

森浩気君 博士（商学）学位請求論文 審査報告

1. 題目

組織ライフサイクルと管理会計コントロール・システムの関係性に関する研究

2. 本論文の概要

本論文の目的は、組織ライフサイクル（Organizational Life-Cycle: 以下「OLC」）と管理会計コントロール・システム（Management Accounting and Control Systems: 以下「MACS」）の関係性を明らかにすることである。

OLC と管理会計の関係性については、多くの課題が残されてきた。OLC ステージごとの管理会計システムの利用度や、利用タイプは明らかにされてきた一方、まず、OLC や依拠するフレームワークの曖昧性、管理会計システムの利用タイプに関する一貫しない研究結果の蓄積、OLC ステージごとの管理会計関連技法の利用度や効果に関する包括的な分析の不足といった課題があった。つぎに、管理会計が OLC に与える影響について分析されていない。くわえて、管理会計システムや関連する組織の仕組み・仕掛けを含めた包括的視点からの分析も実施されてこなかった。こうした課題に応えることが本研究の目的である。

本論文の構成は、次の通りである。

第1章では、本研究で対象とする管理会計に関連する概念を定義した。文献調査に基づく考察を行い、組織の公式システムに加え、非公式なコントロールまで含めた MACS を本論文の研究対象とした。管理会計の現代的概念に関する議論をベースに、類似する概念との対比から、MACS を「MAS およびそれらと関連するコントロールの仕組み」と定義し、「管理会計コントロール・システム」という邦訳を示した。

第2章では、本研究のもうひとつの鍵概念である OLC について、組織論でのモデル発展の系譜から考察を行った。その結果、Miller and Friesen (1984) の OLC モデルが、OLC ステージの包括性と操作化の容易性という点から、実証研究に適合する可能性を見出した。Miller and Friesen (1984) は、過去の OLC モデルから共通項を抽出し、「揺り籠から墓場まで」の包括的な OLC モデルを構築し、「誕生期」、「成長期」、「成熟期」、「再生期」、「衰退期」の5つのステージを提示した。

第3章では、OLC と MACS の関係性に関する研究課題を整理した。まず、OLC モデル

を用いた管理会計研究の網羅的な文献レビューを行い、3つのリサーチギャップを見出した。第1に、OLC ステージによる MACS の利用タイプに関する研究でのインタラクティブ・コントロール機能の解明である。第2に、OLC ステージによる管理会計コントロール技法の利用度と効果に関する研究における技法の包括的な分析に基づく両概念の具体的な関係性解明である。第3に、MACS が OLC ステージに影響を与えるメカニズムの解明である。ここで、Miller and Friesen (1984) の OLC モデルをひな形とし、組織規模と成長率から6つのステージを区分する OLC モデルを提示し、そのうち「前期成長期」、「前期停滞期」、「後期成長期」、「後期成熟期」、「後期衰退期」の5つの OLC ステージを分析対象として設定した。

第4章では、第5章の分析に向けて Simons (1995) が提唱したインタラクティブ・コントロール概念の操作化に向けた方針を提示した。具体的には、インタラクティブ・コントロール・システム（以下「ICS」）および診断型コントロール・システム（以下「DCS」）に関する概念定義の検討および経験的研究の文献レビューを実施した。その結果、インタラクティブ・コントロールの操作化の方針として、第1に、ICS は、「戦略に関する不確実性」に対応するため、「経営層による関与」に基づき組織の階層間で利用され、「公式的なシステム」として「議論や情報還流を促進」し、「事前の想定にとらわれない戦略や目標、プロセスの変更を必要に応じて行うことで、継続的な挑戦を実現」する概念として操作化すべきであること、第2に、DCS および ICS に関する定量調査を行う研究では、両概念を適切に識別した操作化を行い、検証的因子分析によってその妥当性を確認すべきであることを確認した。

第5章では、第4章で提示した方針に沿って、インタラクティブ・コントロールが各 OLC ステージで果たす機能を解明した。まず、診断型コントロールとインタラクティブ・コントロールに関する先行研究の知見を整理すると、OLC 前期は、組織規模の拡大とともに MACS の形成が進む段階であり、この時点では診断型コントロールもインタラクティブ・コントロールも利用度が低い。経営者がインフォーマルな形で情報収集を行い意思決定につなげる属人的なコントロールが、その役割を代替している。それに対し、OLC 後期では MACS が整備され、ステージに関わらず診断型コントロールの利用度は高くなる。つぎに、先行研究で一貫した結果が得られなかった OLC 後期のインタラクティブ・コントロールの機能について、web サーベイ調査に基づき、仮説検証した。その結果、後期成長期では、新たな戦略展開につながる機会を捉え、その実現のために情報伝達が行われ、アイディアの採用や計画の見直しが行われる。後期成熟期では、経営の安定性を背景にインタラクティブ・コントロールはあまり利用されない。後期衰退期では、現行の戦略に対する脅威を認識し、その見直しを図りインタラクティブ・コントロールが利用されるというメカニズムを明らかにした。

第6章では、OLC ステージによる管理会計コントロール技法について、探索的な実証分析を通じて、主に OLC 前期と後期との間で、管理会計コントロール技法の利用度や効果の差を確認した。まず、OLC 前期の企業では、管理会計コントロール技法の利用度が比較的低かった。加えて、より短期的なモニタリングや計画のための技法が用いられている可能性があり、それゆえ予算管理の問題点のような負の影響は、表面化しにくいことを指摘した。特に、前期停滞期の企業でその傾向が顕著で、高度な技法のポテンシャルを引き出せる状況にない、あるいは組織のリソースを管理会計に割けない実態を推察した。一方、前期成長期の企業では、標準原価計算や原価企画などの効果が限定的になっている可能性も指摘した。つぎに、OLC 後期の企業では、管理会計コントロール技法の利用度が全体的に高いが、ステージ間での差異はあまりなかった。このことから、OLC 後期の企業では、個別の技法利用の傾向には顕著な違いは表れないことを指摘した。第5章の分析結果とあわせて解釈すると、OLC 後期の企業では、管理会計に関して「何の」技法を使うかよりも、「どのように」利用するかという点で相違があると考えた。

第7章では、MACS が OLC (ステージ) に影響を与えるメカニズムを明らかにした。MACS の利用によって OLC ステージが規定される関係性についての経験的研究は十分とは言えない。そこで本章では、6社の事例研究(3M社、アイリスオーヤマ、SONY、東芝、日産自動車、JAL)を実施した。その結果、MACS の利用を通じたテンション・マネジメントの成否が、OLC に影響を与えていることを明らかにした。具体的には、前期成長期から後期成長期へと移行しつつ「成長期」の状態を保つ企業では、事業成長を志向し組織規模の拡大に資する MACS によるテンション・マネジメントが行われている。一方、事業が不振に陥り後期衰退期になった企業では、経営者が創造的テンションを生み出す方針を示しつつも、実際には MACS の利用を通じた適切なマネジメントが行われず、むしろ負の影響と結果をもたらしていた。また、後期衰退期から後期成長期ないし後期成熟期へと「再生」を遂げた企業では、MACS によるテンション・マネジメントが導入され、財務的な効果をもたらしつつコンフリクトによる負の影響の発生を抑制していた。

終章では、ここまでの各章で得られた知見を総合し、研究目的を果たすとともに、貢献や限界を整理し、研究の結びとした。

まず、OLC 前期と後期の間で、MACS の利用状況や機能が異なる。すなわち、OLC 前期では組織規模の小ささや事業環境の変化の速さから、MACS の利用度や機能が限定的になる。経営者による属人的な会計情報管理やインフォーマルな対話が MACS の機能を代替することがあるほか、MACS の機能が限定されることでかえって問題が発生しにくくなる側面もある。一方、OLC 後期では組織規模の拡大にともない、MACS の利用度が高くなる。

この全体的な傾向は、特に、精緻な個別の技法や、伝統的な MACS の利用方法である診断型コントロールの利用度に顕著にあらわれる。

つぎに、OLC 後期では、MACS 利用タイプの観点からは、後期成長期と後期衰退期でインタラクティブ・コントロールの利用度は高いが、両者での機能は異なる。一方、後期成熟期ではインタラクティブ・コントロールの利用度は低い。技法利用の観点からは、後期成長期で効果的な利用が進む一方、後期衰退期ではややちぐはぐな利用実態が見られる。テンション・マネジメントの観点からは、後期成長期と後期成熟期でその実現を成果につなげ成長の持続につなげる一方、後期衰退期ではその欠如が業績低迷の一因となる。

最後に、OLC と MACS は、相互に影響を与える関係性となっている。先行研究では OLC ステージに応じて MACS が利用されるという関係性が示され、本研究では第 5 章および第 6 章で知見を補強するとともに、特に第 7 章でその逆の関係性、すなわち MACS の利用が OLC に影響を与え、それぞれのステージに至ることを明らかにした。

【参考文献】

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

3. 本論文の評価

本論文は、以下の点から、博士学位（商学）論文としての資格を有する論文として評価できると考える。

本研究の管理会計研究に対する貢献の第 1 に、OLC ステージと MACS との関係性を包括的に明らかにした。OLC 概念に依拠した管理会計研究の系譜の再整理によって具体的な課題を見出し、各課題に対し MACS の適切な理論ベースや視点からアプローチし、これまでの研究が未実施だった MACS が OLC に与える影響の検証を行ったことで、研究の進展に寄与した。

第 2 に、管理会計研究のための OLC モデルを提示した。本研究では Miller and Friesen (1984) のモデルに必要な修正を加え、誕生期を含め 6 つのステージから成り、規模と成

長率によってそれらが区分される修正 OLC モデルを提示した。そのうえで、特に第 6 章では新たに設定した前期停滞期を含む形で、客観的な基準による OLC ステージの分類を行った。これにより、OLC モデルの理論および分析フレームワークとしての網羅性を高めるとともに、実証研究におけるリゴラスな手続きの確立および研究結果の蓄積につながる研究を実施できたといえよう。

第 3 に、MACS という枠組みのユニークさである。第 6 章では各技法の利用度および効果の測定、第 7 章ではインフォーマル・コントロールや会議制度、フィロソフィなどを含めた検討、さらにテンション・マネジメントの視座から複数技法の関連性から生まれる機能について論じた。MACS という枠組みにより、狭義の MAS だけでは見逃しがちな実態を捕捉し、OLC 概念に依拠した管理会計研究として、新たな知見を加えることができた。また、曖昧さが指摘されてきたインタラクティブ・コントロール概念 (Simons, 1995) についても、ICS の 5 つの特性や、DCS と ICS を識別することの重要性を指摘し、インタラクティブ・コントロール概念を研究に用いるうえでの論点と方針を示した。

本研究には実務的な貢献も期待される。たとえば、OLC ステージに応じた MACS を利用するという視点からは、組織規模の拡大に応じた技法の精緻化や、各ステージでの効果に関する分析結果を参考にできる。逆に、成長状態を持続させたり、成熟・衰退状態にあるなかで MACS を見直し飛躍を図ったりするには、インタラクティブ・コントロールの機能や、テンション・マネジメントの視点を参考にすることができる。そのうえで、個別の技法や狭義の MAS という枠にとらわれず、MACS の視座から管理会計の仕組み・仕掛けを構築していく意義やその方法が、本研究では示唆されている。

以上の点から、博士学位 (商学) 論文として十分に評価できる一方、以下の通り、今後の研究によって取り組まれるべき課題も残している。

第 1 に、OLC と MACS の関係性についての残された課題である。たとえば、前期停滞期や後期衰退期において MACS の技法が機能しないメカニズムや、OLC 前期において MACS が OLC を規定する関係性の有無、OLC 前期から後期に移行する際の MACS 変化の実態やその影響は未解明である。特に、OLC 前期については、MACS の利用度が低い一方、限定的な利用による効果およびその意義が存在する可能性があり、これらの解明が必要である。たとえば、管理会計を精緻な技法や公式的なシステムといったレベルに昇華させず、あえてシンプルな機能のみを備える形で迅速なフィードバックおよび意思決定につなげて

いる可能性は、本研究の結果からも示唆されていた。

第2に、OLCのステージ分類についての課題である。OLCステージは、概念上は明確に区分されるが、実際の企業が特定のステージに該当しないケースが想定される。分類基準の設定には恣意性が残りうるし、企業がステージの移行期に該当する場合も想定される。こうしたOLCモデルの生来的な問題に加え、本研究では、第5章から第7章にかけての検証において、OLCステージの分類方法は統一されていない。

第3に、組織コンテキストの影響についての課題である。本研究では、競争環境や業界特性などの組織コンテキストの影響について十分に検討されていない。第5章では製造業のみを分析対象とし、第6章では製造業と非製造業の区別をせず全業種を対象としている。第7章では、対象企業6社のうち5社が製造業であり、後期成長期事例の2社が消費財メーカー、後期衰退期事例の2社が電機メーカーであるなど、製造業のなかでも業種の偏りが見られる。

これらの課題も存在するが、今後本論文をもとに研究をさらに発展させるべき論点であり、本論文の価値を損なうものではない。したがって、審査委員一同の総意として、森浩気君の学位請求論文は、博士（商学）の学位を授与するのが適当であると判断する。

2025年5月27日

主査：慶應義塾大学商学部教授・同研究科委員
博士（経営学） 吉田 栄介

副査：慶應義塾大学商学部教授・同研究科委員
博士（経営学） 横田 絵理

副査：慶應義塾大学商学部教授・同研究科委員
博士（商学） 園田 智昭