

# 組織間コストマネジメントとその影響要因

## —サーベイ研究のレビュー—

井上慶太

### 概要

組織間コストマネジメントは、他企業との連携によって、1つの企業では実現が困難な原価低減を目指す活動である。従来は、バイヤー・サプライヤーなどによるコストマネジメントを支援するうえで望ましい技法について理論的に議論されてきた。一方、こうした技法が必ずしも理論的に考えられてきたような管理につながるとは限らないことにも注意が必要である。実際に技法の導入を試みたものの期待されているようには進まない場合も少なくない。そのため、組織間コストマネジメントがどのような状況で促進（あるいは、阻害）されるのかを明らかにするために探索的な事例研究が行われてきた。さらに近年では、より広範囲な組織間連携を対象として、質問票サーベイなどによる定量的な研究が進められている。しかし、各研究者の目的に応じて調査が行われているものの、組織間コストマネジメント分野全体としてどのようなことが明らかになってきたのかについては理解が不足している。そこで本稿は、探索的な事例研究での主な議論の内容を確認するとともに、サーベイ研究を対象としたレビューを行い、組織間コストマネジメントとその影響要因を分析するための枠組みについて考える。そのうえで、ビジネスモデルの多様化、事業のグローバル化、組織間学習にかかわるこれまで十分議論されていない要因も考慮したうえで、今後研究を行うための方向性と課題について考える。

**Key Words** : IOCM (組織間コストマネジメント), OBA (情報共有), TCO (総所有コスト),  
影響要因

### 1. はじめに

組織間コストマネジメント (inter-organizational cost management: IOCM) は、他企業との連携をつうじて、1つの企業では困難な原価低減の実現を目指す活動である。組織間コストマネジメントは、製品開発のコンテキストでは原価企画を推進するための技法として考えられているほか、サプライチェーン・マネジメントの進展を受けて他組織との共同活動へと管理会計の対象を拡張するうえでも重要なものとして位置づけられている (井上, 2020a; 窪田, 2012; Anderson and Dekker, 2009)。従来の研究では、先進的な事例を踏まえ、製造企業とそのサプライヤーなどによるコストマネジメントを支援する技法について望ましい在り方が

理論的に議論されてきた (Carr and Ittner, 1992; Carr and Ng, 1995; Cooper and Slagmulder, 1999; Cooper and Yoshikawa, 1994; Frances and Garnsey, 1996)。

一方、他企業との連携上起こる問題、組織内での原価計算や情報システムにかかわる問題、経営環境にかかわる問題のため、組織間コストマネジメントが必ずしも理論的に考えられてきたような管理につながるとは限らない。組織間コストマネジメントの導入を試みたものの期待されているようには進まないという可能性もある。どのような状況で組織間コストマネジメントが促進 (あるいは、阻害) されるのかを明らかにすることは、学術的にも実務的にも重要だといえる。

このため、組織間コストマネジメントに影響する要因について解明するために探索的な事例研究が行われてきた (Coad and Cullen, 2006; Cooper and Slagmulder, 2004; Dekker, 2003; Kajüter and Kulmala, 2005)。これを受けて、探索的な事例研究で得られた知見を検証することを目的とするサーベイ研究が近年進められている (坂口, 2015; Caglio, 2018; Caglio and Ditillo, 2012; Fayard et al., 2012; Schloetzer, 2012; Windolph and Moeller, 2012; Wouters et al., 2005)。これらの研究では、組織間コストマネジメントについてそれぞれの研究者の目的に応じて調査が進められてきた。一方、これまでの研究全体でどのようなことが明らかになったのかについてはいまだ十分な理解が得られていない。

加えて、組織間連携を取り巻く状況も変化している。とくに、ビジネスモデルの多様化や事業のグローバル化など製造業における経営環境の変化は組織間管理会計の在り方にも影響を及ぼしていると考えられており、次第に注目されるようになってきている (井上, 2020a, b; Dekker et al., 2018)。従来の研究では想定されていなかった状況のもとで実施される組織間コストマネジメントがどのようなものであるのかについて、今後議論していくことが重要である。

そこで本稿では、組織間コストマネジメントとその影響要因について質問票サーベイにより検証した研究の状況を整理する<sup>1</sup>。そのなかでもしばしば注目されてきた Open Book Accounting (以下、OBA という) や Total Cost of Ownership (以下、TCO という) の議論を中心にレビューを行う。現状の整理を踏まえて、今後の研究方向性と取り組むべき課題を明らかにする。

本稿では次のような構成をとっている。第2節では、サーベイ研究の基礎となった理論的な議論や探索的な事例研究において主に論じられてきた内容について概観する。第3節で、

---

<sup>1</sup> これまでも、組織間コストマネジメント研究の生成・発展について整理するための議論が国内や海外の研究者により行われてきた (井上, 2020a; 窪田, 2012; Anderson and Dekker, 2009)。一方、いずれも広範囲なレビューであり、近年進められているサーベイ研究で得られた知見については限られた範囲での議論にとどまっている。こうしたレビュー研究の限界を克服するのが、本稿のもう1つの目的である。

研究方法について述べた後、第4節では、近年行われているサーベイ研究を対象として、組織間コストマネジメントとその影響要因についてどのようなことが明らかにされてきたのかを考察する。そのうえで、今後の議論にむけた方向性と課題について論じる。第5節では、一連の考察を総括する。

## 2. 組織間コストマネジメントの基本的な議論

### 2.1 組織間コストマネジメントの概念

組織間コストマネジメントは、「サプライヤー・ネットワークにおける企業の活動を調整し、ネットワーク全体の原価低減を推進するための組織的なアプローチ」(Cooper and Slagmulder, 1999, pp.145-146)である。その大きな目的は、他企業との活動を調整することによって自社が単独で行うよりも大きな原価低減のための施策を明らかにし、実施していくことにある。

組織間コストマネジメントの研究では、組織間連携をつうじた原価低減を図るための技法の意義や可能性について議論されてきた。具体的には、原価企画の一環として推進される製造企業とそのサプライヤーによるコストマネジメントについて議論されてきた(Carr and Ng, 1995; Cooper and Slagmulder, 1999; Cooper and Yoshikawa, 1994)。そこでは、サプライヤーとの情報共有を進めるためのOBA (Open Book Accounting) とそのためのインターフェースの整備が重要であることが論じられている。また、サプライチェーン・マネジメントの進展を受けて、サプライヤーとの共同活動を対象とする計算・評価の技法を用いてサプライチェーン全体での原価低減を図るための議論も行われてきた(Frances and Garnsey, 1996)。さらに、調達そのもののコストだけでなく、調達にかかる様々なコスト(保管のコスト、品質不良によるコスト、輸送不良によるコストなど)を考慮した広範囲なコスト概念であるTCO (Total Cost of Ownership) とそれに基づいたサプライヤーの選定・評価のためのモデルが提唱されてきた(Carr and Ittner, 1992)。これらの研究では、優れた実践を行っている事例を取りあげつつ、望ましい組織間コストマネジメントの内容について理論的に論じられてきた。一方、それぞれの組織間コストマネジメントの技法が必ずしも有効であるとは限らず、それがどのような状況において実施されているのかについても注意する必要がある。

### 2.2 組織間コストマネジメントにおける問題への注目

2.1で述べたような組織間コストマネジメントの技法を実施するには、他企業との連携が不可欠である。しかし、組織間連携においては様々な問題が起こる。この点について、主に2つの問題に対処する必要があると先行研究では考えられている(Dekker, 2003)。1つ目は、当事者間での利害調整にかかわる問題である。これは、取引相手による駆け引きを見据えた行動(機会主義的行動)によって自社が不利益を被るリスクにいかに対処すればよいのかと

いう問題である。2つ目は、遂行される活動の調整に関する問題である。共通の目標を実現するために相互依存的なタスクをいかに調整するのかにかかわっている。例えば、取引当事者間での業務プロセスの改善やタイムリーな情報提供でこの問題に対処することになる。

上記はいずれも他企業との連携にかかわる要因である。このほかに、それぞれの企業が有する原価計算や情報システムの状況や、コミュニケーションを進めるための組織文化、共同活動を推進する組織体制など、組織内にかかわる要因も重要である (Coad and Cullen, 2006)。また、組織間連携も広い視野で見れば経済や市場の変動による影響を受けることを考えると、経営環境にかかわる要因についても注意をむける必要がある (Kajüter and Kulmala, 2005)。

そこで2.3では、これらの要因を総合的にみた議論の重要性について探索的な事例研究をもとに検討する。

### 2.3 組織間コストマネジメントとその影響要因についての探索的な事例研究

2.1でみたように、従来の研究は、組織間コストマネジメントのための技法の優れた点に注目し理論的な説明を行ってきた。一方で、2.2で述べたような組織間コストマネジメントの実施において生じる問題がしばしば議論されるなかで、組織間コストマネジメントに影響する要因への関心が高まってきた (Coad and Cullen, 2006; Cooper and Slagmulder, 2004; Dekker, 2003; Kajüter and Kulmala, 2005)。そのなかでも、包括的な調査を行った研究としてKajüter and Kulmala(2005)があげられる。Kajüter and Kulmala(2005)は、バイヤーと複数のサプライヤーのネットワークに関する4つの事例をもとに、OBAの実施に影響する要因について議論している<sup>2</sup>。ここでは、Kajüter and Kulmala(2005)が提示した分析枠組みについて確認していこう。この枠組みでは、ネットワークにおけるOBAの実施に影響する要因について環境、企業、ネットワークのそれぞれにかかわるものがあげられている<sup>3</sup>。

このうち、環境要因については、企業間の競争や経済の成長が考えられている。一般的に、企業間での競争が激しく原価低減に対する圧力が高まっているときほど、OBAが積極的に実施されると考えられる。さらに、経済の成長状況が、OBA実施の程度に影響を与えていると考えられる。

また、企業要因については、企業の規模、原価計算システム、協働に対する方針、中長期的なコミットメントが考えられている。原価情報の開示には、正確で信頼できる会計システ

<sup>2</sup> Kajüter and Kulmala(2005)の事例研究は大きく2つの段階に分けられる。第一に、ドイツの自動車メーカー（アッセンブラー）を中心としたネットワークの1つの事例を対象として、OBAの実施に影響する要因を詳細に検討している。第二に、フィンランドの製造企業に関するネットワークの3つの事例をもとに、OBAの実施に影響する要因について議論している。

<sup>3</sup> このほかに、Kajüter and Kulmala(2005)は、OBAの実施に影響する上記要因をさらに技術的・社会的要件の2つの側面から詳細に検討している。

ムが不可欠である。一般的に、大きな企業ほど、会計・コントロールのシステムにより多くの資源を費やすことができるため、原価計算システムが発達しており、OBAが実施しやすい状況にあると考えられる。そのほかに、組織間での原価情報の開示には、ネットワーク全体の競争力にとって各企業の原価情報が重要であるという認識に基づいて、サプライチェーンのパートナーに対する協働的なアプローチが必要である。これらに加え、ネットワークに対する参加企業のコミットメントが、企業間の相互信頼を高めOBAをつうじた中長期的な利益獲得にもつながると考えられる。

ネットワーク要因については、ネットワークのタイプ、ネットワークで扱われる製品のタイプ、支援体制、ネットワークの社会的関係が考えられている。Kajüter and Kulmala(2005)の事例分析では、ネットワークの成熟度が高い場合にOBAを円滑に実施しやすいことが明らかになった。また、参加企業が中長期的に原価低減から利益を得られるという理由から、中長期的・階層的なネットワークにおいてOBAによる大きな成果が期待できる。製品タイプとしては、原価低減が重要な競争力となる機能製品において、原価低減の機会を明らかにする技法としてOBAが役立つと考えられる。さらに、コストマネジメント技法の活用や原価計算に関する企業間での問題解決などのための支援体制が重要である。そのほかに、ネットワークにおける企業間の相互信頼もOBAの実施にあたって不可欠な要素である。これに関して、フィンランドのネットワークを対象とした事例分析により、原価情報の開示を推進するには最低限の信頼関係が必要となることが示されている。これを満たすためには、開示された原価情報についてネットワークの中心となるバイヤー企業が自社の利益追求のためだけに利用しないことをパートナーに対して明確に伝える必要がある。

このようにKajüter and Kulmala(2005)では、ネットワークに関する複数の事例に基づいて検討することで、組織間でのOBAの実施に影響する要因について包括的な分析が試みられている。一方、理論的な証拠が十分ではない点も見られる。例えば、それぞれの要因とOBAの実施との因果関係について必ずしも明確な説明がされているわけではない。また、包括的に検討しているとはいえ、あくまで少数の事例をもとにした議論であって、その知見の適用範囲には限界がみられる。こうした探索的な事例研究にみられる限界を受けて、その後の研究では、組織間コストマネジメントに影響する要因についてより広い範囲にわたる組織間連携を対象としたサーベイ研究が行われてきた。第4節では、質問票サーベイによる研究を対象にレビューを行う。

### 3. 研究方法

#### 3.1 文献の選択

本稿では、組織間コストマネジメントとその影響要因について議論するため、質問票サー

ベイによる研究を対象として考察を行う。IOCM（組織間コストマネジメント）、および組織間コストマネジメントでしばしば議論されているOBA（情報共有）、TCO（総所有コスト）をキーワードとして、Web of Science, CiNii Articles, J-STAGEにより文献検索を行った<sup>4</sup>。また、該当文献で参照されている文献についてもさらに収集を行った。なお、本稿では、組織間コストマネジメントに焦点を絞って将来にむけた研究の方向性を明らかにすることを目指しており、組織間管理会計分野のサーベイ研究を包括的に議論した研究（例えば、坂口・河合, 2011）とはレビューの目的が異なる。そこで、検索・収集のプロセスで得た文献について要旨および本文を確認したうえで、第2節で取りあげた探索的な事例研究の議論を受けて研究課題や仮説を構築していることが明確に読み取れる7件の文献をレビュー対象とした。

### 3.2 本稿のレビュー枠組み

管理会計は、それが実施される状況と密接に関連している。そのため、これまでの研究では、管理会計やそのシステムについて記述するだけではなく、どのようなコンテキストにおいて管理会計が実施されているのかに関心がむけられている。管理会計やそのシステムに影響する要因について説明するうえでしばしば用いられているのがコンティンジェンシー理論である（Chenhall, 2003; Otley, 2016）。

組織間管理会計分野においても、コンティンジェンシー理論に基づいてコストマネジメントとその影響要因を議論することが有効だと考えられてきた（窪田ほか, 2010）。本稿においても、コンティンジェンシー理論を基礎として考察を進めていく。

本稿のレビュー組みは、図表1のように示すことができる。本稿では、組織間にかかわる要因、組織内にかかわる要因、環境にかかわる要因が、組織間コストマネジメントの在り方（例えば、実施の内容、範囲、頻度）とどのように関連しているのかに注目する。

図表1 レビューの枠組み



出所：筆者作成。

### 4. 組織間コストマネジメントとその影響要因

第4節では、図表1ならびにKajüter and Kulmala(2005)などの探索的な事例研究を踏まえて、

<sup>4</sup> 文献検索は、会計分野の学術雑誌（ただし、大学の紀要や研究機関の報告書を除く）に掲載された文献を対象として2020年9月に行ったものである。

組織間コストマネジメント（IOCM）の構成要素，組織間コストマネジメントの影響要因（組織間要因，組織内要因，環境要因）について検討する<sup>5</sup>。先行研究における議論の概要は，図表2のように示すことができる。

図表2 先行研究で議論された組織間コストマネジメントの構成要素とその影響要因

IOCMの構成要素，影響要因		先行研究
IOCMの構成要素	特定の技法（OBAや情報共有，TCO，共同的な業務プロセスの統合）	坂口，2015；Caglio，2018；Caglio and Ditillo，2012；Schloetzer，2012；Windolph and Moeller，2012；Wouters et al.，2005
	包括的な構成要素	Fayard et al.，2012
組織間要因	タスクの相互依存性	Caglio and Ditillo，2012
	タスクの複雑性	坂口，2015
	タスクの分析可能性	Caglio and Ditillo，2012
	資産特殊性	坂口，2015；Caglio and Ditillo，2012
	協調志向，社会規範	Caglio，2008；Windolph and Moeller，2012
	関係の継続性	Caglio and Ditillo，2012
組織内要因	企業の規模	Caglio and Ditillo，2012
	原価計算や情報のシステム	Caglio，2018；Fayard et al.，2012
	経営者のサポート	Wouters et al.，2005
	調達方針	Wouters et al.，2005
	組織体制の整備	坂口，2015；Fayard et al.，2012；Wouters et al.，2005
	組織風土	Fayard et al.，2012
環境要因	環境の変異性や不確実性	坂口，2015；Caglio and Ditillo，2012
	競争状況	坂口，2015；Caglio，2018；Schloetzer，2012
	経済成長	Caglio，2018；Caglio and Ditillo，2012；Wouters et al.，2005

出所：筆者作成。

#### 4.1 サーベイ研究による議論の状況

##### 4.1.1 組織間コストマネジメントの構成要素

研究対象とする組織間コストマネジメントに関して，先行研究によってその捉え方に違

<sup>5</sup> 本レビューでは，Kajüter and Kulmala(2005)などの探索的な事例研究の議論について，近年のサーベイ研究で何が，どこまで検証されたのかという点に関心がある。そこで第4節では，サーベイ研究で分析されてきた要因を網羅的に取りあげるのではなく，探索的な事例研究による議論を受けて検証された要因を対象を絞って考察する。

いがみられる。多くの研究では、組織間コストマネジメントのための特定の技法に焦点をあて、その内容について議論されてきた。先行研究で議論された技法には、OBAや情報共有(坂口, 2015; Caglio, 2018; Caglio and Ditillo, 2012; Windolph and Moeller, 2012), TCO (Wouters et al., 2005), 共同的な業務プロセスの統合 (Schloetzer, 2012) がある。例えば, Caglio and Ditillo(2012)は、OBAの実施について、組織間で共有する財務・非財務情報の量のほかにその頻度や範囲の観点からも検討を行っている。

このほかに、特定のコストマネジメント技法に注目するのではなく、組織間コストマネジメントの構成要素を包括的に考えた議論もみられる。Fayard et al.(2012)は、先行研究において議論されてきたOBAやTCOのほか、取引相手との共同活動を対象としたABC (Activity Based Costing), 原価改善, TQM (Total Quality Management) をその構成要素として考慮し、これらを説明するための組織間コストマネジメントの尺度を構築している。

このように、組織間コストマネジメントの捉え方は様々であるものの、先行研究を踏まえると、特定の技法に着目するのか、それとも構成要素を包括的に考えるのかという2つに大きく分けることができる。それぞれの捉え方をもとに、その影響要因について議論されてきたといえる。

#### 4.1.2 組織間要因

組織間要因においては、取引内容や取引相手の特性について様々なものが議論されてきた。具体的には、取引で実施されるタスクの相互依存性 (Caglio and Ditillo, 2012), タスクの複雑性 (坂口, 2015), タスクの分析可能性 (Caglio and Ditillo, 2012), 資産特殊性 (坂口, 2015; Caglio and Ditillo, 2012), 協調志向や社会規範 (Caglio, 2018; Windolph and Moeller, 2012), 関係の継続性 (Caglio and Ditillo, 2012) があげられる。

取引で実施されるタスクについて、Caglio and Ditillo(2012)は、自社と相手企業の活動がかかり合っている程度を示す相互依存性が高いときほど業務の遂行状況を把握しフィードバックを行うために詳細な情報が必要となることから、OBAが積極的に実施されることを質問票サーベイによって明らかにしている。また、坂口(2015)は、取引開始前後の調整の必要性を示す複雑性が高いときほど、原価・品質の目標達成の信頼度や協力方法といった業務に関する情報共有 (OBA) が活発に実施されることを質問票サーベイにより示している。さらに、タスクの特性は業績管理の観点からも考えられている。これについてCaglio and Ditillo(2012)は、業務の望ましい目標水準や計画を設定・把握できる程度を表すタスクの分析可能性 (task analyzability) が高いときほど、定量化された財務・非財務情報を積極的に共有することで相手企業やその担当者の行動を把握しようとする傾向があることをサーベイデータから示唆している (pp.70-71)。ただし、この結果の解釈には注意が必要である。Caglio and Ditillo(2012)は、



当初、タスクの分析可能性が高いほど追加的な情報収集の必要性が低減するためタスクの分析可能性とOBAの実施には負の関連性がみられるという仮説を構築していたものの、質問票サーベイにおいて正の関連性がみられたことを受けて、このように説明を行っている (pp.70-71)。現時点では、タスクの分析可能性とOBAの実施の間で正の関連性が成り立つと断言するのは難しく、さらなる研究が必要である。

取引に参加する企業が当該取引関係にどの程度コミットしているのかを示す資産特殊性も、組織間コストマネジメントの在り方に影響する重要な要因として考えられてきた。これについてCaglio and Ditillo(2012)は、特定の取引に特化した設備などへの投資が進んでいるときほど当該取引関係に対するコミットメントが高まり、相手企業による駆け引き的行動（機会主義的行動）のリスクが低減することから、OBAの実施は限定的になることをサーベイデータによって示している。一方、第2節で取りあげた探索的な事例研究のなかには、資産特殊性が高い場合には、相手企業から円滑な調整や多くの努力を引き出すためにOBAがより積極的に実施されると考えているものもある (Dekker, 2003; Kajüter and Kulmala, 2005)。こうした見解の違いがみられる理由の1つとして、組織間コストマネジメントにおいて企業が直面する問題の多面性が関連していると考えられる。2.2でも述べたように、組織間コストマネジメントを実施するうえでは取引相手との間で利害面のみならず活動面でも調整問題が起こるものであり (Dekker, 2003)、どの問題に重点をおくのかによって、資産特殊性が組織間コストマネジメントにおいてもつ意味も異なっている可能性がある。今後の研究では、組織間連携において重点的に対処する問題の違いを明確に識別したうえで議論していくことが必要である。

次に、取引企業との社会的関係は、組織間コストマネジメントの実施を促進する重要な要因であると考えられる。Windolph and Moeller(2012)は、バイヤー・サプライヤー間での社会規範が、相手企業による機会主義的行動のリスクを縮減するのに役立ち、円滑な連携につながることを明らかにしている。また、Caglio(2018)は、将来の見通しを明確にもち相手企業との連携に取り組んでいるときほどOBAが活発に実施されているという結果を得ており、こうした中長期的な視野に沿った協調志向が信頼関係の構築に役立ち、OBAを促進していると論じている (p.283)。これらのサーベイの結果は、第2節で取りあげたKajüter and Kulmala(2005)などの探索的な事例研究による主張をおおむね支持するものだといえる。

一方で、信頼や規範などの社会的関係の特性が組織間コストマネジメントに与える影響は、取引関係がどのような局面にあるのかによって異なる点にも注意が必要である。これに関して、Caglio and Ditillo(2012)は、取引の初期から中期にある場合には相手企業や取引の状況についてまだよくわかっておらずより詳細な情報を必要とすることからOBAが積極的に実施されるのに対して、後期になると企業間での相互理解が進むことから状況把握のための情報共

有の必要性が次第と低減し、限定的な範囲でOBAが実施される傾向にあることをサーベイデータにより明らかにしている<sup>6</sup>。Caglio and Ditillo(2012)は社会的関係の特性を直接測定しているわけではないけれども、組織間連携のライフサイクルに応じて信頼関係の維持・発展のために必要とされる情報共有の量が異なることを論じたTomkins(2001)の議論を基礎として、関係の継続性とOBAの関連性について分析している(p.71)。この点を踏まえると、今後の研究においても、信頼や社会規範が組織間コストマネジメントに与える影響を議論するさいには、関係の継続性などを用いて分析対象とする組織間連携がライフサイクルのどの段階に位置するのかについても注意する必要がある。

#### 4.1.3 組織内要因

第2節で取りあげたKajüter and Kulmala(2005)でも論じられてきたように、取引内容や取引相手など組織間の要因のみならず、取引関係に参加する企業の活動にかかわる組織内の要因も組織間コストマネジメントの在り方と深くかかわっている。これについて先行研究では、企業の規模(Caglio and Ditillo, 2012)、企業内のコストマネジメントを支援する原価計算や情報システムに関する要因(Caglio, 2018; Fayard et al., 2012)、経営者のサポート、調達方針、組織体制、組織風土に関する要因(坂口, 2015; Fayard et al., 2012; Wouters et al., 2005)が考えられてきた。

取引関係に参加する企業内部でのコストマネジメントの状況は、組織間コストマネジメントの在り方と密接に関連することが多い。Caglio and Ditillo(2012)では、企業の規模が大きいほどコストマネジメントのためにより多くの人的・財務的資源を活用できることからOBAが積極的に実施される傾向にあることが明らかにされている。また、取引企業内の原価計算や情報処理・管理のシステムの整備状況についても議論されてきた(Caglio, 2018; Fayard et al., 2012)。このうち、Caglio(2018)やFayard et al.(2012)では、企業内での原価計算システムの整備が進んでいるほど組織間コストマネジメントを円滑に実施しやすくなることがサーベイデータから明らかにされている。さらに、Fayard et al.(2012)では、原価計算システム以外にも、取引を記録するための情報システムの整備状況や業務支援システムの統合度合いが組織間コストマネジメントの積極的な実施にかかわる大きな要因となっていることが示されている。

原価計算や情報処理・管理のシステムのみならず、組織間コストマネジメントを支援する組織的な仕組みも重要である。Wouters et al.(2005)は、TCOというより広範囲にわたるコスト概念に基づく意思決定や業績評価の技法を導入・運用していくうえでは、調達など特定部

<sup>6</sup> Caglio and Ditillo(2012)は、関係の継続性とOBAの実施には逆U字型の関連性があるという仮説を構築しており、質問票サーベイでもこれを支持する結果が得られた。

門の活動だけでは十分進めることができず、経営者のサポート、取引相手との連携を重視した調達方針、相手企業との窓口となる職能横断的チームの整備が重要であることについて、実務家へのインタビューならびに質問票サーベイから明らかにしている。また、Fayard et al.(2012)は、バイヤー・サプライヤー間でのコストマネジメントのための能力として、(1)信頼、オープンなコミュニケーション、公正の精神に基づくコミュニケーションを活性化する風土、(2)対話の頻度や深さにかかわるコミュニケーションのネットワーク、(3)新たな知識の探索という3つの要素を考えており、これらが高い状況にあるほど、組織間での大きな原価低減へとつながりやすいということを、IMA (Institute of Management Accountants) 会員企業に対するサーベイデータから示している。

#### 4.1.4 環境要因

組織間連携はより広い意味での経済や市場などの影響を受けることから、環境要因について考えることも重要である。先行研究では、環境の可変性や不確実性(坂口, 2015; Caglio and Ditillo, 2012)、競争状況(坂口, 2015; Caglio, 2018; Schloetzer, 2012)、経済成長(Caglio, 2018; Caglio and Ditillo, 2012; Wouters et al., 2005)について考えられてきた。このうち、坂口(2015)は、環境の変化が大きく企業間の競争が激しい状況で、環境や取引に関する予測可能性を高めるために組織間コストマネジメントのための情報の共有が進展することをサーベイデータから明らかにしている。また、Caglio(2018)は、経済が成長している局面においては、より多くの取引が実施されるとともに、企業もコストマネジメントへの投資によりコミットすることから、組織間コストマネジメントが活発に展開されることをサーベイデータによって明らかにしている。これらの結果は、第2節で取りあげたKajüter and Kulmala(2005)の議論とも整合的である。以上のような経営環境の要因は、今日のように企業を取り巻く状況が目まぐるしく変化する場合に組織間コストマネジメントにかかわる企業の行動を説明するうえで重要だといえよう。

## 4.2 今後の研究方向性と課題

4.1までにおいて、質問票サーベイによる先行研究で議論されてきた組織間コストマネジメントの構成要素とそれに対する影響要因について考えてきた。組織間コストマネジメントの概念について、「サプライヤー・ネットワークにおける企業の活動を調整し、ネットワーク全体の原価低減を推進するための組織的なアプローチ」(Cooper and Slagmulder, 1999, pp.145-146)という基本的な考え方は研究者の間で共有されているものの、OBAやTCOなど特定の技法に焦点をあてたものから、組織間コストマネジメントの構成要素を包括的に議論したのまで、その捉え方にはバリエーションがあることが明らかになった。

また、組織間コストマネジメントに影響する要因として考えた組織間要因、組織内要因、環境要因について、探索的な事例研究で主張されてきたことを支持する結果が示されてきた反面、資産特殊性にみられるように、いくつかの解釈の可能性が依然として残っているものもある。この点については、組織間連携において重点的に対処する問題を場合分けして考えるなど今後さらなる研究が必要である。

このほか、先行研究ではあまり議論がされていなかった影響要因についても今後は議論していくことが求められている。組織内要因、環境要因、組織間要因のそれぞれでとくに重要なものとして、ビジネスモデルの多様化、事業のグローバル化、組織間学習にかかわる要因があげられる。

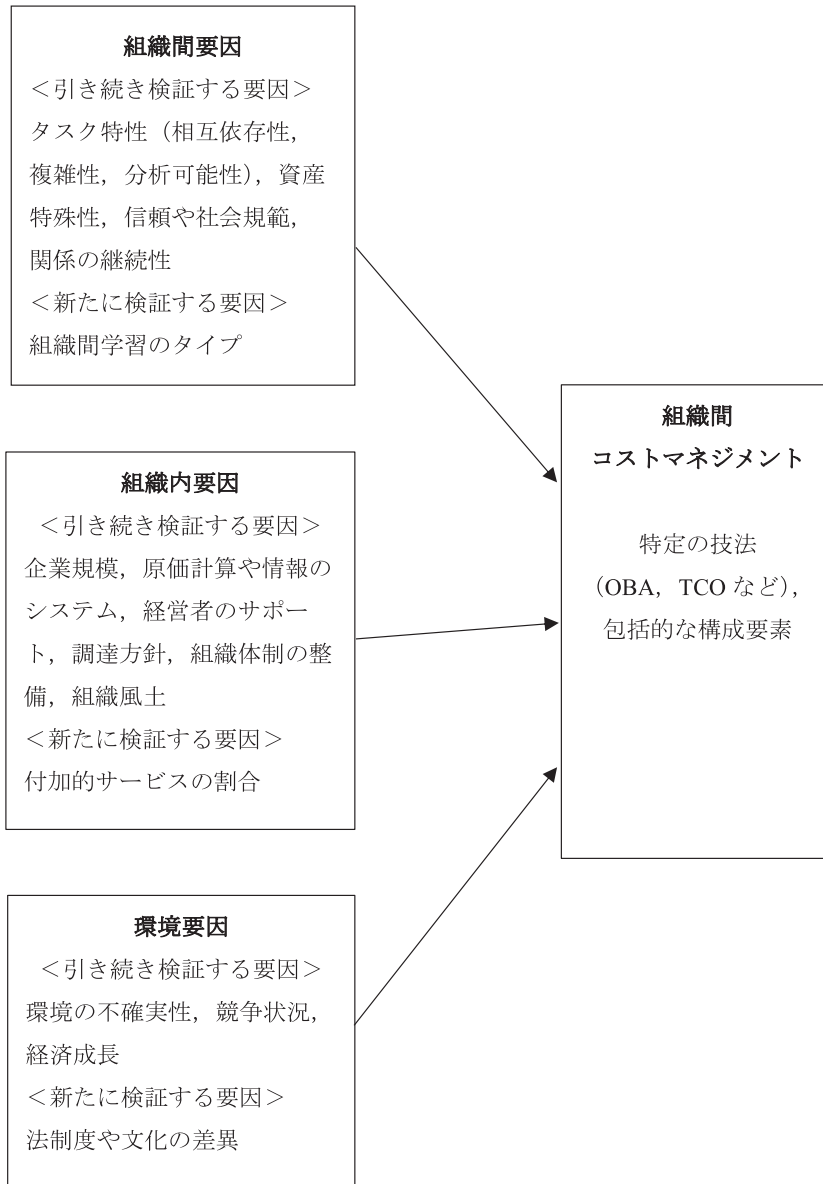
ビジネスモデルの多様化について、製造業においては、ソリューション事業のように製品に対してより高い付加価値をつけられるサービスの提供によって顧客のニーズに対処することが重視されている(西岡・南, 2017)。そうした製造業のサービス化(サービタイゼーションともいわれる)が進展することで、製品ライフサイクルに沿ったトータルな視野での原価計算やそれを用いた顧客への価値提案が求められるなど、組織間コストマネジメントの在り方も変化していくことが考えられる(井上, 2020a)。この点を踏まえると、組織内の要因として企業が提供する付加的サービスの割合に応じて組織間コストマネジメントの在り方にどのような違いがみられるのかについて調査を実施することが今後有効である(井上, 2020b)。

次に、事業のグローバル化について、日本企業による海外サプライヤーとの連携の強化はますます進んでおり、組織間管理会計の観点からの議論が必要であることについて近年の研究で論じられている(Dekker et al., 2018)。この点を受けて、今後は、環境要因として法制度や文化の差異など、国をまたがって実施される場合の組織間コストマネジメントの在り方に影響する要因についても検討することが必要である。

加えて、ビジネスモデルの多様化や事業のグローバル化に対処するうえで、組織間での学習も重要である。先行研究のなかにも、取引経験より得られた情報がその後の組織間管理会計の実施においても役立つことから学習の効果を示唆するものがみられる(例えば、Dekker and Van den Abbeele, 2010)。しかし、組織間コストマネジメントにおいて、こうした学習がどのような状況で、どのように他企業との連携による原価低減へと結びついているのかについてはいまだ十分に議論されていない。今後、学習の視点に基づく研究が必要である。ただし、学習には、これまでにない新たな知識を追求するという探索志向のタイプと既存の知識をアップデートすることを目的とするという活用志向のタイプがあり、こうした学習のタイプと組織間コストマネジメントの関連性について検討することが有効である(井上ほか, 2020)。

以上述べた先行研究での議論をさらに深めていく要因と、新たに考慮していく要因を整理すると、図表3のように示すことができる。

図表3 今後の研究枠組み



出所：筆者作成。

## 5. おわりに

本稿では、組織間コストマネジメントとその影響要因について議論するための方向性と課題を明らかにすることを目的としてきた。そのために、探索的に行われた事例研究として

Kajüter and Kulmala(2005)を中心に振り返るとともに、それを受けて実施された質問票サーベイによる研究を対象に、組織間コストマネジメントの構成要素とそれに対する影響要因（組織間要因、組織内要因、環境要因）についてどのような議論がされてきたのかを検討した。

結果、組織間コストマネジメントの内容については先行研究の間で捉え方に多様性がみられること、また、影響要因については探索的な事例研究を支持する結果が示されてきた反面、資産特殊性のように複数の解釈の余地が残されているものもあり、さらなる研究が必要であることが明らかになった。

これに加えて、本稿では、先行研究であまり議論されてこなかった点として、ビジネスモデルの多様化、事業のグローバル化について考慮していくことと、これら2つに関連するものとして組織間学習にも注意し議論していく必要があることを指摘した。

一方、本稿には限界もある。複雑な議論を避けるために、本稿では組織間コストマネジメントとその実施に影響する要因を対象として文献レビューを行ってきた。しかし、組織間コストマネジメントが取引上の成果へとつながるメカニズムについて分析することも重要である。そのためには、いくつか対処すべき事項がある。第一に、組織間における成果をどのように捉えるかということである。組織間における成果を考えるときには、どのような立場からみた成果を対象とするかが問題になる。例えば、取引に参加するバイヤーなど一方の企業からみた成果だけでは不十分であり、サプライヤーなどの相手企業からみた成果も踏まえて総合的に判断することが理想的であるかもしれない。ただし、組織間における成果の測定は、企業業績など組織内における成果を把握するよりもはるかに難しく、データ収集上の制約も多い（窪田ほか、2010; Caglio and Ditillo, 2008）。研究の実現可能性に注意したうえで、成果の定義や測定方法について整理していく必要がある。第二に、組織間コストマネジメントと取引上の成果との関連性をどのように考えるかということである。これまでの議論のなかには、本稿で検討したような組織間コストマネジメントとその実施に影響する要因に加えて取引上の成果を考慮し、これらに関連づけて分析しようとする試みがみられる（例えば、Caglio, 2018）。こうした研究では、組織間コストマネジメントと取引上の成果との関連性が非常に単純化して捉えられていることも少なくない。しかし、実際のところ、組織間コストマネジメントが直ちに取引上の成果へとつながるとは考え難く、両者の関連性にかかわる何らかの要因がこのほかに存在する可能性がある。このような組織間コストマネジメントの成否を左右する要因に注意して、より精緻な分析を進めていくことも必要である。ここであげた2つの事項については、別の機会に詳しく論じたい。

このような限界はあるものの、本稿では、今日まで進展してきた組織間コストマネジメントの議論についてサーベイ研究を中心に整理を行い、今後の課題や方向性について明らかに

することができた。本稿をきっかけとして、組織間コストマネジメントの議論がさらに進むことを期待したい。

(成蹊大学経営学部助教)

## 謝辞

本稿は、JSPS 科学研究費補助金（若手研究：課題番号 19K13861，基盤研究（B）：課題番号 20H01556）による研究成果の一部である。

## 参考文献

- 井上慶太（2020a）「コストマネジメントと多様化する組織間関係：知見の整理と今後の展望」『成蹊大学経済経営論集』51(1), pp.53-71.
- （2020b）「製造業におけるサービス化戦略と組織間コントロール：基本枠組みの考察」『産業経理』80(3), pp.93-104.
- 井上慶太・飯塚隼光・伊藤克容（2020）「組織間協働における学習タイプとコントロールの関連性：文献研究に基づいて」『原価計算研究』44(2), pp.14-25.
- 窪田祐一（2012）「組織間コストマネジメント研究の展開」『管理会計学』20(2), pp.123-140.
- 窪田祐一・大浦啓輔・西居豪（2010）「組織間管理会計」（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, pp.277-311（第11章））.
- 坂口順也（2015）「組織内の要因が組織間での情報共有に与える影響」『原価計算研究』39(1), pp.97-108.
- 坂口順也・河合隆治（2011）「組織間管理会計のサーベイ研究の現状と方向性：影響要因と統治システム」『メルコ管理会計研究』4(2), pp.29-41.
- 西岡健一・南智恵子（2017）『製造業のサービス化戦略』中央経済社.
- Anderson, S. W., and H. C. Dekker (2009) Strategic cost management in supply chains, part 1: Structural cost management. *Accounting Horizons* 23(2), pp.201-220.
- Caglio, A. (2018) To disclose or not to disclose? An investigation of the antecedents and effects of open book accounting. *European Accounting Review* 27(2), pp.263-287.
- Caglio, A., and A. Ditillo (2008) A review and discussion of management control in inter-firm relationships: Achievements and future directions. *Accounting, Organizations and Society* 33(7/8), pp.865-898.
- (2012) Opening the black box of management accounting information exchanges in buyer-supplier relationships. *Management Accounting Research* 23(2), pp.61-78.
- Carr, L. P., and C. D. Ittner (1992) Measuring the cost of ownership. *Journal of Cost Management*

- 6(3), pp.42-51.
- Carr, C., and J. Ng (1995) Total cost control: Nissan and its U.K. supplier partnerships. *Management Accounting Research* 6(4), pp.347-365.
- 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), pp.127-168.
- Coad, A. F., and J. Cullen (2006) Inter-organizational cost management: Towards an evolutionary perspective. *Management Accounting Research* 17(4), pp.342-369.
- Cooper, R., and R. Slagmulder (1999) *Supply Chain Development for the Lean Enterprise: Interorganizational Cost Management*, Portland, OR: Productivity Press (清水孝・長谷川恵一監訳 (2000) 『企業連携のコスト戦略』ダイヤモンド社) .
- (2004) Interorganizational cost management and relational context. *Accounting, Organizations and Society* 29(1), pp.1-26.
- Cooper, R., and T. Yoshikawa (1994) Inter-organizational cost management systems: The case of the Tokyo-Yokohama-Kamakura supplier chain. *International Journal of Production Economics* 37(1), pp.51-62.
- Dekker, H. C. (2003) Value chain analysis in interfirm relationships: A field study. *Management Accounting Research* 14(1), pp.1-23.
- Dekker, H. C., T. Kawai, and J. Sakaguchi (2018) Contracting abroad: A comparative analysis of contract design in host and home country outsourcing relations. *Management Accounting Research* 40, pp.47-61.
- Dekker, H. C., and A. Van den Abbeele (2010) Organizational learning and interfirm control: The effects of partner search and prior exchange experiences. *Organization Science* 21(6), pp.1233-1250.
- Fayard, D., L. S. Lee, R. A. Leitch, and W. J. Kettinger (2012) Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains. *Accounting, Organizations and Society* 37(3), pp.168-187.
- Frances, J., and E. Garnsey (1996) Supermarkets and suppliers in the United Kingdom: System integration, information and control. *Accounting, Organizations and Society* 21(6), pp.591-610.
- Kajüter, P., and H. I. Kulmala (2005) Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures. *Management Accounting Research* 16(2), pp.179-204.
- Otley, D. (2016) The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014. *Management Accounting Research* 31, pp.45-62.



- Schloetzer, J. D. (2012) Process integration and information sharing in supply chains. *The Accounting Review* 87(3), pp.1005-1032.
- Tomkins, C. (2001) Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks. *Accounting, Organizations and Society* 26(2), pp.161-191.
- Windolph, M., and K. Moeller (2012) Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation? *Management Accounting Research* 23(1), pp.47-60.
- Wouters, M., J. C. Anderson, and F. Wynstra (2005) The adoption of total cost of ownership for sourcing decisions: A structural equations analysis. *Accounting, Organizations and Society* 30(2), pp.167-191.