

コストマネジメントと多様化する組織間関係

—知見の整理と今後の展望—

井上慶太

概要

サプライヤーなど他企業との協働が企業のコスト優位へとつながることから、管理会計研究では、組織間関係を対象としたコストマネジメントについて議論するための“組織間コストマネジメント (IOCM)”といわれる領域が発展している。これまで、企業で実践される優れたコストマネジメント技法に着目するとともに、当該技法を実践するうえで直面する管理問題への対処について様々な産業を対象に知見が蓄積されてきた。一方で、目まぐるしく変化する経営環境のもとで組織間関係も多様化しており、中長期的にどのような対応をとるかが企業の戦略において重要である。今日の変化する状況で、組織間コストマネジメントにどのような役割が期待されているのかを議論する必要がある。本稿では、文献レビューにより、これまでの議論の状況を整理するとともに、多様化している組織間関係に注目してさらなる知見獲得にむけた展望を示す。

Key Words : IOCM (組織間コストマネジメント), TCO (総所有コスト), 学習, 戦略, 文献レビュー

1. はじめに

サプライヤーなど他企業との協働は、1社だけでは困難な成果を実現するのに役立つ。コスト面からみると、組織間関係をいかに自社の競争力強化へとつなげるかが重要な経営問題である。こうしたことから、管理会計研究では、他企業との協働を通じて活動の効率化を図り、いかにコスト優位へとつなげるかについて議論するための領域として“組織間コストマネジメント (inter-organizational cost management: IOCM)”の研究が発展している(窪田, 2012; Anderson and Dekker, 2009a, b)。

これまでの議論では、製品開発段階で行われる原価企画など優れたコストマネジメント技法に着目して、サプライヤーとの緊密なコミュニケーションのもとで共同のプロセスの効率化がどのように進められているのかといったことが考えられてきた(Cooper and Slagmulder, 1999, 2004)。一方で、実際のところ組織間コストマネジメントの実践では取引企業との利害の相違、組織間を対象とする管理的・技術的能力の不足、想定されていなかった経営環境の変化などにより、当初期待された成果が実現しないことも多い(Kajüter and Kulmala, 2005)。

そのため、先行研究では、優れたコストマネジメント技法に着目するとともに、これを推進するための組織間調整メカニズムが議論されてきた (Coad and Cullen, 2006; Fayard et al., 2012)。また、中長期的な製品戦略や調達方針に応じて組織間コストマネジメントは実践されるものであり (Agndal and Nisson, 2010; Ittner et al., 1999)、戦略マネジメントの観点から議論する意義が論じられてきた (清水, 2000; Anderson and Dekker, 2009a, b)。本稿でみていくように、これらの研究は、優れた実践を理論化し、後続の議論を促すうえで大きな役割を果たしてきた。

一方で、事業のグローバル化や顧客ニーズの多様化により目まぐるしく変化する経営環境のもとで組織間関係も多様化しており、中長期的な視野に基づく対応が企業のコスト優位を確立するうえで欠かせなくなっている。こうした戦略マネジメントのプロセスで考える必要があることを踏まえると、変化する経営環境において組織間コストマネジメントにどのような役割が期待されているのか、また、今後どのような発展が考えられるのかを議論していくことは、さらなる研究を進めるうえで重要だといえる。

以上のような問題関心から、本稿では、文献レビューを通じて組織間コストマネジメント研究の現状を整理するとともに、多様化している組織間関係に注目して今後の研究方向性を明らかにすることを目的とする。

本稿では以下のような構成をとる。まず、第2節では、組織間コストマネジメント研究の現状について整理する。第3節で研究方向性の検討における方針について説明したのち、第4節で具体的に考察する。第4節では、まず Anderson and Dekker(2009a, b)で提示された組織間コストマネジメントと戦略の関連性に着目した枠組みについて検討する。つづいて、多様化する組織間関係について具体的に考えるために製造業でみられるサービタイゼーションを例として取り上げ、研究の方向性を論じる。第5節では、一連の考察を総括する。

2. 組織間コストマネジメント研究の現状

2.1 組織間コストマネジメントについて

組織間コストマネジメントは、「サプライヤー・ネットワークにおける企業の活動を調整し、ネットワーク全体の原価低減をするための組織的なアプローチ」(Cooper and Slagmulder, 1999, pp.145-146)といわれる。つまり、組織間でのシナジーを活用して、1つの組織だけでは実現できないようなコスト優位の確立を目的とするマネジメントのアプローチである。

組織間コストマネジメントマネジメントの研究は、組織内外の価値連鎖を対象とするコストマネジメント、製品開発におけるコストマネジメントである原価企画¹などの議論の影響を

¹ バイヤー・サプライヤーによる協働は原価企画の基本要素の1つと考えられており (加登, 1993; 諸藤, 2001)

受けて発展してきた。また、今日では、優れた事例の検討のみならず、その背後にある組織間調整メカニズム、組織間コストマネジメントと戦略の関連性など企業経営のより広い視点に基づく議論がさかんに行われている。本節では、これまでの議論の進展状況について整理する²。

2.2 コストマネジメントにかかわる概念の拡張

1990年代前期、外部組織との取引関係への注目を背景に、コストマネジメントにおける概念や技法を拡張する議論が行われてきた。その1つが、企業の内部と外部の価値連鎖を対象とした戦略的コストマネジメントの議論である。この議論の発展で中心的な役割を果たした Shank and Govindarajan(1993)は、既存のコストマネジメントが組織内部ばかりに目をむけがちであったことを指摘し、サプライヤーとの取引関係から得られるさまざまなメリットに着目する必要性を示した。Shank and Govindarajan(1993)が目にしたのは、企業内部での部門間の価値連鎖のみならず取引企業間の価値連鎖も考慮にいった価値連鎖分析の有用性である³。Shank and Govindarajan(1993)では、食品製造企業における顧客企業への配送方法の変更といった価値連鎖の再定義により、大幅な原価低減が実現した事例などが取り上げられている。こうした組織内外の価値連鎖を対象とするコストマネジメントの役割は、後続の研究でも議論されてきた(木村, 2011; Dekker, 2003)。たとえば、Dekker(2003)では、物流のコストマネジメントについて興味深い事例分析が行われている。Dekker(2003)が取り上げた英国の大手小売企業 Sainsbury の事例では、Sainsbury がかけける物流戦略に基づき、サプライヤーとの協働のもとでコストマネジメントが実践されていたことが示されている。具体的には、サプライヤーから収集した物流情報をもとに、各サプライヤーのコストとサプライヤー・ネットワーク全体の平均コストを比較するベンチマーク分析、サプライ・チェーンの改革を実施することでコストがどのように変化するかについてシミュレーションを行う what-if 分析、四半期ごとのコストの推移を把握するトレンド分析、を行っている。そして、分析結果は情報提供に協力してくれたサプライヤーに対して各企業の活動内容にあわせてフィードバックされていた。これらの情報は、サプライヤーが独自に調査して入手するのが難しいものであったため、参加したサプライヤーにとっても有益な内容であった。このように、サプライヤーとの協働状況に応じて双方が学習し合い、win-win な関係となるように情報の収集、分析、活用

¹ 2013)、組織間コストマネジメントの研究でも原価企画の知見を拡張した議論が多い。第2節で検討する R. Cooper らによる一連の議論が典型的な例である。

² 組織間コストマネジメントの議論は1990年代前期より徐々に増えたとされる(窪田, 2012)。そこで、第2節では1990年代前期以降に公表された文献を対象に議論の進展状況を整理する。

³ 厳密に言えば、Shank and Govindarajan(1993)では、価値連鎖分析に戦略的ポジショニング分析、コスト・ドライバー分析を加えた戦略的コスト分析の有用性が論じられている。

が進められることで、継続的な物流コストの低減が実現されていたのである (Dekker, 2003)。

また、戦略的コストマネジメントを議論するうえで、Shank and Govindarajan(1993)は、“構造的コスト・ドライバー”と“遂行的コスト・ドライバー”という2つの概念を提唱した。構造的コスト・ドライバーは、規模、事業範囲(垂直統合の程度)、経験、技術、複雑さ(製品・サービスの品揃え)といった基本構造にかかわるものである。一方で、遂行的コストマネジメントは、品質、工場設備の稼働率、工場レイアウトの作業能率といった業務遂行にかかわるものである。Shank and Govindarajan(1993)は、こうした多様なコスト・ドライバーはすべてが一様に重要だというわけではなく、競合他社の状況、サプライヤーや顧客との関係など企業が直面する状況に応じて重要なものをうまくコントロールすることが競争優位を確立するうえで重要であると論じている。これら2つのコスト・ドライバーは、組織間コストマネジメント研究における基礎概念として注目されてきた。2.4でもみるように、その後の研究では、組織間コストマネジメントと戦略の関連性について議論が展開されている (Anderson and Dekker, 2009a, b)。

戦略的コストマネジメントの議論とは別に、製品ライフサイクルで起こる一連のコストに着目した“総所有コスト (total cost of ownership: TCO)”の概念も取引企業との関係を視野に入れた議論を促すうえで大きな役割を果たしてきた。TCO概念を提唱したCarr and Ittner(1992)は、JIT (just in time) 生産やTQC (total quality control) プログラムの普及によりサプライヤーとの協働が求められているにもかかわらず、伝統的な原価計算システムでは、調達した資材・部品の購入価格(コスト)以外で追加的に発生する諸々のコストを十分に考慮できていないという限界を指摘した (p.42)。そのうえで、Carr and Ittner(1992)は、購入のコストだけでなく、調達にかかるさまざまなコスト(保管のコスト、品質不良によるコスト、輸送不良によるコスト)を対象とした広範囲なコスト概念であるTCOを用いることが調達担当者の意思決定において有用であると述べている (p.43)。また、TCO概念を用いる効果として、Carr and Ittner(1992)は、調達活動をトータルでみてコストの低いサプライヤーの選定が可能となるだけでなく、サプライヤーとの良好な関係を築いていくうえでも有効であることを、製造企業の事例を取り上げて示している。さらに、製品開発能力などコスト以外の観点からもサプライヤーを定量的に評価することの有用性についても論じられており、サプライヤーの業績評価にかんする議論の土台にもなってきた。Carr and Ittner(1992)の議論を受けて行われたその後の研究においても、TCOの情報がサプライヤーの選定や評価、取引プロセスの改善などのため組織内外の価値連鎖にかかわるコストを総合的に把握するのに役立つ、業績評価や意思決定の質を高めるうえで重要な役割を果たしていることが、TCOの導入・活用企業に対する質問票調査のデータから示されてきた (Anderson et al., 2000; Ellram, 1995; Wouters et al., 2005)。

このように、企業の優れた実践に対する探索的調査を通じて、組織の境界を超えた範囲まで拡張したコストについて考える必要性を研究者や実務家に提起してきた。また、こうした探索的調査による知見が、より広範囲にわたる質問票調査など後続の研究を促進するうえでも重要な役割を担ってきた。

2.3 組織間調整メカニズムの解明

優れた実践を対象とする探索的調査が進んでいくなかで、その背後にある組織間調整メカニズムへの関心が高まった。先行研究で議論されてきたトピックに着目すると、問題解決プロセス、情報交換の課題とその対応経験による学習という主に2つの点があげられる。以下では、それぞれについて検討する。

2.3.1 問題解決プロセス

組織間コストマネジメントの優れた技法とともに、その背後にある組織的なプロセスに注目することも重要である。R. Cooperを中心とする一連の研究では、組織間のシナジーを活用し組織単体だけでは実現困難なコスト競争力を支援する調整プロセスについて詳細な議論が展開されてきた (Cooper and Slagmulder, 1999, 2004; Cooper and Yoshikawa, 1994)。R. Cooperらの調査では、原価企画におけるバイヤー・サプライヤー間での共同的問題解決に焦点が当てられてきた。R. Cooperらは日本の加工組立型産業（重工業、軽工業、加工業）へのフィールド調査から、強い組織間信頼に基づく安定的なバイヤー・サプライヤー関係において、製品の設計段階ではVE (value engineering) や機能・価格・品質 (functionality price quality: FPQ) トレードオフ、企業間原価調査、コンカレント・エンジニアリングといった協働推進のためのメカニズムを、また製造段階ではVA (value analysis) を駆使してバイヤーとサプライヤー間でのコストマネジメントを行うことで、サプライヤー・ネットワークにおけるコスト競争力につながることを示した。

原価企画では、サプライヤーにとって現行の目標原価の達成が難しい場合に、FPQトレードオフ、企業間原価調査、コンカレント・エンジニアリングという3つの方法を用いてバイヤー・サプライヤーが共同で解決を行う。これらは、バイヤーが適切な機能・品質の部品を低コストで調達でき、かつサプライヤーも当該取引で利益を確保できるようにする（つまり、両者がwin-winな取引を実現する）ことを目的としている。まずFPQトレードオフでは、機能・価格・品質のバランスを調整する。一般的に、優れた機能・品質を求めるほど製品の価格は高くなる（コスト面で不利になる）ため、機能・価格・品質すべてを同時に追求するのは困難である。よって、高い機能・品質を求めると同時に厳しい目標原価を達成する状況が続けば、サプライヤーにとって極めて大きな負担となり、サプライヤーの疲弊や取引関係の解消

へと発展する可能性すらある。そこで、サプライヤーにとって、あるレベルの機能・品質を現状の価格(目標原価)で達成するのが困難ならば、バイヤーが提示する価格を上げることができるかどうか、または、価格は維持しながら求める機能・品質のレベルを緩和することができるかどうかという2つの問題を検討する。とりわけ、後者については、最終製品の顧客が求めるレベルよりも高い機能・品質をバイヤーの判断で設定することがよくあるので、そのような過剰な機能や品質を緩和することで解決につながる可能性がある。つぎに企業間原価調査は、製品やその製品に組み込まれた部品を目標原価で製造できるように再設計する方法を見出すことを目的として行われる。すなわち、コストを抑えるためには、製品・部品の設計をどのように変更すればよいか、あるいは、部品の製造をどこで行うのが適切かについて調査する。そして、必要に応じて設計変更や担当する活動を移転するのである。これまでバイヤーが行っていた加工作業をサプライヤーに移転して効率化を図ることはその一例である。最後に、コンカレント・エンジニアリングでは、バイヤーとサプライヤーが設計段階から共同で製品や部品の設計にあたり、原価を作り込む活動を行う。

原価低減のプレッシャーが一段と強まっている現在の経営環境のもとでは、製品設計段階だけで目標原価を達成することは非常に困難である。そこで、市場における製品価格の低下から製造段階でも原価低減のための活動を継続する必要があることをバイヤー・サプライヤーが認識することによって、協働関係による原価改善が実施される (Cooper and Slagmulder, 1999, 2004; Cooper and Yoshikawa, 1994)。ここで、原価低減目標はVAを用いて算定し、原価改善のプログラムを期間別、品目別、間接費別に作成する。こうした情報に基づいて、バイヤー・サプライヤー間で施策が行われる。具体的には、バイヤーが主体となっていく活動と、サプライヤーが主体となっていく活動の2種類がある。前者は、バイヤーが、サプライヤーに技術提供や技術協力を行ったり、グループによる原価低減活動にサプライヤーを巻き込んだりする。それに対して後者は、サプライヤーがバイヤーに対して、最終製品や製造プロセスの改良を要請したり、エンジニアリングの支援を依頼したりする。

その後も、R. Cooperらの研究成果を拡張する形で議論が進められてきた (Agndal and Nilsson, 2009, 2010)。たとえば、Agndal and Nilsson(2009)では、3つのバイヤー・サプライヤー関係の事例分析を通じて、サプライヤーの選定、共同的な製品設計、共同的な製造プロセス開発という取引プロセスのうち早い段階ほどより緊密な調整が必要となるため、サプライヤーの管理会計が重要な役割を果たしていたことなどを示している。

2.3.2 情報交換の課題とその対応経験による学習

2.3.1では、バイヤー・サプライヤー間での緊密なコミュニケーションによる問題解決について検討してきた。しかし、バイヤーとサプライヤー間でのコストなど会計情報の交換とそ

の管理 (open book management: OBM) の過程では多くの課題に直面するものである。先行研究では、主に3つの点が議論されてきた (Kajüter and Kulmala, 2005)。まず、収集対象となる情報の中にはサプライヤーがバイヤーに知られたくない機密性の高いものが含まれるために、バイヤーはサプライヤーからの抵抗にあう恐れがある。また、情報収集を行ううえで必要な環境整備が十分なされていないこともある。さらに、サプライヤーが情報提供するメリットを見出していないために、バイヤーはサプライヤーからの協力が得られない可能性がある。ここでは、これら3つの課題に対処するための仕組みについて検討する。

まず、サプライヤーによる抵抗について考えてみよう。サプライヤーからの情報収集において問題となりやすいのは、コストの情報である。サプライヤーのコスト構造といった情報は、2.3.1で取り上げた企業間原価調査のように、バイヤーが取引プロセスの現状を把握するうえで非常に重要な役割を果たすものである。その反面、これらはサプライヤーの実態を映し出す貴重な情報となるため、バイヤーによっては、サプライヤーに必要以上の原価低減を要求するなど、自らの利益のために濫用しようとすることもある。こうしたバイヤーによる機会主義的行動のリスクを恐れて、サプライヤーはコスト情報を提供することに躊躇してしまうのである。

こうした課題に対処するための仕組みとしてしばしば議論されてきたのが、組織間での信頼や規範である。先行研究では、サプライヤーとの強い信頼関係や共通の社会規範を築くことが、バイヤー・サプライヤー間での情報交換を促すうえで重要であると論じられてきた (大浦, 2006; 木村, 2011; 小林, 2004; Carr and Ng, 1995; Dekker, 2003; Dekker et al., 2013; Kajüter and Kulmala, 2005; Windolph and Moeller, 2012)。たとえば、Carr and Ng(1995)では、英国の日産がサプライヤーと共同で行った統合的原価管理活動の事例を取り上げ、サプライヤーとのコスト情報の共有にさいして、サプライヤーからの同意が得られない限り彼らのコスト情報を受けとらないように行動を徹底していたことが示されている。また、2.2でも取り上げたDekker(2003)では、英国の大手小売企業Sainsburyによるサプライ・チェーンの原価低減活動の事例で、コスト・モデルを構築・運用するためにサプライヤーの情報を収集しなければならず、そのさい、サプライヤー側の懸念 (コスト情報を提供することで自社が交渉上不利になるのではないかという心配) をいかに緩和するかが管理上の問題となっていたことを取り上げている。この事例でSainsburyは、サプライヤーからSainsburyの店舗までの範囲で生じる物流コストを収集・分析するにとどめ、コスト情報や分析結果の利用目的をサプライヤーとの協定において明記することで、不当な価格交渉などに用いないことを約束した。このような誠実な対応を続けることで、Sainsburyは徐々にサプライヤーからの信頼を獲得していき、企業間での情報交換を効果的に進められるようになった (Dekker, 2003)。

また、相互の信頼を築くだけでなく、バイヤーとサプライヤーが効率的に情報の交換を進

められるように環境を整えることやそのための学習を重ねることも重要である。これについて、Kajüter and Kulmala(2005)は、OBMを行ううえで基礎となる原価計算システムがサプライヤー側で十分整備されていなかったためにOBMが思うように進まない事例がみられたことを受けて、バイヤーによるサプライヤーへの技術支援などを通じてOBMを行うためのインフラを整備することが不可欠であると述べている。また、Cooper and Slagmulder(1999)は、バイヤー・サプライヤー間の情報交換を円滑に行えるようなインターフェース（たとえば、電子データ交換（EDI））が、バイヤー・サプライヤー間でのサイクル・タイムの短縮などに有効であるとしている。さらに、より最近の議論では、組織間を統合するシステムやそこから得られた情報を活用するための学習が組織間コストマネジメントにとって重要であるという調査結果が示されている（Coad and Cullen, 2006; Fayard et al., 2012）。たとえば、Fayard et al. (2012)は組織学習の知見を援用し、信頼、オープンなコミュニケーション、公正の精神に基づくコミュニケーションを活性化する風土、企業間での対話の頻度や深さにかかわるコミュニケーションのネットワーク、新たな知識の探索という3つの要素から構成される吸収能力（absorptive capacity）が高いほど、バイヤー・サプライヤー間での大きな原価低減へとつながりやすいことを、IMA（Institute of Management Accountants）会員企業におけるサプライチェーン担当マネジャーを対象とする質問票調査の結果から示している。

以上のように、組織間コストマネジメントを支援する情報交換のシステム、およびそれを活用するための組織的能力が重要である。加えて、こうした組織的仕組みは、共同的活動における取引企業との試行錯誤を通じて学習することによって形成されていくものである（Coad and Cullen, 2006; Fayard et al., 2012）。この点に注意すると、単なる一過性の活動に終わるのではなく、共同的目标達成にむけてバイヤー・サプライヤーが継続的な活動を進められるように企業の戦略と関連づけたコストマネジメントが求められているといえる。そこで、つぎに戦略マネジメントとの関連性について取り上げる。

2.4 組織間コストマネジメントと戦略の関連性にかんする分析

組織間コストマネジメントは、中長期的な製品戦略や調達方針に応じて実践されるものである（Agndal and Nilsson, 2010; Ittner et al., 1999）。また、製品開発段階での組織間コストマネジメントの学習経験によって戦略が修正されたり、新たな戦略が創発されたりすることから、中長期的な視野によるマネジメントが欠かせない（清水, 2000; Mouritsen et al., 2001）。そのため、先行研究では、戦略との関連性を強く意識して、組織間コストマネジメントが果たす役割について議論が進められてきた（Anderson and Dekker, 2009a, b; Anderson and Sedatole, 2003; Matsumura and Schloetzer, 2018; Tomkins, 2001）。

第4節において詳細に取り上げるように、Anderson and Dekker(2009a, b)は、戦略マネジ

メントのプロセスからみた組織間コストマネジメントについて体系的な説明を試みている。Anderson and Dekker(2009a, b)は、2.2でも検討したShank and Govindarajan(1993)によって提唱された構造的コスト・ドライバーと遂行的コスト・ドライバーがそれぞれ戦略の策定と実施に対応する概念であることに注意して、組織内外で生じるコストへの対応が戦略マネジメントの一連のプロセスを通じてどのようにとられていくのかを議論する必要があると論じている。また、Matsumura and Schloetzer(2018)は、2つのドライバーに着目したコストマネジメントが組織間での共同的活動による財務やオペレーション上の望ましい成果につながることを、アパレル産業のアーカイバルデータを用いて示している。

これらの議論は、単なる優れた技法の説明にとどまらず、企業の戦略との関連性に注意して組織間コストマネジメントの重要性や可能性を示すのに貢献してきた。加えて、組織間関係の多様化が進むなかで、持続的なサプライ・チェーンの運営というより中長期的な観点から、組織間コストマネジメントの役割について分析を進める重要性がますます高まっている(Anderson and Dekker, 2009a, b)。

3. 研究方向性の検討における方針

本節では、先行研究によって進められてきた議論の構成をあらためて確認したうえで、第4節で研究方向性を検討するさいの方針について説明する。

3.1 組織間コストマネジメントの議論構成

第2節における考察を踏まえると、これまでの議論では主に3つの事項が行われてきたことがわかる。1つ目は、コストマネジメントにかかわる概念の拡張である。こうした議論を進めるうえで、探索的調査による知見が重要な役割を果たしてきた。2つ目は、コストマネジメントを推進する組織間調整メカニズムの解明である。これは、実証的研究によって進められてきた議論である。3つ目は、組織間コストマネジメントと戦略の関連性にかんする分析である。この議論は、経営環境の変化とともに近年進んできたものだといえる。本稿でも、組織間コストマネジメントと企業の戦略との関連性に注意してさらに考察を行っていく。

3.2 組織間関係の多様化に着目した議論の必要性

事業のグローバル化や顧客ニーズの多様化などを受けて、組織間関係も変化してきている。企業の戦略上、多様化していく組織間関係に対応するためのコストマネジメントが重要であり、その役割について議論していく必要がある。

そのなかでも、製造業における経営環境の変化は顕著である。製品のコモデティ化や需要の著しい変動などにより製造業を取り巻く経営環境は非常に厳しくなっている。こうした状

況での生き残りをかけて、多くの製造企業では、製品単体での売り切りで考えるのではなく、製品とそれをサポートするサービスを組み合わせて顧客の課題に対処するソリューション・サービスに重点を置いたビジネスモデルが進められている。このような現象は、製造業のサービス化（以下、サービタイゼーション）といわれる（西岡・南, 2017; Baines et al., 2009; Mathieu, 2001）⁴。サービタイゼーションの動きは、個々の顧客のニーズに応じてカスタマイズされた製品・サービスの提供によって競争優位へとつなげようとするものであり、差別化戦略の一つだといえる。

サービタイゼーションにおいて、組織内部の能力によりソリューションを軸とする事業を進めるには限界があるため、企業内の資源を拡充するとともに、企業外部の資源を有効活用することが重要である。近年の研究でもこうした新たな事業での収益化を進めための管理会計のあり方を議論する必要性が指摘されてきた（伊藤, 2018; 片岡, 2019; Pistoni and Songini, 2018）。このうち、伊藤（2018）は、IoTツールを活用したソリューション・サービスの提供を志向する製造企業が増えるなかで、原価企画のあり方がどのように変容していくのかに注目していく必要があるとしている。また、片岡（2019）は、ソリューションの提供者として製品・サービスの開発を進めるうえでとられる戦略を“サービタイゼーション戦略”としたうえで、いかなる管理会計が機能していくのかについて今後実証的研究の蓄積が必要であると述べている。組織間関係マネジメントとの関連性で考えると、有用な技術や知識を有するサプライヤーや提携企業をどのように選定するかということ、こうした企業との協働関係をどのように管理するかということ、そして、顧客との価値共創を進めるうえで、自社内外の業務プロセス、顧客関係の構築、さらにはその過程での学習をいかに効果的に進めるかということが経営問題としてあげられる。こうした問題を考えるうえで、これまで組織間コストマネジメント研究で蓄積されてきた知見が役立つ。第4節では、Anderson and Dekker(2009a, b)による企業の戦略との関連性に着目した組織間コストマネジメントの議論を取り上げ、その後、サービタイゼーションを例として多様化する組織間関係のもとで今後取り組むべき議論の方向性について考察する。

4. 多様化する組織間関係に着目した議論のために

本節では、多様化している組織間関係を踏まえた今後の研究方向性を明らかにすることを目的としている。そこで、Anderson and Dekker(2009a, b)が提示した戦略的な組織間コストマネジメントの枠組みを中心に検討し、これに基づいて組織間コストマネジメント研究でさら

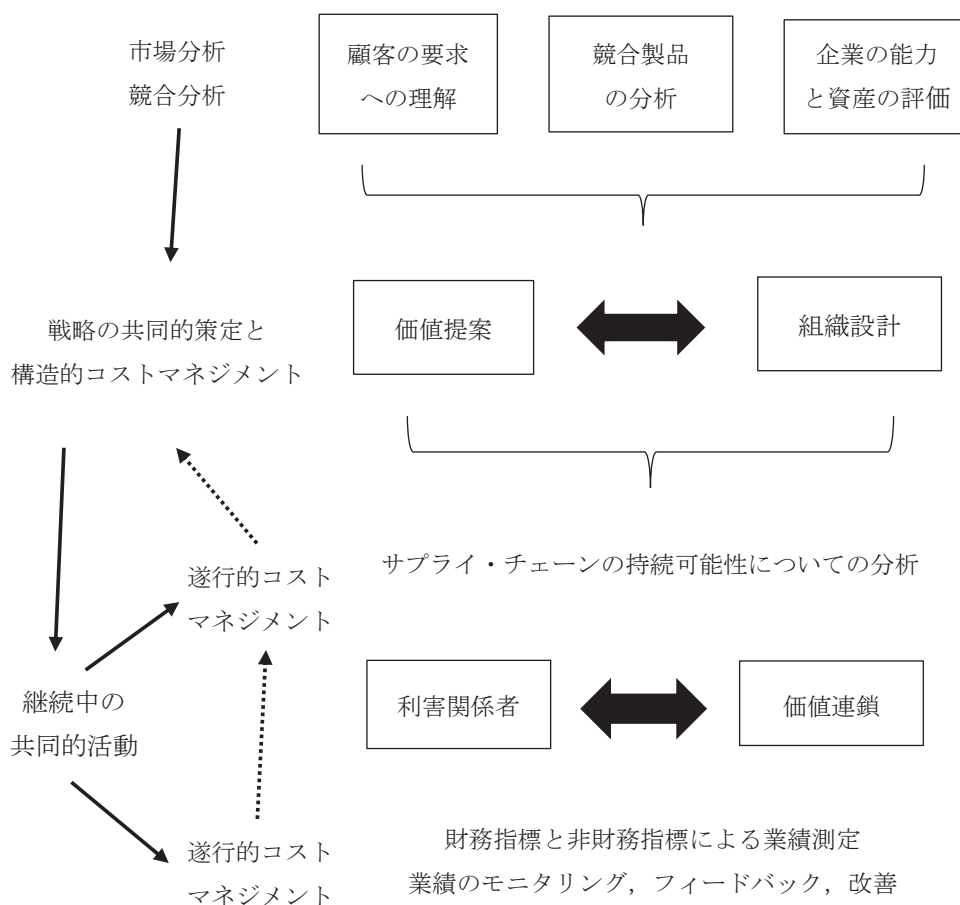
⁴ こうした現象を示す用語には様々なものがある。本稿では、Baines et al. (2009) による概念整理に基づいて、“サービタイゼーション (servitization)” を用いる。

に取り組むべき方向性を考える。

4.1 戦略的な組織間コストマネジメントの枠組み

Anderson and Dekker(2009a, b)は、組織間コストマネジメントと戦略の関連性について体系的に説明している。Anderson and Dekker(2009a, b)は、2.2でも検討したShank and Govindarajan(1993)による“構造的コスト・ドライバー”と“遂行的コスト・ドライバー”に基づいて

図1 戦略的な組織間コストマネジメントの枠組み



※細い矢印のうち、実線は各段階へのながれを、破線はフィードバックのながれを表す。

出所：Anderson and Dekker(2009a, p.203, Figure 1) を一部加筆修正。

議論している⁵。前者は組織設計や意思決定といった戦略策定に、後者は戦略実施における活動の効率や効果にかかわるコスト・ドライバーである。これらのコスト・ドライバーにかんして、“構造的コストマネジメント”と“遂行的コストマネジメント”という2つのアプローチが考えられている (Anderson and Dekker, 2009a, b)。構造的コストマネジメントでは、サプライ・チェーンにおけるコスト構造が企業の戦略と整合するように組織、製品、プロセスを設計する。一方で、遂行的コストマネジメントでは、サプライ・チェーンの業績やその持続可能性を評価するために、共同的活動による業績の評価や分析が行われ、その結果が改善活動に活かされる。

組織間コストマネジメントと戦略の関連性は、図1のように示すことができる。サプライ・チェーンの最初の段階として、市場分析や競合分析により市場における自社の位置づけを明らかにする必要がある。具体的には、“顧客の要求への理解”、“競合製品の分析”、“企業の能力と資産の評価”が行われる (Anderson and Dekker, 2009a)。これらの結果を踏まえて、連携企業とともに戦略の共同的策定の段階へと進む。ここで行われるのが構造的コストマネジメントであり、“組織設計”と“価値提案”を対象としている (Anderson and Dekker, 2009a)。組織設計は、組織の境界をどこに設定するのか、または、どこまで内製するのかにかんする意思決定の問題であり、ここでは部品調達 (内製、外注、提携) の意思決定、連携企業の選定、連携企業との取引関係の設計が検討される。価値提案は、顧客の要求を満たした製品・サービスの提供とそれらを生み出すプロセスの構築である。ここでは、原価企画におけるサプライヤーとの協働が含まれている。具体的には、製品の共同設計とプロセスの共同設計があり、前者はデザイン・イン、原価企画の連鎖⁶、コストといった会計情報の交換とその管理 (OBM) など、後者は在庫・物流の管理、情報システムの活用などである。

サプライ・チェーン上の戦略が明らかになると、戦略実施の段階へと移る。ここでは、遂行的コストマネジメントが行われる。すなわち、構造的コストマネジメントに基づいて戦略を実施し、その後“業績評価”、“サプライ・チェーンの持続可能性についての分析”という2つの活動に取り組むのである (Anderson and Dekker, 2009b)。業績評価では、財務・非財務指標による業績測定や評価を行い、この結果に基づきフィードバックと改善を行う。業績評価においては、コスト情報などを用いて組織間でのコミュニケーションをとることが重要である。さらに、変化が著しい外部環境のもとで企業が安定的なサプライ・チェーンを運営するためには、持続可能性についての分析が欠かせない。この段階では、業績評価によって得

⁵ このほかに、Anderson and Dekker(2009a, b)では、戦略マネジメントの技法であるバランスト・スコアカード (balanced scorecard: BSC) の考え方にに基づき、サプライ・チェーン上の多様な利害関係者を考慮することも重要であると論じられている。

⁶ 原価企画の連鎖は、バイヤー・サプライヤー間での目標原価の展開を通じて、原価低減のプレッシャーを伝達する取り組みである (Cooper and Slagmulder, 1999)。

表1 サービスタイゼーションの2つのタイプとそのマネジメント

	SSP	SSC
サービス提供の焦点	製品のサポート	顧客活動のサポート
関係性の強度	低い	高い
カスタマイズの程度	低い	高い
マーケティングミックスの 主な変数	物理的証拠とプロセス	顧客関係担当者
コストマネジメントの 主なアプローチ	遂行的コストマネジメント	構造的コストマネジメント 遂行的コストマネジメント

出所：Mathieu(2001, p.40, Table 1) を一部加筆修正。

られた情報に加え、連携企業の財務的な健全性や法令遵守の姿勢などについても把握することが必要である。また、連携企業は、自らの貢献に見合う公平な利益を追求するため、企業間協働に対するインセンティブや利益分配の制度が適切に運営されているかどうかについても検討が必要である。これらの遂行的コストマネジメントを経て、その結果から必要であれば構造的コストマネジメントの段階へと戻って再検討が行われる。

上記のように、構造的コストマネジメントと遂行的コストマネジメントを往復することで、計画の作成、日々の業務活動、分析、改善、さらには戦略の再検討というマネジメントのサイクルで現状と目標とのギャップが徐々に縮められる。さらにそうした組織間での試行錯誤から戦略そのものが修正される可能性もある。2.3.2でみたように、組織間コストマネジメントを支える組織的仕組みは組織間学習を通じて形成されることに注意すると（Coad and Cullen, 2006; Fayard et al., 2012）、コストマネジメントの技法が実践されるなかでどのように発展していくのかに注目することが必要である。とりわけ、今日のように目まぐるしく変化する経営環境では、多様化する組織間関係に注意して組織間コストマネジメントやその発展プロセスを分析していくことが有効だといえる。4.2では、この点についてさらに詳しく考える。

4.2 サービスタイゼーションを例とする議論の方向性

4.1までの議論を受けて、多様化する組織間関係における議論の方向性をさらに考える。そのために、サービスタイゼーションを例として取り上げ、Anderson and Dekker(2009a, b)による戦略的な組織間コストマネジメントの枠組みを踏まえて考える。

サービスタイゼーションには様々な状況が想定されるため、概念的な整理がまず必要である。B to Bマーケティングの議論を踏まえると、サービスタイゼーションを表1のように2つのタイプのサービスに分類することができる（西岡・南, 2017; Mathieu, 2001）。まず、製品を中心とする事業で製品をサポートするためにサービスを提供するパターンである。これは、“services supporting products: SSP” といわれる。SSPの例として、エレベーターのメンテナンスや予備

パーツの提供があげられる。もう1つは、顧客活動をサポートするためにサービスを提供するパターンである。これは、“services supporting clients’ actions: SSC”といわれる。SSCの例として、建設機械や輸送機器に搭載されたセンサーから得られる運行データをもとに顧客に対してより効率的な機器の使用のための提案をすることがあげられる。

これら2つのパターンでは、サプライヤーなどの選定や協働関係の管理、それから顧客関係管理において求められるコストマネジメントのあり方も異なると考えられる。まず、SSPにおいては、製品と関連性の高いサービスが提供される。製品の機能をサポートするためのサービス提供が顧客の満足度を高めるうえで重要である(西岡・南, 2017; Mathieu, 2001)。そのため、製品を軸としたコストなどの情報を用いて、顧客の満足度を高めるための自社内部やサプライヤーとの共同的業務プロセスの効率化が行われる。これらは、現行の価値連鎖における個々の活動として位置づけられ、遂行的コストマネジメントを中心とした対応が求められているといえる(Anderson and Dekker, 2009b)。

これに対して、SSCにおいては、顧客との対話を通じて個々の使用場面を把握しつつ、さまざまな製品とサービスを組み合わせるオペレーションの最適化など顧客活動をサポートすることが求められる(西岡・南, 2017; Mathieu, 2001)。なかには、他社の製品であってもそれと自社の製品・サービスを組み合わせる提供することもあり得る(西岡・南, 2017)。そのため、サプライヤーや提携企業の選定においては、製品単体での評価情報のみならず、本稿でも検討した所有のコスト全体でみたTCOが有益な情報提供につながるだろう。このほか、製品・サービスの組み合わせで期待される効果、サプライヤーや提携企業との協働関係によって獲得できる知識の取り込みなど中長期的視点にたって考えるべきことも多い。また、顧客関係管理においても、TCOを活用することで、顧客の一連の活動をサポートするためにかかるサービス提供のコストを把握するとともに、それを踏まえて顧客のニーズに応じたソリューション提供が可能となる。こうしたビジネスモデルにおいてTCOを正確に収集・分析するには、IoTツールとの連繋が欠かせない。建設機械や輸送機器の例で考えると、製品に搭載されたセンサーから得られた顧客の製品使用履歴データを収集・分析することが考えられる。こうして得られた情報は、TCO視点での原価低減に役立つ生産性の高い使用法を顧客にフィードバックしたり、さらには新たな製品・サービス開発へと展開したりするさいに活用されることが期待できる⁷。このような実践を効果的に進めるためには、ツールのみならず、顧客関係担当者が顧客との緊密なコミュニケーションにより豊富な情報を迅速に収集するととも

⁷ たとえば、コマツではGPSやセンサーを建設機械に埋め込み、建機の稼働率の状況、修理のタイミングなどをリアルタイムに把握し、こうして得られた情報が顧客の使用状況に応じたフィードバックに役立てられているほか、技術の開発、製品の設計・開発にも活用されている(<https://home.komatsu/jp/company/tech-innovation/>; 閲覧日: 2020年4月1日)。

に、それを顧客への価値提案へと活用するための能力を育成することも重要である。2.3.2でみたように、顧客関係担当者を中心とする組織的能力を高めるには、顧客との対話による試行錯誤を通じた学習が不可欠である (Coad and Cullen, 2006; Fayard et al., 2012)。こうした顧客の使用経験に応じてカスタマイズされたサービスの提供によって顧客満足度を高めることができれば、提供側である企業にとっても安定した収益獲得が期待できる。以上で述べたような活動は、顧客への価値提案、自社内部や他企業との協働関係構築など価値連鎖の設計そのものにかかわるものであり、構造的コストマネジメントによる対応が必要である (Anderson and Dekker, 2009a)。さらに、その実施段階では、顧客収益性を評価しつつ、継続的に改善を進めて良好な顧客関係を構築するために、遂行的コストマネジメントによる対応も必要である (Anderson and Dekker, 2009b)。

こうしたサービス提供パターンごとの対応は、必ずしも別個に実践されるものであるとは限らない。同一の事業であってもSSPとSSCの両方に対応できる管理システムを構築し、顧客の使用状況やニーズによって適した方法をとることが有効な場合もあるだろう。また、多くの製造企業にとって比較的取り組みやすいSSPからはじめ、次第にSSCへとビジネスモデルを転換することも考えられる⁸。こうした過程では、サプライヤーとの協働や顧客との対話を通じた学習の経験がTCOの精緻な測定と評価といったより効果的な組織間コストマネジメントにも活用されるだろう。いずれにせよ、サービス提供のパターンによって価値連鎖やそのもとのコストマネジメントの進め方が異なってくると考えられる。また、1つの企業であってもどのような顧客関係に重点を置くかは競合他社の状況、顧客ニーズなどとともに変化し得る。今後の研究では、組織間関係の進展に応じてコストマネジメントがいかに実践されていくのかを議論していくことが重要である。

以上、サービタイゼーションの例について考えてきた。4.1でも取り上げたAnderson and Dekker(2009a, b)の議論とあわせて考えると、多様化する組織間関係においては、コスト範囲の拡張、組織間での学習、および戦略マネジメントとの連繫に注意することが重要だといえる。そのさい、サプライ・チェーンの持続的運営がどのように実践されているのかをマネジメントのプロセス全体で議論していくことが有効である。

5. おわりに

本稿の目的は、文献レビューを通じて組織間コストマネジメント研究の現状を整理するとともに、多様化している組織間関係を踏まえた今後の研究方向性を明らかにすることであっ

⁸ サービタイゼーションは、サービス要素の比重により、製品付加型のサービス→顧客中心型のサービス→製品機能のサービスとしての提供というように段階を経て進展していくともいわれている (Oliva and Kallenberg, 2003)。

た。そこで、まず組織間コストマネジメント研究の現状について検討した。結果、これまでの議論を振り返ると、コストマネジメントにかかわる概念の拡張、コストマネジメントを推進する組織間調整メカニズムの解明、組織間コストマネジメントと戦略の関連性にかんする分析という主として3つの事項が行われてきたことが明らかになった。そのうえで、中長期的視野に基づくマネジメントの重要性が近年高まりつつあることを踏まえて、戦略マネジメント・プロセスの視点からみた組織間コストマネジメント研究の有効性について検討した。ここでは、Anderson and Dekker(2009a, b)の議論を踏まえて検討した。最後に、サービタイゼーションを例として、多様化する組織間関係におけるコストマネジメントについて議論するための方向性を考えてきた。

一連の考察から、組織間コストマネジメントの議論の現状を整理するとともに、近年の経営環境を踏まえた議論の展望を示してきた。とりわけ、対象とするコスト範囲の拡張、組織間での学習、戦略マネジメントとの連繋は、組織間コストマネジメントに対する我々の理解をさらに深めるうえで重要な論点である。

これに対して、本稿で取り上げられなかった論点も多い。その1つとして、顧客関係における収益面の問題があげられる。本稿ではコスト面を中心に検討してきたけれども、実際のところコスト面と収益面の問題は密接に関連していることが多い。本稿で検討した論点とともに、今後研究が必要である。

(成蹊大学経営学部助教)

謝辞

本稿は、JSPS科学研究費補助金（若手研究：課題番号19K13861）による研究成果の一部である。

参考文献

- 伊藤嘉博（2018）「経営環境の変化が促進する原価企画の変革：IoT，サービタイゼーションへの潮流のなかで」『早稲田商学』453, pp.3-26.
- 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』30(2), pp.63-71.
- 片岡洋人（2019）「製造業のサービス化戦略と管理会計」『会計』196(6), pp.611-625.
- 加登豊（1993）『原価企画：戦略的成本マネジメント』日本経済新聞出版社.
- 木村彰吾（2011）「組織間管理会計」（浅田孝幸・伊藤嘉博編『戦略管理会計』中央経済社，pp.33-61（第2章））.
- 窪田祐一（2012）「組織間コストマネジメント研究の展開」『管理会計学』20(2), pp.123-140.

- 小林哲夫 (2004) 「組織間マネジメントのための管理会計：信頼の構築とオープンブック・アカウンティング」『企業会計』56(1), pp.4-11.
- 清水孝 (2000) 「企業間原価管理の意義と領域」『早稲田商学』384, pp.639-661.
- 西岡健一・南智恵子 (2017) 『製造業のサービス化戦略』中央経済社.
- 諸藤裕美 (2013) 『自律的組織の管理会計：原価企画の進化』中央経済社.
- Agndal, H., and U. Nilsson (2009) Interorganizational cost management in the exchange process. *Management Accounting Research* 20(2), pp.85-101.
- (2010) Different open book accounting practices for different purchasing strategies. *Management Accounting Research* 21(3), pp.147-166.
- Anderson, S. W., and H. C. Dekker (2009a) Strategic cost management in supply chains, part 1: Structural cost management. *Accounting Horizons* 23(2), pp.201-220.
- (2009b) Strategic cost management in supply chains, part 2: Executional cost management. *Accounting Horizons* 23(3), pp.289-305.
- Anderson, S. W., D. Glenn, and K. L. Sedatole (2000) Sourcing parts of complex products: Evidence on transactions costs, high-powered incentives and ex-post opportunism. *Accounting, Organizations and Society* 25(8), pp.723-749.
- Anderson, S. W., and K. L. Sedatole (2003) Management accounting for the extended enterprise: Performance management for strategic alliances and networked partners. In Bhimani, A. (ed.), *Management Accounting in the Digital Economy*, Oxford, UK: Oxford University Press, pp.37-73 (Chapter 3).
- Baines, T. S., H. W. Lightfoot, O. Benedettini, and J. M. Kay (2009) The servitization of manufacturing: A review of literature and reflection on future challenges. *Journal of Manufacturing Technology Management* 20(5), pp.547-567.
- Carr, L. P., and C. D. Ittner (1992) Measuring the cost of ownership. *Journal of Cost Management* 6(3), pp.42-51.
- Carr, C., and J. Ng (1995) Total cost control: Nissan and its U.K. supplier partnerships. *Management Accounting Research* 6(4), pp.347-365.
- Coad, A. F., and J. Cullen (2006) Inter-organizational cost management: Towards an evolutionary perspective. *Management Accounting Research* 17(4), pp.342-369.
- Cooper, R., and R. Slagmulder (1999) *Supply Chain Development for the Lean Enterprise: Interorganizational Cost Management*, Portland, OR: Productivity, Press (清水孝・長谷川恵一監訳 (2000) 『企業連携のコスト戦略』ダイヤモンド社).
- (2004) Interorganizational cost management and relational context. *Accounting, Organiza-*

- tions and Society 29(1), pp.1-26.
- Cooper, R., and T. Yoshikawa (1994) Inter-organizational cost management systems: The case of the Tokyo-Yokohama-Kamakura supplier chain. *International Journal of Production Economics* 37(1), pp.51-62.
- Dekker, H. C. (2003) Value chain analysis in interfirm relationships: A field study. *Management Accounting Research* 14(1), pp.1-23.
- Dekker, H. C., J. Sakaguchi, and T. Kawai (2013) Beyond the contract: Managing risk in supply chain relations. *Management Accounting Research* 24(2), pp.122-139.
- Ellram, L. M. (1995) Total cost of ownership: An analysis approach for purchasing. *International Journal of Physical Distribution and Logistics Management* 25(8), pp.4-23.
- Fayard, D., L. S. Lee, R. A. Leitch, and W. J. Kettinger (2012) Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains. *Accounting, Organizations and Society* 37(3), pp.168-187.
- Ittner, C. D., D. F. Larcker, V. Nagar, and M. V. Rajan (1999) Supplier selection, monitoring practices, and firm performance. *Journal of Accounting and Public Policy* 18(3), pp.253-281.
- Kajüter, P., and H. I. Kulmala (2005) Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures. *Management Accounting Research* 16(2), pp.179-204.
- Mathieu, V. (2001) Product services: From a service supporting the product to a service supporting the client. *Journal of Business and Industrial Marketing* 16(1), pp.39-61.
- Matsumura, E. M., and J. D. Schloetzer (2018) The structural and executional components of customer concentration: Implications for supplier performance. *Journal of Management Accounting Research* 30(1), pp.185-202.
- Mouritsen, J., A. Hansen, and C. Ø. Hansen (2001) Interorganizational controls and organizational competencies: Episodes around target cost management / functional analysis and open book accounting. *Management Accounting Research* 12(2), pp.221-244.
- Oliva, R., and R. Kallenberg (2003) Managing the transition from products to services. *International Journal of Service Industry Management* 14(2), pp.160-172.
- Pistoni, A., and L. Songini (2018) *Servitization and Strategy and Managerial Control*, Bingley, UK: Emerald Publishing Limited.
- Shank, J. K., and V. Govindarajan (1993) *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*, New York, NY: The Free Press (種本廣之訳 (1995) 『戦略的コストマネジメント』日本経済新聞出版社) .
- Tomkins, C. (2001) Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks.

Accounting, Organizations and Society 26(2), pp.161-191.

Windolph, M., and K. Moeller (2012) Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation? *Management Accounting Research* 23(1), pp.47-60.

Wouters, M., J. C. Anderson, and F. Wynstra (2005) The adoption of total cost of ownership for sourcing decisions: A structural equations analysis. *Accounting, Organizations and Society* 30(2), pp.167-191.