

博士学位請求論文要約

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

森 浩気

本論文の構成

序章

- 第1章 管理会計コントロール・システムに関する考察
- 第2章 組織論における組織ライフサイクルモデルの発展
- 第3章 文献レビューに基づく研究課題の整理
- 第4章 インタラクティブ・コントロール概念の操作化
- 第5章 組織ライフサイクルステージによる管理会計コントロール・システムの利用タイプ
- 第6章 組織ライフサイクル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
- 第7章 管理会計コントロール・システムが組織ライフサイクルに与える影響

終章

参考文献

序章

組織ライフサイクル（Organizational Life-Cycle: 以下「OLC」）と管理会計の関係性については、学術的にも明らかになっている部分があるが、課題も多く残されている。具体的には、OLC ステージごとに、管理会計システムの利用度や、それらがどのように利用されるかというタイプが明らかにされてきた。一方で、先行研究では、OLC やレバース・オブ・コントロールのように依拠するフレームワークの曖昧性、そのなかで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に関連する技法の利用度や効果に関する包括的な分析の不足、といった課題が残されている。さらに、管理会計が OLC に影響を与える、すなわち「組織は管理会計に従う」影響関係に関する分析は、いまだなされていない。また、狭義の管理会計システムのみならず関連する組織の仕組み・仕掛けを管理会計コントロール・システム（Management Accounting and Control Systems: 以下「MACS」）として捉え、複数技法の組み合わせによる効果も含めて管理会計の機能を捉える試みも、先行研究では行われていなかった。

以上の背景に基づく本研究の目的は、OLC と MACS の関係性を、リサーチギャップを埋める形で明らかにすることである。この目的を果たすことで、学術的な課題に対する解を見出すことに加え、組織のコンテキストを受けてどのように管理会計を設計・利用すればいいかという、実務的なインプリケーションを得ることが期待できる。

第1章 管理会計コントロール・システムの概念に関する考察

本章では、本研究で対象とする管理会計に関連する概念を定義することで、研究の範囲を示す。本研究における鍵概念のひとつが管理会計に関連する概念となるが、組織で用いられる仕組み・仕掛けのどこまでを管理会計と捉えるかという点について、必ずしも学術的にコンセンサスが得られているわけではない。また、このような議論は研究対象を特定の技法に限定すれば不必要であるが、先行研究では管理会計に関連するさまざまな技法やその利用タイプと OLC との影響関係が明らかになっており、本研究ではそこで残された研究課題の解明を目指す。したがって、研究デザインの段階では特定の技法や利用タイプに分析対象を限定しない一方、その場合にどこまでを研究の範囲とするのか、検討しておく必要がある。

そこで、文献調査に基づく考察を行い、組織の公式的なシステムに加えインフォーマルなコントロールまで含めて管理会計の領域とみなす見解があることを見出した。それに則って、本研究では MACS (Management Accounting and Control Systems) を研究対象とすることを示した。この際、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」と定義することで、本研究で分析対象とする範囲を明確化した。ただし、MACS はこれまでわが国の研究ではほとんど用いられていない用語であったことから、加えてその邦訳「管理会計コントロール・システム」を示した。

第2章 組織論における組織ライフサイクルモデルの発展

本章では、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。

ライフサイクルとは、文字通り人生の経過を円環に表したものであり、それがこの言葉の起源である。現在ではこれが転じて、たとえば製品ライフサイクルなど、実務や社会科学研究においても重要な概念として用いられている。

組織論の領域では、組織の盛衰を表す OLC という概念が提唱され、これまでいくつものモデルが提示されてきた。そこで本章では、これまで提示された主要な OLC モデルについて、発展の系譜に沿ってそれぞれの概要を整理し、研究上のインプリケーションを示す。それぞれの OLC モデルは、モデルを構成するステージの数や内容、ライフサイクル内での対象とする範囲といった点で、他とは何かしら異なっている点がある。言い換えれば、管理会計研究で OLC モデルを用いようとする場合、どの OLC モデルを選択するか、その際に OLC モデルのどういった理論的側面を前提とするか、という点が重要となる。したがって、これら各 OLC モデル間の差異に着目し、それぞれの特徴や課題を挙げることで、次章にて具体的な研究課題を抽出したり、本研究にて依拠するモデルを選択したりするうえでの基盤となる情報を提示した。

最終的には文献レビューから、Miller and Friesen (1984) の OLC モデルが、OLC ステージ

図表 1：本研究における OLC モデルの概念図

	組織規模			成長率
	ごく小さい	小	大	
誕生期 (分析対象外)		前期成長期	後期成長期	高
		前期停滞期	後期成熟期	中～低
			後期衰退期	マイナス

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、5 つのステージにまとめた。その 5 つの OLC ステージとは、「誕生期」(birth)、「成長期」(growth)、「成熟期」(maturity)、「再生期」(revival)、「衰退期」(decline) である。既存の研究に立脚しながらも、衰退期を盛り込んだ「揺り籠から墓場まで」の包括的な OLC モデルを構築し、さらに概念の提示に留まらず自らそれを定量的に検証した点において、Miller and Friesen (1984) は、それまでの研究とは一線を画している。

第 3 章 文献レビューに基づく研究課題の整理

本章では、OLC と MACS の両概念の関係性に関する、具体的な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、研究系譜から先行研究のリサーチギャップを見出した。それらは、第一に、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・コントロールの機能の解明である。第二に、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での、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。第三に、MACS が OLC ステージに影響を与えるメカニズムの解明であり、これは先行研究が踏み込んでいない領域となる。

また、具体的な研究課題を見出すための文献レビューから、どの OLC モデルに依拠し、どういった基準で OLC ステージを分類するかといった問題が浮上した。そこで、管理会計研究で多く用いられてきた Miller and Friesen (1984) の OLC モデルと、財務会計研究で多く用いられてきた Dickinson (2011) の OLC モデルの比較・分析を行った。その結果として、管理会計研究には Miller and Friesen (1984) の OLC モデルが理論的に適合しやすいこと、ただしその際にモデルとしての課題があること、そのために今後の研究で明らかにしていかなければならない点、対応していかなければならない点があることを見出した。具体的な課題として、第一に、Miller and Friesen (1984) の OLC モデルには、すべての企業が包含されているわけではない。第二に、直近の合併等で大幅な組織再編が生じた企業を、特定の OLC ステージに分類できない可能性がある。第三に、成長期の分類基準として「売上高成

長率 15%』という計数が示されているものの、この値の根拠が述べられていない。第四に、成長期と再生期については、ステージの名称とその概念に再考の余地がある。

そのため、この後の章での分析に向け、Miller and Friesen (1984) をひな形とした、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、うち 5 つの OLC ステージを分析対象として設定した (図表 1)。

第 4 章 インタラクティブ・コントロール概念の操作化

本章では、本研究での今後の分析を念頭に、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する。ただしその際に、レバース・オブ・コントロールのフレームワークにおけるもうひとつのコントロール・レバーである、診断型コントロールについても検討を行った。

レバース・オブ・コントロールは、MCS がどのように利用されるかという利用タイプを 4 つに区分したフレームワークであり、信条システム (Beliefs Systems)、事業境界システム (Boundary Systems)、診断型コントロール・システム (Diagnostic Control Systems: 以下「DCS」)、インタラクティブ・コントロール・システム (Interactive Control Systems: 以下「ICS」) の 4 つのコントロール・レバーから成る。レバース・オブ・コントロールのフレームワークとして体系的に発表されたのは、1995 年の書籍 (Simons 1995) を通じてであった。

このうち、本研究ではインタラクティブ・コントロールについて各 OLC ステージで果たす機能の解明を行いたい、その際に概念の曖昧性や研究間での操作化の不一致が障壁となってしまう。すなわち、経験的研究の前に理論面での検討を経ず、インタラクティブ・コントロールの不確かな操作化を行ってしまうと、本来検証したい理論的メカニズムを分析できなくなったり、過去の研究を踏まえた知見の蓄積において妥当性を欠いたりするおそれがある。実際に、OLC とインタラクティブ・コントロールの関係性について調査した先行研究でも、測定尺度が一致していない。

そこで本章では、ICS および DCS に関する概念的定義の検討および経験的研究の文献レビューを行った。その結果、インタラクティブ・コントロールの操作化に際しての方針を、以下のとおり見出した。第一に、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。第二に、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。

本研究全体の視点からは、本章で見出した方針を基に、次章でのインタラクティブ・コントロールの測定・分析を進めていく。

第5章 組織ライフサイクルステージによる管理会計コントロール・システムの利用タイプ

本章では、OLC ステージによる MACS の利用タイプを明らかにするが、そのなかでも実証研究を通じて、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の解明を行う。

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した。OLC の前期は、組織規模の拡大とともに MACS の形成が進んでいる段階であり、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。

そして、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 サーベイでの調査を基に分析を行った。その結果、各 OLC ステージでのインタラクティブ・コントロールの機能を以下のとおり見出した。

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。以上のメカニズムを、組織変革の類型と対応させる形で仮説検証し、説明したのが、本章の主要な学術的貢献といえる。

第6章 組織ライフサイクル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

本章では、OLC ステージによる管理会計コントロール技法について、その利用度と効果を明らかにする。この目的を果たすため、本章では管理会計コントロール技法と OLC ステージに関する包括的な調査を実施し、探索的な実証分析から知見を得る。なお、管理会計コントロール技法とは、MACS に関連する個別の技法を指す。

これまでの研究では、個別の技法について OLC ステージによる利用度が測定されてきたが、これを包括的に調査することで、より鳥瞰的な視点から OLC と MACS の関係性の実像を捉えられる。その際、単なる技法の利用度のみならず、それらの正負の効果・影響も測定することで、学術的に鍵概念同士の関係性に迫ることができるうえ、実務的な視点や感覚も盛り込みながら、各 OLC ステージにおける管理会計コントロール技法の有用性を論じることでもある。

また、Miller and Friesen (1984) には無かった前期停滞期を含むモデルに依拠し、OLC ステージの客観的な基準による分類を行う。これにより、OLC ステージの面でも網羅性を担

保し、かつ分類方法の探究という点においても、先行研究で残された課題に対応する。

そのために、わが国の上場企業への調査から、まず企業規模に関する売上高、成長率に関する5年間の修正CAGR（Compound Annual Growth Rate: 売上高平均成長率）、それぞれの基準値を設けて、分析対象企業を5つのいずれかのOLCステージに分類した。その結果、同データを用いて研究者による個別企業の確認を含める分法を用いた吉田他（2020）と大きな相違がなく、かつMACSに関するステージ間の相違を抽出することができる点で、概ね妥当といえるOLCステージの分類を実現した。

そして、OLCステージ間の多重比較を行い、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。その主要な結果は、以下のとおりである。

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い。OLC前期の企業について、先行研究でキャッシュフローなど短期的な資金繰りに関する情報が重視されていたこと、本研究の調査で「事業経理担当の設置」や「正味現在価値」など事業規模の拡大や投資の金額が大きくなるにつれて利用されると考えられる項目の得点が低かったことを踏まえると、OLC前期では全体的に管理会計コントロール技法の利用度が低いことに加え、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を指摘できる。ただしそのために、予算管理の問題点のような負の影響は、表面化しにくい。なかでも前期停滞期の企業で特にその傾向が顕著で、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現実が見て取れる。一方で前期成長期の企業では、標準原価計算や原価企画など、投資回収期間が短くそのなかで次々と利益を創出しているがゆえに、一部の技法の効果が限定的になっている可能性がある。

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い。このことから、規模の拡大にともない組織的に管理会計が利用されるようになった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できる。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」技法を使うかということよりも、「どのように」利用するかという点で相違があると考えられる。ただし、後期衰退期の企業でMACSを効果的に利用できていない可能性は、第5章と本章、双方の結果から示唆されている。したがって、本章の調査からは分析できなかった、技法の組み合わせによる正負の効果により、それぞれのOLCステージで管理会計に違いがある可能性は否定できない。

第7章 管理会計コントロール・システムが組織ライフサイクルに与える影響

本章では、MACSがOLC（ステージ）に与える影響について、そのメカニズムを明らかにする。これまでの研究では、OLCステージによってMACSの利用度や効果、機能が規定される、という関係性についての知見は蓄積されてきた。一方で、MACSがOLCに影響を与える、すなわち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は、経験的研究による解明が行われていない。この点が、MACSとOLCの関係性を明らかにして

いくうえでの、重要な研究課題であった。

そこで本章では、アーカイバル・データ（公表資料）を活用した事例研究により、MACS が OLC に与える影響の解明を試みた。具体的には、組織の成長や衰退、そして衰退を経験したあとの再成長など、OLC ステージに関連する組織のコンテキストが顕著で、かつ資料が蓄積された企業 6 社（3M 社、アイリスオーヤマ、SONY、東芝、日産自動車、JAL）の分析を行った。この方法により、質問票調査やインタビュー調査では分析が困難な長期間を対象とし、MACS が組織に与えた影響を、歴史的観点から検証することが可能となる。

分析の結果を述べると、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が明らかとなった。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。一方で、事業が不振に陥り後期衰退期になった企業では、経営者が創造的なテンションを生み出すような方針を示しつつも、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る。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る。この「再生企業」では、本研究の分析からは MACS の利用およびテンション・マネジメントにより効率性の向上が追求されており、規模の拡大を志向する成長期企業との相違も見られるが、この点については慎重に解釈すべきである。

この成果は、MACS が OLC に影響する関係性について解明できてこなかったこれまでの研究を、理論と研究方法の両面において前進させるものである。

終章

本章では、ここまでの各章で得られた知見を統合することで、研究目的を果たすとともに、貢献や限界を整理し、研究の結びとする。

本研究の目的は、OLC と MACS の関係性を、リサーチギャップを埋める形で明らかにすることであった。そのために、第 1 章から第 4 章にかけて前提となる本研究の鍵概念や具体的な研究課題について整理し、それらを基盤として、第 5 章から第 7 章にかけて研究目的に直結する調査と分析を行った。

以上のとおり具体的な研究課題を解明した各章の発見事項に、これまでの研究で蓄積された知見を統合したものが、図表 2 である。ここから、各 OLC ステージにおける MACS の特徴、および OLC と MACS の関係性の要点を、次のとおり総括できる。

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。この際、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

図表 2：各 OLC ステージにおける MACS の主要な特徴

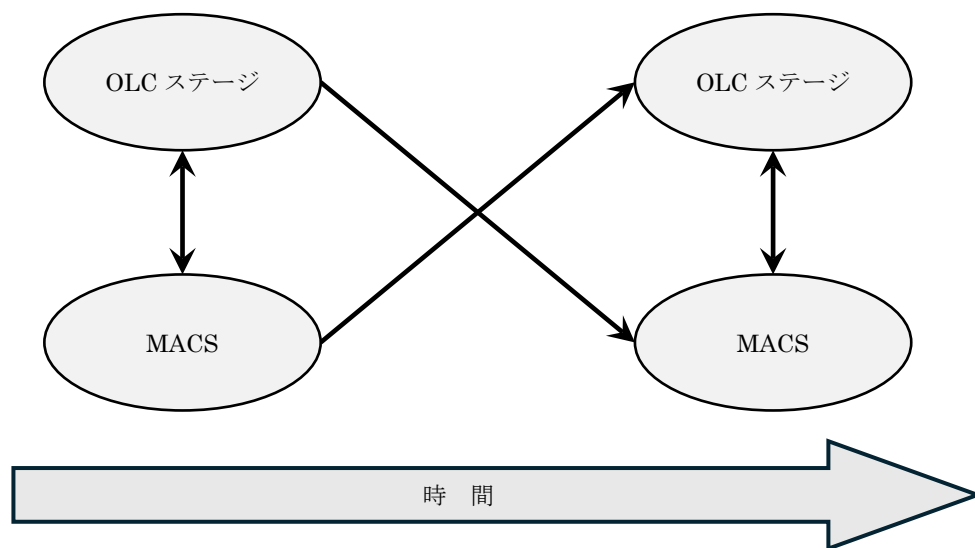
OLC ステージ	MACS
誕生期	・ 公式的な MACS はほぼ利用されない
前期成長期	・ MACS 全般に利用度が低い ・ 規模が小さいため MACS の問題が顕在化しにくい一面がある ・ 事業スピードの速さから有効性の低い管理会計コントロール技法がある ・ 経営者のインフォーマルな管理や対話が公式的な MACS の役割を代替する
前期停滞期	・ MACS 全般に利用度が低い ・ 規模が小さいため MACS の問題が顕在化しにくい一面がある ・ 他のステージと比較して特に MACS が機能していない
後期成長期	・ MACS 全般に利用度が高い ・ MACS を効果的に利用し成果へと結びつけている ・ 新たな戦略展開につながる機会を捉えインタラクティブ・コントロールを行う ・ テンション・マネジメントによって成長と利益確保を実現する
後期成熟期	・ MACS 全般に利用度が高い ・ 経営の安定からインタラクティブ・コントロールはあまり行わない ・ テンション・マネジメントによって成長と利益確保を実現する
後期衰退期	・ MACS 全般に利用度が高い ・ MACS を効果的に利用できない（衰退期特有の阻害要因がある可能性） ・ 現行の戦略に対する脅威を認識しインタラクティブ・コントロールを行う ・ テンション・マネジメントの欠如が組織を衰退に導く

くなる側面もある。それに対し、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、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おいて、特に表れる。

つぎに、OLC 後期のなかでは、いくつかの点において各ステージ間での相違がある。MACS の利用タイプという観点からは、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が高いが、両者での機能は異なる。一方で、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が低い。各技法の利用という観点からは、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の実態が見られる。テンション・マネジメントという観点からは、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。

さらに、これら各 OLC ステージにおける MACS の特徴は、入れ子構造のような関係性になっている。たとえば、MACS の利用度という点では OLC の前期と後期で傾向が分かれる一方、各技法の機能不全という点では前期停滞期と後期衰退期に類似点を指摘できる。また、OLC 後期において、インタラクティブ・コントロールの利用度については、後期成長期と後期衰退期に類似点が見られ、後期成熟期は異なる傾向を示す。一方で、テンション・マネジメントについては、今度は後期成長期と後期成熟期に共通点があり、後期衰退期が異なる傾向を示す。このように、MACS をどのような角度から切り取るかによって、共通点（相違

図表 3 : OLC と MACS の関係性



点)を持つ OLC ステージの組み合わせが異なるのである。

そして、OLC と MACS は、図表 3 のとおり相互に影響を与える関係性となっている。これまでの研究では、OLC ステージに応じて MACS が利用されるという関係性が明らかになっていたところ、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。これにより、本研究を通じて解明を目指した図表 8-2 のフレームワークにおける鍵概念の関係性を示し、研究目的を十分に果たすことができた。

OLC と MACS は、一時的にも経時的にも相互に影響を与え、互いを規定し得る。つまり、「管理会計は組織に従う」し、「組織は管理会計に従う」のである。

参考文献

- Dickinson, V. 2011. Cash flow patterns as a proxy for firm life cycle. *The Accounting Review* 86(6): 1969-1994.
- 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.)
- 吉田栄介・森浩気・徐智銘. 2020. 「管理会計研究のための組織ライフサイクルモデル」『三田商学研究』 63(5): 71-90.