

学籍番号: CD152001

組織内協働におけるマネジメント・コントロールの研究

A Study of Management Controls for Intra-organizational Collaborations

大学院商学研究科

博士後期課程 会計・金融専攻

井上慶太

## 目 次

序章 問題提起 .....	6
第1節 組織内協働におけるマネジメント・コントロール研究の必要性.....	6
第2節 本論文の視点.....	7
第1項 組織内協働におけるマネジメント・コントロール：既存の議論にみる課題と 本論文での検討事項.....	7
第2項 下位構成員に対するコントロールと部門横断的な調整：本論文の想定 .....	9
第3項 複雑な組織内協働におけるマネジメント・コントロール：本論文で考察する 事例の概要と分析の着眼点.....	11
第3節 本論文の構成.....	12
第4節 本論文における主な概念とその概要 .....	17
第1章 マネジメント・コントロールの基本構図.....	18
第1節 はじめに .....	18
第2節 マネジメント・コントロールの基本枠組み .....	18
第1項 マネジメント・コントロールの概念.....	18
第2項 責任会計の基本思考 .....	20
第3項 コントロールの考察対象の拡大.....	22
第3節 コントロールの問題.....	23
第1項 行動一致.....	23
第2項 モチベーション.....	23
第3項 個人の活用と育成.....	24
第4節 コントロールの形態.....	25
第1項 公式の方法.....	26
第2項 公式方法の活性化：インセンティブの利用.....	27
第3項 非公式の方法 .....	28
第5節 複合的なコントロールの実施 .....	28
第1項 複合的なコントロールへの着目 .....	28
第2項 コントロールの設計と利用 .....	29
第3項 コントロールの修正 .....	30
第6節 マネジメント・コントロールの基本サイクル.....	31
第1項 一般的に想定されるコントロールのサイクル .....	31
第2項 組織内協働を考慮したコントロールのサイクル .....	31
第7節 おわりに .....	33
第2章 組織内協働におけるマネジメント・コントロールの理論枠組み .....	36
第1節 はじめに .....	36

第2節 分権組織の基本的議論 .....	37
第1項 責任会計システムの設計と利用 .....	37
第2項 事業部制組織を対象とする基本的議論 .....	39
第3節 組織内協働を考慮したマネジメント・コントロール研究の現状 .....	42
第1項 MPCの協働におけるコントロール：価格交渉の場に注目して .....	42
第2項 コントロールの複合的利用の議論にみる課題 .....	46
第4節 組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールの研究課題 .....	47
第1項 組織内協働における基本的想定 .....	47
第2項 複雑な協働を想定した場合のコントロールの複合的利用 .....	50
第5節 おわりに .....	51
第3章 組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールの研究デザイン .....	53
第1節 はじめに .....	53
第2節 事例分析の目的と事例の選択 .....	53
第1項 事例分析の目的 .....	53
第2項 事例の選択 .....	54
第3節 事例分析の着眼点とリサーチクエスチョン .....	55
第1項 事例分析の着眼点 .....	55
第2項 リサーチクエスチョン .....	57
第4節 研究の方法 .....	58
第1項 事例分析の概要 .....	58
第2項 事例の概要 .....	63
第5節 おわりに .....	68
第4章 組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールの事例分析：コントロール・システムの利用に注目して .....	69
第1節 はじめに .....	69
第2節 各社における基本的コントロール .....	70
第1項 A社の営業担当者によるタスク遂行と利益追求 .....	71
第2項 A社の業績管理システム .....	72
第3項 仕入組織のスタッフのタスクと業績管理システム .....	74
第3節 構成員を組織内協働へと方向づけるためのコントロール .....	75
第1項 基本的コントロールによる構成員の方向づけとその限界 .....	75
第2項 協調的行動を導くインセンティブ .....	76
第4節 組織内協働における課題 .....	79
第1項 各社の目的追求とグループ全体の目的実現の両立の難しさ .....	79
第2項 現行のコントロール・システムにみる課題 .....	80
第5節 おわりに .....	81

第5章 組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールの事例分析：コントロール・システムの修正に着目して .....	83
第1節 はじめに .....	83
第2節 補正策に期待される役割.....	85
第1項 水平調整，垂直調整による事業方針の展開.....	85
第2項 貢献度とインセンティブのリンク .....	88
第3項 リエゾンの配置.....	89
第3節 組織内協働における補正策の課題.....	90
第1項 行動の不一致 .....	91
第2項 協調的行動への動機づけの課題.....	92
第3項 リエゾンの活用と育成における課題.....	94
第4項 コントロール・システムとその補正策にみる限界.....	95
第4節 複雑な組織内協働におけるマネジメント・コントロールの総合的理解.....	95
第1項 組織内協働が複雑となる理由①：外部組織との多様で不安定な取引関係 ...	96
第2項 組織内協働が複雑となる理由②：対人サービス組織 における顧客への柔軟な対応 .....	97
第3項 複雑な組織内協働におけるマネジメント・コントロール：本事例からの含意 .....	97
第5節 おわりに .....	99
終章 総括と展望.....	101
第1節 本論文の要約.....	101
第1項 本論文の視点 .....	101
第2項 事例分析でのリサーチクエスチョン.....	102
第3項 事例分析の要約.....	103
第2節 本論文の結論と展望.....	107
第1項 組織内協働におけるコントロール・システムの基本体系.....	107
第2項 複雑な組織内協働におけるマネジメント・コントロール：本事例からの含意 .....	109
第3項 組織内協働におけるマネジメント・コントロール研究の展望.....	110
第3節 本論文の貢献と課題.....	111
第1項 本論文の貢献 .....	111
第2項 本論文の課題 .....	112
参考文献 .....	114
序章の参考文献.....	114
第1章の参考文献 .....	114
第2章の参考文献 .....	116

第3章の参考文献.....	117
第4章の参考文献.....	118
第5章の参考文献.....	118
終章の参考文献.....	119

## 序章 問題提起

### 第1節 組織内協働におけるマネジメント・コントロール研究の必要性

本論文の目的は、分権組織で権限を委譲された部門により遂行される協働の問題に対して、マネジメント・コントロールが果たす役割とその限界を明らかにすることである。

今日の組織において、著しく変化する市場や顧客など外部組織との関係に対応することは、組織が持続的に発展するうえで重要である。組織を取りまく外部環境への適応が負担の大きいものとなるほど、特定の個人や集団では対処が困難となる。そこで、複数の個人や集団にタスクを分割し、その遂行を任せることによって外部環境に対して柔軟に対応することが必要である。こうした考えのもとに行われるのが、分権化である。

しかし、実際のところ、外部環境への適応のため組織を分権化したとしても、組織として期待された成果は容易に得られるものではない。優良企業といわれる組織でさえ分権化を進めたものの度重なる試行錯誤の末に本来の集権組織へと回帰することからも、分権組織の管理は容易ではないことが読みとれる。

分権組織の運営が困難となる背後には、一般的に2つの状況があると考えられる。1つ目は、分割すべきでない権限について正当な理由がないまま分割される場合である。本来分割すべきでない権限を分割して委譲しているため、委譲された下位層でも混乱が起る。このとき、現行の権限委譲があらためられることで、本来あるべき状態へと軌道修正することが可能である。

2つ目は、権限を分割せざるを得ない理由があり、やむを得ず権限を委譲している場合である。権限を委譲せざるを得ない理由の1つとして、複雑な外部環境への適応がある。顧客やサプライヤーなど外部組織からの多種多様な要求を受ける場合に、上位層だけで全てに対処することは困難となる。そこで、顧客ごとやサプライヤーごとといったかたちで処理可能な範囲に分割して下位層（たとえば、部門）に委譲する。このようにすることで、委譲された部門では与えられた権限の範囲でタスクが遂行される。それと同時に、組織としてどのように統合されるかが問題となる。しかし、権限を委譲された各部門ではそれぞれの目的追求のため行動がとられており、部門間での調整は難しい。

権限の委譲により部門ごとに柔軟な対応が促進されるものの、各部門が異なる目的を追求して行動がとられることから相互の調整が困難となる。このとき、外部環境への適応を促すためとられる権限委譲とは別に、委譲された部門間での調整を円滑に図るための施策が必要となる。異なる目的を追求する部門を組織全体へと取りまとめることは容易ではない。分権組織で起る組織内協働の問題は、組織が分権化を進める中で直面するものである。分権化の施策を修正しただけでは単純に事態が解決できないところに、この問題の難しさがある。

マネジメント・コントロールは、組織の目的実現にむけて上司が権限を委譲した部下の

行動を望ましい方向へと導くためのサイクルである。マネジメント・コントロール研究では、組織と個人の目的の整合性を図るための仕組みであるコントロール・システムが検討されている。分権組織において対処すべき組織内協働の問題について、マネジメント・コントロールの観点から検討する意義は大きいといえる。本論文では、上記のうち、2つ目の状況に焦点をあてて検討する。

## 第2節 本論文の視点

### 第1項 組織内協働におけるマネジメント・コントロール：既存の議論にみる課題と本論文での検討事項

これまで、分権組織におけるマネジメント・コントロールはしばしば検討されてきた。基本的な考え方は、事業部制組織における業績管理システムを扱った議論にみられる。ここでは、主に事業部、ならびに事業部長の活動やその成果に対する業績の測定、評価のシステムについて検討されてきた（挽 2010）。事業部と事業部長いずれにしても、議論の主な焦点は、権限を委譲した集団（事業部）やその個人（事業部長）に対する成果のコントロールである。その背後には、適切な集団や個人に対して権限を委譲し外部環境への適応のため自律的な判断、行動を促すとともに、目標の実現へと方向づけることで、組織全体の目的と整合する行動がとられるという状況が想定されている。

しかし、実際には事業部ごとに適応すべき外部環境は異なっており、各事業部で目的を追求するために判断、行動がとられる。各事業部で目的が追求されることによって、組織全体の目的に見合わない行動がとられる恐れがある。このような部分最適の問題を回避するためには、組織全体の目的整合性の観点から望ましい行動へと導く行動のコントロールも重要である。既存の議論では、業績の測定、評価のシステムによる成果のコントロールと行動計画を含む予算管理のシステムによる行動のコントロールが一体となった複合的なコントロールが、各事業部でとられる多様な行動を組織目的の実現へと方向づけるために重要であると論じられている（挽 2010, 234）。

分権組織におけるマネジメント・コントロールは、近年、事業部制組織に限らず広く議論されている。そのなかでも、MPC（Micro Profit Center）は、権限が委譲された部門を主体とする相互の調整がコントロール・システムによって巧みに行われているケースとして議論されている（谷 2013）。MPCでは、製造工程など十人前後の構成員からなる小集団に大幅な裁量を与えると同時に採算責任をもたせることで、各部門で市場を念頭においた柔軟な対処を促すというように、自律的行動を促進することがその狙いとされている。しかし、自律的行動が促される反面、各MPCが個々の目的を実現するために判断、行動しており、これが行きすぎると組織全体の目的実現へとつながらなくなる可能性がある。組織全体へと統合するため、各MPCに対して目標達成にむけて動機づけるのみならず、組織目的と整合する行動を導くコントロールが重要である。これについて、MPCの一事例である京セラのアメーバ経営の議論では、こうした公式のコントロールと、非公式のコントロー

ルである経営理念にもとづくコントロールが一体となって利用されることで、現場での活性化とともに組織目的と整合する行動の動機づけがなされていると説明される。谷(2013)では、つぎのように述べられている。

.....フィロソフィはアミーバ経営と両輪をなしているといわれる。第1に、現場のリーダーに経営を委ねるわけであるから、彼らは経営者としての判断基準となるフィロソフィをもたないと、うまくアミーバを経営できないし、またメンバーに対してリーダーシップを発揮できない。第2に、フィロソフィを共有しておかないと、リーダーがベクトルの合わない行動をとったり、欺瞞的な行動や利己的な行動をとったりするかもしれない。これらを考えると、フィロソフィを組織の末端まで共有させると同時に、これを組織成員の行動につなげることが、組織を活性化する上で必要不可欠といえる。

これまでの研究においては、このことを認識するに留めてきた。しかしながら、アミーバ経営とフィロソフィが両輪であるということは、この2つがコントロールパッケージをなしているということである。.....管理会計システムのアミーバ経営に対して、フィロソフィを理念システムとして捉え、両者をコントロールの視点からパッケージとして考察することができる(谷 2013, 19)。

このように先行研究では、部門間での協働にむけて下位構成員による協調的行動を動機づけるうえで、責任会計、予算管理のシステムと連繋するかたちで理念のシステムを利用することが重要であると指摘されている。

外部環境への適応のため部門の下位構成員へと権限の委譲を進める場合、実際には各部門での対応に委ねるだけでは組織全体からみて問題は根本的に解決されない。各部門でとられた行動を組織全体として統合する仕組みが、権限移譲の施策とは別に必要となる。こうしたことから、谷(2013)をはじめとする近年の議論において、目標の測定、評価を中心とする成果コントロールに加えて、予算管理における行動計画の運用など各部門に対して組織目的と整合する行動を促すコントロールや、文化・理念コントロールの役割を組合せた複合的なコントロールの意義と役割が徐々に明らかにされつつある。ただし、こうした多様なコントロールが議論される場合に一般的に想定されているのは、上位マネジャーが望ましいと思う方向性にむけて権限を委譲された部門の行動を方向づけるという構図である。マネジメント・コントロールは、戦略の実行のためマネジャーが部下の努力を引き出すため実施されるサイクルである。組織の目的に対する構成員の方向づけは、組織内協働が必要とされる場合にも重要である。

しかし、これまで一般的に想定されてきた戦略実行の焦点が明確であるという状況を前提として議論できない場合がある。その1つが、顧客やサプライヤーといった外部組織との関係が多様であり、それぞれの部門による判断、行動に委ねざるを得ないというケースである。この場合、上位マネジャーでさえ全社として最適な状態を見極めることは難しい。もっとも、こうした状況は、今日のように変動の著しい外部環境に対峙する多くの企業において十分起り得るものである。しかし、組織としての方向性が曖昧になるという、マネジメント・コントロール研究での一般的な想定とは異なる状況で、各部門の下位マネジャーを主体とする調整を委ねるのみならず組織全体としての調和がコントロール・シス

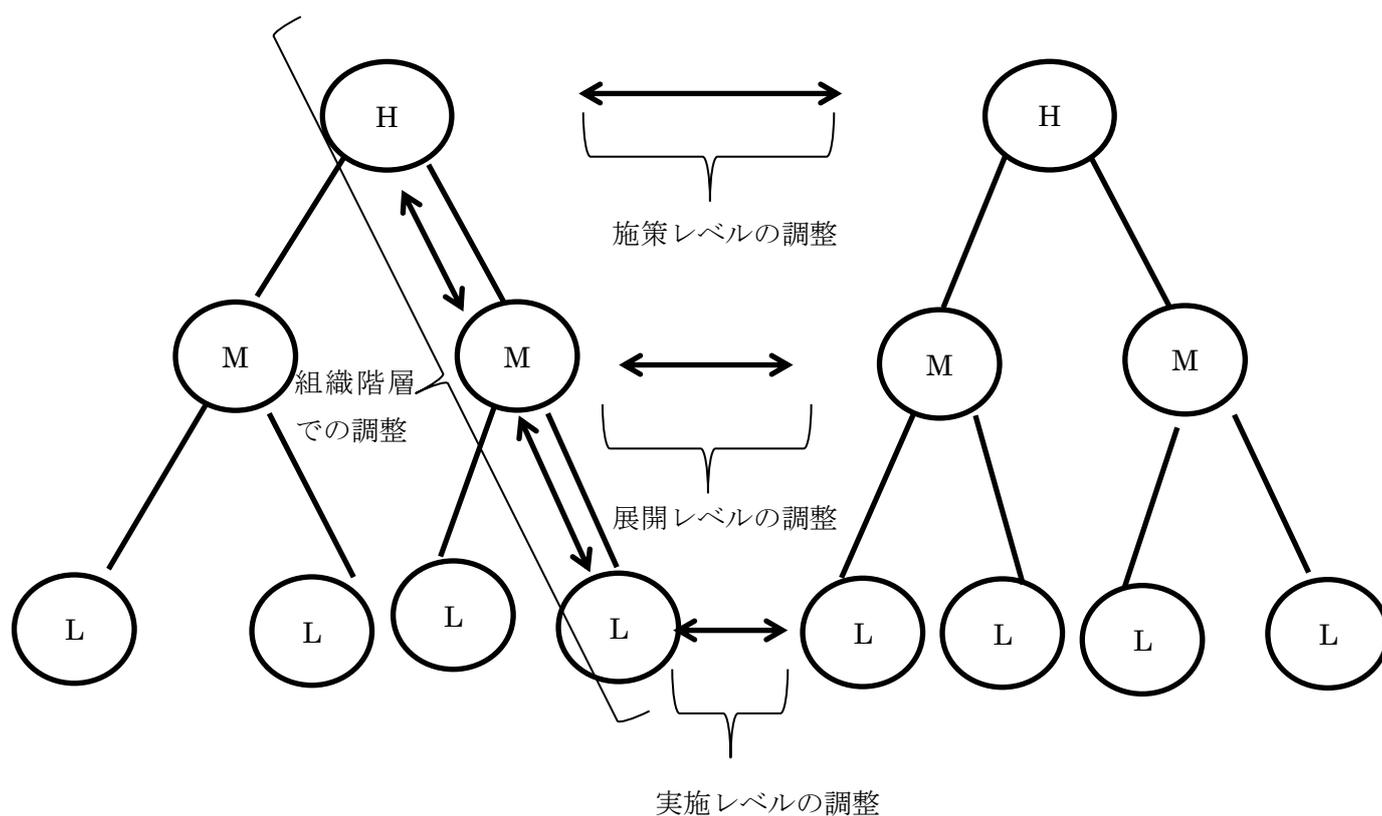
テムによってどのように実現されるのかということは、興味深い問題であるものの、いまだ十分な理解が得られていない。

既存の議論にみられる課題をふまえ、本論文ではこうした組織内協働が複雑となる局面でのコントロールの役割とその限界を明らかにする。具体的には、つぎのようなことを事例分析によって検討する。

- ・全社の目的にむけて各部門の行動を統合するときどのような問題が起るのか。
- ・そうした問題に対してコントロール・システムを通じてどのように対処されるのか。
- ・現行のコントロール・システムで不十分な部分についてどのような修正がされるのか。

## 第2項 下位構成員に対するコントロールと部門横断的な調整：本論文の想定

図 0.1 組織内協働を想定した場合の各階層での調整



※各部門において H は上位層，M は中位層，L は下位層を示す。

(出所) 筆者作成。

分権組織において、マネジャーは、タスクを遂行するうえで相互依存の関係にあるほかの部門に対してどのように影響を与えればよいかを判断し、施策をとる。実際にほかの部門との間でタスクを遂行するのは、部門でさらに権限が委譲された下位構成員である。マネジャーは、下位構成員に対するコントロールを通じて、相互依存の関係にあるほかの部門との協働を管理する。9ページの図0.1で示したように、組織内協働を考慮した場合のコントロールのサイクルは、組織階層に沿った垂直調整と部門をまたがる水平調整という2つの形態からなるものと考えられる。

垂直調整は、各部門における組織階層に沿ったコントロールのサイクルである。部門のマネジャーは、各構成員に対してタスクを任せるとともに、任せたあとも構成員の遂行状況を把握、評価し、さらなる改善へとつながるようにフィードバックを与える。これによって、組織目標にむけて望ましい方向へと構成員を動機づける。マネジメント・コントロールの基本となるのは、組織の目的を実現するため上司が部下との関係のもとに実施する計画と統制である(Anthony 1965)。本論文では、計画と統制のため行われるサイクルを‘コントロールのサイクル’として考える。

これに対して、部門をまたがって行われるのが水平調整である。水平調整では、階層ごとに部門間での調整がとられる。上位層では、ほかの部門との調整を通じて施策の方針を定める。上位で策定された方針をもとに、中位層によって、ほかの部門との調整のもとに施策レベルから個別の実施レベルへの具体化が進められる。そのうえで、下位層では、各案件の実施レベルでほかの部門との調整がとられる。このような階層のレベルに沿った調整を円滑に進めるには、個々の部門において上司と部下のコミュニケーションを十分にとり、組織階層に沿ったコントロールのサイクルが適正に運営されている必要がある。そのため、個々の部門における垂直調整と部門をまたがって行われる水平調整は互いにかかわり合いながら実施されるものだと考えられる。

しかし、既存の議論において、相互依存性が考慮される場合には、特定の階層(たとえば、下位層)でのほかの部門との調整に焦点が当てられる反面、それが組織階層(たとえば、上位マネジャーと下位マネジャー)に沿った調整とどのような関連性をもって実施されているのかについていまだ十分検討されていない。垂直調整と水平調整は相互にかかわり合って進められることをふまえると、組織内協働におけるコントロール問題では、先行研究で想定される以上に複雑な状況がみられると考えられる。本論文では、垂直調整と水平調整との関連性に注意し、従来の議論で単純化されていた組織内協働の状況を捉え直すことで、協働を円滑に進めるためのマネジメント・コントロールについてより深い知見の獲得を目指す。

### 第3項 複雑な組織内協働におけるマネジメント・コントロール：本論文で考察する事例の概要と分析の着眼点

前項では、分権組織において相互依存の関係にある部門間の協働についてとりあげ、各部門での組織階層に沿った調整と部門横断的な調整が密接にかかわり合って遂行されることに注目する必要があると述べた。こうした理解を基礎として、本項では、本論文で考察する事例の概要と着眼点について説明する。

本論文で焦点をあてるのは、各部門で異なる視点や利害のもとに行動がとられており相互の調整が複雑となる状況において、コントロール・システムが果たす役割とその限界である。既存の議論で想定される状況よりも組織内協働が複雑となる場合に、下位構成員から協調的行動を促すため実施されるコントロールにどのような特徴がみられるのかを検討することが重要である。この目的において、外部組織との取引関係への柔軟な対応のため下位構成員に対して大幅な裁量を与える必要がある組織を対象として考察する。具体的に取りあげるのは、旅行代理店のグループ X における販売組織と仕入組織による協働の事例である。

グループ X では、きめ細やかな対応と豊富なラインナップのサービスによって、価格競争力を強みとする他社との差別化が図られている。こうした高付加価値の戦略を実行するうえで、旅行素材（ホテルの客室や航空券など）を安定的に仕入れることが最終顧客への質の高いサービスの提供にもつながるため重要である。グループ X としての仕入力強化のためには、交通機関や宿泊施設といったサプライヤーとの良好な関係を築くことが鍵となる。しかし今日では、オンラインを通じたサービス提供の普及や他社との価格競争の激化に加え、サプライヤー側でも最終顧客を対象とする直販体制への切り替えが進んでいる。このように事業環境が変容する中で、従来のようにグループ X がサプライヤーに対して主導的に取引関係を運営することは困難となっている。

このように、サプライヤー関係が多様で不安定となる場合に、グループ X が仕入力を強みとして高付加価値の戦略を実行するには、サプライヤーとの窓口となる仕入側のみならず、顧客との接点をもつ販売側が緊密なやり取りを行うことにより、グループ各社が一体となって仕入のネットワークを構築することが重要である。しかし、顧客への満足度向上、仕入先への影響力強化というように、各企業の視点が異なることが、両社での協働を進めるうえでの障害となっている。これに対して、販売組織と仕入組織での視点や利害の違いを超えて調整を円滑に進めることが、グループ X における高付加価値の戦略を実行するうえで大きな経営課題である。

以上の点において、本論文で関心をもつ‘異なる視点や利害のもとで行動する部門の下位マネジャーに対して、全社的な目的実現にむけた協調的行動へと方向づけるため実施されるコントロール’について考察する対象として、グループ X の事例が適切であると考えられる。

事例分析では、グループ X の販売組織 A 社と仕入組織による協働について取りあげる。

A社では、仕入組織から供給される旅行素材（ホテルの客室や航空券など）を組み合わせ、法人顧客の課題に応じたサービスを提供する。A社において、下位構成員を主体として仕入組織との協働が展開される。A社にとって、下位構成員に対するコントロールを通じて、仕入組織との協働を管理することが重要である。しかし、グループ X では各社で直面する外部組織（顧客、サプライヤー）との関係は多様である。これについて下位構成員は、一方でそれぞれの外部組織の要求に応える必要があり、他方でグループ X の戦略実現のためグループ企業間での視点や利害を超えた調整を行う必要がある。このような両立が困難な状況に直面する下位構成員を組織目標の実現へと方向づけるうえで、コントロールやそれをより良いものとする仕組みがどのように利用され、また現状に応じてどのように修正されているのかということについて検討する。

### 第3節 本論文の構成

前節までに示した問題関心のもと、つぎの構成により議論を進める。

#### 第1章 マネジメント・コントロールの基本構図

- 第1節 はじめに
- 第2節 マネジメント・コントロールの基本枠組み
- 第3節 コントロールの問題
- 第4節 コントロールの形態
- 第5節 複合的なコントロールの実施
- 第6節 マネジメント・コントロールの基本サイクル
- 第7節 おわりに

#### 第2章 組織内協働におけるマネジメント・コントロールの理論枠組み

- 第1節 はじめに
- 第2節 分権組織の基本的議論
- 第3節 組織内協働を考慮したマネジメント・コントロール研究の現状
- 第4節 組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールの研究課題
- 第5節 おわりに

#### 第3章 組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールの研究デザイン

- 第1節 はじめに
- 第2節 事例分析の目的と事例の選択
- 第3節 事例分析の着眼点とリサーチクエスション
- 第4節 研究の方法
- 第5節 おわりに

第4章 組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールの事例分析：コントロール・システムの利用に着目して

第1節 はじめに

第2節 各社における基本的コントロール

第3節 構成員を組織内協働へと方向づけるためのコントロール

第4節 組織内協働における課題

第5節 おわりに

第5章 組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールの事例分析：コントロール・システムの修正に着目して

第1節 はじめに

第2節 補正策に期待される役割

第3節 組織内協働における補正策の課題

第4節 複雑な組織内協働におけるマネジメント・コントロールの総合的理解

第5節 おわりに

終章 総括と展望

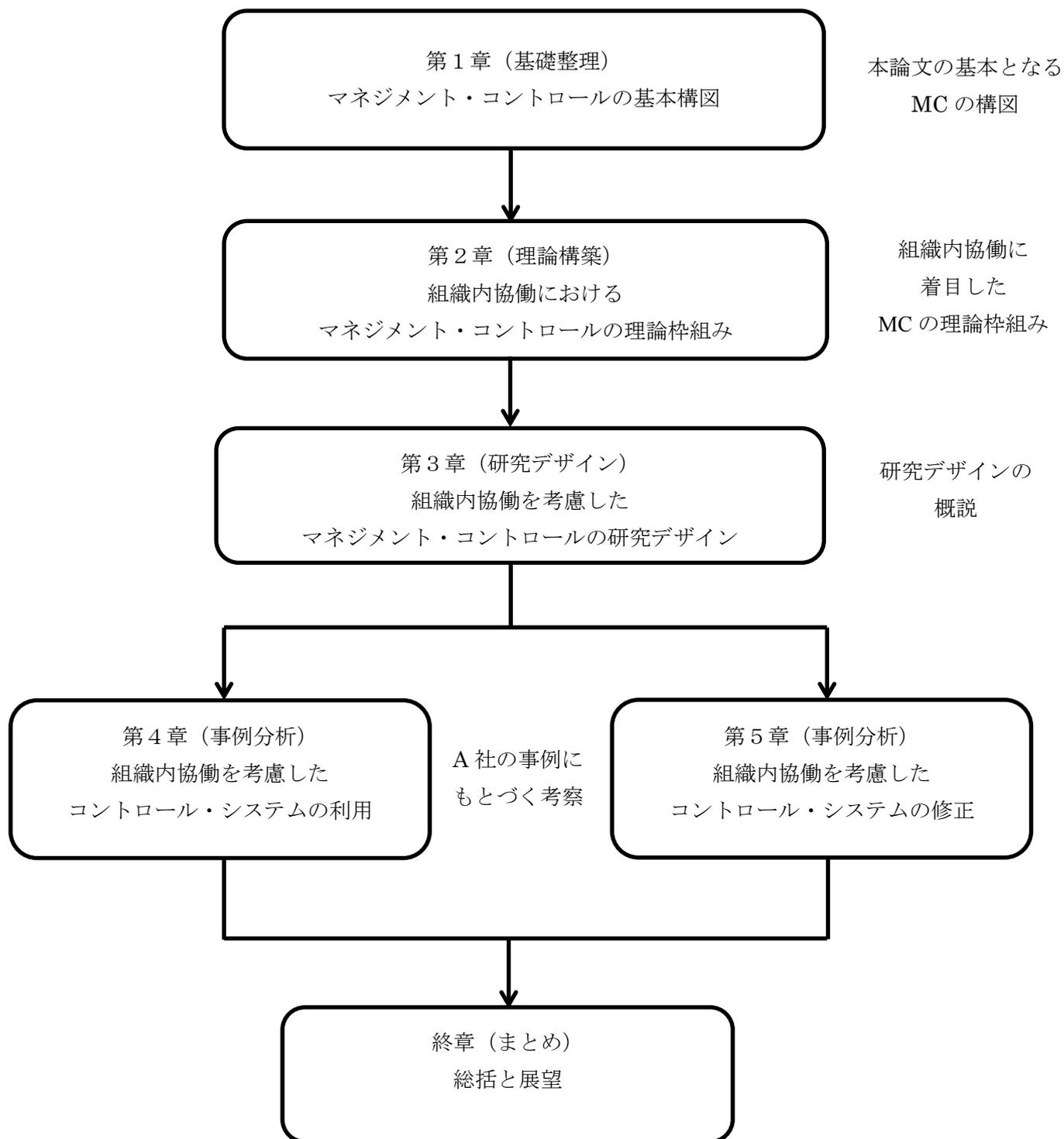
第1節 本論文の要約

第2節 本論文の結論と展望

第3節 本論文の貢献と課題

上記の関係を整理とすると、図 0.2 のようになる。

図 0.2 本論文の各章で扱うテーマと全体の構成



(出所) 筆者作成。

第1章では、マネジメント・コントロールの基本構図について論じる。マネジメント・コントロールの中心となるのは、構成員の成果や行動を対象とする目標の設定、実施、分析、是正というPDCA（Plan Do Check Action）のサイクルを通じたサイバネティクスによるコントロールである。しかし、今日多くの組織を取りまく環境は多様で不安定なものとなっている。変化の著しい環境へ柔軟に対応するには、上位マネジャーによる指示のもとに下位構成員が活動を遂行するのではなく、下位構成員が状況を予測しつつ、先手を打つことができるような組織運営が重要である。こうした下位層での自律的行動を活かした組織をつくるには、上位者のみならず、下位構成員自らが状況に応じて判断し、行動できるように、その拠りどころとなる行動基準や経営理念を浸透させることも有効である。組織目的の実現にむけてより効果的に構成員の行動に影響を与えるうえで、複合的なコントロールを状況に応じて修正しつつ実施することが重要である。とくに、組織内協働が必要とされる場合、所属部門とほかの部門による調整が、上位層での施策策定、中位層での施策から実施への展開、下位層での実施というように、階層のレベルに応じてとられている。それと同時に、各部門では上位マネジャーによって構成員へのコントロールのサイクルが運営されている。マネジャーは、ほかの部門との協働が望ましい方向へと進むように、所属部門の構成員をコントロールしている。このことから、組織内協働におけるコントロールについて説明するうえで、組織階層に沿って遂行される垂直調整と部門間で実施される水平調整がどのようなかかわりのもとに展開されているのかに注意する必要がある。

第1章で示した構図を基礎として、第2章では、分権組織における組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールについての理論枠組みと、今後検討すべき課題を示す。既存の議論では、構成員に相互依存性を意識した行動を促すような責任会計のシステム、予算管理システムによる行動の方向づけ、ならびに経営哲学によるコントロールがパッケージとして一体となって行われることで、組織内協働における調整の円滑化が進められていることが論じられている。しかし、多くの先行研究では、上位マネジャーが望ましいと思う方向性のもとに権限を委譲された部門の行動が促されているという状況が想定されている。これに対して、組織が外部組織との多様で不安定な取引関係へ柔軟に対応する必要がある場合には、上位マネジャーでさえ戦略実行の焦点は曖昧となっており、各部門の視点により判断、行動をとらざるを得ない。こうした状況では、各部門での自律的行動に委ねるだけでは、視点や利害の違いを超えて部門間の調整を進めることは難しい。しかし、戦略実行の焦点が曖昧となる状況で、複雑な協働を円滑に進めるためコントロールがどのように実施されるのかについては、いまだ十分な理解が得られていない。本論文では、こうした未解決の課題について事例分析により明らかにすることを旨とする。

第3章では、第4章、第5章で行う事例分析の基礎となる研究のデザインについて述べる。本研究の目的は、部門間での調整が複雑となる状況で、下位マネジャーを協調的行動へと方向づけるため実施されるコントロール・システムが果たす役割とその限界を明らかにすることにある。そのため、本論文では、外部組織との取引関係への柔軟な対応のため

下位マネジャーに対して大幅な裁量を与える必要がある組織として、旅行代理店のグループ X の販売組織 A 社を取りあげる。グループ X では、販売組織、仕入組織への権限委譲が進んでおり、それぞれ外部組織との関係への対応のため目的を追求している。このとき各社が主体となって、グループ企業間での視点や利害の違いを超えた調整を進めることは難しい。事例分析では、下位マネジャーに対して、グループ X の目的と整合する管理行動を引き出すため実施されるコントロールやそれをより良いものとする仕組みに着目する。

第 3 章までに行った理論の整理、研究デザインを基礎として、第 4 章、第 5 章では、グループ X のうち主に販売組織 A 社と仕入組織に対して筆者が行ったフィールド調査の結果について考察する。

第 4 章では、組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールの利用について、販売組織 A 社や仕入組織の事例をもとに検討する。まず、A 社や仕入組織におけるコントロールの基本型について検討する。A 社や仕入組織では、下位構成員の成果面、行動面について、相手企業との相互依存的な活動（営業推進キャンペーン）に注意して評価情報が収集、利用されている。加えて、A 社では、グループ X の仕入組織との協働にむけて下位マネジャーに注意を促すことを狙いとするインセンティブが、基本的コントロールとの連繋のもとに利用されている。それが、営業推進キャンペーンにおける‘付加金’の運用である。しかし、付加金を通じて下位構成員に対する‘注意喚起’の機能が期待される反面、実際のところ付加金の運用では大きな問題が起っている。具体的には、A 社内の階層間や、仕入組織との間で、営業推進キャンペーンやそのインセンティブとなる付加金の背後にある基本的考え方の伝達、および相互の理解の形成が十分に進んでいない。これに対して、A 社では、仕入組織との連携をとることで、現行のコントロール・システムを現状に応じて修正するための施策がとられている。

第 5 章では、第 4 章で検討した現行のコントロール・システムの修正について検討する。A 社では、組織階層での調整と部門間での調整を拡充するための補正策をとることで、現状に適したかたちにコントロール・システムを修正している。しかし、販売と仕入での視点、利害の違いによるコミュニケーションや相互理解の問題を根本的に解決するのは困難である。このため、協働の進展状況に応じて柔軟に運営していくことが求められる。このように微妙なバランスをとる必要がある場合、一般的にマネジメント・コントロールの理論で想定される最適解のようなものは存在しない。むしろ、継続的な修正を経て現状に適した方策を見出す‘状況適応的なアプローチ’が重要である。ただし、微妙なバランスが求められる場合にも、最適解を見出すことは難しいにせよ、コントロールにかかるコスト負担を減らすため経営努力をする余地はあるといえる。そのため、組織内協働が複雑な場面对象として議論する場合、企業で継続的にどのような対応がなされているのかという‘コントロール・システムの修正段階’に力点をおいた説明が必要である。

終章では、第 5 章までの議論を総括し、本論文の結論と組織内協働におけるマネジメント・コントロール研究の展望を示す。そのうえで、本論文の貢献と課題について述べる。

#### 第4節 本論文における主な概念とその概要

本論文で用いる主な概念とその概要は表 0.1 のようになる。

表 0.1 本論文の主な概念とその概要

概念	概要
マネジメント・コントロール	組織目的の実現にむけて、マネジャーが構成員に影響を与えるための仕組みやプロセス。本論文では、成果コントロール、行動コントロール、人事コントロール、文化・理念コントロールからなる複合的なコントロールに着目する。
成果コントロール	財務情報・非財務情報を中心に行われる業績の測定、評価とそれにもとづくフィードバックによって構成員の行動に影響を与える仕組みやプロセス。
行動コントロール	行動の手順、規則、基準の設定およびそれらの遵守状況のモニタリング、フィードバックによって構成員の行動に影響を与える仕組みやプロセス。
人事コントロール	組織における構成員の配置や育成によって構成員の行動に影響を与える仕組みやプロセス。
文化・理念コントロール	組織における価値や信念の浸透によって構成員の行動に影響を与える仕組みやプロセス。
インセンティブ	構成員に組織目的に資する行動を動機づけるため運営される仕組みやプロセス。
水平調整	ほかの部門との協働のもとに望ましい成果を実現するため行われる調整。
垂直調整	部門内の組織階層に沿ってマネジャーと構成員により行われる調整。
対人サービス組織	下位構成員を主体として顧客との直接的な接触を通じてサービスを企画、提供する組織。

(出所) 筆者作成。

## 第1章 マネジメント・コントロールの基本構図

### 第1節 はじめに

本章では、マネジメント・コントロールの議論で基本的に想定される構図について検討する。第2節では、マネジメント・コントロールの基礎枠組みとして、マネジメント・コントロールの概念、その中心となる責任会計の基本的考え方、コントロールの考察対象の拡大について述べる。

そのうえで、第3節から第5節では、つぎの3つの点についてそれぞれの節で検討する。

- ・ 部下に対するコントロールで何が問題となるのか（第3節）。
- ・ 何を対象として、どのようにコントロールするのか（第4節）。
- ・ 部下の行動を望ましい方向へと導くため、コントロール・システムがどのように設計、利用、修正されるのか（第5節）。

第5節までの整理をもとに、第6節ではまず、一般的に想定されるコントロールのサイクルを示し、つぎに組織内協働を考慮したコントロールのサイクルについて本論文の視点を示す。

### 第2節 マネジメント・コントロールの基本枠組み

本節では、マネジメント・コントロールについて基本的にどのような捉え方がされてきたのかをふまえ、本論文の視点を示す。はじめに第1項でマネジメント・コントロールの主な議論で示された記述を確認しながら、基本的に想定される上司と部下の関係とそこで起る行動一致の問題について考える。第2項では、行動一致の問題に対する施策として中心的に考えられてきた責任会計をとりあげ、その基本的な考え方について述べる。第3項では、マネジメント・コントロールの考察対象が拡大していることをふまえ、本論文において責任会計にもとづくコントロールと、それをより良いものとするための手法との複合的利用を検討することについて論じる。

#### 第1項 マネジメント・コントロールの概念

マネジメント・コントロールについては、論者の数だけ多様な定義がある。しかし、そうした多様な定義の中にもそれぞれに共通して関心もたれる要素がみられるはずである。本項では、そうした共通する要素を明らかにすることを目的としている。

序章でも述べたように、マネジメント・コントロールで基本的に想定されるのは、上司が権限を委譲した部下に対して組織目的にむけてより良い行動がとられるように方向づけていくことである。こうした上司による部下への方向づけは、管理会計の影響機能として考えられてきた。管理会計には、マネジャーの意思決定に資する情報提供機能と、マネジャーが構成員に対して組織目的の実現にむけて持続的な改善を促す影響機能がある。

Hiromoto(1991)では、情報提供機能と異なるアプローチとして影響機能についてつぎのように述べられている。

行動への影響アプローチ（筆者注：本論文でいう管理会計の影響機能）の主な関心は、従業員に望ましい行動をとらせるよう影響を与えるシステムを設計することである。このシステムは、（筆者注：情報提供機能で重点がおかれるような）必ずしも真実で、かつ正確な原価や最適解の提供に資するものというわけではなく、むしろ構成員が創造的で、かつ創意工夫に富んだ行動をとれるようにするものである（Hiromoto 1991, 4）。

本論文においてマネジメント・コントロールの議論として主に焦点をあてるのは、マネジャー（上司）が権限を委譲した構成員（部下）を望ましい方向へと導く管理会計の影響機能にかかわる問題である<sup>1</sup>。

こうした構図を念頭において、主な論者がマネジメント・コントロールについてどのように考えてきたのかについて検討したい。

はじめにマネジメント・コントロールの多くの議論に影響を与えている Anthony の著書において、マネジメント・コントロールの概念がどのように考えられているのかを確認する。Anthony and Govindarajan(2007)では、つぎのように述べられている。

マネジメント・コントロールは、組織の戦略実行を目的として、マネジャーがほかの構成員に対して影響を与えるプロセスである（Anthony and Govindarajan 2007, 6）。

こうした定義にもとづき、Anthony と Govindarajan は、マネジャーと組織全体の目標の整合性がとれるようにこのシステムを設計すべきであると述べている（Anthony and Govindarajan 2007, 7）。このように、組織目的にむけて構成員に影響を与えるためのシステムという側面に焦点があてられている。

上記はかなり広い視点での立場にたった定義である。ここで、マネジメント・コントロールで基本的に想定される組織運営の状況に着目して考えてみたい。マネジメント・コントロールにおいて基本的に想定される組織階層に沿った関係について、伊丹(1986)ではつぎのように述べられている。

マネジメント・コントロールの本質は、階層的な意思決定システムにおいて下位者に対して上位者から権限移譲された意思決定を上位者がコントロールしていくというところにある。つまり、他人に任せた意思決定のコントロールなのである（伊丹 1986, 23）。

「任せて、任せ放しにせず、任せた事柄をよい方向へ導いていく」、それがマネジメント・コントロールの本質である（伊丹 1986, 8）。

---

<sup>1</sup> マネジメント・コントロールは、管理会計の影響機能のみならず、情報提供機能とも密接に関連している。情報提供機能とのかかわりからマネジメント・コントロールについて議論することも重要である。本論文においても、コントロール・システムをどのように利用、修正するかはマネジャーが意思決定をすることであり、情報提供機能にかかわる問題である。しかし、この場合にも意思決定が行われる背後にはシステムを通じて構成員の行動にどのように影響を与えるかという問題がある。このため、本論文では、影響機能の問題を中心として論じる。

このように、マネジメント・コントロールの基本となるのは、上位者（マネジャー）が組織にとって望ましいと思う方向性にむけて、タスクの遂行前と遂行後の全体にわたり下位者（構成員）の行動に影響を与えるためのサイクルだといえる。

マネジメント・コントロールで中心的役割を担ってきたのは、トップ・マネジメントから権限を委譲されたミドル・マネジャーである。この点について、浅田(2011)では Anthony の議論にみられるマネジメント・コントロールの概念にふれながら、つぎのように述べられている。

.....マネジメント・コントロール・プロセスでは、その中核的なシステムは、管理会計が支えるものである。その執行管理に関する主な責任者として、ミドル・マネジメントの役割・機能も明らかにされた（浅田 2011, 3）。

このように、マネジメント・コントロールは、マネジャーによって、組織の目標を細分化していき、最終的に組織全体の目的が実現されるように各構成員を方向づけるための仕組みだというのが、どの論者にも共通してみられる理解である。

そこで既存の議論において基本的な問題として取りあげられてきたのは、上位者と下位者の関係のもとに組織と個人の間での行動一致をどのように確保するかということである。行動一致について、谷(2010)ではつぎのように説明されている。

マネジメント・コントロールの概念によって認識されたのは、戦略実施のため、行動一致と統合を図る上で、経営管理者が介入して組織構成員に働きかける必要があることであった（谷 2010, 21）。行動一致の問題に対処するうえで重要なのは、組織で個人に課された責任に対応するかたちで会計責任をどのように設定、運用するかということである。こうした責任会計（responsibility accounting）の基本的考え方について、つぎの項で検討する。

## 第2項 責任会計の基本思考

マネジャーにとって、タスクを任せられた構成員の活動の遂行状況を測定、評価し、必要に応じて指示することや助言を与えることが必要となる。場合によっては、マネジャーが直接現場の活動に介入することで現状の是正を図る必要があるかもしれない。さらに、構成員に対して継続した活動を動機づけるため、報酬を与えることも必要である。いずれにしても、権限を委譲した構成員の行動に対してマネジャーが何らかの影響を与えるには、その判断の根拠となる情報が必要である。マネジャーの管理行動の基礎となる情報を扱うのが、責任会計のシステムである。組織内協働を考慮した責任会計システムの設計、利用についての詳細は、第2章で説明する。そのための予備的考察として、本項では上司と部下の関係を想定して責任会計の基本的な考え方について述べる。

責任会計では、マネジャーが構成員に任せられたタスクの遂行状況について、会計情報を用いて測定、評価する。前項でも述べたように、マネジメント・コントロールの基本となるのは、マネジャーが望ましいと思う方向性に対して、タスクを任せられた構成員をどのように方向づけるかということである。そのため、責任会計では、タスクが遂行されることで得

られる成果を主な対象としたコントロールが行われる。

このように、責任会計で基本となるのは、タスク遂行状況について収集したアウトプットの情報をもとに、マネジャーが構成員の行動に影響を与えることである。しかし、責任会計システムを運営するうえで、構成員では十分対処できない事態に直面する可能性がある。こうした例外事項にさいして、マネジャーが直接的に介入する余地もある。責任会計システムでは、目標の設定、その遂行状況の測定、評価、評価情報にもとづく分析、分析結果に応じた是正策の実施という手順で進められることから、第6節でも述べるコントロールのサイクルの基本となるものである。これは、計画、実施、分析、是正という PDCA (Plan Do Check Action) のサイクルに沿った活動として考えられている (谷 2009)。

ここまでは、基本的に委譲した権限の範囲での会計責任について考えてきた。しかし、実際に権限を委譲した部門やそこで遂行されるタスクは相互に依存している。相互依存性を考慮したコントロール・システムの利用について、小林(2001)ではつぎのように述べられている。

.....IT の展開や厳しいグローバルな競争環境のもとでは相互依存関係を積極的に展開することが一層必要となってくることは明らかである。それに応じて、管理会計に多かれ少なかれ変革が要求される。

そこで要求される変革は、新しい手法の展開ということだけではない。それよりも管理会計情報の使い方がむしろ重要であるかもしれない。管理会計情報の使い方については、企業によって違いがあるし、また国によっても違いがあるが、一般的にいえば、会計情報が触媒となって相互依存関係が適切に管理されることが望ましい。.....そのためには、会計部門が個々の組織メンバーの責任を追及するというのではなく、むしろ個々の組織メンバーが自ら結果を予測しながら相互依存関係を改善するにはたらきかけることが望ましい (小林 2001, 8-9)。

このように、部門を超えた協働が求められる中で、構成員や部門の責任を個別に捉えるのではなく、互いに連携することによって得られる責任に重点をおいたコントロールの意義が認知されつつある。既存の議論でも、組織目的の実現にむけて部門間の相互作用を促すため行われるコントロール・システムの利用に焦点をあてた説明がなされている (小林 2009; 谷 1984)。

責任会計の観点からいえば、ほかの部門への影響可能な範囲を考慮した会計責任の設定、運用がとくに重要である。この点について、Simons(2005)では影響可能な範囲を影響の幅と捉えたうえでつぎのように述べられている。

.....影響の幅は、個人がデータを収集し、新しい情報を探索し、他者の仕事に影響を及ぼそうとする際に張る網の広さを規定している。.....影響の幅は、「責任となる目標を達成するうえで、誰に影響を与えなければならないのか」という問題に答えるものである。

.....

...業務が相互に依存している場合、人は目標を達成するために複雑な組織経路を進む方法を見つけなければならない。データを集め、新しい情報を探索し、グループ内外の人の仕事に影響を及ぼすため

に、水平的にも垂直的にも広く網を張る必要がある (Simons 2005, 119-120, 邦訳 117-118)。

著しく変化する外部環境に対する柔軟な適応を構成員に促すうえで、Simons(2005)が述べるように、相互依存の関係にあるほかの部門に対するはたらきかけを考慮した影響可能性をもとに責任会計のシステムを運営することが重要である。

### 第3項 コントロールの考察対象の拡大

マネジメント・コントロールについて従来から中心的に議論されてきたのは、前項で述べたような責任会計を中心とする会計情報によるコントロールである。しかし、実際のところ、組織運営において、責任会計システムはほかの多様なコントロールと密接にかかわりながら運営されている。こうしたことから、マネジメント・コントロール論者が考察対象とするコントロール手法は徐々に拡大している。従来よりも広い観点からマネジメント・コントロールを捉えることについて、Merchant and Van der Stede(2017)ではつぎのように述べられている。

.....一般的に用いられるマネジメント・コントロールには、直接的な監視、構成員の選定と確保、行動規範のように測定された成果に着目していない手段が多数ある。.....マネジメント・コントロールは、マネジャーが、構成員から組織の目的、および戦略と整合する意思決定、および行動を確保するために用いられるあらゆる手段、ないしシステムを含んでいる。このシステム自体が、一般的にマネジメント・コントロール・システム (Management Control Systems: MCSs) といわれるものである (Merchant and Van der Stede 2017, 8)。

このように、先行研究では、マネジメント・コントロールが運営される組織運営にかかわる問題を広く捉えたうえで、責任会計にもとづくコントロールとそれをより良いものとするほかのコントロール手法が一体となったコントロールのシステムについて議論されている。

この点をふまえ、本論文では、会計情報を用いたコントロールを中心にとりあげ、それをより良いものとするほかのコントロール手法と連繋させることによって行われる複合的なコントロールについて検討する。次節以降では、こうした組織目的の実現にむけてマネジャーが構成員に影響を与えるための多様な仕組みやプロセスについて検討する。

### 第3節 コントロールの問題

本節では、第1節で取りあげた事項のうち、1つ目の‘構成員に対するコントロールで何が問題となるのか’ということについて考える。マネジャーが組織目標にむけて構成員の行動を方向づけるうえで基本となるのは、行動一致、モチベーション、個人の活用と育成という3つの問題である（Merchant and Van der Stede 2017, 12-14）。本節では、それぞれの問題について検討する。

#### 第1項 行動一致

マネジャーが担う基本的な役割は、構成員の行動に影響を与えることで組織目標を実現することである。一つの組織ですら、それぞれの個人が多様な思惑のもとにタスクを遂行する。組織の運営で基本となるのは、マネジャーが望ましいと思う方向性について構成員に理解させ、その目標の実現にむけて努力できるような状況を確保することである。これについて、一般的に考えられるマネジャーの役割は、タスクを委ねた構成員が意識する目標と組織として期待される目標を調整することである。既存の議論において、こうした個人と組織それぞれが目指す目標の調整は、目標一致（goal congruence）の問題として議論されている（Anthony and Govindarajan 2007, 98-99）。

しかし、実際の組織では、それぞれの部門によって個人は様々な状況に直面する。個々の状況に応じた目標のもと、個人はタスクを遂行する。こうしたそれぞれの部門が直面する多様な状況に注意すると、個人が意識する目標と組織で期待される目標が常に一致することは現実的に困難である。むしろ、個人が組織の目標に沿って適切な方向に行動をとれるようにすることが重要である。そのため近年の議論では、マネジメント・コントロールで焦点をあてる必要があるのは、行動一致（behavioral congruence）の問題であるといわれている（谷 2009, 10）。

行動一致のため、マネジャーは組織として何が、どのように重要であるかという組織の方針と、それに対して個人がどのような役割を果たすものだと期待されるのかについて、タスクを委ねる個人の理解を促す必要がある。さらに、タスクを任せられた後も、マネジャーは構成員の遂行状況を把握し、彼らの貢献を公正に評価するとともに、より望ましい行動へと継続的な改善を促すためフィードバックを与えることや相互の対話を行うことが重要である。こうした緊密なやり取りを通じて、タスクを任せられた構成員はどの方面に努力すればよいのかについて理解が進み、目標実現にむけて強くコミットできる。行動一致の基本となるのは、マネジャーとタスクを任せられた構成員によるコミュニケーションと、緊密なやり取りを通じた相互理解の形成である。

#### 第2項 モチベーション

組織目標の実現にむけたコミットメントを引き出すために、行動一致とともに、構成員にそのタスクを遂行する強い動機をもたせることが重要である。コントロールされる構成

員にとって動機が不足する場合には、たとえ組織の目標やそれに対して自らが期待される役割を把握できる状況にあるとしても、主体的な行動にはつながらない。構成員のモチベーションを高めるうえで、報酬や報奨制度などの金銭的、あるいは表彰を通じた賞賛といった非金銭的なインセンティブの仕組みが運用される。どのような方法をとるにしても、構成員にとってタスク遂行の動機づけとなるのに十分な影響力があるように運用することが重要である。

モチベーションを高めるうえで基本的に重要なのは、タスクを任せられた構成員に対する行動への影響に注意することである。インセンティブの運用では、短期的な動機づけのみならず、構成員が自身に期待される役割や取りくむべき課題について理解し、今後の改善へと取りくむきっかけになるという中長期的な動機づけも重要である。

こうしたことから、インセンティブの仕組みは、行動一致のためのコントロールのプロセスとの連繋のもとに運用されることが重要である。谷(2009)では、つぎのように述べられている。

誘因（筆者注：インセンティブ）は組織構成員の個人目標に関わっている。他方、組織には組織としての目標がある。したがって、モチベーションの問題は、個人目標に訴えて、組織目標に一致した行動を組織構成員からどのように引き出すかである（谷 2009, 10）。

つぎの節で述べるように、行動一致のための利用されるインセンティブの仕組みには、構成員に特定の方面へと注意を向けさせるという‘注意喚起’の役割がある（Merchant and Van der Stede 2017, 355）。マネジャーは、まずどの方面に対して構成員の行動を方向づけるかについて明確にしたうえで、構成員の行動への影響に注意してインセンティブの仕組みを運用する必要がある。

組織内協働が求められる組織では、下位層に位置する担当者にとって協働相手となるほかの部門がおかれた状況や所属部門との相互依存の関係について、自ら全体像を把握したうえでタスクを遂行することは容易ではない。さらに、それぞれの部門の状況に即した対応が求められており、マネジャーが逐次直接介入するには限界がある。このように、構成員に対して直接影響を与えるのが難しい状況では、ほかの部門との協働に対して下位構成員の注意をむけさせるために、インセンティブの仕組みを活用することで個人の動機にはたらきかけることが重要である。

### 第3項 個人の活用と育成

前項までで、個人を組織の目標実現にむけて方向づける行動一致のためのコントロールとそうした行動にむけて動機づけるインセンティブの仕組みについて検討した。しかし、そもそも個人が組織で要求される役割を遂行するだけの能力をもち得るのかどうかということが問題となる。加えて、それぞれの部門で個人が能力を発揮できるようにするため、個人の活用についても考える必要がある。こうした個人の活用と育成に対する施策として、個人の能力に応じた配置、職務の設計、必要な知識や経験を修得させるための育成があげ

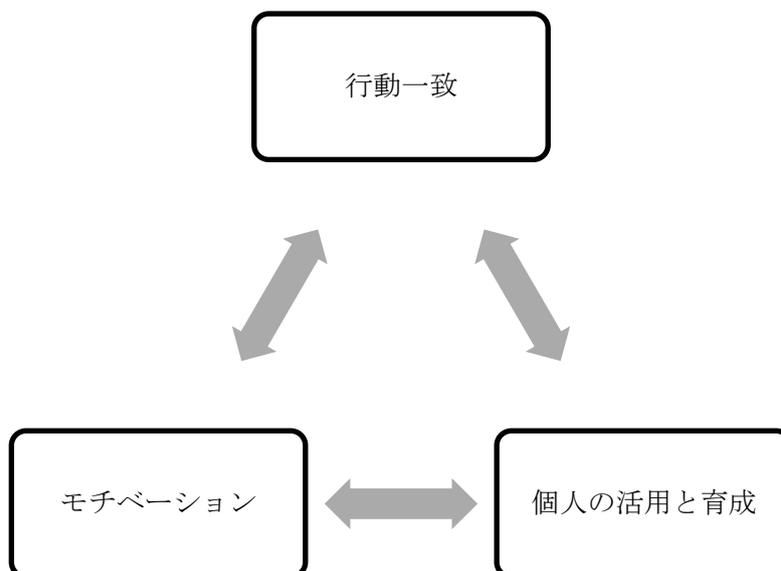
られる (Merchant and Van der Stede 2017, 95-97)。

たとえば、京セラのアメーバ経営では、経営マインドをもった構成員を育成するために、各アメーバのリーダーに対してアメーバ内の採算の管理を負わせる。これによって、本来の業務では修得困難な立場にある下位構成員に対して、経営感覚を養う場が設けられている。加えて、アメーバのリーダーはほかのアメーバとの価格交渉において徹底的に対話を重ねる中で、自身が仕切るアメーバの果たす役割や全社での位置づけについて理解を深め行動するようになる。アメーバ経営の中にはそうした経営者マインドをもつ構成員を育成するための仕組みが随所に仕掛けられている。

上記は、あくまで一つの例である。しかし、こうした個人の限界を克服するための施策は、とくに全体像を把握するのが難しい位置にある下位構成員を主体とする協働が必要とされる局面で重要である。

#### 第4節 コントロールの形態

図 1.1 コントロールの諸問題と相互の関連性



(出所) 筆者作成。

前節では、マネジャーがタスクを委ねた構成員の行動を方向づけるうえで、行動一致、モチベーション、個人の活用と育成という3つの問題に対処する必要があることについて論じた。また、行動一致を図るうえで構成員のモチベーションにどうはたらきかけるか、さらには構成員をどのように活用、育成するかが重要である。こうしたことから、25ページの図1.1に示したように3つの問題は相互に関連している。

本節では、これら3つの問題に対してマネジメント・コントロールの観点からどのような施策が考えられるのかについてさらに考える。本節で問題とするのは、第1節で述べた3つの事項のうち、2つ目にあたる‘何を対象として、どのようにコントロールするのか’ということである。

まず、何を対象としてコントロールするのかということについて考えてみたい。構成員の行動に対する影響の与え方については、明示的に影響を与える公式の方法と、個人の内面に影響を与える非公式の方法があるとされている (Malmi and Brown 2008, 295)。以下では、それぞれの方法について検討する。

## 第1項 公式の方法

マネジメント・コントロールの中心となるのは、マネジャーによって行われる構成員の成果や行動に対する公式のコントロールである。このうち、成果に対するコントロールは第2節でも述べた責任会計にもとづいている。行動に対するコントロールは、行動基準などに沿って構成員の活動状況を評価した情報をもとに実施される。成果や行動を対象とするコントロールは、サイバネティクスによるコントロールとして考えられる。サイバネティクスによるコントロールは、上司であるマネジャーが、計画、実施、分析、是正というPDCA (Plan Do Check Action) のサイクルを通じて部下にはたらきかけることで、状況に応じた修正を促し、より望ましい状態へと方向づけていくというものである (谷2009, 4-5)。この継続的なサイクルは、冷暖房器具の温度調整に用いられてきたサーモスタットのたとえを用いて説明される。

しかし、サーモスタットで想定される状況と大きく異なるのは、人間の判断をともなうサイクルであること、およびコントロールの対象となるのも人間だということである。PDCAのサイクルでは、マネジャーが組織として何が重要であり、そのために構成員に対してどのようなタスクを委ねるかということ、さらにタスクを任せたあとも構成員の行動をどのようにフォローしていくかについてのマネジャーによる判断が密接にかかわる。さらに、コントロールの対象となるのも意思をもつ人間である。それぞれが直面する状況に応じてタスクを遂行することから、マネジャーはタスクを委ねる意図についてコントロール対象となる構成員に対して明確に伝達することが必要である。

このほか公式の方法には、前節で述べた個人の活用と育成の問題への対処として人事によるコントロールがある。人事コントロールは、組織における構成員の配置や育成によって構成員の行動に影響を与える仕組みやプロセスである。

## 第2項 公式方法の活性化：インセンティブの利用

インセンティブは、組織にとって重要な方向へと個人からのコミットメントを引き出すために用いられるものであり、コントロールをより良いものとする役割を果たす。基本的には、構成員の活動遂行状況についての測定、評価で得られた情報をもとに、報酬や賞賛といった形で見返りを与えることで動機づけを行う。こうした動機づけの仕組みには、目標の達成度を対象とする成果面のインセンティブのほか、行動面についても行動基準にもとづく評価と連動したインセンティブの仕組みが考えられる。

Marchant and Van der Stede(2017)では、コントロールを活性化するうえで、インセンティブにはつぎの3つの役割があると述べられている (Marchant and Van der Stede 2017, 355-356)。

1つ目は、特定の方面へと‘注意喚起’を促す役割である。今日の組織において、構成員は原価、品質、納期、顧客満足度といった多面的な成果のうち、‘何を、どの程度重視すればよいのか’という問題に直面する。こうした状況で、組織としてとくに重点をおく業績評価尺度と関連づけて報酬を与えることで、構成員に対して注意が必要な方面への動機づけを図ることができる。こうした注意喚起の役割について、Marchant and Van der Stede(2017)ではインセンティブの代表例である報酬をとりあげて、つぎのように述べられている。

.....報酬は、どの業績が重要であるかについてシグナルを与え、努力をどこにむければよいのかについて構成員が判断する手助けをするものである。..... (筆者注：インセンティブには、) 構成員の努力を方向づける目的がある (Marchant and Van der Stede 2017, 355)。

こうした注意喚起の役割は、成果、行動を対象とした構成員への方向づけを行ううえで重要である。前節で述べた行動一致の問題への対処策となるものである。

2つ目は、努力を引き出す役割である。成果コントロール、行動コントロールのどちらを実施するにしても、ある目標や行動に対して強くコミットする動機を個人がもつことができるかどうか重要である。マネジャーに求められるのは、構成員にとってある行動をとることでそれに即した見返りが得られるようにインセンティブを設計、利用することである。これは、前節で述べたモチベーションの問題に対応するものである。

3つ目は、構成員を引きつけ、組織にとどめることである。ある組織で、タスクを遂行することに魅力を感じさせるようなインセンティブが求められる。これは、前節で述べた個人の活用と育成の問題に対する人事コントロールをより良いものとするのにつながる。

マネジメント・コントロールの基本問題が行動一致にあることをふまえると、上記3つの役割のうち、注意喚起としての役割はとくに重要である。ただし、インセンティブは個人を動機づける手法であり、明確な目的のもとに利用されることでその効果が発揮される。しかし、その方針が曖昧である場合には、本来望まれる行動に対して部下から十分なコミットメントが得られないことや、インセンティブの設計段階での想定とは異なる行動が実際にとられるということが起る。このように、インセンティブは公式のコントロールをよ

り良いものとするうえで有効な方法となり得るものの、闇雲に運用する場合十分な効果にはつながらない。インセンティブで重要なのは、その運用によって構成員をどのように方向づけるかという組織の方針を明確にしたうえで実施することである。

### 第3項 非公式の方法

ここまで検討したのが個人に明示的なかたちで影響を与える公式の方法であるのに対して、個人の内面にはたらきかけるのが非公式の方法である。具体的には、組織における価値や信念の浸透によって構成員の行動に影響を与える仕組みやプロセスである。このようなコントロールは、文化・理念によるコントロールとよぶことができる。

近年では、従来議論されてきた公式の方法に加え、こうした非公式の側面も含めたコントロールを対象としてしばしば議論されている。この場合、構成員の間で共有される価値や信念が彼らの行動にどのように影響するのかということに関心がむけられている(Malmi and Brown 2008, 294-295)。その背後には、組織における調整の問題は必ずしも公式の方法のみで解決されるようなものではなく、個人にとって判断や行動の拠りどころとなる価値や信念が組織内で相互に共有されている場合に協調的行動へとつながりやすくなるという考え方があ

## 第5節 複合的なコントロールの実施

### 第1項 複合的なコントロールへの着目

前節まででみたように、近年のマネジメント・コントロール研究では、伝統的に議論されてきたサイバネティクスによるコントロールのみならず、人事コントロール、文化・理念によるコントロールといった構成員の行動に様々なかたちで影響を与える手法について理解が進んでいる。このようにコントロールの考察対象が拡大している背後には、外部環境に適応するためのマネジメントの問題がある。今日多くの組織を取りまく環境は多様で不安定なものとなっており、当初時間を費やして慎重に策定された計画でさえすぐに陳腐化してしまう。こうした変化の著しい環境へ柔軟に対応するには、上位者による指示のもとに下位構成員が活動を遂行するのではなく、下位構成員が状況を予測しつつ、先手を打つことができるような組織運営が肝要である<sup>2</sup>。こうした下位層での自律的行動を活かした組織をつくるには、上位者のみならず、下位構成員自らが状況に応じて判断し、行動できるように、その拠りどころとなる行動基準や経営理念を浸透させることが有効である。これによって、マネジメント・コントロールの中心となるサイバネティクスによるコントロールにおいても、幅広い階層を対象としたより柔軟な運用が可能になると考えられる。

---

<sup>2</sup> この点について、清水(2013)では、環境の変化に柔軟に対処するうえで求められるのは、事業活動において起り得る事象への予測に重点をおいたフィードフォワードによる業績管理を軸とする予測型経営であり、そのために最前線の構成員が自ら判断、行動のとれる組織をつくることが重要であると指摘されている(清水 2013, 6-7)。

このため、近年の研究では、組織目的の実現にむけてより効果的に構成員の行動に影響を与えるうえでこうした多様なコントロールを連繋させて用いることが重要だという考え方にもとづき、コントロールのシステムやパッケージの概念に関心がむけられている（佐久間ほか 2013; 櫻井 2014; 谷 2013; 福嶋 2012; Anthony and Govindarajan 2007; Malmi and Brown 2008; Merchant and Van der Stede 2017; Simons 1995）。

しかし、多様なコントロールの手法を用いることでこうした柔軟な運営が容易に実現できるわけではないということにも注意する必要がある。個々のコントロールで期待される機能やその強みを享受できるようにするには、コントロール・システムを構成するコントロール間の関連性にも注意する必要がある。先行研究では、コントロール間の整合性に着目し、組織目的を実現するうえでコントロールの手法をどのように組み合わせて用いることが有効であるのかについて経験的に検証されている（Bedford and Malmi 2015; Grabner and Moers 2013）。

さらに、こうした複合的なコントロールのあり方は、組織が直面する状況に応じて変化するものである。多くの議論では、コンティンジェンシー理論にもとづいた説明がなされている。コンティンジェンシー理論では、組織が直面する状況によって構成員がとる行動も多方面にわたるものとなることから、マネジャーにとって状況に応じた施策を打ち出すことが重要であるという考え方をとる。コンティンジェンシー理論にもとづく議論では、組織の外部と内部の状況要因（外部環境、技術、組織構造、組織規模）と、コントロール・システムの対応関係を主な考察対象として、組織が直面する状況によって多様なコントロールの組合せがとられていることを明らかとしている（Chenhall 2003; Otley 1980, 2016; Simons 1995）。本論文においても、状況に応じて実施される複合的なコントロールに焦点をあてて議論する。

## 第2項 コントロールの設計と利用

前節では、組織が直面する状況に応じて、構成員の行動に対する公式、非公式のコントロールが先行研究の考察対象とされてきたことを検討した。ただし、複合的なコントロールを想定した場合に、それが構成員の行動にどのように影響するかが重要である。個々のタイプのコントロールには構成員に対して当初期待された状態とは異なる影響を与える可能性がある。とくに問題となるのは、構成員が組織目的から逸脱した行動をとるといったネガティブな影響が生じる場合である。本論文で想定するような下位層への権限委譲が進んだ場合に、マネジャーには、それぞれのコントロールにより下位構成員の行動で期待される効果と潜在的に起り得る副作用を把握したうえで、コントロール・システムを設計、利用していくことが求められる。

こうしたコントロールの選択は、組織が直面する状況に応じたコントロール・システムのあり方を継続的に見直すことにもつながる。コントロール・システムの継続的な見直しで重要なのは、コントロールのコストと便益の対比により検討することである（Merchant

and Van der Stede 2017, 229-232)。構成員の行動をコントロールするさいに生じるコストにはシステムへの投資にともなう直接発生するコストと、コントロール・システムを利用する中で発生する間接的なコストがある。間接的に発生するコントロールのコストは、システムの利用段階で構成員への影響としてしばしば顕在化するものである。たとえば、多様な可能性を考慮して設計された評価指標であっても、実際には構成員の遂行するタスクの特定範囲しかフォローできていないことや、下位構成員の情報ニーズに見合わないということはしばしば起る。こうした不完全な指標を用いることで、マネジャーが意図した方針が構成員によって理解されず、組織目的に見合った行動へとつながらなくなる恐れがある。また、著しく変化する環境に直面する場合には、コントロール・システムの利用時点で当初の想定とは異なる状況がみられることも少なくない。マネジャーが、直接的のみならず、こうした間接的に生じるコントロールのコストについてどのように判断し、コントロール・システムの見直し、修正を進めているのかは、組織がおかれたコンテキストに応じたコントロールのあり方について説明するうえで重要な点である。

### 第3項 コントロールの修正

先行研究では、状況に応じて多様なタイプのコントロールが複合的に利用されていることに着目して議論されている。しかし、コントロールの複合的利用の背後で、構成員の行動にどのような影響があり、それがコントロールの見直し、修正とどのように関連しているのかについて、コントロールの手法に焦点を当てた議論では十分な理解が得られていない。Merchant and Van der Stede(2017)では、コントロールが人間の行動面に与える影響について注意する必要があることについてつぎのように述べられている。

.....コントロールは経営管理の機能についての複雑な部分である。.....望ましいコントロールを実現するうえで唯一最善の方法は存在しない。コントロールにともなうコストや便益の多くは把握するのが困難である。しかし、コントロール・システムによって望ましい効果を実現するため組織に求められるのは、利用可能な最善の評価、知見、洞察を用いて状況ごとに求められるかたちでコントロール・システムを改善していくことである (Merchant and Van der Stede 2017, 232)。

このように、コントロールを実施することで生じる人間行動への影響に注意したうえで、状況に応じてコントロールがどのように修正されているのかを検討することが重要である。

Merchant and Van der Stede(2017)が指摘するように、ある状況でマネジャーは、構成員によって望ましい行動がとられるように、あるいは想定から逸脱するような行動がとられるという副作用を最小限にとどめるために施策をとるよう努めていると考えられる。こうしたことから、コントロールの選択と見直しは、組織の成果へとどのように結実しているのか、さらに施策がとられている場合にもそこでどのような課題に直面するのかといったことを考えることは、今日多くの組織が直面する状況の変化に応じて、マネジメント・コントロールがどのように実施されるのかについて明らかにするうえで重要である。

しかし、既存の議論では、ある組織でみられるコントロール・システムの利用について

検討されているものの、それが構成員の行動にどのように影響しており、それに対してどのような修正がとられているのかについて十分議論されていない。本論文では、コントロール・システムの利用と、状況に応じたその修正に注目して議論する。

## 第6節 マネジメント・コントロールの基本サイクル

前節までに論じたコントロールの基本構図にもとづいて、本節では、組織内協働を念頭においたコントロールについて考える。

### 第1項 一般的に想定されるコントロールのサイクル

マネジメント・コントロールは、マネジャーが組織目標の実現にむけてタスクを任せた構成員の行動をより望ましい方向へと導くためのサイクルである。マネジャーは、構成員に対してタスクを任せるとともに、任せたあとも構成員の遂行状況を把握、評価し、さらなる改善にむけてフィードバックを与えることによって、組織目標にむけて望ましい方向へと構成員を動機づける。マネジメント・コントロールの基本となるのは、目標を実現するためマネジャーが構成員との関係のもとで実施する計画と統制である（Anthony 1965）。

マネジメント・コントロールの議論で基本的に想定されるのは、組織の目標の実現にむけてマネジャーと構成員による関係のもとに完結されるコントロールのサイクルである。コントロールのサイクルで基本となるのは、行動一致の問題にどのように対処するかということである。組織目標の実現にむけて理想となる基準へと構成員によってとられる行動を近づけるためマネジャーと構成員の調整を通じて実施される、計画→実施→分析→是正→……というサイバネティクスによるコントロールのサイクルである。

第2節でも述べたように、マネジメント・コントロールで中心となるのは、こうしたコントロールのサイクルを運営するうえで必要な評価情報を提供する責任会計システムである。責任会計システムで基本となるのは、権限を委譲された部門において管理可能な範囲に応じて責任が設定、運用されるというものである。この場合に、責任会計システムで得られた評価情報を基礎として、マネジャーは継続的な改善にむけて構成員を方向づけていくと考えられる。

### 第2項 組織内協働を考慮したコントロールのサイクル

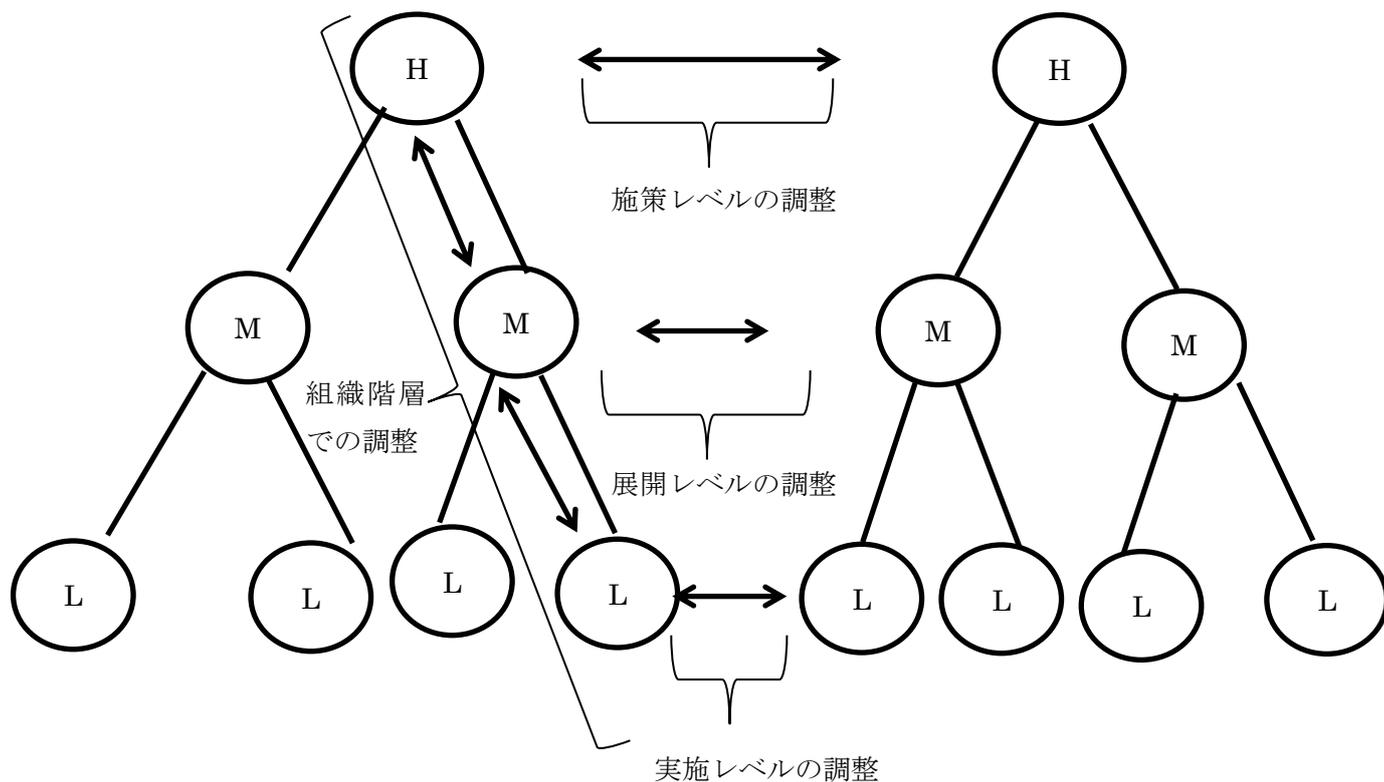
前項では、基本的に所属部門で完結する活動を想定し、コントロールのサイクルについて考えた。これに対して、売り手と買い手のように、所属部門とほかの部門の行動が相互に関連する状況では、ほかの部門との協働をいかに円滑に進めるかが問題となる。これについてマネジャーは、所属部門の目的を遂行するため、ほかの部門に対してどのようにはたらきかければよいかを判断し、施策をとる必要がある。施策の実施段階でほかの部門との間で行動するのは、部門の中でさらに権限を委譲された構成員である。マネジャーは、構成員に対するコントロールを通じて、ほかの部門との協働が望ましい方向へと進むよう

に管理する。マネジャーには、所属部門とほかの部門の相互依存性に注意して、構成員の行動をコントロールすることが求められる。

組織内協働を考慮した場合のコントロールのサイクルについては、図 1.2 のように示すことができる。上位マネジャーは、組織全体として進むべき方向性が明確になるようにほかの部門のマネジャーとの間で施策策定レベルでの調整をしたうえで、個々の部門の状況に応じて下位層へとタスクを委譲していく。

上位層での合意をもとに、中位層において実施レベルに具体化するため展開レベルの調整がとられる。その指針をうけて、下位層では個々の案件ごとに実施するための調整がとられている。このように、それぞれの階層のレベルに応じて、部門を超えた調整がなされている。

図 1.2 組織内協働で想定される諸調整



※各部門において H は上位層，M は中位層，L は下位層を示す。

(出所) 筆者作成。

こうした階層ごとの調整を進めるには、各部門における連携が必要となる。ここで、マネジメント・コントロールの基本となるサイクルが運営されている。それぞれの部門のマネジャーは、コントロールのサイクルを通じて所属部門の構成員をコントロールすることによって、ほかの部門との調整を望ましい方向へと進めていると考えられる。

組織内協働に対処する必要がある場合に、ほかの部門との協働を望ましい方向へと進めるため、マネジャーは構成員の行動をどのようにコントロールするのだろうか。図 1.2 のように、階層のレベルに応じた調整が進められていることに注意すると、組織内協働は、部門内の組織階層に沿って実施される垂直調整と部門を超えて遂行される水平調整が密接に関連した問題であると考えられる。しかし、既存の議論において、相互依存性が考慮される場合には、特定の階層（たとえば、下位層）でのほかの部門との調整に焦点が当てられる反面、それが組織階層（たとえば、上位マネジャーと下位マネジャー）に沿った調整とどのような関連性をもって実施されているのかについていまだ十分な理解が得られていない。本論文では、垂直調整と水平調整が関連し合うことから組織内協働がより複雑になることに注意して、コントロール問題を検討する。

## 第7節 おわりに

本章では、マネジメント・コントロールの議論で基本的に想定される構図について論じることを目的とした。

第2節では、マネジメント・コントロールの基本枠組みとして、マネジメント・コントロールの概念、その中心となる責任会計の基本的な考え方、コントロールの考察対象の拡大について検討した。マネジメント・コントロールの概念では、上司が望ましいと思う方向性へと部下の行動をいかに方向づけるかという行動一致を基本的な問題としている。行動一致の問題に対する施策として、従来から責任会計について議論されている。責任会計では、権限を委譲した構成員による活動の遂行状況について、会計情報により測定、評価する。責任会計のシステムを通じて得られる情報は、マネジメント・コントロールの基本になるともいえる。これに加え、責任会計のシステムがほかのコントロール手法と密接に関連することから、今日では複合的なコントロールについて考察されている。この点をふまえて、本論文では、会計情報の利用を主とするコントロールを中心として、それをより良いものとするほかのコントロール手法との複合的な利用について検討すると述べた。

こうした理解を基礎として、第3節から第5節では、コントロールの問題、コントロールの形態、複合的なコントロールの実施という3つの事項について検討した。そのうえで、第6節では、組織内協働を考慮したコントロールのサイクルについて論じた。

第3節では、タスクを委ねた構成員に対してどのようなコントロールの問題が起るのかについて、行動一致、モチベーション、個人の活用と育成の3つについて検討した。行動一致は、個人が組織の目標に沿って適切な方向に行動をとれるような状況をいかに確保するかという問題である。モチベーションは、個人に目標実現に向けた強い動機をいかに与

えるかという問題である。個人の活用と育成は、個々の部門において個人が能力を発揮できるようにするにはどうすればよいのかという問題である。これらは、相互に関連し合っている。マネジャーは、それぞれの問題や相互の関連性に注意して、部下に対するコントロールにより対処すると考えられる。

第4節では、行動一致、モチベーション、個人の活用と育成に対する施策として、何を対象としてコントロールするのかという観点から、コントロールの方法について検討した。その中心となるのは、計画、実施、分析、是正というPDCAのサイクルを基礎とするサイバネティクスによるコントロールである。サイバネティクスを用いたコントロールにおいて基本となるのは、マネジャーとタスクを任せられた構成員によるコミュニケーションと、そうした緊密なやりとりを通じた相互理解の形成である。また、サイバネティクスによるコントロールをより良く実施するため、ほかのタイプのコントロール手段を用いることも重要である。ほかのタイプのコントロール手法には、人事コントロールや文化・理念によるコントロールがある。人事コントロールは、組織における構成員の配置や育成によって構成員の行動に間接的に影響を与えるコントロールである。文化・理念によるコントロールは、構成員の間で共有される価値や信念を通じて構成員の行動に影響を与える仕組みやプロセスである。

第5節では、まず、それぞれのタイプのコントロールを複合的に実施することで多面的な視点から構成員の行動を方向づける必要があることから、先行研究で議論されるコントロールの対象も拡大していることについて述べた。そのうえで、コンティンジェンシー理論の考え方にもとづき、状況に応じて多様なコントロールを組み合わせる実施することが重要であると指摘した。とくに組織内協働が求められる場合に、組織が適応すべき外部環境は多様で不安定なものとなっており、コントロールの設計段階における想定された状況とは異なる事態が起ることが考えられる。こうした変化する状況に応じて、コントロールの見直しが求められる。そこで、マネジャーがコントロール・システムをどのように利用、修正しているのかに注意して検討する必要があると述べた。

第6節では、マネジメント・コントロールの議論で基本的に想定されるコントロールのサイクルを確認したうえで、組織内協働を考慮した場合に想定されるコントロールのサイクルについて論じた。組織内協働を考慮した場合には、所属部門とほかの部門での調整が上位層での施策策定、中位層での施策から実施への展開、下位層での実施というように、それぞれの階層でとられている。それと同時に、各部門において上司と部下の関係のもとでコントロールのサイクルが運営されている。マネジャーは、ほかの部門との協働が望ましい方向へと進むように、所属部門の構成員をコントロールしていると考えられる。そこで本論文では、垂直調整と水平調整が関連し合うことから組織内協働がより複雑になることに注意してコントロール問題を検討する。

以上のように、本章では、マネジメント・コントロールの議論で基本的に想定される構図について、コントロールの問題、コントロールの形態、複合的なコントロールの実施と

いうそれぞれの側面に沿って検討した。そのうえで、組織内協働を考慮した本論文の基本視点を示した。本章における整理をふまえ、第2章では、組織内協働が求められる状況で、下位構成員に対してどのようなコントロールのアプローチが求められるのかということ、およびコントロール・システムの利用、修正においてどのような点に注意した議論が必要であるのかを明らかにする。

## 第2章 組織内協働におけるマネジメント・コントロールの理論枠組み

### 第1節 はじめに

第1章では、マネジメント・コントロールの基本となる、コントロールの問題、それに対するコントロールの形態、複合的なコントロールの実施について説明した。そのうえで、組織内協働を考慮したコントロールのサイクルについて論じた。最後に、本論文では、部門内での組織階層に沿った調整と階層のレベルに応じた部門間での調整が関連し合うことから組織内協働がより複雑になることに注意してコントロール問題を検討すると述べた。

第1章で示したマネジメント・コントロールの基本構図にもとづき、第2章では、分権組織の中でも、とくに組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールについての理論枠組みと、今後検討する必要のある課題を明らかにする。

第2節では、分権組織を対象とする議論において、基本的にどのような状況が想定され、コントロール・システムについてどのように検討されているのかについて考察する。そのために、まず、第1章で述べた責任会計の基本思考について、分権組織のコンテキストに拡張して論じる。そのうえで、分権組織におけるマネジメント・コントロールの基本的な考え方をさらに検討するため、事業部制組織における業績管理システムを扱った議論を取りあげる。ここでは、事業部による多様な行動を組織全体として統合するうえで、業績の測定、評価のシステムと行動計画を含む予算管理のシステムを用いた複合的なコントロールが重要な役割を果たすことを中心に検討する。

第3節では、組織内協働の管理がより重要な意味をもつ状況として、MPCについて取りあげた議論を検討する。単一のMPCを超えた活動がみられる状況としてしばしば議論されるのが、MPC間での価格交渉である。本節では、価格交渉の場においてMPC間での視点や利害の違いを超えた調整を円滑に図る仕組みについてどのように説明されているのかを検討する。具体的には、相互依存性を考慮した責任会計や予算管理のシステムによる公式のコントロールと、経営哲学による非公式のコントロールが一体となって実施されることで、現場での活性化と、組織目的と整合する行動への動機づけが図られていることについて論じる。

第4節では、組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールについて、どのような点に着目して議論する必要があるのかを説明する。ここまで検討した先行研究で基本的に想定されてきたのは、上位マネジャーが望ましいと思う方向性のもとに権限を委譲された部門の行動を方向づけるという状況である。これに対して、組織が外部組織との多様な取引関係に対応する必要がある場合には、上位マネジャーでさえ組織として何が重要であるのかは曖昧となっており、各部門の視点により判断、行動をとらざるを得ない。こうした場合に、各部門での自律的行動に委ねるだけでは、視点や利害の違いを超えて部門間の調整を進めることは難しい。しかし、既存の議論では、組織内協働が複雑となる状況で起る

コントロール問題についていまだ十分な理解が得られていない。そこで、最後に、複雑な協働を円滑に進めるため実施されるコントロールについて明らかにする必要があることを示し、想定されるコントロールのアプローチについて述べる。

## 第2節 分権組織の基本的議論

### 第1項 責任会計システムの設計と利用

第1章の第2節では、マネジメント・コントロールの議論で一般的に想定される上司と部下の関係を念頭において、責任会計の基本的な考え方について述べた。分権組織におけるマネジメント・コントロールにおいても、責任会計を基礎として構成員の業績が測定、評価される。本章での議論の出発点として、本項では、分権組織における責任会計システムの設計と利用について検討する。

責任会計として問題とされるのは、どのような部門を対象として、どのような会計情報をもとに活動の遂行状況を評価、測定するかということである。一般的にいわれる、原価、収益、利益、資本など、どのような範囲で責任を負わせるかということである。原価に責任を負わせる原価センター、収益センターがもっともシンプルな例である。製造部門の構成員であれば作業工程で生じるコストに責任を負う。また、販売部門の構成員であれば販売活動によって得られる収益に責任を負う。原価センターにしても、収益センターにしても、基本的にその部門で行われる構成員のタスクの範囲と対応した責任について測定、評価されている。これに対して、利益センターとして位置づける場合、その部門では基本的に原価と収益に責任を負うことになる。構成員は、原価と収益のバランスをとることにより会計責任を果たす。さらに、投資センターの場合には、一定の投資額に見合った利益をあげることが求められる。

上記はどのような責任センターがあるかという分類の問題だともいえる。しかし、実際に責任会計のシステムを設定、運営するということは、権限を委譲した構成員に対して何らかの会計責任を求めることになる。マネジメント・コントロールの基本である行動一致の観点からみると、マネジャーが望ましいと考える目的にむけて構成員をどのように方向づけるかということをもふまえて、責任会計のシステムは選択、利用されることが考えられる。

適切な責任会計システムの設計、利用のために重要なのは、権限を委譲した構成員の行動への影響をふまえ、状況に応じて責任会計システムのあり方を考えることである。販売部門であれば、組織目的からみてより多くの売上獲得に貢献し得る販売活動の積極的な展開を期待して収益センターが選択されることが考えられる。これに対して、販売部門を利益センターとして製造部門の原価についてもあえて責任を求めることで、所属部門の範囲を超えた横断的な活動をより良いものとするという施策がとられることもある。この点について、第1章でも述べたように、一般的にいわれる個人にとって管理可能な範囲ではなく、ほかの部門の活動に与える影響の範囲を考慮した会計責任の設定、運用が求められる。

第1章の第2節でも示した **Simons(2005)**の記述は、影響可能な範囲について考えるうえで重要である。ここで、あらためて示したい。

.....影響の幅は、個人がデータを収集し、新しい情報を探索し、他者の仕事に影響を及ぼそうとする際に張る網の広さを規定している。.....影響の幅は、「責任となる目標を達成するうえで、誰に影響を与えなければならないのか」という問題に答えるものである。

.....

.....業務が相互に依存している場合、人は目標を達成するために複雑な組織経路を進む方法を見つけなければならない。データを集め、新しい情報を探索し、グループ内外の人の仕事に影響を及ぼすために、水平的にも垂直的にも広く網を張る必要がある (**Simons 2005, 119-120, 邦訳 117-118**)。

**Simons(2005)**が述べるように、相互依存の関係にあるタスクが遂行される場合には、ほかの部門に対するはたらきかけも考慮した影響可能性をもとに責任会計のシステムを運営することが重要である。

いずれにしても、責任会計のシステムは、どのようなタイプが設計、利用されるかという内容のみならず、その背後にある、権限を委譲した構成員に対してどのような行動を期待するのかについての組織の方針が重要である。この点について、**Merchant and Van der Sede(2017)**ではつぎのように述べられている。

..... (筆者注：責任会計センターの設計で) 検討すべき重要な問いは、どのマネジャーに対して財務諸表のどの項目に責任を負わせるかということである。こうした選択は、マネジャーの行動に影響するため明らかに重要である。マネジャーは、責任を負う業績指標に注意をはらう。そのため、人間行動の観点から言えば、上記の問いに対する答えは比較的明快である。つまり、マネジャーに注意をむけさせたい項目について責任を負わせるということである (**Merchant and Van der Sede 2017, 267**)。

このように組織として個人をどのように方向づけるかという方針が明確となっはじめて、マネジャーは構成員から期待する行動を引き出すための手法として責任会計システムを活用できるようになる。

ただし、責任会計で基本的にコントロールの対象となるのは、タスクの遂行によって得られる成果である。このように責任会計システムでは、権限を委譲した構成員のタスク遂行状況についてアウトプットを通じて把握し、フィードバックを与えることで継続的な改善へと方向づける。成果を対象とするコントロールの狙いは、タスクを委ねた構成員に対して自律的な判断、行動を促しつつ、組織目的への方向づけを図ることにある。このように自律性を尊重したコントロールを実施することによって、組織全体での目的に見合った対応が各部門でとられるという状況が基本的に考えられる。

しかし、責任会計システムを運営するさいにも、構成員では十分対処できない事態に直面する可能性がある。こうした例外事項にさいして、マネジャーが直接介入する余地を確保することも重要である。その背後には、例外事項が起った場合でも、上司が介入できる範囲で是正策がとられると想定されている。別の見方をすると、上司が望ましいと思う方向性が明確とされており、それに沿った行動がとられるように部下に努力を促しているこ

と、ならびに部下による調整が難航した場合には最終的に上司による対応がとられることが想定されている。

これに対して、権限を委譲したそれぞれの部門で顧客やサプライヤーなど外部組織からの多様な要求への対応がとられている場合には、各部門での視点の違いを超えた望ましい方向性を見出すことは、上位マネジャーですら困難となる恐れがある。こうした組織内協働が複雑となる状況でコントロール・システムによりどのように対処されるのかについては、第4節において拡張的な検討事項として議論する。そのための予備的考察として、第3節までは、これまで先行研究で基本的に想定されてきた協働の状況でのコントロールについて検討する。

## 第2項 事業部制組織を対象とする基本的議論

第1項では、責任会計の議論で基本的に想定される状況として、権限委譲をした構成員が自律的に判断、行動するということが、また例外事項が生じたときにはマネジャーによる直接介入を通じて調整が図られるということについて説明した。加えて、組織内のほかの部門との連携のもとにタスクが遂行される場合には、ほかの部門に対するはたらきかけを考慮した影響可能性が、責任会計システムの運用において重要であると述べた。

本項では、こうした責任会計の基本的な考え方が、事業部制組織を対象とする議論においてどのように展開されているのかについてまず検討する。そのうえで、事業部ごとに対処すべき外部環境への負荷が大きくなる場合に、事業部間での調整を図るための仕組みについて一般的にどのような説明がされているのかについて検討する。

事業部制組織における管理会計の問題は、業績管理会計の領域で長年論じられている（小林 1979; 谷 1983; 挽 2010）。しかし従来の議論では、業績の測定、評価の問題を中心に検討されてきた。この点について、挽(2010)ではつぎのように述べられている。

管理会計は、事業部制組織における総合的な管理のうち重要な役割を担う。事業部制組織における会計は事業部制会計と呼ばれるが、残念なことに、その多くが業績評価に焦点を当て、なかでも業績評価基準および振替価格の議論に終始してきた……

……われわれはもう少し広く、まさに事業部の業績管理に焦点を当てることにしよう（挽 2010, 231-232）。

こうした問題関心のもと、挽(2010)では、事業部の業績管理の視点から、予算管理、業績測定、振替価格、業績評価および社内手数料のシステムについて議論されている。

今日においては、個々の事業部でとられる活動が多様化しており、その多様な行動を組織全体として統合するためのコントロールが大きな課題とされている。加えて、BSC（Balanced Score Card）にみられるように、従来の業績の測定や評価の技法から、評価する事業部と組織全体をリンクさせた包括的な管理システムへとその対象範囲は拡大している。このように事業部制組織における内部での調整の複雑化や管理会計技法の発展にともない、近年の議論では、事業部の業績の測定や評価にとどまらず、その評価情報の活用を

ふまえた業績管理会計システムが果たす役割や課題に焦点があてられている。

本項では、はじめに事業部制組織について責任会計の観点から基本的にどのような問題が検討されてきたのかを考察する。そのうえで、考察対象の拡大をうけて、近年どのような議論が進められているのかを検討する。最後に、今後さらに検討が必要な事項について考える。

まず、従来から検討されてきた事業部制組織における業績の測定、評価について考えてい。事業部制組織での業績の測定、評価という場合には、主に2つの側面がある。まず、事業部を対象とする業績を測定、評価するというものである。これは、ある事業部について、ほかの事業部との比較検討や全社的な位置づけを把握するための基礎となる情報である。こうした情報が必要となる背景として、経営者が全社的観点から当該事業をどのようなかたちで運営していくのがよいのか、またそもそも当該事業を継続する必要があるのかどうかといった意思決定のための情報を収集するという目的がある。社内における投資対象としてみた事業の評価であり、管理会計の情報提供機能と関連するものである。

これに対して、事業部長を対象とする業績の測定、評価は、事業部長による事業部の活動状況について上位マネジャーが把握し、全社の目的実現のためそれぞれの事業部長の行動を方向づけていく目的がある。そのために、上位マネジャーは、事業部内での運営について予算と実績の対比などを通じて検討することで、当該事業部長の管理行動が適切にとられているのかどうかを把握する。それをもとに、事業部長による貢献度の評価、ならびに状況に応じた是正策の検討を行う。事業部長を対象とする業績の測定、評価については、事業部を対象とした業績の測定、評価とは対照的に、事業部長の人間行動への影響に焦点があることから、業績管理会計システムの影響機能と関連するものだといえる。

以上でみたように、事業部制組織の業績管理といっても、事業を対象とする場合と、事業部長を対象とする場合では議論される内容は異なる。その理由として、挽(2010)でも強調されているように、「事業の業績測定と事業部長の業績測定とでは、システム設計のフィロソフィが大きく異なる」(挽 2010, 238) ことが重要である。

マネジメント・コントロールは、人間行動と密接につながるサイクルである(谷 2010; 横田 2010)。そのため、事業部制組織におけるマネジメント・コントロールという場合には、とくに事業部長を対象とする業績の測定、評価が直接的に関連していると筆者は考える。ただし、管理会計システムの影響機能と情報提供機能は密接に関連していることから、事業部長を対象とする業績の測定、評価を中心に検討する場合にも、その背後で事業部の業績の測定、評価が関連していることにも注意する必要がある。

このように、事業部と事業部長のどちらを対象とするかによって評価情報の利用目的の違いがあるものの、両者に共通するのはいずれも成果を対象とするコントロールだということである。事業部内での個別的な行動やそのプロセスを問わず、活動の遂行により得られたアウトプットを対象として測定、評価がされるという点である。その背景には、組織が対処すべき外部環境が事業ごとに多様化していることがある。各事業部で柔軟に対応さ

せるには、特定の行動への制約が少ない方法が効果的である。そのため、成果コントロールが基本になると考えられる。

しかし実際のところ、事業部によって直面する外部環境の状況は多様である。個々の事業部では、それぞれ顧客やサプライヤーなど外部組織から、多様要求に対処するため行動している。各事業部で目的が追求されることで、組織全体の目的と整合しない行動がとられるおそれがある。事業部レベルでの部分最適の弊害を克服するには、組織全体の目的にむけて各事業部の行動を取りまとめることが重要である。既存の議論では、事業部間での調整を円滑化するための仕組みについても様々に議論されている。

その1つは、事業部長の業績についてほかの部門にまたがる範囲で会計責任を設定するというものである。事業部でとられる活動は何らかの形で相互依存の関係にあるものである。たとえば、材料価格の高騰が想定される場合には、材料調達を担うほかの部門との間で連携を図り材料価格の高騰に対処することが重要である。そうした対策をどのようにして講じたかということも事業部長の評価項目で慎重に考慮することが重要である。相互依存関係の管理も含めて、事業部長の業績として測定、評価するというものである。本節の第1項でも取りあげたように、これは影響可能性にもとづいた会計責任である。事業部制組織においても、影響可能性の範囲にもとづく責任会計システムの運用が重要であるとされる（挽 2010, 237）。

しかし、成果コントロールを実施するだけで十分解決されるとはいえず、組織目的と整合する行動へと導く行動コントロールも重要である。これに対して、まず相互依存関係にある部門間での振替価格を通じた調整を図ることがあげられる。振替価格を通じて、事業部長に対して所属部門の利益のみならず、組織全体の目的実現に資する意思決定を促すことが重要である。また、そのためにはこうした振替価格で用いられる情報が事業部長の業績評価のために利用できることが望ましい。振替価格の運営をめぐる、先行研究でもしばしば議論されてきた。振替価格については、主に市価基準による方法、原価基準による方法、交渉による方法が検討されている。しかし、実際には事業部長の意思決定への影響と、業績評価利用という2つの目的を常に満たすような方法はなく、状況に応じて使い分けることが重要であるとされる（挽 2010, 245）。

さらに、行動計画を含む予算管理を業績の測定、評価と連繋させることにより行われる複合的なコントロールの重要性が指摘されている（挽 2010, 234）。予算管理においては、予算編成時に、全社的な施策とそれぞれの事業部での活動とのすり合わせが継続的にとられる。さらに、その執行後の評価では、個々の事業部レベルに細分化された目標について実績との対比がなされる中で上層部と各事業部長とのやり取りのもとで全社的な観点も加味されたうえで将来の改善にむけた活動の方向性が明らかにされる。こうした予算管理のプロセスを経て、全社の目的にむけて各事業部長の行動を方向づけることが考えられる。

以上のように、事業部制組織におけるマネジメント・コントロールについて、既存の議論では事業部長の業績の測定、評価を中心に論じられている。また、部門間の調整を円滑

に進めるための施策が、業績の評価、評価との連繋のもとに行われていることについても検討されている。しかし、こうした組織全体への統合という観点から上位者と各部門との関係が主な考察対象とされているものの、部門間関係で起る問題については必ずしも十分議論されているわけではない。その理由として、既存の議論では、上位マネジャーが組織として中長期的に実現したい目的にむけて、各事業部の活動を方向づけるという組織階層に沿ったコントロールのサイクルに重点がおかれてきたことかあげられる。

しかし、今日のように顧客やサプライヤーなど外部組織への多様な要求に応える必要から権限委譲が進められる場合には、事業部単位での活動のみならず、事業部間での調整を円滑に進めることが重要である。しかし、それぞれの事業部は異なる視点で行動しており、相互の調整は既存の議論で想定される以上に困難になると考えられる。このように組織内協働の管理がより重要となる状況について、さらに検討する余地がある。

### 第3節 組織内協働を考慮したマネジメント・コントロール研究の現状

#### 第1項 MPCの協働におけるコントロール：価格交渉の場に注目して

組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールについてさらに考えるうえで、権限を委譲された部門での調整がより重要な意味をもつ場合について取りあげることが重要である。第1項では、部門間での相互依存性の管理が必要とされる状況について考える。そのために、MPC (Micro Profit Center) について取りあげた議論で統合のためのコントロールと、そこで起る問題についてどのような説明がなされてきたのかを検討する。

MPCの議論で想定されるのは、製造工程など本来接点をもつ部門を(擬似的に)プロフィットセンターとして位置づけて運営するという場合である。採算責任を負わせることにより、本来的に市場との接点をもつ位置にない下位の部門にも市場を意識させ、現場の改善意識や、経営感覚の醸成を図ることがその目的とされている。MPCの議論では、下位構成員の管理行動に焦点をあて議論されている(庵谷 2013; 窪田ほか 2004; 鈴木 2017; 谷 2013; 松木 2006; 三矢 2003; Cooper 1995)。それは、外部環境への適応のために権限委譲をするという範囲にとどまらず、下位構成員の自律的行動を促進することに焦点がおかれているからである。この点について、谷(2009)では、MPCで志向される現場の活性化の発想について、事業部制組織と対比することでつぎのように述べられている。

.....事業部制は、多角化などの結果、環境への対処のスピードを速めるために、戦略的決定と業務的決定を分化し、市場別に構成した事業部に業務的決定を委譲するとともに、事業部に利益責任を課して業績管理を行うというのがその発想である。この発想を実施するために、市場別の事業部に少なくともライン職能の生産・販売機能を付与して、事業部が市場環境に迅速に対処できる仕組みを作り上げている。このため、事業部が利益計算の単位となって、プロフィットセンターと呼ばれるのである。

この観点からみると、ミニ・プロフィットセンターは、小集団の部門であり、市場別に組織を分化して、業務的決定の権限を委譲しようとするシステムではない。この違いは、事業部制の発想が「市場への迅速な対処のための市場別分権化」であるのに対して、.....ミニ・プロフィットセンターの発

想は、単なる分権化、権限委譲ではなく、「ローママネジメントを含めた現場の活性化」にある（谷 2009, 256）。

このように、既存の議論で下位構成員に対する管理が着目されてきた理由として、MPCで志向される現場の活性化が、事業部制組織で追求される外部環境への適応にはみられない発想のもとに実施されていることに多くの論者が関心を示してきたことがあげられる<sup>3</sup>。

こうした関心のもと、先行研究では、管理会計によって下位構成員間での協働がどのように促進されているのかが検討されてきた。もっとも、多くの議論では、現場の活性化の一つの側面としてMPC間での協働がとりあげられているにすぎない。それは、視点や利害の違いを超えた調整を経験する中で、MPC間での相互理解や全社における各自が果たすべき役割への認識などの増進が期待されるからである。こうした効果が期待されるものの、実際にはMPCが採算責任を負うことから相互の調整は容易ではない。MPC間では相互依存の関係にあるため、MPCの下位構成員にはほかのMPCとの相互依存性に注意して行動することが求められる。この点において、自律的な判断、行動を促すというだけでは各MPCにとって望ましい方向性にはつながらない。それぞれの判断によって行動するMPCが組織全体の目的と整合する行動へと動機づけられる背後には、MPC間の相互調整を可能とする統合のための仕組みが工夫されていると考えられる。

先行研究においても、価格交渉を例として、MPC間の相互調整を円滑に進めるうえで管理会計が担う役割について検討されている（谷 2009; 三矢 2003）。また近年の議論では、責任会計のシステムやそれをより良いものとするほかのコントロールが一体となり利用されることで、下位構成員に対して個々のMPCでの目的追求のみならず、組織目的に資する行動をどのように促進しているのかが検討されている（鈴木 2017; 谷 2013）。そこで本項では、MPC間での調整が必要となる典型的な場面として価格交渉を想定し、組織内協働のコントロール・システムについてどのような議論がなされてきたのかを考察する。これまでMPCの議論で代表的なものは、京セラで考案され日本航空をはじめほかの企業にも導入されているアメーバ経営がある。このほかにも、住友電工グループやNEC 埼玉で実施されてきたラインカンパニー制など主に製造現場で実施されてきたものがある。いずれのシステムも現場の活性化を目的として日本企業で実施されている管理会計システムである。しかし、アメーバ経営とそれ以外のシステムでは、それぞれで実施される目的について大きな違いがある。この相違について、谷(2009)ではアメーバ経営とラインカンパニー制を対比することでつぎのように説明されている。

.....（筆者注：アメーバ経営とラインカンパニー制について、）この2つのシステムはミニ・プロフィットセンターということで共通である。しかし、両システムの間には大きな違いがある。

.....アメーバ経営が全社の業績管理システムであるのに対して、ラインカンパニー制は製造現場のシ

---

<sup>3</sup> 挽ほか(2010)では、わが国の研究において事業部制組織に限らず権限が委譲される側への影響に多くの論者の関心があり、これに対する説明のためエンパワメントの概念がさかんに検討されてきたことが指摘されている（挽ほか 2010, 201）。

システムに限定されている。ラインカンパニー制はセル生産推進に向けて、製造現場を活性化する目的で導入された。したがって、全社の管理システムとして設計する必要がなかったのである。これに対して、アメーバ経営は、「全員参加の経営」の理念からいうと、製造現場の管理システムを超えて、全社業績管理システムとして設計されたといえよう。……

……ラインカンパニー制がセル生産推進に向けた製造現場の活性化をねらいとしているのに対して、アメーバ経営がマーケットへの迅速な対処を組み込んだ小集団部門別採算制度となっている（谷 2009, 272-273）。

本論文の関心は、外部環境の変化にともない権限が委譲された組織において構成員を組織目的へと方向づける業績管理、ないしマネジメント・コントロールのシステムの役割にある。このため本節では、MPCのうち京セラを主として行われるアメーバ経営に焦点をあてて議論する。

アメーバ経営において、各アメーバで責任を負うのが時間当たり採算という利益責任である。時間当たりの採算による部門別採算制は、権限を委譲したアメーバに対してその遂行責任を時間当たり採算にもとづいて測定、評価、管理するという点で、責任会計システムの1つである。しかし、時間当たり採算は、本来利益責任を負わない作業工程などについても責任を負わせることで現場における当事者間でのインタラクションを促すところに特徴がある。各アメーバリーダーが利益責任を負っていることから、相互依存の関係にあるほかのアメーバとの調整が必要となる状況が自ずと生じている。個々のアメーバでは、時間当たり採算について目標を達成する必要がある。しかし、それぞれのアメーバは、製造、販売のように単独では利益を獲得できない部門である。所属アメーバの採算目標を実現するには、ほかのアメーバとの調整が必要となる。相互依存の関係にあるほかのアメーバとの調整について、構成員が積極的にコミットする状況が生み出されている。谷(2013)では、数字への意識づけが徹底されることで下位構成員間でのインタラクションが促進されていることについてつぎのように説明されている。

アメーバ間の商談はまさに、アメーバの壁を超えたインターアクションであるが、各アメーバは、市場に対応してアメーバ内の歩留の改善や経費の削減を図るだけではない。もともと現場のアメーバは小集団であるだけに、アメーバ間の相互依存性が高い。このため、他のアメーバや開発部門などと連携していかないと、単独では利益がとれない仕組みになっている。しかも、……アメーバの数字へのこだわりが強いため、他のアメーバや部門に働きかけて、自らの利益を上げようとする。

……アメーバの壁を超えたインターアクションは、アメーバの壁を超えた創造的アイデアひいては創造的連携を生み出し、数字へのこだわりとともに、市場に対応した「現場からの活性化」につながっている（谷 2013, 24）。

このように、既存の議論では、相互依存の関係にあるほかのアメーバとの管理を自ずと意識する状況が責任会計のシステムを通じて生み出されていると説明されてきた。

しかし、各アメーバが個々の目的を追求して行動することで、相互の利害は必ずしも一致しなくなる。それが顕著にあらわれるのが価格交渉の場である。それぞれのアメーバ

リーダーは、所属するアメーバの利益獲得のためほかのアメーバとの価格交渉に臨むことが想定される。それと同時に、各アメーバは京セラという一組織での機能を担う部門でもある。組織全体の目的実現のためには、相互依存の関係にあるほかのアメーバとの合意を得るための調整をとることが求められる。これは、所属するアメーバの利害と必ずしも整合するものとはならない。組織と個人の行動一致を図るため、各リーダーの協調的行動をどのように引き出すかが問題となる。

既存の議論にもとづくと、各アメーバリーダーの行動を組織全体へと統合するうえで主に2つの側面が重要である。まず、アメーバ間での相互調整に対してアメーバリーダーがコミットできる状況が確保されていることである。上記のように、各アメーバリーダーが利益責任を負っており、相互依存の関係にあるほかのアメーバとの調整が必要となる状況が自ずと生じている。しかし、アメーバではそれぞれが利益を獲得しようとして行動する。互いに合意が得られないのであれば、そもそも相互調整にコミットする動機ははたらくなくなる。こうした部分最適の弊害を回避するための施策として講じられているのが、忌避宣言権や上位のマネジャーによる介入の余地である。忌避宣言権をもつことで、アメーバリーダーは、社内で条件に見合った交渉が困難だと見込まれる場合には社外に発注する選択肢をもつことになる。各アメーバでは、個々の利益獲得の機会を逃すことがないように、ほかのアメーバと合意が得られる方面へと価格交渉するよう動機づけられる、しかし、それでも合意の形成が困難となる可能性もある。価格交渉が難航した場合も上位のマネジャーによる介入がなされる余地が確保されることで、アメーバリーダーは究極的に合意が得られないという懸念を極力排除したうえで、価格交渉に臨むことができる。

しかし、一般的にみて、アメーバリーダーはまず所属アメーバでの利益獲得を優先して行動するものである。各アメーバが利益を追求する限り、相互依存の関係にあるとはいえ、ほかのアメーバとの関係性や全社の目的を意識して行動するというのは現実的に困難でもある。このように個々の目的を追求するアメーバに対して、組織全体の目的と整合する行動を動機づけることが必要である。そのための仕組みとして、行動面での方向づけが重要となる。既存の議論をふまえると、まず、予算管理のうちとくに行動計画との連繋が考えられる。京セラにおいては、マスタープランの策定、事後的な運用の中で、各アメーバを全社の目的にむけて方向づけるため上位のマネジャーと各アメーバリーダーの間で調整がとられる。第1章でも取りあげた、PDCAのサイクル、あるいはコントロールのサイクルに沿って組織目的の実現にむけて改善策がとられる。こうしたサイクルで、単に成果コントロールだけでは対処が不可能な範囲で組織目的と整合する行動を引き出すためのコントロールがとられる。

つぎに、京セラフィロソフィの浸透である。京セラフィロソフィは、組織全体として何が重要で、どの方面に注力する必要があるのかについて構成員が判断し、行動するさいの拠りどころとなるものである。こうした理念、信念が全社的に共有されている場合、価格交渉の場面においても、アメーバリーダーは所属アメーバの全社的な位置づけや果たすべ

き役割を理解したうえで、組織目的実現のため協調的に行動するという説明である。もっとも、成果コントロールに比べると、こうした文化・理念によるコントロールが構成員に与える直接的な影響はそれほど大きくないかもしれない。しかし、上記のように個々のアメーバが目的を追求する状況では、各アメーバに自律的な判断、行動を委ね、その成果や行動をコントロールするだけでは、アメーバの多様な行動を組織全体として統合する仕組みとして十分とはいえない。こうした公式の仕組みの機能をより良いものとするうえで、組織としての基本的考え方の浸透は重要であると考えられる。

## 第2項 コントロールの複合的利用の議論にみる課題

前項では、MPCのうち代表例である京セラのアメーバ経営の議論をもとに下位構成員の自律的行動を促進するとともに、組織目的へと方向づけるため実施されるコントロールについて検討した。既存の議論でコントロールのパッケージといわれるように、アメーバ経営であればその中核となる部門別採算制やマスタープランといった公式のコントロールと、京セラフィロソフィによる非公式のコントロールが一体となって用いられることで、現場での活性化とともに、組織目的と整合する行動の動機づけがなされている。これに対する既存の議論の説明について、序章の第2節で示した谷(2013)をもとにあらためて考えたい。

.....フィロソフィはアメーバ経営と両輪をなしているといわれる。第1に、現場のリーダーに経営を委ねるわけであるから、彼らは経営者としての判断基準となるフィロソフィをもたないと、うまくアメーバを経営できないし、またメンバーに対してリーダーシップを発揮できない。第2に、フィロソフィを共有しておかないと、リーダーがベクトルの合わない行動をとったり、欺瞞的な行動や利己的な行動をとったりするかもしれない。これらを考えると、フィロソフィを組織の末端まで共有させると同時に、これを組織成員の行動につなげることが、組織を活性化する上で必要不可欠といえる。

これまでの研究においては、このことを認識するに留めてきた。しかしながら、アメーバ経営とフィロソフィが両輪であるということは、この2つがコントロールパッケージをなしているということである。.....管理会計システムのアメーバ経営に対して、フィロソフィを理念システムとして捉え、両者をコントロールの視点からパッケージとして考察することができる(谷 2013, 19)。

このように先行研究では、アメーバ間での協働にむけて下位構成員による協調的行動を動機づけるうえで、責任会計、予算管理のシステムと連繋するかたちで、文化・理念によるコントロールの利用が重要であると指摘されている。たしかに、それぞれの立場で行動するとき判断の拠りどころとなる考え方を構成員間で共有するというのは組織の基本であり、管理会計の機能をより良いものとするというのも頷ける。

しかし、いまだ十分明らかにされていないのは、こうした複合的なコントロールの実施によって起る人間行動の問題である。こうした多様な手法が利用される背後には、組織としての方針があるが、そのような意図を構成員にどのように伝達しており、そこでどのような問題が起るのか。また、問題が解消されているとしても、コントロール・システムでは対処できない問題はどのようなものなのか。こうした手法が人間行動とどのようにかか

わりをもつのかについては、いまだ多くの疑問が残る。

マネジメント・コントロールは、人間行動と密接にかかわるサイクルである(谷 2010; 横田 2010)。しかし、既存の議論では、こうしたコントロールの実施と人間行動の問題がどのように関連するのかについて十分説明されているとはいえない。第1章でも述べたように、コントロール・システムによる人間行動面への影響については、マネジャーがコントロール・システムを設計し、継続的に見直すうえで行われるコストと便益を考えるさいの基本事項となるものである(Merchant and Van der Stede 2017)。しかし、上記のように複合的なコントロールを実施することによる構成員の組織全体への方向づけが強調されるのに対して、それが状況に応じてどのように見直され、修正されていくのかについては十分検討されていない。

こうした複合的なコントロールの利用と修正については、アメーバ経営に限らず、複雑化する組織内部での調整が想定される状況でとられるコントロールにおける重要な側面として議論されている(Malmi and Brown 2008)。著者は、コントロールをより多面的にみるのが重要であることには賛同する。しかし、多くの議論では、コントロールの手法の多様性に焦点を当てるものの、多様なコントロールが協働に従事する当事者間での行動に与える影響や、その影響をふまえてとられるコントロールの修正について必ずしも明確な説明がなされていない。こうした既存の議論の課題を克服するには、コントロールの利用のみならず、修正の段階にも焦点をあてる必要がある。

#### 第4節 組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールの研究課題

第2節では、分権組織におけるマネジメント・コントロールの基本的な考え方をみるため、事業部制組織を扱った議論について検討した。つづいて第3節では、組織内協働についてより詳細に扱った議論としてMPCを対象とする議論について考察した。ここまでの考察をふまえると、組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールについて検討するうえで、つぎの2つの段階を通じて検討する必要があると考える。

- ・組織内協働について、基本的にどのような状況が想定されているのか。
- ・組織内協働が複雑な問題となる場合、コントロール・システムによりどのように対処されているのか。

以下では、それぞれの事項について検討する。

##### 第1項 組織内協働における基本的想定

先行研究では、権限を委譲された部門(事業部, MPC)による調整の問題をとりあげる場合に、部門間での相互依存性に注意した業績管理をいかに行うかについて議論されている。なお、相互依存性の管理は、MPCなど特定の事例に限らずより一般的にも重要なコントロール問題として認識されている。相互依存性を考慮したコントロール・システムの基本的な考え方については、第1章の第2節でも示した小林(2001)において説明されている。

ここで、あらためて確認したい。

.....IT の展開や厳しいグローバルな競争環境のもとでは相互依存関係を積極的に展開することが一層必要となってくることは明らかである。それに応じて、管理会計に多かれ少なかれ変革が要求される。

そこで要求される変革は、新しい手法の展開ということだけではない。それよりも管理会計情報の使い方がむしろ重要であるかもしれない。管理会計情報の使い方については、企業によって違いがあるし、また国によっても違いがあるが、一般的にいえば、会計情報が触媒となって相互依存関係が適切に管理されることが望ましい。.....そのためには、会計部門が個々の組織メンバーの責任を追究するというのではなく、むしろ個々の組織メンバーが自ら結果を予測しながら相互依存関係を改善するにはたらきかけることが望ましい（小林, 2001, 8-9）。

小林(2001)において述べられている相互依存性を考慮した施策としては、本章の第2節でも述べた影響可能性にもとづく責任会計システムの運用があげられる。既存の議論でも、相互依存性の管理、ないし部門間での協働を促進するため利用されるコントロール・システムについては、MPC に限らず多様なコンテキストで検討されている（藤野・李 2016; Chenhall 2008; Frow et al. 2005; Lillis 2002）。

しかし、多くの議論で基本的に想定されているのは、上位マネジャーが望ましいと思う方向性のもとに権限を委譲された部門の行動が促されているということである。第1章でも述べたように、マネジメント・コントロールはマネジャーが組織の目的にむけて部下の努力を引き出すために実施されるサイクルである。組織の目的に対する構成員の方向づけは、組織内協働においても重要である。事業部制組織では、上位マネジャーにとって望ましいと考える方向性が見出せているからこそ、事業部を主体とする調整をどのように委ねればよいか明確となり、タスクを任せた後も全社的な目的の実現にむけて各部門の下位構成員に継続的な改善を促すことができる。また、MPC においても、価格交渉などの場において MPC 間でそれぞれがもつ視点や利害の違いを超えた調整が可能となるのは、組織として実現すべき目的が明確となっているからである。組織としてどこに重点をおけば良いかという戦略実行の焦点が明確にされているという状況で、上位マネジャーは部門による自律的行動を促すとともに、相互の調整を円滑に進めるための施策をとることができる。このように、マネジメント・コントロールの議論でこれまで一般的に考えられてきたのは、上位マネジャーにとって中長期的にみて望ましいと思う方向性が明確にされているという状況である。こうした戦略実行の焦点が明らかであることを前提として、それにむけて組織内の協働を円滑に図るため実施されるコントロールについて議論されてきた。

しかし、今日のように不安定的で多様な外部環境に対して企業が柔軟に対応する必要がある場合には、これまで当然のものとして考えられてきた戦略の焦点が必ずしも明確にされているとは限らない。こうした状況が起る1つのケースは、組織がかかわるバリューチェーンにおいて外部組織との多様な取引関係に対応する必要があるという場合である。顧客のみならず、サプライヤーからの多様な要求に対応する必要がある状況で、上位マネジャ

一はそれぞれの取引関係に対して柔軟に対処するため部門の下位マネジャーに対して権限を委譲することが考えられる。それと同時に、各部門の自律性を確保するためには、上位者が極力介入することなく部門間での調整は進められることが望ましい。このとき、それぞれの部門が主体となって顧客とサプライヤーへの対応がなされている。しかし、各部門で多様な判断、行動がとられることから、部門間での視点の違いを超えて組織全体としてどの方面に重点をおけば良いかが曖昧にならざるを得ない。

このように、バリューチェーンにおいて外部組織との取引関係が多様で不安定である場合に、上位マネジャーが組織として中長期的にみて望ましい方向性を見出すことは難しい。上位マネジャーですら戦略実行の焦点が曖昧となる状況では、そもそも何が重要なのかについての判断を含むタスクの遂行を各部門の下位マネジャーに委ねることになる。しかし、タスクを任せられた下位マネジャーにとってみれば、所属部門の視点での判断とならざるを得ず、部門間での視点を超えた調整の方向性を見出すことは現実的に困難である。これに対して、上位マネジャーには、権限を委譲した部門の間で円滑な調整が進められるように施策をとる必要がある。この点で、従来想定されてきたような自律的行動の促進のみならず、組織内部での調和に重点をおいたコントロールの実施が鍵になると考えられる。

もっとも、外部組織との多様な取引関係にともない組織内の協働が複雑となる状況については、本論文に限らず先行研究でもいくつか関連する議論が展開されている。その中でも、まず **Thrane and Hald(2006)**が有益な洞察を示している。**Thrane** と **Hald** が取りあげたデンマークに拠点を置く補聴器メーカーと、サプライヤー、顧客などとの多様な取引関係の事例では、サイバネティクスによるコントロールを通じた組織間での統合が推進されたが、それと同時に、補聴器メーカー社内における部門間での分断化が進んだ。事例分析において **Thrane** と **Hald** は、購買部門におけるサプライヤーとの安定的関係、顧客サービス部門における顧客のニーズへの迅速な対応など、補聴器メーカー内の部門間でみられる取引関係への志向や目的の相違に焦点をあてている。そして、組織間での統合が進められることにより、相互のギャップが顕在化し、組織内において部門間での不安定な関係につながったことが観察されている。補聴器メーカー内での部門間の分断化が進行した背後では、各部門と外部企業の間で固有の価値や規範が共有されており、それが部門間での視点の相違につながったと説明されている (**Thrane and Hald 2006, 301-303**)。ここで、各部門の視点の違いを超えて組織として何が重要であるかについて上位マネジャーがどの程度把握しているかが、部門間での統合、あるいは分断と密接に関連しているのではないかと筆者は考える。しかし、**Thrane** と **Hald** による議論では、組織としての戦略実行の焦点が組織内協働におけるコントロールとどのように関連するのかについて、少なくとも明示的には考察されていない。

外部組織との多様な取引関係に柔軟に対処するうえで、組織内での調整を円滑に図ることが重要である。こうした問題関心に近い議論として、**Håkansson and Lind(2004)**が有益な洞察を示している。**Håkansson** と **Lind** が取りあげたスウェーデンの **Ericsson** の事例で

は、法人顧客である Telia Mobile への課題解決策を提供するため Ericsson の重要顧客担当者 (Key Account Manager) に対して通信システムのプロジェクトの採算、顧客満足度、市場シェア、計画通りのプロジェクトのリリースといった多元的な目標を実現させる必要があった。そのために、重要顧客担当者に対して、顧客企業 Telia Mobile からの要望に応じて、製品開発部門などとの緊密な情報交換のもと継続的な改善を促進する必要があった。こうしたほかの部門との協働を促すため、Ericsson では、重要顧客担当者がほかの部門を巻き込んだ活動をいかに遂行するかという影響可能性に注意して業績管理のシステムが巧みに運営されていたことが指摘されている (Håkansson and Lind 2004, 67)。Ericsson の事例でも、顧客からの要求は多様であり、上位マネジャーにとってどこに焦点をあてるかを見極めることは困難であったといえる。このような戦略実行の焦点が曖昧とならざるを得ない状況では、重要顧客担当者に柔軟な対応を促しつつも、全社的な調和を図るためにコントロール・システムが重要な役割を果たすことが考えられる。

このようにごく少数ではあるものの、先行研究においても、外部組織との多様な取引関係にとめない組織内協働が複雑となる状況について議論されている。今日多くの企業で変化の著しい外部環境に柔軟に対応する必要があることをふまえると、組織内協働が複雑となる場合に起るコントロール問題についてさらに検討する意味は大きいと筆者は考える。本論文では、こうした微妙なバランスが求められる状況において、組織内の協働を円滑に図るためコントロール・システムが果たす役割について、事例分析を通じてより深い理解の獲得を目指す。

## 第2項 複雑な協働を想定した場合のコントロールの複合的利用

前項での議論をふまえると、戦略実行の焦点が明確であるという場合と、曖昧にならざるを得ないという場合では、権限を委譲した部門の下位マネジャーに対するコントロールの意図と具体的な施策は異なることが考えられる。その違いを示したのが、表 2.1 である。

上位マネジャーが組織として望ましい方向性を明確にもつ場合には、その方向性に沿って下位マネジャーに自律的行動をいかに促すかに重点がおかれる。この場合には、下位マ

表 2.1 戦略実行の焦点の明確さによるコントロールの意図、利用と焦点の違い

戦略実行の 焦点	明確なとき	曖昧なとき
コントロールの 意図	望ましい方向性への 努力の促進	組織内部における 調和の推進
コントロールの 利用と焦点	複合的な利用 成果面への影響	複合的な利用 行動面への影響

(出所) 筆者作成。

ネジャーによって多様な行動がとられると考えられることから、複合的なコントロールの実施でとくに成果面に焦点をおいて対処されると考えられる。

これに対して、そもそも上位マネジャーでさえ組織として望ましい方向性を見出せていない状況では、権限を委譲した下位マネジャーに判断、行動の多くを委ねざるを得ない。これについて、顧客、サプライヤーへの対応が支障なく行われるように下位マネジャー同士の調整を促す必要がある。この場合もコントロールの複合的な利用が想定されるが、その重点は内部の調和にむけた協調的行動を促すことにあると考えられる。

このように、組織として望ましい方向性が明確となっている状況と、曖昧にされているという状況では、多様なコントロール手法を用いるにしても、コントロールの狙いやそのあり方は異なることが想定される。本論文では、組織として望ましい方向性を見出すことが難しい状況において、複雑な協働を円滑に進めるため実施されるコントロールについて明らかにする。

## 第5節 おわりに

第2章では、分権組織の中でも、とくに組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールについて今後検討すべき課題を明らかにすることを目的とした。このため、まず分権組織における基本的な議論として事業部制組織の業績管理について取りあげ、つづいて組織内協働がより重要な意味をもつケースとして、MPCにおけるコントロールについて価格交渉の場を中心に検討した。これらの考察をもとに、今後の研究課題を導出した。

第2節では、分権組織での議論において、基本的にどのような状況が想定され、コントロール・システムについて検討されているのかを整理した。事業部制組織における業績管理の議論では、事業部長の業績の測定、評価を中心に論じられている。また、部門間の調整を円滑に進めるための施策が、業績の評価、評価との連繋のもとに行われていることについても検討されている。しかし、こうした組織全体への統合という観点から上位者と各部門との関係が主な考察対象とされているものの、部門間の関係で起る問題については必ずしも十分議論されているわけではない。その理由として、既存の議論では、上位マネジャーが組織として中長期的に実現したい目的にむけて、各事業部の活動を方向づけるという組織階層に沿ったコントロールのサイクルに重点がおかれてきたことかあげられる。

しかし、今日のように顧客やサプライヤーなど外部組織への多様な要求に応える必要から権限委譲が進められる場合には、事業部単位での活動のみならず、事業部間での調整を円滑に進めることが重要である。しかし、それぞれの事業部は異なる視点で行動しており、相互の調整は既存の議論で想定される以上に困難になると考えられる。このように組織内協働の管理がより重要となる状況について、さらに検討する余地がある。

そこで第3節では、組織内協働がより重要な意味をもつ状況としてMPCについて取りあげた議論を検討した。MPCの議論では、個々のMPCを対象とした責任会計のシステム(部門別採算制)が徹底される中で、所属MPCの利益獲得のためほかのMPCとの相互依存性

を意識した行動が促されていることについて論じた。単一の MPC を超えた活動がみられる典型例としてしばしば議論されるのが、MPC 間での価格交渉である。MPC 間での価格交渉では、各 MPC の下位マネジャーが所属 MPC の利益を獲得するため、ほかの MPC との対話を徹底する中で相互にとって望ましい方向へと調整する。しかし、個々の MPC では、それぞれが直面する状況に応じて目的が追求されており、視点や利害の違いを超えた調整は容易ではない。これを可能な限り MPC に属する当事者間で調整することで、相互の理解を深めることが期待される。

しかし、実際には、責任会計のシステムを徹底するだけでは個々の MPC で目的が追求されることから当事者間での調整は容易には進まない。この限界に対処する仕組みとして、責任会計のシステムとともに予算との連繋を通じて組織全体目的の実現にむけてそれぞれの MPC の行動が方向づけられているほか、当事者間での調整が難航した場合には上位マネジャーが介入する余地が確保されている。さらには、MPC の代表例である京セラのアメーバ経営においては、経営哲学が、組織目的に資する協調的行動をとるさいの MPC の構成員にとって判断や行動の拠りどころとなっている。このように公式、非公式のコントロールが一体となって利用されることで、組織内における調整の円滑化が進められている。このように、既存の議論では、コントロールのシステム、あるいはパッケージとして多様なコントロールの複合的利用を通じて、組織全体への統合が図られていると説明されている。

これに対して、第4節では、多くの先行研究において、上位マネジャーが望ましいと思う方向性のもとに権限を委譲された部門の行動が促されているという状況が想定されていることを取りあげた。しかし、組織が外部組織との多様な取引関係に対応する必要がある場合には、上位マネジャーでさえ戦略実行の焦点は曖昧となっており、各部門の視点により判断、行動をとらざるを得ない。こうした状況では、各部門での自律的行動に委ねるだけでは、視点、利害の違いを超えた相互の調整は容易に進まない。しかし、戦略実行の焦点が曖昧となる状況で、複雑な協働を円滑に進めるためコントロールがどのように実施されるのかについては、いまだ十分な理解が得られていない。本論文では、こうした未解決の課題について事例分析により明らかにすることを目指す。

## 第3章 組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールの研究デザイン

### 第1節 はじめに

第2章では、分権組織におけるコントロールについて取りあげた既存の議論をもとに、組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールについて今後検討すべき課題を検討した。多くの先行研究では、上位マネジャーが望ましいと思う方向性のもとに権限を委譲された部門の行動が促されているという状況が想定されていることを取りあげた。

これに対して、顧客やサプライヤーなど外部組織からの多様な要求に対して部門ごとで柔軟な対処を促す必要があるときには、上位マネジャーですら戦略実行上の焦点は曖昧となっており、各部門の視点により判断、行動をとらざるを得ない。こうした場合、各部門での自律的行動に委ねるだけでは、視点の違いを超えて部門間の調整を進めることは難しい。しかし、戦略実行の焦点が曖昧となる状況で、部門間での調整を円滑に進めるためコントロールがどのように実施されるのかについて、これまで十分な理解が得られていない。

既存の議論におけるこうした課題を克服するため、本論文では、部門間での調整が複雑となる局面でのコントロール・システムの利用、および現状に応じたその修正について事例分析により検討する。本格的な事例分析は、第4章、第5章で行う。そのための予備的考察として、本章ではつぎの事項について述べる。

- ・本論文では、どのような目的で事例分析を行うのか。そのために、分析対象となる事例をどのような判断のもとに選択するのか（第2節）。
- ・事例分析でどのような点に着目するのか。どのような問いについて考えるのか（第3節）。
- ・事例ではどのような状況がみられるのか。それについてどのようなデータを用いて検討するのか（第4節）。

### 第2節 事例分析の目的と事例の選択

#### 第1項 事例分析の目的

上位マネジャーが部門の下位マネジャーに対して大幅な裁量を与える背後には、各部門で外部組織からの多様な要求に柔軟に対応させるという狙いがある。ただし、既存の議論では、組織としてとるべき方向性が明確にされたうえで、下位マネジャー間での調整を委ねるという状況が基本的に想定されてきた。このように戦略実行の焦点が明らかであることを前提とする場合には、下位マネジャーに自律的行動を促すことで各部門や全社にとって望ましい方向へと組織内での調整がとられると考えられる。しかし、外部組織との取引関係が多様であり、それぞれの部門による判断、行動に委ねざるを得ない場合に、そもそも上位マネジャーが全社的な方向性を見極めることは難しい。組織としての方向性が曖昧にならざるを得ないという状況は、そもそも既存の議論では想定されていない。このように、従前の想定とは異なる状況で、各部門の下位マネジャーに調整を委ねるのみならず組

組織全体としての調和がどのように図られるのかということは、マネジメント・コントロールの観点から明らかにする意義のある問題である。

本論文では、各部門で異なる視点や利害のもとに行動がとられており相互の調整が複雑となる状況で実施されるコントロールについて明らかにすることを目的とする。こうした組織内協働が複雑となる場合には、組織全体としての調和がとくに重要な問題となることから、下位マネジャーから協調的行動を促すため実施されるコントロールにどのような特徴がみられるのかに焦点をあてることが重要である。これによって、従来の議論で十分考慮されてこなかった複雑な組織内協働において求められるマネジメント・コントロールについて、より深い理解が得られると期待できる。

## 第2項 事例の選択

本論文では、部門間での調整が複雑となる状況で、下位マネジャーを協調的行動へと方向づけるため実施されるコントロールに関心がある。この目的で、外部組織との取引関係への柔軟な対応のため下位マネジャーに対して大幅な裁量を与える必要がある組織を対象として考察する。具体的に取りあげるのは、旅行代理店のグループ X における販売組織と仕入組織による協働の事例である。本事例の概要は第4節で述べるが、ここで本事例を選択した理由について説明する。端的に述べれば、グループ X が顧客やサプライヤーからの多様な要求に応えるため、販売組織と仕入組織による協働を円滑に図るための施策が積極的に実施されており、本論文の関心と合致するからである。具体的にグループ X では、高付加価値の戦略がとられており、販売と仕入が一体となって高品質のサービスを提供することが重要である。質の高いサービスを提供するには、グループとして顧客の満足度向上と仕入力強化の両方をバランスよく進める必要がある。しかし、それぞれのグループ企業で抱える顧客、あるいはサプライヤーとの取引関係のもとに異なる観点から対応がとられており、グループ企業間での視点の違いを超えて協働を進めることは容易ではない。こうした複雑な協働がみられる状況で、コントロール・システムを用いた対処が求められている。

つぎに、グループ X で協働が必要とされる具体的な状況について簡潔に示したい。本事例のグループ X では、きめ細やかな対応と豊富なラインナップのサービスによって、価格競争力を強みとする他社との差別化が図られている。こうした高付加価値の戦略を実行するうえで、旅行素材（ホテルの客室や航空券など）を安定的に仕入れることが最終顧客への質の高いサービスの提供にもつながることから重要である。グループ X としての仕入力強化のためには、交通機関や宿泊施設といったサプライヤーとの良好な関係が鍵となる。しかし今日では、オンラインを通じたサービス提供の普及や他社との価格競争の激化に加え、サプライヤー側でも最終顧客を対象とする直販体制への切り替えが進んでいる。こうした事業環境の変容にともない、従来のようにグループ X がサプライヤーに対して主導的に取引関係を運営することは困難となっている。このようにサプライヤー関係が多様で不

安定な場合に、グループ X が仕入力を強みとして高付加価値の戦略を実行するには、サプライヤーとの窓口となる仕入側のみならず、顧客との接点をもつ販売側が緊密なやり取りを行うことにより、グループ各社が一体となって仕入のネットワークを構築することが重要である。具体的には、仕入力を増強するため、旅行素材についてより多くの数量面で実績をあげてシェアを伸ばすことが必要である。そのために行われるのが、仕入組織より企画、提案される営業推進キャンペーンである。

しかし、数量で売るという仕入力増強のための活動は、顧客からの多種多様なニーズが十分反映されていない画一的なものとなる恐れがある。こうした活動を遂行する場合、顧客からは自らの要求に見合わないサービスを押しつけられていると捉えられてしまい、重要顧客との関係が失われる恐れがある。顧客関係を重視する販売組織では、顧客満足度へのマイナスの影響を懸念して、営業推進キャンペーンに躊躇することや、抵抗することが考えられる。顧客志向、仕入先志向というように、それぞれの企業がみる視点が異なることが、両社で一体となって仕入力を強化するうえでの障害となっている。これに対して、販売組織と仕入組織での視点や利害の違いを超えて調整を円滑に進めることが、グループ X における高付加価値の戦略を実行するうえで大きな経営課題である。

以上の点において、本論文で関心をもつ‘異なる視点や利害のもとで行動する部門の下位マネジャーに対して、全社的な目的実現にむけた協調的行動へと方向づけるため実施されるコントロール’について考察する対象として、グループ X における協働の事例が適切であると考えられる。

### 第3節 事例分析の着眼点とリサーチクエスチョン

前節では、本論文における事例分析の目的、ならびに旅行代理店のグループ X を取りあげる理由と考察対象とする具体的な状況について述べた。本節では、当該事例を検討するうえで着目する点、およびそれにもとづき明らかにするリサーチクエスチョンについて説明する。

#### 第1項 事例分析の着眼点

旅行代理店のグループ X でみられる特徴として、外部組織との多様で不安定な取引関係にあるということと、対人サービスの組織であるということがあげられる。ここでまず、これら2つの特徴について説明する。そのうえで、本論文で関心をもつ組織内協働で起るコントロール問題に対して当該事例でどのような施策が想定されるのかについて述べる。

まず、グループ X においては、販売側は顧客と、仕入側はサプライヤーと、それぞれの立場で外部組織との取引関係に対応する必要がある。もっとも、顧客関係とサプライヤー関係に対応すること自体は、グループ X に限らず多くの企業で重要だと考えられる。しかし、多くの場合には、サプライヤーとの安定的な関係の構築のためサプライヤー関係の管

理がなされている<sup>4</sup>。それは、サプライヤー関係を安定的に運営することが、最終顧客のニーズに応じた製品やサービスの提供にも直結するからである。グループ X でも、サプライヤーとの良好な関係が望ましいと考えられている。しかし、前節でも述べたように、グループ X の場合、事業環境の変容によってサプライヤーとの安定的な関係を築くことはもはや困難となっている。こうした状況では、仕入面のタスクを担う仕入組織だけでサプライヤーとの関係に対処するというのでは不十分であり、最終顧客について豊富な経験と情報をもつ販売組織との緊密なやり取りを通じてグループ各社が一体となり仕入力を高める必要がある。しかし、顧客への満足度を重視する販売組織と、サプライヤーに対する影響力の強化を図りたい仕入組織というように、それぞれが異なる立場で取引関係に対処している状況で、各社の自律的行動に委ねるだけでは、視点や利害の違いを超えた調整を進めることは難しい。これについて、当事者間での調整を円滑に進めるための施策が必要となる。

外部組織との取引関係の多様性や不安定さに加え、グループ X では対人サービス組織の特性がみられることも重要である。対人サービス組織は、顧客との接触を通じてサービスを企画、提供する形態をとる組織である。グループ X では、旅行代理店として、個々の顧客の要求に応じて旅行素材（ホテルの客室や航空券など）を仕入れ、組合せて提供することが求められる。対人サービス組織において付加価値が加えられるのは、顧客との対話を通じて行われるこうしたサービス提供のプロセスである。このため、上位マネジャーは、下位マネジャーに対して大幅な裁量を与え、顧客からの多種多様な要求に対して柔軟に対応できるように促す必要がある。しかし、行動一致の観点からみると、権限を委譲するのみならず、委譲された部下の行動を組織目的へとどのように方向づけるかが大きな問題となる。対人サービス組織に適したコントロール・システムについて、青木(2017)ではつぎのように述べられている。

.....対人サービスの大きな課題は、顧客と直接的に対峙し、臨機応変的な活動を行う必要のあるフロントラインの従業員の行動を組織にとって望ましい方向に導くことにある。.....マネジャーはサービス・エンカウンターに関与する部下の行動に逐次介入できない。したがって、予算管理などのサイバネティック・コントロールに加えて、行動原理ないし組織の価値観を浸透させる活動を通じて従業員の行動を間接的にコントロールすることが重要になる（青木 2017, 28）。

このように、対人サービス組織においては、下位マネジャーの柔軟な行動を尊重しつつ、それぞれでとられる多様な行動を組織目的へと方向づけるため、コントロールが複合的に利用されることが重要である。

グループ X では、外部組織との間で多様、かつ不安定な取引関係にあるということと、および対人サービスの組織であるということから、それぞれの状況に応じた柔軟な対応を促す目的で下位マネジャーに大幅な裁量を与える必要がある。それと同時に、権限を委譲

---

<sup>4</sup> 組織管理会計研究では、日本企業においてサプライヤーとの信頼などにもとづく安定的な取引関係を基礎として、協力的なコストマネジメントが実施されていることについて論じられている（坂口ほか 2015; Dekker et al. 2013）。

した下位マネジャーの行動を組織目的の実現のため統合することが求められる。しかし、各部門では、それぞれの判断のもとに外部組織からの多様な要求に対処するため行動がとられている。個々の立場から目的が追求されているため、下位マネジャーに自律的行動を促すだけでは視点や利害の違いを超えた調整は容易に進まない。これに対して、相互の調整が円滑に進むように、下位マネジャーを組織目的へと方向づけるための施策を行うことが必要となる。

## 第2項 リサーチクエスチョン

本論文では、権限を委譲された部門（第4節で説明する、販売組織と仕入組織）で異なる視点のもとに行動がとられており、相互の調整が困難となる状況に着目する。そうした想定において、組織目的にむけて各部門の行動を統合するときに起る問題と、それに対して実施されるコントロールについて明らかにすることが、本事例分析の目的である。本項では、こうした目的を達成するためどのような問いに答えるのかについて述べる。第2章までの議論をふまえると、戦略実行の焦点が明確な場合と曖昧な場合では、コントロールの意図や手法について表3.1のような違いがみられると考える。

第1章で述べたように、組織内協働には、部門内の上司と部下によって行われる垂直調整と部門をまたがって遂行される水平調整という2つの側面がある。上位マネジャーは、全社の目的と整合する行動がとられるように注意しつつ、相互依存の関係にあるほかの部門との調整が下位マネジャーを主体として進むようにコントロールを実施する。先行研究にもとづくと、上位マネジャーがこうした垂直と水平の両方の側面に注意して下位マネジャーの自律的行動を促すことによって、組織内協働の管理が進められると考えられる。ただし、既存の議論では、一般的に、マネジャーが組織として重要だと思ふ方向性を明確にもつという状況を想定したうえで、部下に対して実施されるコントロールについて検討さ

表 3.1 戦略実行の焦点の明確さによるコントロールの意図、手法の違い

戦略実行の 焦点	明確なとき	曖昧なとき
コントロールの 意図	自律的行動の促進	自律的行動の促進 協調的行動への方向づけ
手法	責任会計システム	責任会計システム 協調的行動を動機づける仕組み

(出所) 筆者作成。

れてきた。

これに対して、外部組織との取引関係が多様であり、それぞれの部門による判断、行動に委ねざるを得ないという場合に、そもそも上位マネジャーが全社の方向性を見極めることは難しい。もっとも、企業がとる戦略そのものに曖昧さがあることがその原因になることも考えられる。その場合には、戦略の見直しを行うことでこうした事態を解消することができるかもしれない。しかし、本論文で取りあげるグループ X のように、企業がとる戦略そのものは明確であるものの、それを実行するうえで外部組織からの多様な要求に応える必要があるために焦点を絞りこむことが難しいときには、マネジャーが対処すべき問題はより複雑となる。この場合問題となるのは、それぞれの判断、行動に委ねた部門での多様な行動を全社としていかに調和させるかということである。こうした状況はこれまでの議論では想定されていないものの、マネジメント・コントロールの観点から重要なケースだといえる。

ここで想定される施策について、さらに考えたい。それぞれの部門で異なる視点によって判断、行動がとられているため、部門を主体とした調整は容易には進まない。この場合、下位マネジャーの自律的行動を促進するため責任会計システムを利用するだけでは、十分な解決には至らないと考えられる。第2章でも述べたように、組織内部における調和にむけて下位マネジャーの行動を促すためのコントロールが重要だといえる。具体的には、責任会計システムとの連繋のもとに、下位マネジャーから協調的行動を引き出すことを意図する施策がとることが考えられる。本論文の関心は、こうした戦略実行の焦点が曖昧にならざるを得ないという既存の議論での想定とは異なる状況で、各部門の下位マネジャーを主体とする調整を促すのみならず組織全体としての調和を図るため、コントロールがどのように実施されているのかということにある。

上記の点から、本事例分析のリサーチクエスチョンについて、つぎのように要約できる。

*部門間での調整が複雑となる場合に、下位マネジャーから全社の目的と整合する管理行動を促すためコントロール・システムやそのほかの施策を通じてどのように対処されるのか。*

#### **第4節 研究の方法**

前節の着眼点をうけて、本節では事例分析、ならびに本事例の概要について述べる。

##### **第1項 事例分析の概要**

本論文では、法人顧客に旅行サービスを提供する販売組織 A 社を中心として行ったフィールド調査の結果にもとづいて事例研究を行う。定性的な事例研究を採用する理由は、コンテキストとの相互作用から重要な影響を受ける管理会計の実践について明らかにするうえで、定性的手法が有用だからである（澤邊ほか 2008, 3）。具体的に本論文では、販売組

組織、仕入組織により顧客やサプライヤーといった外部組織との取引関係への対応がなされる中で、組織内協働を円滑に進めるため管理会計がどのように利用しているのかについて明らかにすることを目的としている。この点において、定性的証拠にもとづいたケーススタディが有効だと考える。グループ X では、顧客、サプライヤーとの関係に対処しつつ、グループ全体でとる高付加価値戦略の実行にむけてグループ企業を主体とする協働の管理が積極的に実践されており、本論文の目的を明らかにするうえで妥当なリサーチサイトだといえる。また、主な調査の対象として販売組織 A 社を選んだ理由は、各法人顧客の要望に応じた旅行素材（ホテルの客室や航空券など）の仕入とその組合せによって課題解決策を提供するという A 社が担う事業の特性上、下位マネジャーを中心にグループ X 内の仕入組織との協働を通じた柔軟なサービス提供が実践されているからである。

本フィールド調査の結果は、インタビューデータと各社の資料にもとづいている。インタビューでは、主に A 社事業部の上位マネジャーである営業推進課長（副事業部長）、業務課長、中位マネジャーである営業課長、および下位マネジャーであるチームリーダーに対して合計で 30 時間の聞き取りを行った。

インタビューの概要は、表 3.2 に示した通りである。本インタビューは、業績管理プロセスでインタビューが、下位構成員として協働タスクに対してどのように方向づけられているのか、あるいは上司として下位構成員をどのように方向づけているのかに着目して、半構造化方式で実施した。また、インタビュー後には、メールによるフォローアップを行うことにより、インタビューの発言内容の解釈について妥当性の確保に努めた。

先行研究にみられる調査上の課題として、協働に参加する一方の立場（たとえば、販売組織）からの検討にとどまり他方の立場（たとえば、仕入組織）からみた状況への考察が不足しているため、事例の多面性への把握ができておらず解釈に偏りがみられることが指摘されている（Dekker 2016）。この点をふまえ、本論文では A 社と頻繁に取引を行う仕入組織の視点からも検討を行うため、仕入組織（複数社）のチームリーダー、販売企画課長、ならびに A 社と仕入組織の調整担当者（リエゾン）を経験した現 A 社営業課長へのインタビューを行った、さらに、グループ X 本社における現事業モデル統括者、グループ X 本社における仕入政策企画を経験した現 A 社営業課長に対するインタビューも実施した。こうした A 社、仕入組織、グループ X 本社への聞き取り状況を総合的に分析することで、協働のうち特定の立場からの検討に偏らないように細心の注意をはらった。

具体的に仕入組織の業務について聞き取りを行ったのは、A 社から仕入組織に派遣されインタビュー直前期まで在籍していた現 A 社営業課長、現在仕入組織（複数社）に在籍する仕入組織の課長、仕入組織でのチームリーダー、営業推進キャンペーンの企画、発信を担う販売企画課長である。なお、いずれの課長も、第 5 章で取りあげる販売と仕入の間でのコミュニケーションを円滑化する目的でリエゾンとして派遣された経験があり現在は A 社に復帰しているか、あるいは現在在籍している個人である。インタビューでは、仕入組織における業績管理の実施状況のほか、A 社での業務経験をふまえて、販売と仕入における調

整上の問題とそれに対する施策について聞き取りも行った。仕入組織についてのインタビューにおいても、インタビュー後にメールによるフォローアップを行った。

事例分析では、A社を中心として筆者が行ったフィールド調査の結果について検討した。分析に用いたデータは、A社から収集したインタビューの結果や企業関連資料<sup>5</sup>にもとづく。また、補完的分析として、B社に駐在した経験をもつA社営業課長、グループX本社の事業モデル統括者へのインタビューの結果とB社での企業関連資料も検討した。

本事例研究では、第2章を通じて示した既存の議論にみる課題をふまえ、前節で示したリサーチクエスションについて検討する。こうした個別事例を通じた会計実践の説明を目的とする事例研究について、Scapens(1990)ではつぎのように述べられている。

説明型の事例研究 (explanatory case studies) は、会計実践がとられる理由について説明することを目的とする。研究の焦点は、個別の事例にある。理論は、発見事項の一般化というよりも、個別の事例について理解し、説明するために用いられる。利用可能な理論では説得力のある説明が見つからない場合に、既存理論の修正が必要となる可能性がある (Scapens 1990, 265)。

マネジメント・コントロールの理論では、一般的に上位マネジャーが明確な方向性を把握したうえでそれにむけて権限を委譲した部下に努力を促すという状況が想定されている。これに対して、各部門での多様な行動がとられており部門間での調整が複雑となる場合に、上位マネジャーが明確な方針を見据えたうえで各部門の下位マネジャーを協働へと方向づけることは難しい。こうした状況で、部門間での調整を円滑に進めるためとられるコントロールの実践について、既存の議論でどのような説明ができるのか、また説明が見つからないとするとどのような修正が必要なのかについて考えることが、管理会計の基礎理論の発展において重要である (Lukka and Vinnari 2014)。本論文では、A社と仕入組織による協働の事例を通じて既存の理論を検討することで、組織内協働における複雑さを考慮したマネジメント・コントロールについてより優れた説明枠組みの構築を目指す。

---

<sup>5</sup> インタビュー協力企業からの情報公開上の要望により、本論文では、企業関連資料を検討したという記載にとどめ、具体的にどのような資料を検討したのかは明記していない。

表 3.2 インタビューの概要

日時	インタビュイー	実施時間	主な聞き取りの内容
2017/2/8	販売組織 A 社営業課 チームリーダー	2 時間 30 分	・A 社における事業, 組織構造, 基本業務
2017/3/6	グループ X 本社の事業モデル統括者 販売組織 A 社営業課 チームリーダー	1 時間 30 分	・グループ X における事業モデルと発展経緯 ・事業モデル管理上の課題
2017/3/21	販売組織 A 社営業課 チームリーダー	3 時間	・A 社における中期経営計画, ミッションステートメントの趣旨 ・中期経営計画実施上の課題
2017/3/31	販売組織 A 社営業課 チームリーダー	4 時間	・A 社における予算管理とその課題
2017/4/12	販売組織 A 社営業課 チームリーダー	2 時間	・A 社の業績評価枠組みとその課題
2017/4/18	販売組織 A 社営業課 チームリーダー	2 時間	・グループ他社との取引関係とその課題
2017/4/24	販売組織 A 社営業課 営業課長 ※在外の仕入組織での駐在経験者。 販売組織 A 社営業課 チームリーダー	1 時間	・仕入組織における中期経営計画, ミッションステートメントの趣旨 ・仕入組織における業務管理の進め方とその課題 ・A 社と仕入組織の協働とその課題
2017/8/30	販売組織 A 社営業課 チームリーダー	4 時間	・営業チームやその担当者への評価, インセンティブ運用上の課題とそれに対する取り組み
2017/11/6	販売組織 A 社営業課 チームリーダー	1 時間	・営業推進キャンペーンとそれに対するインセンティブ (付加金の役割と課題)
2017/11/8	販売組織 A 社営業課 チームリーダー 販売組織 A 社営業課 営業	1 時間	・販売と仕入の調整担当者 (リエゾン) の基本的な役割と評価

	課長 ※国内の仕入組織での在籍経験者。		
2017/11/8	販売組織 A 社営業課 チームリーダー 販売組織 A 社事業部 業務課長 ※業務課長は、A 社の事業部上級管理者（総務経理担当）。	2 時間	A 社の事業部上層部からみた業績管理の課題
2017/11/15	販売組織 A 社営業課 チームリーダー 販売組織 A 社事業部 営業推進課長 ※営業推進課長は、A 社の事業部上級管理者（営業推進担当）。	2 時間	A 社の事業部上層部からみた営業推進の課題
2017/11/29	仕入組織 仕入課 チームリーダー	1 時間 30 分	仕入組織での業務内容、目標管理、A 社との調整の課題
2017/11/29	仕入組織 販売企画課 販促課長	30 分	仕入組織が企画する営業推進キャンペーンの業務の内容、目標管理、課題
2017/12/19	販売組織 A 社事業部 業務課長 ※業務課長は、A 社の事業部上級管理者（総務経理担当）。	1 時間	事業部上層部からみたインセンティブ運営上の課題
2017/12/19	販売組織 A 社営業課 営業課長 ※グループ本社仕入政策企画経験者。	1 時間	・A 社事業部中位層からみた営業推進の課題 ・グループ全体の仕入政策の企画業務

(出所) 筆者作成。

## 第2項 事例の概要

本論文で取りあげる旅行代理店グループ X では、グループ各社に対する経営意識の醸成、効率性や専門性の向上などを目的として、大幅な権限委譲が進められており<sup>6</sup>、販売組織と仕入組織それぞれが利益責任を負うプロフィットセンターとして運営されている<sup>7</sup>。このうち、本論文では、法人顧客対象の事業を専門に扱っている販売組織 A 社を中心として、その取引相手であるグループ X の仕入組織との協働について検討する。本項では、分析対象とする事例の概要について述べる。

### (1) グループ X の概要

グループ X は、わが国の旅行業で高いシェアをもつグループである。グループ X では、国内、海外の個人、法人むけの旅行事業を主たる事業としている。国内のほか、海外旅行者の多様なニーズに対応するため、海外の各地域にもグループ企業が展開されている。

グループ X では、販売、仕入といった専門性を強化する目的で分社化されている。グループ企業は、販売組織、仕入組織というようにそれぞれグループ X の機能を担う部門として位置づけられる。それとともに、構成員の経営意識を醸成する目的で各社はプロフィットセンターとして運営されている。しかし、グループ各社の活動は単独で行われるものではない。図 3.1 にみるように、販売組織（本事例では A 社）は、グループ X の仕入組織に旅行素材（ホテルの客室や航空券など）に発注をかけ、仕入組織から提供された旅行素材をもとに顧客へサービスを提供することでタスクが遂行される。このように、グループ企

図 3.1 顧客へのサービス提供のフロー



(出所) インタビュー結果にもとづき筆者作成。

<sup>6</sup> 組織内協働に焦点を当てるといふ本論文の趣旨とは外れるものの、グループ本社とグループ企業の間でどちらがイニシアチブをとるかについては多様なパターンがあることが、グループ経営の議論で知られている（福嶋ほか 2010; Goold and Campbell 1987）。旅行代理店グループ X の場合には、グループ企業の主体的な行動に重点がおかれているといえる。

<sup>7</sup> 挽(2008)では、プロフィットセンターをつぎのように定義している。

プロフィットセンターは、①その組織単位の収益と費用がその他の組織単位と独立して測定されている、②組織単位の経営管理者は、その単位の収益と費用をコントロールするのに必要な相当な影響力をもっている、③組織単位の利益が定期的に計算され、トップ・マネジメントに報告されており、トップ・マネジメントは組織の業績を評価するさいにその計算結果を考慮するといった条件を備えた組織単位である（挽 2008, 150）。

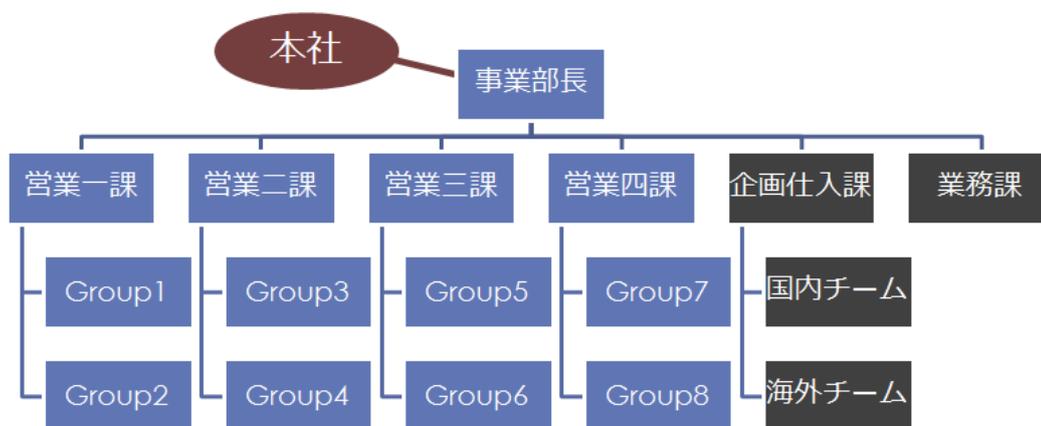
本事例で取りあげる組織でも、基本的に上記の要件を満たして運営されているといえる。

業の活動は相互に関連する。グループ各社では、自社の利益獲得のためグループ他社との相互依存性を管理することが求められる。

また、グループ X では、グループ本社とグループ企業での分業体制がとられている。グループ本社では、グループ X の戦略にもとづいて注力すべき事業、顧客などについてのグループ方針の策定といった政策レベルの問題があつかわれている。これに対して、個別事業において施策を実行するのはグループ企業である。グループ X の方針をもとに、グループ企業内、およびグループ企業同士での調整を経て事業が運営される。こうした実行レベルの問題はグループ企業を主体として対処されており、基本的にグループ本社が直接介入することはない。本論文で議論する販売組織と仕入組織による営業推進キャンペーンにおいても、当事者間での調整のもとにタスクが遂行されている。

第2節でも述べたように、グループ X は、きめ細やかな対応と豊富なラインナップのサービスといった高付加価値の戦略をとっており、価格競争力による他社との差別化が図られている。グループ X において、最終顧客に質の高いサービスを提供するうえで、旅行素材（ホテルの客室や航空券など）を安定的に仕入れることが重要である。グループ X の仕入力強化のため、交通機関や宿泊施設といったサプライヤーとの良好な関係が鍵となる。しかし今日では、オンラインを通じたサービス提供の普及や他社との価格競争の激化に加え、サプライヤー側でも最終顧客むけ直販体制への切り替えが進んでいる。その中で、グループ X が仕入力を強みとして高付加価値の戦略を実行するには、サプライヤーとの窓口となる仕入側のみならず、顧客との接点をもつ販売側との緊密なやり取りなど、両社が一体となって顧客やサプライヤーの多様な要求に対応する必要がある。後に取りあげる営業推進キャンペーンは、販売組織と仕入組織による協働によって重点的に取りくむ必要のある活動である。

図 3.2 A 社における事業部のイメージ



(出所) 企業関連資料にもとづき筆者作成。

## (2) A社の概要

A社では、旅行業のグループXに属し、法人顧客むけ旅行サービスを提供する。A社は、グループXにおける法人事業の販売部門として位置づけられる。A社の従業員数は1,800人ほどである。合計で10を超える事業部<sup>8</sup>がある。64ページの図3.2のように、各事業部のもとには、主に顧客の特性などに応じた営業課がある。そして営業課には、少人数の営業担当で構成される営業チームが複数ある。各営業課や営業チームは担当する事業の利益に責任を負うプロフィットセンターとして運営されている。

A社が担う法人事業では1980年代まで、信用金庫をはじめ、中小企業の職場旅行を扱う案件がその大部分を占めていた。1990年代以降職場旅行が縮小し、かわりにインセンティブ旅行、会議や展示会の誘致、開催にあたり宿泊施設・交通機関の手配から会場等の設営まで含めた一連の業務を請け負うMICE<sup>9</sup>関連事業が重要な収益源として拡大してきた。

これにともない法人顧客事業では、顧客が抱える課題への解決策を提供する事業が広まっており、予算上の制約、納期など各顧客固有の要望に応じたサービスの提供が重視されている。このため、A社では下位マネジャーによる顧客との対話を通じて顧客の多様なニーズを把握したうえで、質の高いサービスの組合せを見出して、提供することが重要である。第2節でみたように、対人サービス組織として、下位マネジャーによる自律的行動をどのように促進するかがA社で提供されるサービスの質にもつながる重要な問題である。

しかし、こうした広い範囲のタスクを遂行するには、A社のみならず仕入組織との協働が必要である。仕入組織はサプライヤー（交通機関、宿泊施設など）と日々折衝しており、サプライヤーとのネットワークなど仕入面でもつ影響力は大きい。これに対して営業担当者には、日々顧客との取引を行う中で得た顧客や市場の情報をもとに、顧客の要求に適した仕入などにむけて仕入組織に積極的にはたらきかけることが求められている。本事例分析でも取りあげるように、仕入組織との協働を通じて行われる営業推進キャンペーンにおいて、こうしたA社で得られた情報を仕入側といかに共有するかが重要となる<sup>10</sup>。

---

<sup>8</sup> A社において、事業部は地域や業界というよりも、過去からの取引経験にもとついて区分されているという。

<sup>9</sup> MICEは、企業等の会議（Meeting）、企業等の行う報奨・研修旅行（インセンティブ旅行）（Incentive Travel）、国際機関・団体、学会等が行う国際会議（Convention）、展示会・見本市、イベント（Exhibition/Event）という多くの集客交流が見込まれるビジネスイベントの総称である。出所：国土交通省 観光庁 HP <http://www.mlit.go.jp/kankocho/shisaku/kokusai/mice.html> (2018年1月5日(金)閲覧)。

<sup>10</sup> このほか、仕入組織との価格交渉でも相互のやり取りが行われている。しかし、仕入組織から提示される振替価格について最終的にはグループX本社が、各社に適正な利益が分配されるように調整している。このため、A社からみた場合に、仕入組織との価格交渉でマネジメント・コントロール上、下位構成員に重点的に取り組むよう方向づける重要性はそれほど高くないと考えられる。

### (3) 仕入組織の概要

仕入組織では、グループ X に属し、旅行素材を扱う。仕入組織は、グループ X における仕入部門として位置づけられる。仕入組織では、グループ X の販売組織から依頼を受けて宿泊施設や交通機関といったサプライヤーから旅行素材を手配し、商品としてパッケージ化するという業務が行われている。

その基礎として、仕入組織では仕入先を拡大、開拓することが重要である。グループ X では、サプライヤーとの強いネットワークにもとづく仕入力を背景として質の高いサービス提供で競合企業との差別化を図ってきた。このため、仕入組織にとって、サプライヤーとの安定的なネットワークを確立することが重要である。

旅行業では、特定の期間にある地区や宿泊施設などに何人の旅行客を送ったのかを測る‘送客数’の実績に応じてサプライヤーから各企業へと予約枠が配分される。この指標は、仕入面でのシェアを意味するのみならず、シェアの高い企業ほどより質の高い旅行素材（グレードの高い客室など）を確保できる可能性も高くなるという点で顧客に提供するサービスの質にも直結する。

このため、グループ X として仕入力の強化にむけて、仕入組織スタッフは送客数の増大に重点をおく。具体的には、サプライヤーとのネットワークを強化したい地区に対して営業推進キャンペーンを企画し、A 社に提案する。しかし、営業推進キャンペーンを成功させるには、顧客が求める要求と対応していることが必要である。これに対して、A 社との調整が重要となる。

### (4) A 社による仕入組織との取引の概要

A 社によって法人顧客にサービスが提供されるまでのフローは、(1) でもみた図 3.1 のように示すことができる。A 社では、法人顧客の要望に応じて旅行素材（ホテルの客室や航空券など）の提供から企業研修や会議の運営支援までを一括して担う。顧客との対話をふまえ、A 社営業担当者は、仕入組織に対して顧客の各要求に見合った旅行素材をサプライヤーに手配するよう依頼する。この依頼を受けた仕入組織は、宿泊施設や交通機関といったサプライヤーから旅行素材を手配し、商品としてパッケージ化して販売組織に供給する。それを基礎として、法人顧客の要望に応じて調整を行ったうえで最終的にサービスを提供

図 3.1 (再掲) 顧客へのサービス提供のフロー



(出所) A 社へのインタビュー結果にもとづき筆者作成。

している。

A社では、グループX内の仕入組織に依頼するのが標準的な業務フローである。ただし、仕入組織との取引がA社にとって必ずしも満足のいくものとならない。こうしたことから、A社では、グループX外の仕入組織に相見積りをとることで比較対象をもつことや、仕入組織への改善を促すといったことがなされている<sup>11</sup>。

#### (5) A社による仕入組織との協働とその管理

販売と仕入それぞれの組織は相互に連動している。各社が利益を獲得するには、相互依存の関係についての管理が必要である。しかし、相互依存の関係にあるといっても各社にとってその管理は容易なものではない。この点について確認するため、販売組織と仕入組織それぞれに対して権限委譲されている理由を考える。

旅行代理店グループXでは、仕入側でサプライヤー（交通機関、宿泊施設など）への対応を、また販売側で顧客（法人顧客）への対応を行う必要がある。しかし、それぞれの立場からの多様な要求に対して、一つの組織としてマネジャーが画一的な指示のもとに対応することは、組織運営上極めて複雑となる。そのため、販売と仕入という機能面でタスクを分割し、各部門に権限を委譲することで、各側面での外部環境への適応に努められている。本項の冒頭で述べたように、グループ各社に対する権限委譲の目的の1つとして専門性の向上があげられているのは、こうした機能ごとで柔軟な環境適応を進めるためである。

しかし、権限が委譲された結果、販売組織なら顧客と、仕入組織ならサプライヤーとの関係があり、各社で多様な要求に対応するため施策がとられている。販売、仕入それぞれで、異なる視点や利害のもとに行動がとられている。各組織での自律的な判断、行動に委ねるだけでは、グループX内での相互の調整を進めるのは困難である。

加えて、A社では下位マネジャーにより顧客との対話を通じて顧客の多様なニーズを把握したうえで、質の高いサービスの組合せを見出し、顧客が抱える課題への解決策を提供する。こうした対人サービス組織であることから、下位マネジャーによる判断や行動が、A社で提供されるサービスの質と直結する。そのため、自律性をいかに確保しつつ、組織目的にむけて下位マネジャーをいかに方向づけるかが、A社におけるマネジメント・コントロールとして重要な問題である。

グループXの利益獲得のため、A社では、仕入組織との協働において下位マネジャーからグループ目的と整合する管理行動を引き出す必要がある。そのために、個々の部門の業績指標によりコントロールするのみならず、グループ目的と整合する協調的行動を動機づけることが必要となる。本事例分析では、こうした仕組みが、コントロール・システムを通じてどのように実施されているのかということに焦点をあてる。

---

<sup>11</sup> ただし、グループX外の仕入組織に実際に発注するときには、グループXとして契約している専門会社を利用することが基本的なルールとなっている。

## 第5節 おわりに

本章では、第4章、第5章で行う事例分析の準備として研究全体のデザインについて述べることを目的とした。

第2節では、事例分析の目的と事例の選択について取りあげた。ここではまず、本論文の目的として、権限を委譲した各部門での視点、利害が異なるために相互の調整が複雑となる状況で、下位マネジャーを組織目的にむけて方向づけるためコントロール・システムが果たす役割とその限界について明らかにすることについて述べた。そのうえで、権限が委譲された部門間での調整が複雑である事例として、旅行代理店のグループ X を取りあげて示した。旅行代理店のグループ X を取りあげた理由は、顧客、サプライヤーとの関係に対処しつつ、グループ全体でとる高付加価値戦略の実行にむけてグループ企業を主体とする協働の管理が積極的に実践されており、本論文の目的を明らかにするうえで妥当なケースだと判断したからである。つづいて、具体的に想定する状況として、顧客志向、仕入先志向というように、グループ各社がもつ視点や利害の違いを超えて仕入力の増強にむけた調整を円滑に進めることが、グループ X における高付加価値の戦略を実行するうえで大きな経営課題であることについて示した。

第3節では、事例分析の着眼点とリサーチクエスションについて述べた。グループ X では、外部組織との間での多様で不安定な取引関係にあるということと、対人サービスの組織であるということから、各状況に応じた柔軟な対応を促す目的で下位マネジャーに大幅な裁量を与えられている。それと同時に、権限を委譲した下位マネジャーの行動を組織目的の実現へと統合する必要がある。しかし、各部門ではそれぞれの判断のもとに外部組織からの多様な要求のために行動がとられている。下位マネジャーに対して自律的行動を促すだけでは、視点や利害の違いを超えた調整は容易に進まない。これについて本論文では、相互の調整を円滑に進めるため下位マネジャーに対するコントロールがどのように実施されているのかについて、事例分析を通じて明らかにする。

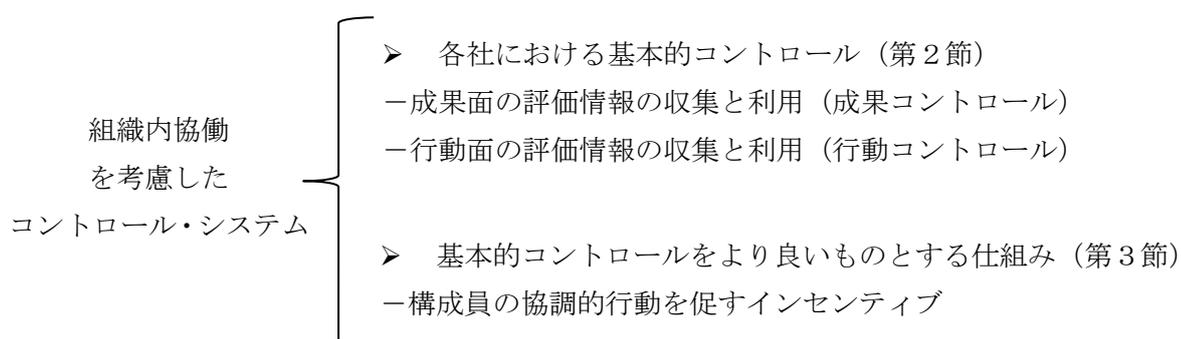
第4節では、第3節で述べた事例分析の着眼点をもとに、事例分析と本事例の概要について示した。

以上の整理を基礎として、第4章では、組織内協働を考慮したコントロール・システムの利用について、A社や仕入組織の事例から検討する。第4章での議論にもとづき、第5章では、A社において現行のコントロール・システムの修正のためとられる補正策について検討する。第5章の最後に、本事例がマネジメント・コントロールの理論においてもつ意味を考察する。

## 第4章 組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールの事例分析：コントロール・システムの利用に着目して

### 第1節 はじめに

表 4.1 組織内協働を考慮したコントロール・システムの構成



(出所) 筆者作成。

第3章では、第4章、第5章で行う事例分析の基礎となる研究のデザインについて述べた。本研究の目的は、権限を委譲した部門間での調整が困難な状況で、下位マネジャーから全社の目的にむけた管理行動を引き出すためコントロール・システムが果たす役割とその限界を明らかにすることにある。そのために、権限が委譲された部門間での調整が複雑となる状況として、旅行代理店のグループ X の販売組織 A 社と仕入組織で行われる協働について取りあげる。本事例では、販売組織、仕入組織への権限委譲が進んでおり、各社が外部組織との関係への対応のため目的を追求している。下位マネジャー間での調整について自律的行動に委ねるだけでは、視点や利害の違いを超えた調整は容易に進まない。事例分析では、相互の調整を円滑に進めるため実施される下位マネジャーへのコントロールや、それをより良く実施するための仕組みに着目する。

上記の着眼点をもとに、本章では、組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールの利用について、A 社や仕入組織の事例から検討する。表 4.1 にみるように、各社では、顧客やサプライヤーの多様な要求に柔軟に対処することを促すコントロールを基本とし、販売と仕入による相互の調整にむけて下位マネジャーを動機づける仕組みが一体となって用いられている。これにより、下位マネジャーに対する方向づけがなされている。そこで、つぎの事項について検討する。

- ・各社でコントロールが基本的にどのように実施されているのか。
- ・グループ横断的な調整を念頭においた統合のため、下位マネジャーの協調的行動の動機づけがどのように行われているのか。
- ・現行のコントロール・システムにはどのような課題があるのか。

第2節では、A社と仕入組織それぞれで実施されるコントロールの基本型について検討する。ここでは、下位構成員の成果面、行動面について評価情報が収集、利用されていることについて述べる。加えて、行動面での評価とともに、グループXの経営理念にもとづいた行動の評価についても考慮されていることについて述べる。さらに、調査先からの公表の承諾が得られた範囲で、仕入組織における基本的な評価枠組みにおいても販売組織の営業担当者との調整を促す仕組みがみられることについて説明する。

第3節では、グループXの仕入組織との協働にむけて下位マネジャーから協調的行動を引き出すことを狙いとする仕組みについて検討する。グループ他社との協調的行動を引き出すための仕掛けは、成果面や行動面の基本的な評価にみられる。まず、利益責任への意識づけを通じて、下位マネジャーに対して、相互依存の関係にある仕入組織との協働へと積極的にコミットすることが期待されている。また、行動面の評価では、グループX内の横断的な連携に資する行動についての規定がある。行動面の評価の過程で行われる上司と部下の対話を通じて、仕入との協働の重要性やそれに対して個人が果たす役割を下位マネジャーは認識する。しかし、各組織での権限委譲が進み個々の目的追求のため行動する状況において、下位マネジャーの協調的行動を引き出すうえでこうした基本的コントロールでは限界があることを示す。そのうえで、基本的コントロールの役割をより良いものとするため、グループX内での協調的行動へと方向づけるインセンティブが運営されていることについて述べる。具体的には、営業推進キャンペーンで‘付加金’といわれるインセンティブが、下位マネジャーの協調的行動を動機づける役割を果たしている。このようにして、A社では、販売組織や仕入組織それぞれでの目的の追求と、グループXの目的実現に資する管理行動との調和を図るための工夫が試みられている。

付加金にはグループXの目的のため下位マネジャーから協調的行動を引き出すという意図があるものの、グループ各社での目的追求とグループX全体の目的実現との両立は実際のところ困難である。第4節では、各社での目的追求のため日常的にタスクを遂行する下位構成員に対して、グループXの目的実現への貢献につながる協調的行動の意義をどのように伝えるかが、常にコントロールにおける大きな課題となっていることについて述べる。

## 第2節 各社における基本的コントロール

本節では、各社において基本的にみられるコントロール・システムについて検討する。まず第1項では、業績管理の基礎となる事項として、構成員に期待される役割と求められる責任について確認する。つづく第2項では、構成員がどのような観点から評価され、それがマネジメント・コントロールの観点からみて組織目的への方向づけのためどのように

利用されているのかを検討する。第3項では、仕入組織におけるスタッフの基本的なタスクと業績管理システムについて、調査先から承諾が得られた範囲でその概要を示す。

### 第1項 A社の営業担当者によるタスク遂行と利益追求

営業担当者が遂行するタスクについては、第3章の第4節で述べた。A社における業績管理について検討するうえで重要であるため、あらためて要点のみ示したい。A社では、法人顧客の要望に応じて旅行素材（ホテルの客室や航空券など）の提供から企業研修や会議の運営支援までを一括して担う。顧客からの要求をうけ、グループXの仕入組織との調整を担う。営業担当者は、仕入組織に対して旅行素材を手配するよう依頼する。依頼を受けた仕入組織において、宿泊施設や交通機関といったサプライヤーから旅行素材を手配し、商品としてパッケージ化してA社に供給する。これをもとに、営業担当者がそれぞれの顧客の要求に応じたかたちでサービスを提供している。

このようにA社では、一つの案件について、企画立案から、マーケティング・販売活動、契約、顧客の支援、さらには代金回収にいたる取引プロセスを営業担当者が総合的に管理するのが基本である<sup>12</sup>。案件単位でみた場合に、営業担当者は広い範囲のタスクを担っている。それに対応するかたちで、営業担当者は案件の採算という集約的な指標を日々の管理指標としている。案件の採算とは、顧客から獲得した対価と諸活動にともなう経費の差額として下記のように算定される利益指標である<sup>13</sup>。

採算＝売上－経費（A社の仕入原価、添乗員人件費など）

営業担当者は、上記の採算で求められる利益目標に責任を負っている。さらに営業担当者以上の階層の構成員においても、基本的に階層に応じた採算に責任をもつ。具体的には、チームリーダーであれば営業チームでの遂行によって得られる採算を、営業課長なら営業課内の営業チームを統括することから営業課全体での採算を、事業部長であれば部門全体の採算に対して責任がある。このように、下位層から上位層にいたるまで、各階層の個人が遂行するタスクのレベルに応じて利益責任を負っている。利益目標の内容も非常にストレッチなレベルで設定されており、各階層の構成員には目標達成への強いコミットメントが求められる。そうすることで、営業担当者や彼らを統括するチームリーダーといった下位構成員であっても、顧客からの要求に即したサービス提供による売上増大と、業務の効率化による経費低減にむけて日々意識した行動がとられている。これは、A社の範囲にとどまることではない。A社の下位構成員が業務を遂行するうえで、サービスの旅行素材（ホテ

<sup>12</sup> 実際には、案件の規模により、チームで責任を負うこともある。その場合にも、業績管理プロセスではチームの業績について個人の貢献度へと落とし込んだうえで管理されている。

<sup>13</sup> 案件の採算では、年間契約となっている従業員の人件費、販促費、地代、本社経費などは営業担当者にとって管理不能な要素であるため、算定対象から除外されている。

ルの客室や航空券など)を手配するのは仕入組織である。このとき、仕入組織がどの交通機関や宿泊施設からどのような旅行素材を手配するかは、仕入原価のほか、サービスの質とも密接に関連している。A社の構成員にとって、顧客のニーズに即した旅行素材の手配や、迅速な対応のため仕入組織に対して改善の提案をすることが、売上増大、経費削減のため重要である。この点について、あるA社のチームリーダーはつぎのように述べている。

「販売と仕入それぞれが利益を意識しているので、仕入組織とともに、お互いがちゃんと利益を生み出すために創意工夫して、どうやったらお客様に認めてもらえるかっていうのを考えてやっている。……競合企業では原価のみに責任を負うところもあるけれども、これはうちの良いところだと思う。」

(A社営業課 チームリーダーの発言)

このように、利益責任が徹底されることで現場での活性化が図られている。これは、仕入組織からみても同様である。第3章の第4節で述べたように、仕入組織においては、販売組織に対する営業推進キャンペーンを企画、発信する。その目的は、仕入側からみた仕入力の増強のみならず、仕入組織単独では管理できない売上を中心としてA社の構成員の行動に影響を与えることにある。こうした販売との横断的な活動は、仕入組織としてより多くの利益獲得のためにとられる施策である。

このように、販売、仕入が相互に連携しなければ各組織の利益が獲得できない。相互依存の関係にある相手組織への働きかけを意識した行動が自ずととられている状況が生み出されている。MPCの議論では、数字へのこだわりから、相互依存の関係にあるほかのMPCとの協働が意識され、現場の活性化につながるのだと説明される(谷 2013, 24)。A社をはじめとするグループXの各社でも、採算へのこだわりによって、グループ他社との相互依存関係の管理に対して、階層に応じて構成員がコミットする状況が生み出されている。

## 第2項 A社の業績管理システム

A社でのタスクとその責任の基本内容をふまえ、業績管理システムについて説明したい。73ページにある表4.2にみるように、A社では成果と行動という2つの側面から個人の業績が評価される。成果面の評価は、前項において説明した採算を基礎としている。具体的には、所属する営業チーム、営業課、事業部に対して設定される予算目標に対する達成状況、所属する事業部、営業課で重点的に取り組む顧客や事業の利益の推移などが評価の基準となる。成果面の評価では、基本的に採算を基礎とする財務指標の占める割合が大きい。このほか、非財務指標も設定されている。とくに重要なものとして、送客数の達成率がある。これは、特定の地域、方面や宿泊施設に旅行客を何人送客しているかを把握するための指標である。旅行業では、送客数の当年度実績に応じて、次年度に宿泊施設などから旅行代理店各社に割り当てられる客室の配分が決まる。このように、送客数は仕入面でのシェアと関連している。たとえば、送客数について多くの実績をもつ旅行代理店ほど、グレードの高い客室を確保できる。各顧客のニーズに応じて質の高いサービス提供を行う必要があるA社にとって、送客数の達成はシェアの増大のみならず、サービスの質向上のため

表 4.2 A 社における評価枠組みの仮想事例

評価の種類	コントロールへの活用	主な評価の対象	評価指標, 評価項目の例
成果面の評価	成果のコントロール	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 営業課, 営業チームの 予算達成</li> <li>・ 重点顧客の推進</li> <li>・ A 社重点事業の推進</li> <li>・ グループ X の課題推進</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 予算の達成率</li> <li>・ 利益の対前期比</li> <li>・ 送客数の達成率</li> </ul>
行動面の評価	行動のコントロール	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ A 社, グループ X の行 動基準に沿った活動</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 顧客視点の行動</li> <li>・ 顧客への価値提案</li> <li>・ 横断的連携 (グループ他社との協 働)</li> </ul>

(出所) A 社へのインタビュー結果にもとづき筆者作成。

にも重要である。このため A 社では、仕入組織から企画、発信される送客数達成にむけた営業推進キャンペーンと連携した活動が遂行される。財務指標、非財務指標いずれにしても、成果面の評価はタスク遂行で得られるアウトプットに対して評価される。成果の評価情報の活用としては、予算管理のプロセスで上司と部下の対話を通じて改善策をとるための判断の材料とするといった使われ方がされている。成果面の評価は、責任会計のシステムを基礎としており、成果に対するコントロールを念頭において実施される。

これに対して、行動面の評価では、A 社やグループ X の行動基準に沿った評価が行われる。行動基準は、A 社の構成員として望ましい行動規範について定めたものである<sup>14</sup>。これには、‘顧客視点の行動’や‘顧客への価値提案’といった、グループ X の経営理念を法人顧客事業むけに修正された A 社の経営理念に沿った項目がある。さらに、A 社内での行動のみならず、グループ X のほかの組織との‘横断的連携’についても規定されている。こうした項目からなる基準をもとに、各階層において、上司は部下との面談の中で期中にとられた活動の状況について話し合い、その内容をもとに部下の行動面での評価を行う。対話

<sup>14</sup> A 社では、行動規範を記したカードが各構成員に配布されている。朝礼では、日ごとにテーマを絞って読み合わせが行われる。これにより、行動規範の理解が深められている。

の場合では、行動基準に沿った構成員の評価がされるのみならず、A社やグループXの目的実現のため継続的な改善へとつながるように上司から部下へのフィードバックがなされる。このように特定の行動を念頭においた評価となることから、行動面の評価は、経営理念への理解を含む行動を対象とするコントロール<sup>15</sup>を念頭において実施される。

こうした成果面と行動面の評価は、それぞれ得点づけがされており、それらを総合した得点が個人の給与・報酬に反映されている。さらに、階層や所属する部門によって、各項目の内容やウェイトも異なっている。これによって、個々のタスク内容に応じて成果と行動の両面で構成員を動機づける仕組みが運営されている。

以上のように、A社での基本的な業績管理についてみてきた。ただし、第3章の第4節でも述べたように、法人顧客事業では、顧客が抱える課題への解決策を提供する事業モデルが広まっており、予算上の制約、納期など各顧客固有の要望に即したサービスの提供が重視されている。このため、A社では下位構成員が顧客との対話を通じて顧客の多様なニーズを把握したうえで、質の高いサービスの組合せを見出すことが重要な課題とされている。このように、下位構成員による行動がサービスの質に直結する対人サービス組織であるため、現場の自律性をいかに確保するかが業績管理上も重視されている。

しかし、A社で各構成員が担う広範囲のタスクを遂行するには、A社が抱える顧客のみならず宿泊施設や交通機関といったサプライヤーとの関係も重要である。サプライヤーとの関係については、グループXの仕入組織によって日々折衝がなされており、サプライヤーとのネットワークなど仕入面でもつ影響力は大きい。しかし、販売と仕入それぞれにおいて、外部組織との関係に対処するため行動がとられる。各組織で目的が追求されるため、相互での調整は容易に進まない。下位構成員に対して自律的行動を促すのみならず、仕入組織との協働にむけて方向づけるための仕組みが必要である。

### 第3項 仕入組織のスタッフのタスクと業績管理システム

前節までは、A社における業績管理システムにおいて、仕入組織との協働へと営業担当者を方向づけるための施策がなされていることについて検討した。A社と同様に、仕入組織の業績管理システムにおいても、グループXの販売組織との協働へと仕入スタッフを方向づけるための仕組みがみられる。本項では、仕入組織の業績管理システムにおける施策について検討する。なお、仕入組織からの情報公開上の要望により、仕入組織における業績管理システムについては、あくまで大まかな概要のみ示す。

第3章の第4節で述べたように、仕入組織では仕入先を拡大・開拓することが重要である。グループXでは、サプライヤーとの強いネットワークにもとづく仕入力を背景として質の高いサービス提供で競合他社との差別化を図ってきた。このため、仕入組織において

---

<sup>15</sup> 経営理念にかかわることから、行動面の評価は文化・理念コントロールとも関連している。ただし、A社において経営理念への理解は行動基準に沿った活動の一環として評価されており、行動コントロールへの活用という側面が強いといえる。

も、サプライヤーとのネットワークを確立することが重要である。

そこで仕入組織のスタッフは、重点をおきたい事業などの仕入力の強化にむけて、送客数増大のための施策をとる。具体的には、サプライヤーとのネットワークを強化したい地域に対するキャンペーンを企画し、A社に提案する。このさい、A社営業担当者との調整が大きな課題となる。

仕入組織で営業推進キャンペーンを担当する担当者<sup>16</sup>は、担当した営業推進キャンペーンごとにA社の営業活動で実際にどのような成果が得られたかという点を中心に評価される。A社と同じように仕入組織においても、成果と行動の面から評価がされ、それぞれの得点の合計が個人の給与・報酬に反映されている。成果面については、営業推進キャンペーンで対象とする地域についてのA社の採算や送客数の推移などについて、政治情勢や災害など不可避の要因を加味したうえで企画担当者は評価されている。いわゆる担当した営業推進キャンペーンという、ミッション単位での成果を対象とした評価となっている。また、行動面については、A社の場合と同様、仕入組織やグループXの行動基準に沿った評価が行われる。仕入組織においても、グループX内での横断的連携といった観点からもスタッフの行動が評価されている。このように、A社の活動と相互に関連した活動について評価されているため、仕入組織で営業推進キャンペーンの担当者は、キャンペーンの企画、発信のやり方を工夫するというように、A社側で成果が得られるような行動へと動機づけられている。

### 第3節 構成員を組織内協働へと方向づけるためのコントロール

前節では、各社における基本的コントロールについて検討した。この中には、A社を超えたグループX他社との協働に関連する要素が含まれる。本節では、A社における基本的コントロールを対象として、まずその要素について検討する。第1項では、成果面、行動面の評価それぞれについて、グループ内協働を促す仕組みがどのようにみられるのかを検討する。しかし、グループ内協働が複雑となる場合には、基本的コントロールだけでグループ他社との協働へと構成員を方向づけることは困難となる。第2項では、基本的コントロールをより良いものとする仕組みとして、下位構成員から協調的行動を引き出すことを狙いとするインセンティブがどのように運営されているのかを検討する。

#### 第1項 基本的コントロールによる構成員の方向づけとその限界

前節でみたように、A社のコントロール・システムの基本となるのは成果面の評価と行動面の評価である。それぞれにおいて、グループ内協働を促進するうえでどのような要素が

---

<sup>16</sup> 本論文では、グループXの仕入力強化のため重要な営業推進キャンペーンにおける販売と仕入の協働に焦点をあてているため、営業推進キャンペーンを企画、発信するスタッフの評価について概略的に取りあげた。このほかに仕入組織では、サプライヤーと直接価格交渉をする専門スタッフがいる。こうしたスタッフの主なタスクはサプライヤーとの交渉であることから、仕入にかかるコストを中心として評価されている。

みられるのかについて検討したい。

### (1) 成果面の評価

成果面の評価では、案件ごとに管理される採算が基礎となっている。このように、成果面の評価枠組みは、責任会計のシステムとして運営されている。A社の構成員が責任を負う採算を向上するには、収集、経費の両面で相互に関連する活動がとられる仕入組織への働きかけを行う必要がある。前節でも検討したように、採算への意識づけが徹底されることで、下位構成員が仕入組織との協働に強くコミットする状況が期待されている。

しかし、実際のところ、採算への意識づけが徹底されていても、相互の調整が必ずしも容易に進むわけではない。第3章でも論じたように、各社で多様な要求に対応するため施策がとられている。販売、仕入それぞれで、異なる視点や利害のもとに行動がとられている。各組織での自律的な判断、行動に委ねるだけでは、グループ X 内での相互の調整を進めるのは難しい。グループ X 全体の目的実現にむけた協調的行動を引き出すには、成果面での評価のみならず、行動面での評価も重要である。

### (2) 行動面の評価

行動面の評価には、グループ X 内の横断的連携について規定された基準がある。行動面の評価プロセスで、A社の構成員は、活動状況にもとづく上司との対話や、上司の経験にもとづいてフィードバックを受けることとなる。これが、仕入組織との協働が中長期的に A 社やグループ X の発展にとってどのような意義があるのか、またそれに対して自分たちがどのように貢献できるのかについて個人が考える機会につながる。行動評価にさいして上司と部下の間でとられる対話は、仕入組織との協働にむけてどのように貢献していけばよいかについて、各構成員がより深く理解する場として役立てられている。

行動基準は、グループ X の視点から構成員の協調的行動を促すことが、その狙いとされている。しかし、行動基準では、グループ全体からみて望ましい行動を抽象的に示すにとどまっており、具体性に乏しい。その背後には、下位構成員をコントロールする上位マネージャーからすると、個別の状況に応じて具体的に行動を規定するのは困難であり、抽象的に書かざるを得ないことがある。実際に行動基準が適用される場合には、各部門での状況に応じて下位マネージャーの解釈を経て行動基準に沿った行動のとられ方が担当者に伝達される。しかし、行動のとられ方を抽象的な範囲で示す場合、各部門での解釈の違いにもつながり、依然として調整の円滑化にはつながらない。このように、当該基準の運用により組織内協働に対して構成員を方向づけられる範囲は限られている。

## 第2項 協調的行動を導くインセンティブ

成果面の評価での利益に対する意識の強化や、グループ X 内の横断的連携についての行動基準の運用は、組織内協働と密接に関連する反面、協調的行動を狙いとするコントロー

ルとして影響力が十分であるとはいえない。こうしたグループ X 内での協調的行動へと方向づけるため重点的に行われている施策が、営業推進キャンペーンで付与される付加金というインセンティブである。

営業推進キャンペーンについては前節でも述べたが、まず内容と位置づけについてあらためて示したい。営業推進キャンペーンは、仕入組織によって企画、発信される営業推進のプログラムである。旅行業では、特定の期間にある地域や宿泊施設などに何人の旅行者を送ったのかを測る‘送客数’の実績に応じてサプライヤーから各企業へと予約枠が配分される。この指標は、仕入面でのシェアを意味するのみならず、シェアの高い旅行代理店ほどより質の高い旅行素材（グレードの高い客室など）を確保できる可能性も高くなる。この点で、顧客に提供するサービスの質にも直結する。そのため、仕入力の強化にむけて、仕入組織ではサプライヤーとのネットワークを強化したい地域に対してキャンペーンを企画し、A社に提案する。

営業推進キャンペーンを動機づけるための付加金は、基本的に仕入側から企画、発信されるものである。付加金の原資についても、多くの場合、サプライヤーから提供されるものである。しかし、営業推進キャンペーンに取りくむことは、仕入側からみた仕入力向上に貢献するのみならず、販売側から見た場合にも、質の高いサービスにつながるなど顧客の多様な要望に応えるうえで非常に重要である。グループ X の目的からみて、販売側からの積極的なコミットを促すことが重要である。そのためには、仕入力の向上という側面のみならず、営業側にとって最も重要な顧客からの要求にも対処できるような営業推進キャンペーンを企画、発信することが重要となる。仕入組織にリエゾンとして派遣された経験のある A 社の現営業課長はつぎのように述べている。

「キャンペーンは、どちらかというと半分は仕入の理屈でつくっています。もう半分は、やっぱり、それを求めている販売組織の支店もたくさんある。すべてに当てはまるようなキャンペーンは難しいのですが……そんなのを、〇〇（筆者注：リエゾンの役職名）が現地で回って、「どこの地域に、どのタイミングでキャンペーンをはろうか」という話を現場（筆者注：仕入組織の販促担当者）と話を調整しています。」（A社営業課 営業課長）

このように、営業推進キャンペーンでは、販売と仕入の両方の意図に見合った活動を推進することを基本的な目的として企画、発信されている。

営業推進キャンペーンにむけて A 社の担当者を動機づけるインセンティブの仕組みとして運用されているのが、付加金である。付加金は、仕入組織から企画、発信される営業推進キャンペーンのインセンティブである。仕入組織から A 社へと伝達されたのち、各事業部において営業推進課長（上位マネジャー）によって、各営業課へと配分され、営業推進キャンペーンとともに伝達される。営業推進課長の伝達をうけた営業課長（中位マネジャー）が、営業課内で各営業チームへとさらに配分、指示することで実際の運用へと展開される。こうした垂直調整により付加金が運営される中で、営業推進が進められる。

付加金は、一定の送客数の目標を達成した下位構成員（チームリーダー、営業担当者）

に対して、下記の式のように、該当する案件の採算に送客数の達成度に応じた金額が加算されるという仕組みになっている。

$$\text{採算} = \text{売上} - \text{経費} + \text{付加金}$$

付加金を獲得すれば、その分だけ個人が責任を負う採算が向上する。業績評価でいえば、採算面の向上は成果面でのプラスの評価へとつながる。このため、営業担当者には、営業推進キャンペーンの対象となる地域、交通機関、宿泊施設に見合ったかたちで顧客に営業活動を行うよう動機づけられることが考えられる。

営業担当者への動機づけにおいて問題となるのは、どのような基準で付加金を配分するかということである。付加金を与える基準は、どの事業やサービスなどに重点的に取り組むかを上位マネジャー（営業推進課長など）が見極めたうえで設定されている。付加金の算定方法について、A社からの情報公開上の要望により、本論文ではあくまで大まかな概要を示す。送客数については対象となる案件の前年度の実績や競合状況などをもとに割りだされた難易度によって目標値が設定されており、目標値の達成度に対応して金額が付与される。このとき付与する金額について上位マネジャーは、営業担当者が採算の向上にむけて日々意識づけがはたらくように、扱われる案件の規模やA社での戦略的位置づけに応じて設定している。さらに、案件の中にはチーム単位で遂行されるものもあるが、そうしたものも可能な限り個人の貢献度に応じて付加金が付与されるように工夫されている。

このように、A社の下位構成員が責任を負う採算と直接連動するかたちで動機づけの仕組みとして機能するように付加金が運用されている。前節でみた基本的コントロールでは、構成員を仕入組織との協働へと動機づけるうえで限界があった、これに対して、付加金というインセンティブの仕組みを個人が日々意識する損益に直結するかたちで運営することにより、仕入組織と連動した活動である営業推進キャンペーンに自ずとコミットできる状況が企図されている。A社で付加金が個人の行動に与える影響について、A社のチームリーダー（下位マネジャー）はつぎのように述べている。

「販売組織はとにかくお客目線で、いかにお客さんの満足を達成するかで一生懸命なんです。だから、彼らは一生懸命にお客さんの声を、こっち（筆者注：仕入組織）に伝えようとするんです。これって、自然に起る現象なんです。自然にやっているんです。彼らは。一生懸命ここに。時には、怒りにもなるし。だけど、普通にこれをやっている。でも、それが、要はマーケットの情報が、ちゃんと、バリューチェーンの遠いところまで届いているということですよ。それってたぶん自然現象なんだけれども。逆のことって、自然現象になかなかならない。それを、付加金という、みえる化することによって、なんというか、客観的に強制させているというような。そこって、たぶん自然に起るものじゃないんです。起り得ないし。その、立場的にも、関係的にも。だけど、付加金という「共通ルール」をつくることによって、何となく僕らはやらされている感はあるんだけど。でも、自然とそれをやっていくことになっている。だから、この仕組みは面白いなあと思いますよね。」（A社営

業課 チームリーダーの発言)

こうしたチームリーダーの発言にみられるように、A社において付加金は、通常下位構成員がタスクを遂行するなかで必ずしも十分意識されない営業推進キャンペーンにむけて動機づける仕組みとして運営されている。

第1章でも論じたように、インセンティブには組織の重要な方面へと構成員の努力を方向づけるという‘注意喚起’の役割があり、これがマネジメント・コントロールの基本である行動一致の問題に対処するうえで重要であるということが、既存の議論で指摘されている (Marchant and Van der Stede 2017, 355)。A社においても、まさに付加金というインセンティブを、採算を基礎とする責任会計のシステムとの連繋のもとに運用することで、A社としてもグループXとしても、本来重要な営業推進のキャンペーンに対して、構成員に注意をはらわせることが企図されている。

このように、基本的コントロールをより良いものとするインセンティブの仕組みとして付加金を用いることで、各構成員の自律性を尊重しつつも、グループXの目的実現に資する管理行動を促すための工夫が試みられている。

#### 第4節 組織内協働における課題

##### 第1項 各社の目的追求とグループ全体の目的実現の両立の難しさ

グループ各社が異なる視点、利害のもとに行動しており相互の調整が複雑となる状況で、構成員に対するグループ目的に貢献することへの意識づけとして自律性を重視する基本的コントロールだけでは十分とは言えない。その理由は、採算への意識づけや行動基準への理解が深められることで相互依存の関係にある仕入組織との協働の重要性が強調されていても、A社の範囲で業績管理が行われる限り基本的にA社の視点での目的追求が優先されるからである。これについて、A社では、付加金というインセンティブを用いることで、仕入組織の活動と密接にかかわる営業推進キャンペーンへのコミットメントを引き出す試みが進められている。このさい、付加金が採算を基礎とする責任会計のシステムと一体となって運営されている。このように、下位構成員に対して、日常的に意識が希薄になりがちではあるものの本来重要な営業推進キャンペーンに注意を促すことを狙いとする施策がとられている。

しかし実際のところ、付加金の運営には大きな課題がある。それは、顧客満足度の向上に重点をおく販売と、サプライヤーへの影響力の強化を重視する仕入というように、各社で異なる目的を追求することから生じるものである。各組織で異なる視点、利害のもとに活動が遂行されており、営業推進キャンペーンが発信されたとしても、その目的について共通の理解を形成することは容易ではない。

A社での目的追求のため日常的にタスクを遂行する下位構成員に対して、グループXの目的実現への貢献につながる協調的行動の意義を、上位マネジャーがどのように伝えるかが重要である。付加金を通じて動機づけが行われる営業推進キャンペーンは、仕入におい

ては仕入力の強化、販売においてもサービスの質向上というように両社にとって意義があり、またグループ X としても取りくむ必要がある課題である。そのためには、グループ内協働を通じた継続的な活動が必要となる。

しかし、各部門で顧客の多様な要求に対応することを日々のタスクとする下位構成員にとって、グループ X の目的実現について十分理解されているとはいえない。A 社のチームリーダー（下位マネジャー）はつぎのように述べている。

「営業マンにとってそれ（筆者注：仕入組織との協働）って周辺の領域だと思ってしまいがちなんだけど。僕もそう思っていたところがあるのだけれど。本当の意味で言うと、我々の基幹の事業をしっかり守っていくとか、高めていくというコアの部分ですよ。顧客は移り変わっていく。でも、グループ X の事業としては実はそれって一番大事なことで。そういう目線を営業マン一人ひとりが意識していくことが本来重要なのかもしれないですね。」（A 社営業課 チームリーダーの発言）

このように、仕入組織との協働は本来重要であるものの、下位構成員の意識は希薄化しがちである。この場合、下位構成員にとって営業推進の目的について理解が不足した状況では、目標数値への達成のみ強調されていると捉えられ、十分な動機づけにつながらない恐れがある。マネジメント・コントロールの議論では、上司が部下に対していかに組織として重要な方面を示すことが行動一致の問題に対処するうえで重要であると指摘されている（Merchant and Van der Stede 2017, 12）。第 1 章でも述べたように、行動一致の問題は、モチベーションの問題とも密接に関連している。組織方針の伝達が不十分な場合には、組織目的にむけて部下からのコミットを引き出すことは難しい。A 社においても、付加金の運営とともに、営業推進キャンペーンにコミットすることについて基本的考え方の伝達がしばしば問題とされている。

これは、A 社の範囲に限られる問題ではない。A 社からみれば、顧客や市場の情報は比較的容易に得られるものの、仕入組織がおかれた状況や行動の目的を把握することは困難である。このため、営業推進キャンペーンやそのインセンティブとなる付加金の背後にある基本的な考え方に対する A 社の理解にも限界がある。また、仕入組織からみた場合にも販売組織が抱える問題やニーズが十分理解されないという問題がある。

つぎの項では、こうした付加金を含む現行のコントロール・システムが抱える課題について検討する。これは、第 5 章で検討する補正策のそれぞれで直面する問題とも密接に関連しているという点で重要である。

## 第 2 項 現行のコントロール・システムにみる課題

前項では、営業推進キャンペーンやそのインセンティブとなる付加金の背後にある基本的な考え方の伝達や、相互の理解について、A 社内や仕入との間で問題となることを示した。これは、組織内協働にかかわる方針を水平的、垂直的のどのよう伝達するかにかかわるものである。本論文で基本的に想定してきたマネジメント・コントロールのサイクルについて、組織内協働を考慮するとき起る問題である。

第1章でも述べたように、組織内協働では、部門をまたがって遂行される水平調整と、部門内の組織階層に沿って実施される上司と部下による垂直調整という2つの側面がある。上位マネジャーは、一方で全社の目的と下位マネジャーの行動一致に注意しつつ、他方で相互依存の関係にある部門との調整が下位マネジャーを主体として進むようにコントロールを実施する。先行研究にもとづく、上位マネジャーがこうした垂直と水平の両方の側面に注意して下位マネジャーの自律的行動を促すことによって、組織内協働の管理が進められると考えられる。ただし、既存の議論では、一般的に、マネジャーが組織として重要だと思ふ方向性に対して部下の行動を方向づけるためのサイクルが想定されている。このように戦略実行の焦点が明確であることを前提とする場合に、上位マネジャーは全社と各部門の行動一致に注意して各部門による自律的行動を促すことが考えられる。

これに対して、本事例のように、顧客やサプライヤーとの関係に対処するため販売組織と仕入組織それぞれで目的が追求されている場合には、上位マネジャーですら戦略実行の焦点を見極めるのは難しく、各社の視点による判断、行動をとらざるを得ない。このように、販売と仕入での異なる視点や利害のもとに行動がとられるときには、まず水平調整において相互の調整が困難となる。販売と仕入での調整がうまくとれていない場合には、仕入側ではサプライヤー関係にもとづく判断で営業推進キャンペーンや付加金を企画、発信し、また販売側では顧客ニーズへの対応という観点から営業推進キャンペーンや付加金の意味を解釈し、運営する。

さらに、垂直調整が進められる過程では、A社であれば事業部ごとに解釈、下位層へと伝達される結果、事業部間での認識の違いが起る。また、仮に垂直調整を通じてA社内で統一した方針が上位層から下位層にまで浸透していたとしても、そもそもA社と仕入組織での調整がうまくとれていないことから相互にとって満足のいく成果は得られない。

以上のように、現行のコントロール・システムを運営されるさいに起る、コントロール・サイクルの運営上の問題について検討した。これに対してA社では、仕入組織との連携のもとに、水平調整、垂直調整それぞれにおいて円滑化を図るための補正策がとられている。そこで、補正策の具体的内容とその限界について、第5章において検討する。

## 第5節 おわりに

本章では、組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールの役割とその課題について、販売組織A社を中心として検討した。

第2節では、各社におけるコントロールの基本型について検討した。ここでは、下位構成員の成果面、行動面について、評価情報が収集、利用されていることを述べた。また、行動面での評価とともに、グループXの経営理念にもとづいた行動も評価の対象とされていることを述べた。さらに、仕入組織においても、A社をはじめとする販売組織の活動と相互に関連した活動（営業推進キャンペーンの企画、発信についての成果、行動）を対象として評価されており、営業担当者との調整にむけてスタッフを方向づけるための施策がと

られていることについて示した。

第3節では、グループ X の仕入組織との協働にむけて下位マネジャーの協調的行動を誘発するインセンティブについて検討した。グループ他社との協調的行動を引き出すための仕掛けは、成果面や行動面の基本的な評価にもみられる。まず、採算への意識づけを通じて、下位マネジャーには相互依存の関係にある仕入組織との協働に積極的にコミットする状況が期待されている。また、行動面の評価では、グループ X 内の横断的な連携に資する行動についての規定がある。行動面の評価の過程で行われる上司と部下の対話を通じて、仕入組織との協働の重要性やそれに対して個人が果たす役割を下位マネジャーは認識する。

しかし、販売組織と仕入組織に対する権限委譲が進み、個々の立場から目的追求のため行動する状況において、下位マネジャーの協調的行動を引き出すうえでこうした基本的コントロールだけでは限界がある。これに対して A 社では、営業推進キャンペーンで‘付加金’といわれるインセンティブの仕組みが基本的コントロールとの連繋のもとに用いられていることについて述べた。付加金は、送客数という仕入のシェアを示す指標について一定の目標値を達成した場合に、該当する案件の採算に対して付与されるものである。このように、個人が責任を負う損益と直結するかたちでインセンティブを運用することで、仕入組織と密接にかかわる活動である営業推進キャンペーンに対して構成員の努力を方向づけることが企図されている。

第4節では、こうした付加金を通じて期待される下位構成員に対する注意喚起の効果に対して、実際のところその運営にあたり大きな問題が起ることを示した。具体的には、A 社内や仕入組織との間で営業推進キャンペーンやそのインセンティブとなる付加金の背後にある基本的な考え方の伝達や、相互の理解が困難となっており、営業推進キャンペーンの趣旨に沿った活動を下位構成員から十分引き出せていないということである。これは、組織内協働にかかわる方針を水平的、垂直的にどのように伝達するのかということにかかわっている。この点で、本論文で基本的に想定されるマネジメント・コントロールのサイクルの運営で支障が生じている。

こうした問題の背後には、販売と仕入それぞれがもつ視点や利害の違いがある。この場合、まず水平調整において相互調整が困難となる。販売と仕入での調整がうまくとれていない場合には、仕入組織はサプライヤー関係にもとづく判断で営業推進キャンペーンや付加金を企画、発信し、また販売組織は顧客ニーズへの対応という観点から営業推進キャンペーンや付加金の意味を解釈し、遂行する。また、垂直調整においてもそれぞれの企業社内で事業部による解釈のギャップが生じることが考えられる。

本章では、A 社を中心とする現行のコントロール・システムの内容と、その運営上の問題について検討した。A 社では、仕入組織との視点や利害の違いによって、しばしば相互の調整に支障が生じていると考えられている。これに対して、実際に仕入組織との連携をとることで、現行のコントロール・システムを修正するための補正策がとられている。第5章では、補正策の役割とその限界について検討する。

## 第5章 組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールの事例分析：コントロール・システムの修正に着目して

### 第1節 はじめに

第4章では、組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールとその課題について、グループXの販売組織A社や仕入組織の事例をもとに検討した。グループ内協働にむけた協調的行動を引き出すための仕掛けは、成果面や行動面の基本的な評価にもみられる。まず、採算への意識づけを通じて下位マネジャーは相互依存の関係にあるグループ他社との協働へと積極的にコミットする状況が期待されている。また、行動面の評価では、グループX内の横断的な連携に資する行動についての規定がある。行動面の評価の過程で行われる上司と部下の対話を通じて、グループ他社との協働の重要性やそれに対して個人が果たす役割を下位マネジャーは認識する機会が与えられている。

しかし、下位マネジャーから協調的行動を引き出すことを考えると、こうした基本的コントロールでは十分とはいえない。なぜなら、本事例においては販売と仕入それぞれの組織に対する権限委譲が進み、個々の立場で外部組織（顧客、サプライヤー）との関係に対処することから、視点や利害の違いを超えた相互の調整が困難となるためである。販売と仕入の協働は、グループXの発展において非常に重要である。しかし、各組織の立場からみた目的追求のため日々タスクを遂行する下位マネジャーにとって、グループXの目的実現に資する行動は必ずしも意識されていない。これに対して、構成員の自律的行動を促すことに重点をおいた基本的コントロールでは限界がある。そこでA社では、‘付加金’といわれるインセンティブの仕組みが基本的コントロールと一体となって用いられることで、仕入組織から企画、発信される営業推進キャンペーンに対して下位マネジャーに注意を向けさせることが企図されている。このようにA社では、販売組織としての目的の追求と、グループXの目的実現に資する管理行動とのバランスをとるための工夫が試みられている。

付加金にはグループXの目的実現にむけて下位マネジャーに注意を促すという役割が期待されるものの、実際のところ販売組織での目的追求との両立は困難である。具体的には、A社内の階層間や、仕入組織との間で、営業推進キャンペーンやそのインセンティブとなる付加金の背後にある基本的な考え方の伝達、および相互の理解が困難となっている。これは、組織内協働の方針を水平的、垂直的にどのように伝達するかということにかかわる。この点で、本論文で基本的に想定するマネジメント・コントロールのサイクルの運営上問題が起っている。これに対して、A社では仕入組織との連携のもと、現行のコントロール・システムを修正するための補正策がとられている。

本章では、現行のコントロール・システムの限界をふまえ、つぎの2つの点を検討する。

- ・現行のコントロール・システムが補正策によりどのように修正されているのか。
- ・補正策でも限界があるとする、どのようなことなのか。

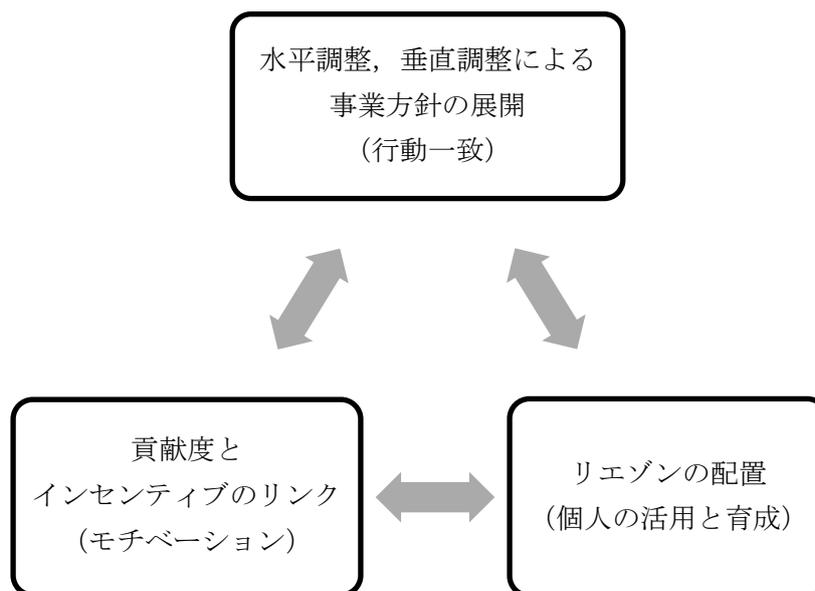
第2節では、現行のコントロール・システムの補正策としてどのようなことが実施されているのかを検討する。ここでは、第1章で示した3つのコントロール問題である行動一致、モチベーション、個人の活用と育成にもとづいて検討する。A社では、それぞれの問題に対する施策がとられている。行動一致については、水平調整、垂直調整による事業方針の展開により対処されている。モチベーションについては、貢献度とインセンティブのリンクが図られている。個人の活用と育成については、リエゾンの配置で対処されている。

しかし、販売組織と仕入組織の調整が複雑な状況では、補正策を用いた対処にも限界がある。第3節では、補正策をとった場合にも依然として残る課題を検討する。第2節と同様に、行動一致、モチベーション、個人の活用と育成という3つのコントロール問題にもとづいて検討する。行動一致では、販売と仕入での調整の困難さにもなう行動の不一致がある。モチベーションでは、方針が不明確なことで起る協調的行動への動機づけの課題がある。個人の活用と育成では、リエゾンの育成方針の欠如による人材の活用や支援での課題がある。

第3節の最後では、コントロール・システムの補強策は、一時的な処置にはなったとしても根本的な解決策とはならないことについて検討する。このことより、異なる視点や利害のもとに行動する部門間での調整は既存の議論で想定されるより複雑であり、本来想定されるような全体最適の状態は容易に実現されないことについて論じる。

第4節では、本事例での発見事項についてさらに考える。まず、既存の議論で想定される状況と本事例の違いを検討する。そのうえで、複雑な組織内協働がみられる場合に求められるマネジメント・コントロールの理論的意味と実践的な示唆について考察する。

図 5.1 コントロールの諸問題と相互の関連性



(出所) 筆者作成。

## 第2節 補正策に期待される役割

本節では、現行のコントロール・システムの補正策としてどのようなことが期待されているのかについて検討する。第1章で検討したように、マネジメント・コントロールの基本となるのは、行動一致、モチベーション、個人の活用と育成という3つの問題である。A社では、それぞれのコントロール問題に対して補正策がとられている。下記では、84ページの図5.1にみるように、行動一致の問題への施策として水平調整、垂直調整による事業方針の展開を、モチベーションの問題への施策として貢献度とインセンティブのリンクを、個人の活用と育成の問題への施策としてリエゾンの配置を、それぞれ検討する。

### 第1項 水平調整、垂直調整による事業方針の展開

行動一致は個人と組織それぞれが目指す行動の方向性について整合性をどのように実現するかということであり、マネジメント・コントロールの中心となる問題である。A社では、仕入組織との協働に対して下位構成員を動機づけるため、付加金と言われるインセンティブの仕組みが基本的コントロールとの連繋のもとに用いられている。

しかしA社では、営業推進キャンペーンの方針がしばしば曖昧とされることが、付加金を運営するにあたり大きな問題となっている。第4章でも述べたように、付加金運営の背後には、水平調整レベルの問題と垂直調整レベルの問題がある。本項では、(1)、(2)において、それぞれの問題に対してとられる施策について検討する。加えて、水平調整レベルの問題と垂直調整レベルの問題は密接にかかわり合っている。これについて各施策でどのように注意がはらわれているのかを、(3)で検討する。

#### (1) A社と仕入組織による水平調整における施策

グループXでは、販売組織と仕入組織それぞれで、顧客、サプライヤーとの関係に対処するために行動がとられている。構成員は、各組織の立場からみた目的を追求するため日々のタスクを遂行している。A社の目的を意識して行動する構成員にとって、仕入組織のおかれた状況やそのもとでとられる行動の狙いについて、日常の業務範囲で把握するのは困難である。これに対して、A社では、仕入組織から企画、発信される営業推進キャンペーンに対し注意喚起を促すため付加金というインセンティブの役割が期待されている。しかし、そもそも仕入組織との相互理解が不十分な場合には、付加金の運用に努めたとしても、営業推進キャンペーンを企画した仕入側の意図にも見合った活動のためにA社の下位構成員を動機づけることは困難である。

このように、仕入組織とのコミュニケーションは、A社においてしばしば問題とされてきた。これに対する施策としてA社でとられてきたのが、各階層での対話の場を拡充することである。上位層では、A社の上位マネジャーが仕入組織の上位マネジャーとの間で、営業推進キャンペーンの背後にある政策上の方針について話し合いの場がもたれる。ここでは、仕入側からはサプライヤー政策について、また販売側からは顧客の嗜好、競合企業の動向

表 5.1 階層のレベルに応じた A 社と仕入組織による水平調整

調整を担う 各組織の階層	調整の目的	調整の内容
上位層	施策の策定	営業推進キャンペーンの方針決定
中位層	運用枠組みの作成	付加金の配分, 目標数値の設定
下位層	日常業務の円滑な遂行	案件ごとの調整

(出所) 筆者作成。

について情報交換が行われ、どのようなキャンペーンが有効であるかについて対話が行われる。相互のすり合わせがなされたうえで、営業推進キャンペーンの方針が定められている。この方針が各組織の中位層に伝達される。中位層では、上位マネジャーから伝達された方針に沿って下位層へと展開するため目標数値の割り当て、付加金の配分を担う。ここでも、仕入との調整のもとに販売視点、仕入視点を考慮して活動がとられる。中位層で作成された運用枠組みを基礎として、下位層で業務が遂行される。下位層でも、案件ごとに、業務レベルの範囲で仕入組織との調整がなされている。ここでは、個々の顧客、サプライヤーとの取引状況について情報交換が行われる。以上の状況は、表 5.1 のように示すことができる。それぞれの階層に応じて水平調整の場が設定されることにより、販売と仕入でしばしば直面するコミュニケーション上の問題への対応が試みられている。

しかし、階層ごとの水平の調整が行われているとしても、上位層から下位層へと展開するとき支障が起る可能性が考えられる。具体的には、各組織において下位層へと展開するとき階層間での認識のギャップが起る。階層間での連結をどのように進めるかは、各組織における垂直調整の問題となる。

## (2) A 社の垂直調整における施策

垂直調整は、マネジメント・コントロールの中核となるコントロールのサイクルに対応するものである。垂直調整で基本となるのは、上司が部下に対してタスク遂行のための方針を明確に伝達することである。しかし、権限委譲が進んだ組織では、下位層に対して組織の方針を明確に伝達することは必ずしも容易ではない。それは、権限を委譲された構成員がそれぞれの判断のもとに行動するなかで、組織目的に対する共通認識を形成することがより困難となるからである。営業推進キャンペーンを実施するさいにその方針が曖昧と

なりがちである背後には、垂直調整の問題が関連している。

A社の事業部において営業推進キャンペーンが各営業課に伝達された場合に、営業推進キャンペーンの遂行状況や付加金運営のあり方はこれらを運用する営業課長の判断、解釈によって多様である。ここで組織運営上問題となるのは、上位マネジャーが伝達した営業推進キャンペーンの考え方からはずれた対応がとられる場合である。営業推進キャンペーンについて同一の事業部であっても、営業課によって方針がぶれてしまう恐れがある。その原因として、営業課長が上位層からの伝達をどの程度理解しているかという個人レベルの能力の問題もある。しかし、マネジメントとしてより重要なのは、上位層が中位層や下位層との間でいかに相互認識を進めるかということにある。こうした階層間のコミュニケーションについて、A社事業部の業務課長（上位マネジャー）はつぎのように述べている。

「営業課長やリーダーが、ちゃんとキャンペーンとか年度方針の意味をしっかりと理解して、それをちゃんと自分たちの課とかチームとかに置き換えて伝えていけばそこは幸せに進んでいるはず。ただ、それを各自がやろうとするとすごく大変なことですよ。リーダーがそれぞれ全部やる。営業課長がやる。だったらその上の立場の営業推進課長が先んじて解釈して、それをしっかりとパラシュートの形で降ろしていった方がまずは伝わりやすい。ここら辺のコミュニケーションロスっていうのが結構起りがち。ここは、われわれマネジメント陣が部下とのコミュニケーションのとり方を注意しないといけないところですよ。」（A社事業部 業務課長）

下位構成員の判断、行動に多くの部分が委ねられているA社では、上位マネジャーが下位構成員のおかれた状況を逐次把握できない。上位層と下位層でコミュニケーションが欠如する場合には、権限を委譲した下位構成員から本来期待する行動を引き出すことは難しい。

このように階層間のコミュニケーションが不足しがちなA社では、事業部の上位層によって下位層へと明確な方針を伝達することが意識されている。事業部における営業推進を統括する営業推進課長（上位マネジャー）は、営業課長（中位マネジャー）との相互理解の必要性についてつぎのように述べている。

「細かい手法はもう、営業課長におまかせします。ただ、営業推進課長としては、「入り口」を間違えたらすべてが終わると思っている。「入り口」っていうのは、我々はどこに向かって仕事をするのかということ。……事業方針、向かうべき方針は、それぞれの営業課長にしっかりと伝えます。営業課長にも意見があるので、そこにはコミュニケーションが必要ですね。営業課長自身は自分たちよりも特化した知識があるので、彼らの意見を取り入れることもときには大切。いずれにしても、お互い共通した認識がないとね。部下にまかせるのはいいのですが、それだけでは実際うまくいかない。まかせた側として、自分たちがどうフォローするかが重要だと思っています。」（A社事業部 営業推進課長）

A社の場合には、顧客への柔軟な対処のため、下位構成員に多くの裁量が与えられている。その反面、下位層に多くの判断が委ねられることで、階層間でのコミュニケーションが不足する傾向にある。そのため、上記の営業推進課長の発言にあるように、A社では、組織目的の実現にむけた部下への方向づけについて、指示するのみならずその後のフォローにも注意がはらわれている。マネジメント・コントロールの議論では、上司が任せた部下の行

動をどのように導くかが基本であるといわれる（伊丹 1986, 23）。A 社において、コントロールの基本となる上司による部下への方向づけが意識的に行われることで、階層間での相互認識の促進が図られている。

第3章でも述べたように、A 社は法人顧客との接触を通じてサービスを企画、提供する対人サービス組織である。対人サービス組織において下位層での柔軟な対処を促すうえで、行動原理や価値観によるコントロールが重要になることが、先行研究で指摘されている（青木 2017, 28）。その反面、こうした構成員に間接的に影響を与えるコントロールの方法を重視する場合でも、依然として問題となるのは、組織の方針について下位構成員にいかに関係を促すかということである。A 社の場合、こうした管理行動は責任会計にもとづくコントロールのサイクルでなされるものである。この点で、A 社では、下位構成員の自律的行動を尊重しつつも、上司が直接的に影響を与えるコントロールに注意がはらわれている<sup>17</sup>。

### （3）各施策で注意される垂直調整と水平調整の関連性

（1）、（2）では、水平調整のレベルと垂直調整のレベルに分けて議論した。しかし、既に述べたように、組織内協働においては、垂直調整と水平調整は相互に密接に関連する。上位層で水平調整が円滑に進んだとしても、各組織における垂直調整で上位層と下位層での認識ギャップが深刻となる場合には、水平調整でも施策レベルと実施レベルの方針での整合性がとれなくなる。また、各組織における垂直調整を通じて階層間で方針が浸透していたとしても、水平調整で相手組織との合意が得られない場合には、それぞれの組織の意図をふまえた行動をとることは困難である。

これに対して、上記で示した施策においても、上司が部下をフォローするうえで、単にA社の視点にとどまらず、仕入組織との調整をふまえた指針をもとに対応することが意識されている。さらに、本節の第3項でも取りあげるように、A社と仕入組織の調整役を担っているリエゾンは、各組織の視点からみた調整という範囲で偏ることがないように、仕入組織との調整を円滑化することをその狙いとしている。このように、それぞれの施策では、垂直調整と水平調整の整合性がとれるように配慮されている。

## 第2項 貢献度とインセンティブのリンク

前項では、垂直調整と水平調整において相互の認識を促すための施策がとられていることについて述べた。これに加え、そもそも、下位構成員が相互の調整にコミットする状況が生み出されているのかということも重要である。モチベーションの観点からいえば、営業推進キャンペーンに取り組むだけの動機が十分はたらくのかどうかという問題である。

営業推進キャンペーンに対するインセンティブとなるのが付加金である。第4章でも述べたように、付加金は個人が担う案件単位での損益（採算）に直結するかたちで実施され

---

<sup>17</sup> ここではA社の視点を主として検討しているが、仕入組織においても、垂直調整におけるコントロールのとられ方は基本的に同じである。

るとというのが基本的な運営のされ方である。ただし、実際の運営においては、事業部ごとに裁量の余地がある。このとき、個人の貢献度に見合わないかたちで付加金が運用されるという恐れがある。A社のチームリーダー（下位マネジャー）は、つぎのように述べる。

「販売組織だから、独自のインセンティブをつくっちゃうんですよ。セールス・レポートをたくさん打ったヒト上位3人に何か差し上げますとか。で、その経費に付加金を勝手にあてがっちゃうと。そうしたら、僕らは〇〇（筆者注：地域名）を売りまくって付加金の獲得にもものすごく貢献しているのに、それに使われるというのは納得がいかないじゃないですか。」（A社営業課 チームリーダー）

このように個人の努力量に即した見返りが期待されない場合には、下位構成員から強いコミットメントを引き出すことは難しい。もっとも、同一の事業部であっても、事業部や営業課によって抱える顧客関係は異なっており各部門での状況に応じた対処が必要である。その点で、個人の貢献度を評価するだけで単純に解決できる問題ではない。これは、付加金の運用のみならず、営業推進キャンペーンの方針を上位マネジャーが下位層に対していかに伝達するかという問題にもつながる。その意味で、モチベーションは、前項で述べた垂直調整とも深くかかわる問題である。

これに対して、A社では、前項でも述べた上層部からそれ以下の階層とのコミュニケーションの拡充のための施策と連繋させて、個人の貢献度に対応するかたちで付加金を配分、運用することが徹底されている。こうした一貫性のある方針を浸透させることによって、事業部や営業課で付加金を含む営業推進キャンペーンについて基本的な軸から外れて運営されることのないように注意がはらわれている。これにより、曖昧になる傾向にある付加金の運用方針について補正がされ、営業推進キャンペーンにむけて下位構成員が動機づけられるという状況が企図されている。

### 第3項 リエゾンの配置

営業推進キャンペーンで期待された成果をあげるには、企画、発信側である仕入組織との密なやりとりが本来重要である。しかし、販売組織、仕入組織それぞれで顧客、サプライヤーとの関係のもとにタスクを遂行する中で、A社の構成員が仕入組織の状況に注意をむけるのは実際に困難である。A社にとって仕入組織のおかれた状況について意識が希薄化される中で、いかに相互のコミュニケーションを図るかが問題となる。

仕入組織との協働で問題となるのは、下位構成員が顧客と接するだけではみえない仕入組織の状況をおさえた施策をいかに実施するかということである。これに対して、A社では、仕入組織との調整役（リエゾン）となる担当者を配置している。A社におけるリエゾンに求められるのは、情報の媒介、人的ネットワークという2つの役割である。

仕入との情報交換の媒介について、リエゾンは、仕入（販売）面の情報で販売組織（仕入組織）にとっても重要な情報を販売組織（仕入組織）が理解できるかたちで伝達する。このようにすることで、販売側（仕入側）からだと把握されづらい情報の交換が進められている。

人的ネットワークは、A社と仕入組織とのつなぎ役としての役割である。リエゾンは、仕入組織との調整役として業務を遂行する中でA社に所属する場合には接触が困難な人物や集団とも接触している。リエゾンが構築した人的ネットワークを活用することで、A社の担当者が直接行うよりも、対人間での調整はより円滑に進むことが期待される。

このように、リエゾンは販売組織と仕入組織にまたがるタスクを担うことから、彼（女）らに対する評価も広く設定される。一般的にA社の構成員が案件ごとの採算に責任を負うのに対して、リエゾンはミッションを担う支店やエリア（たとえば、拠点となる空港ごとに区分したエリア）を対象とする採算、送客数などに責任を負っている。これは、複数の組織（A社、仕入組織）へのはたらきかけを考慮したものである。こうした影響可能性にもとづく責任が設定、運用されることで、担当者の横断的活動が促されている。

このようにリエゾンとしてA社下位マネジャーに経験を積ませることによる人材育成の効果も期待されている。販売、仕入との調整を行うことで、両社の視点をもつバランス感覚のある人材の育成につながる。また、リエゾンとしてタスクを遂行する中で通常販売側で業務を遂行するだけでは得られない仕入側との人脈の形成も可能となる。仕入組織にリエゾンとして派遣された経験のあるA社の現営業課長はつぎのように述べている。

「〇〇（筆者注：リエゾンの役職名）として経験する中で、A社だけではつながらない人脈ができるのは大きいと思っています。……このバックグラウンドは今でも役立っているし、部下にも積極的に活用するようと言っています。こういうノウハウを広げることは重要だと思いますね。」（A社営業課 営業課長）

リエゾンとして従事することで蓄積した経験や人的ネットワークは、A社内に復帰後もマネジメントで活かされることが期待されている。このようにA社では、リエゾンは仕入視点をもつとともに、特定領域を超えて広くネットワークをもつマネジャーの育成という目的のもとに実施されている。

以上のように、リエゾンの配置を通じて、水平調整の円滑化という個人の活用と、仕入の視点も兼ね備えた個人の育成という2つの側面で、仕入組織との協働のためのコントロール（人事コントロール）が実施されているといえる。

### 第3節 組織内協働における補正策の課題

前節では、現行のコントロール・システムの補正策について述べた。しかし、販売と仕入で異なる視点や利害のもとで活動が遂行されており相互の調整が困難となる状況では、こうした補正策を用いた対処だけでは必ずしも十分とはいえない。

本節では、補正策をとった場合にも依然として残る課題について検討する。前節と同様、行動一致、モチベーション、個人の活用と育成という3つのコントロール問題にもとづいて検討する。そのうえで、コントロール・システムの補強策は、一時的な処置ではあっても根本的な解決策とはならないことについて検討する。これにより、グループ各社で異なる視点、利害のもとに行動がとられる場合、既存の議論で想定される以上に相互の調整は

複雑であり、マネジメント・コントロールの先行研究で想定されるような全社的に最適な状態は容易に実現しないことを示す。

## 第1項 行動の不一致

販売、仕入それぞれが直面する顧客関係、サプライヤー関係に応じて行動がとられている。各組織では、個々の目的を追求してタスクが遂行されており、基本的に異なる視点や利害のもとに判断、行動している。こうした状況では、各組織、グループ X 全体からみて望ましい方向性を見出すことは容易ではない。

前節でみたように、グループ内協働を円滑に進めるための補正策は、試行錯誤によって実施されている。仕入組織との水平調整では、各階層での調整の場が設定されている。また、A 社内の垂直調整では、事業部の上層部による明確な方針が提示され、下位構成員への継続的なフォローがとられている。加えて、それぞれの施策では、垂直調整と水平調整の整合性がとれるように配慮されている。こうした相互のコミュニケーションを促すための施策がとられることで、グループ X の目的実現にむけて下位構成員の行動を方向づけるための工夫が試行錯誤によりなされている。

しかし、こうした施策では、主に A 社を主体として対処されているが、仕入組織にまたがる範囲へと拡張する場合に限界がある。それは、販売と仕入でそれぞれが異なる目的のもとに行動がとられているからである。案件ごとなど短期的にみれば、調整がとられている部分はあるものの、根本的にみて相互の調整は複雑となっている。

付加金による動機づけの対象となる営業推進キャンペーンでいえば、依然として相互のコミュニケーションに問題があるといえる。A 社で事業部を統括する業務課長（上位マネジャー）は、仕入組織からの情報伝達の課題についてつぎのように述べている。

「仕入を安定的に確保するということにおいては、仕入組織から発信されてきたキャンペーンの数っていうのは、当然、弱いところを評価して、グループ X として必要な出入り、数が確保できるようにやっていかなければいけない。その辺は、A 社でも大体みんな理解していると思います。……

でも、仕入れからの発信はね、やっぱり正直薄いですね。中身が。「なんでやるの？」っていう部分はある降りてこないです。そこはね、もう少しこっちにも伝えてほしいなっていうのは正直みんな思っているとは思んですけど。」（A 社事業部 業務課長）

もつとも、前節でも述べたように、販売組織と仕入組織の間で相互での情報交換を行うための施策はとられている。そうしたことから、業務課長が述べるように、A 社において営業推進キャンペーンの狙いについてそれなりに理解されている部分がある。しかし、A 社からみると、依然として仕入から提供される情報は、販売のニーズに即したものとして十分なものとはいえない。

これに対して、仕入組織からみた場合には、単に仕入による販売に対する理解が足りないという問題にとどまらず、仕入の意図を販売に対してどのように伝達するかというところで仕入が抱えるそれなりの理由がある。仕入組織において営業推進キャンペーンの企画、

発信を担う販促課長<sup>18</sup>（中位マネジャー）は、キャンペーンの発信のやり方にみられる課題について、つぎのように述べている。

「販売はお客様第一主義っていう中で動かれていらっしゃる中で、仕入ってやっぱり仕入の理屈みたいなものがあるので、それこそサプライヤーからお願いされてつくる商品もあつたりとかしたときに、それを販売した時に会社にとってどういういいことがあるのか。仕入にとっていいことがあつたとしても、販売にどんないいことがあるんですかっていうのがなかなか伝わらないようなときに、そのロジックを組み立てて、形にしてアウトプットしていくってところはやっけていて難しいなと思うところですよ。」（仕入組織販売企画課 販促課長）

加えて、キャンペーンの発信が不十分となる背景につき、この販促課長はつぎのように述べている。

「販促のときに、たぶんショートカットをしちゃっているんだと思います。いけないんですけど、プロダクトとして出てきたときに、必ず何らかの戦略があつて絶対に出てきているものっていう、そこを前提に受け止めるので具体的な戦略はともかくとして、やっぱり売らなきゃいけない商品なんだよねっていう前提で受け止めているので。あとはその理由が、たとえそれこそサプライヤー様とのおつきあいなんですとか、いい条件取れたとか、うちの身入りが大きいものだからとか、っていう生々しい理由があつたとしても、そのままは当然伝えられないので知ったところでお化粧をして、販促をしなければいけないという前提のもので済ませてしまっている。ショートカットしているんだろうなと、今お話ししていて気づいたところではあるんですけど。」（仕入組織販売企画課 販促課長）

仕入組織として‘ショートカット’をせざるを得ないのは、A社との間での追求する目的の違いが容易には解決できないからである。しかし、こうした仕入組織における‘ショートカット’が日常的に積み重ねられることで、両社が直面する相手企業への理解不足はますます深刻なものとなる。

このように、販売組織と仕入組織それぞれが異なる外部組織（顧客、サプライヤー）との取引関係のもとで目的を追求しており、これが双方でのコミュニケーション不足、相互理解の欠如へとつながっている。このとき、前節で述べたような、垂直調整、水平調整の場を拡充するだけで、問題は容易に解決されない。

## 第2項 協調的行動への動機づけの課題

A社では、付加金を個人の貢献度の評価とリンクさせて運用させることや、営業推進キャンペーンにかかる方針を下位層まで浸透させることで、下位構成員が当該キャンペーンに対してコミットするよう動機づけが試みられている。しかし、前項でも述べたように、販売、仕入では異なる目的のもとに活動されることから、実際のところ相互の理解が十分進んでいるとはいえない。

営業推進キャンペーンや付加金にかかる方針を下位層まで浸透するためにA社内で施策がとられていることは、前節でも示したとおりである。しかし、A社内で徹底して方針が伝

---

<sup>18</sup> なお、販促課長も、多くの場合、販売組織を経験したうえで販促課長に就任している。

達されているとしても依然解消されない問題が、A社と仕入組織での相互理解である。前節で述べたように、仕入組織とのコミュニケーションを促すための場は、各階層でも設定されている。

しかし、こうした相互のやり取りを通じて依然として相手組織の意図を把握するのは困難である。仕入との調整の場が設けられているとしても、依然として営業推進キャンペーンの意図について理解が困難なところがある。その部分については、A社の立場での解釈のもとに方針を展開せざるを得ない。この場合、本来理想とされる相互理解とは対照的に、A社の立場でみた目的を実現するという限りにおいて営業推進キャンペーンが遂行されることになる。

もっとも、付加金は個人が責任を負う採算に直結することから、下位構成員がそれ自体を獲得しようとして行動する可能性は考えられる。しかし、こうした場合には、営業推進キャンペーンは仕入と連携した活動というよりも、販売組織にとっての利益獲得においてとられる行動となる。業務課長（A社の上位マネジャー）は、営業推進キャンペーンの意図の不明確さについてつぎのように述べている。

「結局やることによる「なぜ」っていうのがみんなわかんないことには協力しようにもできない。お金は入る、自分の実績にはなる、最終的にはやらなきゃいけないからやる。だけど、うちで一番足りないのは、なんでこれをやるのかとか、必要性がみんな理解できていない。仕入から発信がないので。」

（A社事業部 業務課長）

業務課長の発言にあるように、仕入との関係性のいかんにかかわらず、販売組織において、短期的な利益獲得のために行動するという状況がみられる。

しかし、こうした短期的な動機づけがなされる反面、それを繰り返し行うというのでは、仕入との調整にむけて下位構成員からのコミットメントを引き出すことは難しい。第4章でも述べたように、営業推進キャンペーンの背後にある仕入力の強化は、仕入のみならず、A社にとっても、さらにはグループXにとっても、顧客の要求水準に即したサービスの質を確保するうえで重要である。これには、中長期的に取りくむ必要がある。継続的な取りくみを個人から引き出すため、付加金は運用されるというのが基本的な考え方である。しかし、本来の意図が理解されていない場合、下位構成員による継続的な努力へとつながらない。A社のチームリーダー（下位マネジャー）は、つぎのように述べている。

「キャンペーンで対象となるのは、A社なり、グループXなりにとって肝となるところ。本当は、その大義名分みたいなのをしっかりと伝えてきてくれるのであればいいと思うんですよ。そういうのが、ちょっと欠けているんですよ。仕入の方って。その目的みたいなものが。「グループXにとってどうしてこれをやる意義があるのか」ということをしっかりと伝えたいので、「だからこういうことを実施します」というようにやってくれれば、僕らも協力しようという体制になるけれども。今はやらされている感がある。」（A社営業課 チームリーダー）

付加金の目的が曖昧とされることで数値目標の達成のみが強調され、結果として営業推進キャンペーンに対する下位構成員の不信感にもつながる。

このように、それぞれ異なる目的を追求しており当事者間での相互理解が欠如するときには、営業推進キャンペーンで本来理想とされるような販売、仕入ともに便益が得られるような状況とはかけ離れたものとなる。

### 第3項 リエゾンの活用と育成における課題

前節の第3項で、A社におけるリエゾンに求められるのは、情報の媒介、人的ネットワークという2つの役割であると述べた。こうした役割をリエゾンが遂行するうえで、マネジメント・コントロール上2つの課題がみられる。

1つ目は、A社と仕入の中間で調整を担うなかで蓄積した知見を販売組織において浸透させるための活動を継続的に行わせるようにリエゾンやその経験者の配置、職務を考えることが重要である。こうした人事コントロールは、販売組織と仕入組織それぞれの上位マネジャーの役割でもあるといえる。

2つ目は、リエゾン経験者を販売組織でどのように活用するかも問題である。リエゾン経験を役割の中で活かすことをふまえると、仕入組織との連携が強く求められる部門への配置が望ましい。また、営業推進の施策の中に、リエゾン経験者の意見を日常的な業務改善の中でどのようにとりこんでいくかということも重要である。

しかし、実際のところ、A社ではリエゾンへのフォローについてもあくまで案件ごとの対応にとどまっている。また、リエゾン経験者の活用についても、経験者個人の問題で終始しており、A社内で仕入組織との協働をより効果的に行う推進役として役割を果たすという状況にまで至っていない。これについて、リエゾンを経験したA社の現営業課長はつぎのように述べている。

「結局、こういう経験をさせてもらった自分たちが、じゃあ、今度は現場の役に立つマニュアルじゃないけれど、「こういうときにはこのヒトに聞けばよい」とか。それは営業課内だけならできるかもしれないけれど、それが事業部全体に発信できるのかということとそこまではできていないですね。」(A社営業課 営業課長)

また、事業部運営の観点からみて、A社事業部の業務課長(上位マネジャー)はつぎのように述べている。

「〇〇(リエゾンの役職名)を終えると営業課長になるヒトが多いです。うちの事業部もいるけれど、まあ普通の営業課長ですね。多少、人脈があることでの強みはあるけれど、その程度になっちゃっている。こういう施策は何か、点ごとに行われているという感じ。つぎに結びついていくような人材の活用をしないと。本当に、つぎの部門に行ってしまうと、もうそこでやることに必死になるので、せっかく〇〇としてやった経験がそれほど活かせていない気がする。それって、人材の活用の問題なのかと思います。」(A社事業部 業務課長)

このように、A社でのリエゾン経験者の活用について、その方向性には依然として曖昧な部分がある。

A社内の営業推進においても、仕入組織から発信された販促戦略の意図が十分理解されな

いまま事業部内で数値目標として伝達されることも少なくない。そのため、各階層のマネジャーによる解釈を通じて伝達されるものの、それは A 社の視点からみた判断にすぎず、結果として仕入組織の意図を十分くみ取った営業推進にはつながっていない。

上記のように、リエゾンへの支援や経験者の活用についても、A 社内の営業推進においても、販売と仕入の間での協働において明確な方針が見いだせていないという側面が依然としてみられる。

#### 第 4 項 コントロール・システムとその補正策にみる限界

上記のように、それぞれの補正策で課題がみられることについて述べてきた。現状では仕入組織とのコミュニケーションや相互理解の形成に限界があることから、A 社においては、細分化された数値目標を A 社内で対処できる範囲でそれぞれの事業部の上位マネジャーが解釈したうえで下位構成員に指示が出されている。その結果、販売の視点からみた業務運営がされており、本来必要な仕入組織との関係性を配慮した行動が欠如していると考えられる。リエゾンについても、本来グループ X にどのように貢献すればよいかについて、販売組織と仕入組織で共通する理解が十分形成されているとすると、現状のように一時的な施策ではとどまらないはずである<sup>19</sup>。こうした点から、いずれの施策においても、その根底にある‘相互の調整を図ることのできるような方向性を目指すか’という点について、いまだ A 社でも、仕入組織でも、方針に曖昧さがみられるといえる。

このように、販売組織、仕入組織それぞれが異なる目的を追求する場合には、相互の調整の問題は既存の議論で想定されるよりも複雑である。A 社においては、コントロール・システムの補正策は試行錯誤のうえに継続的にとられている。各社で目的が追求されることから、組織運営を成り立たせるうえで必要な妥協点において施策がとられている。しかし、こうした施策はある時点における調和を図る手法とはなり得ても、販売と仕入の視点や利害の違いを超えた根本的な解決にはつながっていない。このときに、先行研究で想定されるようなグループ各社や全体にとって最適な状況は容易に実現されない。

#### 第 4 節 複雑な組織内協働におけるマネジメント・コントロールの総合的理解

本事例では、販売、仕入ともに異なる視点のもとに対応がとられており、各組織に自律的行動を委ねるだけでは相互の調整が容易に解消されないという状況で起るコントロールの問題について検討してきた。これは、先行研究での想定以上に組織内協働が複雑となるケースである。ただし、前節までの議論では、あくまでグループ X の A 社を中心とする個別の取り組みを対象として考察してきた。本事例がもつ理論的な意味について考えるうえで、こうした状況が本事例に特有の現象としてみられるのか、それともより広い現象に拡張して議論するための契機となるのかについて、さらに検討することが重要である。こう

---

<sup>19</sup> ここでは A 社の視点を主として検討しているが、仕入組織の視点を考慮しても、やはり状況は A 社と同様であり、根本的な解消には至っていない。

した考察は、協働の管理について実践的な示唆を得るうえでも有効だといえる。

本節では、既存の議論で想定される以上に複雑な協働において実施されるマネジメント・コントロールについて、理論的な意味をさらに考える。そのために、つぎの事項について検討する。

- ・どのような理由から組織内協働が複雑となるのか。
- ・複雑な組織内協働におけるマネジメント・コントロールがどのような意味をもつのか。

まず、組織内協働が複雑になる理由として、第3章の第3節でも取りあげた外部組織との多様で不安定な取引関係に対処する必要があること、および対人サービス組織であること、という2つの点についてあらためて考察する。そのうえで、組織内協働が複雑となる場合に理論的に考えられるコントロールのアプローチ、および本事例から実践的に得られる示唆について論じる。

#### 第1項 組織内協働が複雑となる理由①：外部組織との多様で不安定な取引関係

本事例において、グループ内協働が複雑となる理由としてまずあげられるのは、顧客関係、サプライヤー関係、どちらの取引関係においても多様で、不安定な状況に直面しているということである。グループ X においては、販売側は顧客と、仕入側はサプライヤーと、それぞれの立場で外部組織との取引関係に柔軟に対応する必要がある。

もっとも、顧客やサプライヤーへの関係への対応そのものは、グループ X に限らず多くの組織で取りくむ必要がある。多くの場合には、サプライヤーとの安定的な関係の構築を進めることに重点がおかれている。それは、サプライヤー関係を安定的に運営することが、最終顧客のニーズに応じた製品やサービスの提供のためにも重要だからである。グループ X でも、サプライヤーとの良好な関係が望まれている。

しかし、本事例が既存の議論における想定と異なるのは、安定的なサプライヤー関係を構築するのが困難な状況にあるということである。オンラインビジネスの普及、競合他社による価格競争の激化、さらにはサプライヤーによる直販体制の普及など事業環境の変容にとともに、グループ X を取りまくサプライヤーとの関係は非常に不安定なものとなっている。こうした状況では、サプライヤーとの窓口となる仕入組織だけで仕入面での影響力を発揮するのは難しい。顧客や市場の情報を日頃蓄積している販売組織との緊密なやり取りを行うというように、両社で一体となって仕入力を高めていく必要がある。しかし、販売は顧客と、仕入はサプライヤーと、それぞれ異なる立場で取引関係に対処している。この場合、グループ各社を主体として、視点や利害の違いを超えた調整を進めるのは難しい。これに対して、グループ横断的な調整を円滑に進めるため、仕入組織との協働にむけて営業担当者を方向づける必要がある。そこで A 社では、仕入組織との相互依存の関係を考慮した成果面や行動面の評価、さらには‘付加金’というインセンティブの運営にコストを費やすことで、下位構成員からグループ X の目的に資する協調的行動を引き出すための施策がとられている。もっとも、組織の分権化によるメリットを活かすには、可能な限り構

成員の行動を拘束しないことも重要である。そのため A 社では、下位構成員の自律性を尊重しつつ、販売と仕入での調和が図られるように複合的なコントロールが実施されている。

## 第 2 項 組織内協働が複雑となる理由②：対人サービス組織における顧客への柔軟な対応

相互依存性を考慮したコントロールが実施されていても、実際のところ A 社において期待される成果につながっていないことがしばしば問題となっている。この点をふまえると、外部組織との取引関係の多様性や不安定さに加えて、組織内協働が複雑となるもう 1 つの理由として、グループ X 内で遂行されるタスクの特性にも注意する必要がある。具体的に、本事例では対人サービス組織として顧客への多様な要求へいかに柔軟に対処するかが問題とされている。

対人サービス組織では、各顧客との対話の中で把握した要求をもとに、サービスの要素を仕入れ、組合せて提供する。対人サービス組織で付加価値が加わるのは、顧客との対話を通じて行われるサービス提供のプロセスである。こうした状況では、下位マネジャーに大幅な裁量を与え、顧客からの多種多様な要求に柔軟に対応できるように促す必要がある。しかし、行動一致の観点からみると、権限を委譲するのみならず、委譲された部下の行動を組織目的へと方向づけることが求められる。そのために、本来は、上位マネジャーにとって望ましいと考える方向性が明確にされたうえで、それにむけて部下の行動に十分な影響を与えられるようなコントロール・システムを利用することが重要だと考えられる。

しかし、グループ X においては高付加価値の戦略がとられているため、その中核となる高品質のサービスを提供するうえで顧客満足度向上と、サプライヤーに対する影響力向上という両立が難しい 2 つの要素に対処する必要がある。その結果、上位マネジャーでさえ組織として望ましい方向性を見極めるのが困難となっている。このように戦略実行の焦点が曖昧にならざるを得ない状況では、販売と仕入という立場上、根本的に視点、利害の違いを超えた調整を進めることは容易ではなく、状況に応じてその都度調和が図られるように施策をとる必要がある。こうした複雑な状況に対処するため、A 社では、補正策をとることによって現行のコントロール・システムが修正されている。

## 第 3 項 複雑な組織内協働におけるマネジメント・コントロール：本事例からの含意

下位マネジャーに対して大幅な裁量を与える背後には、各部門で外部組織への柔軟な対応を進めるといった狙いがある。第 1 章でも述べたように、こうした外部環境への適応のためとられる分権化や権限を委譲した各部門を統合するための施策は、コンティンジェンシー理論にもとづくコントロールの議論を中心としてこれまでも検討されてきた (Chenhall 2003; Otley 1980, 2016; Simons 1995)。しかし、先行研究では、上位マネジャーにとって中長期的に望ましい方向性が明らかであるという想定がある。このように戦略実行の焦点が定まっている状況では、上位マネジャーは下位マネジャーの自律的行動を可能な限り尊重したうえで、各部門でとられる行動が全社として最適な状況に沿うよう行動の一致に

注意してコントロールを実施することが考えられる。

これに対して、先行研究のように戦略の焦点を前提として議論できないことがある。それは、それぞれの状況へ柔軟に適應するため部門ごとの判断、行動に委ねざるを得ないという場合である。本事例は、こうした複雑な協働がみられるケースの1つとして考えることができる。本節の第1項と第2項でも述べたように、グループ X では、外部組織との多様で不安定な取引関係に対処する必要があり、かつ対人サービス組織として顧客の多様な要求への柔軟な対応が求められる。この場合、販売組織と仕入組織それぞれの立場で取引関係への対処がとられる反面、グループ X 全体としてみた場合に何を優先すべきかが上位マネジャーですら明らかにするのが難しい。このときに実施されるコントロールは、従来考えられてきたような全社で最適な状態を実現するための手法とは、その狙いが異なる。

たしかに、組織内の調整を円滑に進めるための施策が様々にとられるものの、それは根本的な解決というよりもある状況で部門間の調和を目指して行われるというものである。たとえば、本事例でみられた‘付加金’は、販売にとって重要な顧客満足度と仕入にとって重要なサプライヤーに対する影響力の強化という2つの両立困難な要素に対処するため、試行錯誤のもとに実施されている。しかし、そもそもこの施策をとることで目指すべき最適な状態は明らかでない。販売と仕入での視点や利害の違いをふまえ、状況に応じて柔軟に運営していくことが重要である。こうした微妙なバランスが求められる場合、これに対処するため実施されるコントロール・システムもその都度変化する。コントロールのアプローチは、従来想定されてきた以上に‘状況適応的なもの’になると考えられる。

以上から、本事例を通じて理論的に明らかとなった点として重要なのは、組織内協働が複雑となる局面で、コントロールが臨機応変に実施されるということである。外部組織との取引関係が多様多様でありこれまで前提とされてきた戦略実行の焦点が曖昧とならざるを得ない場合には、協働の進展状況に応じて部門間での調和を図る必要がある。このため、コントロール・システムの見直し、修正に重点がおかれると考えられる。このように微妙な調整が求められる状況では、一般的にマネジメント・コントロールの理論で想定されるような最適解を見出すことは難しく、継続的に修正を行うことで現状に適した方策を見出すことが重要である。

ここまで本論文では、旅行代理店のグループ X という単一の事例について検討してきた。しかし、多様で不安定な外部環境に組織としていかに対処するかは、今日多くの企業で問題になると考えられる。この点をふまえると、組織内協働が複雑となる状況で求められるコントロールのアプローチについて今後拡張的に議論する意義は大きいと筆者は考える<sup>20</sup>。

---

<sup>20</sup> 外部組織との取引関係の進展状況に応じて、組織間レベルでのコントロールがどのように実施されるのかというコントロールのプロセスについては近年解明が進んでおり、こうした議論を対象とする文献研究も行われている（井上 2016）。一方で、外部組織との取引関係が組織内レベルでのコントロールとどのように関連するのかについては、第2章で述べたように、いくつかの事例研究で興味深い洞察が示されているもの（Håkansson and Lind 2004; Thrane and Hald 2006）、いまだ十分な理解には至っていない。

最後に、組織内協働が複雑となる状況で、最適解を見出すことは難しいとしてもコントロールにかかるコスト負担を減らすための経営努力をする余地があることについて述べた。この点について、本事例から考えられる実践的な方向性は2つある。第一に、戦略実行の焦点が明確になるように企業としてのポジショニングのとり方を是正するということである。これによって、既存の議論での想定に近い状態を目指すこととなる。しかし、本事例のように、ある戦略をとる場合に外部組織との多種多様な取引関係があるために戦略実行の焦点が曖昧にならざるを得ないという場合には、そもそも戦略策定レベルでの是正を行うことによる解決は難しいかもしれない。

第二に、より現実的な方法として、必ずしも必要のない修正によるコントロールのコスト負担を減らすように努めることである。状況に応じた修正はやむを得ないとしても、何が必要な修正であるのかについて上位マネジャーが見極めたうえでコントロール・システムを修正することが重要である。たとえば、付加金を通じた動機づけのため個人の貢献度とインセンティブとのリンクを図るさいに、それが下位構成員への動機づけとして十分な影響力をもつのかということに注意する必要がある。このとき、第1章の第5節でも述べたように、コントロールのコストに見合った便益がどの程度得られるのかという点から選択肢を絞りこんだうえで修正することが肝要である。そのさいに、販売と仕入での相互依存性にも注意して、A社の範囲にとどまらず、仕入組織との対話を通じて運用のあり方を考えることも重要である。こうした実効性のある修正を見極めることが、非付加価値的なコントロールのコストを低減することにつながるはずである。

## 第5節 おわりに

本章では、現行のコントロール・システムの限界をふまえ、現行のコントロール・システムの修正のため行われる補正策と、補正策でも解消されない問題について検討した。

第2節では、現行のコントロール・システムの補正策としてどのようなことが期待されているかについて検討した。具体的には、3つのコントロール問題である行動一致、モチベーション、個人の活用と育成に対応する施策として、行動一致に対して水平調整、垂直調整による事業方針の展開が、またモチベーションに対して貢献度とインセンティブのリンクが、さらには個人の活用と育成に対してリエゾンの配置が、それぞれ実施されていることについて述べた。

しかし、販売と仕入では異なる視点、利害のもとに行動がとられており相互の調整が困難である状況では、こうした補正策を用いた対処にも限界がみられる。第3節では、補正策をとった場合にも依然として残る課題について検討した。行動一致では販売と仕入での調整の困難さともなう行動の不一致が、モチベーションでは方針が不明確なことで起る協調的行動への動機づけの課題が、個人の活用と育成ではリエゾンの育成方針の欠如による人材の活用や支援での課題が、それぞれみられることについて述べた。

第3節の第4項では、コントロール・システムの補強策は、一時的な処置にはなつたと

しても根本的な解決策とはならないことについて示した。このことより、販売組織、仕入組織それぞれが異なる目的を追求する場合には、相互の調整の問題は既存の議論で想定される以上に複雑であり、マネジメント・コントロールの先行研究で理想とされるような全体最適の状態は容易に実現しないことについて論じた。

第4節では、既存の議論で想定されるより複雑な協働において実施されるマネジメント・コントロールの理論的な意味と実践的な示唆についてさらに考察した。組織内協働が複雑となる理由として、外部組織との多様で不安定な取引関係に対処する必要があるということ、および対人サービス組織であることがあげられる。本事例のように、外部組織との関係が多種多様であるためこれまで前提とされてきた戦略実行の焦点が曖昧とならざるを得ない場合には、マネジメント・コントロールの議論で一般的に想定されるような最適解を見出すことは難しい。この場合には、組織内部での調和を図るため、コントロール・システムの継続的な修正により現状に応じた方策をとることに重点がおかれると考えられる。しかし、こうした微妙なバランスが求められる場合にも、コントロールにかかるコスト負担を減らすための経営努力をする余地はあるといえる。本節の最後では、必ずしも必要のない修正によるコントロールのコスト負担を減らすよう努めることが重要であると述べた。

## 終章 総括と展望

### 第1節 本論文の要約

本論文の目的は、分権組織で権限を委譲された部門により遂行される協働の問題に対して、マネジメント・コントロールが果たす役割とその限界を明らかにすることである。その中でも、部門間での異なる視点や利害を超えた調整が複雑となる状況で、下位マネジャーから組織目的にむけた管理行動を引き出すためのコントロール・システムに焦点をあてている。この目的で、外部組織との取引関係への柔軟な対応のため下位マネジャーに対して大幅な裁量を与える必要がある組織として、旅行代理店のグループ X における販売組織 A 社と仕入組織による協働を取りあげた。本論文の内容について、つぎのように要約できる。

### 第1項 本論文の視点

第2章でも検討したように、先行研究では、権限を委譲した部門（事業部、MPC）のマネジャーを対象とする業績の測定、評価において、ほかの部門との相互依存性をどのように考慮するかが問題とされている。具体的には、ほかの部門への提案など所属部門を超えて行われるはたらきかけを考慮した影響可能性にもとづいてマネジャーを測定、評価する責任会計のシステムについて、その役割と課題が論じられている（Simons 2005, 119-120, 邦訳 117-118）。

しかし、多くの議論で基本的に想定されているのは、上位マネジャーが望ましいと思う方向性のもとに権限を委譲した部門の行動が促されているということである。マネジメント・コントロールはマネジャーが組織の目的にむけて部下の努力を引き出すために実施されるサイクルである。組織の目的にむけた構成員に対する方向づけは、組織内協働においても重要である。事業部制組織では、上位マネジャーにとって望ましいと考える方向性が見出せているからこそ、事業部を主体とする調整をどのように委ねればよいか明確となり、タスクを任せ後も全社的な目的の実現にむけて各部門の構成員に継続的な改善を促すことができる。また、MPC においても、価格交渉などの場において MPC 間でそれぞれがもつ視点や利害の違いを超えた調整が可能となるのは、組織として望ましい方向性が明確となっているからである。先行研究にもとづくと、組織としてどこに重点をおけば良いかという戦略実行の焦点が明確にされているという状況のもとに、上位マネジャーは部門による自律的行動を促すと同時に、相互の調整を円滑に進めるための施策をとると考えられる。

しかし、外部組織との関係が多様で不安定となっており、それぞれの部門による判断、行動に委ねざるを得ないという場合に、そもそも上位マネジャーが全社的な方向性を見極めることは難しい。このように組織としての方向性が曖昧にならざるを得ないという従前の想定とは異なる状況で、各部門の下位マネジャーを主体とする調整を促すのみならず組

組織全体としての調和がどのように図られるのかについて明らかにする必要がある。

そこで本論文では、旅行代理店グループ X における販売組織 A 社と仕入組織による協働について取りあげた。本事例を取りあげた理由は、グループ X が顧客やサプライヤーからの多様な要求に応えるため、販売組織と仕入組織での協働を円滑に図るための施策が積極的に実施されており、本論文の関心と合致するからである。

具体的な状況として、グループ X では、高付加価値の戦略がとられており、販売と仕入が一体となって高品質のサービスを提供することが重要である。質の高いサービスを提供するには、グループ X として顧客の満足度向上と仕入力強化の両方をバランスよく進める必要がある。しかし、それぞれのグループ企業で抱える顧客、あるいはサプライヤーとの取引関係のもとに異なる観点から対応がとられており、グループ企業間での視点の違いを超えて協働を進めることは容易ではない。こうした複雑な協働がみられる状況で、組織の目的と整合する行動を下位構成員からどのように引き出すのか、そこでどのような問題が起るのかというのが、本論文の関心である。

## 第2項 事例分析でのリサーチクエスチョン

本論文では、権限を委譲した部門で異なる視点のもと行動がとられており、相互の調整が困難となる状況を考察対象とする。事例分析で具体的に着目したのは、つぎの点である。

- ・全社の目的にむけて各部門の行動を統合するときどのような問題が起るのか。
- ・そうした問題に対してコントロール・システムを通じてどのように対処されるのか。
- ・現行のコントロール・システムで不十分な部分についてどのような修正がされるのか。

第1章でも述べたように、組織内協働には、部門内の上司と部下によって遂行される垂直調整と部門をまたがって実施される水平調整という2つの側面がある。上位マネジャーは、全社の目的と整合する行動がとられるように注意しつつ、相互依存の関係にあるほかの部門との調整が下位マネジャーを主体として進むようにコントロールを実施する。先行研究にもとづくと、上位マネジャーがこうした垂直と水平の両方の側面に注意して下位マネジャーの自律的行動を促すことによって、組織内協働の管理が進められると考えられる。ただし、既存の議論では、一般的に、マネジャーが組織として重要だと思ふ方向性を明確にもつという状況を想定したうえで、部下に対するコントロールについて検討されてきた。

しかし、外部組織との取引関係が多様であり、それぞれの部門による判断、行動に委ねざるを得ないという場合に、そもそも上位マネジャーが全社の方向性を見極めることは難しい。もっとも、企業がとる戦略そのものに曖昧さがあることがその原因となることも考えられる。その場合には、戦略の見直しを行うことでこうした事態を解消することができるかもしれない。しかし、本論文で取りあげるグループ X のように、企業がとる戦略そのものは明確であるものの、それを実行するうえで外部組織からの多様な要求に応える必要があるために焦点を絞りこむことが難しいときには、マネジャーが対処すべき問題はより複雑となる。この場合問題となるのは、それぞれの判断、行動に委ねた部門での多様な行

動を全社としていかに調和させるかということである。こうした状況はこれまでの議論では想定されていないものの、マネジメント・コントロールの観点から重要なケースだといえる。

それぞれの部門で異なる視点のもとに判断、行動がとられており、部門をまたがる調整が複雑となる時、各部門でとられる多様な行動を組織目的にむけて取りまとめる必要がある。しかし、下位マネジャーの自律的行動を促進するための責任会計のシステムだけでは、十分な解決には至らないと考えられる。第2章でも述べたように、下位マネジャーから組織内部の調和にむけた行動を促す必要がある。具体的には、責任会計システムとの連携のもとに、下位マネジャーから組織目的と整合する協調的行動を引き出すための施策が必要になると考えられる。本論文の関心は、こうした戦略実行の焦点が曖昧にならざるを得ないという既存の議論での想定とは異なる状況で、各部門の下位マネジャーを主体とする調整を促すのみならず組織全体としての調和を図るため、コントロールがどのように実施されているのかということにある。

以上のことから、本事例分析でのリサーチクエスチョンをつぎのように設定した。

*部門（グループ会社）間での調整が複雑となる場合に、下位マネジャーから全社（グループ全体）の目的と整合する管理行動を促すためコントロール・システムやそのほかの施策を通じてどのように対処されるのか。*

### 第3項 事例分析の要約

#### （1）基本的なコントロールの役割と限界

A社や仕入組織では、成果と行動という2つの側面から個人の業績が評価される。グループ他社との協調的行動を引き出すための仕掛けは、成果面や行動面の基本的な評価にもみられる。まず、採算への意識づけを通じて下位マネジャーは相互依存の関係にある仕入組織との協働へと積極的にコミットする状況が期待されている。また、行動面の評価では、グループX内の横断的な連携に資する行動についての規定がある。行動面の評価の過程で行われる上司と部下の対話を通じて、グループ他社との協働の重要性やそれに対して個人が果たす役割について下位マネジャーが理解を深めるための機会が設けられている。

しかし、下位マネジャーの協調的行動を引き出すことを考えると、こうした基本的コントロールでは十分とはいえない。なぜなら、本事例においては販売と仕入それぞれの組織に対する権限委譲が進み、それぞれが接点をもつ外部組織（顧客、サプライヤー）との関係に対処することから、相互の調整が困難となるためである。販売と仕入の協働は、グループXの発展において非常に重要である。しかし、各組織の立場からみた目的追求のため日々タスクを遂行する下位マネジャーは、グループXの目的実現に資する協調的行動を必ずしも意識していない。このため、基本的コントロールによって組織内協働に対して構成員を方向づけられる範囲は限られている。

## (2) 基本的なコントロールと一体となって用いられるインセンティブ

成果面の評価で行われる採算への意識づけや、グループ X 内の横断的連携についての行動基準の運用は、組織内協働と密接に関連する反面、下位マネジャーから協調的行動を引き出す仕組みとして影響力が十分とはいえない。こうしたグループ X 内での協調的行動へと方向づけるため、基本的コントロールとの連繋のもとで用いられるのが、営業推進キャンペーンを動機づけるため付与される付加金である。

付加金は、送客数という仕入のシェアを示す指標について一定の目標値を達成した場合に、該当する案件の採算に対して与えられるものである。第1章でも論じたように、インセンティブには組織の重要な方面へと構成員の努力を方向づけるという‘注意喚起’の役割があり、マネジメント・コントロールの基本である行動一致の問題に対処するうえで重要であることが、既存の議論で指摘されている (Marchant and Van der Stede 2017, 355)。A 社においても、まさに付加金というインセンティブを採算の管理にもとづく責任会計のシステムと連繋させて運用することにより、仕入組織から企画、発信される営業推進キャンペーンに対して下位マネジャーに注意を向けさせることが企図されている。このように A 社では、基本的なコントロールとインセンティブを組合せたシステムを用いることにより、下位マネジャーの行動について、販売組織 A 社の目的追求と、グループ X の目的実現に資する管理行動との調和をとるための工夫が試みられている。

## (3) コントロール・システムの限界と補正策

付加金にはグループ X の目的実現にむけて下位構成員に注意喚起を促すという役割が期待されるものの、実際のところ、販売組織 A 社の目的追求とグループ X の目的実現との両立を図るうえで支障が生じている。具体的には、A 社内の階層間や、仕入組織との間で、営業推進キャンペーンやそのインセンティブとなる付加金の背後にある基本的考え方の伝達、および相互の理解の形成が不十分となっている。これは、組織内協働にかかわる方針を水平的、垂直的にどのように伝達するかということにかかわる。この点で、本論文で基本的に想定するマネジメント・コントロールのサイクルの運営にかかわる問題が起っている。こうした問題は、A 社において常に大きな課題と考えられている。実際に、仕入組織との連携のもとに現行のコントロール・システムを修正するための補正策がとられている。

A 社では、第1章で示した3つのコントロール問題である行動一致、モチベーション、個人の活用と育成という、それぞれの問題に対する施策がとられている。行動一致については、水平調整、垂直調整による事業方針の展開により対処されている。水平調整では、上位層、中位層、下位層と、各階層での目的、内容に応じて対話の場を設けることで販売と仕入でしばしば直面するコミュニケーションの欠如への対応が試みられている。垂直調整では、A 社において下位構成員の自律的行動を尊重しつつも、上司が部下に対して実施する直接的なコントロール（責任会計にもとづくコントロール）に注意がはらわれている。これにより、階層間で起りがちなコミュニケーション不足への対応がとられ、営業推進キャ

ンペーンの方針について A 社内での明確な伝達が図られている。さらに、各施策を実施するうえで、垂直調整と水平調整の相互関連性にも注意がはらわれている。

モチベーションについては、上位層による下位の階層とのコミュニケーションを拡充する施策との連携のもとに、個人の貢献度に対応するかたちで付加金を配分、運用することが徹底されている。営業推進にかかる一貫性のある方針を浸透させることによって、事業部や営業課で付加金を含む営業推進キャンペーンについて基本的な軸から外れた運営がとられることのないように注意がはらわれている。これにより、曖昧になる傾向にある付加金の運用方針について補正がされ、営業推進キャンペーンにむけた下位構成員の動機づけの強化が進められている。

個人の活用と育成については、リエゾンの配置で対処されている。仕入組織との協働で問題となるのは、A 社の下位マネジャーが日頃顧客と接点を持ち行動するだけではみえない仕入組織の状況をおさえた施策をいかに実施するかということである。これに対して、A 社では、仕入組織とのリエゾンとなる担当者を配置している。リエゾンの配置を通じて、水平調整の円滑化という個人の活用と、仕入の視点も兼ね備えた個人の育成という 2 つの側面、仕入組織との協働のためのコントロール（人事コントロール）が実施されている。

#### （４）組織内協働におけるコントロール・システムの補正策とその課題

販売組織 A 社と仕入組織では異なる視点や利害のもとに行動がとられており、各社が主体となって調整を行うのが困難な状況では、こうした補正策を用いた対処にも限界がみられる。補正策をとった場合にも依然として残る課題として、販売と仕入での調整の困難さにもなう行動の不一致、営業推進キャンペーンの方針が不明確なことで起る協調的行動への動機づけの課題、リエゾンの育成方針の欠如による人材の活用や支援での課題がある。

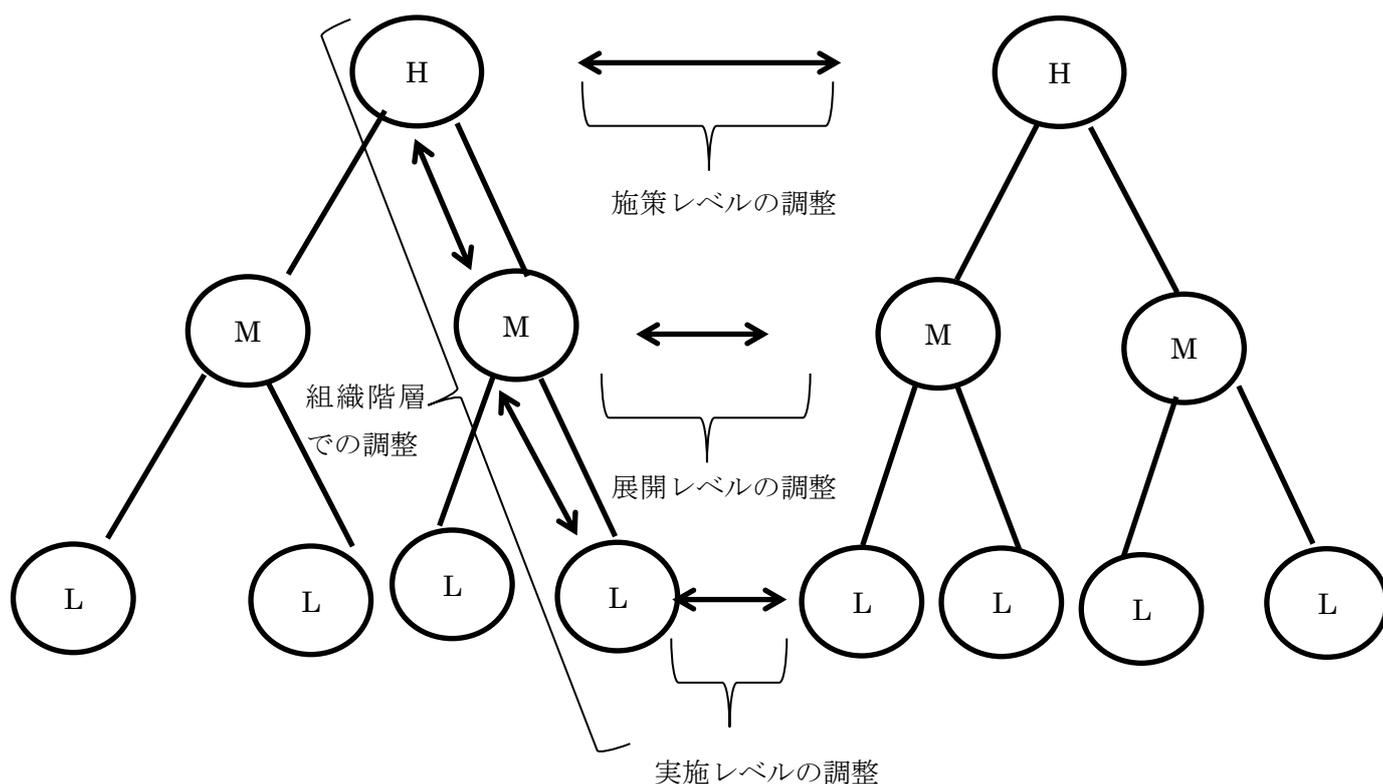
行動の不一致について、本事例では、依然として A 社と仕入組織での調整に課題がある。これまでも、水平調整、垂直調整について相互のコミュニケーションを促すための施策がとられている。このように、グループ X の目的実現にむけて下位マネジャーの行動を方向づけるための試みがなされている。しかし、販売組織と仕入組織それぞれが異なる外部組織（顧客、サプライヤー）との取引関係のもとで目的を追求しており、これが双方でのコミュニケーション不足、相互理解の欠如へとつながっている。このとき、案件ごとなど短期的にみれば調整がとられている部分はあるものの、根本的な解消には至っていない。

協調的行動への動機づけの課題について、仕入との調整の場が設けられているとしても、依然として営業推進キャンペーンの意図について、A 社側からみて理解が困難なところがある。これについて、A 社での解釈のもとに方針を展開せざるを得ない。この場合、本来理想とされる相互理解とは対照的に、A 社からみた目的を実現するという限りにおいて営業推進行われることになる。しかし、こうした場合には、営業推進キャンペーンは仕入との連携による活動というよりも、販売組織にとっての利益獲得においてとられる行動となる。営業推進キャンペーンの背後にある仕入力の強化は、仕入のみならず、A 社にとっても、さら

にはグループ X にとっても、顧客の要求水準に即したサービスの質を確保するうえで重要である。これについては、中長期的に取りこむ必要がある。継続的な取りこみを個人から引き出すため、付加金は運用されるというのが基本的な考え方である。しかし、本来の意図が理解されていない場合、下位マネジャーによる継続的な努力へとつながらない。

リエゾンの育成方針の欠如について、A社ではリエゾンへのフォローについてもあくまで案件ごとの対応にとどまっている。また、リエゾン経験者の活用についても、経験者個人の問題で終始しており、A社内で仕入組織との協働をより円滑に行う推進役として役割を果たすという状況にまで至っていない。リエゾンへの支援や経験者の活用について、A社内の営業推進においても、販売と仕入の間での協働において明確な方針が見いだせていないという状況が依然としてみられる。

図 7.1 組織内協働のための諸調整



※各部門において H は上位層，M は中位層，L は下位層を示す。

(出所) 筆者作成。

以上のように、販売組織、仕入組織それぞれが異なる目的を追求する場合には、相互の調整の問題は既存の議論で想定されるよりも複雑である。A社においては、コントロール・システムの補正策は試行錯誤のうえに継続的にとられている。各社で目的が追求されることから、組織運営を成り立たせるうえに必要な妥協点において施策がとられている。しかし、こうした施策はある時点における調和を図る手法とはなり得ても、販売と仕入の視点や利害の違いを超えた根本的な解決にはつながっていない。このときに、先行研究で想定されるようなグループ各社や全体にとって最適な状況は容易に実現されない。

## 第2節 本論文の結論と展望

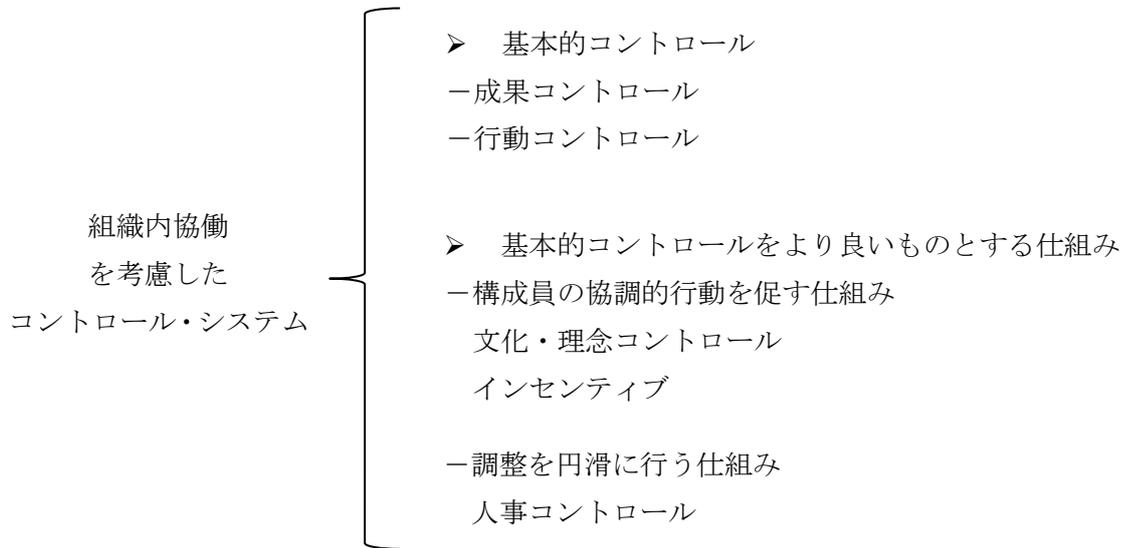
### 第1項 組織内協働におけるコントロール・システムの基本体系

事例分析の結果をふまえ、組織内協働を考慮したマネジメント・コントロールの理論的な意味についてさらに考えてみたい。本論文においては、マネジメント・コントロールで想定されるサイクルを組織内協働に拡張するかたちで基本となるモデルを考えてきた。その内容については、第1章で述べたとおりである。106ページの図7.1のように、あらためて組織内協働を考慮した場合のコントロールのモデルを示したい。本モデルの特徴は、施策策定レベル、展開レベル、実施レベルと、階層のレベルに応じてほかの部門との水平調整がとられているということである。こうした階層レベルごとの調整を進めるには、各部門における組織階層に沿った調整も必要となる。ここでマネジメント・コントロールの基本となるサイクルが運営されている。このように、組織内協働を進めるうえで、部門をまたがって実施される水平調整と、組織階層に沿って遂行される垂直調整は密接に関連している。このため、上位マネジャーは水平的側面と垂直的側面の両方に注意して、下位マネジャーを協働へと方向づける必要がある。

水平と垂直の調整を円滑に進めるうえで、上位マネジャーは、協調的行動の促進に注意して、成果や行動を対象とする基本的コントロールを実施すると考えられる。先行研究では、相互依存関係の管理にむけて構成員を方向づけるうえで、横断的な連携の活性化を狙いとする影響可能性の範囲にもとづく責任会計システムの運営が基本になると論じられている (Simons 2005, 119-120, 邦訳 117-118)。本事例においても、販売組織A社とその協働相手である仕入組織それぞれが採算に責任を負うことで、利益獲得にむけて相互依存性をふまえた施策をとることが期待されている。加えて、行動基準についての評価枠組みの利用においても、グループX内の横断的連携の必要性について、上位マネジャーとの対話を通じて下位マネジャーの理解が促進されている。

しかし、各部門での目的のもとに行動がとられる場合には、部門間での視点や利害の違いを超えて当事者間での調整を進めることは難しい。とくに、下位マネジャーは、基本的に外部組織とのかかわりの中で日々のタスクを遂行するため、通常、各部門の視点から行動すると考えられる。そうした行動は、必ずしも組織全体の目的実現と整合するものとはいえない。この場合、下位マネジャーの自律的行動の促進に重点をおいた成果や行動のコ

表 7.1 組織内協働を考慮したコントロール・システムの基本体系



(出所) 筆者作成。

ントロールを実施するだけでは、十分な解決につながるとはいえない。これに対して、組織目的と整合する協調的行動を下位マネジャーから引き出すうえで、基本的コントロールの機能をより良いものとするための仕組みが必要である。このとき、個人の行動の自律性を尊重しつつ、協調的行動を促進するには、基本的コントロールとそのほかの仕組みを連繫させて実施することが重要である。

基本的コントロールをより良いものとする仕組みについて既存の議論で主に検討されてきたのが、文化・理念によるコントロールである。主にアメーバ経営を想定した MPC の議論では、経営理念にもとづくコントロールが基本的コントロールと一体となって用いられることで、下位マネジャーに対して組織目的と整合する協調的行動が促されるのだということが指摘されてきた(谷 2013, 19)。経営理念が個人に対してもつ拘束力はそれほど強くない反面、下位マネジャーにとって判断や行動の拠りどころとなることから、基本的コントロールを活性化させるために重要である。こうした仕組みを用いることで、下位マネジャーの自律性を確保しつつ、協調的行動が促されている。

しかし、基本的コントロールをより良いものとする仕組みは、文化・理念によるコントロールに限られるものではない。A 社の事例でみたように、責任会計システムとの連繫のも

とにインセンティブを運用することも有効である。A社においては、1章でも検討したインセンティブの‘注意喚起’の役割（Marchant and Van der Stede 2017）を活かしたコントロールにより、下位マネジャーに対して、自律性を尊重しつつ、組織内協働における協調的行動が促されているといえる。さらに、リエゾンの配置による人事コントロールを通じて、調整を円滑に図るための施策もとられている。

以上のことから、組織内協働におけるコントロール・システムの基本体系を108ページの表7.1のように示すことができる。組織内協働が必要とされる局面で下位マネジャーに対して組織目的に沿った協調的行動を引き出すには、影響可能性にみられる相互依存性を考慮した責任会計や行動基準にもとづく業績管理のシステムを運営するとともに、それと連繋するかたちで基本的コントロールをより良く実施するための施策が重要だといえる。具体的にどのような施策がとられるのかは、組織内協働で当事者間での関係にみられる状況により異なる。本事例のように、部門間での視点や利害の違いを超えた調整が困難となる場合、構成員から全社的な目的に資する協調的行動を引き出すための施策のほか、円滑な調整を図るための施策をとることが重要である。

しかし、事例分析でも述べたように、組織内協働が複雑となる局面で、こうした多様なコントロールを複合的に用いるというだけでは十分な効果は期待できない。構成員から継続的に強いコミットメントを引き出すには、組織の目的について部門間や階層間での相互の理解を促し、それに適したコントロールを実施する必要がある。そのためには、協働の進展状況をふまえ、コントロール・システムを見直し、修正していくことが重要である。

## 第2項 複雑な組織内協働におけるマネジメント・コントロール：本事例からの含意

前項では、組織内協働において基本となるコントロール・システムの体系について示した。しかし、当事者間での調整がより複雑となる場合、コントロール・システムの運営においてはその都度起る問題に対処する必要がある。こうした微妙なバランスが求められる状況を考慮した場合のコントロールのアプローチは、既存の議論では十分検討されていない。そこで、この点について、本事例から得られた発見事項をもとにさらに考えたい。

組織で下位層への権限委譲を進める背後には、各部門で外部組織への柔軟な対応を進めるといった狙いがある。第1章でも述べたように、こうした外部環境への適応のためとられる分権化や権限を委譲した各部門を統合するための施策は、コンティンジェンシー理論にもとづくコントロールの議論を中心として従来から検討されてきた（Chenhall 2003; Otley 1980, 2016; Simons 1995）。しかし、既存の議論では、上位マネジャーにとって中長期的に望ましい方向性が明らかであるという想定がある。このように戦略実行の焦点が定まっている状況では、上位マネジャーは下位マネジャーの自律的行動を可能な限り尊重したうえで、各部門でとられる行動が全社として最適な状況へとつながるように行動一致に注意してコントロールを実施すると考えられる。

これに対して、先行研究のように戦略の焦点を前提として議論できないことがある。そ

これは、外部環境へそれぞれの立場から柔軟に適応するため部門単位での判断、行動に委ねざるを得ないという場合である。本事例は、こうしたケースの1つとして考えることができる。グループ X では、外部組織との多様で不安定な取引関係、および対人サービス組織における特徴があることから、販売、仕入それぞれでの柔軟な対応が求められる。この場合、販売組織、仕入組織それぞれの立場で取引関係への対処がとられる反面、グループ X 全体としてみると何を優先すべきかが上位マネジャーですら明らかにするのが難しい。この場合にとられるコントロールは、従来考えられてきたような全社として最適な状態を実現するための手法とは、その狙いが異なる。

たしかに、組織内の調整を円滑にするための施策が様々にとられるものの、それは根本的な解決というよりもある状況で部門間の調和を目指して行われるというものである。たとえば、本事例でみられた‘付加金’という協調的行動を促すためのインセンティブは、販売にとって重要な顧客満足度と仕入にとって重要なサプライヤーに対する影響力の強化という両立の困難な2つの要素について対処するため、試行錯誤のもとに実施されている。しかし、そもそもこの施策をとることによる最適な状態は明らかにされていない。販売と仕入での視点や利害の違いをふまえ、状況に応じて柔軟に運営していくことが重要である。こうした微妙なバランスが求められる状況では、これに対処するため実施されるコントロール・システムもその都度変化する。コントロールのアプローチは、従来想定されてきた以上に‘状況適応的なもの’になると考えられる。

### 第3項 組織内協働におけるマネジメント・コントロール研究の展望

本事例を通じて理論的に明らかとなった点として重要なのは、組織内協働が複雑となる局面で、コントロールが臨機応変に実施されるということである。また、それに応じた説明も必要となる。これらをもとに、今後の展望を示そう。

表 7.2 戦略実行の焦点の明確さによる  
コントロールの意図、それに対する説明での力点のおき方の違い

戦略実行の 焦点	明確なとき	曖昧なとき
コントロールの 意図	全社的に 最適な状態への方向づけ	部門間での 微妙なバランスの促進
説明で おかれる力点	最適解にむけた コントロールの利用	現状に適した コントロールの修正

(出所) 筆者作成。

外部組織との関係が多種多様であり、これまで前提とされてきた戦略実行の焦点が曖昧となる場合には、協働の進展状況に応じて部門間での調和を図る必要がある。このため、コントロール・システムの見直し、修正に重点がおかれると考えられる。このように微妙な調整が求められる状況では、一般的にマネジメント・コントロールの理論で想定される最適解のようなものは明らかでない。むしろ、継続的な修正を経て現状に適した方策を見出すことが重要である。よって、組織内協働が複雑な場面对象とする場合、企業で継続的にどのような対応がなされているのかという‘コントロール・システムの修正段階’に力点をおいた説明が必要である。以上の考え方を整理すると、110 ページの表 7.2 のようになる。

これまでの議論では、そもそも戦略実行の焦点が曖昧となるような状況での協働はほとんど想定されていない。しかし、多様で不安定な外部環境に組織としていかに対処するかは、今日多くの企業で問題になると考えられる。このため、全社として微妙なバランスをとる必要がある状況についてさらに検討を進めることで、いまだ十分議論されていない協働におけるコントロールについてより深い理解につながると期待できる。本事例での発見事項を手がかりとして、組織内協働が複雑な場合に求められるコントロールのアプローチについて対象とする事例を拡張して議論することが肝要である。

### 第3節 本論文の貢献と課題

#### 第1項 本論文の貢献

本論文の貢献は、つぎの通りである。第一に、組織内協働が複雑となる状況でコントロール・システムが果たす役割とその理論的な意味について経験的に明らかとしたことである。既存の議論では、上位層において組織としてとるべき方向性が明確にされたうえで、下位マネジャー間での調整を委ねるという状況が基本的に想定されている。この場合には、下位マネジャーに自律的行動を促すことで各部門や組織全体にとって最適な状況を目指して組織内での調整が図られると考えられる。しかし、既存の議論で想定される以上に協働が複雑となる状況がある。こうした状況が起る理由として、本論文では、外部組織との多様で不安定な取引関係への対応と、対人サービス組織として顧客への多種多様な要求に応える必要があることについて指摘した。こうした状況では、下位マネジャーにとって部門間での視点や利害の違いを超えて主体的に調整することは容易ではない。加えて、上位マネジャーにおいても、権限を委譲した部門の状況を逐次詳細に把握することは難しく、全社レベルの方向性を明確に描くことは困難となる。このように戦略実行の焦点が曖昧とならざるを得ない状況で、各部門でとられる多様な行動を組織全体としてどのように調和させるかという微妙なバランスの問題について検討した。本論文で取りあげたような、影響可能性にもとづく責任会計システムとの連繋のもとで用いられるインセンティブは、こうした複雑な状況で組織内部における調和を図るための仕組みとして役割を果たすものである。加えて、協働は絶えず変化することから、その進展状況に応じてコントロールが臨機

応変に実施されるということが重要である。以上のことから、組織内協働が複雑な場面を対象とする場合、企業で継続的にどのような対応がなされているのかという‘コントロールの修正段階’に力点をおいた説明が必要であることを示した。

第二に、協働に参加する当事者双方の視点から得られ調査結果をもとに、組織内協働のより複雑な側面を明らかにしたことである。先行研究では、協働に参加する一方の立場（たとえば、販売組織）からの検討にとどまり他方の立場（たとえば、仕入組織）からみた状況への考察が不足しているため、事例の多面性への把握ができておらず解釈に偏りがみられることが調査上の限界として指摘されている（Dekker 2016）。これに対して、本研究では、A社と頻繁に取引を行う仕入組織の視点からも検討を行うため、仕入組織（複数社）のチームリーダー、販売企画課長、ならびにA社と仕入組織の調整担当者（リエゾン）を経験した現A社営業課長へのインタビューを行った、さらに、グループX本社における現事業モデル統括者、グループX本社における仕入政策企画を経験した現A社営業課長に対するインタビューも実施した。こうしたA社、仕入組織、グループ本社への聞き取り状況を総合的に分析することで、協働のうち特定の立場からの検討に偏らないように細心の注意をはらった。また、本論文においても、A社の視点を中心としつつ、インタビュー協力企業から情報公表の承諾が得られた範囲ではあるものの協働相手である仕入組織における業績管理の概要も示したうえで議論を行った。これによって、特定の視点からでは十分明らかにできないコントロールの役割とその限界について明らかにした。とくに、各社がもつ視点や利害の違いによる調整の難しさが、コントロール・システムの運営上与える影響について議論できたのは、複数の立場から得られたデータをもとに検討した成果である。こうした複数の視点にもとづく検討によって、既存の議論で単純な考察になりがちであった協働におけるコントロール問題を多面的に明らかにした。

## 第2項 本論文の課題

本論文における課題は、つぎの通りである。第一に、本論文で取りあげた組織内協働が複雑となる状況について、類似の状況が想定されるほかの事例との対比を行うことにより本論文で得られた知見の妥当性を検討することである。本論文では、組織内協働が複雑となる要因として、外部組織との多様で不安定な取引関係への対処と、対人サービス組織としての顧客による多様な要求への対応の必要性について指摘した。しかし、こうした状況がグループXのとり高付加価値の戦略上の特性、あるいは旅行業でみられる特性に起因するものなのかどうかについては、さらに検討する余地がある。旅行業には、グループXとは対照的にコスト競争力を強みとする企業もあり、そうした企業を比較対象として本事例の発見事項についてさらに検討する必要がある。本論文では、リサーチサイトへのアクセスができなかったため、比較対象をおくことができなかった。今後リサーチサイトの拡張も含めて取りくむ必要がある。

第二に、本事例で得られた知見をもとに、ほかのタイプの組織内協働が必要とされる状

況で実施されるコントロールについて、理論的にどのように説明できるのかを検討することである。本論文では、各部門における外部組織への対処のため、部門間での視点や利害の違いを超えた調整が複雑となるという事例について取りあげた。しかし、下位層への権限委譲については、外部環境への適応以外の問題から行われることもある。たとえば、現場に近い各部門で専門化が発達しており、現場に近い部門での対応に重点をおく必要がある専門組織（たとえば、医療組織）があげられる。この場合にも、各部門のスタッフによる柔軟な対応を尊重しつつ、組織全体へと統合を図ることが管理上大きな課題とされている。これについてコントロール・システムでどのように対処されるのか、さらには状況に応じてコントロール・システムがどのように修正されるのかということは興味深い問題である。このように、本論文で取りあげた事例とは個別の事象（外部環境への適応か、あるいは専門性の尊重かなど）は異なるものの、組織内協働における当事者間での調整が困難となるという点で本事例と共通する状況がみられると考えられる。こうした同型の事例を検討することで、組織内協働において、下位マネジャーの自律性を確保しつつ、組織目的に資する協調的行動を促すうえでマネジメント・コントロールが果たす役割について、さらなる理解の促進へとつながることが期待できる。本事例で得られた知見を手がかりとして、引き続き研究に取りくむ必要がある。

## 参考文献

### 序章の参考文献

- 谷武幸. 2013. 「アメーバ経営の概念モデル：フィロソフィとのコントロールパッケージによる組織の活性化」『企業会計』65(2): 17-27.
- 挽文子. 2010. 「事業部の業績管理」(谷武幸・小林啓孝・小倉昇『業績管理会計』中央経済社: 227-254).
- Anthony, R. N. 1965. *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston: Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University (高橋吉之助訳. 1968. 『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社).

### 第1章の参考文献

- 浅田孝幸. 2011. 「戦略管理会計の考察」(浅田孝幸・伊藤嘉博『戦略管理会計』中央経済社: 1-32).
- 伊丹敬之. 1986. 『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店.
- 小林哲夫. 2001. 「相互依存関係のマネジメントと管理会計の変革」『企業会計』53(3): 4-11.
- 小林哲夫. 2009. 「組織内及び組織間の相互作用に関する管理会計研究」『産業経理』68(4): 4-12.
- 佐久間智広・劉美玲・三矢裕. 2013. 「マネジメント・コントロール・パッケージのサーベイ研究における現状と課題：Levers of Control フレームワークに関する文献研究」『国民経済雑誌』208(2): 67-89.
- 櫻井通晴. 2014. 「現代の管理会計にはいかなる体系が用いられるべきか?：マネジメント・コントロール・システムを中心に」『専修経営学論集』99: 9-34.
- 清水孝. 2013. 『戦略実行のための業績管理：環境変化を乗り越える「予測型経営」のすすめ』中央経済社.
- 谷武幸. 1984. 「管理会計システムと相互依存性の管理」『国民経済雑誌』149(2): 79-97.
- 谷武幸. 2009. 『エッセンシャル管理会計』中央経済社.
- 谷武幸. 2010. 「業績管理会計の意義」(谷武幸・小林啓孝・小倉昇『業績管理会計』中央経済社: 3-30).
- 谷武幸. 2013. 「アメーバ経営の概念モデル：フィロソフィとのコントロールパッケージによる組織の活性化」『企業会計』65(2): 17-27.
- 福嶋誠宣. 2012. 「コントロール・パッケージ概念の検討」『管理会計学』20(2): 79-96.
- Anthony, R. N. 1965. *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston: Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University (高橋吉之助訳. 1968. 『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社).

- Anthony, R. N., and V. Govindarajan. 2007. *Management Control Systems*, 12<sup>th</sup> edition. New York, NY: McGraw-Hill/Irwin.
- Bedford, D. S., and T. Malmi. 2015. Configurations of Control: An Exploratory Analysis. *Management Accounting Research* 27: 2-26.
- Chenhall, R. H. 2003. Management Control Systems Design within Its Organizational Context: Findings from Contingency-based Research and Directions for the Future. *Accounting, Organizations and Society* 28(2/3): 127-168.
- Grabner, I., and F. Moers. 2013. Management Control as a System or a Package? Conceptual and Empirical Issues. *Accounting, Organizations and Society* 38(6/7): 407-419.
- Hiramoto, T. 1991. Restoring the Relevance of Management Accounting. *Journal of Management Accounting Research* 3: 1-15.
- Malmi, T., and D. A. Brown. 2008. Management Control Systems as a Package: Opportunities, Challenges and Research Directions. *Management Accounting Research* 19(4): 287-300.
- Merchant, K. A., and W. A. Van der Stede. 2017. *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, 4th edition. Harlow, England: Financial Times Prentice Hall.
- Otley, D. 1980. The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society* 5(4): 413-428.
- Otley, D. 2016. The Contingency Theory of Management Accounting and Control: 1980-2014. *Management Accounting Research* 31: 45-62.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press (中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳. 1998. 『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) .
- Simons, R. 2005. *Levers of Organization Design: How Managers Use Accountability Systems for Greater Performance and Commitment*. Boston, MA: Harvard Business School Press (谷武幸・窪田祐一・松尾貴巳・近藤隆史訳. 2008. 『戦略実現の組織デザイン』中央経済社) .

## 第2章の参考文献

- 庵谷治男. 2013. 「ローレベルにおける利益目標の管理：コントロール・レバーにもとづくシティホテル K 社のケース・スタディー」『原価計算研究』 37(2): 135-147.
- 窪田祐一・島吉伸・吉田栄介. 2004. 「ミニ・プロフィットセンターの相互依存関係マネジメントへの役立ち：電子部品メーカー A 社のケースを通じて」『原価計算研究』 28(2): 27-38.
- 小林哲夫. 1979. 「事業部制における業績評価」（溝口一雄『業績評価会計』中央経済社: 283-313）.
- 小林哲夫. 2001. 「相互依存関係のマネジメントと管理会計の変革」『企業会計』 53(3): 4-11.
- 鈴木寛之. 2017. 「京セラ・アメーバ経営と経営環境の変化：責任会計論と管理者行動の観点から」（アメーバ経営学術研究会『アメーバ経営の進化：理論と実践』中央経済社: 211-232）.
- 谷武幸. 1983. 『事業部業績管理会計の基礎』国元書房.
- 谷武幸. 2009. 『エッセンシャル管理会計』中央経済社.
- 谷武幸. 2010. 「業績管理会計の意義」（谷武幸・小林啓孝・小倉昇『業績管理会計』中央経済社: 3-30）.
- 谷武幸. 2013. 「アメーバ経営の概念モデル：フィロソフィとのコントロールパッケージによる組織の活性化」『企業会計』 65(2): 17-27.
- 挽文子. 2010. 「事業部の業績管理」（谷武幸・小林啓孝・小倉昇『業績管理会計』中央経済社: 227-254）.
- 挽文子・松尾貴巳・伊藤克容・安酸建二・新井康平. 2010. 「分権的組織と管理会計」（加登豊・松尾貴巳・梶原武久『管理会計研究のフロンティア』中央経済社: 198-223）.
- 藤野雅史・李燕. 2016. 「水平的相互作用における管理会計の利用：互酬性にもとづく相互作用」『メルコ管理会計研究』 8(2): 17-33.
- 松木智子. 2006. 「ミニ・プロフィットセンター制における管理会計情報の役割：上司とミニ・プロフィットセンター長とのアカウントビリティ関係」『原価計算研究』 30(1): 20-34.
- 三矢裕. 2003. 『アメーバ経営論：ミニ・プロフィットセンターのメカニズムと導入』東洋経済新報社.
- 横田絵里. 2010. 「業績管理会計と組織行動」（谷武幸・小林啓孝・小倉昇『業績管理会計』中央経済社: 63-85）.
- Chenhall, R. 2008. Accounting for the horizontal organization: A review essay. *Accounting, Organizations and Society* 33(4/5): 517-550.
- Cooper, R. 1995. *When Lean Enterprises Collide: Competing through Confrontation*. Boston, MA: Harvard Business School Press.

- Frow, N., D. Marginson, and S. Ogden. 2005. Encouraging Strategic Behaviour while Maintaining Management Control: Multi-functional Project Teams, Budgets, and the Negotiation of Shared Accountabilities in Contemporary Enterprises. *Management Accounting Research* 16(3): 269-292.
- Håkansson, H., and J. Lind. 2004. Accounting and Network Coordination. *Accounting, Organizations and Society* 29(1): 51-72.
- Lillis, A. M. 2002. Managing Multiple Dimensions of Manufacturing Performance: An Exploratory Study. *Accounting, Organizations and Society* 27(6): 497-529.
- Malmi, T., and D. A. Brown. 2008. Management Control Systems as a Package: Opportunities, Challenges and Research Directions. *Management Accounting Research* 19(4): 287-300.
- Merchant, K. A., and W. A. Van der Stede. 2017. *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, 4th edition. Harlow, England: Financial Times Prentice Hall.
- Simons, R. 2005. *Levers of Organization Design: How Managers Use Accountability Systems for Greater Performance and Commitment*. Boston, MA: Harvard Business School Press (谷武幸・窪田祐一・松尾貴巳・近藤隆史訳. 2008. 『戦略実現の組織デザイン』中央経済社).
- Thrane, S., and K. S. Hald. 2006. The Emergence of Boundaries and Accounting in Supply Fields: The Dynamics of Integration and Fragmentation. *Management Accounting Research* 17(3): 288-314.

### 第3章の参考文献

- 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』25(2): 19-33.
- 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): 3-13.
- 澤邊紀生・D. J. Cooper・W. Morgan. 2008. 「管理会計におけるケーススタディ研究の意義」『メルコ管理会計研究』1: 3-20.
- 挽文子. 2008. 「事業部の業績測定」(岡本清・廣本敏郎・尾畑裕・挽文子『管理会計(第2版)』中央経済社: 149-173).
- 福嶋誠宜・加登豊・新井康平. 2010. 「日本企業のグループ経営における管理会計実践: クラスタ分析にもとづく経験的研究」『原価計算研究』34(2): 127-138.
- Dekker, H. C. 2016. On the Boundaries between Intrafirm and Interfirm Management Accounting Research. *Management Accounting Research* 31: 86-99.

- Dekker, H. C., J. Sakaguchi, and T. Kawai. 2013. Beyond the Contract: Managing Risk in Supply Chain Relations. *Management Accounting Research* 24(2): 122-139.
- Goold, M., and A. Campbell. 1987. *Strategies and Styles: The Role of the Centre in Managing Diversified Corporations*. Oxford, UK: Blackwell.
- Lukka, K., and E. Vinnari. 2014. Domain Theory and Method Theory in Management Accounting Research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 27(8): 1308-1338.
- Scapens, R.W. 1990. Researching Management Accounting Practice: The Role of Case Study Methods. *The British Accounting Review* 22(3): 259-281.

#### 第4章の参考文献

- 谷武幸. 2013. 「アメーバ経営の概念モデル：フィロソフィとのコントロールパッケージによる組織の活性化」『企業会計』65(2): 17-27.
- Merchant, K. A., and W. A. Van der Stede. 2017. *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, 4th edition. Harlow, England: Financial Times Prentice Hall.

#### 第5章の参考文献

- 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』25(2): 19-33.
- 伊丹敬之. 1986. 『マネジメント・コントロールの理論』岩波書店.
- 井上慶太. 2016. 「組織間マネジメント・コントロール研究の現状と展望：コントロール・プロセスに着目して」『原価計算研究』40(2): 31-43.
- Chenhall, R. H. 2003. Management Control Systems Design within Its Organizational Context: Findings from Contingency-based Research and Directions for the Future. *Accounting, Organizations and Society* 28(2/3): 127-168.
- Håkansson, H., and J. Lind. 2004. Accounting and Network Coordination. *Accounting, Organizations and Society* 29(1): 51-72.
- Otley, D. 1980. The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society* 5(4): 413-428.
- Otley, D. 2016. The Contingency Theory of Management Accounting and Control: 1980-2014. *Management Accounting Research* 31: 45-62.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press (中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳. 1998. 『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) .

Thrane, S., and K. S. Hald. 2006. The Emergence of Boundaries and Accounting in Supply Fields: The Dynamics of Integration and Fragmentation. *Management Accounting Research* 17(3): 288-314.

#### 終章の参考文献

谷武幸. 2013. 「アメーバ経営の概念モデル：フィロソフィとのコントロールパッケージによる組織の活性化」『企業会計』65(2): 17-27.

Chenhall, R. H. 2003. Management Control Systems Design within Its Organizational Context: Findings from Contingency-based Research and Directions for the Future. *Accounting, Organizations and Society* 28(2/3): 127-168.

Dekker, H. C. 2016. On the Boundaries between Intrafirm and Interfirm Management Accounting Research. *Management Accounting Research* 31: 86-99.

Merchant, K. A., and W. A. Van der Stede. 2017. *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, 4th edition. Harlow, England: Financial Times Prentice Hall.

Otley, D. 1980. The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society* 5(4): 413-428.

Otley, D. 2016. The Contingency Theory of Management Accounting and Control: 1980-2014. *Management Accounting Research* 31: 45-62.

Simons, R. 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press (中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳. 1998. 『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) .

Simons, R. 2005. *Levers of Organization Design: How Managers Use Accountability Systems for Greater Performance and Commitment*. Boston, MA: Harvard Business School Press (谷武幸・窪田祐一・松尾貴巳・近藤隆史訳. 2008. 『戦略実現の組織デザイン』中央経済社) .