

【研究ノート】

組織間マネジメント・コントロールの課題： コントロール領域の拡大

伊藤 克容

1. 問題の所在：「圧迫装置」としての組織間マネジメント・コントロール

組織構成員の行動を組織全体の目標達成に向けて適切に導くのが、マネジメント・コントロールに期待された機能である。マネジメント・コントロールの対象は、当初は、組織内の構成員だけであった。企業の様々な活動が、顧客に提供する最終的な価値にどのように結びついているかを表現する概念に価値連鎖（Value chain）がある¹。価値連鎖は、どのレベルで見るとよくなるかによって、様々な見方が可能である。特定の価値連鎖がより大きな価値連鎖の構成要素になっている。入れ子構造になっていることから、多様な次元、視点からの分析が可能である。

最終的に顧客が購入する製品は、多くの部品が集積して成り立っている。個々の部品は、供給業者にとっては最終製品でもある。原材料および部品調達、生産、物流・流通、販売という一連のプロセスを大きくとらえた場合、個別の企業で完結しているのは稀有である。大きな価値連鎖には、様々なサプライヤー（部品供給業者）、物流事業者、卸売事業者、小売事業者、各種支援サービス提供業者が含まれる。価値連鎖（最終製品のサプライチェーン）全体で情報を共有、連携し、全体最適を達成する必要が生じる。さもないと、他企業との競争に負けてしまう。個別組織を超えて、価値連鎖の構成要素となるすべての組織の行動をコントロールしなければならないことから、マネジメント・コントロールは、個別組織だけを対象としたものだけではなくなった。組織境界を超えて、多くの組織を巻き込んだ組織間マネジメント・コントロールが、重要な経営課題として認識され、関心を集めている。

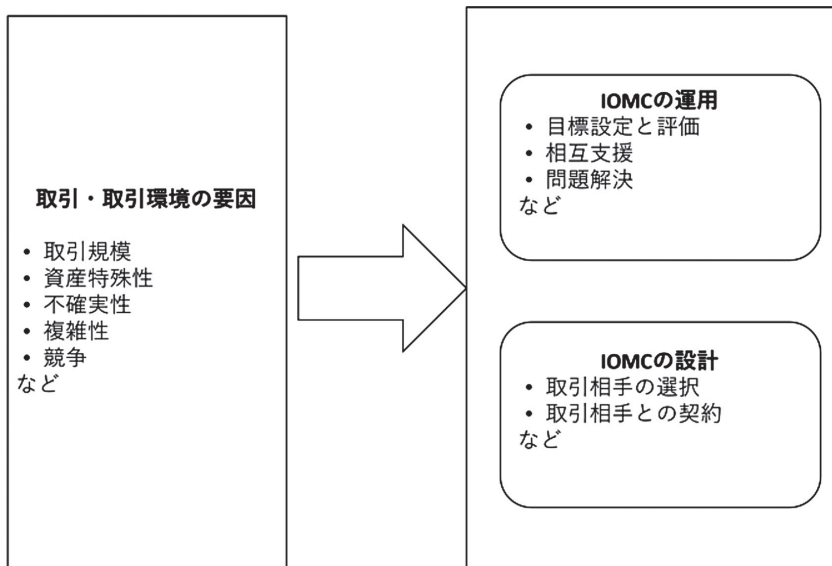
当該分野で多くの研究実績を著している、坂口（2022）によれば、「…近年、企業実務における戦略的アウトソーシングやサプライチェーンマネジメントへの注目の高まりにともない企業の枠を超えた組織間での管理システムの設計と運用が、管理会計の重要な研究課題の1つとして認識されている。多くの場合、単独の企業がすべての活動を自社で実施すること

¹ Porter（1985）によれば、事業活動は「主活動」と「支援活動」の2種類に大別される。製造業における主活動の具体例としては、製造、出荷物流、購買物流、サービス（導入支援、保守・運用サービス等のアフターサービス、クレーム対応など）、販売・マーケティングの5つが典型としてあげられている。これに対して、支援活動としては、主活動をサポートする活動として、人事・労務管理、全般管理、技術開発、調達の4つがあげられる。

は、効率が悪いだけでなく現実的に不可能である。そのため、多くの企業は自社の活動の一部を他社に任せてこれを成功裏に実施させるために、取引相手となる企業を選択し、契約を通じて取引上のルールを設計する（管理システムの設計）。また、取引相手の活動を評価し、必要に応じて共通する問題を共同で解決する（管理システムの運用）」（はじめに、p.i）と記述されている。価値連鎖を機能させるためには、組織境界外の他者（他社）に対するマネジメント・コントロールが必須である。

坂口（2022）では、組織間マネジメント・コントロールの研究領域は、以下のように整理される。

図表1 組織間マネジメント・コントロールの問題領域



出所：坂口（2022）、p.4より作成。図表1に記載されているIOMCは、組織間マネジメント・コントロールの意味であるが、坂口（2022）では、「管理システム」と記述している。

組織間マネジメント・コントロールは、どのように価値連鎖を構成するかに関わる、「管理システムの設計」の問題と構成された価値連鎖を前提として、いかに効率的に運用するかに関わる「管理システムの運用」の問題に大別される。どのような価値連鎖の形態、分担関係を選択し、設計するかが、その後の運用に大きな影響を及ぼす。逆に、運用面でのコストやベネフィットが考慮されて最適設計が判断される。設計と運用の2局面は、相互に影響しあう関係にある。

従来、組織間マネジメント・コントロールに求められるのは、価値連鎖全体のQCDを最適

化することであった。QCDとは、Quality（品質）、Cost（コスト）、Delivery（納期）の頭文字である。QCDには、トレードオフが想定されるので、全体のバランスを最適化しなければならない。自社内でもQCDトレードオフを最適化するのとは簡単ではない。価値連鎖の構成に関与するプレーヤーがふえ、組織階層による権限が行使できない分、個別組織を超えて、最適な行動を促すのは、重要かつ困難な応用問題となる。

現在、組織間マネジメント・コントロールには、QCDの最適化だけではなく、人権問題への積極的な関与が求められている。経済性だけではなく、社会性が求められている。言いかたを変えれば、社会性の意識を欠如すると経済効率が阻害されることになりかねない。

本稿では、組織間マネジメント・コントロールの領域の拡大について検討する。2011年に国連で「『ビジネスと人権』に関する指導原則」（Guiding Principles on Business and Human Rights）²が採択され、日本でも2020年に「ビジネスと人権に関する行動計画」³が策定されるなど、企業にとって人権の尊重は社会的責任の一部であるだけでなく、事業継続を左右する経営課題となっている⁴。

組織間マネジメント・コントロールは、価値連鎖を構成する企業に対して、プレッシャーをかける「圧迫装置」として機能する可能性があるためである⁵。伝統的な二重構造論、企業規模による格差の問題はいまだに根強い。公正取引委員会による下請代金支払遅延等防止法（下請法）による指導・勧告は多数実施されている。問題の発生源となる可能性が高く、改善の余地があると考えられる。

日本経済の構造的特質を表す用語として、「二重構造」が知られている。二重構造論については、日本国内では、発注側企業と受注側企業とに力関係の差が顕著であることが以前から指摘されてきた。この表現は、1957（昭和32）年の『経済白書』によって普及したとされる。二重構造の意味は、一方に近代的大企業が、他方に前近代的小企業・家業的零細企業と農業が併存していることを指す。大企業と小企業との賃金・所得格差がきわめて大きく、国内

²（原文） https://www.ohchr.org/sites/default/files/documents/publications/guidingprinciplesbusinesshr_en.pdf（最終アクセス 2022年10月31日）

企業の責任に関する部分（指導原則11～24, 29, 31）について国際連合人権高等弁務官事務所（OHCHR）が作成した「解釈の手引き」の日本語訳が記載されている。

https://www.icclc.or.jp/human_rights/（最終アクセス 2022年10月31日）

ビジネスと人権に関する法務省、外務省の取り組みについては以下を参照されたい。

<https://www.moj.go.jp/content/001346121.pdf>（最終アクセス 2022年10月31日）

<https://www.mofa.go.jp/mofaj/files/100230712.pdf>（最終アクセス 2022年10月31日）

2005年に国連の人権、多国籍企業、およびその他の企業活動に関する事務総長特別代表に就任したジョン・ラギー（John Gerard Ruggie）が中心となって策定した「ビジネスと人権に関する国連フレームワーク」は、「ラギー・フレームワーク」とよばれることがある。

³ <https://www.mofa.go.jp/mofaj/files/100104121.pdf>（最終アクセス 2022年10月31日）

⁴ ビジネスと人権の関係についての全体像については、羽生田（2022）が有益であった。

⁵ 小林（1994, 第17章）、志村（2008）などでも指摘されている通り、人間関係論の文脈では、予算管理は圧力装置（圧迫装置、pressure device）として様々な逆機能をもたらす問題が認識されていた。

に先進国と後進国が両方含まれているような状況であることから、二重構造と表現された。基本的には解消を図るべき問題として把握されている。各種調査でも、人件費と付加価値生産性の企業規模間による格差が維持されていることが示されている⁶。過度なプレッシャーをかける装置として、組織間マネジメント・コントロールが機能する懸念は否定できない。

「下請けいじめ」、「下請たたく」などの表現も、しばしば散見される。二重構造のもと、一般に大企業である発注側企業が、受注側で弱い立場にある中小企業や個人事業主などに不利な取引条件を強制する慣行をいう⁷。

力関係、立場に差のある企業間の取引は、人権問題発生の温床となっている⁸。QCDを自社

⁶ 企業規模による格差については、たとえば、『中小企業白書(2022年版)』(中小企業庁)を参照されたい。
<https://www.chusho.meti.go.jp/pamflet/hakusyo/2022/PDF/chusho.html> (最終アクセス 2022年10月31日)

業種別に、直近1年のコスト全般の変動に対する価格転嫁の状況についての調査では、「概ね転嫁できた」との回答は2割未満、「転嫁できなかった」との回答は製造業やサービス業では4割超、その他業でも3割超となっている。

発注側企業と受注側企業のあいだの「取引適正化」が問題となっている。「未来志向型の取引慣行に向けて」(2016年9月)の公表以降、中小企業庁では、取引適正化に向けた重点5課題(①価格決定方法の適正化、②支払条件の改善、③取引の適正化、④知財・ノウハウの保護、⑤働き方改革にともなうしわ寄せ防止)を設定し、サプライチェーン全体にわたる取引環境の改善に向けた取組を行っている。2021年度には、新型コロナウイルス感染症の拡大による中小企業の状況や最低賃金を含む人件費の上昇、原油価格や原材料価格の高騰などの影響を踏まえ、パートナーシップ構築宣言の推進、「パートナーシップによる価値創造のための転嫁円滑化施策パッケージ」にもとづく価格転嫁対策、価格交渉促進月間、「取引適正化に向けた5つの取組」の公表などの施策が実施されている。対策が必要ということは、問題が存在している証左であろう。

『賃金構造基本統計調査(令和3年)』(厚生労働省)では、企業規模別の賃金については、男女計では、大企業339.7千円、中企業299.8千円、小企業279.9千円となっている。企業規模間賃金格差(大企業=100とする)では、男性で、中企業87.3、小企業80.8、女性で、中企業93.2、小企業86.7となっている。この調査では、調査対象となる労働者の属する企業の全常用労働者数を企業規模と定義している。常用労働者1,000人以上を「大企業」、100~999人を「中企業」、10~99人を「小企業」に区分している。

⁷ <https://www.chusho.meti.go.jp/keiei/torihiki/2018/180416support1.pdf> (最終アクセス 2022年10月31日)

下請代金支払遅延等防止法(下請法)は、親事業者の下請事業者に対する優越的地位の濫用行為を規制する法律である。下請法で保護される取引としては、製造委託、修理委託、情報成果物作成委託、役務提供委託があげられている。発注側企業に課される義務としては、書面の交付義務、支払期日を定める義務(60日以内で支払期日を定める)、書類の作成・保存義務(2年間保存)、遅延利息の支払義務(遅延利息年率14.6%)が定められている。公正取引委員会による下請法違反での指導・勧告の数は過去最多を更新している(『朝日新聞』2022/03/08)。

『日本経済新聞』(2022/09/05)では、無理な値引き強制を規制する「下請法」が「きょうのことば」として紹介されている。下請法について、以下のように解説がなされている。「発注企業が優位な立場を利用して下請け企業に無理な値引きなどを強制することを規制する法律。正式名称は「下請代金支払遅延等防止法」で、公正取引委員会が同法に基づき取り締まる。独占禁止法を補完し、規模の大きな企業がより小さい企業に強制する行為を規制する。発注者に禁止する行為を定めている。下請け代金に関しては支払いの遅延や減額を禁じる。優位な立場を利用した買いたたきや自社商品を無理に買わせることも禁止行為にあたる。公取委は発注者に検査に入るなどの手法で監視する。禁止行為が明らかになった場合は指導や是正を勧告する。法律は親事業者や下請け事業者の定義も示す。例えば製造業では発注者が資本金3億円超、下請け企業が資本金3億円以下の場合などが規制対象となる。現在は個人事業主の下請けは保護対象だが、フリーランスらに発注するケースが多い資本金1,000万円以下の親事業者は規制対象外になっている。」このように新聞報道で取り上げられていることから、社会的な関心、注目の対象であることが推察できる。

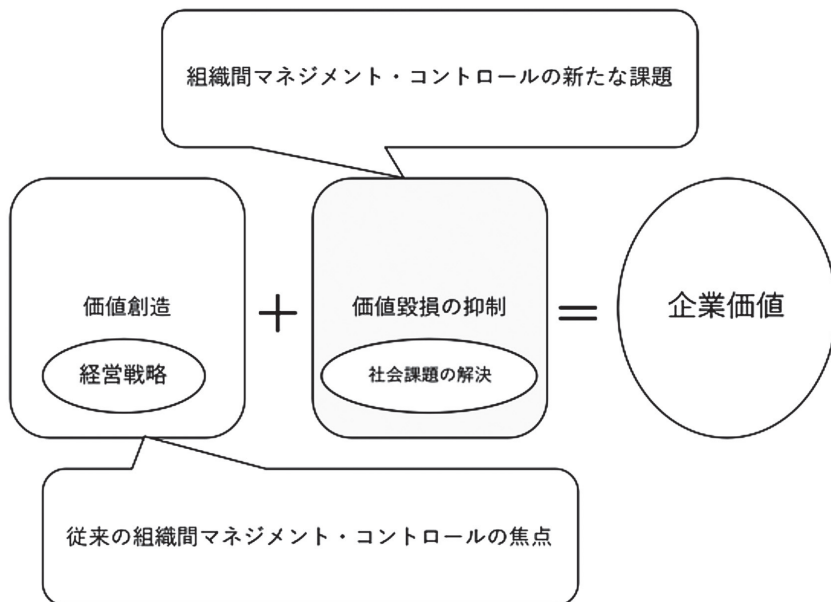
⁸ 新聞報道によれば、多くの下請法違反が報道されている。2020年度は過去最多8,111件であった(『日

視点で個別最適化し、ほかの企業を圧迫するのではなく、社会的な観点から価値連鎖全体を最適化することが期待されている。本稿では、QCDを想定した従来の組織間マネジメント・コントロールにどのような要素、機構を追加すべきかについて、検討する。

伊藤和憲（2021）では、企業価値の源泉を価値創造プロセスと価値毀損の抑制プロセスとに整理している（図表2参照）。

価値創造プロセスは、経営戦略の効果的な実行によって企業価値が創造される。従来の組織間マネジメント・コントロールの主たる焦点は、もっぱら、経営戦略の効果的な実行にあった。これに対して、価値毀損の抑制プロセスは、企業が社会課題の解決に積極的に関与することによってもたらされる。価値創造プロセスに過度にとらわれるあまり、社会課題の解決がおろそかになることによって価値毀損が生じ、結果的に、企業価値が損なわれることを積極的に防止する必要がある。

図表2 組織間マネジメント・コントロールの課題



出所：伊藤（2021），p.28をもとに作成。

本経済新聞』2021/06/03）。

「公正取引委員会は（6月）2日、下請け業者への支払い遅延や買いたたきといった下請法違反の親事業者への勧告や指導が、2020年度に8,111件あったと発表した。13年連続で過去最多を更新し、新型コロナウイルスの影響を受けた違反事例も見られた。発注取り消しなどコロナに関連した相談についても昨年2月以降、約500件寄せられている。」明確な違反事案としてカウントされるのは、氷山の一角であろう。

2. 従来の組織間マネジメント・コントロールの論点

(1) 組織間コスト・マネジメント⁹

組織間マネジメント・コントロールは、過去30年に急速に発展した研究領域である。日本管理会計学会編集(2000)『管理会計学大辞典』にも、安藤ほか編集(2007)『会計学大辞典(第5版)』にも、「組織間コストマネジメント」、「組織間マネジメント・コントロール」、「組織間管理会計」などの項目の記載はない。定評のあるテキストである、岡本ほか(2008)でも、原価企画、活動基準原価計算、バランス・スコアカードなどの先進的な手法は詳細に解説されているが、組織間マネジメント・コントロールについては、明示的な専門用語としては扱われていない。組織間マネジメント・コントロールが、新しい研究領域であることを示している。

組織間マネジメント・コントロール論は、当初、組織間コスト・マネジメント研究として着手された。伊藤(2019)では、組織間マネジメント・コントロール研究の源流として、1980年代以降の日本の経営への注目(特に「原価企画」研究への注目の高まり)、Shank and Govindarajan(1993)による戦略的コストマネジメントの2つをあげている。

「日本の経営」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。組織間コストマネジメントとの関連でいえば、原価企画研究の影響が大きい。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); Cooper and Slagmulder(2004)など)。

原価企画研究に加えて、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)」¹⁰も組織間マネジメント・コントロール

⁹ 組織間コストマネジメントに関する研究動向については、井上(2020、窪田(2012)で整理されている。組織間マネジメント・コントロール研究および組織間管理会計研究については、井上(2022)、井上(2016)、大浦ほか(2021)、大西・梅田(2019)、梶原(2016)、窪田ほか(2008)、窪田(2005)、坂口(2022)、坂口ほか(2015)、坂口・河合(2012)、坂口・河合(2011)、坂口(2007)、坂口(2005)、関(2015)が大変有益であった。「信頼」については、大浦(2006)を参照のこと。

¹⁰ 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、資源が測定される。この手続きによって、各活動の収益性を確認できる。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、どこを他社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。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

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。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したことから、組織間コストマネジメントの議論が必然的に展開されることとなった。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。

(2) 組織間マネジメント・コントロールの論点

窪田（2005）では、組織間管理会計研究の論点として、①取引コスト理論、②信頼、③情

図表3 組織間マネジメント・コントロールの3形態

状況要因	市場ベース	官僚制ベース	信頼ベース
取引の特徴	低い資産特殊性 反復が多い 活動とアウトプットは測定可能 契約期間は短期から中期	資産特殊性は中程度から高程度（契約で保護されている） 反復は中程度または少ない 契約にもとづき、活動とアウトプットは測定可能 契約期間は中期から長期	高い資産特殊性 反復は少ない 活動とアウトプットは測定困難 契約期間は長期
取引環境の特徴	潜在的取引相手は多い 市場価格はすべての情報を反映している 社会的埋め込み（social embeddedness） ¹¹ と制度的要因は重要ではない	将来の状況は予測可能 市場リスクは中程度から高程度 制度的要因が契約に影響を及ぼす	将来の状況は予測困難 市場リスクは高い 社会的埋め込みと制度的要因は重要である
取引相手の特徴	切替コストが低く、同じ特徴を持つ取引あてが多いことから、特徴は重要ではない	能力に対する評判が重要 リスク共有への姿勢が中程度 交渉力は非対称	能力に対する評判、ネットワークの経験、契約相手との取引経験、リスク共有への姿勢が重要 交渉力の非対称性がない

出所：Van der Meer-Kooistra and Vosselman（2000, p.62）より作成。

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と実施段階での遂行的コストドライバーに分けられる。

¹¹ エンベデッドネス（embeddedness）は、一般に「埋め込み」と訳される。市場と組織階層の中間に位置づけられる、中間的な関係性を想定している。

報の共有, ④時間経過ないし段階, ⑤新たなパースペクティブの5点に整理している。

取引コスト理論は, 組織間マネジメント・コントロールの最適設計についての説明理論だと解釈することができる。組織間マネジメント・コントロールを運用する局面を想定すれば, 信頼概念が重要となる。

Sako (1992) では, 信頼を特定の取引主体が他の取引主体に対して抱く, 予測可能性が高く, 相互に受容できる方法で行動・対応が行われると期待されている心理状況と定義づけている。信頼は, 特定の書面・口頭の同意などによる「約束厳守の信頼」(contractual trust), 技術や経営能力などによる「能力に対する信頼」(competence trust), 相互の関係性に関する「善意にもとづく信頼」(goodwill trust) の3つの概念に分類される。

Van der Meer-Kooistra and Vosselman (2000) では, 組織間マネジメント・コントロールの典型的な形態として, 市場ベース, 官僚制ベース, 信頼ベースを想定している。

情報共有については, 日本企業での実務, オープンブック会計などから, 組織間での会計情報の開示が信頼関係の醸成に有用であると指摘されている。たとえば, Tomkins(2001)では, 信頼とコントロールのための情報ニーズは, 当初, 信頼が増すほど情報ニーズも増加するが, 一定点を超えると, 信頼が増すほど情報ニーズは減少する, 逆U字型になる可能性を示唆している。

時間経過ないし段階とは, 関係性の構築から, 取引の実際の履行までのプロセスに関する議論である。たとえば, Van der Meer-Kooistra and Vosselman (2000) では, 接触 (contact), 契約 (contract), 履行 (execution) の3段階を想定し, それぞれの段階でのコントロールの様相をあきらかにしている (図表4参照)。

図表4 組織間マネジメント・コントロールの3形態における段階

段階	市場ベース	官僚制ベース	信頼ベース
接触	競争入札	潜在的なサプライヤーの 事前選定 入札手続き 詳細な選定基準	友好関係, 以前の取引関係, 評判に由来する信頼
契約	詳細を定めない契約 標準的な活動とアウトプットを基礎とした支払	詳細かつ包括的な契約 活動実績またはアウトプットによる支払	意図された契約 フレームワーク合意方式 契約による信頼 活動とアウトプットに対する 支払額の緩やかな算定
履行	定期的, 事後的な競争入札	監督 業績測定と評価 詳細かつ事後的な情報処理 直接的介入	属人的な相談と調整 能力に対する信頼と善意に対する 信頼の醸成 プロセス重視かつ文化にもとづく コントロールメカニズム

出所: Van der Meer-Kooistra and Vosselman (2000, p.60) より作成。

組織間マネジメント・コントロールに関する議論は、設計の局面と運用の局面に大別されるが、相互に不可分である。運用は、事前事後の区分とマネジメント・コントロールの属性の分類とを重ねあわせて、以下のように6つのカテゴリーに整理できる。

図表 5 組織間マネジメント・コントロールの整理

	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。

(3) 組織間マネジメント・コントロールの逆機能の指摘

組織間マネジメント・コントロールは、市場と組織の中間組織のメリットを利用した、経営手法である。取引関係の中止という最終オプションが可能であるため、緊張感をもたせることができる、有効なインセンティブをもっている。強力であるがゆえに、多くの逆機能や副反応を引き起こす可能性がある。

組織間マネジメント・コントロールの逆機能は、原価企画の文脈で、繰り返し指摘されてきた（たとえば、加登（1994）など）。

たとえば、加登（2022, pp,7-8）では、「1950年代に創案されてから、劇的なコスト低減と顧客の望む品質・機能等を備えた新製品を開発・製造することに貢献する原価企画は、広く製造業で活用されることになった。…本研究では、原価企画の全体像を明らかにするための一助として、1996年以降の主要な原価企画研究の中から、逆機能に言及した原価企画研究に注目し、研究と実践とのインターアクションの状況の把握を試みる。…注目するのは、サプライヤーシステムと原価企画の逆機能である。その理由は、製品原価の7割以上がサプライヤーからの買入部品費等で構成されており、原価企画活動の成否は買入部品費の目標原価の達成できるかどうかを鍵となるからである。ただ、原価企画実践はサプライヤーへの過度の

負担を生み出しかねない仕組みとなっており、「サプライヤーの疲弊」という逆機能の表出が懸念されるからである。つまり、原価企画の功罪が象徴的に現れるのが、サプライヤーシステムなのである」と指摘している。様々な考察の結果、「(1994年当時でも)…自動車メーカーとサプライヤーとの間をつなぐサプライヤーシステムは、崩落寸前でありながら、かろうじて微妙な均衡を保っていた。均衡を成立させてきたのは、サプライヤーが自動車メーカーとの取引が長期的に継続するという「期待」があったためだといってよいだろう。それから、25年以上経過した現時点ではすでに現実には均衡は崩れており、サプライヤーの負担、それは、当然のことながらサプライヤーの疲弊という犠牲のうえにシステムが稼働している。パワー関係で上位にある自動車メーカーが、サプライヤーをある場面では市場として取り扱い、別の局面では組織内部者として対応する自動車メーカーにとって極めて都合の良い中間組織という仕組みが、本当にこれからも機能するのかどうかについて慎重な検討が必要となるだろう。自動車メーカーとの取引が継続するという「期待」が持てなくなりつつある今後を考えた場合、「サプライヤーの疲弊」という逆機能と深くかかわるサプライヤーシステムについての理解をさらに深める必要があるだろう」と述べ、時代環境が変わり、従来、競争優位性の源泉としてとらえられてきた、サプライヤー関係は、無批判に継続されるべきではなく、逆機能という観点から再検討すべきだと結論づけている¹²。

QCD最適化を目指した経済性重視の組織間マネジメント・コントロールは、社会性という観点から、多くの問題をはらんでいる。

3. ビジネスにおける人権問題への注目

(1) 国際的なビジネスに対する規制・監視の高まり

企業による利益獲得は必要であるが、幸福追求の手段であって、目的ではない。人権という観点でビジネスに対するチェックが厳しくなっている。

2011年に国連で「『ビジネスと人権』に関する指導原則」(Guiding Principles on Business and Human Rights)が採択された。以下のような構成になっている。

¹² 同様の指摘は、加藤(2010)にも見られる。

ビジネスと人権に関する指導原則：国連「保護、尊重及び救済」枠組みの実施
一般原則

- I. 人権を保護する国家の義務
 - A. 基本原則
 - B. 運用上の原則
- II. 人権を尊重する企業の責任
 - A. 基本原則
 - B. 運用上の原則
- III. 救済へのアクセス
 - A. 基本原則
 - B. 運用上の原則

この原則では、企業は人権を尊重すべきであること、人権を尊重するために企業は、(a)人権を尊重する責任を果たすという企業方針によるコミットメント、(b)人権への影響を特定し、予防し、軽減し、対処方法を説明するための人権デュー・ディリジェンス手続、(c)企業が惹起させ、または寄与したあらゆる人権への悪影響からの救済を可能とする手続を備えることが求められている。

日本国内でも2020年に「ビジネスと人権に関する行動計画」が策定された。以下のような構成になっている。

- 第1章 行動計画ができるまで（背景及び作業プロセス）
- 第2章 行動計画
- 第3章 政府から企業への期待表明
- 第4章 行動計画の実施・見直しに関する枠組み

人権を尊重する企業の責任を促すための政府による取組として、国内外のサプライチェーンにおける取組及び「指導原則」にもとづく人権デュー・ディリジェンスの促進があげられている。

2021年6月に改訂されたコーポレートガバナンス・コードにも「人権課題は重要な経営課題であり、積極的に対応すべき」ことが明記されるなど、企業にとって人権の尊重は社会的責任の一部であるだけでなく、事業継続を左右する経営課題となっている。

2021年11月に経産省と外務省が公表した「日本企業のサプライチェーンにおける人権に関する取組状況のアンケート調査」¹³の結果によると、日本企業の多くは人権尊重への取り組み

¹³ <https://www.meti.go.jp/press/2021/11/20211130001/20211130001-1.pdf>（最終アクセス 2022年10月31日）

の必要性自体は感じているものの、知識・ノウハウ、資源配分の点で充分とは言えない状況が明確になっている。

(2) 各種報告制度の整備・普及

2021年6月、国際統合報告評議会（IIRC, International Integrated Reporting Council）¹⁴とサステナビリティ会計基準審議会（SASB, Sustainability Accounting Standards Board）¹⁵は、合併を完了し、Value Reporting Foundation（VRF）を設立した。ESG投資の拡大に伴って、ESG要素に関する企業の情報開示を求める投資家等の動きが広がっていることから、ESGに係る情報開示を充実させる企業は増加傾向にあったが、ESG関連の開示基準が併存していることによるデメリットも指摘されてきた。両団体は、より包括的で一貫した企業報告の枠組みの構築を求める企業・投資家に応える観点から、合併しVRF（The Value Reporting Foundation）が設立された。今後、VRFは、「統合思考原則」、「統合報告フレームワーク」、「SASBスタンダード」の3つの重要なリソースを活用して、企業及び投資家の意思決定をサポートし、企業価値についての共通理解を図っていくとしている。

日本でも金融庁と東証（東京証券取引所）が策定したコーポレートガバナンス・コードにおいて、企業側に対し、非財務情報の開示を主体的に取り組むことを促しており、統合報告書を発行する企業が増加している。2021年12月末時点で統合報告書を発行した企業は昨年同時期から127社増加の718社となっている。IIRCフレームワークに言及するなど「統合思考を用いた情報開示である」ことをコミットしている統合報告書（以下「狭義の統合報告書」という）の割合は648社となり、9割程度の企業等が「統合思考による情報開示を行っている」ことを明示している¹⁶。

¹⁴ IIRCは、International Integrated Reporting Council（国際統合報告評議会）の略称で、財務資本の提供者が利用可能な情報の改善、効率的に伝達するアプローチ確立等を目指して、2010年にA4S（The Prince's Accounting for Sustainability Project）とGRI（Global Reporting Initiative）によって設立された。IIRCは、2013年に「国際統合報告フレームワーク（The International IR Framework）」を公表している。IIRCによる『国際統合フレームワーク』

https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/International_IR_Framework_JP.pdf（最終アクセス 2022年10月31日）

¹⁵ SASBとはSustainability Accounting Standards Board（サステナビリティ会計基準審議会）の略称である。SASBは、2011年に米国サンフランシスコを拠点に設立された非営利団体であり、ESG要素に関する開示基準を設定していることで知られていた。SASBは、11セクター77業種について情報開示に関するスタンダードを作成し、公表しました（SASBスタンダード）。SASBスタンダードでは、企業のサステナビリティを分析する視点として、5つの局面（Dimension）と、それに関係する26の課題カテゴリー（General Issue Category）を設定している。

¹⁶ <https://rid.takara-printing.jp/res/report/uploads/2022/03/7d4de39930d33d523a8a107e44014e30eba1be97.pdf>（最終アクセス 2022年10月31日）

このほかに、ビジネスと社会問題に対する開示基準として、GRIが重視されている。GRI（Global Reporting Initiative）は1997年に米国ボストンで設立された国際的な、独立非営利団体であり、現在はアムステルダム（オランダ）に本社があり、世界7か国に拠点をもっている。GRIは2016年に、それ

年金積立金管理運用独立行政法人（GPIF, Government Pension Investment Fund）は、統合報告書を読み比べ、「優れた統合報告書」を選定している¹⁷。GPIFでは運用機関が重視する統合報告書の書き方や記載内容を公表している。

統合報告書の採用が急増する背景には、社会課題解決への期待から、財務指標だけで企業を評価することがむずかしくなっていることがあげられる。投資家は、銘柄選択、投資判断にあたっては、企業の社会的責任を重要視しはじめ、SDGsやESG経営が注目されるようになってきている。経済産業省でも投資家への情報伝達を有効にするための指針として「価値協創ガイダンス」を作成している¹⁸。

4. 考えられる処方箋

(1) CSR調達（サステナブル調達）

人権問題への高まりから、組織間マネジメント・コントロールの逆機能に対処し、影響を緩和する必要がある¹⁹。サプライヤーに社会的に求められる行動を促すためにも、経済性以外の一定の基準を設定し、サプライヤーを選択する際に適用する必要認識されている。取引先・調達先企業の労働環境問題は、ときに社会問題として扱われる可能性がある。力関係の強い、発注側企業が批判される可能性もあることから、社会性の面から、サプライチェーン全体を適切に管理し、不祥事の問題を回避しなければならない。

国内では、EICCの取り組みを受けて、「サプライチェーンCSR推進ガイドブック」を社団法人電子情報技術産業協会（JEITA）が公開している²⁰。EICC（電子業界行動規範）とは、Electronic Industry Code of Conductであり、2007年に中国で適合性検査がスタートし、その後世界に普及した。EICCは電子機器業界のCSR調達の国際基準であるとされている²¹。

製品を製造・販売している企業には、自社の製造・販売プロセスだけでなく、価値連鎖に含まれるすべてのプロセスにおいて社会的責任を果たすことが社会から要請される。サス

までのGRIガイドラインに代わるGRIスタンダードを公表している。

¹⁷ https://www.gpif.go.jp/investment/20210224_integration_report.pdf（最終アクセス 2022年10月31日）

¹⁸ https://www.meti.go.jp/policy/economy/keiei_innovation/kigyokaikei/ESGguidance.html（最終アクセス 2022年10月31日）

¹⁹ ANAでは、人権報告書を作成している。

https://www.ana.co.jp/group/csr/effort/pdf/Human_Rights_Report_2020.pdf（最終アクセス 2022年10月31日）

<https://www.ana.co.jp/group/csr/effort/>（最終アクセス 2022年10月31日）

²⁰ <https://www.jeita.or.jp/cgi-bin/public/detail.cgi?id=769&cateid=1>（最終アクセス 2022年10月31日）

²¹ https://www.responsiblebusiness.org/media/docs/EICCCodeofConduct5_1_English.pdf（最終アクセス 2022年10月31日）

EICCとは、Electronic Industry Citizenship Coalitionの省略である場合は、業界団体の名称を指す。当該団体が定めた電子業界行動規範と表記が重なる。なお、EICC（Electronic Industry Citizenship Coalition）は2017年、団体名称をRBA（Responsible Business Alliance）に変更した。

テナブル調達に関しては、ISO26000、ISO20400などが普及している。組織間マネジメント・コントロールの目的は、QCDだけの最適化にとどまらず、社会問題への目配りが不可欠となっている。

(2) セルフチェックリスト (Self-Assessment Questionnaire, SAQ) の活用

取引関係の開始に際して、セルフチェックリストの提出を義務付ける実務が普及している。サプライヤー側が社会性を認識し、実施できているかを確認すると同時に、発注側もサプライヤーの評価やリスクアセスメントの手段として活用することができる。

図表 6 サプライヤー評価プログラムの具体例

エプソン サプライヤー評価プログラム	評価頻度
間接評価 外部信用調査機関の情報 評価項目：評価点、業歴、資本構成、企業規模、損益状況、資金現況、経営者など	2回／年
直接評価 (定期評価) QCDEM中心に管理レベルを自己評価 評価項目：品質管理 (Q)、コスト管理 (C)、納期管理 (D)、環境管理 (E)、マネジメント (M)	1回／年
CSR詳細評価 エプソングループサプライヤー行動規範 (RBA 行動規範) の遵守状況を自己評価 評価項目：労働 (人権)、安全衛生、環境、倫理、マネジメントシステム	1回／年
有事対応力評価 自然災害、火災などの有事の際の対応力を自己評価 評価項目：経営姿勢、リスク対策、非常時対応力、被災現場での復旧力、供給継続力、調達維持力、在庫管理状況など	1回／年
安全管理評価 火災などの有事発生リスクへの対応状況の自己評価 評価項目：電気、危険有害物質、防災などの管理状況	

出所：https://www.epson.jp/SR/supply_chain_csr/approach/

5. 結びにかえて

組織間マネジメント・コントロールは、強力な経営ツールである。法令にあきらかに違反するのでなければ、企業の存続のためにサプライヤーにプレッシャーをかけるのは合理的であるし、自社の利益が最大化するように価値連鎖を構築するのはあたりまえであった。現在では、企業行動が環境や社会に及ぼす影響が大きくなり、社会課題の解決が求められるようになってきている。企業が経済的利益だけを追求して、社会課題の解決を無視すれば、企業が利益を創出する土台そのものを失うことにもなりかねない。

伝統的な組織間マネジメント・コントロールの設計と運用に社会性という要請が加えられ

る必要がある。

(成蹊大学経営学部教授)

参考文献

- 安藤英義・伊藤邦雄・廣本敏郎・新田忠誓編集『会計学大辞典（第5版）』中央経済社。
- 井上慶太（2022）「組織間管理会計における知識の獲得と活用」『東京経大会誌（経営学）』314, pp. 33-48.
- （2020）「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」『成蹊大学経済経営論集』51(1), pp.53-71.
- （2016）「組織間マネジメント・コントロール研究の現状と展望」『原価計算研究』40(2), pp.31-43.
- 伊藤和憲（2021）「日本企業の統合報告書の比較研究」『専修商学論集』113, pp.25-39.
- 伊藤克容（2019）『組織を創るマネジメント・コントロール』中央経済社。
- 岡本清・尾畑裕・挽文子・廣本敏郎『管理会計（第2版）』中央経済社。
- 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.
- 大浦啓輔・河合隆治・坂口順也（2021）「わが国における組織間マネジメント・コントロール研究の知見」『原価計算研究』45(2), pp.39-52.
- 大西淳也・梅田宙（2019）「組織間管理会計についての論点の整理」『PRI Discussion Paper Series』No.19A-07.
- 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」『會計』189(2), pp. 159-172
- 加登豊（2022）「逆機能研究：原価企画をめぐる実践と理論のインターアクションからわかること」『会計プロフェッション』17, pp.7-21.
- （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
- 加藤典生（2010）「原価企画におけるサプライヤーの疲弊問題の論点」『大分大学経済論集』62(1), pp.23-49.
- 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.
- （2005）「組織間管理会計研究の動向」『大阪府立大学経済研究』50(2・3・4), pp.165-186.
- 窪田祐一・大浦啓輔・西居豪（2008）「組織間管理会計研究の回顧と展望」『国民経済雑誌』198(1), pp.113-131.

- 小林健吾 (1994) 『予算管理発達史：総合的利益管理への道 (増補改訂版)』 創成社。
- 坂口順也 (2022) 『組織間マネジメント・コントロール論』 (牧誠財団研究叢書18), 中央経済社。
- (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』 46(4), pp. 117-130.
- (2005) 「組織間管理会計研究の動向」 『桃山学院大学環太平洋圏経営研究』 6, pp.3-25.
- 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』 7(2), pp.3-13.
- 坂口順也・河合隆治 (2012) 「組織間マネジメントと管理会計」 『メルコ管理会計研究』 5(2), pp.69-71.
- (2011) 「組織間管理会計のサーベイ研究の現状と方向性」 『メルコ管理会計研究』 4(2), pp.29-41.
- 志村正 (2008) 「予算の逆機能的行動について」 『経理研究』 51, pp.261-271.
- 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』 81, pp.145-167.
- 日本管理会計学会編 (2000) 『管理会計学大辞典』 中央経済社。
- 羽生田慶介 (2022) 『すべての企業人のためのビジネスと人権入門』 日経BP社。
- Cooper, R. (1996). Costing Techniques to Support Corporate Strategy: Evidence from Japan, *Management Accounting Research*, 7(2), pp. 219-246.
- (1995). *When Lean Enterprise Collide: Competing Through Confrontation*, Harvard School Press.
- Cooper, R. and Slagmulder, R. (2004). Interorganizational Cost Management and Relational Context, *Accounting, Organizations and Society*, 29(1), pp. 1-26.
- (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.)
- 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.
- 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.
- 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『戦略的コスト・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)

Sako, M. (1992). *Princes, Quality and trust: inter-firm relationships in Britain and Japan*, Cambridge University Press.

Tomkins, C. (2001). Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks, *Accounting, Organizations and Society*, 26, pp.161-191.

Van der Meer-Kooistra, J. and Vosselman, E. J. (2000). Management control of interfirm transactional relationships: the case of industrial renovation and maintenance, *Accounting, Organizations and Society*, 25, pp.51-77.