた。

ただし，CAGR だけでは十分ではない。CAGR は，最初と最後の年の売上高からその期間の平均値を算出するため，期間内の売上高の変動を無視しており，その間の売上高推移を１社ごとに確認する必要がある。例えば，停滞・衰退基調にあったが直近の数年に業績回復した企業（U 字や V 字型などの売上推移）や，成長基調にあったが直近の数年に業績悪化した企業（逆 U 字や逆 V 型などの売上推移）を，CAGR だけでは適切に分類できない。

図表３　OLC ステージの分類チャート



注）さらに，直近の売上高200億円を基準値とし，それ未満を「**前期**」，それ以上を「**後期**」に区分する。

そこで，10年 CAGR に加えて，直近の増減収状況を加味する。具体的には，10年 CAGR からは「停滞・衰退期」に見えても，「直近３期連続増収」の場合は「成長・再生期」に，逆に，10年 CAGR からは「成長・再生期」に見えても，「直近３期連続減収」や「直近３期大幅減収」の場合は「停滞・衰退期」とする。この場合の「停滞期」と「衰退期」の区分は非常に困難であり，落ち込みの期間，程度などを，総合的に判断する。

加えて，成長期と再生期とを区別する基準も必要である。過去に，停滞や衰退の経験があれば「再生期」，なければ成長が続いており「成長期」とする。「停滞・衰退経験」とは，具体的には，「連続減収３期以上」もしくは「連続する10期のうち減収が５回以上」とする。過去の停滞・衰退経験を調べる期間は，過去20年程度まで遡るか，創業以来（データが入手可能な限り）の全期間とするか，議論となりうる点であろうが，ひとまず全期間とする。

以上の分類基準をまとめ，具体的な分類手順を示したものが，図表３のチャートである。

（３）OLC ステージ分類と売上高推移の適合性の確認

提示した OLC モデルの妥当性を確認し，分類方法を修正するため，上場企業377社（詳細は次節）を対象として，データを入手可能な時期（長寿企業だと1960年代）からの売上高の推移と比較し，必要に応じて，M&A などの事業の状況を確認する。

まず，CAGR 算出に先立ち，決算日変更の調整のため，当該企業年度の売上高を12カ月分へと修正した。

つぎに，売上高の推移とグラフを確認しながら，提示した OLC ステージ分類が適切かを共同研究者が分担して確認し，適切ではない，もしくは判断に迷うものは保留し，共同研究者全員による再検討の対象とした。なお，すべての対象企業の分類について，ダブルチェックを実施した。

その結果，M&A や新規上場などのため，CAGR の期間が10年未満の企業（52社）は，その期

間でのCAGRに基づき分析することとすれば，OLCモデルによる分類に再検討を要した企業は32社（製造業：152社中9社，非製造業：225社中23社）であった。

すなわち，4の（1）（2）で提示した分類方法で，377社のうち345社，91.5％の企業を，ある程度客観的に分類できた。

再検討となった企業の売上高推移のグラフを例示しよう。グラフの横軸は決算年度を，縦軸は売上高，各点が各会計年度の売上高である。

A社（図表4）は，10年CAGRが4.40％と成長基調であったが，直近3期の大幅減収のため，「停滞期」とする。

B社（図表5）は，10年CAGRが0.00％未満であるが，直近4期が連続増収であり，「成長期」とする。このような売上高推移がW型や，逆のM型，さらにはジグザグ型の企業もあり，これらのタイプの企業の分類が最も困難であった。

C社（図表6）は，10年CAGRが2.94％であり，直近の連続増収も2期にとどまることから，分類基準に照らせば，「停滞期」に分類される。ただし2010年3月期を底として売上高が反転しており，9年CAGRは5.29％であった。そこで，10年CAGRよりも9年CAGRの方がより企業の実態を反映していると考え，9年CAGRを採用し，「成長期」へと分類を修正した。

同様に，10年に固執せず，CAGRの期間に幅をもたせることで，多くの要検討企業の分類の判断が容易になった。調査のタイミングから10年CAGRの起点は2009年3月期で，2008年秋のリーマンショックの影響が甚大な企業も多いことから，2年程度は前後させて，適切な業績トレンドを把握するように努めた。

D社（図表7）は，2013年上場のため，直近5期の業績しか確認できず，4年CAGRは24.7％であるが，2期の連続減収もあり，OLCステージ分類は困難と判断し，分析から除外した。

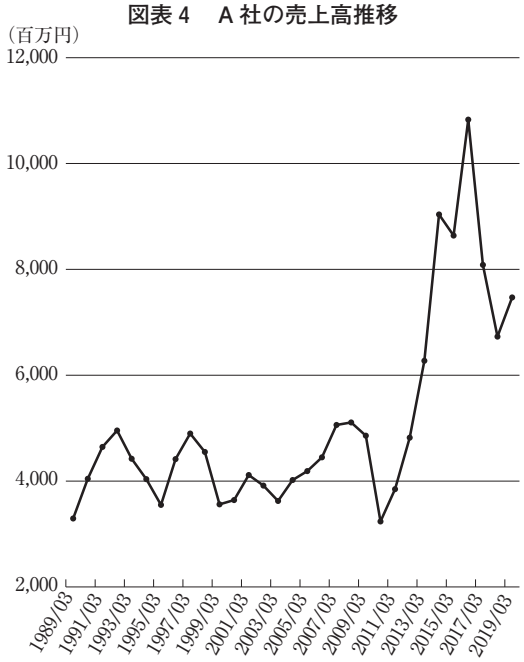
また，「停滞・衰退経験」について，「連続減収3期以上」もしくは「連続する10期のうち減収が5回以上」とし，おおむねこの基準で分類できたが，1社のみ，「11期前からの連続する5期のうち4期減少」があり，協議の上，類似事例と判断し，「停滞・衰退経験あり」とした。

さらに，再生基調を判断する際に，過去の最高売上高に対する回復度合いを考慮すべきだろうかという議論もあったが，回復程度よりも成長率や連続性を重視した。M&Aなどを通じて企業規模が変動することもあり，数十年前の最高売上高を回復していなくても，近年10年の再生基調を評価することとした。

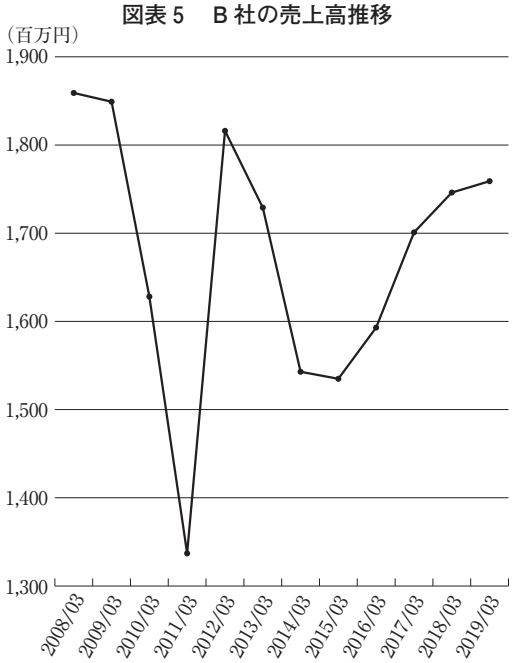
5．提示したOLCモデルの検証

前節で提示したOLCモデルについて，実際に分析対象企業のOLCステージを分類し，OLCステージごとの管理会計実践の差異を確認する。また，質問票調査データに基づき，過去のOLCステージ分類研究と比較する。

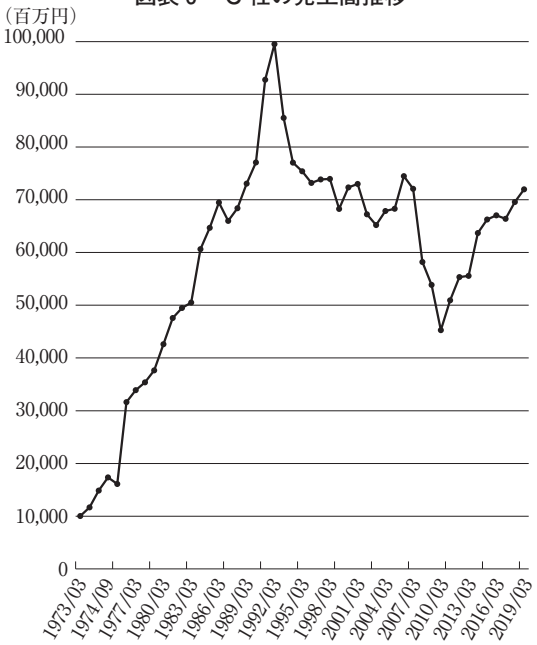
図表 4　A 社の売上高推移



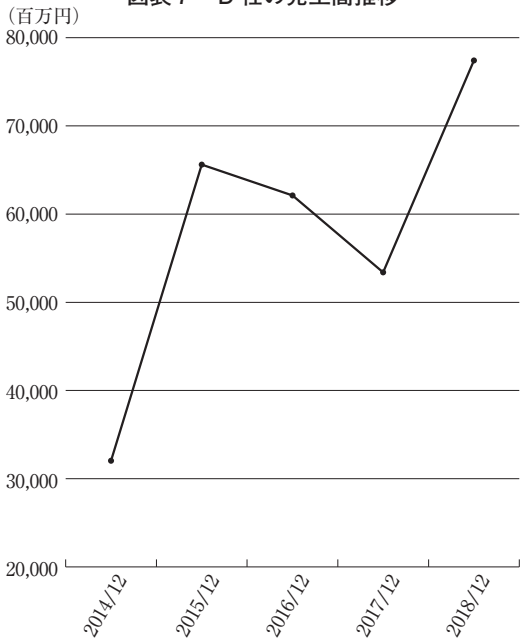
図表 5　B 社の売上高推移



図表 6　C 社の売上高推移



図表 7　D 社の売上高推移



分類基準の運用上の修正
- CAGR は，10年に固執せず，適当であれば２年程度，前後させて判断する。
- 停滞・衰退経験には，他のパターンも想定されるため，協議の上，判断する。

（1）分析方法

第1の分析では，OLCステージ間での管理会計実践の差異について実証的分析を実施する。一定程度の差異が確認されれば，本研究で提示したOLCモデルに意義があると考えている。質問票調査データを用い，一元配置分散分析および多重比較（Tukey法）による差の検定をおこなった。管理会計実践に関する質問項目数は127で，具体的な管理会計手法の利用の有無（2択），それらの利用度や効果（7点尺度）を測定した。

第2の分析では，OLCモデルを援用した過去の研究と比較する。Miller and Friesen（1984）が提示し，Su et al.（2015a, b）で利用されたOLCステージ分類のための組織環境に関する27の質問項目についても，質問票調査データを用いて一元配置分散分析をおこなった。

（2）サンプル

2019年1月に国内全上場企業3,738社に対する郵送質問票調査（詳細は，吉田他（2019），吉田・岩澤（2019））により回答を得た377社（製造業152社，非製造業225社）のデータを利用し，前節のOLCステージ分類の結果，除外となった1社（D社，図表7）を除く376社を対象とした。

なお，「成長」，「再生」，「停滞」，「衰退」の4分類に，「前期」，「後期」を組み合わせると，8つのステージ区分となり，比較するには多過ぎるため，「成長期」と「再生期」，「停滞期」と「衰退期」を統合し，本節の分析では，それぞれ「成長期」，「停滞期」とし，「前期」，「後期」の区分と組み合わせる。[1] 先行研究においても，成熟期と衰退期を区分せずに同一のステージとして扱ったほうがモデルの適合度が上がるという指摘もある（Drazin and Kazanjian, 1990; 福島，2011）。

OLCステージごとのサンプル数は，「前期成長期」78社（製造業17社，非製造業61社），「前期停滞期」58社（製造業28社，非製造業30社），「後期成長期」132社（製造業56社，非製造業76社），「後期停滞期」108社（製造業51社，非製造業57社）である。

（3）分析結果

第1の分析について，まず，一元配置分散分析の結果は，図表8のとおりである。管理会計実践に関する127項目のうち32項目で，統計的な有意差が確認された（$p<0.05$，両側）。特に，利益計画策定手法の利用度，設備投資案件の経済性評価手法の利用，事業業績指標の重視度，予算・業務計画の策定，原価管理の実践，MPC（Micro-Profit Center：ミニ・プロフィットセンター）の実践などで，OLCステージ間に有意差があることが確認された。

なお，原価計算・管理については，製造業と非製造業で実践内容に違いも想定されるため，製造業サンプルのみを対象に同様の分析をした。その結果，おおむね有意差を確認できた項目は同じであったが，全サンプル対象の分析で確認できた直接原価計算の利用における「原価算定目

1）「前期」，「後期」の分類はせずに，「成長期」，「再生期」，「停滞期」，「衰退期」の4つのステージ間で，後述する分析を実施してみたが，各質問項目での有意差があまり確認されなかった。具体的には，一元配置分散分析において，管理会計実践に関する10項目，組織環境に関する10項目で有意差が確認されるにとどまった。

図表 8　管理会計実践に関する項目の一元配置分散分析（全サンプル）

	全体	EG	ES	LG	LS	*F*	*p*
本社経理部門の会計教務の重視度							
財務会計	**6.43**	**6.32**	**6.19**	**6.51**	**6.56**	**2.844**	**0.038**
予算管理	**5.81**	**5.82**	**5.24**	**5.95**	**5.92**	**4.731**	**0.003**
原価・費用管理	5.40	5.36	5.34	5.41	5.44	0.095	0.963
事業経理担当の設置	**0.35**	**0.18**	**0.22**	**0.43**	**0.43**	**7.055**	**0.000**
利益計画策定手法の利用度							
見積財務諸表	**5.43**	**5.56**	**4.69**	**5.55**	**5.59**	**3.853**	**0.010**
製品・商品ポートフォリオ	**3.54**	**2.90**	**3.12**	**3.98**	**3.68**	**8.234**	**0.000**
SWOT 分析	**3.90**	**3.68**	**3.33**	**4.10**	**4.13**	**3.925**	**0.009**
CVP 分析	3.86	3.88	3.58	3.95	3.88	0.520	0.669
原価企画	4.77	4.53	4.43	4.79	5.12	2.360	0.071
設備投資案件の経済性評価手法の利用							
手法利用なし	**0.25**	**0.49**	**0.32**	**0.16**	**0.17**	**12.399**	**0.000**
回収期間法	**0.61**	**0.41**	**0.59**	**0.66**	**0.71**	**6.447**	**0.000**
正味現在価値法	**0.21**	**0.08**	**0.10**	**0.30**	**0.25**	**7.131**	**0.000**
内部利益率法	**0.12**	**0.05**	**0.07**	**0.15**	**0.17**	**2.794**	**0.040**
会計的利益率法や投資利益率法	0.26	0.18	0.28	0.31	0.26	1.484	0.218
事業業績指標の重視度							
財務指標	6.01	6.22	5.67	5.96	6.08	2.604	0.052
顧客関連指標	**4.19**	**4.08**	**3.91**	**4.52**	**4.01**	**3.056**	**0.028**
業務プロセス関連指標	**3.60**	**3.25**	**3.40**	**3.83**	**3.67**	**3.070**	**0.028**
事業戦略と業績指標の関連性							
戦略と業績目標の略整合性	**4.90**	**4.43**	**4.45**	**5.20**	**5.10**	**7.663**	**0.000**
財務・非財務目標の関連図作成	**2.43**	**2.20**	**1.98**	**2.80**	**2.40**	**4.881**	**0.002**
期首業績目標の常時達成	**3.11**	**3.06**	**2.78**	**3.49**	**2.86**	**7.965**	**0.000**

EG：前期成長期，ES：前期停滞期，LG：後期成長期，LS：後期停滞期。
$p<0.05$ の質問項目を太字とし，関連する質問項目（$p>0.05$のものを含む）もあわせて，7点尺度の得点平均値と有意水準を記載した。なお，例外として，手法の「利用」と「手法利用なし」はダミー変数である。
以下の図表も同様である。

的」の重視度と「効果」，原価企画の「市場価格を反映した目標原価設定」，MPC の「目的：自発的問題発見と解決」と「効果：将来のリーダーの発掘・育成」の5項目については確認できなかった。一方，原価企画の「コンカレント・エンジニアリング」と「効果：製品コンセプトの実現」，原価管理の「開発設計段階における費用を惜しまない顧客要求品質の実現」，MPC の「利用」の4項目については，製造業サンプル対象の分析においてのみ有意差が確認された（図表9）。

つぎに Tukey 法による多重比較の結果は，図表10のとおりであり，30項目で，有意差が確認

図表８（つづき１）　管理会計実践に関する項目の一元配置分散分析（全サンプル）

	全体	EG	ES	LG	LS	*F*	*p*
事業業績と金銭的報酬の関連性							
事業部門長	**4.43**	**4.27**	**4.02**	**4.56**	**4.63**	**3.619**	**0.013**
ミドルマネジャー	**3.98**	**3.85**	**3.64**	**4.06**	**4.18**	**2.738**	**0.043**
ロワーマネジャー	3.53	3.41	3.24	3.62	3.64	1.651	0.177
一般従業員	3.27	3.27	3.07	3.36	3.27	0.651	0.583
予算管理							
予算目標の変更なし	**3.61**	**3.06**	**3.53**	**3.70**	**3.92**	**3.082**	**0.027**
実行プランの継続的見直し	4.73	4.63	4.33	4.89	4.84	2.050	0.106
予算・業務計画							
予算目標設定プロセスへのミドルマネジャーの十分な参加	**5.00**	**4.51**	**4.72**	**5.19**	**5.26**	**6.098**	**0.000**
業務目標設定プロセスへのミドルマネジャーの十分な参加	**5.04**	**4.71**	**4.52**	**5.27**	**5.27**	**6.791**	**0.000**
予算目標の個人への割り当て	3.71	3.87	3.36	3.86	3.60	1.465	0.224
具体的な業務目標の個人への割り当て	**4.26**	**4.19**	**3.76**	**4.58**	**4.20**	**3.693**	**0.012**
予算管理の問題点							
予算編成の時間的負担	**4.38**	**3.96**	**3.93**	**4.47**	**4.82**	**7.671**	**0.000**
予算の予測機能の不能	3.54	3.28	3.74	3.45	3.72	2.380	0.069
ミドルマネジャーの数字合わせ	3.36	3.14	3.10	3.43	3.57	2.502	0.059
ミドルマネジャーによる低水準の目標設定	3.54	3.42	3.35	3.65	3.57	0.925	0.429
標準原価計算の利用	**0.41**	**0.24**	**0.38**	**0.46**	**0.50**	**4.785**	**0.003**
直接原価計算							
利用目的：原価・費用算定	**5.14**	**5.97**	**4.86**	**5.18**	**4.73**	**4.470**	**0.005**
利用目的：経営管理	**5.01**	**5.88**	**4.39**	**5.18**	**4.58**	**6.612**	**0.000**
効果：原価・費用算定	**5.31**	**5.68**	**4.81**	**5.44**	**5.16**	**2.969**	**0.034**
効果：経営管理	5.19	5.53	4.76	5.28	5.00	1.846	0.141

された（$p<0.05$，両側）。有意差の多くは，前期ステージよりも後期ステージの得点が高い傾向を示し，組織規模の影響をうかがわせる。

なお，原価計算・管理については，製造業と非製造業で実践内容に違いも想定されるため，製造業サンプルのみを対象に同様の分析をした。その結果，全サンプル対象の分析では50項目のうち10項目で有意差が確認されたのに対して，製造業サンプル対象の分析では52項目のうち10項目（一部は全サンプル対象の分析で有意差が出たものとは異なる項目）で有意差が確認された（図表11）。

一方，組織規模の影響を感じさせない前期停滞期よりも前期成長期の得点が高い傾向もいくつか確認した。それらは，本社経理部門の会計業務における予算管理重視度，利益計画策定手法としての見積財務諸表の利用度，事業業績指標としての財務指標の重視度，直接原価計算の利用と

図表８（つづき２） 管理会計実践に関する項目の一元配置分散分析（全サンプル）

	全体	EG	ES	LG	LS	*F*	*p*
配賦計算							
複数配賦基準の利用	**0.59**	**0.51**	**0.39**	**0.68**	**0.64**	**6.031**	**0.001**
操業度基準の利用	0.45	0.41	0.53	0.47	0.42	0.868	0.458
原価企画							
市場価格を反映した目標原価設定	**4.53**	**4.02**	**4.73**	**4.61**	**4.67**	**2.928**	**0.034**
発生前の原価・費用予測	4.38	4.23	4.18	4.51	4.45	0.813	0.487
挑戦的目標原価・費用水準	3.42	3.02	3.33	3.51	3.63	2.074	0.104
目標原価・費用の常時達成	3.26	3.23	3.25	3.35	3.17	0.340	0.796
企画・開発・設計担当者の原価・費用見積	4.47	4.73	4.80	4.35	4.27	1.831	0.142
コンカレント・エンジニアリング	4.46	4.23	4.08	4.67	4.59	2.074	0.104
原価管理							
適時・理解容易な会計情報開示注)	**4.22**	**4.20**	**3.73**	**4.38**	**4.32**	**2.911**	**0.034**
アイデア創発や業務改善への会計情報利用度	**3.35**	**3.03**	**2.96**	**3.63**	**3.46**	**5.269**	**0.001**
MPC							
チームで原価（費用）・利益を自ら計算	4.07	4.46	3.06	4.21	4.02	2.628	0.053
チームの会計情報を用いた業務改善	4.28	4.38	3.50	4.44	4.30	1.913	0.131
目的：自発的問題発見と解決	**4.93**	**4.88**	**4.06**	**5.08**	**5.11**	**3.389**	**0.020**
目的：利益・顧客志向の徹底	5.01	5.19	4.50	5.12	4.95	1.148	0.332
目的：従業員のモチベーション向上	4.52	4.46	4.00	4.67	4.57	1.252	0.294
目的：将来のリーダーの発掘・育成	4.49	4.58	3.81	4.65	4.50	1.755	0.159
効果：自発的問題発見と解決	4.82	4.50	4.31	4.98	5.00	2.002	0.117
効果：利益・顧客志向の徹底	4.97	5.12	4.50	4.88	5.13	1.133	0.339
効果：従業員のモチベーション向上	4.46	4.17	4.17	4.61	4.54	1.145	0.334
効果：将来のリーダーの発掘・育成	**4.47**	**4.20**	**3.67**	**4.61**	**4.70**	**2.984**	**0.034**

注）この２問については，製造業では４問設問し（図表９），非製造業に合わせるため，平均値をとった。

効果，各 MPC 内における利益・原価計算の実施である。

逆に，原価企画における市場価格を反映した目標原価設定は，前期成長期よりも前期停滞期の得点が高く，企業成長の過程で，売上高の低迷に直面した企業が市場志向の原価企画的発想に転換していく様子を表しているのかもしれない。

いずれにしても，これらの基礎的な分析結果を踏まえ，さらなる調査・分析が必要である。

第２の分析について，一元配置分散分析の結果は図表12のとおりである。組織環境に関する27項目のうち18項目で，統計的に有意差が確認された（$p<0.05$，両側）。

OLC ステージごとの得点を概観すると，組織の外部環境の設問（１）（２）では，前期成長期，前期停滞期，後期成長期，後期停滞期の順に得点が上がっている。組織の内部環境についての多くの項目では，前期停滞期，前期成長期，後期停滞期，後期成長期の順に得点が上がり，設問

図表９　原価計算・実践に関する項目の一元配置分散分析（製造業サンプル）

	全体	EG	ES	LG	LS	*F*	*p*
標準原価計算の利用	**0.68**	**0.35**	**0.64**	**0.75**	**0.75**	**3.793**	**0.012**
直接原価計算							
利用目的：製品原価算定	5.03	5.86	4.76	4.94	5.11	0.799	0.498
利用目的：経営管理	**4.83**	**6.14**	**4.18**	**5.17**	**4.44**	**3.665**	**0.016**
効果：製品原価算定	5.30	5.71	4.73	5.48	5.30	1.749	0.165
効果：経営管理	5.21	6.00	4.73	5.33	5.00	2.159	0.101
配賦計算							
複数配賦基準の利用	**0.61**	**0.65**	**0.33**	**0.64**	**0.72**	**4.084**	**0.008**
操業度基準の利用	0.59	0.41	0.67	0.63	0.58	1.059	0.369
原価企画							
市場価格を反映した目標原価設定	4.70	4.17	4.57	4.86	4.77	0.930	0.428
発生前の原価予測	4.57	4.25	4.23	4.93	4.49	1.682	0.175
挑戦的目標原価水準	3.72	3.25	3.64	3.70	3.89	0.775	0.510
目標原価の常時達成	3.15	2.92	3.32	3.33	2.98	1.007	0.392
設計担当者の原価見積	4.13	4.00	4.64	4.07	3.98	1.091	0.356
コンカレント・エンジニアリング	**4.76**	**4.33**	**3.91**	**5.19**	**4.87**	**4.171**	**0.008**
効果：製品コンセプトの実現	**4.12**	**4.00**	**3.95**	**3.81**	**4.51**	**2.798**	**0.043**
効果：要求品質・機能の実現	4.52	4.25	4.59	4.37	4.70	0.874	0.457
効果：原価低減	4.97	4.92	4.55	5.05	5.11	1.064	0.367
原価管理							
開発設計段階における費用を惜しまない顧客要求品質の実現	**4.19**	**5.18**	**3.96**	**4.11**	**4.06**	**3.959**	**0.009**
開発設計現場への適時・理解容易な会計情報開示	**3.69**	**3.65**	**2.93**	**3.82**	**3.98**	**3.793**	**0.012**
製造現場への適時・理解容易な会計情報開示	**3.93**	**3.88**	**3.18**	**3.96**	**4.32**	**3.992**	**0.009**
開発設計現場での会計情報利用度	**3.21**	**2.71**	**2.68**	**3.36**	**3.53**	**3.587**	**0.015**
製造現場での会計情報利用度	3.48	3.00	3.00	3.65	3.73	2.555	0.058
MPC の利用	**0.30**	**0.06**	**0.21**	**0.29**	**0.45**	**3.931**	**0.010**

（４）（５）（７）（15）では，低得点順２番目の前期成長期と３番目の後期停滞期の順が逆転しているだけで，これらの OLC ステージと組織内外の組織環境との対応関係に違和感はない。

また，計画立案や意思決定に関する設問（８）から（12）では，前期成長期，前期停滞期，後期の順で得点が上がっている。前期においては，成長期よりも停滞期の方が困難な状況への対応を迫られ，前期から後期へと企業が成長すると，計画立案や意思決定の流儀が組織に定着していくことが推察される。

過去の研究との比較について，Su et al.（2015a, b）では，これらの組織環境に関する質問項目

図表10　管理会計実践に関する項目の Tukey 法による多重比較（全サンプル）

		OLC ステージ間の有意差		
本社経理部門の会計業務	財務会計重視	前期停滞期	(<)	後期停滞期
	予算管理重視	前期停滞期	<	前期成長期
		前期停滞期	<<	後期成長期
		前期停滞期	<<	後期停滞期
事業経理担当の設置		前期成長期	<<	後期成長期
		前期成長期	<<	後期停滞期
		前期停滞期	<	後期成長期
		前期停滞期	<	後期停滞期
利益計画策定手法の利用度	**見積財務諸表**	前期停滞期	<	前期成長期
		前期停滞期	<	後期成長期
		前期停滞期	<	後期停滞期
	製品・商品ポートフォリオ	前期成長期	<<<	後期成長期
		前期成長期	<	後期停滞期
		前期停滞期	<<	後期成長期
	SWOT 分析	前期停滞期	<	後期成長期
		前期停滞期	<	後期停滞期
設備投資案件の経済性評価手法の利用	**設備投資予算なし**	後期成長期	<<<	前期成長期
		後期停滞期	<<<	前期成長期
		前期停滞期	(<)	前期成長期
		後期成長期	(<)	前期停滞期
	回収期間法	前期成長期	<<	後期成長期
		前期成長期	<<<	後期停滞期
	正味現在価値法	前期成長期	<<<	後期成長期
		前期成長期	<	後期停滞期
		前期停滞期	<<	後期成長期
		前期停滞期	(<)	後期停滞期
	内部利益率法	前期成長期	(<)	後期停滞期

(<)：$p<0.1$，<：$p<0.05$，<<：$p<0.01$，<<<：$p<0.001$。以下の図表も同様である。

を用いたクラスター分析によって OLC ステージを分類しており，表記はしなかったが，同様の分析を実施した[2)]。その結果，４つのクラスターが抽出され，一元配置分散分析において，ほぼす

2）Su et al.（2015a, b）は，以下の手続きで OLC ステージを分類している。まず，Miller and Friesen（1984）にて示された組織コンテクストに関する38の質問項目について因子分析をおこなった。つぎに，負荷量の高い因子についてクラスター分析をおこない，抽出されたクラスターを，それぞれの特性から各 OLC ステージへと分類した。この結果，27の項目に基づく８つの因子，５つのクラスター（OLC ステージ）が抽出された。本研究でも，Su et al.（2015a, b）において有効であった27の質問項目を用いて，同様の手続きで OLC ステージの分類をおこなった。その結果，因子分析によって23項目からなる６つの因子が抽出され，クラスター分析によってサンプル企業を４つのクラスター（成長期，再生期，成熟期，衰退期）に分類した。

図表10（つづき１）　管理会計実践に関する項目の Tukey 法による多重比較（全サンプル）

		OLC ステージ間の有意差		
事業業績指標の重視度	**財務指標**	前期停滞期	<	前期成長期
	顧客関連指標	前期停滞期	(<)	後期成長期
		後期停滞期	(<)	後期成長期
	業務プロセス関連指標	前期成長期	<	後期成長期
事業戦略と業績指標の関連性	**戦略と業績目標の整合性**	前期成長期	<<<	後期成長期
		前期成長期	<<	後期停滞期
		前期停滞期	<<	後期成長期
		前期停滞期	<	後期停滞期
財務・非財務目標の関連図作成		前期成長期	<	後期成長期
		前期停滞期	<<	後期成長期
期首に設定した業績目標の常時達成		前期停滞期	<<<	後期成長期
		後期停滞期	<<<	後期成長期
		前期成長期	(<)	後期成長期
業績と報酬の関連性	**事業部門長**	前期停滞期	<	後期成長期
		前期停滞期	<	後期停滞期
	ミドルマネジャー	前期停滞期	<	後期停滞期
予算管理	**予算目標の変更なし**	前期成長期	<	後期停滞期
		前期成長期	(<)	後期成長期
予算・業務計画	**予算目標設定プロセスへのミドルマネジャーの十分な参加**	前期成長期	<<	後期成長期
		前期成長期	<<	後期停滞期
		前期停滞期	(<)	後期停滞期
	業務目標設定プロセスへのミドルマネジャーの十分な参加	前期成長期	<	後期成長期
		前期成長期	<	後期停滞期
		前期停滞期	<<	後期成長期
		前期停滞期	<<	後期停滞期
	具体的な業務目標の個人への割り当て	前期停滞期	<<	後期成長期
	予算編成の時間的負担	前期成長期	<<<	後期停滞期
		前期停滞期	<<<	後期停滞期
		前期成長期	(<)	後期成長期
		前期停滞期	(<)	後期成長期

べての項目について有意差が確認された（確認できなかったのは，管理会計実践に関する９項目のみであった[3]）。

3）有意差が確認されなかったのは，管理会計実践に関する127項目のうち，標準原価計算の「原価・費用算定目的での利用」および「原価・費用算定効果」，原価企画の「挑戦的目標原価・費用水準」，「企画・開発・設計担当者の原価・費用見積」，「企画・開発・設計担当者の疲弊」，「サプライヤーの疲弊」（製造業対象の質問票でのみ設問）および「その他の逆機能」，MPC の「チームで原価（費用）・利益を自ら計算」および「従業員のモチベーション向上効果」である。

図表10（つづき２） 管理会計実践に関する項目の Tukey 法による多重比較（全サンプル）

		OLC ステージ間の有意差		
標準原価計算の利用		前期成長期	<	後期成長期
		前期成長期	<<	後期停滞期
直接原価計算	**利用目的：原価・費用算定**	前期停滞期	<	前期成長期
		後期停滞期	<<	前期成長期
		後期成長期	(<)	前期成長期
	利用目的：経営管理	前期停滞期	<<	前期成長期
		後期停滞期	<<	前期成長期
		前期停滞期	(<)	後期成長期
	効果：原価・費用算定	前期停滞期	<	前期成長期
配賦計算	**複数配賦基準の利用**	前期停滞期	<<<	後期成長期
		前期停滞期	<<	後期停滞期
		前期成長期	(<)	後期成長期
原価企画	市場価格を反映した目標原価・費用設定	前期成長期	(<)	前期停滞期
		前期成長期	(<)	後期成長期
		前期成長期	(<)	後期停滞期
原価管理	**適時・理解容易な会計情報開示**	前期停滞期	<	後期成長期
		前期停滞期	(<)	後期停滞期
	アイデア創発や業務改善への会計情報利用度	前期成長期	<	後期成長期
		前期停滞期	<<	後期成長期
		前期停滞期	(<)	後期停滞期
MPC	**チームで原価（費用）・利益を自ら計算**	前期停滞期	<	前期成長期
		前期停滞期	(<)	後期成長期
	目的：自発的問題発見と解決	前期停滞期	<	後期成長期
		前期停滞期	<	後期停滞期
	効果：将来のリーダーの発掘・育成	前期停滞期	<	後期停滞期
		前期停滞期	(<)	後期成長期

ただし，多重比較の結果，ある特定のクラスターで，ほぼすべての項目の得点が低くなるなど，単なる低得点クラスターが抽出されている恐れがあり，OLC ステージ分類として適切であろうかという疑念が残る。

これまでの OLC に関する管理会計研究では，こうした組織コンテクストに関する質問項目を用いて OLC ステージを分類してきたものが多いが，この分類方法では，各ステージに属する企業の組織的特徴のステレオタイプを示しているに過ぎないのではないだろうか。

やはり，「成長」は売上高の上昇基調，「再生」には過去の停滞・衰退経験の後の成長基調，「停滞」は売上高の伸び悩み，「衰退」は売上高の下降基調が基本としてあるべきだと考える。

図表11　管理会計実践に関する項目の Tukey 法による多重比較（製造業サンプル）

		OLC ステージ間の有意差		
標準原価計算の利用		前期成長期	<	後期成長期
		前期成長期	<	後期停滞期
直接原価計算	**利用目的：経営管理**	前期停滞期	<	前期成長期
		後期停滞期	(<)	前期成長期
配賦計算	**複数配賦基準の利用**	前期停滞期	<	後期成長期
		前期停滞期	<<	後期停滞期
原価企画	**コンカレントエンジニアリング**	前期停滞期	<<	後期成長期
		前期停滞期	(<)	後期停滞期
	効果：製品コンセプトの実現	後期成長期	<	後期停滞期
原価管理	**開発設計段階における費用を惜しまない顧客要求品質の実現**	前期停滞期	<	前期成長期
		後期成長期	<	前期成長期
		後期停滞期	<	前期成長期
	開発設計現場への適時・理解容易な会計情報開示	前期停滞期	<	後期成長期
		前期停滞期	<<	後期停滞期
	製造現場への適時・理解容易な会計情報開示	前期停滞期	<<	後期停滞期
		前期停滞期	(<)	後期成長期
	開発設計現場での会計情報利用度	前期停滞期	<	後期停滞期
MPC の利用		前期成長期	<	後期停滞期

加えて，管理会計研究においては，図表12に示した組織コンテクストに関する質問項目は，管理会計実践との関係性が強いことからも，OLC ステージ分類には用いないことで，より適切に，OLC ステージと管理会計実践の関係性を浮かび上がらせることができると考える。

6．おわりに

本研究の目的は，管理会計研究のための OLC モデルを提示し，OLC ステージごとの管理会計実践の違いを実証的に確認することであった。

まず，Miller and Friesen（1984）の OLC モデルに基づき，管理会計研究のための OLC モデルを提示し，分類基準および手順を示した。

つぎに，OLC ステージ間での管理会計実践の差異について実証的分析を実施した。その結果，ある程度の管理会計実践の質問項目について，OLC ステージ間に有意差があることを確認し，提示した OLC モデルが管理会計研究にとって意義があることを確認した。

つづいて，過去の研究で多用されてきた質問票調査による OLC 分類との比較検討を実施した。その結果，管理会計研究のための OLC 分類は，売上高推移を確認する必要があることを主張した。

図表12　組織環境に関する項目の一元配置分散分析（全サンプル）

		全体	EG	ES	LG	LS	*F*	*p*
（1）	外部環境（競合，顧客，技術）変化の影響は極めて大きい	4.91	4.53	4.91	4.92	5.19	3.635	0.013
（2）	外部環境（競合，顧客，技術）の多様性は極めて大きい	4.50	4.05	4.47	4.53	4.81	4.702	0.003
（3）	M&A による新規事業の獲得を積極的に進めている	3.38	3.23	2.69	3.90	3.23	7.374	0.000
（4）	垂直統合を積極的に進めている	3.13	3.14	2.69	3.36	3.07	2.841	0.038
（5）	優位な立場にある販売経路を保持している	4.35	4.49	3.93	4.57	4.20	3.714	0.012
（6）	顧客に応じて異なる商品・サービスを提供している	4.52	4.21	4.16	4.81	4.58	4.304	0.005
（7）	斬新な新商品・サービスの開発を重視している	4.11	3.97	3.83	4.52	3.87	4.873	0.002
（8）	目標達成のための詳細な実行プランを立てている	4.15	3.69	3.72	4.50	4.27	9.548	0.000
（9）	事業の外部環境を詳細に分析している	4.14	3.54	3.90	4.42	4.37	10.708	0.000
（10）	重要な意思決定は広範な分析に基づいて行われている	4.40	3.86	4.24	4.54	4.70	7.407	0.000
（11）	あらゆる可能性を考慮して意思決定が行われている	4.46	4.01	4.41	4.61	4.63	4.536	0.004
（12）	意思決定の際には，他の部署への影響も十分に配慮されている	4.52	4.23	4.36	4.67	4.62	2.721	0.044
（13）	他社以上に長期的な視点に立って意思決定を行っている	3.91	3.76	3.47	4.20	3.89	4.503	0.004
（14）	全社的戦略と事業戦略は整合的である	4.88	4.72	4.71	5.14	4.79	2.789	0.040
（15）	競争環境や需要変化に対応して迅速かつ適切な意思決定が行われている	4.52	4.49	4.31	4.80	4.32	3.300	0.020
（16）	社員の参加意識は高い	4.40	4.27	4.14	4.67	4.30	4.444	0.004
（17）	社内コミュニケーションのための効果的な体制が整備されている	4.29	4.08	4.07	4.55	4.23	4.214	0.006
（18）	意思決定権限は十分に委譲されている	4.07	3.81	3.81	4.29	4.13	3.710	0.012

$p<0.05$（両側）で有意差が確認された項目について，7点尺度の得点平均値と有意水準を記載。

最後に，今後の研究の可能性を指摘して，むすびとする。

第1に，OLC ステージ区分の組合せの応用である。本稿で提示した「前期」,「後期」と「成長期」,「再生期」,「停滞期」,「衰退期」の2次元の分類軸は基本形であり，本論文後半の分析で

は，「成長期」と「再生期」，「停滞期」と「衰退期」を統合して，OLC ステージ間の管理会計実践の差異について基礎的分析を実施した。このほかにも，規模の次元である「前期」，「後期」を区分せずに，「環境不確実性」や「製造業と非製造業」を区分して，「成長期」，「再生期」，「停滞期」，「衰退期」の 4 つの OLC ステージ間の管理会計実践の差異を比較することで，その特徴がより鮮明になるかもしれない。

第 2 に，これまでに提案してきた日本的管理会計モデルへの応用である。日本企業の「管理会計行動パターンの発展モデル」（吉田他，2011）や，企業の「探索と深化」，「両利きの経営」（He and Wong, 2004）が「日本的管理会計行動」に与える影響（吉田他，2015）について，4 つの OLC ステージ分類（成長期，再生期，停滞期，衰退期）の視点から再構成できるかもしれない。

第 3 に，管理会計実践のより精緻な分析である。本論文では，管理会計関連の質問項目を単に比較しただけであったが，コンフィギュレーション・アプローチ（Bedford and Malmi, 2015）の観点から，4 つの OLC ステージ分類（成長期，再生期，停滞期，衰退期）ごとの「原価計算・管理」や「業績・予算管理」といった一定のまとまりのある利用・活動の特徴を浮かび上がらせることができるかもしれない。

参 考 文 献

Adizes, I.（1979）: “Organizational passages: Diagnosing and treating lifecycle problems of organizations,” *Organizational Dynamics*, Summer 1979, 3–25.

Auzair, S. M. and K. Langfield-Smith（2005）: “The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations,” *Management Accounting Research*, 16（4）, 399–421.

Bedford, D. S. and T. Malmi（2015）: “Configurations of control: An exploratory analysis,” *Management Accounting Research*, 27, 2–26.

Collier, P. M.（2005）: “Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting,” *Management Accounting Research*, 16（3）, 321–339.

Drazin, R. and R. K. Kazanjian（1990）: “A reanalysis of miller and friesen’s life cycle data,” *Strategic Management Journal*, 11（4）, 319–325.

Greiner, L. E.（1972）: “Evolution and revolution as organizations grow,” *Harvard Business Review*, 50（4）, 37–46.

He, Z. L. and P. K. Wong（2004）: “Exploration vs. exploitation: An empirical test of the ambidexterity hypothesis,” *Organization Science*, 15（4）, 481–494.

Janke, R., M. D. Mahlendorf, and J. Weber（2014）: “An exploratory study of the reciprocal relationship between interactive use of management control systems and perception of negative external crisis effects,” *Management Accounting Research*, 25（4）, 251–270.

Kallunki, J. P. and H. Silvola（2008）: “The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing,” *Management Accounting Research*, 19（1）, 62–79.

Lippitt, G. L. and W. H. Schmidt（1967）: “Crisis in a developing organization,” *Harvard Business Review*, 45（6）, 102–112.

Miller, D. and P. H. Friesen（1984）: “A longitudinal study of the corporate life cycle,” *Management Science*, 30（10）, 1161–1183.

Moores, K. and S. Yuen（2001）: “Management accounting systems and organizational configuration: A life-cycle perspective,” *Accounting, Organizations and Society, 26*（*4/5*）, 351–389.

Silvola, H.（2008）: “Do organizational life-cycle and venture capital investors affect the management control systems used by the firm?” *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 24, 128–138.

Simons, R.（1995）: *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*,

Boston, MA: Harvard Business School Press. 中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳（1998）『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 .

Su, S., K. Baird, and H. Schoch（2015a）: "The moderating effect of organisational life cycle stages on the association between the interactive and diagnostic approaches to using controls with organisational performance," *Management Accounting Research*, 26, 40-53.

Su, S., K. Baird, and H. Schoch（2015b）: "Management control system effectiveness: The association between types of controls with employee organizational commitment across organisational life cycle stages," *Pacific Accounting Review*, 27（1）, 28-50.

楠由紀子（2012）「企業のライフサイクルと経営者報酬」『青山経営論集』第47巻第１号，29-43頁.

楠由紀子（2013）「企業のライフサイクルと経営者報酬の関係性」『青山経営論集』第48巻第２号，205-220頁.

楠由紀子（2014）「企業のライフサイクルの観点からみる経営者報酬と企業業績の関係性」『青山経営論集』第49巻第１号，77-102頁.

楠由紀子（2015）「企業のライフサイクルの観点からみた経営者報酬の違い」『青山経営論集』第50巻第１号，119-136頁.

楠由紀子（2016）「企業のライフサイクル・ステージの継続性と経営者報酬に関する考察」『青山経営論集』第51巻第１号，68-79頁.

名和高司（2016）『成長企業の法則：世界トップ100社に見る21世紀型経営のセオリー』ディスカヴァー・トゥエンティワン.

福島一矩（2011）「組織ライフサイクルとマネジメント・コントロールの変化」『原価計算研究』第35巻第１号，130-140頁.

森浩気（2017）「組織ライフサイクル後期の企業におけるインタラクティブ・コントロールの役割」『管理会計学』第25巻第１号，51-65頁.

森浩気（2020）「会計研究における組織ライフサイクルモデルの援用：選択的文献レビューに基づく検討」『千葉商大論叢』第58巻第１号，97-112頁.

吉田栄介・岩澤佳太・徐智銘・桝谷奎太（2019）「日本企業における管理会計の実態調査（東証・名証一部上場企業）」『企業会計』第71巻第９，10，11，12号，122-128頁，128-133頁，125-131頁，110-115頁.

吉田栄介・岩澤佳太（2019）「日本企業における管理会計の実態調査（東証・名証一部以外の上場企業）」『企業会計』第72巻１，２，３，４号，125-129頁，134-139頁，127-133頁，121-125頁 .

吉田栄介・妹尾剛好・福島一矩（2011）「日本的管理会計の展開：日本企業（製造業）の利用実態に基づいて」『會計』第180巻第２号，120-133頁（吉田栄介・妹尾剛好・福島一矩（2012）『日本的管理会計の探究』中央経済社に所収）.

吉田栄介・妹尾剛好・福島一矩（2015）「探索と深化が日本企業の管理会計行動に与える影響：予備的研究」『メルコ管理会計研究』第８巻第１号，53-64頁（吉田栄介編著（2017）『日本的管理会計の深層』中央経済社に所収）.

森浩気［千葉商科大学］

徐智銘［Shanghai Zhongde Institute of Quality Technology］