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

Title	組織ライフサイクル概念を用いた管理会計研究の現状と展望 : 実証研究の文献レビューに基づく考察
Sub Title	Current status and future perspectives of management accounting researches regarding organizational life-cycle : a discussion based on the literature review of empirical studies
Author	森, 浩気(Mori, Koki)
Publisher	慶應義塾大学大学院商学研究科『慶應商学論集』編集委員会
Publication year	2016
Jtitle	慶應商学論集 (Keio business and commerce review). Vol.29, No.1 (2016.) ,p.35- 52
JaLC DOI	
Abstract	本稿の目的は, 組織ライフサイクルの概念を用いた管理会計学領域における実証研究の傾向や, これまで明らかになっている点, 課題として残されている点を整理し, 今後に向けた提言を行うことである。文献レビューの結果, 多くの研究がMiller and Friesen(1984)の組織ライフサイクルモデルに依拠していること, 誕生期の組織は公式的なコントロールが十分に形成されておらず管理会計の研究対象とするのは困難であること, 成長期以降ではライフステージによって利用される管理会計システムや重視されるコントロールは異なることが明らかとなった。一方で, 衰退期を対象に含めた分析が不十分であること, 定量的な調査の結果を踏まえて行われるべき定性的な調査が不足していること, ライフステージの移行についての分析が行われていないことを指摘し, これらの課題に対する研究を今後の方向性として提言した。
Notes	論文
Genre	Departmental Bulletin Paper
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN10088763-20161115-0035

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.

慶應商学論集
第29巻第1号
2016年11月

組織ライフサイクル概念を用いた管理会計研究の現状と展望
―実証研究の文献レビューに基づく考察―

森　　浩　気

＜要　　約＞

本稿の目的は、組織ライフサイクルの概念を用いた管理会計学領域における実証研究の傾向や、これまで明らかになっている点、課題として残されている点を整理し、今後に向けた提言を行うことである。文献レビューの結果、多くの研究が Miller and Friesen (1984) の組織ライフサイクルモデルに依拠していること、誕生期の組織は公式的なコントロールが十分に形成されておらず管理会計の研究対象とするのは困難であること、成長期以降ではライフステージによって利用される管理会計システムや重視されるコントロールは異なることが明らかとなった。一方で、衰退期を対象に含めた分析が不十分であること、定量的な調査の結果を踏まえて行われるべき定性的な調査が不足していること、ライフステージの移行についての分析が行われていないことを指摘し、これらの課題に対する研究を今後の方向性として提言した。

＜キーワード＞
組織ライフサイクル、組織成長、管理会計システム、マネジメント・コントロール・システム、システマティック・レビュー

1.　はじめに

組織ライフサイクル（OLC: Organizational Life-Cycle）の概念を用いた管理会計研究は、構成要素の面でも時間軸の面でも組織を俯瞰しながら、管理会計やマネジメント・コントロールが果たす役割を探求できるという意義がある。これは OLC が組織の「揺り籠から墓場まで」を包含した概念であり、個々のライフステージは組織の規模、構造、意思決定スタイルや環境など様々なコンテクスト要因を統合した変数として捉えられるためである。

管理会計学の領域では2000年代からOLCの概念を用いた実証研究が行われており、まだ多くの蓄積があるとは言えない（Moores and Yuen 2001; Silvola, 2008; Su et al., 2015a; 福島, 2011）。管理会計研究においては環境や組織に関する変数が個別に取り上げられ議論されることが多く、OLCのようにこれら多様なコンテクスト要因を統合する変数（Gordon and Miller, 1976）に着目した研究はあまり行われてこなかった（Moores and Yuen, 2001）ことが背景にある。しかしこれまでの研究ではOLCと管理会計やマネジメント・コントロールとの間に様々な関係性が見出されており、上述した意義のもと現在に至るまで研究が展開してきたことを鑑みると、今後も探求すべき重要な研究領域と言えよう。一方で研究の数が限られる中、それぞれの研究では課題も指摘されている。よってこれまでの研究における傾向や知見、課題といった現状を整理し、それを基に今後の展望を提示することは、研究の発展に繋がる一里塚となる。

本稿ではOLCの概念を用いた管理会計学の実証研究について、傾向や明らかになっている点、課題として残されている点を整理し、今後に向けた提言を行うことを目的とする。対象とする学問領域を管理会計学に限定することで、レビューの網羅性を高められるとともに、今後の研究で明らかにするべき点、その中で隣接する学問領域の理論や知見との統合を図る際に管理会計研究としての新規性がどこにあるかという点を、明確にすることができる。

また本稿のレビュー対象となる論文では、原価計算手法についての研究やマネジメント・コントロールについての研究などが混在しているが、これらを包括して管理会計研究とみなし実証研究のレビューを行う。*Management Accounting Research* を創刊した Robert W. Scapens は四半世紀にわたったジャーナルの編集作業を通じて、管理会計研究において対象となるトピックや理論の範囲が制限されることを避け、その拡大を許容してきた（Scapens, 2014）。この点を踏まえ、会計ジャーナルに掲載された原価計算手法やマネジメント・コントロールに関する研究は、トピックが様々であれいずれも管理会計研究という研究群に含まれ、排除することはできないとの立場に、本稿は則っている。

本稿の構成は以下の通りである。第2節ではシステマティック・レビューの手順に則り、この領域における実証研究を抽出する。第3節では管理会計研究で用いられてきたOLCのモデルについて、その構成と特徴を示す。第4節では文献レビューを行い、各研究の成果や課題を確認する。第5節では前節の文献レビューを踏まえ、研究群全体から得られた知見を統合する。第6節では研究群で残された課題を挙げ、今後に向けた提言を行う。

2. システマティック・レビューによる研究の抽出

システマティック・レビューは「計画的で、透明かつ再現可能な手順をプロセスの各段階で用

いて、特定の問題に関係する研究を包括的に抽出し、統合する」ことを目的とする（Littell, 2008, p.1）。本稿では以下に示す Fink (2013) の提唱する 7 つの手順に依拠し、文献レビューを行う。

(1) リサーチ・クエスチョンの設定

本稿では「OLC の概念を用いた管理会計学の実証研究における傾向および共通する知見は何か」と「OLC の概念を用いた管理会計学の実証研究において解明されていない点は何か」というリサーチ・クエスチョンを設定した。

(2) 文献データベースやウェブサイトの選択

本稿でレビュー対象とする研究は、英語あるいは日本語で執筆された論文である。したがってその抽出にあたっては、EBSCOhost Business Source Premier (www.ebscohost.com)、ScienceDirect (www.sciencedirect.com)、CiNii Articles (ci.nii.ac.jp/) の各検索サービスを用いることとした。

(3) 検索キーワードの設定

検索にあたって研究を抽出するキーワードとしては、英語では鍵概念となる “life cycle” に加え、特定のライフステージを指すと考えられる “growth” “growing” “mature” “decline” “stage” を設定した。日本語では同様に「ライフサイクル」に加え、「成長」、「成熟」、「衰退」、「段階」を設定した。

(4) 選別基準の設定

対象とするジャーナルは、英文ジャーナルでは *Accounting, Organizations and Society, Journal of Accounting and Economics, Journal of Accounting Research, The Accounting Review, Contemporary Accounting Research, Management Accounting Research, Review of Accounting Studies* の 7 誌、日本語ジャーナルでは『會計』、『会計プログレス』、『管理会計学』、『原価計算研究』、『メルコ管理会計研究』の 5 誌とした。選定には、Chartered Association of Business School[1] (charteredabs.org/) の *Academic Journal Guide 2015* における会計ジャーナルの格付け、欧米の管理会計研究をレビューした Hesford et al. (2007)、わが国の管理会計研究をレビューした吉田他（2009）、この領域で最新の実証研究と考えられた Su et al. (2015a) の文

1) イギリスのビジネススクール 122 校が参加する協会。本稿で参考としたジャーナルガイドは、協会のウェブサイトに登録を行い閲覧することができる。

献レビュー部分と参考文献リストを参考にした。

また Moores and Yuen (2001) 以降にこの領域の研究が活発に行われるようになったことを踏まえ、2001 年から 2015 年までの間に発表された研究を対象とした。

(5) 研究方法に関する基準の設定

研究方法の点からは、リッカート・スケール法による質問票調査や公表データに基づいた定量分析、記述式質問票調査やインタビュー調査に基づいた定性分析のいずれかを行っている実証研究を対象とした。

以上の手順によって、OLC のモデルに依拠した管理会計領域の 8 研究（Auzair and Langfield-Smith, 2005; Collier, 2005; Davila, 2005; Granlund and Taipaleenmäki, 2005; Kallunki and Silvola, 2008; Moores and Yuen, 2001; Su et al., 2015a; 福島，2011）が抽出された。

表 1　レビュー対象研究の比較

研究	依拠した OLC モデル	対象 ライフステージ	分析内容	定量調査	定性調査
Moores and Yuen (2001)	Miller and Friesen (1984)	誕生期、成長期、成熟期、再生期、衰退期	管理会計システム全般の利用度、それへの依存度	○	○
Granlund and Taipaleenmäki (2005)	Miller and Friesen (1984); Victor and Boynton (1998)	誕生期、成長期	会計・情報システムの重視および実行の度合い、それへの影響要因	×	○
Davila (2005)	Miller and Friesen (1984)	成長期	3 つの MCS（Merchant, 1998）の利用度、MCS 出現のドライバー	○	○
Collier (2005)	Miller and Friesen (1984)	成長期	コントロール・ミックスの変化、4 つのレバー（Simons, 1995）の利用度	×	○
Auzair and Langfield-Smith (2005)	Kazanjian and Drazin (1990)	形成期、成長期、成熟期	官僚的な MCS の利用度	○	×
Kallunki and Silvola (2008)	Miller and Friesen (1984)	誕生期、成長期、成熟期、再生期	ABC の利用度	○	×
Silvola (2008)			事業計画、予算管理、マネジメント・コントロール手法の内容と利用度		
福島（2011）	Miller and Friesen (1984)	成長期、成熟期、再生期	4 つのレバー（Simons, 1995）の利用度	○	×
Su et al. (2015a)	Miller and Friesen (1984)	誕生期、成長期、成熟期、再生期	診断型コントロール、インタラクティブ・コントロールの利用と業績との関係	○	×
Su et al. (2015b)			3 つの MCS（Snell, 1992）と従業員の組織コミットメントとの関係		

さらに網羅性を確保するため、EBSCOhost Business Source Premier と ScienceDirect において “life cycle” をキーワードとして、“Accounting” をジャーナルのタイトルとして設定した検索を行った。その結果、Kallunki and Silvola (2008) と同データを分析に用いたと考えられる Silvola (2008)、Su et al. (2015a) と同データを分析に用いたと考えられる Su et al. (2015b) が抽出された[2)]。これらのケースは 2 編の論文を一連の研究として扱い、本稿でのレビュー対象に含めることとした。

Fink (2013) での残る 2 つの手順、抽出した研究のレビューを実際に行う「レビューの実施」については第 4 節、そこから得られた各研究の知見や課題を統合し考察を行う「結果の統合」については第 5 節および第 6 節で述べる。

3. 組織ライフサイクルのモデル

本節では前節で抽出された研究で用いられている OLC のモデルについて、その概略を記す。本稿の主題はあくまでも管理会計研究の現状と展望であるため、OLC のモデルについての網羅的なレビューは行わないが、管理会計研究で用いられている各モデルの内容や特徴を捉えることで、個々の研究が OLC のどのような範囲を対象としているか理解することができる。

(1) Miller and Friesen (1984) のモデル

Miller and Friesen (1984) は過去に提唱された概念モデルの共通項を抽出することで、「誕生期（birth）」、「成長期（growth）」、「成熟期（maturity）」、「再生期（revival）」[3)]、「衰退期（decline）」という 5 つのステージからなる OLC のモデルを提示した。また企業の事業部門から得たサンプル（n=161）を表 2 の基準に則ってそれぞれのライフステージに分類し、戦略、状況、構造、意思決定スタイルに関する計 54 の質問項目について比較を行った結果、ライフステージによってそれぞれの項目が大きく異なっており、モデルの有効性が証明されたとしている。

衰退期を盛り込んだより包括的なモデルを構築し、さらに概念の提示に加えモデルの有効性が

2) いずれのケースについても、調査方法、調査対象、サンプルサイズ、組織ライフステージの分類方法が 2 編の論文で同一である。したがって論文内に明記されてはいないものの、同一の調査に基づく分析であると考えられる。

3) 本稿ではこれまでの研究と同じ表記を用いているものの、再生期という表記について、ライフステージが成熟期あるいは衰退期の次に来るステージであるとのミスリードを招く恐れがあり、再検討の余地がある。実際には表 2 に示されている基準で分類されるため、必ずしも成熟期や衰退期を経験した企業のみが再生期に該当するわけではない。Miller and Friesen (1984) はライフステージの移行に関する分析を行っており、成熟期や衰退期を経ずに成長期から再生期へと到達する企業の存在が示されている。

定量的に検証された点において、Miller and Friesen (1984) のライフサイクルモデルはそれまでのモデルとは一線を画している（Moores and Yuen, 2001）。ただし Drazin and Kazanjian (1990) が同じデータを用いて追試を行い、衰退期を除いた 4 つのライフステージに分類した方がモデル全体の適合度が高くなると指摘しており、この点は留意しなければならない。

表 2　組織ライフステージの分類基準

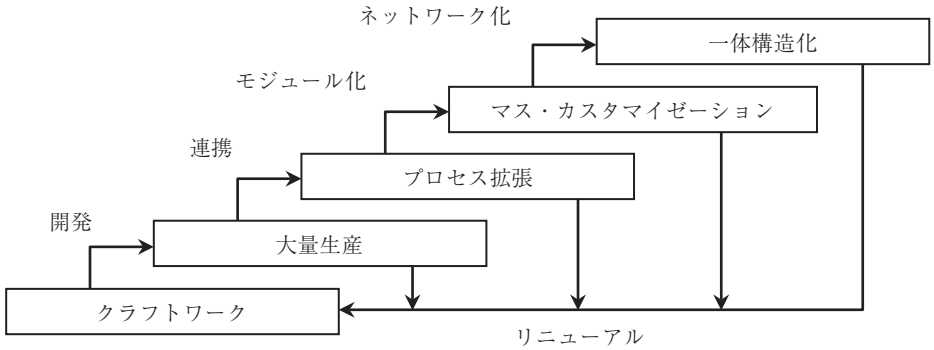
ライフステージ	基準
誕生期	創業から 10 年未満、インフォーマルな構造、オーナー経営者による支配
成長期	15％以上の売上高成長率、機能的に組織された構造、方針の形式化の萌芽
成熟期	15％未満の売上高成長率、より官僚的な組織
再生期	15％以上の売上高成長率、製品ラインナップの多角化、部門化、精緻化されたコントロールと計画システム
衰退期	製品需要の低下、製品イノベーションの停滞、利益率の低下

Miller and Friesen (1984, p.1166) より引用

(2) Kazanjian and Drazin (1990) のモデル

Kazanjian and Drazin (1990) は組織の成長段階を、構造化や形式化が進んでいない初期段階の「構想と開発（conception and development）」、実際に製品や技術を開発して利益を上げるための業務システムが構築される「商業化（commercialization）」、技術や商品の製造が実現可能となり市場での成功を収め利益を追求する「成長（growth）」、成長が緩やかになり第 2 世代の製品開発や官僚的な原則が持ち込まれる「安定（stability）」の 4 つに分類した。

この概念モデルを実証するため、創業から 15 年以内のハイテク企業を対象に質問票調査が行われた（n=105）。意思決定の集権化および形式化の度合い、エンジニアリング、製造、マーケティングといった職務の専門化度合いを基準に分析を行った結果、これらの変数はライフステージによって変化しており、モデルの有効性が実証された。ただしこのモデルは組織の成長から成熟までの段階に着目しており、再生や衰退といった段階は細分化されていない。



Victor and Boynton (1998, p.233) より引用

図 1　組織活動のライフサイクルモデル

(3) Victor and Boynton (1998) のモデル

Victor and Boynton (1998) は組織の活動に焦点を当てたライフサイクルモデルを提唱した。組織の活動は「クラフトワーク（craft work)」、「大量生産（mass production)」、「プロセス拡張（process enhancement)」、「マス・カスタマイゼーション（mass customization)」といったステージを辿る。その後は需要の変化に合わせて組織が自らを再構成していく「一体構造化（co-configuration)」が想定される一方で、クラフトワークへの「リニューアル（renewal)」というパスも描かれている。つまり製品の高度化が進んだ後には、製品改善のフィードバックを新案へと統合することで、暗黙知から新たな価値を生み出すクラフトワークへ移行し、組織成員は蓄積されたノウハウを応用し生産を拡大させていく一連の活動へと回帰する。またマス・カスタマイゼーション以前のステージからクラフトワークへのパスも描かれている（図 1)。

一連の変化は、組織の誕生、成熟、再生から衰退に至るまでどの局面でも起こり得る。つまり Miller and Friesen (1984) のような「揺り籠から墓場まで」のマクロ的なモデルに対し、Victor and Boynton (1998) のモデルはより特定のステージにおける変化を表すミクロ的な OLC のモデルとして応用することができる（Granlund and Taipaleenmäki, 2005)。

4. 対象研究のレビュー

本節では第 2 節にて抽出した研究を 2 つに大別し、各研究のレビューを行う。1 つは各ライフステージの比較を通じてそれぞれの特徴を分析した研究（Auzair and Langfield-Smith, 2005; Kallunki and Silvola, 2008; Moores and Yuen, 2001; Silvola, 2008; Su et al., 2015a, b; 福島, 2011）であり、もう 1 つは成長期までの早期のライフステージに着目しその中での分析を行った研究（Collier, 2005; Davila, 2005; Granlund and Taipaleenmäki, 2005）である。

(1) ライフステージの比較を行った研究

複数のライフステージを対象としライフステージの比較を行った研究は、いずれも定量調査に基づいて行われている。その中で、定量調査の結果を補完する定性調査を行っているのは Moores and Yuen (2001) のみである。以下、各研究の成果について確認する。

1) Moores and Yuen (2001)

Moores and Yuen (2001) はアメリカの 3 つの州の企業を主な対象とし、CEO への郵送質問票調査（n=49）とインタビュー調査（10 社）を行った。OLC は Miller and Friesen (1984) のモデルに依拠し、戦略や構造などを基にしたクラスター分析により各ライフステージへと企業を分類

した。

分析の結果、まず公式的な管理会計システムへの依存度は、誕生期から成長期にかけて増加することが明らかとなった。誕生期に企業が公式的なコントロールをあまり必要としないという結果は Simons (1995, 2000) の主張と一致するものであった。また成熟期には企業の安定性が増すことで、キャッシュフロー・マネジメントなど一部の管理会計システムについて、その利用度や重要性が低下する。再生期には戦略立案やリポジショニングという観点から、管理会計システムによる情報収集は重視される。成長期と再生期には財務情報が成熟期や衰退期より重視され、衰退期には情報を受け取るまでのタイムラグが長くなる。

OLC と管理会計システムとは相互に影響を与える、という考えが Moores and Yuen (2001) の立脚点であり、ライフステージによって利用される管理会計システムが異なることを明らかにした。それまで概念的には示されていた OLC と管理会計との関係を検証し、この領域の重要性を示した、エポックメイキングな研究である。一方で彼ら自身が認めるように、定量調査としてはサンプルサイズが小さいため、結果は慎重に解釈する必要がある。

2) Auzair and Langfield-Smith (2005)

Auzair and Langfield-Smith (2005) はオーストラリアのサービス企業を対象に、財務担当者への郵送質問票調査を行った（n=121）。OLC は Kazanjian and Drazin (1990) を基に、形成期、成長期、成熟期いずれかのライフステージを回答者が選択する形で分類された。形成期のサンプルが 5 つと少なかったことから、これらは合成変数として成長期に加えられた。

彼女らは Merchant (1998) などを参考に、マネジメント・コントロール・システム（MCS: Management Control Systems）を 5 つの特性（「アクション／結果」、「フォーマル／インフォーマル」、「タイト／ルーズ」、「制限的／柔軟」、「非人間／対人」）から調査した。これらはそれぞれ、MCS が官僚的なコントロールとして機能しているか否かを測定する軸となっている。分析の結果、成長期よりも成熟期において官僚的な MCS の利用度が高くなることが確認された。しかしサンプルを規模の大小によって分類した場合、規模の大きい企業では有意差が確認された一方で、規模の小さい企業では有意差が確認されず、OLC と MCS との関係において組織の規模がモデレートして影響を及ぼしている可能性が示唆された。

OLC と管理会計の関係について他の変数による影響を考慮した点が、研究の特徴として挙げられる。またサービス産業を対象とした調査は、さらなる探索が必要と考えられる。

3) Kallunki and Silvola (2008); Silvola (2008)

Kallunki and Silvola (2008) および Silvola (2008) はヘルシンキの企業を対象に、E メールおよ

び郵送による質問票調査を行った（n=105）。OLC は Miller and Friesen (1984) の 5 つのライフステージを回答者が自ら選択する形で分類され、誕生期と衰退期はそれぞれサンプルが 1 つだったため分析から除外された。

Kallunki and Silvola (2008) では OLC と活動基準原価計算（ABC: Activity-Based Costing）利用の関係が分析された。ABC を利用しているのは回答企業の 28％であり、成長期よりも成熟期、さらに再生期の企業が ABC を利用していた[4)]。また ABC 導入の理由とされる「コストをもたらす要因の理解」、「意思決定の改善」などが成長期にはあまり必要と認識されない一方で、成熟期、再生期には必要性を認識し ABC の利用に繋げている傾向が示された。企業の規模が大きくなる成熟期や再生期には、コスト削減や ABC を用いた意思決定を重視するためとされている。

なお Moores and Yuen (2001) では公式的な管理会計システムへの依存度について成長期の方が成熟期よりも高くなるとされており、一見すると Kallunki and Silvola (2008) における ABC 利用度と対立する結果が示されている。背景として、包括的な変数として設定された「管理会計システムへの依存度」と、個別の「管理会計システム利用度」は必ずしもライフステージ間で同様に推移するわけではないこと（Moores and Yuen, 2001）、特に ABC は企業の規模に応じて必要性の増大する管理会計システムであること（Kallunki and Silvola, 2008）が考えられる。

Silvola (2008) では MCS の 3 つの側面（事業計画、予算管理、マネジメント・コントロール手法）について分析が行われた。その結果、成長期にベンチャーキャピタルから投資を受けている企業は、より長期的な事業計画を行っていた。また成熟期にはトップダウン型の、成熟期と再生期にはボトムアップ型の、成長期には共同型の予算管理が行われる傾向が示された。マネジメント・コントロール手法については、ベンチャーキャピタルから投資を受けている再生期の企業で ERP（Enterprise Resource Planning）システムを用いる傾向が確認された。

一連の研究で、各ライフステージにおいてどの管理会計やマネジメント・コントロールの手法が用いられているかという、具体的な実態が明らかとなった。

4）福島（2011）

福島（2011）は東証 1 部・2 部および新興市場上場の製造業企業を対象に、本社経理部門長への郵送質問票調査を行った（n=124）。OLC は Miller and Friesen (1984) のモデルに依拠しつつ Drazin and Kazanjian (1990) の指摘を踏まえ、成長期、成熟期、再生期の各ライフステージを対象としている。業界平均と比較した企業の売上高成長率、分権化の程度に関する質問項目からそ

4）　本稿のレビュー対象ではないが、Phan et al. (2014) では成熟期と再生期に他のライフステージより ABM の利用度が高くなるとの調査結果が示されており、Kallunki and Silvola (2008) で分析された ABC の利用実態と整合的である。

れぞれのライフステージに企業を分類し、成長率の高い東証1部・2部上場企業については再生期に再分類している。

調査では Simons (1995) の提唱する4つのレバー（診断型コントロール、インタラクティブ・コントロール、理念システム、事業境界システム）の利用度を測定し、ライフステージごとの比較が行われた。その結果、診断型コントロールは成長期よも成熟期と再生期で、インタラクティブ・コントロールは成長期と再生期よりも成熟期で、理念システムは成長期よりも成熟期で、事業境界システムは成熟期よりも成長期で、それぞれ利用度が高いことが確認された。このような結果は、成長期は公式的なコントロールが利用されはじめる段階であるため、成熟期は売上高成長率の停滞を受けて再び成長へと促す目的で、再生期は持続的、安定的な成長を実現する目的で、それぞれマネジメント・コントロールが用いられるためであるとしている。

この研究では組織ライフステージの分類方法について、分類の精緻化を図る上で重要な試みがなされている。また OLC の中で MCS がどのように利用されているかを測定しライフステージ間での比較を行ったことで、過去の研究で残された課題を解明している。

5）Su et al. (2015a, b)

Su et al. (2015a, b) はオーストラリアの製造業企業を対象に、GM への郵送質問票調査を行った（n=343）。OLC は Miller and Friesen (1984) に依拠し、彼らの質問票から曖昧なものを除いた38の質問項目を測定に用いクラスター分析によって企業を各ライフステージへと分類した。衰退期のサンプルは3つだったため分析から除外された。

Su et al. (2015a) では OLC とマネジメント・コントロール（診断型コントロール、インタラクティブ・コントロール）、そして財務・非財務の両目から測定された組織業績との関係について分析が行われた。その結果、組織業績との間で、成長期にはインタラクティブ・コントロールが正の、成熟期には診断型コントロールが負の、再生期には診断型コントロールが正、インタラクティブ・コントロールが負の相関を示した。成熟期の結果は仮説に反するものであり、多くのルールや方針によって従業員の行動が制限され、診断型コントロールが業績に悪影響を及ぼしている可能性があると推察されている。

Su et al. (2015b) では OLC と Snell (1992) の提唱する3つのマネジメント・コントロール（インプット・コントロール、行動コントロール、アウトプット・コントロール）、そして従業員の組織コミットメントとの関係について分析が行われた。その結果、誕生期と再生期にインプット・コントロールの利用（継続的な学習、組織の方針や手順の遵守、従業員が能力を広げる機会の提供等）が組織コミットメントと正の相関関係にあることが確認された。

一連の研究では OLC と MCS の関係に加え、それらが業績や組織コミットメントとどのよう

な関係にあるかという、実務的な視点に基づく分析、提言が行われている。

(2) 早期のライフステージのみに着目した研究

成長期までの早期のライフステージのみに着目した研究では、いずれも定性調査が行われている。また後述するようにOLCのモデルには依拠していないものの、ほぼ同一のリサーチ・クエスチョンから行われた研究（Davila and Foster, 2007; Davila et al., 2009; Sandelin, 2008; Sandino, 2007）が存在する領域である。以下、各研究の成果について確認する。

1) Granlund and Taipaleenmäki (2005)

Granlund and Taipaleenmäki (2005) はITやバイオテクノロジーなどのニューエコノミー企業（NEF: New Economy Firms）を8社対象に、Eメールによる記述式質問票調査とインタビューを組み合わせて、調査を行った。NEFは Miller and Friesen (1984) のモデルにおける誕生期と成長期に該当するが、分析に際しては組織や環境が短期間で変化するNEFの特性を踏まえVictor and Boynton (1998) のモデルを採用している。

まずNEFの中でもライフサイクルに沿って、会計や会計担当者の役割が変化することが明らかとなった。初期には簿記関連の業務のみであったものが、後に報告業務や予算管理などに展開する。また会計によるコントロールや情報システムの重要性は認識されている一方で、それらのために割ける業務の時間は十分ではない。その理由として、外部環境の変化が激しく、内部組織やビジネスプロセスの変更が頻繁になされることが挙げられている。さらにM&Aが行われるとシステムの変更を伴うため、先進的な会計技術への投資は困難と認識され避けられがちになる。コストや収益性に関する分析も同様に、時間の少なさや不確実性の高さによってあまり行われない。またすべてのNEFがVictor and Boynton (1998) のモデルにおけるクラフトワークの段階を含むマネジメントを行っており、変化の激しい環境下で技術開発や短期の業績を重視している。これらの結果は Moores and Yuen (2001) における伝統的な産業とは異なる傾向を示している。

この研究では特定のライフステージを詳細に分析し、NEFの属する新たな産業と伝統的な産業とを比較することで、新しい発見がある可能性を示した。

2) Davila (2005)

Davila (2005) はシリコンバレーにて、創業間もなく小規模でテクノロジー志向の企業95社を対象に、質問票調査とインタビューを組み合わせた調査を行った。調査の対象者は、企業の創業者、現在のCEO、人事管理を行うマネジャーである。成長期の企業では初めてMCSが重要視

されるという前提のもと、Merchant (1998) の提唱する 3 つの MCS（人事コントロール、アクション・コントロール、結果コントロール）と、MCS 出現のドライバー（企業規模、創業からの年数、新しい CEO の就任、ベンチャーキャピタル）との関係について分析が行われた。

結果としてこれらのドライバーとして挙げられた変数は、いずれも MCS の出現、導入に影響を及ぼしていた。論文ではパス図を用いて、各変数の関係が描かれている。また MCS では結果コントロールが、他のコントロールより早く導入される傾向が示唆された。

それまで概念的に指摘されていたスタートアップ期の企業における MCS の出現とドライバーとの関連（Greiner, 1972; Miller and Friesen, 1984; Moores and Yuen, 2001）について、Davila (2005) は実証を行った。一方で各ドライバーがどのように組織内で作用しているかという点、最初の MCS をデザインするナレッジはどこから現れるかという点が研究課題として残された。

3）Collier (2005)

Collier (2005) はオーストラリアの機械メーカーである TNA 社に、10 年にわたって調査を行った。TNA 社はスナック菓子メーカーへのコンサルティング会社として創業され、その後包装用の機械を製作するメーカーになった企業である。分析は主に会社の勤務時間外に行われた、創業者社長や従業員との会話から得られた情報に基づいている。経時的な変化を観察した研究ではあるが、その間 TNA 社は Miller and Friesen (1984) のモデルにおける成長期にとどまっており、ライフステージの移行は起こっていない。

当初 TNA 社には月次の利益報告などは無く、事業拡大のため銀行からの融資を受ける目的で、創業者社長が独自のスプレッドシートを作成した。このスプレッドシートは経時的な記録、将来予測、そして当座の意思決定に用いられ、管理会計システムとして機能した。後に会社のグローバル展開に伴い産業全体の動向を計算に盛り込むよう改良され、戦略的管理会計の役割も担うようになった。また従業員へのエンパワーメントは行われないものの、創業者社長は世界各地の拠点を回り、従業員と密にコミュニケーションを取った上での意思決定を行っていた。

Simons (1995) の 4 つのレバーに基づいて解釈すると、開発を重視する理念システム、そのために従業員と密に連携するインタラクティブ・コントロール、スプレッドシートが内部志向から外部志向へと転換したことによる事業境界システムの重視が見られる。一方で原価計算システムなどは精緻化されておらず、診断型コントロールはあまり行われていない。このように業界が異なるものの Granlund and Taipaleenmäki (2005) の NEF と共通する傾向が TNA 社にも見られた。

4）創業直後の企業を対象としたその他の研究

OLC のモデルに依拠してこそいないものの、創業直後の企業を対象に行われた実証研究につ

いて、ここにその概略を記す。

Davila and Foster (2007) では組織の規模やベンチャーキャピタルの存在、国際的な業務がMCS の導入と関係していることが示された。Dvaila et al. (2009) では顧客や提携企業に対する正当化や契約といった外部要因、マネジャーのバックグラウンドや組織学習、問題への対応といった内部要因が MCS の導入と関係していることが示された。一連の研究は Davila (2005) の延長線上に位置づけられ、結果は Granlund and Taipaleenmäki (2005) や Collier (2005) と整合的である。

Sandino (2007) は小売業者を対象にした質問票調査から、自社の戦略に合った MCS を利用する企業は業績が高いことを明らかにした。また創業者は予算管理など個別の手法ありきというよりも、MCS の目的（基礎的な業務支援、コスト削減、利益増大、リスク回避）に着目し、目的に合わせた MCS を導入していた。この結果は Collier (2005) と整合的である。

Sandelin (2008) は 3 つの会社が合併して誕生したハイテク産業の企業について調査を行った。当初は新たな製品開発が重視され、主観的な人事評価や非財務指標が用いられていた。しかし創業から 4 年が経過し新 CEO が就任すると、急速な成長に伴うコスト増に対応するため予算管理が重視され、既存製品や投資案件については利益率が目標や基準となった。一連の変化のメカニズムは Granlund and Taipaleenmäki (2005) や Davila (2005) と整合的である。

このようにいずれの研究結果も、本稿でレビュー対象とした研究と整合的である。これらの研究も、OLC に着目した研究と密接に関連した知見を提供していると言えよう。

5. 既存研究の傾向と知見

本節と次節では Fink (2013) における「結果の統合」について述べる。本節では、これまでにレビューを行ってきた研究を統合し、各研究で共通する傾向や知見を整理する。

第一に、OLC のモデルについて、多くの研究が Miller and Friesen (1984) に依拠している。これは「揺り籠から墓場まで」のライフサイクルが直感的に理解しやすく描かれていることに加え、彼ら自身が概念モデルの有効性を定量的に実証したためであると考えられる。

なおライフステージの分類方法としては、回答者が主観で選択する単純な方法（Auzair and Langfield-Smith, 2005; Kallunki and Silvola, 2008; Silvola, 2008）に対し、質問項目の結果と客観的な指標を組み合わせる（福島，2011）、Miller and Friesen (1984) で提示された質問項目を用いる（Su et al., 2015a, b）など、研究者による操作化が進んでいる。しかしこれは同時に、統一的な分類方法が確立されていないことも示している。キャッシュフローの変化に基づくライフサイクルモデルを提唱した Dickinson (2011) を参考にするなど、この点に関してはさらなる改善の余

地がある。

第二に、誕生期について、恣意的に調査対象から除外する（福島，2011）、サンプルが少ないため分析から除外する（Kallunki and Silvola, 2008; Silvola, 2008）、統計的に有意な結果が得られない（Auzair and Langfield-Smith, 2005; Su et al., 2015a）など、分析や考察の対象から除外されることが多い。各研究の知見を統合すると、企業が誕生して間もない頃は公式的なコントロールが存在せず形成にはある程度の時間が必要であること（Davila, 2005; Moores and Yuen, 2001; Simons, 1995）、そのために割ける組織内の経営資源も不足していること（Granlund and Taipaleenmäki, 2005）、成長期まで含めても公式的な管理会計システムの担う役割は限定的であること（Collier, 2005; Granlund and Taipaleenmäki, 2005）が背景にあると考えられる。誕生期や成長期にある組織の調査、分析は、管理会計システム以外も含む広義の MCS を変数として設定した研究（Collier, 2005; Davila, 2005; Su et al., 2015b）を参考に行う必要がある。なお成長期について Moores and Yuen (2001) ではもっとも管理会計システムが形式的になるとされているが、定量分析における成長期のサンプルが 4 つに留まっており、分析上の問題が他の研究と異なる結果につながった可能性がある。

第三に、測定、分析の対象となる変数について、当初の研究は管理会計システム全般など大きな概念で捉えていた（Davila, 2005; Granlund and Taipaleenmäki, 2005; Moores and Yuen, 2001）。しかしその後は、ABC の利用度（Kallunki and Silvola, 2008）、MCS 分類別の利用度（Auzair and Langfield-Smith, 2005; Silvola, 2008; 福島，2011）、MCS と業績や組織コミットメントの関係（Su et al., 2015a, b）など、より具体化した変数や変数間の関係に着目するようになってきている。一連の研究では多くの変数について、ライフステージ間での差異が確認されてきた。中でも診断型や官僚的とされるコントロールについては、成長期まであまり用いられず（Collier, 2005; Granlund and Taipaleenmäki, 2005）、成長期よりも成熟期や再生期に利用度が高くなる（Auzair and Langfield-Smith, 2005; Silvola, 2008; 福島，2011）といったように、研究間である程度一貫した結果が見出されている。

6. 既存研究の課題と今後に向けて

本節では既存研究で残された課題をまとめ、それを踏まえた今後の研究に向けた提言を行う。

第一に、衰退期に関する分析が不足している。これまでいくつかの研究で郵送質問票調査による衰退期企業からのサンプル回収が試みられてきた。しかし Moores and Yuen (2001) は全体のサンプルサイズが 49 で、衰退期のサンプルも 9 つであり、定量調査として十分ではない。後続の研究（Kallunki and Silvola, 2008; Silvola, 2008; Su et al., 2015a, b）ではさらに衰退期のサンプ

ルが少なく分析から除外されており、調査の必要性が指摘されている（Silvola, 2008; Su et al., 2015a）。Drazin and Kazanjian (1990) は Miller and Friesen (1984) のモデルから衰退期を除去した方が望ましいと提唱しているが、実際には McKinley et al. (2014) の示すとおり経営学領域では衰退企業に関する研究が進展する中で、その特有の性質が明らかにされてきている。前節で述べたとおり、管理会計研究でもこれまで多くの変数についてライフステージ間での差異が確認されてきたことを踏まえると、衰退期にも他のライフステージと異なった特性があると推察され、その解明が求められる。

今後に向けては、衰退期を研究対象に含めた調査、分析の実施を提言する。複数の研究が分析を行えなかったように衰退期企業からのサンプル回収は困難であり（Su et al., 2015a, b）、これまで行われてきた郵送質問票調査とは異なるアプローチでの調査、分析が求められる。また隣接する学問領域の研究を参考にすることも重要だと言えよう。

第二に、成長期までのライフステージに着目した研究では関連する研究群も含めて定性的な調査が多く行われている（Collier, 2005; Davila, 2005; Davila and Foster, 2007; Davila et al., 2009; Granlund and Taipaleenmäki, 2005; Sandelin, 2008）ものの、各ライフステージの比較を行った研究では Moores and Yuen (2001) のインタビュー調査があるのみで、定性的な調査が不足している。たとえば Su et al. (2015a) では成熟期に診断型コントロールの利用が業績と負の関係にあるという、従来の研究から導き出された理論仮説とは異なる結果が定量調査によって見出されている一方で、この結果を受けての追加調査、分析はなされていない。成熟期には診断的なコントロールの利用度が高くなる（Auzair and Langfield-Smith, 2005; Silvola, 2008; 福島，2011）にも関わらず組織業績に負の影響を与えるのであれば、組織の中で診断的なコントロールが従業員にどういった影響を与えているのか、影響が長期にわたることで組織にどのような変化が生じるのかといった研究課題が浮かんでくる。

今後に向けては、このような定量調査から得られた仮説に反する結果に対して新たな理論仮説を構築し、定性的なアプローチからそのメカニズムを解き明かす研究を提言する。定量調査の必要性は変わらないが、その結果を補完するインタビュー調査などを組み合わせることで、ライフステージの比較、分析をより強固なものとすることができる。

第三に、ライフステージ間の比較を行った研究は一時点での質問票調査が中心であり、ライフステージの移行が分析されていない。移行によって管理会計システムや MCS が変化するのか（福島，2015）、管理会計システムや MCS の利用が移行を促すのかといった双方向の影響（Moores and Yuen, 2001）についての分析が、課題として残されている。

今後に向けては、ライフステージの移行に着目した研究の進展を提言する。方法として、長期にわたる定性調査（Collier, 2005; Sandelin, 2008）、特定の企業や組織に対する定期的な質問票調

査、社史などの公表資料を参考に経時的な変化を解明する調査（諸藤，2013）が考えられる。その際、管理会計チェンジ研究（Burns and Scapens, 2000; Busco and Scapens, 2011; 吉田，2012等）、組織変革研究（Mezias and Glynn, 1993; 伊藤，2014等）など、管理会計システムやマネジメント・コントロール、組織の変化に着目した研究からの知見も、調査や分析に応用できる可能性がある。

参考文献

伊藤克容 . 2014.「「組織変革」の３つの類型におけるマネジメント・コントロールの役割」『産業經理』74(1): 100-108.

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』35(1): 130-140.

福島一矩 . 2015.「組織ライフサイクルと管理会計の利用の関係性：組織ライフサイクルに応じた管理会計の利用モデル」『産業經理』75(2): 90-99.

諸藤裕美 . 2013.『自律的組織の管理会計』中央経済社 .

吉田栄介 . 2012.『原価企画能力のダイナミズム』中央経済社 .

吉田栄介・近藤隆史・福島一矩・妹尾剛好 . 2009.「わが国管理会計の書誌学的研究：1980-2007」『産業經理』69(3): 70-81.

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.

Burns, J. and R. W. Scapens. 2000. Conceptualising management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research* 11(1): 3-25.

Busco, C. and R. W. Scapens. 2011. Management accounting systems and organisational culture: Interpreting their linkages and processes of change. *Qualitative Research in Accounting and Management* 8(4): 320-357.

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

Davila, T. 2005. An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society* 30(3): 223-248.

Davila, A. and G. Foster. 2007. Management Control Systems in Early-Stage Startup Companies. *The Accounting Review* 82(4): 907-937.

Davila, A., Foster, G. and M. Li. 2009. Reasons for management control systems adoption: Insights from product development systems choice by early-stage entrepreneurial companies. *Accounting, Organizations and Society* 34(3/4): 322-347.

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

Dickinson, V. 2011. Cash Flow Patterns as a Proxy for Firm Life Cycle. *The Accounting Review* 86(6): 1969-1994.

Fink, A. G. 2013. *Conducting Research Literature Reviews: From the Internet to Paper*. 4th ed. Sage.

Gordon, L. A. and D. Miller. 1976. A contingency framework for the design of accounting information systems. *Acconting, Organizations and Society* 1(1): 59-69.

Granlund, M. and J. Taipaleenmäki. 2005. Management control and controllership in new economy firms—a life cycle perspective. *Management Accounting Research* 16(1): 21-57.

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

Hesford, J. W., Lee, S. H., Van der Stede, W. A. and S. M. Young. 2007. Management Accounting: A Bibliographic Study. in Chapman, C. S., Hopwood, A. G. and M. D. Shields. (eds.), *Handbook of Management Accounting Research*. vol. 1. Elsevier Ltd., 3-26.

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.

Kazanjian, R. K. and R. Drazin. 1990. A stage-contingent model of design and growth for technology-based new ventures. *Journal of Business Venturing* 5: 137-150.

Littell, J. H. 2008. *Systematic Reviews and Meta-Analysis*. Oxford University Press.

McKinley, W., Latham, S. and M. Braun. 2014. Organizational decline and innovation: turnarounds and downward spiral. *Academy of Management Review* 39(1): 88-110.

Merchant, K. A. 1998. *Modern management control systems: text and cases*. Upper Saddle River, N.J.: Prentice Hall.

Mezias, S. J. and M. A. Glynn. 1993. The Three Faces of Corporate Renewal: Institution, Revolution, and Evolution. *Strategic Management Journal* 14(2): 77-101.

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.

Phan, T. N., Baird, K. and B. Blair. 2014. The use and success of activity-based management practices at different organisational life cycle stages. *International Journal of Production Research* 52(3): 787-803.

Sandelin, M. 2008. Operation of management control practices as a package—A case study on control system variety in a growth firm context. *Management Accounting Research* 19(4): 324-343.

Sandino, T. 2007. Introducing the First Management Control Systems: Evidence from the Retail Sector. The Accounting Review 82(1): 265-293.

Scapens, R. W. 2014. My final editorial. *Management Accounting Research* 25(4): 245-250.

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: 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.

Simons, R. 2000. *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy: Text and Cases*. Upper Saddle River, N.J.: Prentice Hall. 伊藤邦雄監訳 2003.『戦略評価の経営学』ダイヤモンド社 .

Snell, S. A. 1992. Control theory in strategic human resource management: the mediating effect of administrative information. *Academy of Management Journal* 35(2): 292-327.

Su, S., Baird, K. 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(1): 40-53.

Su, S., Baird, K. 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.

Victor, B. and A. C. Boynton. 1998. *Invented Here: Maximizing Your Organization's Internal Growth and Profitability*. Boston: Harvard Business School Press.