

【研究ノート】

## マネジメント・コントロール対象の拡大

—組織間マネジメントへの関心—

伊藤 克容

### 1 問題の所在

マネジメント・コントロールの概念は、時代とともに、移り変わっている。これは時代の要請に対応した必然的な結果である。マネジメント・コントロールは経営のツールであるから、環境の変化に合わせて道具も進化しなければ使いものにならなくなってしまう。変化は著しく、多岐に及んでいることから、その過程を追跡することは非常に興味深い課題である。個別の論点を精査することも重要であるが、個別研究が蓄積されつつある現在の状況を考えれば、少し引いた目線で全体を概観し、流れを整理し、相互の立ち位置や関係性をあきらかにすることも必要であろう。

本稿では、マネジメント・コントロール対象の拡大という観点から、その発展経過について考察する。伝統的な意味では、マネジメント・コントロールの中核は、予算管理システムに基礎を置いた管理会計手法であり、コントロールの対象としては、企業組織の内部にいる組織成員の行動が想定されていた。近年の経営現象の複雑化によって、マネジメント・コントロールの運用方法と手段が多様化したのは、ひとつの大きな変化である。下位目標や達成手順の探索がマネジメント・コントロールに期待されるようになり、社会的コントロールもコントロール手段の中に包摂された。

変化はこれだけにはとどまらない。内容の複雑化に加えて、マネジメント・コントロールの対象が、必ずしも企業内だけに限定されなくなったことは、注目に値する。現時点では、企業組織外のサプライヤーや顧客に対しても効果的な影響を及ぼすことが期待されている。

本稿では、マネジメント・コントロールの対象の拡大のうち、特に同一の価値連鎖内で協働する他の組織に対する影響活動（組織間マネジメント・コントロール）について考察する。マネジメント・コントロールの対象が、組織の境界をはみでたことによって、純粋な権限関係の及ぶ領域を超えることから、マネジメント・コントロールの設計および運用の問題はますます複雑化する。

組織境界外のコントロール対象とは、典型的には、同一の価値連鎖を構成する協力企業群、つまりは取引先企業、サプライヤーである。価値連鎖には多くの企業が参加する。企業境界を超えて、価値連鎖の全体最適に向けた取り組みは、サプライチェーン・マネジメント（supply chain management, SCM）として知られている。

SCMの意義は、価値連鎖を1つの企業の内部ビジネスプロセスに限定することなく、複数の企業間で統合的な価値連鎖を構築し、経営の成果を高めるために共同歩調をとることである。1社単独の取り組みでは、成果は限定的である。組織間でSCMが実施されている状況下では、マネジメント・コントロールの対象は、組織内から組織間へと拡張されている。価値連鎖に参加する、複数の企業といった場合に、旧来の親会社・子会社のような資本関係や支配関係を有する系列関係や企業グループ内での関係に留まらず、上下関係のない、全く対等な企業間で構築される価値連鎖もSCMの対象となる。SCMは、「価値提供活動の初めから終わりまで、つまり原材料の供給者から最終需要者に至る全過程の個々の業務プロセスを、一つのビジネスプロセスとしてとらえ直し、企業や組織の壁を越えてプロセスの全体最適化を継続的にを行い、製品・サービスの顧客付加価値を高め、企業に高収益をもたらす戦略的な経営管理手法」と定義される(石川, 2009)。企業内部だけで実施される場合ももちろんあるが、組織の境界を越えた組織間マネジメントとしてのSCMも重要であり、多くの実施例が報告されている(中野, 2016など)。

マネジメント・コントロール対象が、組織外に広がる動きとして、取引先を巻き込んだ組織間マネジメント以外にも看過できない大きなテーマがある。本稿では扱いきれなかったが、マネジメント・コントロールの対象の拡大は顧客にも及んでいる。従来、経営資源の開発は、基本的には自社内で実施されるのが一般的であった。消費者の知識や発想によるイノベーション(user innovation)、多くの組織を巻き込んだオープンイノベーション(open innovation)が注目を集めている(von Hippel, 2005; Chesbrough, 2003)。製品やサービスに関する知識が豊富な消費者が自己の欲求を充足するために優れた提案をし得ることが認識されるようになった。先進企業の実務では、消費者を開発過程に参加させ、大きな成果を収めているケースが報告されている。影響を及ぼし、コントロールする対象は、もはや企業内部に限定されず、顧客の活動にまで広がっているのである。SCMの枠組みで顧客企業との接点を調べた研究として、坂口・富田・柴(2009)がある。

これに加えて、イノベーションプロセスへの消費者の参画という共通点のある現象として、経営資源としてのCGM(consumer generated media, 消費者生成メディア)の普及および一般化がある。CGMとは、主として、インターネット上で利用者が内容を作り出していくメディアのことを指す。コンテンツの生成は、個人の情報発信に依拠していることから、いかに環境を整備し、利用者の行動をいかに導くかは、運営企業側にとっては、非常に重要な経営問題となる。CGMを前提とすれば、利用者によってコンテンツが提供されるのであるから、利用者とサプライヤーの区分がきわめて曖昧になっている。

マネジメント・コントロールを他者の行動への影響活動であると広義に理解すれば、組織間マネジメント・コントロール、顧客企業や消費者に対する影響活動の重要性の増大によつ

て、マネジメント・コントロールの対象は、企業内部の経営者および従業員にとどまらず、組織外部の取引先企業や消費者までも視野に収めなければならなくなっている。

顧客に対する影響活動が重視されていることを示す、もうひとつの現象は、「サービス・ドミナントロジック」(Vargo and Lusch, 2004; 2015)への注目である。従来の製品を基本に据えた、価値提供プロセス(グッズ・ドミナントロジック)ではなく、すべての価値提供プロセスをサービスとしてとらえるサービス・ドミナントロジックへの転換に関する議論が関心を集めている(藤川 2010; 2011)。

両者の大きな相違点は、前者は価値をつくる主体は企業であると考えているのに対し、後者の立場では、企業だけではなく、顧客の行動も価値創造の大きな要素であるとする。価値を創造するのは、企業だけではなく、企業と顧客が一緒になって価値を共創するという見解が多くの影響を与えている。価値創造が社内だけで完結するのではなく、顧客の行動にも依存するという考え方を採らなければならないのであれば、マネジメント・コントロールにとっては、新たな課題が発生する(青木, 2017)。

社内の行動を律するのは当然として、顧客の行動にも適切な影響を及ぼし、顧客に自社の価値共創プロセスに貢献してもらわなければならない。

マネジメント・コントロールの理論が発展する過程を追跡し、その経路を確認することは、これまでの研究蓄積を整理し、今後の発展に方向について考える上でひじょうに有益な作業であるとする。マネジメント・コントロール対象の拡大として、組織間マネジメントと顧客動向のコントロールという、2つの方向性について、研究が蓄積され、重大な論点となっている。現時点での問題点は、それぞれの展開が相互にばらばらに推進されているため、マネジメント・コントロール理論という観点から包括的な評価や整理がなされていないことである。本稿の課題は、マネジメント・コントロール理論全体の発展のなかに、組織間マネジメントを位置づけることにある。

図表1 本稿の課題：マネジメント・コントロール対象の拡大



出所：著者により作成。

## 2 これまでの議論との関係：マネジメント・コントロール理論の内容面での複雑化

企業の目標達成のために組織成員に効果的な影響を及ぼす仕組みおよび活動が、マネジメント・コントロールである。Anthony (1965; 1988) に典型的に見られるように、伝統的な見解においては、マネジメント・コントロールは予算管理システムとほぼ同じ意味に解されており、計数管理の手法が中心であった。その後、理論研究はより複雑な企業組織を対象とするようになった。

伝統的なマネジメント・コントロールでは、企業目標を達成するためのサブ目標および業務遂行方法（組織ルーティン）は事前に設定することができたため、数値によるコントロールが効力を発揮した。複雑な状況では、企業目標を達成するためのサブゴール自体および業務遂行の方法自体について業務を遂行する過程で探索しなければならない場面が想定されている。目的地も手段も既知であれば、進行状況をモニターするか、定期的に事前事後の差異を計算することによって効果的なコントロールが可能である。目的地や手段を進みながら考えなければならなくなった状況では、マネジメント・コントロールはより複雑な機構へと進化する。

理論研究の蓄積をふまえて、これまでのマネジメント・コントロール研究の動向は、コントロール手段の多様化と探索活動の有無の2軸から、以下のように整理できる。

図表2 マネジメント・コントロール研究の発展動向

コントロール手段の選択肢の広がり		役割の複雑化
会計システム中心	会計システム+ 他のシステム	
・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ともなう、 多様なコントロール手段の認識	実行
	 マネジメント・コントロールの多様化と複雑化 たとえば、インターラクティブコントロール (Simons 1990; 1995)、イネープリングコントロール (Ahrens and Chapman, 2004) など	実行+探索

出所：著者により作成。

横軸のベクトル（矢印①）は、コントロール手段が会計中心であった状態から、多様なコントロール手段を併用するコントロール・パッケージに進化したことを示している。クラン・

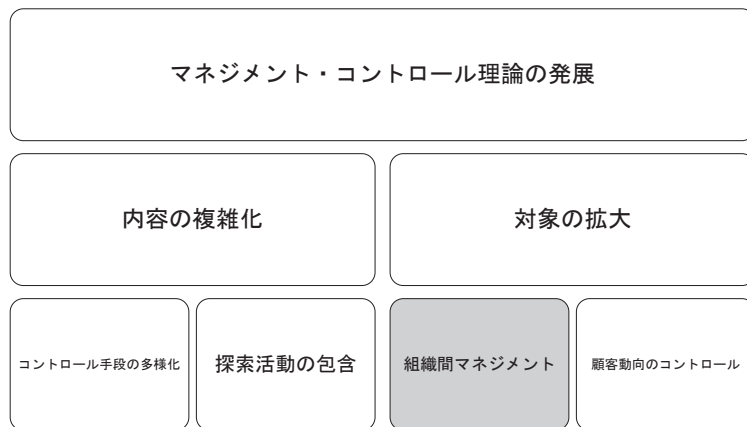
コントロール、経営理念によるコントロールなど、社会的コントロールとして分類される、インフォーマルなコントロール手段もマネジメント・コントロール理論の対象として議論されるようになった。

縦軸のベクトル（矢印②）は、サブゴールの探索を期待されたインタラクティブ・コントロール（Simons, 1990; 1995）、遂行方法の探索を促すイネープリング・コントロール（Ahrens and Chapman, 2004）に典型的に示されるように、下位目標や遂行方法を探索することもマネジメント・コントロールの内容に含まれている状況である。目標や遂行方法が所与として与えられていた状況では、結果によるコントロールや行動によるコントロールで、マネジメント・コントロールを効果的に実行することができた。下位目標や遂行方法が事前に自明ではない、より複雑な状況下では、結果によるコントロールも行動によるコントロールも、効力が期待できず、社会的コントロールへ依存することになる。その意味では、縦軸と横軸は独立に起こった変化ではなく、相互に連動している。

こうしたマネジメント・コントロールに期待された役割の複雑化、手段の多様化とは別の進化の経路として、今回取り上げる、マネジメント・コントロール対象の拡大がある。組織間マネジメント・コントロールでも、コントロール手段の多様化、探索活動の期待は確認できることから、これらの動向は相互に関連しあい、同時並行的に進んでいる。

組織間マネジメント・コントロール社会的コントロールの一種である信頼が重視され（大浦, 2006）、サプライヤーを巻き込んだ製品開発はインタラクティブに実施される（谷, 1994）。

図表3 マネジメント・コントロール理論の発展方向



出所：著者により作成。

### 3 組織間マネジメント・コントロールへの注目

組織間マネジメント・コントロールの研究動向に関しては、これを整理した優れた先行研究が国内ですでに蓄積されており、組織間マネジメント・コントロールの発展を追跡する際には非常に参考になる。

坂口 (2005)、窪田 (2005)、坂口 (2007)、窪田・大浦・西居 (2008) らの業績は、組織間マネジメント・コントロールの生成と発展を丁寧な追いかけ、主要な論点をそれぞれの視点から整理した、ひじょうに優れた業績である。その後の研究成果の基礎となっている。

窪田 (2012) では、これまでの研究動向を踏まえて、今後取り組むべき5つの課題を提示している。坂口・原口 (2004) では、組織間マネジメント・コントロールにおける情報共有の意義について検討している。大浦 (2006) では、社会的コントロールの一種である「信頼」に焦点をあて、先行研究の整理を試みている。信頼概念は、結果によるコントロールや行動によるコントロールの有効性が期待できない状況下では、重要であると推測される。実務での観察結果とも整合する。坂口 (2015) では、組織間マネジメント・コントロールで機能している「契約」を軸に実態調査を行った。

前述したように、坂口・富田・柴 (2009) では、調達側だけではなく販売側に議論の拡張を試みている。組織間マネジメント・コントロールを顧客側に対して拡張した意欲的な研究成果である。坂口・河合 (2011a) では、組織間マネジメント・コントロールについての研究動向を、影響要因と統治システムに着目して、全体の議論を再整理している。フレームワークの確認、改善にひじょうに有益であろう。坂口・河合 (2011b) では、グローバル化によって組織間マネジメント・コントロールがいかなる影響を受けるかを文献にもとづいて検証している。坂口、河合、上總 (2015) では、近年の系列の見直しや組織再編などが組織間マネジメント・コントロールに与える影響を重視し、すでに存在している密接な組織間関係を前提とするだけでなく、新たな取引企業の選択実務やその段階での情報収集さらに分離した組織に対するコントロール・システムの利用などを検討することが求められることが指摘されている。関 (2015) では、組織間マネジメント・コントロールについて採用されている様々な手法を軸にして、その発展を追跡している。

以上のように、組織間マネジメント・コントロールの発展について整理した論文は多数あることから、本稿でその作業を繰り返しても、それほど多くのメリットを追加することは期待できない。本稿での目的は、組織内を対象としていたマネジメント・コントロール理論が、マネジメント・コントロールの対象の拡大、つまり組織内部でのマネジメント・コントロールから、組織間マネジメント・コントロールへと対象が広がっていった要因に考察の範囲を限定して、このことが全体に及ぼす影響を抽出することにある。以下で、もう一度、組織間マネジメント・コントロール理論の生成・発展経過を追跡し直す必要はないであろう。組織

間マネジメント・コントロールが要請された背景を概観することにとどめたい。

ここで重要なのは、なぜ組織間マネジメント・コントロールが必要になったかということである。これに加えて、図表2で提示した発展方向でいえば、組織間マネジメント・コントロールへと、マネジメント・コントロールの対象が拡張した場合でも、コントロール手段の多様化と探索活動の包含が必要とされていることにも注目されたい。

### (1) 組織内から組織間へ：ビジネスエコシステムとSCM

マネジメント・コントロールの概念が生成された当初、マネジメント・コントロールの対象として、企業組織内の経営者及び従業員が想定されていたことは疑いようがない。伝統的には、マネジメント・コントロールという用語が用いられる場合には、企業内部の経営管理問題のみに関心が向けられていた。

目的面からの定義づけであり、マネジメント・コントロール対象については記述されていないが、「マネジメント・コントロールとは、経営管理者が、組織の目的達成のために資源を効果的かつ能率的に取得し、使用することを確保するプロセスである」(Anthony, 1965)という定義自体からも、組織内部の経営管理者への影響プロセスであることはあきらかである。かならずしも明記はされていないが、全体を読めば、組織外部との調整、連携、組織外部への働きかけは想定されていないのである。

近年、技術前提の変化、企業経営の複雑化にともない、企業の事業範囲をより大きな文脈の中でとらえなければ最適解が得られないようになってきている。大規模企業といえども、事業運営を完全に単独で実施するのはまれである。事業全体の価値連鎖の中で、どこを自分たちで行い、どの部分をほかの企業に任せるかを考える必要が高まっている。事業の価値連鎖は、ひとつの企業が単独で担うのではなく、多くの企業が共同し、分担して形成しているといったものの見方、考え方が一般的になりつつある。

部品の製造販売は、最終製品の製造販売の中に組み込まれていることから、価値連鎖の概念は、入れ子構造になっていると理解できる。価値連鎖の取り方次第で、価値連鎖すべてを1社で形成することも可能であるが、価値連鎖を大きくとらえればとらえるほど、単独企業がすべてを担うことはできない。

SCM (supply chain management) が大きな関心を集めているが、自社内で完結した意味でも、他社との協働を促す意味でも、両方で用いられている。SCMとは、同一の価値連鎖内にある、自社内あるいは取引先との間で受発注や在庫、販売、物流などの情報を共有し、原材料や部材、製品の流れを全体最適に導く管理手法である (中野, 2016)。

単独の企業内だけをいくら効率よく管理しても、他の企業との連携が上手くいかなければ価値連鎖全体としては破たんしてしまう。従来の伝統的なマネジメント・コントロールは、「組織内」だけを対象とするものであったが、他社との連携を前提とする、現実的な企業経営問

題に対処することができない。企業をより大括りな価値連鎖の中に位置づけ、SCM全体を経営するという発想から導かれた、新しい問題領域が「組織間」マネジメント・コントロールである。

## (2) 組織間マネジメント・コントロールの意義

企業を大きな価値連鎖の枠組みの中に位置づけ、最適なSCMを実現しようとするのが、組織間マネジメント・コントロールの目的である。組織間マネジメント・コントロールをバイヤー（購入企業）の側から見れば、サプライヤー（供給企業）との取引関係をいかに設計し、どう管理するかが中心的な課題となる。取引関係にある企業の行動に望ましい影響を与えるため、企業は、公式、非公式の様々なコントロール手段を同時利用する。

サプライチェーンの中に含まれる、サプライヤーとバイヤーの間の関係性が、組織間マネジメント・コントロール研究の主たる対象となっている。サプライヤーには、資本関係や支配力の有無にかかわらず、部材およびサービスの提供者が含まれる。部品供給企業だけではなく、販売活動のサービス提供者および一般管理活動のサービス提供者などすべての関係先を含む。バイヤー・サプライヤー関係以外にも戦略的提携やジョイントベンチャーなども広義の組織間マネジメント・コントロールの対象となる。

同一の価値連鎖に組み込まれているという意味では切れ目が不連続であるが、本稿では取引先企業から、顧客や消費者をいったん切り離し、最適なSCMの実現に向けた、組織境界を超越した取り組みを組織間マネジメント・コントロールとして考えている。顧客や消費者に対する影響・コントロール活動については、稿を改めて検討することとしたい（図表1参照）。

## 4 組織間マネジメント・コントロールの源流

坂口（2005）、窪田（2005）、坂口（2007）でも述べられているように、組織間マネジメント・コントロールは、新しい問題領域である。複数の企業が連携・協働し、それぞれの強みを持ち寄って、共存共栄を目指す様子を生態系になぞらえて「ビジネスエコシステム」（business ecosystem）という。ビジネスエコシステムは、複数の企業が関与する価値連鎖を言い換えた表現である。要点は、単独で思考するのではなく、価値連鎖に参加する主体の連合体としての意識が重要であるということである。組織間マネジメント・コントロールは、ビジネスエコシステムへの注目もあり、現在ではひじょうに活発な研究テーマとなっている。その生成には様々な研究成果が影響を及ぼしているが、ここでは、その源流として、無視できない主要な研究動向として、以下の2つがあげられる。

1つめは、1980年代以降の日本的経営への注目である。2つめは、Shank and Govindarajan（1993）による戦略的コストマネジメントである。



### (1) 日本的経営への注目

日本的経営とは、高度経済成長を可能とした日本企業群の国際競争力の源泉とされる日本独自の経営システムをいう。古くは、日本企業の特徴として企業別組合、終身雇用、年功序列賃金あげられ、日本的経営の「三種の神器」と呼ばれていた。これ以外にも、集団主義的意思決定、長期志向、系列取引、株式持合いなどに関する研究も広範に展開された。特に1980年代には、政治問題化した日米貿易摩擦を背景に日米構造協議が開始されるなど、日本企業の国際競争力の進展には多くの注目が寄せられていた。

日本的経営の研究を通じて、日本企業の成功を支えたJIT/TPS (Just In Time Production, Toyota Production System), リーン生産方式 (Lean Manufacturing), TQC (Total Quality Control), カンバン方式 (Kanban System), 原価企画といった経営手法の実施にはサプライヤーの役割が重要であるとの認識が高まった (岡本・宮本・櫻井, 1988; 藤本 2001a; 藤本 2001b)。

特に原価企画に関する研究では、サプライヤーを巻き込んだ製品開発プロセスの有効性、原価目標の達成における効果が繰り返し確認された (日本会計研究学会 1996; 加登 1994; 近藤 1991)。Cooperは、一連の研究を通じて、日本企業の組織間マネジメント・コントロールの有効性とそこで用いられている管理手法についてあきらかにした (Cooper and Yoshikawa (1994) ; Cooper (1995) ; Cooper (1996) ; Cooper and Slagmulder (1999) ; (2004) など)。長期的な取引関係の優位性が主張され、理解が広がっていったのである。単純な市場取引で、スポット的に部品を調達した場合、累計のコストが購入価格の数倍になることもめずらしくはなく、長期的に信頼できる取引先から安定的に購入するのがのぞましいこともあり得るのだということが、日本企業の成功を分析した結果から、一般に認識されるようになっていった。

### (2) 戦略的コストマネジメント

上記の(1)とも関連するが、1990年代、Shank and Govindarajan (1993)によって提唱された「戦略的コストマネジメント (strategic cost management)」も組織間マネジメント・コントロールが発展する端緒となった重要な研究成果である。

戦略的コストマネジメントは、当時、競争戦略論で広く支持されていたPorter (1980)が提唱した価値連鎖 (value chain) の考え方に依拠した、コストマネジメントに対する新しいアプローチである。従来の企業内で完結したコストマネジメントから、企業内外の価値連鎖の関係を考慮に入れた、より戦略性の高いコスト分析への拡張の必要性が主張されたのである。

戦略的コストマネジメントでは、個別企業の枠を超えて、サプライチェーン全体において、各企業がどのような付加価値を提供しているのかを把握しようとする。価値連鎖の一部を構成する企業およびその中の部門のどこが重要であるか、どの程度原価低減が可能であるか、いかにすれば顧客に対する価値をよりいっそう高めることができるかを検討する。戦略的コ

ストマネジメントの具体的な手法としては、価値連鎖分析、戦略的ポジショニング分析、コストドライバー分析があげられている。戦略的コストマネジメントは、次のステップで実施される。

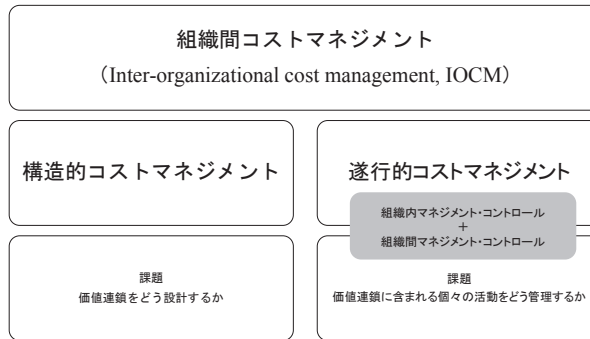
- ① 所属する産業内の価値連鎖が検討され、価値を創造する諸活動の原価、収益、資源が割り当てられる。この手続きによって、各活動の収益性を確認することができる。必要性や収益性を分析することで、付加価値活動と非付加価値活動が識別され、どの部分を自社で実施し、どこを他に任せるかを決定することができる。
- ② 価値を創造する各活動に影響を与えるコストドライバーが検討される。コストドライバーとなる変数は、コスト優位戦略を採用するか、製品差別化戦略を採用するかで大きく異なる。競合企業に対する、自社の立ち位置をあきらかにするのが戦略的ポジショニング分析である。競争優位性を獲得し、維持するには、コスト発生に影響を及ぼすコストドライバーを適切にコントロールする必要がある。その大前提として、自社のコストドライバーについて、深く理解していなければならない。
- ③ 競合企業よりも効率的にコストドライバーをコントロールする、あるいは、価値連鎖全体を再構成（自製/外注の方針変更、前方後方プロセスの統合）することによって、持続的な競争優位をうみだす。なお、コストドライバーは、企業活動の大枠を決定する構造的コストドライバー（企業規模、活動ドメイン、経験値、技術、複雑性など）と実施段階での遂行的コストドライバー（従業員の意欲、工場レイアウト、設備稼働率、製品設計、取引先との関係など）に分けられる。

戦略的コストマネジメントによって、企業経営を単独ではなく、価値連鎖の枠組みの中で考えるべきであるとの見解が一般的に広まった（小林, 1994）。組織間マネジメント・コントロールの源流として、大きな影響があったと考えられる。戦略的コストマネジメントでの、構造的なコストドライバーと遂行的コストドライバーの2分法は、その後の組織間マネジメント・コントロールでも引き継がれている。

## 5 組織間マネジメント・コントロールの問題領域

組織間マネジメント・コントロールは、組織間コストマネジメント（inter-organizational cost management, IOCM）の一部に含まれる。組織間コストマネジメントの内容は、通常、以下のように2分される。組織成員への影響活動というマネジメント・コントロールの性格を考えれば、遂行的コストマネジメントが、組織間マネジメント・コントロールの問題領域に合致する。

図表4 IOCMとマネジメント・コントロールとの関係



出所：著者により作成。

自社とサプライヤーの守備範囲を決定する事業ドメインの決定と自社が行わない領域をどのサプライヤーに委ねるかのサプライヤー選択プロセスが、構造的コストマネジメントの主要な課題である。サプライヤーの業績測定によるコントロールが、遂行的コストマネジメントの課題である。

#### (1) 構造的コストマネジメント

構造的コストマネジメントの領域では、価値連鎖の中のどの部分を自社で行い、どの部分を誰に任せるかが重要な問題となる。アウトソーシングや事業ドメインの意思決定とも密接に関連する。事業ドメインとは、企業が事業活動を行う領域、活動範囲のことをいう。事業ドメインの決定は、企業経営にとって最重要な決断となる。事業ドメインをある程度明確にしなければならない理由は、活動する事業分野を規定することで経営資源の分散を抑制し、組織のベクトルを同じ方向へ結集させることができるからである。事業ドメインは現在の事業だけではなく、今後、核となる経営資源（コアコンピタンス）の蓄積状況および将来の事業展開の方向性をも左右する。

構造的コストマネジメントの具体的な手法としては、前述の価値連鎖分析、戦略的ポジショニング分析、コストドライバー分析などが含まれる。構造的コストマネジメントは、高度な戦略性を伴うため、完全に数値化、計量化することは困難である。定性的な判断で補完することが重要である。後述する取引コスト経済学が、構造的コストマネジメントの取組みを理論的に裏付けている。

構造的コストマネジメントにおける事業ドメインの決定は、差額原価収益分析で頻出される問題状況である、自製か購入かの意思決定と一見すると似ているが、分析の次元と時間軸が大きく異なっている。構造的コストマネジメントは、企業の活動領域を決定する戦略的な意思決定であり、価値連鎖を自社だけではなく、自社以外にも広げて考え、影響も長期に及

ぶことが想定される。これに対して、自製か購入か意思決定は、業務的意思決定として扱われ、自社内で完結し、短期的な経営問題として考えられている。

## (2) 構造的コストマネジメントの理論的支柱としての取引コストの経済学

構造的コストマネジメントを考えるフレームワークとしては、取引コスト経済学 (transaction cost economics) がある (Williamson, 1975; 1981; 1986)。

取引コスト理論の考えにもとづけば、複雑な環境下の市場取引には取引コスト (取引費用) が発生し、多大な取引コストを回避するために企業は取引を自社内に取り込もうとする。企業内部の業務が複雑になり過ぎ、調整のための内部管理コストが取引コストを上回るときには、企業は自社の業務を外部にアウトソーシングして、市場取引に委ねる。

主な取引コストには、財の交換の機会探索に関する探索 (調査) コスト、交換の条件に関する交渉コスト、契約を合意通りに実施するための監視コストがある。

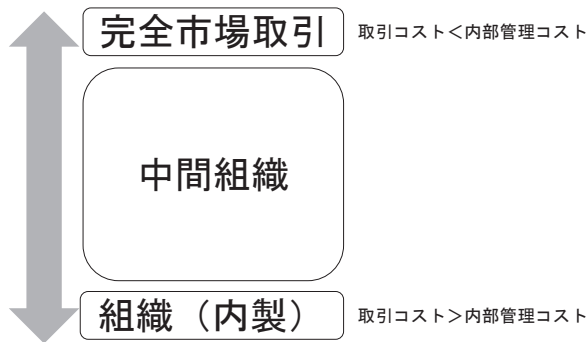
探索コストとは、どの企業から買えば、安くて高品質な部材が調達できるかを探し出すための情報探索コストである。交渉コストとは、売り手と買い手が、取引の合意に至るまでにかかるかけひきや取り決めのために生じるコストをいう。監視コストとは、合意した通りに取引が実行されているかを確認したり、されていない場合に対応したりするのにかかるコストをいう。

取引コスト経済学の前提として、「制約された合理性」と「機会主義的行動」があげられる。制約された合理性とは、取引当事者は、いつでも適切な判断ができるほど完全に合理性な人間ではないことが想定されている。企業や個人は、利益の最大化を求めて合理的に行動しようとはするが、判断材料としての情報と処理・予測能力には限界があり、限られた条件の下での合理的判断になってしまう。

機会主義的行動とは、取引当事者は、機会があれば相手を出し抜こうとする性質を持っていると仮定されている。企業や個人は、交渉や取引を有利に進めるために情報を相手方に隠したり、裏切ったりしかねないと仮定されている。

「制約された合理性」と「機会主義的行動」を前提とすると、探索・交渉・監視といった取引コストがより多くかかる。そのような状況では、企業は取引コスト削減のため、市場取引から組織取引へと移行する。理論上は、取引コストと内部管理コストを比較して、取引コストのほうが大きい場合には組織が、内部管理コストのほうが大きい場合には市場取引が選択される。取引形態は純粹に市場取引と内部取引に分けられるわけではなく、その中間的形態として、中間組織 (中間取引) という取引形態が考えられる。

図表5 取引コストと取引形態



出所：著者により作成。

### (3) 遂行的コストマネジメント

遂行的コストマネジメントは、構造的コストマネジメントで決定された、自社の活動領域を前提として、他社と適切に連携して、競争優位を実現するための取り組みである。サプライヤーをいかに評価し、コントロールするかが議論の焦点となる。サプライヤーのコントロールのために、バイヤーは、サプライヤーのパフォーマンスや活動状況などを財務・非財務のデータによってチェックする。パフォーマンスの追跡は「結果によるコントロール」、活動状況の追跡は「行動によるコントロール」である。バイヤーによるサプライヤーのコントロールは、公式に設計されたものとしては、結果によるコントロールあるいは行動コントロールによって実施される。これに加えて、サプライヤーのコントロールには、社会的コントロールの一種である、信頼（レピュテーション）が用いられる。

遂行的コストマネジメントのツールは、事前事後の区分とマネジメント・コントロールの属性に分類とで以下のように6つのカテゴリーに整理できる。

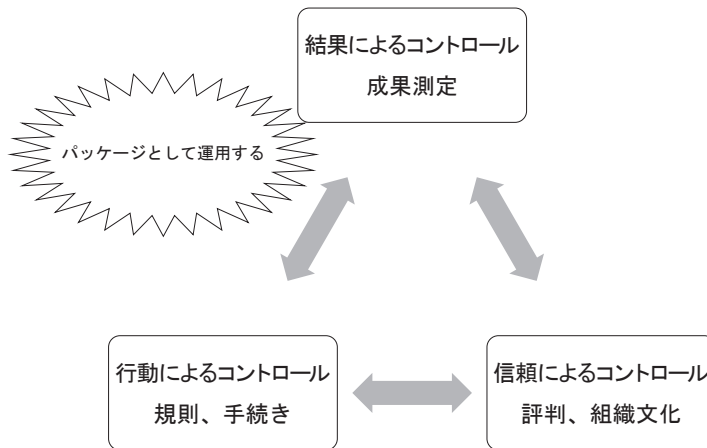
図表6 遂行的コストマネジメントの整理

	公式コントロール		非公式コントロール
	結果によるコントロール	行動によるコントロール	信頼によるコントロール (社会的コントロール)
事前メカニズム (Ex-ante mechanism)	目標設定 報酬制度	計画策定 規定順守・手順遂行の徹底 業者選考・発注に関する社内 規則	選抜と信用 日常的なやり取り 評判・信頼 ネットワーク
事後メカニズム (Ex-post mechanism)	サプライヤーパフォー マンス測定 報酬算定	規定順守状況の組織的確認 と評価 報酬算定	信用構築 リスク共有 共同意思決定 長期的信頼関係の醸成

出所：Dekker(2004), p.32より作成。

サプライヤーを管理するためには、結果によるコントロール、行動によるコントロール、社会的コントロールの3種類のコントロール手段を効果的に組み合わせて用いる必要がある。

図表7 多様なコントロール手段の活用



出所：著者により作成

結果によるコントロールは、サプライヤーの発揮するパフォーマンス（主要なものとして、品質、コスト、納期がある）に関するチェックである。事前段階では、パフォーマンスの各次元でクリアすべき要件を明示した選考基準による業者の選考が実施され、サプライヤーに購入側の期待が達成すべき目標として伝達される。事後段階では、個々のサプライヤーのパフォーマンスが実績として評価され、次期以降の業者選定の基礎資料となる。

行動によるコントロールは、具体的な手順やマニュアルによって、とるべき行動を定めることによって、望ましい状態をつくりだす。購入企業側にとっては、業者を選定し、必要な部材・サービスを購入する際の手続きを定めたものが相当する。これをサプライヤー側から見れば、自社の製品やサービスを納入する際に守ることが要求された手続きである。

信頼によるコントロールとは、一般に、社会または集団が秩序を維持するために、集団の構成員の思考、感情、行動に対して一定の拘束を加える作用をいう。社会的同調圧力と言い換えることができる。集団に所属し、関係を継続しようとするために守らなければならない暗黙のルールや思考様式である。信頼によるコントロールには、何らかの制裁がともなう。暗黙のルールを守らない場合には寄せられていた信頼が失われ、破門、除名、道徳的非難、叱責、村八分などといった様々な形で社会的制裁が科せられる。相互の信頼関係が維持されることを前提としたコントロール手段である。環境が不確実で結果や行動を事前に明記できない場合には、結果によるコントロールや行動によるコントロールは効果を期待できない。

め、きわめて有効なコントロール手段となる。サプライヤー側は、バイヤー側の意図や期待を推測し、それに沿うように自らの行動を律することになる。関係が長期的になればなるほど、経験値が蓄積されることから、意図や期待を推測する能力が高くなる。事前メカニズムとしても、事後メカニズムとしても機能する<sup>1)</sup>。

#### (4) 組織間マネジメント・コントロールの具体的手法

##### • サプライヤー評価システム

前述したとおり、遂行的コストマネジメントには、多様なコントロール手段が総動員されており、具体的な手法や運用形態は、企業や組織によって、様々である。著名な手法としては、サプライヤー評価システム（SPRS, supplier performance rating systems）とコンカレント・コストマネジメント（コンカレント・エンジニアリング）があげられる。

サプライヤー評価システムとは、サプライヤーのパフォーマンスを評価するための枠組みである。代表的な評価項目としては、品質、コスト、納期、技術力、経営状態、協力レベル（信頼の程度）がある。サプライヤー評価システム的具体例は、以下のようになる。

図表8 サプライヤー評価システム

評価項目	サプライヤー選定基準	評価方法
品質	製品の品質レベル 品質保証体制(評価検査体制, 不良品の処置方法) 生産工程(設備の状況, 作業標準)	サンプル評価 サプライヤー訪問調査
コスト	見積価格 原価企画能力 原価管理・原価改善能力	提出された見積による評価 サプライヤー訪問調査
納期 (受注能力)	生産可能数量 量産準備の状況(量産準備リードタイム, 外注品量産準備管理方法) 生産現場の状況(工程レイアウト, 作業標準) 設備管理の状況(設備保全体制, 異常処置体制)	サプライヤー訪問調査
技術力	製品の技術水準(品質基準適合率, 他社比較, 先進性) 技術開発力(設計能力, 試験研究設備の有無, 試作リードタイム)	サンプル評価 サプライヤー訪問調査
経営管理能力	経営姿勢(トップマネジメントのリーダーシップ, 社内コミュニケーション) 経営の健全性 労使関係 2次サプライヤーに対する管理体制	サプライヤー訪問調査 日常業務での観察

出所：藤本(2001b), p.145をもとに作成。

<sup>1)</sup> 原価企画を支える重要なインフラストラクチャーとして、組織間マネジメント（日本のサプライヤー関係）が位置づけられている。自動車産業では最終製品の製造者であるバイヤーは、複数のサプライヤーに同時に発注し、将来の取引をよりよい条件で行うことを賭けての競争を促す。自由な参入は制限されているが、取引を失うことへの脅威が動機となって原価低減が達成されてきた。バイヤーはサプライヤーを多元的な評価尺度で選別すると同時に、サプライヤーに対する能力開発支援を行う。バイヤーとサプライヤーの間で原価情報が共有され、原価低減のための取組みは共同で推進される。

上記のような評価項目に即して、定期的にサプライヤー評価を行い、取引するサプライヤーが選定される。

#### • コンカレント・コストマネジメントとOBA

コンカレント・コストマネジメントは、製品に関連するすべての工程を巻き込んで、品質、コスト、納期などの全ての要素を、なるべく早い段階から同時に考慮するように意図されたものである。製品開発の初期段階から設計、試験、購買、生産技術、サプライヤー、製造、品質保証などの各部門が必要な情報を持ち寄って、コミュニケーションを図ることで、最適な製品開発の実現を目指す。なるべく早い段階から、サプライヤーも含む関連部署を結集させるというのがポイントである。期待される成果としては、開発期間の短縮とコストダウンなどである<sup>2</sup>。

サプライヤーの側から見れば、バイヤーの要求仕様を満たす範囲内で部品の品質や機能を見直し、目標として提示された部品価格の達成に取り組む。サプライヤー内での試行錯誤は、品質・機能・価格トレードオフ (Quality-Function-Price Trade-Off) と呼ばれる。このとき、サプライヤーとバイヤーは相互に協力してコスト低減方法を探索するための会議体である、最小原価調査 (Minimum Cost Investigations) が開催される。

コンカレント・コストマネジメントの前提として、バイヤー・サプライヤー間で情報の共有が行われている。このような慣行は、原価や技術など企業の根幹にかかわる内部情報を外部にだすべきではないとする通常の思考方法とは真逆である。組織間で情報の共有を促す仕組みは、オープンブックアカウンティング (組織間コスト調査, OBA, open book accounting) とよばれることもある。オープンブックのブックは企業の会計帳簿や財務諸表を指し、原価情報をはじめとする詳細な会計数値が開示される。詳細情報の開示によって、経営の透明性が高まり、バイヤーとサプライヤーが協力して、問題を解決する条件が整う。同時に、情報が開示されることは、サプライヤーに対する信頼醸成の条件となる。

## 6 結びにかえて

自社内の活動をコントロールするだけでは、持続的に満足レベルの業績をあげることは期待できない。競争は企業間の競争という側面だけではなく、企業が属する価値連鎖同士の競争が行われていると考えることもできる。自社が属する価値連鎖全体をコントロールしなければならず、そのために組織間マネジメント・コントロールについての議論が注目され研究

<sup>2</sup> バイヤーである自動車メーカーの指示通りに部品製造をサプライヤーに依頼する調達方法を貸与図方式、バイヤーが満たすべき最終スペックを提示し、開発も含めて製造を依頼する調達方法を承認図方式という。承認図方式では、サプライヤー側に部品の開発能力があることが前提となっている (浅沼, 1984a; 1984b)。



が蓄積されてきている。

本稿を通じて、マネジメント・コントロール対象の拡大とそれを引き起こした要因について確認した。重要なのは、企業内部への影響活動として概念化されたマネジメント・コントロールは、社内の組織成員の行動を律するのは当然として、今日では、たとえ組織外であっても、価値連鎖のメンバーとして、価値創造プロセスに役割りが与えられている場合には、サプライヤーであろうと、顧客であろうと、その行動にも適切な影響を及ぼし、価値共創プロセスに貢献してもらわなければならないということである。

マネジメント・コントロールの理論が発展する過程を追跡するのが、ここでの課題である。マネジメント・コントロール対象として識別すべきか否かの基準となるのは、もはや組織の境界ではなく、価値連鎖への関与を期待するか否かである。価値連鎖への関与を期待するのであれば、適切にコントロールしなければならないのは当然と言えよう。

マネジメント・コントロール対象の拡大として、組織間マネジメントと顧客動向のコントロールという、2つの方向性について、研究が蓄積され、重大な論点となる可能性があることを指摘した。直近の課題は、顧客動向のコントロールについて、議論を整理することである。

(成蹊大学経済学部教授)

## 参考文献

- 青木章通 (2017) 「サービス組織におけるマネジメント・コントロールの新展開」『管理会計学』(日本管理会計学会) 25 (2), pp. 19-33.
- 浅沼万里 (1984a). 「日本における部品取引の構造：自動車産業の事例」『経済論叢』 131, pp. 241-262.
- (1984b). 「自動車産業における部品取引の構造：調整と革新的適応のメカニズム」『季刊現代経済』 58, pp. 38-48.
- 石川和幸 (2009) 『なぜ日本の製造業は儲からないのか』東洋経済新報社.
- 伊藤克容 (2011) 「組織学習活動を促進するマネジメント・コントロールに関する考察」『成蹊大学経済学部論集』(成蹊大学経済学部学会) 42 (1), 149-169.
- 大浦啓輔 (2006) 「組織間におけるコントロール・システムと「信頼」」『原価計算研究』(日本原価計算研究学会) 30 (2), pp. 63-71.
- 岡本清・宮本匡章・櫻井通晴編著 (1988) 『ハイテク会計：環境変化に対応した新会計システムの構築』同友館.
- 梶原武久 (2016) 「組織間マネジメント・コントロール研究の現状と展望」『会計』森山書店 第189 (2), pp. 159-172
- 加登豊 (1994) 「原価企画研究の今日的課題」『国民経済雑誌』(神戸大学経済経営学会) 169

(5), pp. 61-80

窪田祐一 (2005) 「組織間マネジメント・コントロール研究の意義と課題」『経済研究』(大阪府立大学経済学部) 50 (2), pp. 165-186.

————— (2012) 「戦略的提携における組織間マネジメント・コントロール：共同開発を中心に」『原価計算研究』(日本原価計算研究学会) 36 (1), pp. 95-106.

————— (2012) 「組織間コストマネジメント研究の展開」『管理会計学』(日本管理会計学会) 20 (2), pp. 123-140.

窪田祐一, 大浦啓輔, 西居豪 (2008) 「組織間マネジメント・コントロール研究の回顧と展望」『国民経済雑誌』(神戸大学経済経営学会) 198 (1), pp. 113-131.

小林哲夫 (1994) 「戦略的コストマネジメントへのアプローチ」『国民経済雑誌』(神戸大学経済経営学会) 167 (4), pp. 21-41.

近藤恭正 (1991) 「原価企画に関する一考察--管理会計の研究対象としての位置づけについて」『同志社商学』(同志社大学商学会) 42 (4), pp. 825-842.

坂口順也, 原口恭彦 (2004) 「組織間マネジメント・コントロールにおける情報共有の意義」『広島大学マネジメント研究』(広島大学マネジメント学会) 4, pp. 39-48.

坂口順也 (2005) 「組織間マネジメント・コントロール研究の動向」『桃山学院大学環太平洋圏経営研究』(桃山学院大学) 6, pp. 3-25.

————— (2007) 「組織間管理会計研究の進展と構成要因への注目」『立命館経営学』(立命館大学経営学会) 46 (4), pp. 117-130.

————— (2015) 「組織間マネジメント・コントロールとしての契約：実態調査」『現代社会と会計(宮本勝浩教授 退職記念号)』(関西大学大学院会計研究科) 9, pp. 107-117.

坂口順也, 富田知嗣, 柴健次 (2009) 「顧客企業関係のマネジメントと管理会計：日本製造企業の実態分析」『メルコ管理会計研究』(公益財団法人メルコ学術振興財団) (1), pp. 3-11.

坂口順也, 河合隆治 (2011a) 「組織間管理会計のサーベイ研究の現状と方向性：影響要因と統治システム」『メルコ管理会計研究』(公益財団法人メルコ学術振興財団) 4 (2), pp. 29-41.

————— (2011b) 「企業活動のグローバル化と組織間マネジメント・コントロール：文献レビュー」『現代社会と会計』(関西大学大学院会計研究科) 5, pp. 95-104.

坂口順也, 河合隆治, 上總康行 (2015) 「日本的組織間マネジメント・コントロール研究の課題」『メルコ管理会計研究』(公益財団法人メルコ学術振興財団) 7 (2), pp. 3-13.

関洋平 (2015) 「手法ベースの組織間管理会計研究の検討」『商学研究科紀要』(早稲田大学大学院商学研究科) 81, pp. 145-167.

- 谷武幸 (1994) 「原価企画におけるインタ-ラクティブ・コントロール」『国民経済雑誌』(神戸大学経済経営学会) 169 (4), pp. 19-38.
- 中野幹久 (2016) 『サプライチェーン・マネジメント論』中央経済社.
- 日本会計研究学会特別委員会編 (1996) 『原価企画研究の課題』森山書店.
- 藤川佳則 (2010) 「サービス・マネジメントのフロンティア：サービス・ドミナント・ロジックの台頭」『一橋ビジネスレビュー』58 (1), 144-155.
- (2011) 「サービス・マネジメントのフロンティア：価値共創の実務的示唆 日本企業の機会と課題」『一橋ビジネスレビュー』59 (2), 184-193.
- 藤本隆宏 (2001a) 『生産マネジメント入門(1) 生産システム編』日本経済新聞社.
- (2001b) 『生産マネジメント入門(2) 生産資源・技術管理編』日本経済新聞社.
- Ahrens, T. and Chapman, C. S. (2004). Accounting for flexibility and efficiency: a field study of management control systems in a restraint chain. *Contemporary Accounting Research*, 21 (2), 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)
- (1988). *The management control function*. Harvard Business School Press.
- Chesbrough, H. W. (2003). *Open Innovation*, Boston: Harvard Business School Press (大前恵一郎訳『オープンイノベーション：ハーバード流イノベーション戦略のすべて』産業能率大学出版部, 2004年.)
- Cooper, R. and Yoshikawa, T. (1994). Inter-organizational cost management systems: The case of the Tokyo-Yokohama-Kamakura supplier chain. *International Journal of Production Economics*, 37, pp. 51-62.
- Cooper, R. (1995). *When Lean Enterprise Collide: Competing Through Confrontation*, Harvard School Press.
- (1996). Costing Techniques to Support Corporate Strategy: Evidence from Japan, *Management Accounting Research*, 7 (2), pp. 219-246.
- Cooper, R. and Slagmulder, R. (1999). *Supply Chain Development for the Lean Enterprise: Interorganizational Cost Management*, Productivity, Inc. (清水孝・長谷川恵一『企業連携のコスト戦略：コストダウンを実現する全体最適マネジメント』ダイヤモンド社, 2000年.)
- (2004). Interorganizational Cost Management and Relational Context, *Accounting, Organizations and Society*, 29 (1), pp. 1-26.

- Dekker, H. C. (2004). Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and coordination requirements, *Accounting Organizations and Society*, 29 (1), pp. 27-49.
- Lusch, R. and Vargo, S. (2015). *Service-Dominant Logic: Premises, Perspectives, Possibilities*, Cambridge University Press. (井上崇通監訳; 庄司真人, 田口尚史訳『サービス・ドミナント・ロジックの発想と応用』同文館出版, 2016年.)
- Porter, M. E. (1980). *Competitive strategy: techniques for analyzing industries and competitors*. Free Press. (土岐坤・服部照夫・中辻萬治訳『競争の戦略』ダイヤモンド社, 1982年)
- Shank, J. K. and Govindarajan, V. (1993). *Strategic cost management: the new tool for competitive advantage*, The Free Press. (種本廣之訳『戦略的成本・マネジメント: 競争優位を生む経営会計システム』日本経済新聞社, 1995年)
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 127-143.
- (1995). *Lever of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. 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)
- Vargo, S. and Lusch, R. F. (2004). Evolving to a new dominant logic for marketing. *Journal of Marketing*. 68 (1), pp. 1-17.
- von Hippel, E. (2005). *Democratizing Innovation*, MIT Press (サイコム・インターナショナル訳『民主化するイノベーションの時代』ファーストプレス, 2005年)
- Williamson, O. E. (1975). *Markets and Hierarchies, Analysis and Antitrust Implications: A Study in the Economics of Internal Organization*, Free Press. (浅沼萬里・岩崎晃訳『市場と企業組織』(日本評論社, 1980年)
- (1981). The economics of organization: the transaction cost approach. *The American Journal of Sociology*, 87 (3), pp. 548-577.
- (1986). *Economic Organization: Firms, Markets, and Policy Control*, New York University Press. (井上薫・中田善啓監訳『エコノミック・オーガニゼーション: 取引コストパラダイムの展開』晃洋書房, 1989年.)