

⇒ 論 説 ⇐

中小企業間の協調行動に対する管理会計研究
における分析視点

有 元 知 史

1. はじめに

日本経済を語る上で、中小企業が果たしてきた役割の大きさについて、改めて言及する必要はないだろう。我が国の中小企業は、大企業を中心とした系列取引において、いわば大企業の傘の下での経営を長年行って来た。このことは、単に与えられた仕事を行うという意味合いももちろんあっただろう。しかし、我が国製造業の国際的な地位は、決して大企業の努力だけで獲得できたものではない。中小企業などで蓄積された技術力やノウハウが大企業を下支えしてきたという事実は、多くの研究分野における共通認識である。

我が国のバブル経済崩壊以降の経済的な苦境は、多くの企業にとってビジネス・スタイルの再構築を迫るものとなっている。とりわけ、日本経済を下支えしてきた中小企業は、大企業に比して厳しい状況に追い込まれており、今まで蓄積してきた技術力やノウハウを活かすことができなくなってきているのが現状である。

こうした背景において、中小企業の活路のひとつが中小企業間の協調行動である¹。管理会計研究において中小企業間の協調行動をいかに管理するのかという点を研究対象にすることは、分析対象が中小企業である点、組織間管理会計の問題を扱う点、垂直的な関係だけでなく水平的な組織管理を扱う点から、比較的新しい研究分野として意義深いものと考えられる。他方、これらの点は、それぞれに非常に難しい論点を含んでおり、大企業を分析対象とした管理会計研究と比べて多くの困難があるのも事実である。

そこで、本論においては、まず全国の中小企業に対して行ったアンケート調査等から中小企業における企業間協調の現状認識をについて確認をしていく。その上で、先行研究で用いられたアプローチを参照に、管理会計研究においてどのような視点から中小企業の企業間における協調行動を分析すべきかを考察してみたい。

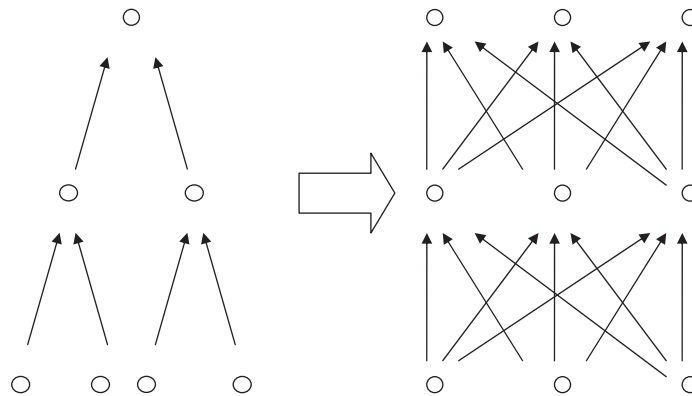
¹ 本論においては、中小企業で行われる外部企業との連携というものが多様であり、大企業で用いられる連携や提携などとは異なる側面が多々あることから、中小企業が外部企業と連携を行うことに対して企業間協調という言葉を用いることとした。

2. 中小企業間の協調行動に対する機運の高まり

中小企業は長年の大企業あるいは最終製品メーカー主導型のビジネス・スタイルからの変化を迫られている。大企業がアレンジするサプライチェーンの中で、ある種の歯車としての役割を忠実に果たすことが求められていた中小企業が、自らから積極的にビジネスを展開する必要性に迫られている。中小企業自らがビジネスの提案することがひとつの活路であることは至る所で指摘されている。

このような時代の潮流において、中小企業の変化を示す傾向は、中小企業白書においてもしばしば指摘されている。例えば、2007年度版中小企業白書では、取引構造のメッシュ化という現象が指摘されている。同白書では、10年前と比較して、仕入先の数が増加したおよびやや増加したと回答した企業が48%、販売先の数が増加したおよび増加したと回答した企業が54%であり、これに対して、減少したおよびやや減少したと回答した企業は、仕入先に関しては16%、販売先に関しては18%となっており、仕入先・販売先ともに取引相手が増加傾向にあることは顕著であることを指摘している。

図1 取引関係の「メッシュ化」 ～少数依存の取引関係から、多面的取引関係へ～



出所 中業企業白書2007年版 p.158。

この図が意味することは、基本的には大企業からの仕事という関係性は変わらないものの、最終製品メーカーとの関係は1社に限定されるものではなくなる傾向にあり、様々な仕入先、納入先の双方において多様な取引相手とのビジネスが行われるようになってきていることが読み取れる。この変化は、中小企業がいわゆる大企業の傘の下でのビジネスからの変化を示すものとして解することが出来るであろう。

もちろん、こうした変化に対応することが、ただちに外部企業との連携へと直結するものではない。ある程度豊富な経営資源をもつ中小企業であれば、自社単独でこうした変化に対応可能かもしれない。しかし、多くの中小企業が様々な面において経営上の制約を抱えている中で、

その活路を外部企業との連携に求めることは自然の流れなのかもしれない。

中小企業に求められる外部組織との連携という機運は、二つの側面として捉えるべきであると思われる。一つは、中小企業のビジネスの質を高め、高付加価値の製品やサービスを提供するために、外部組織との連携を模索するという側面である。弘中 [2007] は、中小企業が技術力を向上させるためには、複眼的技術者の育成、技術の吸収・融合、自社技術の体系的把握、自社技術の相対的把握を行うことが必要であると述べている。これらの理解を深めることは、当然のことながら企業外部への視野の拡大が必要となり、外部組織との関係構築により技術の吸収や融合が可能となると指摘している²。こうした視点は、いわばビジネスの質を向上させるといったビジネスの高付加価値化の一助になるであろう。中小企業が外部組織との連携を模索するひとつの側面は、各社の強み弱みを相互に補完することで、高付加価値化あるいは新規ビジネスの開拓という方向性にあると考えられる。

もうひとつの側面は、1社の大企業や最終製品メーカーが主導的な役割を果たす環境下における中小企業は、多分に大企業から与えられた仕事を滞り無く行うことが求められていた。大企業の傘下において、多くの場合サプライチェーンの管理は当該大企業で行われるのが一般的であり、中小企業はその一部としての役割を果たすことが求められてきた。これに対して、この傘下から外れることを迫られている中小企業は、大小様々な規模の仕事を自社で開拓していくことが求められるようになってきている。経営資源に制約のある中小企業は、受注可能な仕事にも限りがあり、せっかく有している技術力やノウハウを活かしきれない。こうしたビジネスの量的な制約に対して、外部企業との協調やネットワークを構築することで、経営資源に制約のある中小企業において様々な受注に対応できる体制を模索する動きが広く行われるようになってきている。

2010年版中小企業白書においては、第2部において「中小企業の更なる発展の方策」として、国内制約が高まる中で中小企業が取るべき方策について述べており、大田区、浜松市、東大阪市の3市区内の集積内の取引構造の変化が分析されている。それぞれの地区において、取引数の多いハブの役割を果たす企業が存在していることが指摘されており、域外ビジネスを域内に回すなど中核的な役割を果たすなどの現象が指摘されている³。また、集積内で行われていたビジネスが域外へと広がりを見せていることも示されている。

3. 我が国の中小企業における企業間協調に対する認識

前述の機運の高まりに対して、中小企業間の協調行動を理解することを目的として、2009年に日本全国の製造業に対してアンケートを実施した。その結果から、現在の中小企業が企業間協

² 弘中 [2007], pp.115~117。

³ 2010年版中小企業白書においては、東大阪地域のネットワークを活かした受注体制が紹介されている。この事例では、160社の企業をネットワークで結ぶことによって、素材調達から組立まで一貫した受注生産が可能となっている。

調に対してどのような認識を持っているのかを確認することとする。アンケート調査は、「製造業におけるビジネスプロセスの企業間協調に関する実態調査」という題目で行った。日経テレコンのデータベースを利用し全国の中小企業997社の社長宛に2009年7月に発送し9月中旬まで回収した。中小企業の一般的な定義である資本金3億円以下もしくは従業員数300人以下から、全国の製造業を選定した。その際、ある程度の企業規模を有する中小企業を分析対象とすべきという考えから、従業員数の多い方から1,000社あまりを選定する方法を用いた。有効回答総数は111社であり、回収率は11.1%であった。

まず、企業間協調を実施状況について確認したところ、以下の回答を得た。

表1 企業間協調の実施状況

企業間協調（アライアンス）の実施状況	企業数	構成比
1. 現在、特定の企業との提携を行っている	50	50.0%
2. 現在、企業ネットワークへの参加を通じた提携を行っている	2	2.0%
3. 現在は外部企業との提携を行っていないが、過去に行った経験がある	8	8.0%
4. 現在は外部企業との提携を行っていないが、過去に提携を行おうとしたことがある	3	3.0%
5. 現在にも過去にも、外部企業との提携を検討したことはない	35	35.0%
6. 複数回答企業	2	2.0%
合計	100	

現在何からの提携を行っているもしくは過去に行ったことある企業は100社のうち60社にのぼることが確認できる。また、現在も過去も外部企業の提携を行ったことのない企業に対して、今後企業間協調は重要な経営手法となるかと質問したところ、26社の回答のうち14社がはいと回答した。つまり、100社あまりの回答企業のうち75%あまりの企業が、企業間協調を行っているもしくは関心を示していることになる。時系列的な調査を行っているわけではないので断言はできないが、この事実は中小企業において企業間協調が重要な経営手法として広く認識されていることを示しているものと言えるのではないだろうか。

そこで、このアンケート調査から、現在の企業間協調の特徴について確認をしてみたい。現在もしくは過去に企業間協調を行っている企業において、どのようなビジネスプロセスで企業間協調を行っているのかについて、表2の回答を得た。

アンケート調査を実施する以前より、物流・販売などの業務プロセスで企業間協調が広く行われていることはおおよそ予測していた。しかし、ここで着目すべきことは、製造業を中心にアンケート調査において、いわゆる生産などの中核と考えられる業務プロセスにおいて企業間協調が行われている点であろう。さらに、製品企画・研究開発など、重要な内部情報を用いて協調行動を行わなくてはならないと推測されるプロセスにも企業間協調が用いられていること

が確認出来る。

次に、当該企業間協調が、自社にとってどのような必要性があるのかについて確認をした。なお、以降の設問については、企業間協調の実施経験のある60社の回答のうち、回答が不十分なものを除いた35社あまりについての回答となっている。

表2 企業間協調を行っている業務プロセス（複数回答）

業務プロセス	企業数	構成比
調達	7	11.9%
製品企画	4	6.8%
研究開発	2	3.4%
試作	2	3.4%
生産（加工）	13	22.0%
生産（組立）	5	8.5%
倉庫管理	3	5.1%
物流	4	6.8%
販売	15	25.4%
アフターサービス	2	3.4%
管理部門	2	3.4%
リサイクル	0	0.0%
合計	59	

表3 企業間協調の必要性について（複数回答）

	企業数	構成比
1. 現在の競争上のポジションをさらに高めるため	22	59.5%
2. 現在の競争上のポジションを維持するため	10	27.0%
3. 同業他社と同等の競争ポジションを獲得するため	4	10.8%
4. 業界の慣行となっているため	1	2.7%
合計	37	

この選択肢以外の必要性も当然あると思われるが、現在の競争上の地位をさらに高めることを意図しているという回答が半数以上を占めていることは注目すべきであろう。生産・企画・開発といった製造業の中核プロセスにおいて企業間協調が用いられている点、および現状維持や業界の慣行といった消極的ではない意図で企業間協調が用いられているという点からは、中小企業における企業間協調がより積極的な経営手法として広く認識されていることを意味しているであろう。

最後に、相手企業との関係性について確認をしておく。中小企業白書などでは、同地域や同業などすでに協調相手企業を知った上での企業間協調が報告されている。本アンケート調査においても、ある程度同様の傾向を読み取る事ができる。

表4 取引開始時の企業間協調の相手企業との関係性について

	企業数	構成比
1. すでに取引関係が存在しており、相手のことをよく知っていた	16	47.1%
2. すでに取引関係が存在しており、相手のことをある程度知っていた	6	17.6%
3. 取引関係は無かったが、相手のことをよく知っていた	2	5.9%
4. 取引関係は無かったが、相手のことをある程度知っていた	7	20.6%
5. 取引関係は無く、相手のことを知らなかった	3	8.8%
合計	34	

表5 企業間協調の相手企業の業種と所在

	企業数	構成比
1. 国内で、同じ地域にある同じ業種の企業	4	11.8%
2. 国内で、別地域にある同じ業種の企業	16	47.1%
3. 海外にある同じ業種の企業	2	5.9%
4. 国内で、同じ地域にある別業種の企業	7	20.6%
5. 国内で、別地域にある別業種の企業	4	11.8%
6. 海外にある別業種の企業	1	2.9%
合計	34	

まず、相手企業との関係性において、既に取引関係がある企業との企業間協調が65%程度であり、さらに取引関係が無くとも相手企業のことを知っていた企業との協調を合わせると全体の90%以上にのぼる。

一方、地域で見ると国内の同じ地域の企業との企業間協調（表5の選択肢において1もしくは4と回答）が30%あまりであるのに対して別地域や海外の企業との企業間協調（表5の選択肢において2・3・5・6のいずれかと回答）が70%程度と、いわゆる同じ産業集積内だけに留まらない協調行動が広く行われている結果となった。また、業種について見てみると、同業種との企業間協調（表5の選択肢において1～3と回答）が65%あまりであり、別業者との企業間協調（表5の選択肢において4～6と回答）が35%程度となった。

以上の結果から、中小企業における企業間協調に関しては、製造業における中核プロセスにおける協調、より競争力を得るための協調、他の地域あるいは海外企業との協調など、想像以上に積極的に企業間協調が用いられていることがうかがわせる結果であった。中小企業の企業

間協調を研究対象とする意義を見出すのに、とても追い風となる結果でもあるといえる。

しかし、既に取引関係があるあるいは知っていた企業との協調行動が多いという結果は、若干の解釈に注意が必要かもしれない。もちろん、全く知りもしない企業といきなり協調行動を始めることは無いわけで、この回答は至極当然とも思える。ただ、高付加価値のビジネスや新しい市場の開拓という意味では、今までの取引慣行とは異なる企業との協調も今後不可欠になるかと思われる。このアンケートの回答が、中小企業の企業間協調がその域まで達していないと捉えるべきか、設問の仕方に起因するのかは結論付けられるものではないであろう。

さて、本節で紹介したアンケート調査では、中小企業の協調行動に関して、具体的な定義を行うことはしなかった。協調行動を具体的に定義することは、アンケート調査の回収率を減少させると考えたからである。協調行動と言っても、多様な形態があることは容易に想像することができる。資本的な提携関係という強固な関係構築だけでなく、ある程度のルールの下で関係を構築している場合もあるだろう。また、長年の取引関係などから構築されている信頼関係や暗黙知からの関係を協調と捉えている向きもあるだろう。

表6 企業間協調の期間について

	企業数	構成比
1年未満	2	7.4%
1年～3年未満	5	18.5%
3年～5年未満	4	14.8%
5年～10年未満	6	22.2%
10年以上	10	37.0%
合計	27	

表4から相手企業のこと既に知っている企業との協調行動が多いことが読み取れる上に、また表6より企業間協調の期間が比較的長いことが確認出来る。このことは、企業間協調の関係が長年の関係性の延長上にあることを想像させる。この点は、中小企業間の協調行動の本質的な部分であるのか、もしくはアンケート調査の問題点と捉えるべきかについて注意しなければならないだろう。

4. 組織間管理会計研究の概観

4.1 分析対象企業の関係性

さて、本アンケートに企業間協調の定義を厳密に行わなかったことに対して、もう一点言及しなくてはならない点がある。それは、企業間協調がネットワークを通じて行われているのか、あるいは一対一の企業間取引なのかについてである。表1から、アンケート調査全体の回答企

業において、企業間協調を行っているおよび行った経験があると回答した企業は全体の63%にのぼるが、ネットワークを通じて企業間協調を行っていると回答した企業は2%に過ぎなかった。その結果が意味することは、実際にネットワークによる協調行動が行われていない可能性も考えられだろうし、単に企業が1対1の協調関係のみを企業間協調と捉え回答していたかもしれない。

中小企業白書において、取引対象企業の増加などともに、外部企業との連携を行うことの重要性が報告されていることはすでに述べたが、中小企業白書において報告されている事例の多くは、産業集積地における企業間のネットワーク構築などによる外部企業との連携の必要性が述べられているように思われる。これは、本アンケート調査で実施した結果と同列に語るべきことなのかという点については、十分に議論の余地がある。

Håkansson and Lind [2007] では、組織間関係の分析については、大きく分けて2種類の分析単位があると述べている。1対1の企業間の関係性を分析するダイアド (dyad) レベルの分析と3社以上の組織からなるネットワークを分析の対象とするものである。本アンケート調査においては、企業間協調がダイアドレベルで行われている場合と、ネットワークレベルにおいて行われている場合で差があるかどうかを明らかにしたいという意図での設問も設定した。しかし、多くの回答はダイアドレベルの企業間協調に対して行われたものであったと言わざるをえないだろう。

組織間管理会計を扱う場合には、その分析単位をどのように設定するかは大きな問題と言える。組織間管理会計研究は、1990年代から徐々に見受けられるようになった。もちろん、具体的な題目として組織間管理会計という言葉扱われていない場合であっても、日本的な系列取引における部品調達を扱った研究や、アウトソーシングと言った題目で行われたものあり、それらはより以前から行われている。しかし、日本を含めた世界的な経済の停滞という傾向の中で、いわゆる抱え込み型のビジネス・スタイルの限界が方々で叫ばれるようになる。そうした時代の背景のもと、組織間管理会計の研究が管理会計の重要な領域として確立されてきたのは1980年代以降であると言ってよいだろう。

当初はバイヤー・サプライヤー関係における1対1の取引を分析するものが主流であった。また、分析対象を特定の財に着目し、その取引を企業内で行うのかあるいは外部企業との協調を模索するといった、取引に扱われた財・サービスに着目したものなども見受けられた。その後、組織間管理会計の研究は豊富に行われるようになっていく。

加登他 [2010] では、管理会計の様々な研究分野における近年の研究レビューが行われている。組織間管理会計研究のレビューにおいては、1990年から2008年までの主要学術論文に掲載された50余りの論文について分類を行なっている。1990年代からの組織間管理会計を扱った研究のうち、37本がダイアドレベルの分析を行なった研究であり、12本がネットワークレベルの分析を行なった研究であると分類されている。また、1990年代からの年代別に見てみると、最初にネットワークレベルの分析を行なった研究が登場するのが2000年であり、それ以降徐々に

ネットワークレベルの分析の研究が盛んに行われていることが分類されている。当然のことながら、組織間の問題を扱う場合には、その参加企業が多くなるほど分析が難しくなることが想像される。組織間管理会計の研究領域において、このネットワークレベルの分析が2000年代に入って盛んに行われるようになってきたという事実は、もしかしたら学問的な蓄積の不足やこの分析対象の複雑性に起因するものかもしれない。その一方で、そもそも、実際の取引において、ネットワークレベルで取引をアレンジする手法が広く用いられるようになったということも関係しているとも思われる。

より詳細にかつ深く中小企業の企業間協調についての分析を行うためには、ネットワークとしての企業間協調行動を分析する必要である。中小企業白書など多くの文献で中小企業のネットワークを紹介していることからその意義が垣間見え、もしかしたらその意義は大企業の組織間管理会計研究と比して大きいものかもしれない。特に、生産キャパシティにおいて大きな制約がある中小企業においては、ネットワークによるビジネス・スタイルを苦境の突破口として捉えている産業集積も多数ある。また、多くの他業種と組むことで、より付加価値の高いビジネスを提供することを目指しているネットワークも多くある。

しかし、その一方で、企業間協調のネットワークは、大企業を分析するのと比べて、難しい点が多いことも予想される。産業集積地にある中小企業数が多い場合などは、ネットワークを取り仕切る主体は何かなど、その形態は多様である。中小企業白書2010年版においては、産業集積地で比較的大きい企業がハブ企業としての役割を果たしながら、ネットワークが形成されていることが紹介されている。この場合のように中心的な役割を果たす企業が存在するならば、大企業で行われた先行研究も大いに役立つである。しかし、中小企業のネットワークを取り仕切る主体が商工会議所や組合など、また異なる分析視点が多く必要な場合も多い。

本論において報告されているアンケート調査においては、企業間協調という言葉を厳密に定義せず実施した結果、多くの企業が特定の企業との協調関係を回答した。それは、おそらく各中小企業にアンケート調査を送った結果、各企業が実施している協調行動に対する回答ではないかと予想される。もし、各集積地などで主導的な役割を果たしている企業や団体などを深く分析した場合には、また別の側面が見えてくるのではないだろうか。

管理会計研究における中小企業間の協調行動に対する理解は、その研究の蓄積が多くあるわけではない。中小企業の協調行動を理解するという管理会計に課せられた学問と実務双方における要求は、ネットワークを構築するために管理会計がどのような役割を果たすのかという点にあるかもしれない。しかし、組織間管理会計の研究が同様の経緯を経てネットワーク型の研究が盛んに行われるように、中小企業間の協調行動における管理会計の役割理解するためには、まず大企業で行われたダイアドレベルの豊富な先行研究を援用しながら、各中小企業の協調行動を明らかにすることが必要であると思われる。中小企業における協調行動に大企業のものとは異なる特質があるのかを明らかにする必要があるだろう。その上で、それらの知見を用いたネットワークの協調行動への研究を発展させて行くことが、多少遠回りであったとしても必要

な道程ではないかと考える。

4.2 組織間管理会計研究の特徴

そもそも組織間管理会計とは、どのような研究領域であるのかを明らかにする必要があるだろう。例えばパイヤー・サプライヤーという関係性においては、取引の対象となる財・サービスには価格が付されることになる。もっとも単純な取引を想定するならば、市場価格がその取引をコントロールする役割を果たす。しかし、そのような単純な取引は稀であり、技術協力、共同開発などというやや大げさな言葉を用いなくとも、サプライチェーン全体で協力をすることで、最終製品のコスト優位性を確保するなどの努力が不可欠な経済状況にある。そのためには、オープンアカウントティングなどのより緊密な情報交換を行い、取引をアレンジする必要があることになる。本来、管理会計は企業の内部情報であるが、この情報を外部の組織とある程度の共有を行いながら、かつ自社のコンピタンスを維持するという難しいかじ取りを迫られているわけである。加登他 [2010] においては、組織間管理会計を「組織間マネジメントの支援のために会計情報を収集・作成し、組織境界を超えて活用することを目的とする管理会計の領域」と定義している⁴。

組織間管理会計研究の多くのアプローチは、実際に行われた組織間取引においてどのようなコントロール手法が用いられたかを明らかにすることに主眼が置かれてきた。加登他 [2010] では、以下の構成次元にそって、分類が行われている。

表7 組織間管理会計研究の構成次元と主要概念

条件要因	プロセス	構造	成果
不確実性 複雑性 予測可能性 資産特殊性 埋没原価 評判・経験・信頼 類似性	目標整合性 交渉力（パワー） モニタリング 学習 コミュニケーション 情報共有・情報の充足性 相互依存性 リスク	組織間MC構造 （公式的／非公式的、 市場／官僚制／信頼）	財務的成果 非財務的成果

出所：加登他 [2010], p.284。

これらの様々な要因がどのように関連を持っているのかを観察することで、管理会計が組織間関係の構築にどのような役割を果たしうるのかを明らかにする研究が多く行われてきた。多くの研究の端緒となっているのは、表7の条件要因に挙げられている取引コスト経済学の要因による分析である。当該取引に関する条件要因がいかなる状況において、どのような取引構造が選択され、それに対して管理会計がどのような役割を果たすのかを明らかにするというアプロー

⁴ 加登他 [2010], p.279。

チである。このアプローチでは、ある一定の条件要因を抽出することで、その取引構造を明らかにするという意味で、しばしば静態的な分析であるとの指摘がある。

もちろん、そのアプローチの意義は大きいですが、企業内の分権化組織などの研究と比して、組織間管理会計の問題を扱う場合は、その統治構造が多様であり、強固な資本的な提携関係を有する場合から、ノウハウや暗黙値の共有といったレベルまで、様々な取引統治構造が見受けられ、それらを研究対象としなくてはならない。その意味において、静態的な分析では不十分であり、近年の研究では時系列的变化を観察することで、その管理会計の役割を探る研究などが主流となっているように思われる。現在では、組織間管理会計の問題は、組織間マネジメント・コントロールとして捉えられ、マネジメント・コントロールの類型化などが行われている。

組織間管理会計において、マネジメント・コントロールの構造は、大きく分けると二つの考え方がある。ひとつは、マーケットベースのコントロールを行うものであり、もう一方は集権的・官僚的にコントロールするというものである。もちろん、集権的という言葉は、内部組織を想定したものであり、組織間管理会計における集権的・官僚的という意味は、企業間のパワーバランスや契約の形態など多くの要因から成るものであり、組織内の問題と比べた場合にその複雑性は飛躍的に増大する。この二つの手法の中間的な位置付けして、近年頻繁に取り上げられているのが信頼（trust）ベースのコントロールである。例えば、マーケットベースと集権・官僚ベースのコントロールを補完するコントロールとしての信頼の役割について言及する研究が2000年代に入り多く行われるようになってきている。中小企業の協調行動に限らず、企業間で行われる取引に対して、多くの核心的な情報を外部企業に公表し共有することが求められるようになってきているが、今後この信頼が果たす役割を解明することは、重要な研究対象としてなっていくと考えられる。

5. 中小企業の企業間協調に関する分析視点

それでは、中小企業の企業間協調に対する機運が高まり、組織間管理会計研究の先行研究の蓄積が豊富になっている現在において、どのような分析視点を用いて中小企業の企業間協調を分析するべきであろうか。この点を検討するにあたり、中小企業の企業間協調の特徴として、以下の4つの点を提示したいと思う。

1. 組織横断的な管理手法であり、かつ垂直的な組織管理よりも水平的な組織管理が求められる。
2. 協調・ネットワークへの参加を維持する仕組みがルーズ（緩やか）である。
3. 協調・ネットワークを通じたビジネスの他に自社独自のビジネスとの距離感の多様である。
4. 協調・ネットワーク構築がどのような経緯で行われているのか多様である。

これらの特徴に対して、組織間管理会計の先行研究のいかなる知見を用いて分析を行うべき

かを考察してみたいと思う。

第1の特徴として、中小企業の企業間協調は、組織横断的な管理手法であることはもちろんのこと、バイヤー・サプライヤー関係のような垂直的な管理手法だけでなくより水平的な視点が不可欠であるという点である。もちろん、中小企業が協調行動の上で、大企業等のサプライチェーンの一部を担うという意味においては、垂直的な視点で捉えるべきであろう。しかし、中小企業の協調行動というのは、多くの場合は中小企業同士による協調行動であることが多い。中小企業は、最終製品に対するすべての業務プロセスを担うのではなく、一部の業務プロセスを担い、かつは比較的小さい規模のビジネスを行っている。高付加価値なビジネス、あるいは規模の確保のため、外部の企業との連携を図ることが中小企業の企業間協調である。その意味においては、より水平的な視点をを用いることが必要となる。

組織間管理会計の豊富な先行研究の主眼は垂直的な視点であり、水平的な組織横断的管理手法の研究は多くない。産業集積地における同業種同士などで行われる協調行動やネットワーク化は、垂直的な企業間協調とどのように異なるのかということをも明らかにする必要がある。バイヤー・サプライヤー関係などの分析で多く用いられている取引コスト経済学の概念やコンテンツジェンシーといった概念を用い、観察・分析を行う必要がある⁵。

第2の特徴として、協調・ネットワークへの参加を維持する仕組みが緩やかである点が挙げられる。ここで緩やかという言葉を用いたのは、表4で示したアンケート調査からも観察できるように、中小企業の企業間協調の多くは既知の企業、あるいは取引関係のある企業などとの協調関係であることが多い。また、その協調関係は、強固な資本提携や明確なルール化により運営するといった形態よりも、すでに築かれた関係をベースとしている場合が多いことが確認できた。中小企業白書などで紹介されている集積地のネットワークなども同様な傾向と言えるであろう。

資本提携などの強固な関係が不在であるということは、協調関係やネットワーク参加を維持するためには、メリットやインセンティブ（受注の増加や利益の配分等）が必要であるのはもちろんであり、反対にそれらが見出せない以上はその関係の解消や離脱が容易に行われるであろう。このある種の緩さこそが中小企業間の協調関係の特質として考えられるかもしれない。その関係を維持するという点で、近年の組織間管理会計の研究においても注視されている信頼（trust）の構築が不可欠であると考えられる。本論で用いたアンケート調査において、既知あるいは取引関係のある企業との協調関係が多いという点からも、信頼構築によるコントロールの重要性がうかがえる。

⁵ なお、水平的な組織を分析対象とした研究というのは比較的多くの先行研究が見受けられる。この視点の研究に関しては、Chenhall [2008] において詳細に紹介されている。

表8 アウトソーシングにおけるコントロールのパターンと信頼 (trust)

Outsourcing control pattern	(省略)	Control mechanism	The role of trust in achieving control
Market based pattern		No specific control instruments required as market mechanisms dominate <ul style="list-style-type: none"> ・ Competitive bidding at periodic intervals ・ No detailed contracting ・ Market prices linked to standardized activities and outputs 	Not relevant – switching costs are low
Bureaucratic pattern		Outcome and behavior controls, focused on direct intervention by outsourcing party <ul style="list-style-type: none"> ・ Rigid performance targets ・ Detailed rule of behavior ・ Comprehensive selection criteria and formal bidding ・ Hostage arrangements 	In selecting the outsourcer, when human knowledge and skills are important to the quality and work, the outsourcing firm must perceive high levels of competence trust and contractual trust in the outsourcer
Trust based pattern		Outcome and social controls develop over time <ul style="list-style-type: none"> ・ Broad non-specific contracts that develop time ・ Performance assessed through broad emergent standards ・ High levels of information sharing and communications 	<ul style="list-style-type: none"> ・ Perceptions of competence trust, contractual trust and goodwill trust may determine the selection of outsourcer, and must be assessed in advance ・ The institutional environment can stimulate competence trust and contractual trust ・ Opportunistic behavior and information asymmetry will be overcome by developing goodwill trust and contractual trust ・ Regular personal contracts, intense communications and an attitude of commitment can stimulate competence and goodwill trust

出所： Langfield-Smith and Smith [2003], pp.288-289 (一部省略)。

Langfield-Smith and Smith [2003] では、アウトソーシングにおけるマネジメント・コントロールと信頼の関係についての分析が行われた。アウトソーシングのコントロールパターンを Market based pattern, Bureaucratic based pattern, Trust based pattern の3つに分類した(表8参照)。それぞれのコントロールメカニズムとコントロール達成のための信頼の役割についてケースを通じて分析を行った。取引特性、環境、取引相手の3つの要因によりコントロールが決定要因になること、信頼の構築に関して取引環境からの関連などを明らかにしている。取引特性や取引環境の確実性や複雑性が増すにつれ、信頼の役割が多岐に渡るという点、また信頼ベースのコントロールは市場によるコントロールと官僚的なコントロールの中間的な位置づけにあることが示された。

そこでの分析は多分に取引コスト経済学の概念を用いているが、興味深いのは、信頼ベース

のコントロールにおいては、契約等などの強固なルールを用いることなく、多くの情報共有やコミュニケーションが行われることで、外部企業とのアウトソーシングがコントロールされることを示した点にある。中小企業間の企業間協調は、このような特徴と多くの親和性をもつものと予想される。とくに、比較的小さい規模の企業同士の協調関係は、パワーバランスの観点から片方の企業が大きな主張を行うことによりコントロールが行われることは多く無いことが想定される⁶。その場合には、信頼ベースのコントロールの重要性が大きくなるであろう。よって、強固なルールを補完する信頼の役割とそれに対して果たされるコスト情報などの定量的な情報の役割を観察することは重要であると思われる。

第3の特徴としては、協調・ネットワークを通じたビジネスのとは別に自社単独のビジネスとの距離感の多様であるという点である。つまり、中小企業が企業間協調を行う場合に、その協調行動から行われる取引がその企業にとってどれほどのウェイトを占めているか、かなりのばらつきが予想される。換言すれば、その協調取引を行わないと生き残れないという非常に切迫した事情で行われる場合もあれば、新たなビジネス機会の構築のために行うという場合もあるであろう。また、系列取引が衰退する傾向にあるとはいえ、大企業はまだまだ中小企業を必要としており、大企業からの仕事の減少分の活路として企業間協調を用いている場合も考えられる。アンケート調査では、協調行動からもたらされる売上が自社の売上に占める割合は、決して大きいものではなかったが、中には自社の売上のほとんどが協調行動からもたらされるものであると回答した企業もある⁷。

このような多様性に対して、Kamminga and Van der Meer-Kooistra [2007] が行った、ジョイント・ベンチャー (JV) の分析が非常に興味深い。この研究では、JVのマネジメント・コントロールの分析をするにあたり、取引特性と関係特性の観点から分析が行われている。取引特性は、主として取引コスト経済学の先行研究を援用し、JVのマネジメント・コントロールのパターンが、content-based control, consultation-based control, context-based control の3つに分類されることを示している。この分類は、content ベースから context ベースにシフトするに従って、取引単位のコントロールから関係性構築のコントロールへと移行することを意味している。

⁶ アンケート調査では、自社の主張がどの程度通るのかについても質問をしている。34の回答企業のうち、自社の主張があまりできないと回答した企業は4社しかなく、30以上の企業が対等もしくは自社の主張がある程度通ると回答している。

⁷ アンケート調査では、企業間協調を通じて行われるビジネスが自社全体のビジネスに占める割合がどの程度かを質問した。33の回答企業のうち23の企業が20%未満と回答しており、ほとんど企業が、自社のビジネスに占める企業間協調の割合が小さいと回答した。しかし、3社は80%以上と回答している。アンケート調査では、企業間協調という経営手法がまだ浸透し始めた段階であることがうかがえる。

表9 ジョイントベンチャーとコントロールの分類

	Joint venture with little control complexity	Joint venture with medium control complexity	Joint venture with high control complexity
Control characteristics			
Focus	Activities and/or output	Activities/output and/or relationship	Input and relationship
Tightness	Tight	Tight	Loose
Joint venture type	Shared/dominant	Shared/dominant/split	Independent
Control mechanisms	Content-based	Content-based and context-based	Context-based
Contract type	Comprehensive	Less Comprehensive	Incomplete, flexible
Control Pattern	Content-based control pattern	Consultation-based control pattern	Context-based control pattern

出所：Kamminga and Van der Meer-Kooistra [2007], p.138。

特に着目すべきは、交渉力や堅さ（Tightness）などの考えを用いている点である。JVは双方の組織から共同で別組織を構築することになるが、この研究では当該JVに対して親会社その目的を代替的に達成する可能性がどれほどあるのかについて考察している。一般的に、高い代替可能性を有しているほど、当該JVに対する依存度やリスクが小さくなると予想され、反対に依存度が高いと多少のリスクを背負ってでも当該JVに頼らざるを得ない状況となる。その結果、前者の企業の交渉力が高くなり、後者はそれに従わなくてはならない傾向にあると示した。さらに、堅さ（Tightness）という表現は、どれほど厳格に当該JVを運営するのかという意味合いを持っており、表9にあるとおり複雑性や不確実性が大きい場合には、比較的ルーズにJVを運営し、当該JVに対してどの程度インプットを行ったかあるいはどのような関係なのかといった点に着目するようになること示している。

もちろん、JVと中小企業間の協調行動は全くの別ものであり、JVにおいては多くの契約や取り決めなどが行われることから、中小企業の協調行動よりも強固な関係があることは容易に想像できる。しかし、自社ビジネスとの距離感が多様であるという観点から、またその成果を容易に観察することができない取引での協調行動が増えているという観点から、示唆に富むものである。

第4の特徴としては、協調・ネットワーク構築がどのような経緯で行われているのかが多様であるという点である。町工場街や産業集積のように地域的な繋がりがあり、すでにある程度の知識の共有がある上で連携・ネットワークを構築する場合もあれば、IT技術の発達により全く異なる地域や海外の企業との協調・ネットワークを新たに構築する場合もある。アンケート調査より、現段階では既知のあるいは取引関係のある企業との協調取引が多いことがうかがえるが、現在の経済的な苦境に対応するためには他業種あるいは全く異なる地域や海外企業と

の協調行動なども多く行われるようになるであろう。

Tomkins [2001] は、協調・ネットワークを構築するにあたり、その関係構築のステージ、つまりその経緯の段階ごとで求められる信頼と情報の分析を行っている。以前より信頼と情報は反対の関係であるあるいは信頼とコントロールメカニズムにはトレードオフがあるという主張があった。つまり、信頼感が構築されていないために、多くの情報を交換する必要があるというものである。Tomkins [2001] では信頼構築 (to warrant trust) と協働するイベント (to master events collaboratively) という二つに分類し、協調・ネットワークの段階によって情報の役割が異なるということをケースを用いて検証を行った。ビジネスの提携が進むにつれて、単純な財の交換などの取引は少なくなり価格等で解決されない問題を扱う必要性が高まる点、そして協調・ネットワークが全体としてもたらず収益性と個々の参加企業の収益性という2つの視点で分析を行う必要があると主張している。

この研究で興味深い点は、協調・ネットワークの構築は、その発展のステージ毎に必要とされる情報が異なることを指摘した点にある。特に、信頼・情報・コントロールメカニズムの関係性の分析においては、初期と成熟段階においては、全く異なる関係性があることを指摘している。さらに、信頼ベースのコントロールは、不確実性に対する吸収メカニズムの役割を果た

表10 ステージ毎の情報特性

	Information Type 1 (to warrant trust)	Information Type 2 (to master events collaboratively)
Exploratory/screening	Possible partners' attributes: financial, technological, market and network positioning based largely on publicly available information Values, integrity and ethics: the way they do business	Cost and benefits of initial experimental ventures Broad assessment of relationship option values
Building commitment	More detailed (internal) exchange of information on specific partner's attributes Aspirations Adaptability exhibited and requested Establishment of relevant information "firewalls" Confidentiality demonstrated re. information released	Scenario development Guarded revelation of costs and benefits of strategic options Why interdependence is required Comparison with alternative relationship
Long term commitment established	Information that processes observed Reliable achievement of milestones, costs, quality, etc. Moving back "firewalls"; development of translucency of systems Degree of attention provided to our relationship compared to others.	Detailed assessment of joint competitive position Detailed investment appraisal (various according to type of investment) Agreed expectations of each other Profit/risk sharing schemes
Later life in the relationship	Open book accounting for specific projects Transparency of actions/profits available for examination if required, but not routinely exercised	Main focus on results and lack of crises, not process control How to "Milk" what we have Possibilities for extending relationship to new businesses, markets, technologies, etc.

出所: Tomkis [2001], p.179。

し、かつ長期的な連携においては財の交換以外の要因での関係が高まることを主張した。

例えば中小企業の企業間協調を始めるにあたり、意欲的に新たな企業を全国あるいは全世界から探しながら行った協調行動と、すでに信頼関係が構築されている協調行動では、全く別のコントロール構造を持っている可能性を示しているように思われる。また、既知のあるいは取引関係のある企業との協調行動であっても、今までの関係性とは異なる新たな取引内容などに0よる協調行動では、また別のコントロールが用いられる可能性もあるであろう。中小企業の企業間協調の経緯の多様性や信頼関係の重要性という意味で、こうした研究の含意を用いる意味も大きいと考えている。

6. おわりに

管理会計の研究分野として中小企業の企業間協調を取り扱った研究は、現段階においてほとんど見受けられない。有意義な研究対象とするために、いかなる分析的視点を持つべきかについて論じてきた。我が国のみならず世界的な経済状況が中小企業の企業間協調の必要性を高めている現在において、組織間管理会計研究の有意義な研究結果の蓄積が積み重ねられてきたという点も加わり、管理会計の研究対象としての中小企業の企業間協調の重要性は高まっていると言えるであろう。

とくに、信頼構築と管理会計情報の役割について、近年管理会計研究において頻繁に取りあげられるようになってきた。管理会計が提供する定量的な情報が数値化することが難しい信頼構築にどのように資するのかという問題は、中小企業に限らず外部企業との協調を構築する機運の高まりとともに、重要な研究対象になるだろう。その点において、大企業とは異なる経緯で信頼構築を行って来た中小企業を研究対象とすることから、大企業の研究に反映可能な重要な示唆を得られることもあるかもしれない。今後、事例研究等を通じた豊富な研究が行われることを期待したい。

他方、中小企業の意思決定が管理会計あるいは経済という意味において合理的な意思決定をもって経営が行われているのかという点は、十分に注意する必要があることは言及しなくてはならないであろう。実際、アンケート調査では、売上の規模を回答する項目においては、かなりのばらつきがあった。おそらく、家族経営に近い形態の企業もあっただろう。もちろん、売上が小さい企業が分析対象とならないということではないが、組織管理に資する管理会計の役割を論じる場合には、本当に分析の対象となるような企業行動を行っているのかという意識をする必要もあるだろう。そのような問題を孕みながらも、この研究領域が実りあるものとなることを期待したいと思う。

参考文献

- Alexandra Van den Abbeele, F. Roodhooft, & L. Warlop. 2009. The effect of cost information on buyer-supplier negotiations in different power settings. *Accounting, Organizations and Society* vol.34:245-266.
- Chenhall, H.C. 2008. Accounting for the horizontal organization: A review essay. *Accounting, Organizations and Society* vol.28:517-550.
- Das,T.K. & Teng, B.S. 2001. Trust, Control, and Risk in Strategic Alliances: An Integrated Framework. *Organization Studies* vol.22(2):251-283.
- Dekker, H.C. 2004. Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriate concerns and coordination requirements. *Accounting, Organizations and Society* vol.29(1):27-49.
- Dekker, H.C. 2008. Partner selection and governance design in interfirm relationships. *Accounting, Organizations and Society* vol.33:915-941.
- Håkansson, H. and J.Linda. 2007. Accounting in an Interorganizational Setting. *Handbook of Management Accounting Research*, Oxford:Elsevier, Vol.2:885-902.
- Kajüter,P. & H. I. Kulmala. 2005. Open-book Accounting in Networks: Potential Achievements and Reasons for Failures. *Management Accounting Research* Vol.16(2):179-204.
- Kamminga,P.E. & Van der Meer-Kooistra,J. 2007. Management control patterns in joint venture relationships: A model and an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society* vol.32:131-154.
- Langfield-Smith,K. & D. Smith. 2003. Management control systems and trust in outsourcing relationships. *Management Accounting Research* vol.14(3):281-307.
- Mouristeen,J., A. Hansene & C.O. Hansen. 2001. Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting. *Management Accounting Research* vol.12:221-244.
- Tomkins, C. 2001. Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks. *Accounting, Organizations and Society* vol.26:161-191.
- Speklé, R.F. 2001. Explaining management control structure variety: a transaction cost economics perspectives. *Accounting, Organizations and Society* vol.26:419-441.
- Van Meer-kooistra,J. & Ed G.J. Vosselman. 2000. Management control of interfirm transactional relationships: the case of industrial renovation and maintenance. *Accounting, Organizations and Society* vol.25(1):51-77.
- 大浦啓輔. 2006. 「組織間におけるコントロールシステムと『信頼』」『原価計算研究』30(2):63-71.
- 加登豊, 松尾貴巳, 梶原武久編著. 2010. 『管理会計研究のフロンティア』中央経済社.
- 小林哲夫. 2004. 「組織間マネジメントのための管理会計－信頼の構築とオープンブック・アカウントティング－」『企業会計』56(1):4-11.
- 中企業庁編. 2007. 『中小企業白書2007年版』ぎょうせい.
- . 2008. 『中小企業白書2008年版』ぎょうせい.
- . 2009. 『中小企業白書2009年版』ぎょうせい.
- . 2010. 『中小企業白書2010年版』ぎょうせい.
- 西口敏弘. 2003. 『中小企業ネットワーク』有斐閣.
- 弘中史子. 2007. 『中小企業の技術マネジメント 競争力を生み出すモノづくり』中央経済社.
- 森岡孝文. 2007. 「ネットワーク視点による地域中小企業間連携の考察」『中部大学産業経済研究所紀

要』17：103-117.

森口毅彦. 2008. 「組織における Trust とバランスト・スコアカードの機能」『経理研究』58：289-303.

山川春雄. 2007. 「企業間連携と管理会計情報の役割」『産業経理』67（1）：28-36.