

## 科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 26 年 5 月 31 日現在

機関番号：24403

研究種目：基盤研究(C)

研究期間：2011～2013

課題番号：23530588

研究課題名(和文) 事業再編における知識連鎖マネジメントの管理会計に関する経験的研究

研究課題名(英文) The Role of Management Accounting in Reorganizations: Evidence from Empirical Research

研究代表者

窪田 祐一 (KUBOTA, YUICHI)

大阪府立大学・経済学部・教授

研究者番号：40329595

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,800,000円、(間接経費) 1,140,000円

研究成果の概要(和文)：本研究は、アライアンス、アウトソーシング、M&Aといった事業再編のための管理会計の役割を調査した。アライアンスでは、組織内インターアクションが組織間成果に影響を与えることが明らかになった。また、アウトソーシングでは、日本企業のサプライチェーンの国際化、複雑化、抜本的見直しの観察から、学習や能力に関する理論的・実務的課題を明らかにした。加えて、被買収企業へのミニ・プロフィットセンターの導入ケースの研究では、マネジメント・コントロールのパッケージの存在を明らかにし、過去のコントロール・パッケージの導入・変更についての経験と知識が他の事業再編に役立つ可能性を見いだした。

研究成果の概要(英文)：This study investigated the role of management accounting in reorganizations such as alliances, outsourcing, and mergers and acquisitions. It indicated that interactions inside an organization affect interorganizational routines and performance in strategic alliances. Moreover, observations and analysis of the globalization, complications, and radical revisions to supplier relationship management in current Japanese supply chains showed the theoretical and practical problems related to interorganizational learning and capabilities. In addition, we conducted a case study on the adoption and use of micro-profit centers in a post-merger integration and confirmed that management control systems exist as a package. This research revealed that experience and knowledge at the time of implementation, and previous change of control packages are beneficial for further reorganizations.

研究分野：会計学

科研費の分科・細目：管理会計

キーワード：マネジメント・コントロール 事業再編 戦略的提携 知識連鎖 組織間管理会計 M&amp;A

## 1. 研究開始当初の背景

現代企業は、M&A（合併や買収）や戦略的提携などにより事業や組織を再編するが、必ずしも当初の戦略目標が達成できているわけではない。むしろ、失敗しているケースが多いといわれる。また、事業再編による新たなマネジメントは、意図した戦略を実現するだけでなく、新たな戦略を生み出す可能性を秘めている。

管理会計研究では、事業再編後の戦略実現に対するマネジメント・コントロールに関心が寄せられている。しかし、本研究の開始当初、ポスト M&A のマネジメント・コントロールについての研究成果はほとんどない状況であった。

他方、提携には組織間管理会計研究の知見の蓄積があったが、提携企業との関係性に限定した議論が中心であった。しかし、企業成果を高めるには、組織間分業に対する内部組織のマネジメントも等しく重要であることが組織論の先行研究では指摘されている。この点を多くの組織間管理会計研究は見逃してきていた。そこで、本研究では内部組織のマネジメントを分析レベルとし、組織間分業の見直しや他の組織との統合による戦略実現への取り組みを扱うことを念頭において研究をスタートさせた。

事業再編の効果を高めるには、他の組織との関係性から獲得した知識を企業内で活用し、さらに別の関係性に移転する取り組みが重要になると考えられた。このため、当初、この知識連鎖のマネジメントを明らかにすることを想定した。

なお、すべての企業が他組織からの知識を評価・活用する吸収能力を必ずしも十分に備えているわけではない。これまでの研究成果から、事業再編においては、新たな管理会計システムを導入することで戦略変更をもたらすようなケースが観察されていた。M&A だけでなく、アライアンスやアウトソーシングのような一時的関係においても、外部組織との関係性から得られた知識を内部組織のマネジメントに転換する仕組みが存在している可能性があった。

そこで本研究を実施することで、組織間分業や知識マネジメントに関する管理会計の役割や機能の解明につながるものと考えた。

## 2. 研究の目的

本研究の目的は、M&A に加え、アライアンスとアウトソーシングを通じた事業再編の後に生じる「戦略変更」と「管理会計」との関係性を解明することであった。

当初、本研究の対象は、他組織との分業の見直しや他組織との統合による事業再編のみにあった。他組織との関係性により獲得する知識を企業内で活用し、別の関係性へ移転する「知識連鎖マネジメント」は、事業再編

の成功と競争力の向上に不可欠であり、その確立は現代企業にとって重要な課題であると考えた。

そこで本研究は、(1)「管理会計システムは知識連鎖マネジメントを支援し戦略変更を導く」、(2)「管理会計システムの設計や運用は事業再編後の知識連鎖や戦略変更に関連して構築・調整される」の2つのメカニズムの解明を目的とした。

さらに研究を進めるにつれ、各企業に固有の知識の蓄積・活用のあり方や他企業との組織文化の違いの影響が大きいことが明らかになってきた。これらは知識連鎖マネジメントの前提でもある。そこで、上述の目的に加えて、各企業内の知識（広くはインタangible）やイノベーションのマネジメントなどもあわせて検討することにした。

## 3. 研究の方法

本研究では、事業再編後の内的マネジメントと管理会計実践、管理会計システムの設計・運用の構築（あるいは変更）と促進・阻害要因（あるいは影響要因）、そして過去の知識の蓄積・活用による組織能力向上に管理会計システムの果たす役割の3点について、聞き取り調査を中心に実施した。過去に実施していた郵送質問票調査のデータを再利用することにより新たな発見が得られたことに加え、聞き取り調査が予想以上に充実したことから、当初予定していた新たな質問票調査の実施は見送ることにした。なお、聞き取り調査を実施するにあたっては、先行研究の知見の整理を平行して実施した。

質問票データの追加分析では、日本企業の共同開発における戦略的提携の実施段階の取り組みを対象に、モニタリング、協働、信頼、学習、組織内インタラクションといった要因が組織間成果に与える影響を、相互作用項を含む階層的重回帰分析を用いて検討した。

聞き取り調査は、まず、被買収企業にミニ・プロフィットセンターを導入することで、業績を回復させた成功事例について調査した。続いて、同じグループ会社で実施された類似のケースについて調査を実施し、先に実施されたケースとの違いなどについても探索することにした。現時点において研究成果として公表できていないが、追加して被買収企業へのミニ・プロフィットセンターの導入が与えた影響や知識連鎖について調査を継続している。

ミニ・プロフィットセンターの導入以外の聞き取り調査も幅広く実施している。合併事業のケース、グローバルな組織再編のケース、新たな事業として疑似キャッシュであるポイント交換ビジネスの立ち上げのケース、知識連鎖に関連のあるイノベーションやインタangibleに対するマネジメント・コントロールのケースなどが上げられる。これらの

一部は研究を継続している。

#### 4. 研究成果

本研究の成果は、事業再編の内容から、アウトソーシング、アライアンス、M&A、その他の4つに分類できる。

まず、アウトソーシングを対象とした研究では、日本企業のサプライチェーンのグローバル化、複雑化、そしてサプライヤー管理の見直しという動向を観察し、組織間コストマネジメントの理論・実務上の諸問題を明らかにした。

サプライチェーンを対象とした組織間コストマネジメントは、最近、組織間コントロールの問題から研究が進められている。組織間コストマネジメントへの取り組みは、今日、非常に戦略性を帯びてきている。経営戦略の実施には、外部資源の有効な活用が求められるからである。先行研究から、その戦略の立案・実行を効果的に行なうのに、コストドライバーの概念が有用であり、構造的コストドライバーと遂行的コストドライバーの双方の把握が必要であることを理論的に考察した。具体的には、構造的コストドライバーはサプライヤーの選択プロセスに、遂行的コストドライバーはサプライヤーとのコラボレーションのプロセスやその業績測定に関与する問題であることが指摘されている。

このような先行研究の知見から、日本企業のサプライチェーンの変化を観察したとき、次の5つが研究課題として識別された。それらは、(1)組織間コストの対象範囲、(2)時間軸におけるコストや活動の再配列、(3)物理的・文化的距離、(4)提携能力や学習、そして(5)活動基準原価計算やバランスト・スコアカードなどの他のツール等の利用の検討であった。これらの研究課題は、構造的あるいは遂行的コストマネジメントとして検討すべき内容である。事業再編上の知識を捉えるためにも、これらの発見事項からアウトソーシングを見直すことが有用であることが明らかになった。

次に、アライアンスについては、共同開発を対象とした質問票調査のデータ(832社の東証一部上場の日本の製造企業)を用いた研究を実施した。戦略的提携では、組織間関係に固有のコントロール問題が存在するため、その問題を解決し、パートナーとの組織間成果を高める必要がある。

先行研究の知見から、組織間コントロールの手段として用いられる「モニタリング」、組織間コントロールの問題に対応する「協働」、取引パートナーとの「信頼」、パートナーからの「学習」という概念を、組織間成果に影響を与えるものとして特定した。加えて、本研究では新たに戦略的提携における企業内の取り組みにも注目した。提携プロジェクトは、経営トップだけでなく、提携担当部門、事業部門、社内の関係部門が連携して実施し

ている。パートナーとの間で生じた問題やコンフリクトは、パートナーとの企業間調整によるものだけではない。実際には、企業間調整を企業内調整に転化させることも多い。提携プロジェクトを運営するマネジャーは、経営トップの注目する内容を踏まえて、組織内対話を繰り返し、プロジェクトを遂行している。それゆえ、このような企業間関係の維持のための「組織内インターアクション」にも注目した。

そのうえで、次の2つの仮説を設定した。仮説1は、「各変数(モニタリング、協働、信頼、学習)は、組織間成果を高める」(H1)である。また、仮説2は、「組織内インターアクションは、他の変数(モニタリング、協働、信頼、学習)の組織間成果への影響を高める効果をもつ」(H2)であった。

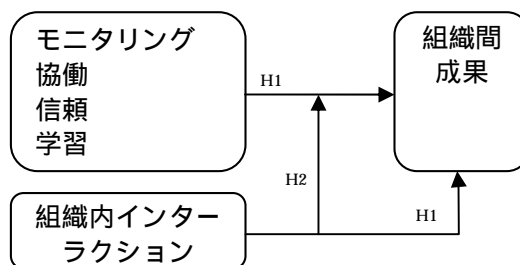


図1 組織間成果への影響

構成概念ごとの因子分析により変数を抽出するとともに、階層的重回帰分析によって仮説を検証した。仮説1は抽出された変数(モニタリング、協働、信頼、学習)により、仮説2は本研究が注目する組織内インターアクションの変数との2要因の交互作用項を回帰式に含める形で実施した。

仮説1に関わる分析の結果、組織間でコントロール問題に対処しながら協働することが、開発提携の組織間成果を高めることに繋がる可能性が示唆された。また、他の先行研究が重視する信頼もパートナー間で高まれば、それが組織間成果の向上に繋がるという関係が確認された。しかし、組織内インターアクション、モニタリング、そして学習には、組織間成果に対する直接的な効果は観察されなかった。

仮説2からは、組織内インターアクションが高まると、モニタリングから組織間成果への効果が強まるという関係が導かれた。モニタリングと組織内インターアクションの組織間成果への主効果が有意でなかったことから、モニタリングと組織内インターアクションの両方が高いときに、組織間成果に対する効果が強くなるものと推測された。

以上のように組織の内的なマネジメントがアライアンス事業に影響を与えていることが明らかになった。

続いて、M&Aを対象とした研究では、被買収企業にマネジメントコントロール・パッケ

ージとしての管理会計システムを導入したケースについて調査した。組織を統合し、戦略を実施していくためには、被買収企業の組織変革を必要とすることがある。

具体的にはアメーバ経営を導入した事例を取り上げた。アメーバ経営は、時間当たり採算制度をベースとしており、フィロソフィとも密接な関係にある。京セラミタ（現在の京セラドキュメントソリューションズ）へのアメーバ経営の導入を調査することで、次の三点を検討した。それらは、(1)戦略実施のためにシステム導入を図るマネジャー（エージェント）はどのようなコントロールを組み合わせる組織変革を導くのか、(2)クライアントは、各コントロールに対してどのような反応を示し、受容するのか、(3)パッケージに組み込まれる各コントロールはどのような関係性にあるのか、であった。

第1の課題については、複数のコントロールが観察され、それらの多くは有機的コントロールとして位置づけられるものであった。従業員のモチベーションを高めるためのシンボリックな行動が観察され、経営トップや変革の推進者は、フィロソフィの浸透に徹底して取り組んでいた。また、以前の買収において買収された企業に所属していたリーダーの経験をうまく活用していた。加えて、今回の被買収企業にいた有能な人材を発掘し、その者たちにフィロソフィやアメーバ経営の知識を移転させていた。従業員には時間当たり採算という目標を与えることで経営に参画させ、その目標の達成に向けて努力するという考えを根付かせた。これらはすべて有機的なコントロールに該当する。

第2の課題については、クライアントである被買収企業の従業員は会計数値をオープンにされることで、数値目標の達成の重要性を認識し、経営に参画する楽しみと責任を感じるようになった。経営破綻という失敗経験を真摯に受け止め、事業の立て直しのために経営トップの方針に素直に対応し、行動パターンや考え方を変化させた。

第3の研究課題では、複数のコントロールの関係性は相互補完的であるという結果を得た。ただし、組織変革の必要性から、有機的コントロールが重視されていた。導入された時間当たり採算制度は、新たな秩序として少しずつ定着し、システムとして洗練化していった。

以上のような研究結果を得ているが、被買収企業に対するアメーバ経営の導入については他のケースも含めて調査を継続している。加えて、アメーバ経営とは異なるミニ・プロフィットセンター（社内金券制度）のケース研究も実施している。なお、そこでも経営思想といった理念システムを強く働かせることで好業績を導いていることを確認している。これらの観察事項から、事業再編における知識連鎖のマネジメントでは、単独のシステムではなく、複数のコントロールシス

テムをパッケージとして捉えることが必要であることが明らかになっている。

上記の三つの内容以外にも、知識連鎖マネジメントのための管理会計の役割を明らかにするために、関連性のある研究を実施した。まず、ポイント交換プログラムという新たな事業を実施していくうえで管理会計システムがどのように設計されたのかについて調査した。このケースでは、新たなビジネスモデルをうまく測定できるよう管理会計システムがデザインされることを明らかにした。他には、知識を連鎖させることは、インタンジブルズの蓄積・活用的一种であるとも捉えられる。そこで、インタンジブルズ・マネジメントのためのコントロールシステムがどのように構築されるのかについてケース研究を実施している。その結果、インタンジブルズやイノベーションが管理の対象となりうることを明示した。さらに、研究成果の公表には至っていないが、グローバル化への対応に伴う事業再編に管理会計がどのように関わっているのかについても調査を続けている。

今後、以上の研究成果をさらに展開させ、論文の公表へと繋げていく予定である。

## 5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕(計7件)

窪田祐一・三矢裕・松木智子・島吉伸・松本誠一、知的資産経営報告書による中小企業のインタンジブルズ・マネジメント(二・完) - 中農製作所の事例 -、会計、査読無、2013年2月、pp. 256-268。

窪田祐一・三矢裕・松木智子・島吉伸・松本誠一、知的資産経営報告書による中小企業のインタンジブルズ・マネジメント(一) - 中農製作所の事例 -、会計、査読無、第183巻第1号、2013年1月、pp. 86-97。

片岡洋人・岡田幸彦・窪田祐一、会計デザイン ポイント交換プログラムの生成・進化の経験から、会計、査読無、第181巻第5号、2012年5月、pp.115-127。

窪田祐一、組織間コストマネジメント研究の展開、管理会計学、査読無、第20巻第2号、2012年5月、pp.123-140。

谷武幸・窪田祐一、管理会計システムの導入による組織統合と戦略実施 京セラミタにおけるアメーバ経営導入のケース、原価計算研究、査読有、第36巻第1号、2012年3月、pp.107-118。

窪田祐一、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、査読有、第36巻第1号、2012年3月、pp.95-106。

谷武幸・窪田祐一、被買収会社の組織変革におけるチェンジ・エージェントの役割 - アメーバ経営導入と経営フィロソフィの浸透 -、大阪府立大学経済研究、査読無、第57巻第4号、2012年3月、pp.35-47。

〔学会発表〕(計7件)

窪田祐一・近藤隆史・伊藤正隆・西居豪・中川優、グローバル企業のマネジメント・コントロール・パッケージ、日本原価計算研究学会第39回全国大会、2013年8月30日、専修大学。

松木智子・窪田祐一・三矢裕・島吉伸・松本誠一、知的資産経営報告書の作成によるマネジメント・コントロール - 中小企業におけるケース・スタディ -、日本原価計算研究学会第38回全国大会、2012年9月8日、横浜国立大学。

窪田祐一、京セラミタ株式会社での導入：研究者としての視点(パネルディスカッション：アメーバ経営を導入する)、第2回シンポジウム「アメーバ経営を導入する」、アメーバ経営学術研究会、2012年5月26日、神戸大学。

窪田祐一、組織間コストマネジメント研究の展開(統一論題:管理会計研究の現状と課題)、日本管理会計学会2011年度年次全国大会、2011年10月8-9日、関西大学。

片岡洋人・岡田幸彦・窪田祐一、携帯型ポイントプログラムの生成・進化と会計情報、日本会計研究学会第70回全国大会、2011年9月18日、久留米大学。

谷武幸・窪田祐一、管理会計システムの導入による組織統合と戦略実施 - 京セラミタにおけるアメーバ経営導入のケース -、日本原価計算研究学会第37回全国大会、2011年9月2日、関西学院大学。

窪田祐一、製品開発における戦略的提携と組織間マネジメント・コントロール、日本原価計算研究学会第37回全国大会、2011年9月2日、関西学院大学。

〔その他〕

ホームページ等

<http://kyoindb.acs.osakafu-u.ac.jp/profile/out.pVsmut1chQy40vv.5IGCkg==.html>

## 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・教授  
研究者番号：40329595