

機関番号：24403

研究種目：若手研究（B）

研究期間：2008～2010

課題番号：20730306

研究課題名（和文） 組織間管理会計システムと相互依存性の管理に関する研究

研究課題名（英文） Inter-organizational management accounting systems for controlling interdependencies

研究代表者

窪田 祐一（KUBOTA YUICHI）

大阪府立大学・経済学部・准教授

研究者番号：40329595

研究成果の概要（和文）：本研究は、相互依存関係の管理のための組織間管理会計システムを議論するとともに、日本の製造企業の組織間関係のコントロール問題を取り上げた。研究成果としては、取引特性、関係性特性、そしてコントロール特性を示すとともに、合弁の事後的なコントロール・メカニズムを明らかにした。加えて、新製品開発アライアンスにおいて、管理会計システムは、業務、費用、そして成果の配分に貢献し、価値ある戦略的な役割を果たすことを見いだした。

研究成果の概要（英文）： This study discussed inter-organizational management accounting (IOMA) systems for controlling interdependencies, and focused on the control problems of inter-organizational relationships in Japanese manufacturing industries. As a result, this study explored transaction, relational, and control characteristics, and revealed the determinants of ex-post control mechanism in joint ventures. In addition, it was found that IOMA systems help to allocate operations, costs, and profits between partners in a new product development alliance. IOMA systems may build and sustain valuable strategic roles.

交付決定額

（金額単位：円）

	直接経費	間接経費	合計
2008年度	1,300,000	390,000	1,690,000
2009年度	1,100,000	330,000	1,430,000
2010年度	900,000	270,000	1,170,000
年度			
年度			
総計	3,300,000	990,000	4,290,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：管理会計、組織間管理会計、組織間マネジメント、戦略的提携、合弁事業

1. 研究開始当初の背景

管理会計の研究者は、組織間取引や組織間協働のための管理会計実務、なかでも組織間マネジメント・コントロールに大きな関心を寄せつつある。最終製品・サービスは単独企業の価値創造活動の成果だけではなく、企業間コラボレーションを伴う活動の成果であ

る。このような成果を得るために、組織間境界を越える管理会計実践が存在していることに、学界でもコンセンサスが得られつつある。

しかしながら、研究を開始した段階では、アライアンス（戦略的提携ならびに合弁事業）を対象とした組織間管理会計研究は数が少なく、実態調査や実証研究はほとんど行わ

れていない状況であった。他方、多くの経営トップがアライアンスという戦略的マネジメントの必要性を認識する時代となっている。そこで、アライアンスのための組織間管理会計の役割・機能を解明することは、理論面・実務面の双方において重要であると考えた。

さらに、先行研究では、組織間管理会計は相互依存性をめぐる研究課題であると考えられていた。また、多くのアライアンスは失敗していると指摘されており、その要因のひとつは相互依存性の管理の成否にあると推察された。しかし、そのための具体的な組織間管理会計システムの要件は明確ではなかった。

そこで本研究では、組織内を対象に想定されているマネジメント・コントロールの研究を参考に、組織間コントロール・システムのサブ・システムとして組織間管理会計システムを位置づけることにした。具体的には、相互依存的な組織単位（複数企業）から統合的な行動パターンを引き出すために、各社の予算システム・原価管理システム・生産管理システムなどが利用されていることを想定した。

この研究を開始するまでには、組織間コントロールの構成概念の理論的な析出を行っていた（窪田[2007]、窪田[2005]）。加えて、フィールド調査などで組織間コントロールのパターンが異なる背後に相互依存性の相違があるのではないかという示唆が得られていた。本研究では、その相互依存性の管理に着目することで、組織間管理会計システムの役割を明らかにしたいと考えた。

参考文献

- ・ 窪田祐一[2007]「合弁事業における組織間マネジメントのための管理会計」『経済研究』第53巻第3号、23-41頁。
- ・ 窪田祐一[2005]「組織間管理会計研究の意義と課題」『経済研究』第50巻第2・3・4号、165-186頁。

2. 研究の目的

本研究は、日本企業の参加する組織間関係（アライアンス）を調査対象に、組織間管理会計システムの実態を明らかにすることを目的とした。また、この組織間管理会計システムの果たす役割・機能要件を理論的・実証的に探求することを目指した。具体的には、次の2点を明らかにすることを計画した。

(1) 合弁事業における組織間管理会計

合弁事業における組織間管理会計システムの機能を明らかにすることが第一の研究目的

とした。具体的には、合弁事業では合弁パートナーの原価管理システムや予算管理システムを利用する場合も多い。そこで、これらのシステムの利用や合弁にみられる独自の計算技法・システムについて解明をすることを企図した。

(2) 合弁事業と戦略的提携の相違

合弁事業で明らかになった組織間管理会計システムの要件について、戦略的提携との相違を分析することを第二の研究目的とした。戦略的提携は、定義にもよるが、一般に資本の拠出を伴う合弁事業よりも頻度が高く、また市場の成長が見込めるために戦略性も高い。しかし、戦略的提携の関係性の持続期間は短いと言われる。

研究開始当初は、相互依存性の程度は、合弁事業と戦略的提携では異なるものと仮定した。そのうえで、合弁事業よりもリスク分担や情報開示に制約がある戦略的提携において、具体的な組織間管理会計システム（非公式コントロールメカニズムを含む）の存在を明らかにしたいと考えた。

3. 研究の方法

研究目的を達成するために、本研究ではフィールド調査とアンケート調査を行った。

フィールド調査では、組織間管理会計システムを明らかにし、できるだけ多くの観測可能な含意に関するデータを集めることで、研究理論の改善を試みた。それゆえ、複数企業に対して複数回にわたってのインタビューを実施してきた。

なお、製造業と非製造業では、組織間管理会計システムの実態にかなりの差があることが予見されていた。また、本研究を実施する前に、製造合弁事業の組織間コントロールに関するアンケート調査を実施していた。そこで、このアンケート調査で得られていたデータを、本研究の議論の出発点として再度分析することとした（多変量解析を実施した）。また、この作業と併行して聞き取り調査を実施した。

製造企業や製造合弁会社の製品開発に関わる実態に対して、比較的多くの聞き取り調査を行うことができた。なかでも原価企画に関わるような事例に多くアクセスできたため、それらの聞き取りの結果から得られた知見を活用するよう新製品開発を対象にした戦略的提携に関するアンケート調査を実施することにした。

また、合弁事業や戦略的提携は、組織と市場の中間形態のガバナンスであり、それゆえに組織間管理会計の研究対象とされてきた。しかし、資本拠出を伴う場合、それは連結管理会計の領域とも重なり合う。研究開始当初

は、M&Aを明確には意識していなかったが、研究を進める過程で事業の合併・買収の事例の追加的・予備的調査を行う必要性が生まれたため、特に相互依存性の高いと思われるケースにて、聞き取り調査を実施することとした。

他方、非製造業に関しては、特にサービス業での企業ポイント交換などのアライアンスが盛んになってきており、注目に値する。そこで、この実態を知るべく資料調査、聞き取り調査を行うとともに、研究会などにも参加することで研究の進捗を図った。

4. 研究成果

本研究の成果には、以下の3点がある。まず、合弁事業における組織間コントロールの概念の再検討による研究成果である。この点は第一の研究目的に関連する。ただし、データは、本研究の開始前のアンケート調査に基づいている。このデータの再検討から本研究はスタートしている。第二に、ポストM&Aの管理会計システムに関する研究成果である。中間組織の形態ではなく内部組織化をする被買収企業の管理会計システムについて考察した。最後に、戦略的提携における組織間管理会計システムに関するアンケート調査と、この調査のために予備的に実施した原価企画を中心とした聞き取り調査の成果である。これは第二の研究目的に関連させたものである。なお、アンケート調査の分析結果として取りまとめた報告書は、調査協力企業に送付している。

(1) 製造合弁事業の組織間管理会計実務

本研究では、組織間管理会計は、相互依存的な組織単位である複数の企業から、統合的な行動パターンを引き出すために組織間マネジメント・コントロール・システムの一部として機能していると仮定して検討をはじめた。

まず、先行研究レビューから、組織間コントロールの構成概念を整理している。「取引特性」としては、取引の資産特殊性、不確実性、頻度があることを確認した。また、資産特殊性には、物的・人的な資産特殊性に加え、手続的資産特殊性も対象となることを識別した。さらに、「関係性特性」として、情報共有やコミュニケーションの問題とも深く関わる情報の非対称性、信頼、交渉力、パートナーの類似性などを識別した。続いて、「組織間コントロールの類型」は、成果、アクション、人材・文化の3つのコントロールがあるなど、理念型の整理を行った。

日本の製造合弁事業を対象に実施したアンケート調査のデータによれば、我が国の製

造合弁事業の実態として、出資比率の高い企業の方が合弁会社への直接的関与やモニタリングの頻度が総じて高いことを明らかとなった（折半出資ではない合弁事業を除いている）。

概念の操作化とデータの再分析では、図1のようなモデルにて分析を行った。上述した構成概念を操作化している。

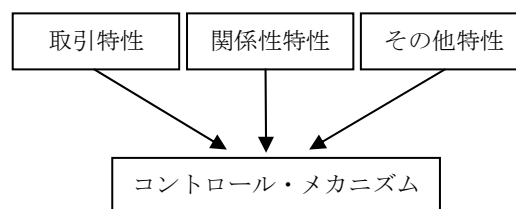


図1 日本製造合弁の組織間コントロール

探索的因子分析の結果から、合弁事業の契約締結後における組織間コントロールのメカニズムには、財務業績のモニタリング、非財務業績のモニタリング、直接的関与、協力体制の4つの因子を発見することができた。

加えて、重回帰分析の結果から、この4つの組織間コントロール・メカニズムは、上述の取引特性（環境複雑性、資産特殊性など）、関係性特性（交渉力、信頼、事業遂行のための情報共有など）、他のコントロール特性（事前契約の包括度、権限委譲など）によって特徴づけられることが明らかになった。なかでも、相互依存性の管理という点からは、「権限委譲（意思決定の自律性）」や「資産特殊性」などがコントロール・メカニズムに影響を与えている可能性を明らかにした。

(2) ポストM&Aのための管理会計実務

内部組織化であるM&Aにおいては、一般に買収後に被買収企業の管理会計システムを変更させることが多い。本研究では、直接的な相互依存性のなかった企業を買収し、その後の組織化で管理会計システムを利用する状況について観察を試みている。

この調査の知見として、M&Aと戦略的提携の双方ともに、業務の相互依存性だけでなく、事業再編後の戦略相互依存性や各組織の意思決定の自律性をバランスさせるために管理会計が一定の役割を果たすことが推測された。また、場合によっては、管理会計システムを定着させる取り組みが重要であることも判明した。

(3) 新製品開発における戦略的提携と組織間管理会計システム

聞き取り調査の結果を受けて、日本の製造業の新製品開発アライアンスと組織間管理

会計システムの実態に関するアンケート調査を実施した。

まず、聞き取り調査からは、アライアンス能力に関連が深い組織間学習や成果配分に関する管理の重要性であるように思われた。

たとえば、共同開発では最初からパートナーの技術、方法、知識情報の学習・取得を目的とすることがある。なかでも、パートナーからスキルやノウハウなどの重要な能力や知識を学習することに加え、共同開発によってパートナーから得た知識を他の製品開発に活用することもありうる。

他方、自社の中核技術、スキル、ノウハウ等の知識の流出を保護するとともに、共同開発による資産がパートナーの専有とならないよう保護・回避すること戦略的提携では重要な管理ポイントとなる。さらに、共同開発の成果を第三者に適用して活用したり、パートナーが改良発明を行ったりした場合には権利帰属の問題も生じる。これらは、パートナーと協議することが必要であり、そのために製品開発マネジメント上でモニタリングできるような仕組みが必要となるとともに、成果配分には金額を算出することが不可欠であり、管理会計システムも少なからず関連する。

また、同じく聞き取り調査より、相互依存性の管理では、業務、リスク、成果の分担とともに、モニタリングや情報共有の必要性も課題となることが明らかになった。

これらの聞き取り調査の結果を受けて、アンケート調査では、経営動向、経済状況（材料費、現地の賃金水準の変化など）、売上シェア予測、共同開発における予算の達成状況・投資案件・進捗状況（開発スケジュールの管理）、新製品の目標原価の達成状況、技術的成果の利益分配、開発業務以外のコスト（委託費・指導料・設備費等）などのモニタリングの頻度を調査した。加えて、情報共有の程度については、共同開発目標（目標原価、品質、技術目標など）の達成状況、利益分配・費用負担・投資査定・事業計画の策定や業績報告に必要な情報・新事業の可能性などを取り上げた。

アンケート調査の分析では、管理会計システムは、組織間連携に関わる戦略の実現を支援し、企業のアライアンス能力を高める可能性があることを考察した。上述したアライアンス能力に関わる学習や成果配分、モニタリングや情報共有に加え、提携目標・結果に関する経営トップと提携マネジャー間のインターアクション、摺り合わせ業務や開発分担・費用分担などの明確化などの相互依存性の管理などが、提携成果に影響を与える可能性を断片的ではあるが明らかにした。

なかでも、パートナーとの摺り合わせを必要とする業務の多さは、共同開発へのトップ

の関心の程度、共同開発目標のタイトネス、組織内の対話の程度などと相関が存在していた。この対話のためには、予算や原価管理に関連する管理会計システムが一定の役割を果たしているものと推測される。このことは、相互依存性をうまく設計・管理する必要性があり、組織間管理会計の役割とも密接に関連すると指摘できよう。

なお、これらの研究成果は、学術雑誌等での公表に向けて準備を進めている段階にある。

上記の研究成果は、研究当初に想定していたように、日本企業の行うアライアンスが、現場やプロセスを重視する経営スタイルないし管理方法の影響を受けていることや、日本企業は戦略的提携によって成功裏に組織間学習を行っているといった先行研究の知見を裏付けるものであった。加えて、ここでは管理会計情報の利用が明らかになった。

さらに、M&A・提携による再編は、組織間分業の見直しや他組織との統合の側面であることも明らかになった。事業再編の効果を高めるには、他組織との関係性のもとで獲得した知識を企業内で活用し、また別の関係性へ移転する取り組みが必要であるとの仮説が得られた。本研究では、被買収企業に管理会計システムを導入することで戦略変更が生じる可能性を見いだすとともに、組織間管理会計と連結管理会計に重複する部分があることを識別することができた。ただし、本研究では、個別の企業のアライアンス能力やM&Aスキルの構築に対して、管理会計が果たす具体的な役割などについて十分に解明できていない。これらの点については、今後の研究計画に盛り込む予定である。

最後に、上記の研究成果には含まれていないが、サービス業におけるポイント・アライアンスについても調査を続けている。未だ具体的な成果の公表には至っていないが、ポイント付与・償還にも相互依存性の管理の視点は有用であるように思われる。ポイント付与・償還、個客識別に関わるマーケティング活動、さらには顧客へのサービス提供における相互依存性は、ポイント交換ネットワークの形成などに影響を与えている可能性もある。

以上の研究成果は、今後の組織間管理会計研究のさらなる展開に寄与するものと考えている。

5. 主な発表論文等

（研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線）

〔雑誌論文〕（計7件）

- ①西居豪・窪田祐一・山本浩二、原価企画活動の展開と課題、経済研究、第56巻第3号、67-89頁、2010年、査読無。
- ②谷武幸・窪田祐一、アメーバ経営導入による被買収企業の組織変革ーチェンジ・エージェントの役割、アメーバ経営学（アメーバ経営学術研究会編、KCCSマネジメントコンサルティング）、211-252頁、2010年、査読無。
- ③窪田祐一、経営戦略と業績管理、業績管理会計（谷武幸・小林啓孝・小倉昇編、中央経済社、第5章第3節～第5節）、134-164頁、2010年、査読無。
- ④窪田祐一・大浦啓輔・西居豪、組織間管理会計、管理会計研究のフロンティア（加登豊・松尾貴巳・梶原武久編、中央経済社）、277-311頁、2010年、査読無。
- ⑤Kubota, Yuichi. Factors Influencing Control Mechanisms in Joint Ventures: Evidence from Japanese Manufacturing Industries, Japanese Management and International Studies (Business Group Management in Japan), Vol. 7, pp.163-181, 2010, 査読無。
- ⑥窪田祐一、組織間マネジメントと管理会計の役割ー合弁事業の組織間コントロールー、企業会計、第60巻第10号、89-94頁、2008年、査読無。
- ⑦窪田祐一・大浦啓輔・西居豪、組織間管理会計の回顧と展望、国民経済雑誌、第198巻第1号、113-131頁、2008年、査読無。

〔学会発表〕（計2件）

- ①谷武幸・窪田祐一、アメーバ経営導入による被買収企業の組織変革ーチェンジ・エージェントの役割ー、日本会計研究学会、2010年9月9日、東洋大学。
- ②窪田祐一・大浦啓輔・西居豪、組織間管理会計研究の回顧と展望、日本管理会計学会、2008年8月31日、甲南大学。

6. 研究組織

(1) 研究代表者

窪田 祐一 (KUBOTA YUICHI)
大阪府立大学・経済学部・准教授
研究者番号：40329595

(2) 研究分担者

なし

(3) 連携研究者
なし